

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეებზე

2011, №11

ს ა გ ა დ ა ს ა ხ ა დ ო

დ ა ვ ე ბ ი

საძიებელი

1. დღგ

- ანგარიშ-ფაქტურის დროულად შევსების ვალდებული პირის დადგენა
- საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის ვადის გაგრძელება
- დღგ-ს გადასახადის დარიცხვის კანონიერების შემოწმება
- დღგ-ს გადახდის ვალდებულების წარმოშობა
- დღგ-ს ჩათვლის გაუქმების საფუძველი
- დღგ-ს ჩათვლის კანონიერება

2. საშემოსავლო გადასახადის დაბრუნება

3. საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა

- საგადასახადო გადასახადის დაბრუნების ვადის დადგენის შეტყობინების ბათილობა
- საგადასახადო მოთხოვნის კანონდარღვევით წარდგენა, სისხლის სამართლის საქმეზე ჩატარებული ექსპერტის დასკვნისათვის პრეიუდიციული ძალის მინიჭება
- საგადასახადო პასუხისმგებლობის ღონისძიების გამოყენების საფუძველი

4. საგადასახადო მოთხოვნის (შეტყობინების) გასაჩივრება

- საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გასაჩივრების სპეციალური ვადის გაშვება
- საგადასახადო ორგანოს აქტების ცალ-ცალკე გასაჩივრების დაუშვებლობა

1. დღე

დღე-ს გადასახადის დარიცხვის კანონიერების შემოწმება

განჩინება

18ს-676-642(კ-09)

6 ოქტომბერი, 2010 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
შემადგენლობა: ნ. სხირტლაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
ნ. ქადაგიძე,
ლ. მურუსიძე

დავის საგანი: საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

შპს «...» დირექტორმა - ე. ღ-შვილმა სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიმართ და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის **06.10.06წ.** კამერალური შემოწმების აქტისა და **26.10.06წ.** საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა მოითხოვა – «სხვა გადასახადების» თავში დარიცხული **11744** ლარის, ტექნოლოგიური პროცესის წარმოებისათვის გამოყენებულ სპეცბენზინზე არასწორად დარიცხული აქციზის გადასახადის ძირითადი – **3590** ლარის, სანქციის – **897** ლარის, ტექნოლოგიურ პროცესში არსებული საწარმოო დანაკარგების ღირებულებაზე დარიცხული დღე-ს ძირითადი თანხის – **3515** ლარის, სანქციის - **878** ლარის დარიცხვის ნაწილებში. ამასთან, მოსარჩელემ მოითხოვა, აგრეთვე, ზედმეტად დარიცხულ გადასახადებსა და სანქციებზე საურავების გადაანგარიშება.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ სასაქონლო მატერიალური მარაგის შემოწმებისას არასწორად იყო დაფიქსირებული ი-**40** ტიპის საპოხი ზეთის ფაქტიური ნაშთი, რამაც გამოიწვია გადასახადების დამატებით დარიცხვა. საპოხი ზეთის აზომვისას მეტროჭოკით გაზომილ იქნა რეზერვუარებში ზეთის რაოდენობა. გაზომვის შედეგად ერთში დაფიქსირდა **15000** ლიტრი, ხოლო მეორეში – **14800** კილოგრამი, ნაცვლად **14800** ლიტრისა. მეტროჭოკით წონის დადგენა შეუძლებელია. შესაბამისად, **14800** კილოგრამის მითითებამ გამოიწვია ნაშთის არასწორი დაფიქსირება, ნაცვლად **14 800** ლიტრისა, დაფიქსირებულია **21 400** ლიტრი ნაშთი, რის გამოც შპს «...» ზედმეტად დაერიცხა **11744** ლარი.

მოსარჩელის განმარტებით, აქციზის გადასახადის ნაწილში ზედმეტად დარიცხული **3590** ლარის დარიცხვის საფუძველი გახდა ტექნოლოგიური პროცესის წარმოების საჭიროებისათვის გამოყენებული საკუთარი წარმოების სპეც. ბენზინი, რამაც თითქოს შეამცირა დასაბეგრი ოპერაციის თანხა. აღნიშნული ბენზინი აუცილებელი იყო ტექნოლოგიური პროცესისათვის შემდგომში დასაბეგრი პროდუქციის საწარმოებლად, რომელიც საწყობიდან გაუტანლად პირდაპირ ხმარდებოდა პროდუქციის წარმოებას. შესაბამისად, აღნიშნული ოპერაცია არ წარმოადგენდა აქციზით დასაბეგრი ოპერაციას.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ არ მოუხდენიათ საწარმოს რეგლამენტით გათვალისწინებული დანაკარგების გადახარჯვა, კერძოდ, საქართველოს ნავთობისა და გაზის რესურსების მარეგულირებელი სახელმწიფო სააგენტოს **23.04.04წ. 15-3-3/027** წერილით განსაზღვრულია ტექნოლოგიური რეგლამენტი, სადაც მითითებულია გადამუშავების პროცესისას საწარმოო დანაკარგის პროცენტული ოდენობა, რაც განსახილველ შემთხვევაში **4%-5%** შეადგენდა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის **19.04.07წ.** გადაწყვეტილებით სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, ბათილად იქნა ცნობილი **26.10.06წ. 1910** საგადასახადო მოთხოვნა აქციზის გადასახადში დარიცხული **7 144** ლარის ნაწილში, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი **26.10.06წ. 1910** საგადასახადო მოთხოვნა დღე-ს დარიცხვისა და სასაქონლო მატერიალური მარაგის ზედმეტობაზე დარიცხული **11904** ლარის ნაწილებში და მოპასუხეს დაევალა ახალი აქტების გამოცემა. აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **24.03.08წ.** განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლედ დადგენილ იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თელავის რეგიონალური ცენტრი.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 10.12.08წ. გადაწყვეტილებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თელავის რეგიონალური ცენტრის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 19.04.07წ. გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს «...» სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ – ბათილად იქნა ცნობილი 26.10.06წ. 1910 საგადასახადო მოთხოვნა აქციზის გადასახადში დარიცხული 4487 ლარის ნაწილში, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი 26.10.06წ. 1910 საგადასახადო მოთხოვნა დღგ-ს – 4393 ლარის დარიცხვის, სასაქონლო მატერიალური მარაგების ზედმეტობაზე დარიცხული 11744 ლარის ნაწილში და მოპასუხეს დაევალა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოეცა ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლზე, რომლითაც აქციზით დასაბეგრი ოპერაციებია განსაზღვრული და აღნიშნა, რომ შპს «...» მიერ სპეც. ბენზინის გამოყენება მოხდა აქციზით დასაბეგრი პროდუქციის წარმოებისთვის და შესაბამისად, ის არ განეკუთვნებოდა აქციზით დასაბეგრი ოპერაციას, რის გამოც ბათილად უნდა ყოფილიყო ცნობილი საგადასახადო მოთხოვნა აქციზის გადასახადის – 4487 ლარის დარიცხვის ნაწილში.

სააპელაციო სასამართლომ, საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 26-ე ნაწილზე მითითებით, აღნიშნა, რომ დანაკლისად ჩაითვლება უფლებამოსილი ორგანოს მიერ დადგენილი დანაკარგის ზღვრულ ოდენობაზე მეტი ნაკლებობა. ფიზიკური და ორგანული ქიმიის ინსტიტუტის დასკვნის თანახმად, პერიოდული მოქმედების ნავთობგადამამუშავებელი მინიდანადგარების დანაკარგების ჯამური ოდენობა შეადგენს 3-3,5%-ს, ხოლო თანამედროვე უნიფიცირებულ უწყვეტი მოქმედების დანადგარებზე 1-1,5%-ს. სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა ქვემდგომი ინსტანციის სასამართლოს მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ ტექნოლოგიურ პროცესში არსებული საწარმოო დანაკარგების ღირებულებაზე საგადასახადო ორგანოს მიერ თანხების დარიცხვა განხორციელდა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, კერძოდ, საგადასახადო ორგანომ არ დაადგინა, ნავთობგადამამუშავებელი დანადგარის საცდელი გაშვებისას არსებობდა თუ არა საწარმოო დანაკარგი და ექვედებარებოდა თუ არა დანაკარგი დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვაში ჩართვას.

საგადასახადო მოთხოვნის «სხვა გადასახადების» ნაწილში სასაქონლო მატერიალური მარაგების ზედმეტობით გამოწვეულ დარიცხვასთან დაკავშირებით, სასამართლომ საქართველოს სტანდარტების, ტექნიკური რეგლამენტისა და მეტროლოგიის ეროვნული სააგენტოს წერილის საფუძველზე აღნიშნა, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ არასწორად იქნა გაანგარიშებული ზედმეტობაზე დარიცხული ჯარიმა, ვინაიდან შპს «...», ნაცვლად 36400 ლიტრი საპოხი ზეთისა, ადგილზე უფიქსირდებოდა 31444,28 ლიტრი ზეთი. შესაბამისად, აღნიშნულ ნაწილშიც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თელავის რეგიონალური ცენტრის საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ უნდა მიეღო ახალი გადაწყვეტილება.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 10.12.08წ. გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თელავის რეგიონალურმა ცენტრმა და მოითხოვა სააპელაციო პალატის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასატორი აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლომ არასწორად განმარტა საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლი, ვინაიდან ამავე მუხლის «გ» ქვეპუნქტის თანახმად, აქციზით დასაბეგრი ოპერაციაა საკუთარი წარმოების აქციზური საქონლის გამოყენება არააქციზური საქონლის წარმოებისთვის. ამავე კოდექსის მე-17 მუხლის მიხედვით, საქონელი არის მატერიალური ან არამატერიალური ქონება, მათ შორის, ელექტრო და თბოენერგია, გაზი და წყალი. შპს «...» ტექნოლოგიური პროცესის წარმოების საჭიროებისთვის სპეც. ბენზინი გამოიყენა არა ნედლეულად, არამედ საწვავად, კერძოდ, სპეც. ბენზინი გამოიყენა თბოენერგიის მისაღებად და შემდეგ თბოენერგია გამოიყენა ნედლეულის სითბური გადამამუშავებისთვის და აწარმოა აქციზით დასაბეგრი პროდუქცია. ამასთან, სპეც. ბენზინით პირდაპირ არ ხდება ნავთობის გადამამუშავება, ჯერ წარმოიქმნება თბოენერგია, რომელიც სულ სხვა საქონელს წარმოადგენს და შემდეგ სპეც. ბენზინიდან ნაწარმოები თბოენერგია ხმარდება ნავთობის გადამამუშავებას. კასატორი აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლომ არასწორად განმარტა საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 26-ე ნაწილი, რომლის თანახმად, თუ უფლებამოსილი ორგანოს მიერ დადგენილია დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრული ოდენობა, დანაკლისად ჩაითვლება ამ ოდენობაზე მეტი ნაკლებობა, რადგან საქართველოში არ არსებობს ის უფლებამოსილი ორგანო, რომელიც დაადგენდა დანაკარგის მაქსიმალურ ზღვრულ ოდენობას. საგადასახადო მოთხოვნის ბათილობის საფუძველი ვერ გახდება ექსპერტიზის დასკვნა, ვინაიდან საექსპერტო დაწესებულება არ წარმოადგენს სათანადოდ უფლებამოსილ ორგანოს. ამასთან, არ არსებობს ნორმატიული აქტი, რომელიც შეიძლება გახდეს დანაკარგების ჩამოწერის საფუძველი. სააპელაციო სასამართლომ საგადასახადო ორგანოს დაავალა არარსებული ნორმატიული აქტის საფუძველზე შეესწავლა დანაკარგების ოდენობა. ამასთან, არ გაითვალისწინა საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-4 ნაწილის დანაწესი, რომელიც იმპერატიულად ავალდებს საგადასახადო ორგანოს დანაკლისის დარიცხვას. კასატორმა ზედმეტობის გამოვლენის გამო დარიც-

ხულ ჯარიმასთან დაკავშირებით, აღნიშნა, რომ მეწარმის რეზერვუარებში საპოხი ზეთი ოდენობა სწორად განსაზღვრა ფინანსური პოლიციის მიერ მიწვეულმა სპეციალისტმა. დადგენილ იქნა, რომ მეწარმეს გააჩნდა ორი რეზერვუარი, ერთში ინახებოდა 15000 ლიტრი, ხოლო მეორეში – 14800 კილოგრამი საპოხი ზეთი. აზომვას ახორციელებდა სპეციალისტი, რომელსაც არ მიუთითებია აზომვის «მეტრაჟოკით» განხორციელების და აზომვის დროს შეცდომის დაშვების შესახებ.

სსკ-ის 408-ე მუხლის მე-3 ნაწილის საფუძველზე საქმე განხილულ იქნა ზეპირი მოსმენის გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო პალატა საქმის მასალების და საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლის, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერების შემოწმების შედეგად თვლის, რომ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ შემდეგ გარემოებათა გამო:

დაუსაბუთებელია კასატორის მოსაზრება იმის შესახებ, რომ შპს «...» მიერ აქციზური საქონლის წარმოებისათვის გამოყენებული სპეცბენზინი ექვემდებარება აქციზის გადასახადით დასაბეგრ ბრუნვაში ჩართვას. სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლის თანახმად, აქციზით დასაბეგრი ოპერაციებია «საკუთარი წარმოების აქციზური საქონლის გამოყენება არააქციზური საქონლის წარმოებისათვის». საქმეზე დადგენილად არის ცნობილი, რომ გადამუშავების ეტაპზე გამომუშავებული თბოენერგია მოხმარდა აქციზური საქონლის – დიზელის საწარმოებლად, თბოენერგია მოცემულ შემთხვევაში იყო წარმოების ციკლის შუალედური საშუალება საბოლოო პროდუქტის მისაღებად და არა თვით მზა პროდუქტია, თბოენერგია არ ყოფილა წარმოებული რეალიზაციისათვის, რაც საქონლის ნიშან-თვისებას წარმოადგენს. შესაბამისად, შეუძლებელია მოცემულ შემთხვევაში მისი საქონლად მიჩნევა. შპს «...» მიერ აქციზური საქონლის – სპეცბენზინისაგან თბოენერგიის წარმოება ვერ იქნება მიჩნეული დასაბეგრი ოპერაციად, ვინაიდან შპს «...» არ მოუხდენია არც სპეცბენზინის და არც მისგან მიღებული თბოენერგიის რეალიზაცია, თბოენერგია მოხმარდა ნავთობპროდუქტის გადამუშავების პროცესს. ამასთან, გადამუშავების შედეგად არ ყოფილა მიღებული არააქციზური საქონელი, საწვავი გამოყენებულ იქნა შემდგომში აქციზით დასაბეგრი პროდუქტის საწარმოებლად. შესაბამისად, სპეცბენზინის ამგვარი გადამუშავება არ წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლით გათვალისწინებული აქციზური საქონლის გამოყენებას არააქციზური საქონლის წარმოებისათვის. ამდენად, არ არსებობს აქციზის გადასახადში დარიცხული 4487 ლარის (ძირითადი – 3590ლ., სანქცია – 897 ლ.) ნაწილში 26.10.06წ. 1910 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის ნაწილში სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების გაუქმების მოთხოვნის დაკმაყოფილების საფუძველი.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო პალატის მოსაზრებას იმის შესახებ, რომ არსებობს სასკ-ის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე ზედმეტობაზე დარიცხული ჯარიმის თანხის ნაწილში საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობისა და ამ ნაწილში საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის დავალების საფუძველი. საქმის მასალებით დასტურდება, რომ განხორციელებული აზომვის შედეგად ერთ რეზერვუარში აღმოჩნდა 15 000 ლიტრი, ხოლო მეორეში – 14 800 კილოგრამი «ი-40» ტიპის ინდუსტრიული (საპოხი) ზეთი. 14800 კგ. საპოხი ზეთი საგადასახადო ორგანოს მიერ გადანაგარიშებულ იქნა ლიტრებში და 21 400 ლიტრი შეადგინა. საწარმოს ბუჯალტრული მონაცემებით საპოხი ზეთის რაოდენობა რეზერვუარში 30 200 ლიტრი იყო, ხოლო ოქმების მიხედვით, ადგილზე 36 400 ლიტრი (15000+21400) აღმოჩნდა, ანუ ზედმეტობა 6200 ლიტრი შეადგინა, რაზედაც გადამხდელს, საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მიხედვით, გადასახადი – 11907 ლარი დაეკისრა, რომლიდანაც მოსარჩელის მიერ სადავოდ 11744 ლარია გამხდარი. თბილისის საქალაქო სასამართლოს 05.02.07წ. განჩინების საფუძველზე საქართველოს სტანდარტების, ტექნიკური რეგლამენტის და მეტროლოგიის ეროვნული სააგენტოს 28.02.07წ. გაცემული, 124 დასკვნით დასტურდება, რომ 14800 კგ საპოხი ზეთის მოცულობა ლიტრებში შეადგენს 16444,28 ლიტრს და არა ოქმში მითითებულ 21 400 ლიტრს. კასატორს არ წარმოუდგენია სააგენტოს დასკვნაში გამოყენებული ფორმულის საფუძველზე წონის ერთეულში გამოსახული ზეთის ლიტრებში გადაყვანის მიმართ რაიმე დასაბუთებული პრეტენზია. ამასთან, კასატორს არ განუმარტავს შემოწმების დროს განხორციელებული გადანაგარიშების მექანიზმი, შესაბამისად სსკ-ის 407.2 მუხლის შესაბამისად საკასაციო პალატა იზიარებს ქვედა ინსტანციების სასამართლოების მიერ დამტკიცებულად ცნობილ გარემოებას ზეთის ოდენობასთან დაკავშირებით და თვლის, რომ დაუსაბუთებელია საგადასახადო ორგანოს მიერ გაანაგარიშებულ ზედმეტობაზე ჯარიმის დაკისრება, შპს «...» ადგილზე აღმოაჩნდა არა 36400 ლიტრი, არამედ – 31444,28 (15000+16444,28) ლიტრი ზეთი, შესაბამისად, არ დასტურდება 6200 ლიტრის ოდენობის ზედმეტობა, ამდენად მართებულია სააპელაციო სასამართლოს მიერ სასკ-ის 32.4 მუხლის საფუძველზე სადავო აქტის ამ ნაწილში გაუქმება და საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი აქტის გამოცემის დავალება.

ზემოაღნიშნულთან ერთად საკასაციო პალატა თვლის, რომ არ არის დასაბუთებული სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში დანაკარგის ფაქტობრივი არსებობის საფუძველზე დანაკარგის გათავისუფლება დღგ-ით დაბეგვრისაგან. საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 26-ე ნაწილის შესაბამისად, «თუ უფლებამოსილი ორგანოს მიერ დადგენილია დანაკარგის მატქიმალური ზღვრული ოდენობა,

დანაკლისად ჩაითვლება ამ ოდენობაზე მეტი ნაკლებობა». თავის მხრივ, დანაკლისი საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის შესაბამისად, განიხილება მისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასებით განხორციელებულ მიწოდებად და დაიბეგრება გადასახადებით ამ კოდექსით დადგენილი წესით. შპს «...» დღგ-ს გადასახადი დამატებით დაერიცხა 37 920 ლიტრ ნედლეულ ნავთობზე, რომელიც მოსარჩელის განმარტებით შეადგენს სრული ოდენობის 3%-ს. სსიპ პ. მელიქიშვილის სახ. ფიზიკური და ორგანული ქიმიის ისტიტუტის 16.02.07წ. '05.01.32/190 დასკვნით გამოყენებული დანადგარებზე წარმოქმნილი დანაკარგების ჯამური რაოდენობა შეადგენს 3-3,5%, რაც გაცილებით მეტია, ვიდრე თანამედროვე უნიფიცირებული უწყვეტი მოქმედების დანადგარებზე არსებული დანაკარგებისა (1-1,5%). დასკვნის მიხედვით წარმოდგენილი ტექნიკური რეგლამენტის ნავთობგადამამუშავებელი მინიდანადგარები ტექნოლოგიური თვალსაზრისით მოძველებულია და გამოიყენებოდა 20-30-იან წლებში. ამდენად, დაუსაბუთებელია დასაშვები დანაკარგის ნორმის განსაზღვრა მოძველებული, გამოუყენებელი ტექნოლოგიების დანაკარგების საფუძველზე გადამამუშავების პროცესში დასაშვები ნორმატივი უნდა განისაზღვროს გადამამუშავების დროს არსებული ტექნოლოგიის პირობებში არსებული დანაკარგების მიხედვით, მით უფრო, რომ ნავთობის გადამამუშავება «ლიცენზიისა და ნებართვების შესახებ კანონის 6.27 მუხლის (მანამდე მოქმედი «სამეწარმეო საქმიანობის ლიცენზიის და ნებართვის გაცემის საფუძვლების შესახებ» კანონის მე-6 მუხ.), «ნავთობის და გაზის შესახებ» კანონის 1.2 მუხლის «პ», «ჟ» ქვეპუნქტების თანახმად, ლიცენზირებად საქმიანობათა რიგს განეკუთვნება. თავის მხრივ, ლიცენზიის გაცემის პირობას შეადგენს საქმიანობის სათანადო აღჭურვა, ტექნოლოგიების დეტალური აღწერა, ტექნიკური რესურსის ქონა, სტანდარტის დაცვა (25^o.6; 25^o.4 მუხ.). ამასთან, საქმეზე არ არის დადგენილი დანაკარგის პროცენტული ოდენობის დადგენისათვის საჭირო ტექნოლოგიურ პროცესში გადამამუშავებული ნავთობის მთლიანი ოდენობა. ვინაიდან ნავთობპროდუქტის გადამამუშავებისას დანაკარგის ნორმის განსაზღვრა განეკუთვნება არა მხოლოდ სოციალურ, არამედ – ტექნიკურ საკითხთა წრეს, დადგენას საჭიროებს საქართველოს სტანდარტიზაციის, მეტროლოგიის და სერტიფიკაციის ეროვნული სააგენტოს მიერ განსაზღვრული ტექნოლოგიური დანაკარგების ნორმატივების არსებობა. ამასთან, არ არის სათანადოდ დასაბუთებული სააპელაციო პალატის გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში მოყვანილი მოსაზრება იმის შესახებ, რომ დანაკარგის რეალურად არსებობა გამოიციხავს მის მიწოდებად განხილვას, აღნიშნული საჭიროებს დანაკარგის არსის გარკვევას, კერძოდ საქმეზე იმის დადგენას, განეკუთვნება თუ არა მოცემულ საქმეში არსებული ფაქტობრივი დანაკარგი ნავთობპროდუქტების ბუნებრივ დანაკარგს, რომლის მიმართ «ნორმატიული აქტების შესახებ» კანონის 22.1, 23.1, 24-ე მუხლების, საქართველოს მთავრობის 30.12.09წ. '263 დადგენილების მე-2 მუხლის თანახმად, ვერ იქნება გამოყენებული ამავე დადგენილებით დამტკიცებული ნავთობპროდუქტების ბუნებრივი დანაკარგის ნორმები. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასაბუთება ამ ნაწილში არასრულია, რის გამოც არსებობს დღგ-ს გადასახადის დარიცხვის ნაწილში გადაწყვეტილების გაუქმების სსკ-ის 394-ე მუხლის «ე1» ქვეპუნქტით გათვალისწინებული აბსოლუტური საფუძველი, რაც თავის მხრივ სსკ-ის 412-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტის თანახმად, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებისა და საქმის ხელახალი განხილვისათვის დაბრუნების საფუძველს წარმოადგენს. ამდენად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გაუქმდეს იმ ნაწილში, რომლითაც ბათილად იქნა ცნობილი შემოსავლების სამსახურის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 26.10.06წ. '910 საგადასახადო მოთხოვნა შპს «...» დღგ-ის თანხის 4393 ლარის (ძირითადი 3515ლ., სანქცია 878ლ.) გადასახდელად დარიცხვის ნაწილში და ამ ნაწილში საქმე ხელახალი განხილვისათვის უნდა დაუბრუნდეს სააპელაციო სასამართლოს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანლა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ელი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-ე, 412-ე მუხლებით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის თელავის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ; გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 10.12.2008წ. გადაწყვეტილება იმ ნაწილში, რომლითაც ბათილად იქნა ცნობილი შემოსავლების სამსახურის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 26.10.06.წ. '910 საგადასახადო მოთხოვნა შპს «...» დღგ-ის თანხის 4393 ლარის დარიცხვის ნაწილში და საქმე ამ ნაწილში ხელახალი განხილვისათვის დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს; სააპელაციო სასამართლოს 10.12.2008წ. გადაწყვეტილება დანარჩენ ნაწილში დარჩეს უცვლელიად;

2. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის ვადის გაგრძელება

განჩინება

1ბს-162-156(3კ-10)

13 ოქტომბერი 2010 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: ნ. სხირტლაძე, (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),

ლ. მურუსიძე,

ნ. ქადაგიძე

დავის საგანი: ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

სს «...» 21.05.09წ. სარჩელით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების – ფინანსთა სამინისტროს, ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის მიმართ. მოსარჩელემ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 15.12.08წ. 1243 საგადასახადო მოთხოვნის, 10.12.08წ. 1დ/372 ბრძანების 13 547,50 ლარის დარიცხვის ნაწილში, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 11.03.09წ. 1553 ბრძანების – 13 547,50 ლარის დარიცხვის ნაწილში სს «...» საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 15.05.09წ. 110/6164 გადაწყვეტილების – 13 547,50 ლარის დარიცხვის ნაწილში სს «...» საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში ბათილად ცნობა მოითხოვა. სარჩელში აღნიშნულია, რომ თბილისის რეგიონალური ცენტრის 10.12.08წ. 1დ/372 ბრძანებით, მოსარჩელეს დამატებით დაერიცხა გადასახდელად 13 547 ლარი, რაზეც გამოიცა საგადასახადო მოთხოვნა. საგადასახადო ორგანოს განმარტებით, დაირღვა სკ-ის 247-ე და 248-ე მუხლების მოთხოვნები, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა – სერია ბბ-45 1006652 დათარიღებულია 19.08.06წ. გაწერილი 1799,800,801 სასაქონლო ზედნადებების თარიღის მიხედვით, ხოლო ანგარიშ-ფაქტურა 21.08.06წ. არის შედგენილი და მიწოდებული. საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის თანახმად (19.08.06წ მოქმედი რედაქციით), საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა უნდა შედგენილიყო არა უგვიანეს მეორე დღისა დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან. ანგარიშ-ფაქტურის ჩანაწერით და რუსთავის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 16.10.08წ. 116-18/8916/01 წერილით დასტურდება, რომ გამყიდველს ანგარიშ-ფაქტურა – სერია ბბ-45 1006652 მიღებული აქვს 21.08.06წ., ანგარიშ-ფაქტურა საგადასახადო ორგანოში ჩაბარებულია დროულად. საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლის თანახმად, თუ ვადის ბოლო დღე ემთხვევა არასამუშაო დღეს, ვადა გრძელდება შემდეგი სამუშაო დღის ბოლომდე. მიუხედავად იმისა, რომ განსახილველ შემთხვევაში ვადის ბოლო დღე იყო კვირა, შემოწმების აქტით ჩათვლა გაუქმდა მხოლოდ იმის გამო, რომ დაირღვა კოდექსის 248.1 მუხლით განსაზღვრული ორდღიანი ვადა. იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ორგანომ ანგარიშ-ფაქტურა ჩათვალა არასრული სახით შევსებულად, მას უნდა გამოეყენებინა მხოლოდ საგადასახადო კოდექსის 140.4 მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმა. მოსარჩელე უთითებს შემოსავლების სამსახურის 19.09.09წ. 116-07/25093 წერილზე სარევიზიო სამსახურისადმი, რომლის თანახმად, მყიდველს ჩათვალა არ უნდა გაუქმდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც ფაქტურა გამოწერილია უფრო ადრინდელი თარიღით, ვიდრე იგი მიღებულია საგადასახადო ორგანოდან და არ არის დარღვეული ორდღიანი ვადა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 19.08.09წ. გადაწყვეტილებით სს «...» სარჩელი არ დაკმაყოფილდა – სს «...» უარი ეთქვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 15.12.08წ. 1243 საგადასახადო მოთხოვნის, 10.12.08წ. 1დ/372 ბრძანების ბათილად ცნობაზე თანხის – 13 547,50 ლარის დარიცხვის ნაწილში; სს «...» უარი ეთქვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 11.03.09წ. 1553 ბრძანების ნაწილობრივ ბათილად ცნობაზე; შპს «...» უარი ეთქვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 15.05.09წ. 110/6164 გადაწყვეტილების ნაწილობრივ ბათილად ცნობაზე.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგინებულად მიიჩნია შემდეგი გარემოებები: 19.08.06წ. სს «...» ინდ.მ «ს. მ-ოვისაგან» შეიძინა საქონელი, რაზეც გამოიწერა დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა – სერია ბბ-45 1006652. საქონლის ღირებულებამ დღგ-ს ჩათვლით შეადგინა 88812,5 ლარი, ხოლო დღგ-ს თანხამ – 13547 ლარი. ინდ.მ «ს. მ-ოვას» ოპერაციის განხორციელების დღეს არ გააჩნდა ანგარიშ-ფაქტურა. 19.08.06წ. იყო შაბათი. დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა – სერია ბბ-45 1006652, ინდ.მ «ს. მ-ოვას» მიერ რუსთავის საგადასახადო ინსპექციიდან გატანილ იქნა მომდევნო ორშაბათს – 21 აგვისტოს და იგი გამოიწერა თავდაპირველად 19 აგვისტოს რიცხვით, ხოლო შემდგომ თარიღი გადაკეთდა და გაწერის თარიღად 21.08.06წ. მიეთითა. შემოწმების აქტით (05.12.08წ.) ირკვევა, რომ მოსარჩელეს გაუქმდა აღნიშნული დღგ-ს ჩათვლა იმ მოტივით, რომ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა – სერია ბბ-45 1006652 გამოიწერა საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის მოთხოვნათა დაუცველად. ამავე აქტის საფუძველზე, მოსარჩელეს დაერიცხა დამა-

ტებით გადასახდელად **13 547** ლარი, რაზეც გამოიცა **10.12.08წ.** ბრძანება და საგადასახადო მოთხოვნა. მოსარჩელემ დავა დაიწყო ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში, თუმცა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის **11.03.09წ.** ბრძანებით და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განმხილველი საბჭოს **15.05.09წ.** გადაწყვეტილებით მისი მოთხოვნა არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოების მოსაზრება იმის შესახებ, რომ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა შევსებულ იქნა საგადასახადო კოდექსის **248.1** მუხლის მოთხოვნათა დარღვევით, რაც ამავე მუხლის მე-3 ნაწილით და საგადასახადო კოდექსის **247.2** მუხლის საფუძველზე მისი გაუქმების საფუძველს წარმოადგენს. სასამართლომ მიუთითა, რომ დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია, საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას, დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა, გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარუდგინოს იგი მიმღებს, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა ეს უკანასკნელი დღგ-ს გადამხდელი. სასამართლომ საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა დარღვევად მიიჩნია ის, რომ დღგ-თი დასაბეგრი ოპერაცია განხორციელდა **19.08.06წ.**, ხოლო ანგარიშ-ფაქტურა **21.08.06წ.** გამოწერა. სასამართლომ აღნიშნა, რომ საგადასახადო კანონმდებლობა არ კრძალავს უქმე და დასვენების დღეებში ამა თუ იმ სახის სამეურნეო ოპერაციების განხორციელებას და დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერას. სავაჭრო ოპერაციის მონაწილე მხარეების მიერ მხოლოდ იმ შემთხვევაში იქნებოდა დაცული კანონის მოთხოვნები, თუ ოპერაციის განხორციელების დღეს გამყიდველს ხელთ ექნებოდა დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურა და დაათარიღებდა მას **19** ან **20** აგვისტოთი, ან, თუკი ოპერაცია განხორციელდებოდა საგადასახადო ორგანოდან ანგარიშ-ფაქტურის მიღების შემდეგ.

საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლის მე-7 ნაწილის დანაწესი იმის თაობაზე, რომ, თუ ვადის ბოლო სამუშაო დღე ემთხვევა არასამუშაო დღეს, ვადა გრძელდება შემდეგი სამუშაო დღის ბოლომდე, კონკრეტულ შემთხვევაზე არ უნდა გავრცელდებულყო. საქალაქო სასამართლოს მოსაზრებით, აღნიშნული ნორმა ეხება ისეთ ურთიერთობებს, რომელშიც ერთ-ერთი მხარე ადმინისტრაციული ორგანოა, ანუ ადმინისტრაციული ორგანოს მიმართ საგადასახადო კოდექსით დადგენილ ვადაში ურთიერთობის მონაწილე სხვა პირის მიერ ან ადმინისტრაციული ორგანოს მიმართ გარკვეული მოქმედებების შესრულების შემთხვევებს (მაგალითად, საგადასახადო დეკლარაციის ვადაში წარდგენა, ადმინისტრაციული საჩივრის ვადაში განხილვა და სხვ.). ის ფაქტი, რომ ინდ.მ «ს. მ-ოვასა» და შპს «...» შორის სავაჭრო ოპერაცია განხორციელდა დასვენების დღეს – **19.08.06წ.**, შაბათს, სასამართლოს აზრით, არანაირად წარმოშობს **4.7** მუხლის გამოყენების პირობას, რადგანაც ყიდვა-გაყიდვის ხელშეკრულების მხარეთაგან არცერთი ყოფილა ადმინისტრაციული ორგანო.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის **19.08.09წ.** გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სს «...».

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **02.12.09წ.** გადაწყვეტილებით სს «...» სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა; თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის **19.08.09წ.** გადაწყვეტილების შეცვლით მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება; სს «...» სარჩელი დაკმაყოფილდა – ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) **15.12.08წ.** **1234** საგადასახადო მოთხოვნა და **10.12.08წ.** **1**დ/372 ბრძანება დამატებითი ღირებულების გადასახადის – **13 547,5** ლარის დარიცხვის ნაწილში; ბათილად იქნა ცნობილი ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის **11.03.09წ.** **1553** ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს **15.05.09წ.** გადაწყვეტილება **15.12.08წ.** **1234** საგადასახადო მოთხოვნაზე წარდგენილი ადმინისტრაციული საჩივრის, დამატებითი ღირებულების გადასახადის – **13 547,5** ლარის დარიცხვის გაუქმების მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურსა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დაეკისრათ ს/ს «...» სასარგებლოდ **948,5** ლარის გადახდა.

სააპელაციო პალატა არ დაეთანხმა საქალაქო სასამართლოს მიერ საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლის მე-7 ნაწილის განმარტებას. სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საგადასახადო კანონმდებლობით, ვადების ათვლის თვალსაზრისით, არ არის გამიჯნული მოქმედებები, რომლებიც ხორციელდება საგადასახადო ორგანოების მონაწილეობით და მათ გარეშე. სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 1-ელ მუხლზე და აღნიშნა, რომ გამყიდველსა და მყიდველს შორის განხორციელებული მიწოდება მათ შორის დადებულ კერძო სამართლებრივ გარიგებას წარმოადგენს, ხოლო მათი ურთიერთობის ის ნაწილი, რომელიც საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერას, დღგ-ს თანხის გადახდასა და შემდგომ მისი ჩათვლის უზრუნველყოფას ეხება, გარიგების საფუძველზე წარმოშობილი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების მიზანს ემსახურება. აღნიშნულის გათვალისწინებით, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ კონტრაქტებს შორის არა მხოლოდ სამოქალაქო-სამართლებრივი ურთიერთობა არსებობს, არამედ საჯარო-სამართლებრივ ურთიერთობასაც, რადგან ორივე მხარე იცავს საჯარო წესრიგს, იმყოფებიან რა ერთმანეთთან საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობაში. სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, კონკრეტულ შემთხვევაზეც, ისევე, როგორც ადმინისტრაციული ორგანოს მონაწილეობით მიმდინარე ურთიერთობებზე, უნდა გავრცელდეს საგადასახადო კოდექსის ნორ-

მები, მათ შორის, ამავე კოდექსის მე-4 მუხლიც, რომლის მიხედვით განსაზღვრულია კანონით დადგენილი ვადის გაგრძელება მომდევნო სამუშაო დღის ბოლომდე, თუ ვადის ბოლო დღე არასამუშაო დღეს ემთხვევა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **02.12.09წ.** გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა. კასატორებმა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

კასატორი – თბილისის რეგიონალური ცენტრი აღნიშნავს, რომ დავა შეეხება საგადასახადო კოდექსის **247-ე** და **248-ე** მუხლების დარღვევას, რომელიც თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიისა და სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მიერ განმარტებულ იქნა სხვადასხვაგვარად. კასატორი მიუთითებს, რომ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტი, რომლითაც დასტურდება დღით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტი და ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერისას დაცული უნდა იყოს კანონმდებლობით დადგენილი წესი; იგი უნდა იქნეს გამოწერილი დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს **2** დღისა. ამდენად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ზუსტად განსაზღვრავს ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის დროს და მასში არ უნდა იგულისხმებოდეს მხოლოდ სამუშაო დღეები. მით უფრო, რომ მონაცემთა დამუშავების ელექტრონული პროგრამა ვერ უზრუნველყოფს შაბათ-კვირასა და უქმე დღეების გამორიცხვას საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერისათვის დადგენილ ორდღიანი ვადიდან. კასატორი აღნიშნავს, რომ საქმე ეხება კერძო სამართლით რეგულირებულ ურთიერთობებს, სადაც ამა თუ იმ სახის სამეურნეო/სავაჭრო ურთიერთობები განხორციელდება კანონით დაშვებულ ნებისმიერ დროს, მათ შორის, უქმე და დასვენების დღეებშიც. რაც შეეხება საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლის მე-7 ნაწილს, იგი უნდა გავრცელდეს ისეთ ვადებზე, რომლებიც შეეხება ურთიერთობების ერთ-ერთი მონაწილის – ადმინისტრაციული ორგანოს მიმართ საგადასახადო კოდექსით დადგენილ ვადაში ურთიერთობის მონაწილე სხვა პირის მიერ გარკვეული სახისა და შინაარსის მოქმედების შესრულებას/ქმედების განხორციელებისაგან თავის შეკავებას.

შემოსავლების სამსახური საკასაციო საჩივარში აღნიშნავს, რომ განსახილველ შემთხვევაში არ არსებობს დღგ-თი დასაბეგრი ოპერაციის ფაქტი, ვინაიდან საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის თარიღი საგადასახადო ორგანოდან ანგარიშ-ფაქტურის გატანის თარიღს წინ უსწრებს, ასეთ შემთხვევაში ანგარიშ-ფაქტურა საგადასახადო კოდექსის **248-ე** მუხლის დაცვით გამოწერილად ვერ ჩაითვლება და, შესაბამისად, კანონიერად მიღებულად ვერ ჩაითვლება აღნიშნული ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე ჩათვლილი დღგ-ს თანხა. შემოსავლების სამსახურის მოსაზრებით, საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლი საგადასახადო კოდექსით დადგენილ ისეთ ვალდებულებებზე ვრცელდება, რომელიც შეეხება ურთიერთობის ერთ-ერთი მონაწილის – საგადასახადო ორგანოს მიმართ საგადასახადო კოდექსით დადგენილ ვადაში ურთიერთობის მონაწილე სხვა პირის მიერ გარკვეული სახის მოქმედებების შესრულებას/ქმედების განხორციელებისაგან თავის შეკავებას.

კასატორები ასევე არ ეთანხმებიან თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მიერ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, შემოსავლების სამსახურსა და თბილისის რეგიონალური ცენტრისათვის (საგადასახადო ისნუქციისათვის) მოსარჩელის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის – **948.5** ლარის დაკისრებას. კასატორი თვლის, რომ «საქართველოს მთავრობის უფლებამოსილებისა და საქმიანობის წესის შესახებ» საქართველოს კანონის მე-15 მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად, სამინისტრო ფინანსდება სახელმწიფო ბიუჯეტიდან, ხოლო «სახელმწიფო ბაჟის შესახებ» საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის 1-ელი ნაწილის «ლ» ქვეპუნქტის თანახმად, საერთო სასამართლოებში განსახილველ საქმეებზე სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან თავისუფლებიან სახელმწიფო საფინანსო-საკრედიტო, საგადასახადო, საბაჟო და სხვა მაკონტროლებელი ორგანოები, როგორც მოსარჩელები ან მოპასუხეები. ამავე მუხლის «უ» ქვეპუნქტის თანახმად, საერთო სასამართლოებში განსახილველ საქმეებზე სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან თავისუფლებიან «დაწესებულებები (ორგანიზაციები), რომელთა ხარჯები ფინანსდება მხოლოდ სახელმწიფო ბიუჯეტიდან ყველა საქმეზე». ზემოაღნიშნულ ნორმებზე მითითებით, კასატორი თვლის, რომ საგადასახადო ორგანოები განთავისუფლებულნი არიან სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივარში კასატორი აღნიშნავს, რომ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა – სერია ბბ-**45 10066552** გამოწერილია საგადასახადო კოდექსის **247-ე** და **248-ე** მუხლების დარღვევით, კერძოდ, ანგარიშ-ფაქტურა გამოიწერა საგადასახადო ორგანოდან მისი მიღების თარიღის წინა რიცხვით. საქმის მასალებით არ დასტურდება, რომ მეწარმე, რომლისგანაც მოსარჩელემ შეიძინა საქონელი, მოკლებული იყო შესაძლებლობას, დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროისათვის ან მანამდე პერიოდში მიემართა საგადასახადო ორგანოსათვის ანგარიშ-ფაქტურის ასაღებად. კასატორი თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლომ არასწორად განმარტა კანონი, კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლის მე-7 ნაწილი, რომელიც ისეთ ვადებზე უნდა გავრცელდეს, რომლებიც შეეხება ურთიერთობის ერთ-ერთი მონაწილის – ადმინისტრაციული ორგანოს მიმართ საგადასახადო კოდექსით დადგენილ ვადაში ურთიერთობის მონაწილე სხვა პირის მიერ (ან პირიქით – ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ სხვა პირის მიმართ) გარკვეუ-

ლი სახისა და შინაარსის მოქმედების შესრულებას/ქმედების განხორციელებისაგან თავის შეკავებას, ანუ საუბარია ისეთ მოქმედებაზე, რომელიც აუცილებლად უნდა შესრულდეს ადმინისტრაციული ორგანოს მიმართ ან/და ადმინისტრაციული ორგანოს უშუალო მონაწილეობით, ასეთ შემთხვევაში, თუკი ამ სახის მოქმედებათა შესრულებისათვის წინასწარ განსაზღვრული ვადის ბოლო დღე ემთხვევა შრომის კოდექსით დადგენილ უქმე და დასვენების (შაბათ-კვირა) დღეებს, ვადა გრძელდება შემდეგი სამუშაო დღის ბოლომდე. კასატორი ყურადღებას ამახვილებს, აგერთვე, იმ გარემოებაზე, რომ არსებობს სსკ-ის 394-ე მუხლის «ბ» ქვეპუნქტით გათვალისწინებული გადაწყვეტილების გაუქმების აბსოლუტური საფუძველი, კერძოდ, თბილისის სააპელაციო სასამართლომ საქმე განიხილა ერთ-ერთი მხარის დაუსწრებლად, სათანადო წესის დაცვით (შეტყობინების ჩაბარებით) არ იქნა დაბარებული საქმის განხილვაში მონაწილეობის მისაღებად პროცესში მონაწილე ერთ-ერთი მხარე (მოპასუხე) – საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე კასატორი თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა, კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 4.7 მუხლი, გადაწყვეტილება არ არის იურიდიულად საკმარისად დასაბუთებული (სსკ-ის 394 მუხლის «ე» ქვეპუნქტი), რის გამოც კასატორი ითხოვს სააპელაციო სასამართლოს გადაყვეტილების გაუქმებას და სს «...» სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერებისა და საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმეზე დადგენილად არის ცნობილი რომ შპს «...» 2008 წლის შემოდგომაზე ჩატარებული გასვლითი საგადასახადო შემოწმების შედეგად მოსარჩელეს გაუქმდა დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის – სერია ბბ-45 '006652-ის საფუძველზე მიღებული 13547 ლარის დღგ-ის ჩათვლა, მასვე ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაერიცხა დღგ-ის თანხის – 13547 ლარის გადახდის ვალდებულება. დღგ-ის ჩათვლა გაუქმდა იმ მოტივით, რომ ანგარიშ-ფაქტურა გამოწერილი იყო საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლით დადგენილი წესის დაუცველად. მოცემულ შემთხვევაში სადავოა დღგ-ით გამოსათვლელი ვადის განსაზღვრა, უკეთეს დღის ბოლო დღე არასამუშაო დღეს ემთხვევა. საქმის მასალებით დასტურდება, რომ სს «...» მიერ 19.08.06წ. ინდ.მ «ს. მ-ოვასგან» შეძენილ იქნა საქონელი, რაზეც გამოიწერა დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა სერია ბბ-45 '006652. საქონლის ღირებულებამ დღგ-ს ჩათვლით 88812,5 ლარი, ხოლო დღგ-ს თანხამ – 13547 ლარი შეადგინა. ოპერაციის განხორციელების დღე 19.08.06წ. ემთხვეოდა არასამუშაო დღეს – შაბათს, ინდ.მ «ს. მ-ოვას» 19.08.06წ. არ გააჩნდა ანგარიშ-ფაქტურა – სერია ბბ-45 '006652 დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა ინდ.მ «ს. მ-ოვამ» რუსთავის საგადასახადო ინსპექციიდან 21.08.06წ., ანუ მომდევნო სამუშაო დღეს – ორშაბათს გაიტანა, რომელიც თავდაპირველად გამოწერა 19.08.06წ. თარიღით, ხოლო შემდგომ თარიღი 21-ად გადაკეთდა. საკასაციო პალატა თვლის, რომ მოცემულ შემთხვევაში დაირღვა საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად, თუ ვადის ბოლო დღე ემთხვევა არასამუშაო (საქართველოს შრომის კოდექსით დადგენილ უქმე ან დასვენების) დღეს, ვადა გრძელდება შემდეგი სამუშაო დღის ბოლომდე. საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-2 ნაწილის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციის თანახმად, ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია ამ კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციაზე, თუ საქონელი (მომსახურება) გამოიყენება ან გამოყენებულ იქნება გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობისათვის. საქონლის შეძენის პერიოდში საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის მოქმედი რედაქციის თანახმად, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებული იყო, საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას, მოთხოვნისა და არაუგვიანეს მეორე დღისა, გამოეწერა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარედგინა იგი მიმღებისათვის, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა მიმღები გადასახადის გადამხდელი. ანგარიშ-ფაქტურის ოპერაციის განხორციელებიდან არა მეორე, არამედ მესამე დღეს გამოწერის გამო, სს «...» გაუქმდა ინდ.მ «ს. მ-ოვას» მიერ გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით ჩათვლა. საქონლის შეძენის მომენტში საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლის მე-2 ნაწილი ადგენდა, რომ ამ კოდექსით დადგენილი ვადის ათვლა იწყება შესაბამისი მოქმედების განხორციელების მომდევნო დღიდან, ხოლო მე-7 ნაწილი განსაზღვრავდა, რომ თუ ვადის ბოლო დღე ემთხვევა არასამუშაო დღეს, ვადა გრძელდება შემდეგი სამუშაო დღის ბოლომდე. საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო პალატის მოსაზრებას საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლის მე-7 ნაწილის განმარტებასთან დაკავშირებით და აღნიშნავს, რომ ნორმა ზოგადად განსაზღვრავს საგადასახადო ურთიერთობაში ვადის გამოყენების წესს, საგადასახადო კანონმდებლობით არ არის გამიჯნული საგადასახადო ორგანოს მონაწილეობით და მათ გარეშე განხორციელებული მოქმედებები, საგადასახადო კოდექსის ნორმებით ხდება გადასახადების გადახდასთან დაკავშირებული სამართალურთიერთობების მოწესრიგება, გამყიდველსა და მყიდველს შორის განხორციელებული მიწოდება კერძო-სამართლებრივ გარიგებას წარმოადგენს. ამასთან, ორ კერძო სუბიექტს შორის წარმოშობილი სამართალურთიერთობა, რომელიც ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერას, დღგ-ის თანხის გადახდას და შემდგომში მის ჩათვლის უზრუნველყოფას

ეხება კერძო-სამართლებრივი ხელშეკრულების საფუძველზე წარმოშობილი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების მიზანს ემსახურება, ხელშეკრულების კონტრაქტებს შორის ადგილი აქვს არამხოლოდ სამოქალაქო-სამართლებრივ ურთიერთობას, არამედ საჯარო-სამართლებრივ ურთიერთობებს, დაკავშირებულს დღგ-ს თანხის ჩათვლასთან, საგადასახადო სამართალურთიერთობის მომწესრიგებელი კოდიფიცირებული აქტი არის საგადასახადო კოდექსი, რომელიც აწესრიგებს სუბიექტებს შორის საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობებს, აკრძალულია არასაგადასახადო კანონმდებლობით გადასახადებით დაბეგვრასთან დაკავშირებული საკითხების რეგულირება (2.6 მუხ.), გადასახადებით დაბეგვრისას საგადასახადო კოდექსის დებულებებსა და კანონმდებლობის სხვა სფეროს ნორმატიული აქტების დებულებებს შორის კოლიზიის წარმოშობის დროს გამოიყენება საგადასახადო კოდექსის დებულებები (2.3 მუხ.), საგადასახადო კოდექსი არეგულირებს საგადასახადო სისტემაში შემავალი გადასახადების აკრეფასა და გადასახადთან დაკავშირებულ ურთიერთობებს. საგადასახადო აქტების მოქმედება პირთა წრის მიმართ განპირობებულია ტერიტორიულობის პრინციპით, რომლის შესაბამისადაც, ყველა პირი, რომელსაც გააჩნია გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი საქართველოს ტერიტორიაზე, ექვევა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოქმედების სფეროში. ამდენად მხოლოდ საგადასახადო კანონმდებლობით შეიძლება განისაზღვროს გადასახადის გადახდის საკითხები, საგადასახადო კანონმდებლობა შედგება კონსტიტუციის, საერთაშორისო აქტების, საგადასახადო კოდექსის და მათ შესაბამისად მიღებული კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებისაგან. განსახილველ შემთხვევაში სადავო სამართალურთიერთობა შეეხება დღგ-ს ჩათვლას, რაც წესრიგდება საგადასახადო კოდექსის არამხოლოდ კონკრეტული გადასახადის, მოცემულ შემთხვევაში დღგ-ის ნორმებით, არამედ, აგრეთვე, კოდექსის საერთო მოქმედების ნორმებისაგან. შესაბამისად მართებულია სადავო საგადასახადო სამართალურთიერთობის გადაწყვეტა საგადასახადო კოდექსის, კერძოდ კოდექსის მე-4 მუხლის გამოყენებით. ხსენებული მუხლის საფუძველზე საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ რამდენადაც 19.08.06წ. არასამუშაო დღე იყო, მოსარჩელეს სს «...» ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენის ვადა უნდა გაგრძელებოდა მომდევნო სამუშაო დღის ბოლომდე. ვინაიდან მომდევნო დღე – 20 აგვისტო იყო კვირა, არასამუშაო დღე, შესაბამისად 19.08.06წ. მომდევნო სამუშაო დღედ 21.08.06წ. უნდა იყოს მიჩნეული. შესაბამისად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის ვადა 2006 წლის 21 აგვისტოს 24⁰⁰ საათზე იწურებოდა. საქმეზე დადგენილად არის ცნობილი, რომ ანგარიშ-ფაქტურა სწორედ აღნიშნულ დღეს იქნა გამოწერილი. მიუხედავად იმისა, რომ 19.08.06წ. განხორციელებულ დასაბეგრ ოპერაციაზე ანგარიშ-ფაქტურა გამოწერილი იქნა მესამე დღეს – 21.08.06წ., რაც დასტურდება შემოსავლების სამსახურის რუსთავის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 16.10.08წ. 116-18/8916/01 წერილით, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ აღნიშნულით არ დარღვეულა საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის ვადა, ვინაიდან ნორმა გულისხმობს მეორე სამუშაო დღეს, ხოლო არასამუშაო დღე 248-ე მუხლით განსაზღვრულ ვადაში არ ჩაითვლება. ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოსარჩელეს – სს «...» არ დაურღვევია საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლით დადგენილი ვადა.

საგადასახადო კოდექსის 248.1 მუხლი რომ ორ სამუშაო დღეს გულისხმობს ასევე დასტურდება 11.07.07წ. საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ცვლილებებით, რომლის შედეგად კოდექსის მე-4 მუხლის მე-2 ნაწილი ჩამოყალიბდა შემდეგი რედაქციით: «ამ კოდექსით დადგენილი ვადის ათვლა იწყება შესაბამისი მოქმედების განხორციელების მომდევნო დღიდან. ამ კოდექსის მიზნებისათვის, დღე შეიძლება იყოს სამუშაო ან კალენდარული. თუ ეს არ არის მითითებული, ამ შემთხვევაში დღე არის სამუშაო დღე. ამასთან, ამ კოდექსის მიზნებისათვის, სამუშაო დღე ემთხვევა კალენდარულ დღეს, გარდა შაბათისა, კვირისა და საქართველოს შრომის კოდექსით განსაზღვრული უქმე დღეებისა.» მხედველობაშია მისაღები ის გარემოება, რომ კოდექსში აღნიშნული ცვლილების განხორციელების შემდეგ 248-ე მუხლის პირველი ნაწილი დარჩა უცვლელი და მას არ დამატებია სიტყვა «კალენდარული», რაც ადასტურებს კანონმდებლის ნებას, რომ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოწერილი ყოფილიყო არა უგვიანეს მეორე სამუშაო დღისა. ამდენად, კანონმდებელმა განსაზღვრა, რომ კოდექსის ტექსტში კალენდარული ან სამუშაო დღეზე მითითების არარსებობის შემთხვევაში, ნაგულისხმევი უნდა ყოფილიყო სამუშაო დღე. სწორედ ასეთი შემთხვევაა გათვალისწინებული საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის პირველ ნაწილში, რომელშიც მოქმედების შესრულების განსაზღვრული ვადა – «არაუგვიანეს მეორე დღისა» – გულისხმობს სახელდობრ მხოლოდ სამუშაო დღეს. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტი, რომელიც აღირიცხება საგადასახადო ორგანოში და ადასტურებს, რომ განხორციელდა დღგ-თი დასაბეგრი ოპერაცია. დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურის შევსება და საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენა არის ისეთი მოქმედება, რომელიც უნდა შესრულდეს დღგ-ის ჩათვლის განხორციელების მიზნით. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის შევსება ასევე ემსახურება საგადასახადო ორგანოს მიერ განხორციელებული გადასახადების ადმინისტრირებას. ზემოაღნიშნული გარემოებების გათვალისწინებით საკასაციო პალატა ვერ გაიზიარებს კასატორის მოსაზრებას იმის შესახებ, რომ საგადასახადო კოდექსის 4.7 მუხლის დებულებანი ვრცელდება მხოლოდ ურთიერთობის ერთ-ერთი მონაწილის ადმინისტრაციული ორგანოს მიმართ შესასრულებელ ვალდებულებებზე.

საქმეში დაცული შპს «...» და შპს «...» საჩივრების განხილვის შედეგად საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მიერ 06.07.09წ. 11907 და 17.07.09წ. 11944 ანალოგიურ შემთხვევებზე მიღე-

ბული ბრძანებების თანახმად, არასამუშაო დღეს საქონლის მიწოდებისას და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის საგადასახადო ორგანოდან მომდევნო სამუშაო დღეს მიღებისას, საქონლის/მომსახურების მყიდველს ჩათვლა არ უქმდება იმ შემთხვევაში, როდესაც საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოწერილია უფრო ადრინდელი თარიღით ვიდრე მიღებულია საგადასახადო ორგანოდან, მაგრამ არ არის დარღვეული ორდღიანი ვადა. მითითებულ შემთხვევებში საგადასახადო ორგანომ მიიჩნია, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოწერილი იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ელი ნაწილით გათვალისწინებული მოთხოვნების დაცვით და აღნიშნული ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით დღგ-ს თანხის ჩათვლები ექვემდებარებოდა აღდგენას. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აღნიშნულ პოზიციას ადასტურებს ამავე სამსახურის უფროსის მოადგილის 19.09.09წ. 116-07/25093 წერილი. სზაკ-ის 4.3 მუხლის თანახმად, საქმის გარემოებათა იდენტურობის შემთხვევაში დაუშვებელია სხვადასხვა პირის მიმართ განსხვავებული გადაწყვეტილების მიღება, გარდა კანონით გათვალისწინებული საფუძვლის არსებობისას. სადავო აქტები არ შეიცავს დასაბუთებას სს «...» მიმართ განსხვავებული წინაპირობების არსებობის შესახებ, ამდენად, მოცემულ შემთხვევაში დიფერენციაციის მიზეზი აუხსნელია, მოკლებულია გონივრულ საფუძველს და დისკრიმინაციულ ხასიათს ატარებს, სახეზეა მოსარჩელის მიმართ სზაკ-ის 4.1 მუხლით დაცული კანონის წინაშე თანასწორობის პრინციპის დარღვევა. დაუშვებელია ადმინისტრაციული წარმოების მონაწილე რომელიმე პირის კანონიერი უფლებისა და თავისუფლების, კანონიერი ინტერესის შეზღუდვა ან მათი განხორციელებისათვის ხელის შეშლა, აგრეთვე მათთვის კანონმდებლობით გათვალისწინებული რაიმე უპირატესობის მინიჭება ან რომელიმე მხარის მიმართ რაიმე დისკრიმინაციული ზომების მიღება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248.1 მუხლის (2006 წელს მოქმედი რედაქციით) მოთხოვნა იმის შესახებ, რომ დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას, დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა, გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარუდგინოს იგი მიმღებს, ინდ.მ «ს. მ-ოვას» მიერ დაცულია – ბზ-45 1006652 დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოწერილი იქნა აღნიშნული წესის დაცვით, ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა მოხდა საგადასახადო ორგანოდან ანგარიშ-ფაქტურის მიღების დღეს. ამდენად, ვინაიდან დაცულია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის 248.1 მუხლით გათვალისწინებული გამოწერის და წარდგენის ვადა, არ არსებობს ბზ-45 1006652 დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე ჩათვლილი დღგ-ს თანხის გაუქმების საფუძველი.

დაუსაბუთებელია აგრეთვე კასატორის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მითითება სსკ-ის 394-ე მუხლის «ბ» ქვეპუნქტით (საქმის განხილვა ერთ-ერთი მხარის დაუსწრებლად) გათვალისწინებული სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების გაუქმების აბსოლუტური საფუძვლის არსებობაზე, ვინაიდან საქმეში დაცული მტკიცებულებებით დასტურდება, რომ სააპელაციო სასამართლოში 02.12.09წ. 17:00 საათზე დანიშნულ პროცესზე შეტყობინების შემცველი გზავნილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 12.11.09წ. ჩაბარდა.

სსკ-ის 37.2 მუხლის თანახმად, სახელმწიფო ბაჟი სასამართლო ხარჯების შემადგენელი ნაწილია, სსკ-ის 53-ე მუხლის შესაბამისად, იმ მხარის მიერ გაღებული ხარჯების გადახდა, რომლის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადაწყვეტილება, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე განთავისუფლებული იყოს სახელმწიფოს ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან. ამდენად, საგადასახადო ორგანოების სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან კანონმდებლობით გათავისუფლება, სარჩელის დაკმაყოფილების შემთხვევაში, არ წარმოადგენს მოსარჩელის მიერ გადახდილი ხარჯების, მოცემულ შემთხვევაში, სახელმწიფო ბაჟის გადახდილი თანხის ანაზღაურებაზე უარის თქმის, მოპასუხეებისათვის მოსარჩელის სასარგებლოდ ამ თანხის დაკისრებაზე უარის თქმის საფუძველი.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება არსებითად სწორია, საკასაციო საჩივრებში მითითებულ კანონის დარღვევას ადგილი არ ჰქონია, რაც, სსკ-ის 410-ე მუხლის თანახმად, საკასაციო საჩივრების დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის საფუძველს წარმოადგენს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ელი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე, 399-ე, 410-ე მუხლებით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 02.12.09წ. გადაწყვეტილება;
2. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

**დღგ-ს ჩათვლის გაუქმების საფუძველი;
ანგარიშ-ფაქტურის დროულად შევსების ვალდებული პირის დადგენა**

განჩინება

18ს-456-437(3ვ-10)

20 იანვარი, 2011 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
შემადგენლობა: ნ. ქადაგიძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
ნ. სხირტლაძე,
ლ. მურუსიძე

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2009 წლის 8 ივნისს შპს «...» სასარჩელო განცხადებით მიმართა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) მიმართ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის თაობაზე.

მოსარჩელე სასარჩელო განცხადებით ითხოვდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2008 წლის 29 ოქტომბრის 1... ბრძანების, ბათუმის რეგიონალური ცენტრის 2008 წლის 3 ნოემბრის 193/120 საგადასახადო მოთხოვნისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 9 თებერვლის 1258 ბრძანების ნაწილობრივ ბათილად ცნობას.

ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2009 წლის 5 აგვისტოს საოქმო განჩინებით საქმეში მესამე პირებად ჩაეზღვენ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭო და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური.

ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2009 წლის 2 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით შპს «...» სასარჩელო განცხადება დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2008 წლის 29 ოქტომბრის 1... ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 9 თებერვლის 1... ბრძანება; ნაწილობრივ ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 29 მაისის 1 ... გადაწყვეტილება, ასევე ბათუმის რეგიონალური ცენტრის 2008 წლის 3 ნოემბრის 193/120 «საგადასახადო მოთხოვნა» მოსარჩელეზე დღგ-ს გადასახადის სახით 15794 ლარის დარიცხვის ნაწილში და ბათუმის რეგიონალურ ცენტრს დაევალა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შედეგად გამოეცა ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი შპს «...» დღგ-ს გადასახადის – 15794 ლარის დარიცხვის მართლზომიერებასთან დაკავშირებით.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს «...» რეგისტრირებულია ბათუმის საგადასახადო ინსპექციაში და მინიჭებული აქვს საიდენტიფიკაციო კოდი. 2006 წლის 13 აპრილიდან რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2008 წლის 15 აგვისტოს 1მ-... და 16 სექტემბრის 1მ-... ბრძანების საფუძველზე ჩატარებულ იქნა შპს «...» სამეწარმეო საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რის საფუძველზეც შედგა 2008 წლის 30 სექტემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი. შემოწმებამ მოიცვა 2006 წლის 27 იანვრიდან 2008 წლის 1 აგვისტომდე პერიოდი. შემოწმების შედეგად დადგინდა, რომ საწარმომ თავისი საქმიანობის ფარგლებში სხვა საწარმო სუბიექტებისაგან 2006 წლის 24 აპრილიდან 2007 წლის მარტის ჩათვლით შეიძინა სხვადასხვა სამშენებლო მასალა, რაზეც ანგარიშ-ფაქტურები ამოიწერა მე-3-4 დღეს და უფრო გვიან.

შემოწმების აქტის საფუძველზე, 2008 წლის 3 ნოემბერს მიღებულ იქნა 93/120 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც მოსარჩელეს დამატებით დაერიცხა 127 062 ლარი, მათ შორის, დღგ-ის ძირითადი გადასახადი – 27 721 ლარი, ჯარიმა – 81 374 ლარი.

სასამართლოს მითითებით, მოსარჩელე არ დაეთანხმა დამატებით დარიცხულ თანხებს და მათი კანონიერება სადავოდ გახადა ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2009 წლის 9 თებერვლის 1258 ბრძანებით ნაწილობრივ გაუქმდა ბათუმის რეგიონალური ცენტრის 2008 წლის 3 ნოემბრის 93/120 საგადასახადო მოთხოვნა 43 233 ლარის ნაწილში. სხვა ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

მოსარჩელემ ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 9 თებერვლის 1... ბრძანება გაასაჩივრა ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 2009 წლის 29 მაისის 1... გადაწყვეტილებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ და გასაჩივრებული საგადასახადო მოთხოვნა და 1... ბრძანება გაუქმდა 1735 ლარის ნაწილში.

მოსარჩელემ ჩათვალა, რომ აღნიშნულით სრულყოფილად არ აღსდგა მისი დარღვეული უფლებები და **15 794** ლარის დღგ-ის დაკისრების ნაწილში სარჩელი აღძრა სასამართლოში.

სასამართლომ მიუთითა, რომ მოსარჩელე დღგ-ის გადამხდელია და მას საანგარიშო პერიოდში შეძენილი აქვს სხვადასხვა დასახელების საქონელი, რითაც განახორციელა დასაბეგრი ოპერაცია, რაც, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **248-ე** მუხლის შესაბამისად, იბეგრება დღგ-ით. კერძოდ: დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია, საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას, დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არაუგვიანეს მეორე დღისა, გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარუდგინოს იგი მიმღებს. მიუხედავად იმისა, არის თუ არა ეს უკანასკნელი საგადასახადის გადამხდელი.

სასამართლოს აღნიშვნით დადგენილია და დავას არ იწვევს, რომ მოსარჩელემ საქონლის მიმწოდებლისაგან ანგარიშ-ფაქტურა მიიღო არა მეორე, არამედ – მესამე, მოთხე დღეს და რიც შემთვევებში უფრო დაგვიანებით. მიუხედავად ამისა, მოსარჩელემ საქონლის მიმწოდებელს გადაუხადა დღგ და ჩათვლის მიღების მიზნით **45** დღის ვადაში საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები წარადგინა საგადასახადო ორგანოში.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის მე-14 ნაწილზე და განმარტა, რომ დღგ-ის, როგორც არაპირდაპირი გადასახადის გადახდის ვალდებულება ამ კონკრეტულ შემთვევაში ეკისრებოდა იმ მეწარმეს, ვინც განახორციელა საქონლის მიწოდება, რადგანაც ის წარმოადგენს დღგ-ის გადახდაზე ვალდებულ პირს, როგორც საქონლის მიმწოდებელი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **248-ე** მუხლის მე-2 ნაწილი ანგარიშ-ფაქტურის სწორად, დროულად და სათანადო ფორმით შევსების და მყიდველზე გადაცემას ასევე ავალებს გამყიდველს. ამ კონკრეტულ შემთვევაში ანგარიშ-ფაქტურის სწორად და დროულად შევსება საქონლის მიმწოდებლის ვალდებულებაა და, შესაბამისად, მასზე პასუხისმგებლობა მოსარჩელეს არ უნდა დაეკისროს.

სასამართლოს აღნიშვნით, მოსარჩელემ თავისი ვალდებულება შეასრულა, კერძოდ, საქონლის შეძენის შემდეგ გადაიხადა დღგ და მოითხოვა ანგარიშ-ფაქტურა, მაგრამ საქონლის მიმწოდებელმა დროულად არ შეასრულა საგადასახადო კოდექსის **248-ე** მუხლის მე-2 ნაწილის მოთხოვნა და შეძენილი საქონლის ანგარიშ-ფაქტურა მყიდველს მიაწოდა არა მეორე დღეს, არამედ მე-3 და მე-4 დღეს.

სასამართლომ ჩათვალა, რომ ანგარიშ-ფაქტურის მესამე და მეოთხე დღეს შევსება წარმოადგენს მის არასწორ შევსებას, რისთვისაც საგადასახადო კოდექსი კერძოდ, კოდექსის **140-ე** მუხლი ცალკე ითვალისწინებს შესაბამის პასუხისმგებლობას.

აღნიშნული სამართლებრივი შეფასებების საფუძველზე სასამართლო მივიდა დასკვნამდე, რომ მოსარჩელის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი ანგარიშ-ფაქტურა იძლევა გამყიდველის იდენტიფიცირების საშუალებას. იგი წარდგენილია დღგ-ს საანგარიშო პერიოდის დამთავრებიდან **45** დღის ვადაში და არ არსებობს დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურის დაგვიანებით გამოწერის გამო დღგ-ს თანხის შემცირების ან ჩასათვლელი თანხის გაზრდის მტკიცებულებები. ასევე, საქონლის შეძენის დროს მოსარჩელის მიერ გადახდილია დღგ.

ამდენად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ გასაჩივრებული აქტების მიღების დროს ბათუმის რეგიონალური ცენტრი ვალდებული იყო გაეთვალისწინებინა ზემოაღნიშნული გარემოებები, რა შემთვევაშიც საქმეზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება. ანუ, სასამართლომ ჩათვალა, რომ სახეზე იყო კანონის არსებითი დარღვევა, რაც სადავო აქტების ბათილად ცნობის საფუძველი იყო. ამასთან, სასამართლომ მხედველობაში მიიღო, რომ დღგ-ის ჩათვლასთან დაკავშირებით გადაწყვეტილების მიღება მოპასუხის დისკრეციას წარმოადგენდა, რის გამოც ბათილად ცნო გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტები დღგ-ის გადასახადის – **15 794** ლარის დარიცხვის ნაწილში და ბათუმის რეგიონალურ ცენტრს დაავალა, ამ გადაწყვეტილებაში მითითებული საქმისთვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების სრულყოფილი გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოეცა ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭომ, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და ამავე სამსახურის ბათუმის რეგიონალურმა ცენტრმა.

აპელანტები მიუთითებდნენ, რომ არასწორია სასამართლოს მითითება იმასთან დაკავშირებით, რომ დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურის სწორად და დროულად შევსების ვალდებულება საქონლის მიმწოდებელს გააჩნია და მისი არასწორად შევსებისათვის პასუხისმგებლობაც მასვე უნდა დაეკისროს, რადგან, კასატორის აღნიშვნით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **248-ე** მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დაუშვებელია საქონლის/მომსახურების მიმწოდებლის მიერ, არასწორად შევსებული ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენა. ასეთი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა შესაბამისი თვის დღგ-ის დეკლარაციასთან ერთად წარედგინება საგადასახადო ორგანოს მისი გაუქმების მიზნით, აღნიშნული ანგარიშ-ფაქტურებით კი შპს «...», საგადასახადო კოდექსის **247-ე** და **248-ე** მუხლების თანახმად, დღგ-ის ჩათვლის მიღების უფლება არ ჰქონდა.

შესაბამისად, აპელანტები სააპელაციო საჩივრით ითხოვდნენ ბათუმის საქალაქო სასამართლოს **2009** წლის **2** ოქტომბრის გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **2010** წლის **28** იანვრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენ-

ტრის სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2009 წლის 2 ოქტომბრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლო დაეთანხმა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობას და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით და დამატებით აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, დღგ-ს ჩათვლის უფლება აქვს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია ამ კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ან/და საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციებზე ან/და დასაბეგრ იმპორტზე, თუ საქონელი/მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობისათვის. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტი, რომლითაც დასტურდება დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელების ფაქტი (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის მეორე ნაწილი).

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ელი ნაწილი დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს ავალდებულებს, საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას, დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მე-2 დღისა, გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარუდგინოს იგი მიმღებს, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა ეს უკანასკნელი გადასახადის გადამხდელი.

სააპელაციო პალატამ აღნიშნა, რომ საქონლის მიმწოდებლის მიერ დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის საგადასახადო კოდექსის 248.1 მუხლის დარღვევით მე-3 დღეს და უფრო გვიან გამოწერა, მაშინ, როდესაც გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურები იძლევა საქონლის მყიდველის იდენტიფიკაციის საშუალებას და მყიდველის მიერ ჩათვლის მისაღებად, არაუგვიანეს 45 დღისა (საანგარიშო პერიოდის დამთავრებიდან) წარდგენილია საგადასახადო ორგანოში, არ იძლევა მყიდველის მიერ მიღებული ჩათვლის გაუქმების საფუძველს.

ამასთან, სააპელაციო პალატამ უსაფუძვლოდ მიიჩნია აპელანტების მითითება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის მე-3 ნაწილზე, რომლის თანახმადაც, დაუშვებელია საქონლის/მომსახურების მიმწოდებლის მიერ, არასწორად შევსებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენა. ასეთი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა შესაბამისი თვის დეკლარაციასთან ერთად წარედგინება საგადასახადო ორგანოს მისი გაუქმების მიზნით. პალატამ განმარტა, რომ ამ შემთხვევაში საუბარია არასწორად შევსებულ ანგარიშ-ფაქტურაზე, რომელიც არ იძლევა საქონლის ან მყიდველის იდენტიფიკაციის შესაძლებლობას, ასევე, თუ მისი არასწორი შევსება იწვევს დღგ-ის თანხის შემცირებას ან ჩასათვლელი თანხის ზრდას, რაც კონკრეტულ შემთხვევაში არ მომხდარა, ამდენად, მოცემული ნორმის გამოყენება, კონკრეტულ შემთხვევაში, სასამართლომ მიაჩნია დაუშვებლად.

მითითებული გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალურმა ცენტრმა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ.

კასატორები საკასაციო საჩივრებით ითხოვდნენ ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 28 იანვრის განჩინების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით მოსარჩელი-სათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას იმავე საფუძველებზე მითითებით, რომლებსაც აღნიშნავდნენ სააპელაციო საჩივარში.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრების საფუძველების შესწავლისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და ამავე სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრის საკასაციო საჩივრები უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის (განჩინების მთელ ტექსტში საუბარია სადავო პერიოდისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 2004 წლის რედაქციაზე) თაობაზე წარმოდგენილ მოტივაციას და თვლის, რომ სასამართლოს მსჯელობა და შეფასებები სრულად შეესაბამება საგადასახადო კოდექსის ნორმებს და დღგ-ის, როგორც არაპირდაპირი გადასახადის ბუნებას.

დადგენილია და მხარეთა შორის დავას არ იწვევს ფაქტი იმის თაობაზე, რომ შპს «...» 2006 წლის 13 აპრილიდან რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად ბათუმის საგადასახადო ინსპექციაში.

საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის 1-ელი ნაწილით, დღგ-ის ჩათვლის უფლება აქვს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს.

ამდენად, ზემოაღნიშნული ნორმის საფუძველზე შპს «...» უფლებამოსილია მიიღოს და მოითხოვოს დღგ-ის ჩათვლა.

იმავე საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია ამ კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ან/და საბაჟო დეკლარაციის მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციაზე ან/და დასაბეგრ იმპორტზე ან/და დასაბეგრ დროებით იმპორტზე, თუ საქონელი/მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება დასაბეგრ ოპერაციებში ან დასაბეგრ იმპორტში.

უდავოა, რომ ზემოაღნიშნული მუხლი დღგ-ის თანხის ჩათვლის შესაძლებლობას უკავშირებდა საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურების საფუძველზე დადასტურებული ოპერაციის განხორციელების ფაქტს.

ასეთ პირობებში საკასაციო სასამართლო საჭიროდ მიიჩნევს თავად 248-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის ანალიზს, რომლის დაუცველობაც, საგადასახადო ორგანოების მოსაზრებით, იქცა ჩასათვლელი თანხების გაუქმების საფუძველად.

საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ელის ნაწილის თანახმად, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას, დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა, გამოიწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარუდგინოს იგი მიმღებს, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა ეს უკანასკნელი გადასახდის გადამხდელი.

სადავო არ არის ფაქტი იმის თაობაზე, რომ შპს «...» საქონლის მიმწოდებლისაგან ანგარიშ-ფაქტურები მიიღო დაგვიანებით, კერძოდ, არა დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან ორი დღის ვადაში, არამედ, უფრო გვიან. დადგენილია ასევე, რომ საქონლის მიმწოდებლისათვის გადახდილია დღგ, თანხა ასახულია დეკლარაციაში და ანგარიშ-ფაქტურები საგადასახადო ორგანოში წარდგენილია კანონით დადგენილ ვადაში.

ასეთ პირობებში საჭიროა განსაზღვროს, ანგარიშ-ფაქტურის 2-დღიანი ვადის გაშვებით მიღება, თუ ის იძლევა გამყიდველის იდენტიფიცირების შესაძლებლობას და საგადასახადო ორგანოში წარდგენილია კანონით დადგენილ ვადაში, წარმოადგენს თუ არა იმ სახის დარღვევას, რაც გამოიწვევს საქონლის მყიდველის პასუხისმგებლობას.

საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის მე-14 ნაწილის შესაბამისად, არაპირდაპირი გადასახადი (დღგ, აქციზი და სხვა) არის გადასახადი, რომელიც დგინდება მიწოდებული საქონლის ან/და გაწეული მომსახურების ფასზე დანამატის სახით და რომელსაც იხდის მომხმარებელი ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის ან/და მომსახურების შეძენისას. არაპირდაპირი გადასახადის ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ეკისრება საქონლის მიმწოდებელს ან/და მომსახურების გამწევს, რომელიც ამ კოდექსის მიზნებისათვის იწოდება გადასახადის გადამხდელად.

ზემოაღნიშნული მუხლების ანალიზი საკასაციო სასამართლოს აძლევს საფუძველს დაასკვნას, რომ დღგ-ის გადახდა, ისევე როგორც ანგარიშ-ფაქტურის დადგენილი წესით სწორად, დროულად და სათანადო ფორმით შევსება და მყიდველისათვის გადაცემა, წარმოადგენს იმ პირის ვალდებულებას, ვინც განხორციელა საქონლის (მომსახურების) მიწოდება. შესაბამისად, ერთი პირის მიერ მასზე დაკისრებული მოვალეობის არადროული ან არასათანადო შესრულება არ შეიძლება იქცეს მეორე პირისათვის პასუხისმგებლობის დაკისრების საფუძველად.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, ანგარიშ-ფაქტურის არსებობა საქონლის (მომსახურების) მიმღებს აძლევს შესაძლებლობას, დაადასტუროს დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტი და მოითხოვოს გადახდილი დღგ-ის ჩათვლა. იგივე საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილი განსაზღვრავს იმ შემთხვევათა ამომწურავ ჩამონათვალს, რომელთა არსებობა საქონლის (მომსახურების) მიმღებს ართმევს დღგ-ის ჩათვლის უფლებას, ხოლო საგადასახადო ორგანოს აძლევს ჩათვლილი დღგ-ის გაუქმების უპირობო საფუძველს.

საყურადღებოა, რომ აღნიშნული მუხლი არ იძლევა მითითებას იმავე საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის დარღვევით გამოწერილ ანგარიშ-ფაქტურებზე, რაც საკასაციო სასამართლოს აძლევს დამატებით არგუმენტს მიიჩნიოს, რომ არ არსებობს კასატორთა მხრიდან წარმოდგენილი მოტივაციით დღგ-ის ჩათვლის გაუქმების კანონისმიერი საფუძველი.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს სასამართლოების მითითებას იმასთან დაკავშირებით, რომ გასაჩივრებული აქტების მიღების დროს საგადასახადო ორგანო ვალდებული იყო გაეთვალისწინებინა ზემოაღნიშნული სამართლებრივი გარემოებები, რა შემთხვევაშიც საქმეზე შესაძლოა მიღებული ყოფილიყო სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-60¹ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის 1-ელ და მე-2 ნაწილებზე, რომლის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია, ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვილოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთმეჯერების საფუძველზე. დაუშვებელია, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას საფუძველად დაედოს ისეთი გარემო-

ება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ მოცემულ შემთხვევაში, გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადებისა და გამოცემისას საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებას წარმოადგენდა იმ კონკრეტული ანგარიშ-ფაქტურების სრულყოფილი გამოკვლევა და სწორი სამართლებრივი შეფასება, რომელიც საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა დარღვევით გამოწერილად იქნა მიჩნეული.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ არ არსებობს გასაჩივრებული განჩინების გაუქმებისა და საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილების მატერიალური თუ პროცესუალური საფუძველი.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 408-ე მუხლის მე-3 ნაწილით, 410-ე მუხლით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და ამავე სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრის საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;

2. უცვლელად დარჩეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 28 იანვრის განჩინება;

3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

დღგ-ს ჩათვლის კანონიერება

გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

18ს-238-229(კ-10)

27 იანვარი, 2011 წ., ქ. თბილისი

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

სარჩელის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2008 წლის 25 ივნისს შპს «...» სასარჩელო განცხადებით მიმართა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს, მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მიმართ.

სასარჩელო განცხადებაში აღნიშნული იყო, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 111-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო შემოწმება, რომელსაც ატარებდა საგადასახადო ორგანო, შეიძლება ყოფილიყო კამერალური და გასვლითი. მოცემულ შემთხვევაში ჩატარდა კამერალური შემოწმება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 112-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, კამერალური საგადასახადო შემოწმება, საგადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ადგილზე გაუსვლელად, ადგენდა საგადასახადო ორგანოში საგადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგების, საგადასახადო დეკლარაციების, ცნობების, დასკვნების, გაანგარიშებების, საგადასახადო ორგანოში არსებული სხვა დოკუმენტებისა და მონაცემების, აგრეთვე საგადასახადის გადამხდელისაგან მიღებული ახსნა-განმარტებისა და სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ანალიზის საფუძველზე, საგადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების შესაბამისობას ამ კოდექსით გათვალისწინებულ მოთხოვნებთან. 2008 წლის 18 თებერვალს შედგენილ იქნა შპს «...» კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტი. მოსარჩელის განმარტებით, აქტის შინაარსი არ პასუხობდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 120-ე მუხლის მოთხოვნებს. აღნიშნული მუხლის თანახმად, საგადასახადო შემოწმების შედეგების შესახებ დგებოდა აქტი, რომელშიც ასევე უნდა აღნიშნულიყო შემოწმების ფაქტობრივი საფუძველები და მათი დასაბუთება – მოცემულ შემთხვევაში აქტში არ იყო მითითებული შემოწმების დაწყების ფაქტობრივი საფუძველები. ხსენებული აქტი თავისი შინაარსით დაუსაბუთებელი და არასრული იყო, რაც მისი გაუქმების აბსოლუტურ საფუძველს წარმოადგენდა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის სა-

ფუძვლები შეიძლება ყოფილიყო: ა) იმ გადასახადების დარიცხვის ვალდებულება, რომელთა გაანგარიშებაც ეკისრებოდა საგადასახადო ორგანოს; ბ) გამოვლენილ საგადასახადო სამართალდარღვევაზე ან საგადასახადო შემოწმების მასალებზე თანხების (საგადასახადო სანქციების ან/და დამატებით დარიცხული გადასახადების) დარიცხვის შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფროსის მოადგილის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება. მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ გასაჩივრებული აქტის შინაარსიდან ირკვეოდა, რომ შპს «...» შემოწმება დაეყრდნო მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის ელექტრონულ საინფორმაციო ბაზებში გადამხდელის შესახებ არსებულ მონაცემებს და შემოსავლების სამსახურის საგამომიებო დეპარტამენტის აჭარის სამმართველოს მიერ 2007 წლის 12 ნოემბრის 116-03/13-1224 წერილით (შემოსავლის 122085 29.11.2007წ.) მიწოდებულ ინფორმაციას, რომელიც მოსარჩელეს არ ჩაჰბარებია. შემოწმების აქტში მითითებული იყო იმის შესახებ, რომ შპს «...» 2007 წლის 5 იანვრის თარიღით გამოწერილი ჰქონდა შპს «...» სერია «...» 1093993 საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა. აღნიშნული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა შპს «...» ბათუმის საგადასახადო ინსპექციიდან გატანილი ჰქონდა 2007 წლის 26 იანვარს. ამ ანგარიშ-ფაქტურით კუთვნილი დღგ-ს თანხა – 39.95 ლარი შპს «...» ჩათვლილი ჰქონდა 2007 წლის იანვარში. შემოწმებელმა ეს ფაქტი მიიჩნია კანონის დარღვევად და არასწორად გააკეთა დასკვნა იმის თაობაზე, რომ შპს «...» არ უნდა ჩეთვალა ამ ანგარიშ-ფაქტურით კუთვნილი დღგ-ს თანხა – 39.95 ლარი. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 132-ე მუხლის შესაბამისად დაეკისრა ჯარიმა 10 ლარი. მოსარჩელის განმარტებით, შემოწმებელმა არასწორად განმარტა საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი მუხლის მოთხოვნები, ასევე, არასწორად შეაფასა ფაქტობრივი გარემოებები. ამ პრინციპის მიხედვით შემოწმებელს გამოვლენილი ჰქონდა 2005 წლის 15 აპრილიდან 2007 წლის 15 ნოემბრის ჩათვლით განხორციელებული ოპერაციები და შპს «...» ძირითადად გადასახადში დაარიცხა 73039.41 ლარი და დამატებული ღირებულების გადასახადში ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 132-ე მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმა – 18259.82 ლარი.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად, დღგ-ს ჩათვლის უფლება ჰქონდა დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს. შპს «...» სავალდებულო წესით რეგისტრირებული იყო დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად 2005 წლის 12 იანვარს და მის სახელზე გაცემული იყო სარეგისტრაციო სერტიფიკატი 152327. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა იყო გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილი იყო ან გადასახდელი იყო ამ კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ან/და საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციებზე ან/და დასაბეგრ იმპორტზე, თუ საქონელი/მომსახურება გამოიყენებოდა ან გამოყენებული იქნებოდა გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობისათვის. მოცემულ შემთხვევაში სადავო არ იყო ის ფაქტობრივი გარემოება, რომ ეს თანხები რომელიც ხელოვნურად იყო სადავოდ გამხდარი, ბიუჯეტში გადახდილი ჰქონდა ანგარიშ-ფაქტურების გამოწერის პირობებს (გამყიდველებს). ამავე მუხლის მე-4 ნაწილით იმპერატიულად იყო დადგენილი ის შემთხვევები, რომელთა არსებობისას დღგ-ის ჩათვლა არ წარმოებდა. დასახელებული მუხლის იმავე ნაწილის «ე» ქვეპუნქტის მიხედვით, დღგ-ის ჩათვლა არ წარმოებდა იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით, რომლებიც არ იყო წარმოდგენილი მყიდველის (ჩათვლის მიმღების) მიერ დღგ-ს საანგარიშო პერიოდის დამთავრებიდან 45 კალენდარული დღის ვადაში, ამასთან, თუ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების წარდგენის პერიოდი იწურებოდა დღგ-ს დეკლარაციის წარდგენის ვადამდე, შესაბამის თვეში, მაშინ – არა უგვიანეს აღნიშნული ვადისა.

მოსარჩელის განმარტებით, თუ დღგ-ს გადამხდელს ჰქონდა დასაბეგრი და ამ კოდექსის თანახმად, დღგ-საგან გათავისუფლებული ოპერაციები, მაშინ დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა განისაზღვრებოდა მხოლოდ დასაბეგრ ოპერაციებში გამოყენებული საქონლის/მომსახურების ღირებულების შესაბამისად. თუ შეუძლებელი იყო ასეთი გამიჯვნა, დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა განისაზღვრებოდა საერთო ბრუნვის თანხაში დასაბეგრი ბრუნვის ხვედრითი წონის მიხედვით, რომლის დაანგარიშება ხდებოდა საანგარიშო თვის საერთო ბრუნვაში დასაბეგრი ბრუნვის ხვედრითი წონის საფუძველზე. ეს დანაწესი გამოიყენებოდა ამ მუხლის მე-3 ნაწილის მოთხოვნის შესრულების შემდეგ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-5 ნაწილით ხვედრითი წონის მიხედვით განსაზღვრული დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის დაზუსტება წარმოებდა მიმდინარე საგადასახადო წლის დეკემბრის დეკლარაციაში წლიური დასაბეგრი და გათავისუფლებული ბრუნვების ხვედრითი წონის მიხედვით. მოცემულ შემთხვევაში ის მოსაზრება, რაც დაფიქსირებული იყო შემოწმების აქტში, ეწინააღმდეგებოდა კანონის მოთხოვნებს. სადავო ანგარიშ-ფაქტურა დროულად იქნა წარდგენილი მყიდველის მიერ. მყიდველი ვერ გააკონტროლებდა, თუ როდის მიიღო გამყიდველმა ანგარიშ-ფაქტურა. მყიდველს გადამოწმების უფლებამოსილება არ ჰქონდა და შესაბამისად, იგი არ იყო ვალდებული, მოეთხოვა გამყიდველისათვის იმის ოფიციალური დადასტურება, თუ როდის მიიღო მან ანგარიშ-ფაქტურა. ეს გარემოებები მოცემულ საქმეზე არასწორად იქნა შეფასებული.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის თანახმად, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებული იყო საქონლის/მომსახურების მიღების მოთხოვნისას, გარდა ამ კოდექსის 238-ე მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილებში აღნიშნული საქონლის მიწოდებისას, დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მე-2 დღისა, გამოეწერა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარედგინა იგი მიმღებისათვის, მიუხედავად იმისა, იყო თუ არა ეს უკანასკნელი გადასახადის გადამხდე-

ლი, ხოლო ამ კოდექსის 238-ე მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილებში აღნიშნულ შემთხვევებში – საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა და მიმღებისათვის წარდგენა უზრუნველყო არა უგვიანეს საანგარიშო თვის მომდევნო თვის 12 რიცხვისა. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა წარმოადგენდა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს, რომლითაც დასტურდებოდა დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტი. ამავე კოდექსის 238-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ საქონლის (ელექტრო ან თბილენერჯის, გაზის ან წყლის) მიწოდება ხდებოდა რეგულარულად ან უწყვეტად, საქონლის მიწოდება შესრულებულად ითვლებოდა ამ ოპერაციის ნებისმიერი ნაწილისათვის ყოველი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის ან გადახდის მომენტში, მაგრამ არა უგვიანეს საანგარიშო თვის ბოლო სამუშაო დღისა. მოცემულ შემთხვევაში სადავო ანგარიშ-ფაქტურები გამოწერილ იქნა სატელეფონო მომსახურებაზე, რომელიც ხორციელდებოდა უწყვეტად. «საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის (მათ შორის – კორექტირების) გამოწერისა და წარდგენის შესახებ» ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 14 თებერვლის 184 ბრძანება განსაზღვრავდა დღგ-ის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის (მათ შორის, კორექტირების) გამოწერისა და საგადასახადო ორგანოებში წარდგენის წესს. ამ ბრძანების მე-3 მუხლის თანახმად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა წარმოადგენდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დამტკიცებული ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს, რომლითაც დასტურდებოდა დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტი. ამავე ბრძანების 23-ე ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოიწერებოდა ოთხ ეგზემპლარად, რომლის 1-ელი და მე-3 ეგზემპლარები წარედგინებოდა მყიდველს, ხოლო მე-2 და მე-4 – რჩებოდა გამყიდველს. ანგარიშ-ფაქტურის მეოთხე ეგზემპლარს გამყიდველი წარუდგენდა საგადასახადო ორგანოს დასაბეგრი ოპერაციაზე საგადასახადო კონტროლის განსახორციელებლად, ხოლო მე-3 ეგზემპლარს მყიდველი წარუდგენდა საგადასახადო ორგანოს თავისი ადგილმდებარეობის მიხედვით დღგ-ს ჩათვლის მისაღებად. მათი წარდგენა ხდებოდა დღგ-ის დეკლარაციასთან ერთად ყოველთვიურად. ამასთან, ელექტრონული ფორმით საგადასახადო დეკლარირებაზე გადასული გადამხდელის მიერ მათ ხელთ არსებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების მე-3 და მე-4 ეგზემპლარები საგადასახადო ორგანოს კონტროლის მიზნით, წარედგინებოდა მხოლოდ მისი მოთხოვნის შემთხვევაში. მოსარჩელის განმარტებით, კონკრეტულ შემთხვევაში მის მიერ დაცული იყო კანონის მოთხოვნები. შპს «...» მიერ დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურის ადგილმდებარეობის მიხედვით საგადასახადო ორგანოში წარდგენა მას უკვე უფლებამოსილს ხდიდა, მიეღო დღგ-ს ჩათვლა საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესის შესაბამისად და მისი უფლება საგადასახადო ჩათვლის მიღებაზე, როგორც ეს ზემოაღნიშნული მუხლიდან ჩანდა, ვერანაირად ვერ დაუკავშირდებოდა იმ გარემოებას, თუ როდის მიიღო გამყიდველმა საგადასახადო ინსპექციიდან ეს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა. გამყიდველის მიერ საგადასახადო ორგანოებში ანგარიშ-ფაქტურის მიღების დროს მყიდველი ვერანაირად ვერ გააკონტროლებდა.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა 2008 წლის 14 მაისს მიიღო 1986 ბრძანება, რომლის შინაარსი არ პასუხობდა კანონის მოთხოვნებს. ეს ადმინისტრაციული აქტი მიღებული იყო ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარების გარეშე. აქტი ფაქტობრივად და სამართლებრივად დაუსაბუთებელი იყო და არასრული, რაც მისი გაუქმების აბსოლუტური საფუძველი იყო.

მოსარჩელემ ასევე იმ გარემოებაზე მიუთითა, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭომ 2008 წლის 17 ივნისს მიიღო ადმინისტრაციული აქტი (მომართვა), რითაც არ დაკმაყოფილდა მოსარჩელის მოთხოვნები. მოსარჩელის მოსაზრებით, აღნიშნული აქტით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლი არასწორად იქნა განმარტებული. აქტში არ იყო დასაბუთებული, თუ რა ვალდებულება არ შეასრულა მოსარჩელემ და რას ემყარებოდა ადმინისტრაციული ორგანოს ქმედებები.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ მოითხოვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2008 წლის 18 თებერვლის კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2008 წლის 28 თებერვლის 1397 ბრძანების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2008 წლის 4 მარტის 115 საგადასახადო მოთხოვნა და 2008 წლის 5 მარტის 116-16/1584 საგადასახადო მოთხოვნის, შპს «...» 2008 წლის 24 მარტის საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 14 მაისის 1986 ბრძანებისა და შპს «...» 2008 წლის 23 მაისის საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2008 წლის 17 ივნისის 15-04/5603 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა.

ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2008 წლის 30 ივნისის განჩინებით შპს «...» სარჩელი მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მიმართ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის თაობაზე გადაეგზავნა განსჯად სასამართლოს – თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2008 წლის 13 ნოემბრის განჩინებით საქმეში საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-16 მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულ მესამე პირებად ჩაებნენ – შპს «...», შპს «...», შპს «...», შპს «...», შპს «...» და შპს «...».

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2008 წლის 12 დეკემბრის განჩინებით შეწყდა ადმინისტრაციული საქმის წარმოება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2008 წლის 18 თებერვლის კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტის ბათილად ცნობის შესახებ შპს «...» სასარჩელო მოთხოვნის ნაწილში დაუშვებლობის გამო.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2008 წლის 12 დეკემბრის გადაწყვეტილებით შპს «...» სარჩელი დანარჩენ ნაწილში არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლომ გაიზიარა რა მოპასუხეების მოსაზრება, მიიჩნია, რომ შპს «...» სწორად გაუქმდა 2008 წლის 18 თებერვლის კამერალურ შემოწმების აქტში მითითებული დღე-ს ჩათვლები.

საქალაქო სასამართლომ იხელმძღვანელა სადავო სამართალურთიერთობების მომწესრიგებელ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი მუხლებით. კერძოდ, მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის თანახმად, ჩასათვლელი დღე-ს თანხა იყო გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილი ან გადასახდელი იყო საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ან საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციებზე, ხოლო 248-ე მუხლის 1-ელი ნაწილით დღე-ს გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებული იყო საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა გამოეწერა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარედგინა იგი მიმღებისათვის, მიუხედავად იმისა, იყო თუ არა მიმღები გადასახადის გადამხდელი. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილი კი ადგენდა, რომ დაუშვებელი იყო საქონლის/მომსახურების მიმწოდებლის მიერ არასწორად შევსებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენა. ასეთი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა შესაბამისი თვის დღე-ს დეკლარაციასთან ერთად წარედგინებოდა საგადასახადო ორგანოს მისი გაუქმების მიზნით.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის შესაბამისად, თუ მომსახურების გაწევა ხდებოდა რეგულარულად ან უწყვეტად, მომსახურების გაწევა შესრულებულად ითვლებოდა ამ ოპერაციის ნებისმიერი ნაწილისათვის ყოველი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის ან გადახდის მომენტში, მაგრამ არა უგვიანეს საანგარიშო თვის ბოლო სამუშაო დღისა.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია ის გარემოება, რომ 2008 წლის 18 თებერვლის კამერალური შემოწმების აქტის 12 დანართში მითითებულ შემთხვევაში 24 ანგარიშ-ფაქტურა იყო გამოწერილი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის პირველი ნაწილის მოთხოვნის დაუცველად. ყველა მათგანი გამოწერილი იყო ადრეული თარიღით, ვიდრე რეალურად გატანილი იქნენ საგადასახადო ორგანოდან. ე.ი. დაირღვა კანონით დადგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერისა და მიმღებისთვის წარდგენის პროცედურა.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-2 ნაწილი ადგენდა რა დღე-ს ჩათვლის პირობებს, ამავე დროს აწესებდა, რომ 247-ე მუხლით გათვალისწინებულის საწინააღმდეგო შემთხვევის დადგომისას დაინტერესებულ პირს უარი უნდა თქმოდა დღე-ს ჩათვლაზე, ხოლო უკვე მიღებული უნდა გაუქმებულიყო, როგორც უკანონო და არასწორი.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა, რომ დავის გადაწყვეტაზე გავლენას ვერ მოახდენდა ის ფაქტი, რომ შპს «...» და საქმეში მოწვეული მესამე პირები წარმოადგენდნენ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებულ სუბიექტებს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის მე-3 ნაწილი რეგულარული მომსახურების გამწევს ავალდებულებდა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოეწერა არა უგვიანეს სამუშაო თვის ბოლო სამუშაო დღისა, თუმცა მომსახურების გამწევსვე ანიჭებდა უფლებას ყოველი საანგარიშო თვის ფარგლებში თავად ამოერჩია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის წარმოდგენის თარიღი, ისე რომ არ გადაეცილებინა ბოლო სამუშაო დღისათვის.

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, მომსახურების გამწვევის (მაგალითად, შპს «...») მიერ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის კონკრეტული რიცხვით დათარიღება ყველა შემთხვევაში იმაზე მიუთითებდა, რომ მომსახურების გამწვევი მომსახურებას შესრულებულად თვლიდა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში მითითებულ დღეს, თუმცა ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა არ ხდებოდა არც დასახელებულ და არც მომდევნო დღეს იმ მიზეზის გამო, რომ მითითებულ დღეს მომსახურების გამწვევს ჯერ კიდევ არ ჰქონდა გამოტანილი საგადასახადო ინსპექციიდან შესაბამისი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, ის ფაქტი, რომ ანგარიშ-ფაქტურები გამოწერილი იყო მომსახურების გამწვევის მიერ ისე, რომ თავად მოსარჩელეს არ შეეძლო სცოდნოდა ანგარიშ-ფაქტურის კანონის დარღვევით გამოწერის თაობაზე, მოსარჩელეს არ ათავისუფლებდა გათვალისწინებული პასუხისმგებლობისგან.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 132-ე მუხლის 1-ელი ნაწილი ადგენდა, რომ საგადასახადო დეკლარაციაში ან/და გაანგარიშებებში გადასახადის ოდენობის 15 000 ლარამდე შემცირება იწვევდა ჯარიმას შემცირებული თანხის 25%-ის ოდენობით.

საქალაქო სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის მტკიცება, რომ 2008 წლის 18 თებერვლის შემოწმების აქტი დაუსაბუთებელი იყო. შემოწმების აქტი დანართებთან ერთად წარმოადგენდა ერთ მთლიან დოკუმენტს, რომელშიც ზუსტად იყო აღწერილი ყველა ის ფაქტი და ოპერაცია, რომელიც წარმოადგენდა შემოწმების საგანს. აქტი ამომწურავად იყო მითითებული ყველა იმ სამართლებრივ ნორმაზე, რომელთა საფუძველზეც იქნა შეფასებული შემოწმების შედეგად გამოვლენილი დარღვევები.

საქალაქო სასამართლომ დადგინდა მიიჩნია, რომ შემოსავლების სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის 2007 წლის 12 ნოემბრის 116-03/13-1224 წერილით მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციას გაეგზავნა შემოსავლების სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის აჭარის სამმართველოს 2007 წლის 12 ნოემბრის დადგენილება, გამოტანილი სისხლის სამართლის საქმეზე რამდენიმე საწარმოში, მათ შორის, შპს «...» თემატური კამერალური რევიზიის ჩატარების თაობაზე. დადგენილებაში მითითებული იყო დღგ-ს ჩათვლებთან დაკავშირებულ ისეთ კონკრეტულ ფაქტებზე, რომლებიც მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციას ავალდებულებდა ჩატარებინა საგადასახადო შემოწმება.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2008 წლის 12 დეკემბრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გასაჩივრა შპს «...», რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 30 სექტემბრის განჩინებით შპს «...» სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2008 წლის 12 დეკემბრის გადაწყვეტილება.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 30 სექტემბრის განჩინება საკასაციო წესით გასაჩივრა შპს «...», რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

კასატორი აღნიშნავს, რომ გასაჩივრებული განჩინების გამოტანისას სააპელაციო სასამართლომ დაარღვია საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მოთხოვნა, რომლის მიხედვით, სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს სასამართლო სხდომაზე მათ ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ. კასატორის განმარტებით, მოცემული საქმის განხილვისას სასამართლოს სრულყოფილად არ გამოუკვლევიდა საქმის მასალები, დადგინდა მიჩნეული გარემოებები არ იქნა დადასტურებული შესაბამისი მტკიცებულებებით, საქმეზე შეკრებილ მტკიცებულებებს კი არ მიეცა ობიექტური შეფასება. ამდენად, სასამართლოს დასკვნები დაუსაბუთებელი იყო, როგორც ფაქტობრივი ისე სამართლებრივი თვალსაზრისით.

კასატორის განმარტებით, სასამართლოებმა საერთოდ არ იმსჯელეს საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2005 წლის 10 მარტის 12/2/275.296.299 გადაწყვეტილებაზე, რომლითაც განიმარტა, თუ ე.წ. მიმწოდებლის მიერ არ შესრულდებოდა მის მიმართ დადგენილი ვალდებულება და არ განხორციელდებოდა დღგ-ს თანხის ბიუჯეტში შეტანა, შესაბამისად, ვერ განხორციელდებოდა ე.წ. მიმღების უფლება – ჩათვლილიყო დღგ-ს თანხა გადახდილად. მსგავსი კატეგორიის საქმეებზე საკასაციო სასამართლო ასევე დაეთანხმა მოსაზრებას, მოსარჩელისათვის ანგარიშ-ფაქტურებით მიღებული დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების შედეგად დარიცხული საურავის საგადასახადო კოდექსის ნორმებთან შეუსაბამობის გამო გაუქმების შესახებ და განმარტა, რომ დღგ, როგორც არაპირდაპირი გადასახადი, იყო საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის, სამუშაოს, მომსახურების წარმოებისა და მიმოქცევის პროცესში შექმნილი ღირებულების ნაწილი, აგრეთვე საქართველოს ტერიტორიაზე შეტანილი ყველა დასაბეგრი საქონლის ღირებულების ნაწილის ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანი. დღგ ექვემდებარებოდა გადახდას საქონლის მიწოდების, სამუშაოს შესრულებისა და მომსახურების გაწევის ყველა სტადიაზე, ხოლო დღგ-ის საბოლოო გადამხდელი იყო მომხმარებელი. აღნიშნულთან დაკავშირებით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2005 წლის 5 დეკემბრის გადაწყვეტილებით განიმარტა, რომ დღგ-ის ჩათვლასთან დაკავშირებული საურავის დარიცხვის სადავობისას უნდა დადგენილიყო, თუ ვინ წარმოადგენდა დღგ-ის გადამხდელს. არაპირდაპირი გადასახადის ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ეკისრებოდა საქონლის (სამუშაოს მომსახურების) მიმწოდებელს, რომელიც საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის იწოდებოდა გადასახადის გადამხდელად. აღნიშნულის გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საურავი და ჯარიმა წარმოადგენდა გადასახადის გადამხდელისათვის დადგენილი პასუხისმგებლობის სახეს, რომელიც გამოყენებული უნდა ყოფილიყო იმ პირის მიმართ, რომელიც ითვლებოდა გადასახადის გადამხდელად. მოცემულ შემთხვევაში, რადგან კასატორი წარმოადგენდა მყიდველს და არა მიმწოდებელს, იგი დღგ-ს, როგორც არაპირდაპირი გადასახადის, გადამხდელად ვერ მიიჩნეოდა და ვერ დაეკისრებოდა საგადასახადო პასუხისმგებლობა. ჯარიმა გადასახადის შემცირებისათვის – წარმოადგენდა იურიდიული პასუხისმგებლობის ღონისძიებას, რომელიც გამოიყენებოდა სასჯელის სახით სამართალდარღვევის მიმართ კანონმდებლობით დადგენილ შემთხვევაში და წესით. ამასთან, ცალკეულ შემთხვევაში, საგადასახადო კანონმდებლობის დამრღვევი გადასახადის გადამხდელი შეიძლება გათავისუფლებულიყო საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც მისი ქმედება შეიცავდა საგადასახადო სამართალდარღვევის შემადგენლობას. ჯარიმა არ გამოიყენე-

ბოდა, თუ დეკლარაციაში და განხარისებაში დაშვებულ შეცდომას არ გამოუწვევია ბიუჯეტში გადასახდელი თანხის შემცირება.

კასატორის განმარტებით, მოცემული საქმე მნიშვნელოვანი იყო სამართლის განვითარებისა და ერთგვაროვანი სასამართლო პრაქტიკის ჩამოყალიბებისათვის.

კასატორი აღნიშნავს, რომ სასამართლომ გასაჩივრებულ განჩინებაში მიუთითა, რომ მოცემულ შემთხვევაში დღგ-ს თანხები ბიუჯეტში იყო შეტანილი, დარღვეული იყო მხოლოდ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების შევსებისა და წარდგენის პროცედურები. სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, მსგავსი კატეგორიის საქმეებზე უზენაეს სასამართლოს არ უმსჯელია, რაც საკასაციო საჩივრის დამატებით საფუძველს წარმოადგენდა.

კასატორის განმარტებით, მოცემული საქმე განხილულ იქნა მნიშვნელოვანი საპროცესო დარღვევით და არსებობდა ვარაუდი, რომ მას შეეძლო არსებითად ემოქმედა საქმის გამხილვის შედეგზე. სააპელაციო სასამართლომ სრულყოფილად არ გამოიკვლია საქმეში არსებული მტკიცებულებები. სასამართლოს მსჯელობა ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით დაუსაბუთებელი და არასრულია. ამასთან, სასამართლომ არასწორად განმარტა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლი. სააპელაციო სასამართლო ვალდებული იყო, საქმეში მესამე პირის სტატუსით ჩაბმულ იურიდიული პირების მიერ გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების კანონიერების საკითხი შეესწავლა და გაეკეთებინა სათანადო დასკვნა. გასაჩივრებულ განჩინებას დასაბუთება საერთოდ არ გააჩნდა, რაც საკასაციო საჩივრის დასაშვებობის დამატებით საფუძველს წარმოადგენდა. კასატორმა იმ გარემოებაზეც მიუთითა, რომ გასაჩივრებული განჩინება განსხვავდებოდა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2005 წლის 5 დეკემბრისა და 2004 წლის 28 დეკემბრის განჩინებებისაგან.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 5 მარტის განჩინებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული შპს «...» საკასაციო საჩივარი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 15 აპრილის განჩინებით შპს «...» საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «ა» ქვეპუნქტით და მისი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრებით 2010 წლის 20 მაისს, 12.30 საათზე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 22 ივლისის საოქმო განჩინებით შპს «...» საკასაციო საჩივრის განხილვა დაინიშნა ზეპირი მოსმენის გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

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

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 30 ნოემბრის 1274-მ, 2007 წლის 17 დეკემბრის 1295-მ, 2007 წლის 31 დეკემბრის 1306-მ და 2008 წლის 22 იანვრის 16-მ ბრძანებების თანახმად (დანართი 11), ამავე ინსპექციის გადამხდელთა საგადასახადო აუდიტის (შემოწმების) სამმართველოს კამერალური შემოწმების განყოფილების მთავარი ინსპექტორების მიერ შპს «...» ჩატარდა კამერალური საგადასახადო შემოწმება. შემოწმებამ მოიცვა 2004 წლის 1 იანვრიდან 2007 წლის 12 ნოემბრამდე პერიოდი. საგადასახადო შემოწმება დაეყრდნო მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის ელექტრონულ საინფორმაციო ბაზებში გადამხდელის შესახებ არსებულ მონაცემებს და შემოსავლების სამსახურის საგამომიებო დეპარტამენტის აჭარის სამმართველოს მიერ 2007 წლის 12 ნოემბრის 16-03/13-1224 წერილით მიწოდებულ ინფორმაციას.

საკასაციო სასამართლო ასევე დადგინდად მიიჩნევს იმ გარემოებას, რომ შესამოწმებელ პერიოდში შპს «...» მომსახურებას იღებდა შვიდი იურიდიული პირისაგან – შპს «...», შპს «...», შპს «...», შპს «...», შპს «...» და შპს «...». დასახელებულ იურიდიულ პირებს, როგორც გამყიდველებს, შესამოწმებელ პერიოდში სხვადასხვა დროს გამოწერილი ჰქონდათ დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურები, რომლებიც მოსარჩელეს – შპს «...», როგორც მყიდველს, წარდგენილი ჰქონდა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში დღგ-ს ჩათვლების მისაღებად და მიღებული ჰქონდა კიდეც ეს ჩათვლები. შემოწმებელმა დაადგინა, რომ 24 შემთხვევაში, ანუ 24 ანგარიშ-ფაქტურასთან მიმართებით მოხდა ერთი და იგივე ფაქტის – კონკრეტული ანგარიშ-ფაქტურა გამოწერილი იყო ანგარიშ-ფაქტურის საგადასახადო ინსპექციიდან გამოტანის დღემდე (ანუ გამოტანის რიცხვამდე) უფრო ადრინდელი რიცხვით. საგადასახადო შემოწმების შედეგად ჩაითვალა, რომ შპს «...» დღგ-ს ჩათვლები მიღებული ჰქონდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის მოთხოვნათა დარღვევით გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების საფუძველზე. ამდენად, 2008 წლის 18 თებერვლის შემოწმების აქტის 13 დანართის თანახმად, მოსარჩელეს – შპს «...» გაუქმდა დღგ-ს ჩათვლები 2005 წლის მარტის, სექტემბრისა და ოქტომბრის, 2006 წლის იანვრის, თებერვლის, მარტის, მაისის, სექტემბრის, ნოემბრისა და დეკემბრის, აგრეთვე, 2007 წლის იანვრის, თებერვლის, ივნისის, ივლისის, აგვისტოს,

სექტემბრისა და ოქტომბრის თვეების მიხედვით, სულ დღგ-ს გაუქმებული ჩათვლების საერთო ჯამმა შეადგინა **73039,41** ლარი.

საკასაციო სასამართლო იმ გარემოებაზეც მიუთითებს, რომ საგადასახადო შემოწმების შესაბამისად **2008** წლის **18** თებერვალს შედგენილ იქნა საგადასახადო შემოწმების აქტი, ხოლო **2008** წლის **28** თებერვალს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ გამოცემულ იქნა **1397** ბრძანება შპს «...» დამატებული ღირებულების გადასახადში ძირითადი თანხის – **73039** ლარის, აგრეთვე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **132-ე** მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმის თანხის – **18259,82** ლარის, სულ – **91 299** ლარის დაკისრების შესახებ. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ **2008** წლის **28** თებერვლის **1397** ბრძანების საფუძველზე **2008** წლის **4** მარტს გამოსცა **115** საგადასახადო მოთხოვნა ბრძანებით დარიცხული ჯარიმის – **18259,82** ლარის დაკისრების თაობაზე. ასევე, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ **2008** წლის **28** თებერვლის **1397** ბრძანების საფუძველზე **2008** წლის **5** მარტს გამოსცა **116-16/1584** საგადასახადო მოთხოვნა დღგ-ს ძირითადი თანხის – **73039** ლარის დაკისრების თაობაზე.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ მოსარჩელე არ დაეთანხმა დამატებითი გადასახადის დარიცხვებს და დაიწყო საგადასახადო დავა. **2008** წლის **24** მარტს შპს «...» საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის **2008** წლის **18** თებერვლის შემოწმების აქტი, **2008** წლის **28** თებერვლის **1397** ბრძანება, **2008** წლის **4** მარტის **115** საგადასახადო მოთხოვნა გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურში. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა **2008** წლის **14** მაისის **1986** ბრძანებით შპს «...» საჩივარი არ დააკმაყოფილა იმ მოტივით, რომ შპს «...» მიერ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები გამოწერილი იყო საგადასახადო კოდექსის **248-ე** მუხლის მოთხოვნათა დარღვევით. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბრძანება შპს «...» **2008** წლის **23** მაისს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში გაასაჩივრა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს **2008** წლის **17** ივნისის **15-04-5603** გადაწყვეტილებით საჩივარი კვლავ არ დაკმაყოფილდა იმავე საფუძველზე და უცვლელი დარჩა საქართველოს შემოსავლების სამსახურის **2008** წლის **14** მაისის **1986** ბრძანება.

საკასაციო სასამართლო დადგენილად მიიჩნევს იმ გარემოებას და აღნიშნულს არც მხარეები ხდიან სადავოდ, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის **2008** წლის **18** თებერვლის შემოწმების აქტის **12** დანართში მითითებულ **24** შემთხვევაში, ანუ **24** ანგარიშ-ფაქტურასთან მიმართებით თითოეული ანგარიშ-ფაქტურა გამოწერილია ანგარიშ-ფაქტურის საგადასახადო ინსპექციიდან გამოტანის დღემდე (ანუ გამოტანის რიცხვადე) უფრო ადრინდელი რიცხვით. ამასთან, საგადასახადო შემოწმების აქტში მითითებულია, დარიცხვა გამოწვეულია იმით, რომ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები არ იყო გამოწერილი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **248-ე** მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (**2004წ.**) **220-ე** მუხლის **1-ელი** ნაწილის თანახმად, დამატებითი ღირებულების გადასახადის გადამხდელად ითვლებოდა პირი, რომელიც რეგისტრირებული იყო ან ვალდებული, გატარებულიყო რეგისტრაციაში დღგ-ს გადამხდელად.

საკასაციო სასამართლო დადგენილად მიიჩნევს იმ გარემოებას, რომ შპს «...» სავალდებულო წესით რეგისტრირებულია დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში.

საკასაციო სასამართლო განსახილველი დავის სამართლებრივ რეგულირებასთან დაკავშირებით, მიუთითებს სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **247-ე** მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმადაც, დღგ-ს ჩათვლის უფლება ჰქონდა დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად კი, ჩასათვლედი დღგ-ს თანხა იყო გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილი ან გადასახდელი იყო ამ კოდექსის **248-ე** მუხლის შესაბამისად გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ან საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციებზე ან/და დასაბეგრ იმპორტზე, თუ საქონელი/მომსახურება გამოიყენებოდა ან გამოიყენებული იქნებოდა გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობისათვის. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **248-ე** მუხლის მე-2 ნაწილით კი განსაზღვრული იყო საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, რომელიც წარმოადგენდა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს, რომლითაც დასტურდებოდა დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელების ფაქტი.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **248-ე** მუხლის **1-ელი** ნაწილი დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს ავალდებულებდა, საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას არა უგვიანეს მეორე დღისა, გამოეწერა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარედგინა იგი მიმღებისათვის, მიუხედავად იმისა, იყო თუ არა მიმღები გადასახადის გადამხდელი. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილი კი ადგენდა, რომ დაუშვებელი იყო საქონლის/მომსახურების მიმწოდებლის მიერ არასწორად შევსებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენა. ასეთი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა შესაბამისი თვის დღგ-ს დეკლარაციასთან ერთად წარედგინებოდა საგადასახადო ორგანოს მისი გაუქმების მიზნით.

საკასაციო სასამართლო იმ გარემოებაზეც მიუთითებს, რომ სადავო ანგარიშ-ფაქტურებითა და ურთიერთჩათვლის ხელშეკრულებებით დასტურდება, რომ შპს «...» საქმეში მესამე პირებად მოწვეული სუბიექტებისაგან ყიდულობდა, ანუ იღებდა სატელეფონო მომსახურებას.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის შესაბამისად, თუ მომსახურების გაწევა ხდებოდა რეგულარულად ან უწყვეტად, მომსახურების გაწევა შესრულებულად ითვლებოდა ამ ოპერაციის ნებისმიერი ნაწილისათვის ყოველი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის ან გადახდის მომენტში, მაგრამ არა უგვიანეს საანგარიშო თვის ბოლო სამუშაო დღისა.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, საგადასახადო შემოწმებით დასტურდება, რომ შპს «...» განახორციელა დასაბეგრი ოპერაციები, რაც შემოწმების პერიოდისათვის მოქმედი რედაქციის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად იბეგრებოდა დღგ-ს გადასახადით. კერძოდ, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებული იყო საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას, დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა, გამოეწერა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარედგინა იგი მიმღებისათვის, მიუხედავად იმისა, იყო თუ არა ეს უკანასკნელი გადასახადის გადამხდელი. საკასაციო სასამართლო დადგენილად მიიჩნევს და დავას არ იწვევს ის გარემოება, რომ შპს «...» საქონლის მიმწოდებლისაგან ანგარიშ-ფაქტურა მართლაც დაგვიანებით მიიღო – არა დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან კანონით გათვალისწინებულ ორდღიან ვადაში, არამედ – უფრო გვიან. ამის მიუხედავად, მოსარჩელემ საქონლის მიმწოდებელს გადაუხადა დღგ-ს გადასახადი და შემდგომში კუთვნილი გადასახადის შესახებ მან ასახა დეკლარაციაში და წარადგინა საგადასახადო ორგანოში.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის მე-14 პუნქტის თანახმად, არაპირდაპირი გადასახადი – წარმოადგენდა გადასახადს (დღგ, აქციზი და სხვა), რომელიც დგინდებოდა მიწოდებული საქონლის ან/და გაწეული მომსახურების ფასზე დანამატის სახით და რომელსაც იხდიდა მომხმარებელი ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის ან/და მომსახურების შეძენისას. არაპირდაპირი გადასახადის ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ეკისრებოდა საქონლის მიმწოდებელს ან/და მომსახურების გამწევს, რომელიც ამ კოდექსის მიზნებისათვის იწოდებოდა გადასახადის გადამხდელად.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ დღგ-ს, როგორც არაპირდაპირი გადასახადის გადახდის ვალდებულება კონკრეტულ შემთხვევაში ეკისრებოდათ იმ მეწარმეებს, ვინც განახორციელა საქონლის მიწოდება, რადგან ისინი წარმოადგენდნენ დღგ-ს გადასახადზე ვალდებულ პირებს. როგორც საქონლის მიმწოდებლებს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილი წესი ანგარიშ-ფაქტურის სწორად, დროულად და სათანადო ფორმით შევსებას და მყიდველზე გადაცემას ავალბებდა სწორედ გამყიდველს. ანგარიშ-ფაქტურის სწორად და დროულად შევსება საქონლის მიმწოდებლის ვალდებულება იყო და, შესაბამისად, მასზე პასუხისმგებლობა მოსარჩელეს არ უნდა დაკისრებოდა.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ გასაჩივრებული აქტების მიღების დროს საგადასახადო ორგანო ვალდებული იყო გაეთვალისწინებინა ზემოაღნიშნული სამართლებრივი გარემოებები, რა შემთხვევაშიც საქმეზე შესაძლოა მიღებული ყოფილიყო სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-60¹ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლში მოცემულია ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის სავალდებულო წინაპირობები, რომლებიც მათი რეალიზების თვალსაზრისით, ამ მუხლში არა კუმულაციური, არამედ – ალტერნატიული სახით არის წარმოდგენილი. ამასთან, არსებით დარღვევად ჩაითვლება ისეთი დარღვევა, რომელსაც შეეძლო არსებითი გავლენა მოეხდინა ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებაზე.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის 1-ელ და მე-2 ნაწილებზე, რომელთა თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია, ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთმეჯერების საფუძველზე. დაუშვებელია, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას საფუძველად დაედოს ისეთი გარემოება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ მოცემულ შემთხვევაში, გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადებისა და გამოცემისას საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებას წარმოადგენდა იმ კონკრეტული ანგარიშ-ფაქტურების სრულყოფილი გამოკვლევა და სწორი სამართლებრივი შეფასება, რომლებიც შემოწმებულმა საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესის დარღვევით გამოწერილად მიიჩნია.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ უნდა იმსჯელოს, რამდენად წარმოადგენს მყიდველის მიერ მიღებული ჩათვლების გაუქმების საფუძველს, საქონლის მიმწოდებლის მიერ დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის

პირველი ნაწილის დარღვევით მე-3 დღეს და უფრო გვიან გამოწერა, მაშინ როდესაც გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურები იძლევა საქონლის მყიდველის იდენტიფიკაციის საშუალებას და მყიდველის მიერ ჩათვლის მისაღებად, არა უგვიანეს 45 დღისა (სააგნარიშო პერიოდის დამთავრებიდან) ანგარიშ-ფაქტურები წარდგენილი იქნა საგადასახადო ორგანოში.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, იმისათვის, რომ შესრულდეს კანონის მოთხოვნა და ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება იყოს კანონშესაბამისი, ინდივიდუალური ადმინისტრაციული-სამართლებრივი აქტის გამოცემის მნიშვნელოვანი და სავალდებულო წინაპირობაა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების გამოკვლევა, გაანალიზება, შესწავლა და გადაწყვეტილების მიღება ამ გარემოებათა შეფასების შედეგად, იმისათვის, რომ თავიდან იქნეს აცილებული ადმინისტრაციული ორგანოს დაუსაბუთებელი დასკვნის გაკეთება.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, რომლის თანახმად, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციული-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად, ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციული-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციული-სამართლებრივი აქტი. სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციული-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისათვის არსებობს მხარის გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოცემულ შემთხვევაში საკასაციო სასამართლო მოკლებულია შესაძლებლობას, გადაწყვიტოს სადავო საკითხი, ვინაიდან დღგ-ს ჩათვლასთან დაკავშირებით გადაწყვეტილების მიღება წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს დისკრეციულ უფლებას და მხოლოდ მას შეუძლია მიიღოს გადაწყვეტილება დღგ-ს ჩათვლებთან დაკავშირებით. შესაბამისად, მოცემულ შემთხვევაში გამოყენებულ უნდა იქნეს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილი.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოცემულ შემთხვევაში გამოყენებულ უნდა იქნეს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, შპს «...» საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 30 სექტემბრის განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს «...» სარჩელი დაკმაყოფილდება ნაწილობრივ – სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად, ბათილად იქნება ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2008 წლის 28 თებერვლის 1397 ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2008 წლის 4 მარტის 115 საგადასახადო მოთხოვნა, 2008 წლის 5 მარტის 116-16/1584 საგადასახადო მოთხოვნა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 14 მაისის 1986 ბრძანება, აგრეთვე, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2008 წლის 17 ივნისის 15-04/5603 გადაწყვეტილება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლეს სსიპ შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა დეპარტამენტს საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ, გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან ერთი თვის ვადაში ახალი ადმინისტრაციული-სამართლებრივი აქტის გამოცემა დაევალება.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 408-ე მუხლის მე-3 ნაწილით, 411-ე მუხლით და

გ ა დ ა წ ვ ე ტ ა :

1. შპს «...» საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 30 სექტემბრის განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. შპს «...» სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
4. სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად, ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2008 წლის 28 თებერვლის 1397 ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2008 წლის 4 მარტის 115 საგადასახადო მოთხოვნა, 2008 წლის 5 მარტის 116-16/1584 საგადასახადო მოთხოვნა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 14 მაისის 1986 ბრძანება, აგრეთვე, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2008 წლის 17 ივნისის 15-04/5603 გადაწყვეტილება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლე-

ბის სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლეს სსიპ შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა დეპარტამენტს დაევალოს საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ, გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან ერთი თვის ვადაში, გამოსცეს ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი;

5. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

დღგ-ს ჩათვლის კანონიერება

გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

1ბს-1381-1320(კ-10)

27 იანვარი, 2011 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი)

ნ. ქადაგიძე

პ. სილაგაძე

სარჩელის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2008 წლის 29 დეკემბერს შპს «...» სარჩელი აღძრა ბათუმის საქალაქო სასამართლოში, მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მიმართ.

სასარჩელო განცხადებაში აღნიშნული იყო, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 111-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო შემოწმება, რომელსაც ატარებდა საგადასახადო ორგანო, შეიძლება ყოფილიყო კამერალური და გასვლითი. მოცემულ შემთხვევაში ჩატარდა გეგმიური შემოწმება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 113-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, გასვლითი საგადასახადო შემოწმება შეიძლება ყოფილიყო გეგმიური ან საკონტროლო. ამავე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, გეგმიური გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ტარდებოდა საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მისი მოადგილის გადაწყვეტილებით, კალენდარული წლის განმავლობაში არა უმეტეს ერთხელ, რის თაობაზეც გადასახადის გადამხდელს ეგზავნებოდა წერილობითი შეტყობინება შემოწმების დაწყებამდე არანაკლებ 10 სამუშაო დღისა, ხოლო შემოწმება უნდა დაწყებულიყო გადამხდელისათვის შეტყობინების ჩაბარებიდან არა უგვიანეს 30 კალენდარული დღისა. იმ შემთხვევაში, თუ აღნიშნულ ვადაში დასაბუთებული მიზეზებით შეუძლებელი ხდებოდა შემოწმების დაწყება, შეტყობინების ბათილად ცნობის თაობაზე ეცნობებოდა გადამხდელს. შეტყობინებაში მითითებული უნდა ყოფილიყო გეგმიური გასვლითი საგადასახადო შემოწმების საფუძველი და საგანი, ასევე შემოწმების ჩატარების სავარაუდო დრო. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის სამსახურს 2008 წლის 23 მაისს შედგენილი ჰქონდა 111-07/28 შეტყობინება გასვლითი საგადასახადო შემოწმების თაობაზე. ამ შეტყობინებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის სამსახურის 2008 წლის 16 ივნისის 1ბ-55 ბრძანების საფუძველზე შპს «...» ჩატარდა გასვლითი საგადასახადო შემოწმება.

მოსარჩელის განმარტებით, შპს «...» გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტი შედგენილი იყო 2008 წლის 16 ივლისს. როგორც გასაჩივრებული აქტის შინაარსიდან ირკვეოდა, შემოწმება დაიწყო 2008 წლის 17 ივნისს და დამთავრდა 2008 წლის 16 ივლისს. შემოწმებამ მოიცვა რეგისტრაციის დღიდან – 2006 წლის 8 სექტემბრიდან 2008 წლის 1 ივნისამდე განვლილი საანგარიშო პერიოდი, ხოლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 110-ე მუხლის მიზნებისათვის სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის ჩატარების თარიღამდე – 2008 წლის 18 ივლისამდე განვლილი პერიოდი.

მოსარჩელემ მიუთითა, რომ შემოწმებებმა არასრულყოფილად გამოიკვლიეს რიგი საკითხებისა. კერძოდ, მოსარჩელის განმარტებით, მას დღგ-ს გადასახადის ჩათვლებიდან ამოღებაზე უარი ეთქვა შპს «...» მიერ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა ბბ-68 1012552-ით გამოწერილ – 3034 ლარზე. აღნიშნული თანხა მოსარჩელეს დაერიცხა ძირითად გადასახადში. შემოწმებელმა არასწორად განმარტა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის მე-2 პუნქტი, რომლის თანახმად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა წარმოადგენდა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს, რომლითაც დასტურდებოდა დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტი. შპს «...» ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერით დაადასტურა მომხმარებელზე მიწოდებული პროდუქციის განხორციელების ფაქტი. ამავე კოდექსის 247-ე მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა წარმოადგენდა გადასახადის თანხას, რომელიც გადახდილი ან გადასახდელი იყო ამ კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად გამოწერილი

საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ან/და საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციებზე ან/და დასაბეგრ იმპორტზე, თუ საქონელი/მომსახურება გამოიყენებოდა ან გამოყენებულ იქნებოდა გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობისათვის. მოსარჩელე იმ გარემოებაზეც მიუთითებდა, რომ დღგ-ს ჩათვლის უფლებისათვის ის უნდა ყოფილიყო რეგისტრირებული დღგ-ს გადამხდელად, ჰქონოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლით გათვალისწინებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, რომლითაც დასტურდებოდა, რომ პირის მიერ გადახდილი იყო ან იქნებოდა დღგ, დასაბეგრი ოპერაციის ან/და დასაბეგრი იმპორტის შედეგად მიღებული საქონელი ან/და მომსახურება განკუთვნილი უნდა ყოფილიყო ეკონომიკური საქმიანობისათვის. ამდენად, თუ ანგარიშ-ფაქტურა გამოწერილი იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად, მაშინ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მოთხოვნათა საფუძველზე უნდა განხორციელებულიყო საქონლის (მომსახურების) მიმღების მიერ დღგ-ს ჩათვლა.

მოსარჩელის განმარტებით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მიერ არ იქნა გათვალისწინებული ის გარემოებაც, რომ 2007 წლის დეკემბერში საერთაშორისო გადაზიდვაზე მთლიანმა დასაბეგრმა თანხამ შეადგინა 27543 ლარი, რომელიც დეკემბერში დაბეგრილი იყო 4%-იანი გადასახადით, რამაც შეადგინა 1101.72 ლარი. ეს ოპერაციები შპს «...» ასახული ჰქონდა საშემოსავლო დეკლარაციებში 2007 წლის დეკემბრის თვის მონაცემებში. საერთაშორისო გადაზიდვებზე გაწეული თანხა ასახული იყო საბაჟო დეკლარაციის მე-12 პარაგრაფში და შესაბამისად, ჩართული იყო დღგ-ს დასაბეგრ ბაზაში. მოსარჩელე საბაჟო დეკლარაციების საფუძველზე აწარმოებდა საერთაშორისო გადაზიდვებზე თანხის დაბეგვრას 4%-იანი გადასახადის დარიცხვით.

მოსარჩელემ ასევე ყურადღება მიაქცია იმ გარემოებას, რომ შპს „...“ ანგარიშვალდებული პირის მიერ წარმოდგენილი თანხების გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტების მიხედვით დავალიანება არ ერიცხებოდა და შესაბამისად, მოსარჩელემ მოითხოვა დარიცხული საშემოსავლო გადასახადის – 3606 ლარისა და ჯარიმის – 902 ლარის, სულ – 4508 ლარის; სოცფონდის გადასახადის – 6009 ლარისა და ჯარიმის – 502 ლარის, სულ – 7529 ლარის ჩამოწერა, ასევე 2007 წლის დეკემბრის თვეში საერთაშორისო გადაზიდვებზე დაბეგრილი თანხის 4%-იანი გადასახადის – 1101.72 ლარის აღდგენა.

მოსარჩელემ ასევე უსაფუძვლოდ მიიჩნია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 134-ე მუხლის საფუძველზე შპს „...“ დირექტორის 2000 ლარით დაჯარიმება.

საბოლოოდ, მოსარჩელემ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2008 წლის 15 აგვისტოს 'საორგ-79 ბრძანების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრის 2008 წლის 27 აგვისტოს 182/104 საგადასახადო მოთხოვნის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 13 ნოემბრის 13242 ბრძანების ნაწილობრივ ბათილად ცნობა, აგრეთვე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2008 წლის 19 დეკემბრის 110/12813 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2009 წლის 18 მარტის გადაწყვეტილებით შპს «...» სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა შპს «...», რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 29 ივლისის განჩინებით შპს «...» სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2009 წლის 18 მარტის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს მიერ საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები და მიუთითა მათზე.

სააპელაციო სასამართლომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის საფუძველზე განმარტა, რომ დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებული იყო, საქონლის მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან, არა უგვიანეს მეორე დღისა, გამოეწერა ანგარიშ-ფაქტურა და წარედგინა იგი მიმღებისათვის, იმის მიუხედავად, იყო თუ არა ეს უკანასკნელი გადასახადის გადამხდელი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის შესაბამისად, შპს «...» მიერ შპს «...» საქონლის მიღებასთან დაკავშირებით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლებოდა საქონლის მიწოდების მომენტი, ე.ი. 2006 წლის 9, 20 და 29 ნოემბერი, შესაბამისად, დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლებოდა შპს «...» მიერ საქონლის მიწოდების დღე.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა წარმოადგენდა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს, რომლითაც დასტურდებოდა დღგ-ის დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტი და აღირიცხებოდა საგადასახადო ორგანოში. მას მყიდველი იმ მიზნით წარუდგენდა საგადასახადო ორგანოს, რომ მიეღო დღგ-ს ჩათვლა.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, იმისათვის, რომ პირს ჰქონოდა დღგ-ს ჩათვლის უფლება, ის უნდა ყოფილიყო რეგის-

ტრიბუნული დღგ-ს გადამხდელად და უნდა ჰქონოდა 248-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურა, რაშიც იგულისხმებოდა ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს ორი დღისა.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ შპს «...» საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ელი ნაწილით დადგენილი წესის დარღვევით გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურების საფუძველზე მაინც მიიღო დღგ-ში ჩათვლა 3034 ლარის ოდენობით.

სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის სწორად და დროულად შევსების ვალდებულებას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე-248-ე მუხლები, მართალია ადგენდნენ საქონლის მიმწოდებლისათვის, მაგრამ, დღგ-ს ჩათვლით საგადასახადო კანონმდებლობა საქონლის მიმღებს უფლებას მხოლოდ მას შემდეგ აძლევდა, რაც ის 248-ე მუხლით დადგენილი წესით შევსებულ ანგარიშ-ფაქტურას მიიღებდა. აპელანტს, მამინ მიეცემოდა დღგ-ს ჩათვლის საფუძველი, რაც ის საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრულ დროში მიიღებდა ანგარიშ-ფაქტურებს მიმწოდებლის – შპს «...». მოცემულ შემთხვევაში შპს «...» შეიძინა საქონელი და არ შეასრულა მასზე კანონით დაკისრებული ვალდებულებები, რის გამოც აპელანტი ვალდებული იყო, კანონით დადგენილ ვადაში მიემართა საქონლის მიმწოდებლისათვის – შპს «...» და მოეთხოვა ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა.

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ აპელანტის მიერ 2006 წლის 9, 20 და 29 ნოემბერს შპს «...» მიღებული 19 890 ლარის ღირებულების ფქვილის შესახებ ანგარიშ-ფაქტურები დასაბეგრი ოპერაციების დროიდან მოთხოვნილ იქნა კანონით დადგენილი ვადის დაგვიანებით, რითაც შპს «...» განახორციელა დღგ-ს ჩათვლა. შემმოწმებელმა სწორად ჩათვალა, რომ ადგილი ჰქონდა კანონით დადგენილი წესების მოთხოვნათა დარღვევას და კანონდარღვევის გამო საგადასახადო ორგანომ შპს «...» მიღებული ჩათვლის გაუქმების მიზნით ძირითად გადასახადში დაარიცხა შემცირებული თანხა.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 125-ე მუხლის მე-5 ნაწილით განსაზღვრული იყო, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის სანქციის შეფარდების დროს, თუ კანონით გაუქმებული ან შემსუბუქებული იყო პასუხისმგებლობა ასეთი სამართალდარღვევის ჩადენისათვის, მოქმედებდა ახალი კანონით დადგენილი ნორმა. მოცემულ შემთხვევაში, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოხდა არა საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდება, არამედ სანქციის შეფარდების შესახებ მოწინააღმდეგე მხარის მიერ გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონიერების შემოწმება.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებული იყო, სწორად და დროულად აღერიცხა შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე მიეკუთვნა იმ საანგარიშო პერიოდისათვის, რომელშიც მოხდა მათი მიღება და გაწევა იმგვარად, რომ ცხადად ასახულიყო დასაბეგრი შემოსავალი და გაწეული ხარჯები. ასევე, სწორად აღერიცხა მის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, რათა გარანტირებული ყოფილიყო კონტროლი მათ დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე. აღრიცხვის პირველად დოკუმენტებში სრულად და გარკვევით უნდა ყოფილიყო ასახული სამეურნეო ოპერაციის შინაარსი, საგანი, თანხა, სამეურნეო ოპერაციებში მონაწილე მხარეების დასახელება.

ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ უსაფუძვლოდ მიიჩნია აპელანტის მტკიცება, რომ საერთაშორისო გადაზიდვებზე მომსახურებისათვის გაწეული ხარჯები შპს «...» მიერ სწორად იყო ასახული სათანადო დოკუმენტაციის საფუძველზე. მართალია, შპს «...» ოპერაციები აპელანტს ასახული ჰქონდა 2007 წლის დეკემბრის საშემოსავლო დეკლარაციების მონაცემებში და გაწეული ხარჯების თანხები ჩართული იყო დღგ-ს დასაბეგრი ბაზაში, მაგრამ შპს «...» საქონლის ტრანსპორტირებისათვის თურქ მძღოლებზე საერთაშორისო გადაზიდვებისათვის გადახდილი შესაბამისი რაოდენობის თანხის დასადასტურებლად შემმოწმებელთან წარადგინა თურქეთის ფირმა «...» და ფირმა «...»-სგან მიღებული მტკიცებულებები, კერძოდ, ცნობა, რომ შპს «...» საერთაშორისო გადაზიდვებზე გაწეული მომსახურებისათვის გასაცემი დავალიანება 2007 წლის მდგომარეობით არ გააჩნდა, სპეციალური ცხრილი და ფირმის დირექტორების მიერ შედგენილი ცნობა, იმ სატრანსპორტო საშუალებების მითითებით, რომლითაც მოხდა ტვირთის გადმოტანა, გადმოტანილი ტვირთის საბაჟო დეკლარაციის ნომერი, სატრანსპორტო საშუალების სერია და ნომერი.

სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ აპელანტის მიერ შემმოწმებლისათვის წარდგენილი ცნობები არ წარმოადგენდა მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტებს. აპელანტის მტკიცებით, შპს «...» ტრანსპორტირების ხარჯის ანგარიშსწორებას მძღოლებთან ნაღდი ანგარიშსწორების გზით ახორციელებდა. ასეთ შემთხვევაში სასამართლომ მართებულად ჩათვალა, რომ მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად, შპს «...» ბუღალტერს უნდა გამოეწერა სალაროს გასავლის ორდერი, რაც ჩაითვლებოდა პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტად, რაც არ მომხდარა. სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ შპს «...» მიერ წარდგენილი დოკუმენტებით ტრანსპორტირებისათვის გაწეული ხარჯები საგადასახადო კოდექსის 177-ე-192-ე მუხლებით გამოქვითვის მარეგულირებელი წესების მოთხოვნათა დარღვევით იყო აღიარებული საწარმოს ხარჯებად და გამოქვითული ერთობლივი შემოსავლებიდან დასაბეგრი მოგების გაანგარიშების დეკლარაციებში. ამასთან,

შემმოწმებლის წარდგენილი დოკუმენტები არ აკმაყოფილებდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 93-ე მუხლით დადგენილ მოთხოვნას გადასახადით დასაბეგრი ობიექტების აღრიცხვის შესახებ.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, მოპასუხემ სწორედ ჩათვალა, მოცემულ შემთხვევაში შპს «...» ჩაიდინა საგადასახადო სამართალდარღვევა და საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-2 ნაწილის «ზ» ქვეპუნქტის შესაბამისად, შემმოწმებლის მიერ ანგარიშვალდებულ პირზე ჩამოწერილი თანხები – 26 441 ლარი სწორად იქნა ჩათვლილი დაქირავებული მძღოლების სასარგებლოდ, ხელფასის სახით გაცემულ თანხად, როგორც ჩამოწერის თარიღისათვის დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის ვალდებულების პატიება, რაც შემმოწმებლის მიერ იმ დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად სწორედ დაიბეგრა კუთვნილი საშემოსავლო და სოციალური გადასახადებით.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 29 ივლისის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა შპს «...», რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

კასატორის განმარტებით, მოცემულ საქმეზე დავა უკავშირდება იმ გარემოებას, რომ მოსარჩელეს დღგ-ს გადასახადის ჩათვლებიდან ამოღებაზე უარი ეთქვა შპს «...» მიერ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა ბზ-68 '012552 – 3034 ლარზე. აღნიშნული თანხა შემოწმების აქტით მოსარჩელეს დაერიცხა ძირითად გადასახადში. შემოწმების აქტის მიხედვით, მოსარჩელეს დარღვეული ჰქონდა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის წესი, რის გამოც მოსარჩელე დაჯარიმდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის «ბ» ქვეპუნქტით. კასატორის განმარტებით, სააპელაციო სასამართლომ არასწორად განმარტა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლი, რომლის შესაბამისად, დღგ-სათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს გადახდებოდა ჯარიმა.

კასატორი აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლომ არასწორად განმარტა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის მე-2 პუნქტი, რომლის თანახმადაც, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა წარმოადგენდა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს, რომლითაც დასტურდებოდა დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტი. შპს «...» ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერით დაადასტურა მომხმარებელზე მიწოდებული პროდუქციის განხორციელების ფაქტი. კასატორის განმარტებით, სააპელაციო სასამართლომ ასევე არასწორად განმარტა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-2 პუნქტი, რომლის თანახმად, ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა წარმოადგენდა გადასახადის თანხას, რომელიც გადახდილი ან გადასახდელი იყო ამ კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ან/და საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით დასაბეგრი ოპერაციებზე ან/და დასაბეგრი იმპორტზე, თუ საქონელი/მომსახურება გამოიყენებოდა ან გამოყენებულ იქნებოდა გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობისათვის.

კასატორი აღნიშნავს, რომ საგადასახადო კოდექსის კომენტარებში მითითებული იყო, იმისათვის, რომ პირს ჰქონოდა დღგ-ს ჩათვლის უფლება, ის უნდა ყოფილიყო რეგისტრირებული დღგ-ს გადამხდელად, ჰქონოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლით გათვალისწინებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, რომლითაც დადასტურდებოდა, რომ პირის მიერ გადახდილი იყო, ან გადახდილი იქნებოდა დღგ დასაბეგრი ოპერაციის ან/და დასაბეგრი იმპორტის შედეგად მიღებული საქონელი ან/და მომსახურება განკუთვნილი უნდა ყოფილიყო ეკონომიკური საქმიანობისათვის, ამდენად თუ ანგარიშ-ფაქტურა გამოწერილი იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად, მაშინ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის საფუძველზე უნდა განხორციელებულიყო მისი საქონლის (მომსახურების) მიმღების მიერ ჩათვლა.

კასატორი მიუთითებს, რომ სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა «საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის (მათ შორის, კორექტირების) გამოწერისა და წარდგენის შესახებ» ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 14 თებერვლის '84 ბრძანების შესაბამისი მუხლები. ამასთან, მოსარჩელის ქმედება არ შეიცავდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის «ბ» ქვეპუნქტით განსაზღვრული ქმედების ნიშნებს. შემმოწმებლის მთავარი პრეტენზია მდგომარეობდა იმაში, რომ აღნიშნული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არ იქნა გამოწერილი ოპერაციის განხორციელებიდან მეორე დღეს.

კასატორი მიუთითებს, რომ სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის თანახმად, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებული იყო, საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას, დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა, გამოეწერა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარედგინა იგი მიმღებისათვის, მიუხედავად იმისა, იყო თუ არა ეს უკანასკნელი გადასახადის გადამხდელი. შემმოწმებლის მოსაზრებით, რადგან ანგარიშ-ფაქტურა გამოწერილი იყო 2 დღის დაგვიანებით, ამიტომ მყიდველს უარი უთხრეს დღგ-ს ჩათვლის მიღებაზე. კასატორის განმარტებით, საგადასახადო შემოწმების აქტი შედგენილი იყო 2008 წლის 16 ივლისს. იმ დროისათვის შეცვლილი იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლი. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 125-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების დროს, თუ კანონით გაუქმებული ან შემსუბუქებული იყო პასუხისმგებლობა ასეთი სამართალდარღვევის ჩადენისათვის, მოქმედებდა ახალი კანონით დადგენილი ნორმა, ხოლო თუ შემოღებული ან დამძიმებული იყო პასუხისმგებლობა – გამოიყენებოდა სამართალდარღვევის ჩადენის მომენტისათვის არ-

სებული ნორმა. ცვლილების შედეგად საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლი ითვალისწინებდა, რომ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებული იყო საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას, გარდა ამ კოდექსის 238-ე მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილებში აღნიშნული მიწოდებისა, მოთხოვნებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა გამოეწერა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარედგინა იგი მიმღებისათვის მიუხედავად იმისა, იყო თუ არა მიმღები საგადასახადის გადამხდელი. ამ კოდექსის 238-ე მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილებში აღნიშნულ შემთხვევებში საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა მიმღებს წარედგინებოდა არა უგვიანეს საანგარიშო თვის 12 რიცხვისა. მოცემულ შემთხვევაში, აღნიშნული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა შედგენილი იყო დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს საანგარიშო თვის მომდევნო თვის 12 რიცხვისა.

კასატორმა ასევე იმ გარემოებაზეც მიუთითა, რომ 2007 წლის დეკემბერში საერთაშორისო გადაზიდვებზე მთლიანმა დასაბეგრმა თანხამ შეადგინა 27543 ლარი, რომელიც დეკემბერში დაიბეგრა 4%-იანი გადასახადით, რამაც შეადგინა 1101,72 ლარი. ეს ოპერაციები ასახული ჰქონდა მოსარჩელეს საშემოსავლო დეკლარაციებში 2007 წლის დეკემბრის თვის მონაცემებში. საერთაშორისო გადაზიდვებზე გაწეული თანხა ასახული იყო საბაჟო დეკლარაციის მე-12 პარაგრაფში და შესაბამისად ჩართული იყო დღგ-ს დასაბეგრ ბაზაში. საბაჟო დეკლარაციების საფუძველზე მოსარჩელე აწარმოებდა საერთაშორისო გადაზიდვებზე თანხის დაბეგრვას 4%-იანი გადასახადის დარიცხვით და მოსარჩელის მხრიდან წარდგენილი იყო კანონით განსაზღვრული დეკლარაციები.

კასატორის განმარტებით, შემმოწმებელმა არასწორად შეაფასა აღნიშნული გარემოებები და უკანონოდ მიიჩნია, რომ აღნიშნული თანხა გაცემული იყო არა სატრანსპორტო მომსახურებისათვის, არამედ გაცემული ხელფასის სახით. ამდენად, შემმოწმებელმა ჩათვალა, რომ დასაბეგრი თანხა იქნებოდა 30047 ლარი, რის გამოც მოსარჩელეს დაარიცხა საშემოსავლო გადასახადი 3006 ლარი და სოციალური გადასახადი – 6009 ლარი. კასატორი მიუთითებს, რომ მოცემულ შემთხვევაში არასწორად იქნა გამოყენებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-2 ნაწილის «ზ» ქვეპუნქტი, ამასთან, რამდენადაც ძირითადი გადასახადები არასწორად იყო დარიცხული, შესაბამისად, უკანონო იყო საჯარიმო სანქციებიც.

კასატორი იმ გარემოებაზეც მიუთითებს, რომ სასამართლოებს უნდა გაეთვალისწინებინათ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2005 წლის 5 დეკემბრის გადაწყვეტილება, რომლითაც განმარტებული იყო, რომ საურავი წარმოადგენდა გადასახადის გადამხდელისათვის დადგენილი პასუხისმგებლობის სახეს, რომელიც გამოყენებული უნდა ყოფილიყო იმ პირის მიმართ, რომელიც ითვლებოდა გადასახადის გადამხდელად. მოცემულ შემთხვევაში აპელანტი წარმოადგენდა მყიდველს და არა მიმწოდებელს. ამდენად, იგი დღგ-ის, როგორც არაპირდაპირი გადასახადის, გადამხდელად ვერ მიიჩნეოდა და, შესაბამისად, ვერ დაეკისრებოდა საგადასახადო პასუხისმგებლობა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 20 ნოემბრის განჩინებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული შპს «...» საკასაციო საჩივარი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 17 დეკემბრის განჩინებით შპს «...» საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «ა» ქვეპუნქტით და მისი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრებით 2010 წლის 18 თებერვალს, 12.30 საათზე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 29 ივლისის საოქმო განჩინებით შპს «...» საკასაციო საჩივრის განხილვა დაინიშნა ზეპირი მოსმენის გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

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

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს აუდიტის დეპარტამენტის უფროსის 2008 წლის 16 ივნისის 1მ-55 ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა გეგმიური საგადასახადო შემოწმება შპს «...» მიმართ თანდართული პროგრამის მიხედვით. შემოწმებამ მოიცვა 2006 წლის 8 სექტემბრიდან 2008 წლის 1 ივნისამდე განვლილი საანგარიშო პერიოდი, ხოლო საგადასახადო კოდექსის 110-ე მუხლის მიზნებისათვის (ინვენტარიზაცია) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობათა ინვენტარიზაციის ჩატარების თარიღამდე – 2008 წლის 18 ივლისამდე განვლილი პერიოდი. შესამოწმებელ პერიოდში შპს «...» საქმიანობის ძირითად საგანს წარმოადგენდა სასურსათო საქონლის (ფქვილი, მარგარინი, კარტოფილი, ხახვი და მარილი) იმპორტი შემდგომი რეალიზაციის მიზნით.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მიერ ჩატარებული გეგმიური საგადასახადო შემოწმების შედეგად დადგინდა, რომ

საანგარიშო პერიოდში შპს «...» ხელფასის სახით გაცემული ჰქონდა **8 400** ლარი, რაზეც საზოგადოების მიერ გაანგარიშებული იყო ბიუჯეტის კუთვნილი საშემოსავლო გადასახადი – **1 398** ლარი. არარეზიდენტ პირებზე სატრანზიტო მომსახურებისათვის გაცემული თანხა შეადგენდა **33 344,5** ლარს, რომელზეც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **197-ე** მუხლის «გ» ქვეპუნქტის გათვალისწინებით გადახდის წყაროსთან დაკავებული და ბიუჯეტის შესაბამის ანგარიშზე გადახდილი იყო გაცემული თანხის **4%**, რაც შეადგენდა **1 333,70** ლარს.

საკასაციო სასამართლო ასევე დადგენილად მიიჩნევს იმ გარემოებას, რომ გეგმიური საგადასახადო შემოწმების შედეგად დადგინდა, რომ ფაქტობრივად შპს «...» ეკონომიკური საქმიანობისათვის გაწეულ მომსახურებაზე, კერძოდ, ტრანსპორტირებაზე არარეზიდენტ ფიზიკურ პირებზე გაცემული ჰქონდა **5 798,3** ლარი. აღნიშნულის საფუძველად გაანგარიშებული იქნა ბიუჯეტის საშემოსავლო გადასახდი **231,9** ლარის ოდენობით, სხვაობა საზოგადოების მიერ დეკლარირებულსა და შემოწმების შედეგად გაანგარიშებულ გადასახადს შორის იყო **1 101,73** ლარი. არარეზიდენტ ფიზიკურ პირებზე საზოგადოების მიერ დეკლარირებული და შემოწმების შედეგად ფაქტობრივად გადახდილად მიჩნეული მომსახურების თანხის სხვაობამ შეადგინა **27 543,2** ლარი. შემოწმებელმა ჩათვალა, რომ მომსახურებაზე შპს «...» მიერ გაცემულ დანარჩენ თანხებთან დაკავშირებით ვერ იქნა წარდგენილი გადასახადის დამადასტურებელი დოკუმენტები, რის გამოც აღნიშნული საგადასახადო ორგანოს მიერ ჩართულ იქნა შპს «...» ერთობლივ შემოსავალში.

საკასაციო სასამართლო იმ გარემოებაზეც მიუთითებს, რომ შემოწმების შედეგად, შპს «...» ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაეკისრა დარიცხვა, სულ – **37 107** ლარის ოდენობით, მათ შორის, დღგ – **15 971** ლარი, მოგების გადასახადი – **4 858** ლარი, საშემოსავლო გადასახადი – **3 767** ლარი, სოცდაზღვევის გადასახადი – **7 511** ლარი და ჯარიმები, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **133-ე** მუხლის საფუძველზე – **3 000** ლარი და **134-ე** მუხლის საფუძველზე – **2000** ლარი. ამასთან, საგადასახადო შემოწმებით დადგინდა, რომ შპს «...» **2006** წლის **9, 20** და **29** ნოემბერს შპს «...» მიღებული ჰქონდა **19 890** ლარის ღირებულების პროდუქცია, უმაღლესი ხარისხის ფქვილი, რომლის მიწოდება ხდებოდა ნაწილ-ნაწილ. შპს «...» მიერ მოთხოვნის საფუძველზე **2006** წლის **29** ნოემბერს გაცემულ იქნა ანგარიშ-ფაქტურა ბზ-**68 12552**, თანხით – **3034** ლარი.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს იმ გარემოებაზეც, რომ საგადასახადო სამსახურმა ჩათვალა, რომ შპს «...» მიერ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **248-ე** მუხლის 1-ელი პუნქტის მოთხოვნათა დარღვევით იქნა გამოწერილი, რის გამოც მოპასუხემ შპს «...» ძირითად გადასახადში დაარიცხა უკანონოდ მიღებული დღგ-ს ჩათვლილი თანხა – **3034** ლარი.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (**2004წ.**) **220-ე** მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, დამატებითი ღირებულების გადასახადის გადამხდელად ითვლებოდა პირი, რომელიც რეგისტრირებული იყო ან ვალდებული, გატარებულიყო რეგისტრაციაში დღგ-ს გადამხდელად.

საკასაციო სასამართლო დადგენილად მიიჩნევს იმ გარემოებას, რომ შპს «...» სავალდებულო წესით რეგისტრირებულია დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად.

საკასაციო სასამართლო განსახილველი დავის სამართლებრივ რეგულირებასთან დაკავშირებით, მიუთითებს სადავო პერიოდში მოქმედ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **247-ე** მუხლის 1-ელ ნაწილზე, რომლის თანახმადაც, დღგ-ს ჩათვლის უფლება ჰქონდა დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად კი ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა იყო გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილი ან გადასახდელი იყო ამ კოდექსის **248-ე** მუხლის შესაბამისად გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ან საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციებზე ან/და დასაბეგრ იმპორტზე, თუ საქონელი/მომსახურება გამოიყენებოდა ან გამოყენებულ იქნებოდა გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობისათვის. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **248-ე** მუხლის მე-2 ნაწილით კი განსაზღვრული იყო საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, რომელიც წარმოადგენდა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს, რომლითაც დასტურდებოდა დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელების ფაქტი.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **248-ე** მუხლის 1-ელი ნაწილი დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს ავალდებულებდა, საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას არა უგვიანეს მეორე დღისა, გამოეწერა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარედგინა იგი მიმღებისათვის, მიუხედავად იმისა, იყო თუ არა მიმღები გადასახადის გადამხდელი. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილი კი ადგენდა, რომ დაუშვებელი იყო საქონლის/მომსახურების მიმწოდებლის მიერ არასწორად შევსებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენა. ასეთი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა შესაბამისი თვის დღგ-ს დეკლარაციასთან ერთად წარედგინებოდა საგადასახადო ორგანოს მისი გაუქმების მიზნით.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის მე-14 პუნქტის თანახმად, არაპირდაპირი გადასახადი – წარმოადგენდა გადასახადს (დღგ, აქციზი და სხვა), რომელიც დგინდებოდა მიწოდებული საქონლის ან/და გაწეული მომსახურების ფასზე დანამატის სახით და რომელსაც იხდიდა მომხმარებელი ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის ან/და მომსახურების შეძენისას. არაპირდაპირი გადასახადის ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ეკისრებოდა საქონლის მიმწოდებელს ან/და მომსახურების გამწვევს, რომელიც ამ კოდექსის მიზნებისათვის იწოდებოდა გადასახადის გადამხდელად.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ დღგ-ს, როგორც არაპირდაპირი გადასახადის გადახდის ვალდებულება კონკრეტულ შემთხვევაში ეკისრებოდა იმ მეწარმეს, ვინც განახორციელა საქონლის მიწოდება, რადგან იგი წარმოადგენდა დღგ-ს გადასახადზე ვალდებულ პირს. როგორც საქონლის მომწოდებელს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილი წესი ანგარიშ-ფაქტურის სწორად, დროულად და სათანადო ფორმით შევსებას და მყიდველზე გადაცემას ავალბდა სწორედ გამყიდველს. ანგარიშ-ფაქტურის სწორად და დროულად შევსება საქონლის მიმწოდებლის ვალდებულება იყო და შესაბამისად მასზე პასუხისმგებლობა მოსარჩელეს არ უნდა დაკისრებოდა.

საკასაციო სასამართლო ამასთან მიიჩნევს, რომ კასატორმა ვერ დაასაბუთა სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტებით შპს «....» მოგების, საშემოსავლო და სოციალური გადასახადების დარიცხვის უკანონობა.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-60¹ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლში მოცემულია ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის სავალდებულო წინაპირობები, რომლებიც მათი რეალიზების თვალსაზრისით, ამ მუხლში არა კუმულაციური, არამედ ალტერნატიული სახით არის წარმოდგენილი. ამასთან, არსებით დარღვევად ჩაითვლება ისეთი დარღვევა, რომელსაც შეეძლო არსებითი გავლენა მოეხდინა ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებაზე.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის პირველ და მე-2 ნაწილებზე, რომელთა თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია, ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვილოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. დაუშვებელია, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას საფუძველად დაედოს ისეთი გარემოება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ მოცემულ შემთხვევაში, გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადებისა და გამოცემისას საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებას წარმოადგენდა იმ კონკრეტული ანგარიშ-ფაქტურების სრულყოფილი გამოკვლევა და სწორი სამართლებრივი შეფასება, რომლებიც შემოწმებულმა საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესის დარღვევით გამოწერილად მიიჩნია.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, იმისათვის, რომ შესრულდეს კანონის მოთხოვნა და ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება იყოს კანონშესაბამისი, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის მნიშვნელოვანი და სავალდებულო წინაპირობაა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების გამოკვლევა, გაანალიზება, შესწავლა და გადაწყვეტილების მიღება ამ გარემოებათა შეფასების შედეგად, იმისათვის, რომ თავიდან იქნეს აცილებული ადმინისტრაციული ორგანოს დაუსაბუთებელი დასკვნის გაკეთება.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, რომლის თანახმად, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად, ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი. სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისათვის არსებობს მხარის გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოცემულ შემთხვევაში საკასაციო სასამართლო მოკლებულია შესაძლებლობას, გადაწყვიტოს სადავო საკითხი, ვინაიდან დღგ-ს ჩათვლასთან დაკავშირებით გადაწყვეტილების მიღება წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს დისკრეციულ უფლებას და მხოლოდ მას შეუძლია მიიღოს გადაწყვეტილება დღგ-ს ჩათვლასთან დაკავშირებით. შესაბამისად, მოცემულ შემთხვევაში გამოყენებულ უნდა იქნეს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილი.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოცემულ შემთხვევაში გამოყენებულ უნდა იქნეს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, შპს «....» საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 29 ივლისის განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს «....» სარჩელი დაკმაყოფილდება ნაწილობრივ – სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნება ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2008 წლის 15 აგვისტოს 1^{საორგ-79} ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრის 2008 წლის 27 აგვისტოს 182/104 საგადასახადო მოთხოვნა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 13 ნოემბრის 13242

ბრძანება, გასაჩივრებულ ნაწილში, აგრეთვე, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2008 წლის 19 დეკემბრის 110/12813 გადაწყვეტილება და შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის უფლებამონაცვლეს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტს და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) უფლებამონაცვლეს სსიპ შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონულ ცენტრს საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ, გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან ერთი თვის ვადაში ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა დაევალება.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ელი მუხლის მე-2 ნაწილით, 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 408-ე მუხლის მე-3 ნაწილით, 411-ე მუხლით და

გ ა დ ა წ ვ ე ტ ა :

1. შპს «...» საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 29 ივლისის განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. შპს «...» სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
4. სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2008 წლის 15 აგვისტოს 'საორგ-79 ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრის 2008 წლის 27 აგვისტოს 182/104 საგადასახადო მოთხოვნა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 13 ნოემბრის 13242 ბრძანება, გასაჩივრებულ ნაწილში, აგრეთვე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2008 წლის 19 დეკემბრის 110/12813 გადაწყვეტილება და შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის უფლებამონაცვლეს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტს და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) უფლებამონაცვლეს სსიპ შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონულ ცენტრს დაევალოს საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ, გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან ერთი თვის ვადაში, გამოსცეს ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი;
5. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

დღგ-ს ჩათვლის კანონიერება

გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

18ს-1601-1560(კ-10)

24 მარტი, 2011 წ., ქ. თბილისი

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

სარჩელის საგანი: ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2005 წლის 25 თებერვალს შპს «დ-მა» სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის გლდან-ნამალაღვივის რაიონულ სასამართლოს მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიმართ, ხოლო მესამე პირებად – შპს «ლ-სა» და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტზე მიუთითა.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ 2005 წლის 11 თებერვალს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციიდან მიიღო 128/375 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის თანახმადაც მას 100749,92 ლარის დავალიანება ერიცხებოდა.

მოსარჩელის განმარტებით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია ზემოხსენებული საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველად საგა-

დასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით განხორციელებული დღგ-ს ჩათვლების გაუქმებაზე მიუთითებდა. შპს «დ-მა» შეიძინა შპს «ლ-თისგან» გარკვეული სახის საქონელი, რაზეც გამოიწერა შესაბამისი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები და სასაქონლო ზედნადებები, კერძოდ, სერია აა-06, **1096634** დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურა **72624** ლარზე, სერია აა-06, **1096635** დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურა **7412** ლარზე და **135761**, **135762** სასაქონლო ზედნადებები.

მოსარჩელემ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის **2005** წლის **11** თებერვლის **128/375** საგადასახადო მოთხოვნა უკანონოდ მიიჩნია და განმარტა, რომ ხსენებული საგადასახადო მოთხოვნა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის თანახმად, ადმინისტრაციულ აქტს წარმოადგენდა, რომელიც გამოცემული უნდა ყოფილიყო იმ ნორმატიული აქტის საფუძველზე, რომელიც მოქმედებდა შესაბამისი ადმინისტრაციული აქტის გამოცემისას.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, დამატებული ღირებულების გადასახადი წარმოადგენდა არაპირდაპირ გადასახადს, რომელსაც მომხმარებელი იხდიდა ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის შეძენისას, ანუ საქონლის შემძენი დღგ-ს თანხას უხდიდა საქონლის მიმწოდებელს. მოცემულ შემთხვევაში კი შპს «დ-მა» დღგ-ს თანხა შპს «ლ-ს» გადაუხადა საქონლის ღირებულებასთან ერთად, რაც დასტურდებოდა შესაბამისი ქვითრებით.

მოსარჩელის განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (**2004** წ.) **247-ე** მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია დასაბეგრ ოპერაციაზე. ამდენად, მოსარჩელემ მიიჩნია, რომ მას საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით შესრულებული ჰქონდა დღგ-ს გადახდის ვალდებულება, ხოლო ბიუჯეტში დღგ-ს შეტანის ვალდებულება შპს «ლ-ს» ეკისრებოდა. ამდენად, მოსარჩელეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **147-ე** მუხლის მიხედვით, დღგ-ს ჩათვლის მოთხოვნის უფლება ჰქონდა, ხოლო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ გამოცემული სადავო საგადასახადო მოთხოვნა არ შეესაბამებოდა მისი გამოცემისას მოქმედ კანონმდებლობას, რის გამოც, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60 მუხლის თანახმად, ბათილად უნდა ყოფილიყო ცნობილი.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის **2005** წლის **11** თებერვლის **128/375** საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა, **2002** წლის **11** ნოემბრის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით სერია აა-06, **1096634** და იმავე წლის **12** ნოემბრის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით სერია აა-06, **1096635** განხორციელებული დღგ-ს ჩათვლების აღდგენა მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის **2006** წლის **6** თებერვლის გადაწყვეტილებით შპს «დ-ის» სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

აღნიშნული გადაწყვეტილება შპს «დ-მა» სააპელაციო წესით გაასაჩივრა. აპელანტმა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **2006** წლის **17** ნოემბრის გადაწყვეტილებით შპს «დ-ის» სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ – გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის **2006** წლის **6** თებერვლის გადაწყვეტილება შპს «დ-სათვის» საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის **2005** წლის **11** თებერვლის **128/375** საგადასახადო მოთხოვნით დარიცხული საურავის ბათილად ცნობაზე უარის თქმის ნაწილში და ამ ნაწილში მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს «დ-ის» სარჩელი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის **2005** წლის **11** თებერვლის **128/375** საგადასახადო მოთხოვნა შპს «დ-სათვის» **20688,09** ლარის ოდენობით საურავის დაკისრების ნაწილში და მოსარჩელე გათავისუფლდა აღნიშნული თანხის გადახდის მოვალეობისაგან; დანარჩენ ნაწილში გასაჩივრებული გადაწყვეტილება უცვლელად დარჩა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **2006** წლის **17** ნოემბრის გადაწყვეტილება შპს «დ-მა» საკასაციო წესით გაასაჩივრა იმ ნაწილში, რომლითაც უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის **2006** წლის **6** თებერვლის გადაწყვეტილება დღგ-ს ჩათვლის აღდგენაზე უარის თქმის თაობაზე. კასატორმა აღნიშნული გადაწყვეტილების გასაჩივრებულ ნაწილში გაუქმება და საქმის ამ ნაწილში ხელახლა განსახილველად იმავე სასამართლოსთვის დაბრუნება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **2006** წლის **17** ნოემბრის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტმა გაასაჩივრა იმ ნაწილში, რომლითაც გაუქმდა დღგ-ს ჩათვლებაზე დარიცხული საურავი – **20688,09** ლარი. კასატორმა აღნიშნული გადაწყვეტილების გასაჩივრებულ ნაწილში გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე მთლიანად უარის თქმა მოითხოვა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2007 წლის 17 მაისის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დაუშვებლად; უცვლელად დარჩა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2006 წლის 17 ნოემბრის გადაწყვეტილება დღგ-ს ჩათვლებზე დარიცხული საურავის – 20688,09 ლარის, გაუქმების ნაწილში; შპს «დ-ის» საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2007 წლის 4 ივლისის განჩინებით შპს «დ-ის» საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა – გაუქმდა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2006 წლის 17 ნოემბრის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდა იმავე სასამართლოს.

საქმის ხელახლა სააპელაციო წესით განხილვისას, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 24 სექტემბრის საოქმო განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის უფლებამონაცვლედ ცნობილ იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური, ხოლო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლედ – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრი (საგადასახადო ინსპექცია).

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 24 დეკემბრის გადაწყვეტილებით, შპს «დ-ის» სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა – თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 6 თებერვლის გადაწყვეტილების შეცვლით მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება; შპს «დ-ის» სარჩელი დაკმაყოფილდა – ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 11 თებერვლის 128/375 საგადასახადო მოთხოვნა შპს «დ-სათვის» დამატებითი ღირებულების გადასახადის ძირითადი თანხის – 80047.94 ლარის დარიცხვის ნაწილში და აღდგა 2002 წლის 11 ნოემბრის სერია აა-06, 1096634 და 2002 წლის 12 ნოემბრის სერია აა-06 1096635 ანგარიშ-ფაქტურებზე ჩათვლები.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში უნდა გამოყენებულიყო 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსი (1997 წლის რედაქცია), ვინაიდან სადავო დღგ-ს თანხა დაირიცხა 2003 წელს განხორციელებულ ოპერაციაზე. სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა აღნიშნული კოდექსის 114-ე მუხლის 1-ელ ნაწილზე, რომლის თანახმად, ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა იყო გადასახადის თანხა, რომელიც დასაბეგრი ოპერაციის დროის მიხედვით გადახდილია წარმოდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით ან გადახდილია საბაჟო დეკლარაციის შესაბამისად, ხოლო 2000 წლის 13 ივლისს ამავე მუხლში შეტანილი ცვლილებების თანახმად, დღგ-ს ჩათვლას დაექვემდებარა სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ს თანხა. ამავე კოდექსის 115-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს წარმოადგენს, რომლითაც დღგ-ს გადახდის ფაქტი დასტურდება.

სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა მოპასუხის პოზიცია იმასთან დაკავშირებით, რომ საქმეში წარმოდგენილი შედარების აქტებით დასტურდებოდა, რომ შპს «ლ-ს» დღგ-ს ნაწილში სადავო თანხის ოდენობით ბიუჯეტის დავალიანება გააჩნდა. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლომ ჩათვალა, რომ აღნიშნული დოკუმენტები არ შეიძლება ყოფილიყო შპს «დ-სათვის» დღგ-ს ჩათვლის გაუქმების საფუძველი, ვინაიდან დღგ-თი დასაბეგრი სადავო ოპერაცია 2002 წელს განხორციელდა, ხოლო წარდგენილი შედარების აქტები არ იძლეოდა იმის განსაზღვრის შესაძლებლობას, რომ სადავო დავალიანება წარმოიშვა ზემოთმიითიებული ოპერაციის შედეგად და მათი დამთავრების მომენტისათვის შპს «ლ-ს» ერიცხებოდა ეს დავალიანება.

აღნიშნულის საწინააღმდეგოდ, სააპელაციო პალატამ ყურადღება გაამახვილა აჭარის ა/რ სახელმწიფო საგადასახადო ინსპექციის 2003 წლის 2 დეკემბრის 1200 წერილზე, რომლის თანახმადაც – შპს «ლ-ს» ერიცხებოდა მხოლოდ 2085 ლარის ოდენობით სახელმწიფო ბიუჯეტის დავალიანება. ამასთანავე, სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა სხდომაზე წარდგენილ შემოსავლების სამსახურის ინფორმაციაზე, რომლის მიხედვით შპს «ლ-ს» 2002 წლის 1 სექტემბრიდან 2002 წლის 31 დეკემბრამდე უკრაინიდან შემოტანილ საქონელზე – ბურთულა-გორგოლაჭიან საკისრებზე გადახდილი ჰქონდა დამატებითი ღირებულების გადასახადი.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის მიხედვითაც, თუ კანონით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად გამოცხადების შესახებ სარჩელის წარდგენის შემთხვევაში მტკიცების ტვირთი ადმინისტრაციულ ორგანოს ეკისრება. სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ მთელი საბუღალტრო მასალა როგორც შპს «ლ-დან», ისე საბაჟო დეპარტამენტიდან ამოღებულ იქნა საფინანსო პოლიციის მიერ, ხოლო მოპასუხემ და მესამე პირმა ასეთი მტკიცებულებების წარდგენა ვერ შეძლეს.

ყოველივე აღნიშნულის საფუძველზე სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ მოსარჩელეს უნდა აღდგენოდა 2002 წლის 11 ნოემბრის სერია აა-06, 1096634 72624 ლარსა და 2002 წლის 12 ნოემბრის სერია აა-06, 1096635 7412 ლარზე დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურით მიღებული და შემდგომ გაუქმებული ჩათვლები 80036 ლარის ოდენობით.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 24 დეკემბრის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონულმა ცენტრმა, რომლებმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

კასატორების განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადებით დაბეგვისათვის გამოიყენება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ოფიციალურად გამოქვეყნებული და ძალაში შესული ის ნორმატიული აქტები, რომლებიც მოქმედებს საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის.

კასატორები უთითებენ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის 1-ელ ნაწილზე, რომლის თანახმად, ჩასათვლელი დღე-ს თანხა წარმოადგენს გადასახადის თანხას, რომელიც დასაბეგრი ოპერაციის დროის მიხედვით გადახდილია წარმოდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის შესაბამისად ან გადახდილია საბაჟო დეკლარაციის მიხედვით და აღნიშნავენ, რომ 114-ე მუხლის 1-ელ ნაწილი ორ შემთხვევას ითვალისწინებს, კერძოდ, პირველი, როდესაც ჩასათვლელი, ანუ ჯერ არ ჩათვლილი დღე-ს თანხა გადახდილია წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის შესაბამისად და მეორე, როდესაც აღნიშნული თანხა უკვე ბიუჯეტში გადახდის შემდეგ ექვემდებარება ჩათვლას.

კასატორები აღნიშნავენ, რომ სააპელაციო სასამართლომ არ მისცა სათანადო სამართლებრივი შეფასება საქმეში წარმოდგენილ შპს «დ-ის» მომწოდებელ შპს «ლ-ის» შედარების აქტებს, საიდანაც დგინდება, რომ შპს «ლ-ს» ბიუჯეტის მიმართ დავალიანება ერიცხება, რაც თავისთავად გამორიცხავს შპს «დ-ის» მიერ სადავოდ გამხდარი ანგარიშ-ფაქტურებით დღე-ს ჩათვლის აღდგენას. ასევე, სააპელაციო სასამართლომ არ მისცა სათანადო სამართლებრივი შეფასება **1160321** სისხლის სამართლის საქმეზე გამოტანილ დადგენილებას, საიდანაც ირკვევა, რომ შპს «დ-ის» მომწოდებელი შპს «ლ-ი» შექმნილია სპეციალურად გადასახადებისათვის თავის არიდების მიზნით.

კასატორების მითითებით, სააპელაციო სასამართლოს სათანადოდ არ გამოუკვლევიდა საქმეში არსებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის 2004 წლის 3 აგვისტოს **11-11/7124** წერილი.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე კასატორებმა – სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონულმა ცენტრმა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 24 დეკემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 26 ნოემბრის განჩინებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული სსიპ შემოსავლების სამსახურის და სსიპ შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის საკასაციო საჩივარი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 3 თებერვლის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის და სსიპ შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «ა» ქვეპუნქტით და მისი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრების გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო ზეპირი მოსმენის გარეშე გაეცნო საქმის მასალებს, შეამოწმა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობა, წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობა და მიაჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და თბილისის რეგიონული ცენტრის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალებით დადგენილად მიიჩნევს, რომ შპს «დ-მა» შპს «ლ-სგან» შეიძინა გარკვეული დასახელების საქონელი, რაზეც გამოიწერა შესაბამისი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები და სასაქონლო ზედნადებები, კერძოდ: 2002 წლის 11 ნოემბრის სერია აა-06, **1096634** დღე-ს ანგარიშ-ფაქტურა **72624** ლარზე, 2002 წლის 12 ნოემბრის სერია აა-06, **1096635** დღე-ს ანგარიშ-ფაქტურა **7412** ლარზე, ასევე **1135761** და **1135762** სასაქონლო ზედნადებები. შპს «დ-მა» 2005 წლის 11 თებერვალს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციიდან მიიღო 2005 წლის 11 თებერვლის **128/375** საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის თანახმადაც, მას ერიცხებოდა **100749,92** ლარის დავალიანება, მათ შორის, ძირითადი თანხა – **80047,95** ლარი და საურავი – **20688,09** ლარი. სისხლისსამართლებრივი დევნისა და **1160321** სისხლის სამართლის საქმის შეწყვეტის შესახებ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიციის საგამოძიებო დეპარტამენტის 2005 წლის 7 მარტის დადგენილებით შეწყდა სისხლისსამართლებრივი დევნა და **1160321** სისხლის სამართლის საქმე ა. ს-შვილის, შპს «ლ-ის» დირექტორ ბ. რ-მისა და სხვათა მიმართ 2004 წლის 24 დეკემბერს გამოცემული ამნისტიის საფუძველზე.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ სადავო სამართალურთიერთობის დროს მოქმედი 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 90-ე მუხლის შესაბამისად, დღგ, როგორც არაპირდაპირი გადასახადი, არის სახელმწიფო ტერიტორიაზე საქონლის, სამუშაოს, მომსახურების წარმოებისა და მიმოქცევის პროცესში შექმნილი ღირებულებების ნაწილი, აგრეთვე, საქართველოს ტერიტორიაზე შემოტანილი ყველა დასაბეგრი საქონლის ღირებულების ნაწილის ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანი. დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდა წარმოებს საქონლის მოძრაობის, კერძოდ, საქონლის მიწოდების, სამუშაოს შესრულებისა და მომსახურების გაწევის ყველა სტადიაზე, პირველი საწარმოო ციკლიდან დაწყებული, მომხმარებლისათვის საქონლის მიწოდებით დამთავრებული. სწორედ დღგ-ს ბუნებამ და მისმა მრავალსაფეხურიანმა სისტემამ წარმოშვა გადახდის შემთხვევაში მისი შემდგომი ჩათვლის უფლება.

1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლში 2000 წლის 13 ივლისს შეტანილი ცვლილებების შედეგად, დღგ-ს ჩათვლას დაექვემდებარა სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ს თანხა. ამდენად, 114-ე მუხლის დებულებების გათვალისწინებით საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ შპს «დუ-ის» მიერ საგადასახადო ორგანოში ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენა და შპს «ლ-სათვის» დღგ-ს თანხის გადახდა არ წარმოადგენს საკმარის პირობას დღგ-ს ჩათვლის მისაღებად. იმისათვის, რომ შპს «დ-მა» ისარგებლოს ჩათვლის უფლებით, აუცილებელია ერთდროულად ორი პირობის არსებობა, კერძოდ, საქონლის (მომსახურების) მყიდველის (შპს «დ-ი») მიერ გამყიდველისათვის (შპს «ლ-ი») დღგ-ს გადახდა შესაბამისი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით და გამყიდველის მიერ დღგ-ს სახელმწიფო ბიუჯეტში შეტანა.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საგადასახადო კანონმდებლობა დღგ-ის გამოსაანგარიშებლად სწორედ ანგარიშ-ფაქტურებით ჩათვლის მეთოდს ითვალისწინებს. საგადასახადო კოდექსის 115-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა წარმოადგენს ფინანსთა სამინისტროს მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს, რომლითაც დასტურდება დღგ-ს გადახდის ფაქტი, რაც ნიშნავს იმას, რომ მიმწოდებლის მხრიდან საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა ადასტურებს მყიდველის მიერ არა გადასახადის, არამედ – დღგ-თი დატვირთული საფასურის გადახდისა და დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტს. ამდენად, მხოლოდ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენა, რომელიც შპს «დ-ის» მიერ დღგ-თი დატვირთული საფასურის გადახდის ფაქტს ადასტურებს, არ არის საკმარისი პირობა შპს «დ-ის» უფლების რეალიზაციისა – მიიღოს დღგ-ს ჩათვლა. აღნიშნულ პირობასთან ერთად სავალდებულოა შპს «ლ-ის» მიერ დღგ-ს სახელმწიფო ბიუჯეტში შეტანა, ვინაიდან საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, დღგ-ს თანხის ბიუჯეტში შეტანის ვალდებულება ეკისრება საქონლის მიმწოდებელს ან/და მომსახურების გამწვეს, რომელიც საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის გადასახადის გადამხდელად იწოდება. შესაბამისად, შპს «დ-სათვის» დღგ-ს ჩათვლა წარმოადგენს უფლებას და შესაძლებლობას, გარკვეული პირობების დადგომის შემდგომ სახელმწიფოს მხრიდან მიიღოს თანხის გადახდილად აღიარების უფლება. ამდენად, შპს «დ-ის» უფლების რეალიზაცია დამოკიდებულია შპს «ლ-ის» ქმედებაზე, კერძოდ, მის მიერ დღგ-ს თანხის ბიუჯეტში შეტანის ფაქტზე.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ შპს «დ-ის» მიერ დღგ-ს ჩათვლის უფლებით სარგებლობისათვის, უდავოდ უნდა დადგინდეს რამდენად შესრულდა შპს «ლ-ის» მიერ საგადასახადო კანონმდებლობით მის მიმართ დადგენილი ვალდებულება.

გამომდინარე იქიდან, რომ საქმეზე სამართლებრივი საკითხი გარკვეულია, ხოლო გაურკვეველი და სადავოა ფაქტობრივი გარემოებები, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, რომლის თანახმად, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, რაც მოცემულ შემთხვევაში უდავოდ მოხდა, იგი უფლებამოსილია, სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად ცნოს იგი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის შესაბამისად, ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულებას წარმოადგენს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა გამოკვლევა, სწორედ საქმის გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე უნდა იქნეს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გადაწყვეტილება მიღებული.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით მინიჭებული უფლებამოსილება სასამართლომ უნდა გამოიყენოს იმ ვითარებაში, როცა სასამართლო წესით ვერ ხერხდება ფაქტობრივი გარემოებების დადგენა და შეფასება. შესაბამისად, შეუძლებელი ხდება სადავო ადმინისტრაციული აქტის მატერიალური კანონიერების შეფასება. საკასაციო სასამართლოს აღნიშნავს, რომ სადავო შემთხვევაში აუცილებელია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა დამატებით გამოკვლევა, რომელიც მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს შეუძლია განახორციელოს. საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოცემულ შემთხვევაში საკასაციო სასამართლო მოკლებულია შესაძლებლობას, გადაწყვიტოს სადავო საკითხი, ვინაიდან დღგ-ს ჩათვლასთან დაკავშირებით გადაწყვეტილების მიღება წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს დისკრეციულ უფლებამოსილებას და მხოლოდ მას შეუძლია მიიღოს გადაწყვეტილება დღგ-ს ჩათვლებთან დაკავშირებით. შესაბამისად, არსებობს სადავო საკითხის გადაწყვეტლად სადავო აქტის გაუქმებისა და საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე,

ადმინისტრაციული ორგანოსათვის ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის დავალების საფუძველი. აღნიშნული პროცესუალური შესაძლებლობა ემსახურება ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ განხორციელებულ მმართველობის კანონიერებაზე სასამართლო კონტროლის სრულფასოვან რეალიზაციას და მართლმსაჯულების ეფექტიან განხორციელებას.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო საგადასახადო ორგანოს მიუთითებს, რომ ახალი აქტის გამოცემისას მსჯელობის საგნად უნდა იქცეს შპს «ლ-ის» მიერ სახელმწიფო ბიუჯეტში დღგ-ს გადახდის ფაქტი, ასევე, შპს «დ-სა» და შპს «ლ-ს» შორის განხორციელებული დღგ-თი დასაბეგრი სადავო ოპერაციის პერიოდში სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ კონკრეტულად რა ოდენობის დავალიანება ერიცხებოდა შპს «ლ-ს». საკასაციო სასამართლოს მითითებით, დღგ-თი დასაბეგრი სადავო ოპერაცია 2002 წელს განხორციელდა, ხოლო საქმის მასალებში წარმოდგენილი შედარების აქტები არ იძლევა იმის განსაზღვრის შესაძლებლობას, რომ დავალიანება წარმოიშვა სადავო ოპერაციის შედეგად და მათი დამთავრების მომენტისათვის – შპს «ლ-ს» ერიცხებოდა ეს დავალიანება.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საგადასახადო ორგანომ ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემისას, საკასაციო სასამართლოს მითითებების გათვალისწინებით, სრულყოფილად უნდა გამოიკვლიოს საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებები, ყოველმხრივ და ობიექტურად დაადგინოს საქმის ფაქტობრივი გარემოებები და საქმეზე მიიღოს დასაბუთებული გადაწყვეტილება.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, იმისათვის, რომ შესრულდეს კანონის მოთხოვნა და ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება იყოს კანონშესაბამისი, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის მნიშვნელოვანი და სავალდებულო წინაპირობაა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების გამოკვლევა, განალიზება, შესწავლა და გადაწყვეტილების მიღება ამ გარემოებათა შეფასების შედეგად, იმისათვის, რომ თავიდან იქნეს აცილებული ადმინისტრაციული ორგანოს დაუსაბუთებელი დასკვნის გაკეთება.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება უნდა გაუქმდეს, ხოლო სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და თბილისის რეგიონული ცენტრის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად, ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 11 თებერვლის '28/375 საგადასახადო მოთხოვნა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის უფლებამონაცვლე – სსიპ შემოსავლების სამსახურს უნდა დაევალოს საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ, ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა.

ამდენად, ადმინისტრაციულ ორგანოს ეძლევა შესაძლებლობა, საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების სათანადო გამოკვლევის შედეგად მიიღოს კონკრეტული შემთხვევისათვის სათანადო გადაწყვეტილება.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 408-ე მუხლის მე-3 ნაწილით, 411-ე მუხლით და

გ ა დ ა წ ვ ე ბ ა :

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 24 დეკემბრის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. შპს «დ-ის» სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
4. სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 11 თებერვლის '28/375 საგადასახადო მოთხოვნა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის უფლებამონაცვლეს - სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალოს საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ, გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან ერთი თვის ვადაში, გამოსცეს ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი;
5. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

2. საშემოსავლო გადასახადის დაბრუნება

გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

18ს-1037-1008 (კ-10)

22 დეკემბერი, 2010 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
შემადგენლობა: ნ. ქადაგიძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
ნ. სხირტლაძე,
ლ. მურუსიძე

დავის საგანი: ქმედების განხორციელება.

აღწერილობითი ნაწილი:

2009 წლის 26 ნოემბერს ა. ლ-იამ სასარჩელო განცხადებით მიმართა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს მოპასუხეების-საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონალური ცენტრისა (საგადასახადო ინსპექციის) და შპს «...» მიმართ.

მოსარჩელე სასარჩელო განცხადებით ითხოვდა საგადასახადო შეღავათების გავრცელებას და 2003-2008 წლის აპრილის თვემდე ხელფასიდან უკანონოდ დაბეგრული საშემოსავლო გადასახადის დაბრუნებას.

მოსარჩელემ შეამცირა სასარჩელო მოთხოვნა და საბოლოოდ მოითხოვა 2046,42 ლარის ანაზღაურება.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2009 წლის 25 დეკემბრის განჩინებით საქმეში მე-3 პირად ჩაერთო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური, ხოლო მოსარჩელის შუამდგომლობის საფუძველზე თანამოპასუხედ-საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2010 წლის 29 იანვრის გადაწყვეტილებით ა. ლ-ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ ა. ლ-ია 1993 წლის 12 აგვისტოდან 1993 წლის 20 აგვისტომდე მონაწილეობდა საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის წარმოებულ საბრძოლო მოქმედებებში და სარგებლობდა «ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანების შესახებ» კანონის მე-15 მუხლით გათვალისწინებული შეღავათებით. სასამართლომ დასავლეთის სალიანდაგო სამმართველოს უფროსის მიერ 2009 წლის 15 სექტემბერს გაცემული ცნობით დადგენილად მიიჩნია, რომ ა. ლ-ის საშემოსავლო ანარიცხები 2004-2008 წლებში დაქვითული აქვს 2214.80 ლარის ოდენობით.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-2 ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტსა და ამავე კოდექსის მე-2 მუხლის მე-5 ნაწილზე დაყრდნობით მიუთითა შემდეგზე: ვინაიდან ამჟამად მოქმედი, ისევე, როგორც 1997 წლის საგადასახადო კოდექსი არ განსაზღვრავს დასახელებულ ნორმაში მითითებული პირის (მეორე მსოფლიო ომისა და საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლების მონაწილე) ცნებას, აღნიშნული ნორმა წარმოადგენს ბლანკეტურ ნორმას და მეორე მსოფლიო ომისა და საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლების მონაწილის ან მათთან გათანაბრებული პირის ცნებისა და სტატუსის განსაზღვრავად საჭიროა ამ მიმართულებით არსებული სპეციალური კანონის 1995 წლის 17 ოქტომბრის «ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანების შესახებ» კანონის გამოყენება.

სასამართლომ განმარტა, რომ ამ კანონის დღეის მდგომარეობით მოქმედი რედაქციით, მე-9 მუხლის მოცემულობა საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობის, თავისუფლებისა და დამოუკიდებლობისათვის საბრძოლო მოქმედების ვეტერანებად და მათთან გათანაბრებულ პირებად სამოქალაქო პირებს და მოხალისეებს მიიჩნევს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუკი ისინი მონაწილეობას ღებულობდნენ საბრძოლო მოქმედებებში და იმავდროულად ირიცხებოდნენ სამხედრო ფორმირებაში, რასაც სასამართლოს მოსაზრებით, მოსარჩელე აკმაყოფილებს. ამასთან, სასამართლომ მიიჩნია, რომ «ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანების შესახებ» კანონის 24-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის შესაბამისად, ვეტერანების უფლებები და შეღავათები ხორციელდება საქართველოს პრეზიდენტის მიერ ვეტერანებისათვის დადგენილი ერთიანი ნიმუშის მოწმობის წარდგენის შემთხვევაში, სასამართლომ ჩათვალა, რომ ვინაიდან 2008 წლამდე ზემოაღნიშნული საგადასახადო შეღავათი მასზე ვერ გავრცელდებოდა, 2003 წლიდან 2008 წლამდე პერიოდში მოსარჩელეს ასეთი დოკუმენტი არ წარუდგენია. სასამართლოს მოსაზრებით, მხოლოდ ვეტერანის მოწმობის წარდგენა წარმოადგენს პირზე ხსენებული საგადასახადო შეღავათის გავრცელების სამართლებრივ საფუძველს.

მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ა. ლ-იამ.

აპელანტი სააპელაციო საჩივრით ითხოვდა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2010 წლის 29 იანვრის გადაწყვეტილების გაუქმებას და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებას.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 29 ივნისის განჩინებით ა. ლ-იას სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2010 წლის 29 იანვრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ დადგინდა, რომ ა. ლ-იას ვეტერანთა საქმეების დეპარტამენტის მიერ ომის მონაწილის სტატუსი მიენიჭა და შესაბამისი მოწმობა გაიცა მხოლოდ 2008 წლის აპრილში, რაც წარდგენილ იქნა სამუშაო ადგილის მიხედვით და ამ პერიოდიდან მასზე ვრცელდება საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის «ბ» ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შეღავათი, ხოლო 2003 წლიდან 2008 წლის აპრილამდე პერიოდზე აღნიშნული შეღავათი მასზე ვერ გავრცელდება, რადგან კანონის შესაბამისად არ ჰქონდა მინიჭებული საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ომის მონაწილის სტატუსი.

სააპელაციო პალატამ უსაფუძვლოდ მიიჩნია აპელანტის მსჯელობა იმის თაობაზე, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება ეწინააღმდეგება საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მიერ ანალოგიური კატეგორიის დავებზე მიღებული გადაწყვეტილებით დადგენილ პრაქტიკას. სააპელაციო პალატამ აღნიშნა, რომ მითითებულ გადაწყვეტილებებში დადგენილად იყო მიჩნეული, რომ მოსარჩელებს მინიჭებული ჰქონდათ ომის მონაწილის სტატუსი და ეს გარემოება სადავოდ არ იყო გამხდარი.

მითითებული განჩინება საკასაციო საჩივრით გაასაჩივრა ა. ლ-იამ.

კასატორი საკასაციო საჩივრით ითხოვდა ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 29 ივნისის განჩინების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებას.

საკასაციო საჩივარში აღნიშნულია, რომ მართალია, კასატორს 2008 წლიდან აქვს ვეტერანის მოწმობა, მაგრამ მანამდე მან წარადგინა საქართველოს თავდაცვის სამინისტროს მიერ გაცემული 11046; 11861 ცნობები, სწორედ ამ ცნობების საფუძველზე გაიცა ვეტერანის მოწმობა, რომელიც წინა წლებში საერთოდ არ გაციმონდა. კასატორი მიუთითებდა, რომ არც ერთ მხარეს სადავოდ არ გაუხდია მისი მოთხოვნა თანხის დაბრუნების ნაწილში, სადავო გახდა მხოლოდ საკითხი იმის თაობაზე, თუ ვის უნდა მოეხდინა თანხის დაბრუნება.

საკასაციო სასამართლოს სხდომაზე კასატორმა დააზუსტა სასარჩელო მოთხოვნა და საბოლოოდ მოითხოვა 2003 წლის ნოემბრიდან 2008 წლის აპრილამდე დაკავებული საშემოსავლო გადასახადის უკან დაბრუნება.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ ა. ლ-იას საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს, გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 29 ივნისის განჩინება და საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება ა. ლ-იას დაზუსტებული სარჩელის დაკმაყოფილების თაობაზე, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმეზე დადგენილად მიჩნეულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე:

კასატორი ა. ლ-ია მუშაობდა და ამჟამადაც განაგრძობს მუშაობას შპს «...» დასავლეთის სალიანდაგო სამმართველოს სამტრედიის რეგიონში, მემანქანის თანამდებობაზე, იგი 1993 წლის 12 აგვისტოდან 1993 წლის 16 აგვისტომდე მონაწილეობდა საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის წარმოებულ საბრძოლო მოქმედებებში, გათანაბრებულია დიდი სამამულო ომის მონაწილეებთან და სარგებლობს «ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანების შესახებ» საქართველოს კანონის მე-15 მუხლით განსაზღვრული შეღავათებით.

დადგენილია, რომ მუშაობის პერიოდში კალენდარული წლის განმავლობაში მისი შემოსავალი არ აღემატებოდა 3000 ლარს, თუმცა საგადასახადო შეღავათი მასზე გავრცელდა 2008 წლის აპრილიდან, მას შემდეგ, რაც მან წარადგინა ომის მონაწილის მოწმობა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-2 ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტის შესაბამისად, საშემოსავლო გადასახადით არ იბეგრება მე-2 მსოფლიო ომისა და საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლების მონაწილე საქართველოს მოქალაქის მიერ კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი 3000 ლარამდე. ანალოგიური შინაარსის ნორმას შეიცავდა ასევე 2005 წლის 1-ელ იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლი.

დავას არ იწვევს მოსარჩელის საბრძოლო მოქმედებებში მონაწილეობის ფაქტი, მხარეებს შორის სადავოდ არ არის გამხდარი ის გარემოებაც, რომ ა. ლ-ია წარმოადგენს იმ პირს, ვისზეც უნდა გავრცელდეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული შეღავათი.

დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები საკასაციო სასამართლოს აძლევს საფუძველს დაუსაბუთებლად მიიჩნიოს სასამართლოების მიერ აღნიშნული შეღავათის გავრცელებლობის მოტივად იმაზე მითითება, რომ მოსარჩელეს ომის მონაწილის მოწმობა 2008 წლამდე შპს «...» არ წარუდგენია. საკასაციო სასამართლო სააპელაციო სასამართლოს ყურადღებას მიაქცევს საქმეში დაცულ, კადრების მთავარი სამმართველოს უფ-

როსის მიერ გაცემულ ცნობას იმის თაობაზე, რომ ა. ლ-ია 1993 წლის 12 აგვისტოდან 1993 წლის 20 აგვისტომდე მონაწილეობდა საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისთვის წარმოებულ საბრძოლო მოქმედებებში, გათანაბრებულია დიდი სამამულო ომის მონაწილეებთან და სარგებლობს «ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანების შესახებ» კანონის მე-15 მუხლით განსაზღვრული შეღავათებით, წარდგენილ იქნა დროულად. საგულისხმოა, რომ შპს «...» საშემოსავლო გადასახადზე შეღავათების გაუვრცელებლობის მოტივად ასახელებდა არა ა. ლ-იას მიერ სათანადო დუკუმენტების წარუდგენლობას, არამედ – მითითებულ წლებში შეღავათის გავრცელების შეჩერების ფაქტს.

საკასაციო სასამართლო საგადასახადო შეღავათის გავრცელებისა და საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-2 ნაწილის «გ» ქვეპუნქტის გამოყენებისათვის გადაწყვეტ მნიშვნელობას ანიჭებს თავად ფაქტს იმის თაობაზე, საგადასახადო შეღავათის მომთხოვნი პირი წარმოადგენს თუ არა ამ შეღავათის მატარებელ სუბიექტს, ანუ პასუხობს თუ არა კანონის იმ მოთხოვნებს, რომელთა არსებობის პირობებშიც მის მიმართ გამოყენებული უნდა იყოს საგადასახადო შეღავათი. იმ ვითარებაში, როდესაც დავას არ იწვევს ა. ლ-იას მონაწილეობის ფაქტი ტერიტორიული მთლიანობისათვის წარმოებულ ბრძოლებში და მისი სტატუსი შემდგომში დადასტურებულია ვეტერანის მოწმობით, საკასაციო სასამართლო სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებას მიიჩნევს ფორმალურად და თვლის, რომ ა. ლ-ია სადავო პერიოდში წარმოადგენდა საგადასახადო შეღავათის მატარებელ პირს.

ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ კანონით გაწერილი შეღავათი მოსარჩელეზე, როგორც ამ შეღავათის მატარებელ პირზე, უნდა გავრცელდეს და დაქვითული თანხა, როგორც ბიუჯეტში შეცდომით მოხვედრილი, უნდა დაუბრუნდეს მოსარჩელეს.

რაც შეეხება ზედმეტად გადახდილი გადასახადის დაბრუნებაზე მოპასუხეთა პასუხისმგებლობის საკითხს, საკასაციო სასამართლო საგადასახადო კოდექსის 42-ე მუხლის 1-ელ ნაწილზე მითითებით განმარტავს, რომ საწარმოს, მოცემულ შემთხვევაში შპს «...», როგორც საგადასახადო აგენტს, ეკისრებოდა ვალდებულება სწორად და დროულად გამოეანგარიშებინა და დაეკავებინა გადასახადი. ამავე კოდექსის 71-ე მუხლის (ზედმეტად გადახდილი გადასახადის თანხის დაბრუნება) მე-2 ნაწილის მიხედვით, თუ გადასახადებისა და სანქციების გადახდილი თანხის ჯამი აღემატება დარიცხული გადასახადებისა და სანქციების თანხის ჯამს, გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის მოთხოვნის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო მოთხოვნიდან არა უგვიანეს 3 თვისა გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს, სხვა ვალდებულ პირს უბრუნებს დარჩენილ თანხას სახელმწიფო ხაზინის ბიუჯეტის შემოსულობების ერთიანი ანგარიშის საგადასახადო შემოსავლის ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების ქვეანგარიშიდან მასზე რიცხული ნაშთის ფარგლებში. «ბიუჯეტების შემოსულობების აღრიცხვა – ანგარიშგებისა და ანგარიშსწორების განხორციელებისა და ბიუჯეტში ზედმეტად ან შეცდომით გადახდილი შემოსულობის თანხის დაბრუნების, აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ» საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2009 წლის 30 დეკემბრის 1916 ბრძანების მე-11 მუხლის შესაბამისად, ზედმეტად გადახდილი გადასახადის დაბრუნება საქართველოს საგადასახადო და საბაჟო კანონმდებლობის შესაბამისად წარმოებს ხაზინის ერთიანი ანგარიშის დაბრუნების ქვეანგარიშიდან შემოსავლების სამსახურის უფლებამოსილი რეგიონალური ცენტრის ან მსხვილ გადამხდელთა დეპარტამენტის მიერ სახელმწიფო ხაზინაში წარდგენილი საგადასახადო დავალების საფუძველზე».

იმის გათვალისწინებით, რომ ზემოაღნიშნული ნორმები შეიცავს ცალსახა მითითებას უფლებამოსილ საგადასახადო ორგანოზე, ხოლო შპს «...» გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვაზე იმყოფება მსხვილ გადამხდელთა დეპარტამენტში, ეს უკანასკნელი წარმოადგენს უფლებამოსილ ორგანოს, წარადგინოს საგადასახადო დავალება ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების მოთხოვნით.

საკასაციო სასამართლო ზემოაღნიშნული საგადასახადო ნორმების შინაარსის ანალიზის საფუძველზე განმარტავს, რომ საგადასახადო აგენტის პასუხისმგებლობა გადახდის წყაროსთან გადასახადების დაკავებასა და ბიუჯეტში მათ გადარიცხვაზე არ გულისხმობს ზედმეტად გადახდილი გადასახადის დაბრუნებაზე პასუხისმგებლობის მისთვის დაკისრებასაც, რადგან აღნიშნული ეწინააღმდეგება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 71-ე მუხლისა და «ბიუჯეტების შემოსულობების აღრიცხვა – ანგარიშგებისა და ანგარიშსწორების განხორციელებისა და ბიუჯეტში ზედმეტად ან შეცდომით გადახდილი შემოსულობის თანხის დაბრუნების, აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ» საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2009 წლის 30 დეკემბრის 1916 ბრძანების მე-11 მუხლის დანაწესებს, თუმცა აღნიშნული არ გამორიცხავს რკინიგზის ვალდებულებას, დაიცვას კანონით გაწერილი მოთხოვნები და წარადგინოს შესწორებული დეკლარაციები.

საკასაციო სასამართლო საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლის საფუძველზე აღნიშნავს, რომ მოცემულ შემთხვევაში იგი თვითონ მიიღებს გადაწყვეტილებას საქმეზე, რადგან არ არსებობს ამ კოდექსის 412-ე მუხლით გათვალისწინებული გადაწყვეტილების გაუქმებისა და საქმის სააპელაციო სასამართლოში ხელახლა განსახილველად დაბრუნების საფუძველი.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ა. ლ-იას საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს, ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 29 ივნისის განჩინების შეცვლით მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც ა. ლ-იას დაზუსტებული სარჩელი დაკმაყოფილდება და შპს «...» დავალება შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამ-

ხდელთა დეპარტამენტს წარუდგინოს დაზუსტებული დაანგარიშებული საშემოსავლო დეკლარაცია ა. ლ-იასთან დაკავშირებით, ხოლო შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გამამხდელთა დეპარტამენტს დაევალება უკან დააბრუნოს 2003 წლის ნოემბრიდან 2008 წლის აპრილამდე ა. ლ-იასათვის დაკავებული საშემოსავლო გადასახადი.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1.2, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლით და

გ ა და წ ყ ვ ი ტ ა :

1. ა. ლ-იას საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 29 ივნისის განჩინება და საქმეზე მიღებულ იქნას ახალი გადაწყვეტილება;
3. ა. ლ-იას დაზუსტებული სარჩელი დაკმაყოფილდეს;
4. შპს «...» დაევალოს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გამამხდელთა დეპარტამენტს წარუდგინოს დაზუსტებული დაანგარიშებული საშემოსავლო დეკლარაცია ა. ლ-იასთან დაკავშირებით, ხოლო შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გამამხდელთა დეპარტამენტს დაევალოს უკან დააბრუნოს 2003 წლის ნოემბრიდან 2008 წლის აპრილამდე ა. ლ-იასათვის დაკავებული საშემოსავლო გადასახადი;
5. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება

**3. საგადასახადო მოთხოვნის
ბათილად ცნობა**

გადასახადის გამამხდელის ქონებაზე ყადაღის დადების შეტყობინების ბათილობა

განჩინება

18ს-1015-973(კ-09)

13 იანვარი, 2010 წ., ქ. თბილისი

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

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

აღწერილობითი ნაწილი:

2007 წლის 3 მაისს შპს «...» სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ და მოითხოვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 19 დეკემბრის 1002-732 შეტყობინების ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ ბათილად ცნობა და უკანონოდ დარიცხული გადასახადების გაუქმება.

მოსარჩელე სასარჩელო განცხადებაში მიუთითებდა, რომ შპს «...» ფუნქციონირებს 2000 წლიდან. საწარმოს 2004 წლის ოქტომბრიდან 2005 წლის ივნისამდე შეჩერებული ჰქონდა საქმიანობა. 2007 წლის 19 აპრილს შპს «...» ჩაჰბარდა თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 19 დეკემბრის 1002-732 შეტყობინება ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ, რომლითაც ირკვევა, რომ შპს «...» 2006 წლის 19 დეკემბრის მდგომარეობით სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ ერიცხება დავალიანება 13 275,46 ლარის ოდენობით, აქედან: 1) დღგ-ში დარიცხული ძირითადი თანხა შეადგენს 1 083,6 ლარს, სანქცია – 1 381,5 ლარს, საურავი – 1 703,92 ლარს; 2) მოგების გადასახადში დარიცხული ძირითადი თანხა შეადგენს 246,6 ლარს, სანქცია – 40 ლარს, საურავი – 633,19 ლარს; 3) საშემოსავლო გადასახადში დარიცხული ძირითადი თანხა შეადგენს 680,49 ლარს, სანქცია – 25,44 ლარს, საურავი – 596,7 ლარს; 4) დაზღვევის გადასახადში დარიცხული ძირითადი თანხა შეადგენს 1 568,33 ლარს, სანქცია – 41,98 ლარს, საურავი – 1 072,52 ლარს; 5) სხვა გადასახადში დარიცხული ძირითადი თანხა შეადგენს 103,2 ლარს, საურავი – 82,52 ლარს; 6) საგზაო ფონდის გადასახადში დარიცხული ძირითადი თანხა შეადგენს 564,85 ლარს, სანქცია – 137,38 ლარს, საურავი – 915,02 ლარს, 7)

სალარო აპარატის გამო დარიცხული ჯარიმის თანხა შეადგენს 500 ლარს, სანქცია – 500 ლარს, საურავი – 553,55 ლარს, 8) ეკონომიკური საქმიანობის გადასახადში დარიცხული ძირითადი თანხა შეადგენს 283,79 ლარს, სანქცია – 19,3 ლარს, საურავი – 541,58 ლარს.

შპს «...» აღნიშნავდა, რომ იგი არასდროს ყოფილა რეგისტრირებული საგადასახადო ორგანოებში დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდელად, რადგან მისი წლიური შემოსავალი არასდროს აღწევდა 100 000 ლარს, აქედან გამომდინარე, მოსარჩელეს არასდროს ჩაუბარებია საგადასახადო ორგანოში დღგ-ს დეკლარაცია. მოსარჩელისათვის უცნობია თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 19 დეკემბრის 1002-732 შეტყობინებაში დღგ-ს ნაწილში დარიცხული ძირითადი თანხის, მისგან გამომდინარე სანქციისა და საურავის წარმომავლობა, დრო და საფუძვლები.

საშემოსავლო და სოციალურ გადასახადებთან მიმართებით შპს «...» მიუთითებდა, რომ მას ეს გადასახადები გადახდილი აქვს, რაც დასტურდება სარჩელზე დართული საგადასახადო დავალებებით.

მოსარჩელე განმარტავდა, რომ მისთვის გადასახადების დარიცხვის უკანონობა დასტურდება იმითაც, რომ შპს «...» უნდა გაეგზავნა საგადასახადო მოთხოვნა, ვიდრე მოპასუხე ქონებაზე ყადაღის დადების უფლებას გამოიყენებდა, რადგან მოსარჩელეს ჰქონოდა დავის შესაძლებლობა და საურავები არ გაზრდილიყო.

მოსარჩელე ასევე მიუთითებდა, რომ 2004 წელს შპს «...» დირექტორის – ზ. ფ-იას მიმართ აღძრული იყო სისხლის სამართლის საქმე დიდი ოდენობით გადასახადების გადახდისათვის თავის არიდების გამო. საქმეს იძიებდა ფინანსური პოლიცია, რომელმაც საფუძვლიანად შეისწავლა შპს «...» საგადასახადო დოკუმენტაცია, ჩატარდა შპს «...» დოკუმენტური რევიზია, აგრეთვე, საბუღალტრო ექსპერტიზა და დადგინდა, რომ შპს «...» დავალიანება (ძირითადი თანხები და საურავები) სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე შეადგენს 2 357 ლარს, რაც ამნისტირებულია 2004 წლის 24 დეკემბრის კანონის შესაბამისად.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 29 ნოემბრის გადაწყვეტილებით სარჩელის მოთხოვნა დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ – ბათილად იქნა ცნობილი ძალაში შესვლის დღიდან მოსარჩელის – შპს «...» მიმართ მოპასუხის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2006 წლის 19 დეკემბერს გამოცემული 1002-732 შეტყობინება ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ მთლიანად; მოპასუხეს – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციას დაევალა, გამოეცა ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი (ბრძანება) მოსარჩელის – შპს «...» პირადი აღრიცხვის ბარათზე მოგების გადასახადში დარიცხული თანხის – 86,6 ლარის, საშემოსავლო გადასახადში დარიცხული თანხის – 578,7 ლარის, სოციალური დაზღვევის გადასახადში დარიცხული თანხის – 1 400,4 ლარის, ასევე – ეკონომიკური საქმიანობისათვის გადასახადში დარიცხული თანხის – 283,79 ლარის, ჯამში – 2 349,49 ლარის, აგრეთვე, საკონტროლო-სალარო აპარატის უქონლობის მოტივით დარიცხული ჯარიმის – 500 ლარის, ყველა ამ ძირითადი თანხის ადეკვატურად დარიცხული ჯარიმისა და საურავის თანხების შემცირების (გაუქმების) თაობაზე; მოსარჩელეს – შპს «...» უარი ეთქვა მოპასუხის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის დავალდებულებაზე, გამოეცა ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი მისი პირადი აღრიცხვის ბარათზე დიდი-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 3 ივნისის შუალედური აქტის საფუძველზე მოგების გადასახადში დარიცხული ძირითადი თანხის – 160 ლარის, დღგ-ში დარიცხული ძირითადი თანხის – 1 083,6 ლარის, სოციალური დაზღვევის გადასახადში დარიცხული ძირითადი თანხის – 167,93 ლარის, საშემოსავლო გადასახადში დარიცხული ძირითადი თანხის – 101,79 ლარის, საგზაო ფონდის გადასახადში დარიცხული ძირითადი თანხის – 564,85 ლარის, აღურიცხავი საქონლისათვის დარიცხული ძირითადი თანხის – 103,2 ლარის, სულ – ჯამში – 2 078,17 ლარის, აგრეთვე, ყველა ამ ძირითადი თანხის ადეკვატურად დარიცხული ჯარიმისა და საურავი თანხების შემცირების (გაუქმების) თაობაზე.

პირველი ინსტანციის სასამართლო გადაწყვეტილებაში მიუთითებდა, რომ დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 3 ივნისის შუალედური აქტი ნამდვილად წარმოადგენს საფუძველს იმისათვის, რომ შპს «...» სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაეკისროს გადასახადის თანხები; სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის მტკიცება იმის შესახებ, რომ მის მიმართ უნდა გავრცელდეს «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» საქართველოს კანონის დებულებანი შემდგომ მოსაზრებათა გამო:

«ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» საქართველოს კანონის მე-4 მუხლის 1-ელი პუნქტით დადგენილია, რომ ამ კანონის ამოქმედებისთანავე შესრულებულად ჩაითვალოს საქართველოს რეზიდენტი და არარეზიდენტი ფიზიკური და იურიდიული პირების მიერ 2004 წლის 1 იანვრად წარმოშობილი და შეუსრულებელი საგადასახადო და საბაჟო ვალდებულებები და არ განხორციელდეს მათ მიმართ სისხლისსამართლებრივი დევნა, ადმინისტრაციული ან კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა სახის სამართალწარმოება.

იმავე მე-4 მუხლის მე-2 პუნქტით დადგენილია, რომ ამ მუხლის მოქმედება ვრცელდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსითა და სხვა საკანონმდებლო აქტებით განსაზღვრულ გადასახადის გადახდელეებზე, აგრეთვე საგადასახადო აგენტებზე, რომლებმაც 2004 წლის 1 იანვრამდე არ განხორციელეს საგადასახადო ვალდებულებათა დეკლარირება ან/და გადახდა.

ამავე მე-4 მუხლის მე-3 პუნქტის «ა» ქვეპუნქტით დადგენილია, რომ ამ მუხლის მოქმედება არ ვრცელდება, შესაბამის სახელმწიფო ორგანოებში კანონმდებლობით დადგენილი წესით დეკლარირებულ, დარიცხულ და აღრიცხულ, მაგრამ გადაუხდელ საგადასახადო და საბაჟო ვალდებულებებზე.

საქალაქო სასამართლო განმარტავდა, რომ «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» საქართველოს კანონი მიღებულია 2004 წლის 24 დეკემბერს, ძალაში გამოქვეყნების დღიდან – 2005 წლის იანვრიდან. სასამართლო «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» საქართველოს კანონის მე-4 მუხლის მე-3 პუნქტის «ა» ქვეპუნქტის განმარტების მიზნით მიუთითებდა, რომ აღნიშნული კანონის მე-4 მუხლის 1-ლი და მე-2 პუნქტები არ უნდა გავრცელდეს ისეთი სახის საგადასახადო ვალდებულებებზე, რომელთა დეკლარირება, დარიცხვა და აღრიცხვა, ამ კონკრეტულ სადავო შემთხვევაში – დარიცხვა, ანუ გამოვლენა განხორციელდა კანონის მიღებამდე და ძალაში შესვლამდე – 2005 წლის იანვრამდე, რადგან «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» საქართველოს კანონის არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებების ლეგალიზაციას უკავშირებს თავად კანონის ამოქმედებას, თუმცა შპს «...» 2004 წლის 1 იანვრამდე თავისი ნებით არ მოუხდენია 2004 წლის 3 ივნისის შუალედურ აქტში მითითებული გადასახადების დეკლარირება, კანონის ძალაში შესვლამდე საგადასახადო ორგანომ მოახდინა ამ საგადასახადო ვალდებულებათა გამოვლენა და აღრიცხვა (იგულისხმება 2004 წლის 3 ივნისის შუალედური აქტის შედგენა).

სასამართლო აღნიშნავდა, რომ 2006 წლის 19 დეკემბრის ¹002-732 შეტყობინება გამოცემულია 2004 წლის რედაქციის საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი პროცედურული ნორმების დაუცველად; სადავო აქტის - ¹002-732 შეტყობინების გამოცემის სამართლებრივი საფუძველია 2004 წლის რედაქციის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 87-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, რომლითაც დადგენილია, რომ საგადასახადო ორგანომ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ გადაწყვეტილების მიღების თაობაზე ყადაღის დადებამდე სულ ცოტა 30 დღით ადრე წერილობით უნდა შეატყობინოს მოვალეს, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა გადასახადის გადახდევინებას საფრთხე ემუქრება (2007 წლის 11 ივლისის საკანონმდებლო ცვლილებამდე არსებული რედაქციით); კოდექსის 87-ე მუხლის თანახმად, იმავე კოდექსის 282-ე მუხლის მე-2 ნაწილისა, ნამდვილად წარმოადგენს პროცედურულ ნორმას (დებულებას), რომელიც უნდა გავრცელდეს 2005 წლის 1 იანვრამდე დამთავრებულ საგადასახადო პერიოდებზე; ანუ მოპასუხე მხარე უფლებამოსილია და ვალდებულიც, რომ 2004 წლის 3 ივნისის შუალედური აქტის საფუძველზე გამოვლენილი და აღრიცხული საგადასახადო ვალდებულებების მიმართ გაავრცელოს ახალი კოდექსის პროცედურული ნორმები, მაგრამ არა ცალ-ცალკე, ერთმანეთისგან დამოუკიდებლად და შერჩევით, არამედ ერთობლიობაში, რათა საბოლოოდ მიღწეულ იქნეს დასახული მიზანი – საგადასახადო ვალდებულების შესრულება სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ. სასამართლო მიუთითებდა, რომ თანახმად საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ძველი რედაქციის (სადავო შეტყობინების გამოცემის დროს მოქმედი რედაქციის) 87-ე მუხლის მე-4 ნაწილისა, ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ შეტყობინება წარმოადგენს ისეთ დოკუმენტს, რომელშიც გამოიხატება უფლებამოსილი ადმინისტრაციული ორგანოს – საგადასახადო ინსპექციის გადაწყვეტილება გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე ყადაღის დადების თაობაზე, თუმცა ასეთი გადაწყვეტილების მიღებას ყველა ცალკეულ შემთხვევაში უნდა გააჩნდეს თავისი სავალდებულო წინაპირობა, რაც მდგომარეობს შემდეგში: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ძველი რედაქციის (სადავო შეტყობინების გამოცემის დროს მოქმედი რედაქციის) 87-ე მუხლის 1-ელი ნაწილით დადგენილი იყო, რომ აღიარებული საგადასახადო დავალიანების არსებობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე დაადოს ყადაღა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საკუთრებაში არსებულ ნებისმიერი სახის ქონებას, მათ შორის, მოძრავ, უძრავ, არამატერიალურ ქონებას, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების მოცულობის ფარგლებში, ანუ ქონების დაყადაღების შესახებ გადაწყვეტილება არ მიიღება, თუკი საგადასახადო ორგანოს სახეზე არ აქვს აღიარებული საგადასახადო დავალიანება.

სასამართლო განმარტავდა, რომ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ 2006 წლის 16 დეკემბრის ¹002-732 შეტყობინების გამოცემისას, არც გამოცემის შემდგომ პერიოდში და არც დღეს მოპასუხეს – თბილისის საგადასახადო ინსპექციას არ გააჩნდა ასეთი შეტყობინების გაგზავნის უფლება, რადგან დავალიანება, რომლის უზრუნველსაყოფადაც იქნა გამოყენებული ყადაღის გადაწყვეტილება, დღემდე არ არის აღიარებული.

კერძოდ, ახალი საგადასახადო კოდექსის პროცედურული ნორმა – კოდექსის 87-ე მუხლი სწორად რომ იქნეს გამოყენებული, უნდა გაირკვეს, თუ რას მიიჩნევს იგივე კოდექსი აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებად. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 25-ე ნაწილით დადგენილია, რომ აღიარებული საგადასახადო დავალიანება ეს არის სხვაობა გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის აღიარებულ ჯამურ საგადასახადო ვალდებულებასა და მის მიერ ცალკეული გადასახადების მიხედვით აღიარებულ ზედმეტად გადახდილი თანხების ჯამს შორის. იმავე მე-12 მუხლის 23-ე ნაწილით დადგენილია, რომ აღიარებული საგადასახადო ვალდებულება – ეს არის გადასახადი ან/და სანქცია, რომელიც წარმოშობილია: ა) გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციის საფუძველზე; ბ) «საგადასახადო მოთხოვნის» საფუძველზე, რომელსაც გადასახა-

დის გადამხდელი/ საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი ეთანხმება ან რომლის გასაჩივრების ვა-
და გასულია; გ) არბიტრაჟის/სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილების საფუძველზე.

სასამართლოს მოსაზრებით, მოპასუხე მხარემ თავის 2007 წლის 3 ოქტომბრის 105.02/19844 წერილში მი-
უთითა, რომ 2006 წლის 19 დეკემბრის 1002-732 შეტყობინებაში მითითებული თანხის დარიცხვის საფუძვე-
ლია 2004 წლის 3 ივნისის შუალედური აქტი და თავად შპს «...» მიერ წარდგენილი დეკლარაცია – გაანგარი-
შებები; ეს განმარტება სასამართლომ გაიზიარა ნაწილობრივ, კერძოდ, ჩათვალა, რომ სადავო შეტყობინების
გამოცემის ფაქტობრივი საფუძველია 2004 წლის 3 ივნისის შუალედური აქტი და არა აღნიშნული აქტი და
თავად საწარმოს დეკლარაცია-გაანგარიშებები ერთობლიობაში; ანუ სასამართლომ მიიჩნია, რომ გადასახა-
დის ცალკეული სახეების მიხედვით სადავო შეტყობინებაში მითითებული ძირითადი თანხა მოსარჩელეს –
შპს «...» გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარებამდე, ჩატარების დროისათვის ნებაყოფლობით დეკ-
ლარირებული, ანუ დეკლარაციებსა და გაანგარიშებებში საკუთარი ნების საფუძველზე ასახული არასდროს
ჰქონია, წინააღმდეგ შემთხვევაში დიდუბე-ჩულურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციას არ მოუწევდა
2004 წლის 3 ივნისის შუალედური აქტის შედგენა.

სასამართლო მიუთითებდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 1997 წლის რედაქციის 34-ე მუხლის
1-ელ ნაწილზე, რომლითაც დადგენილია, რომ გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ბაზის, გადასახა-
დის განაკვეთისა და საგადასახადო შეღავათების გათვალისწინებით დამოუკიდებლად გამოიანგარიშებს სა-
ანგარიშო პერიოდისათვის გადასახდელ გადასახადის თანხას, თუ საგადასახადო კანონმდებლობით სხვა
რამ არ არის გათვალისწინებული. ამ სახის უფლებამოსილების განხორციელება უშუალო კავშირშია გადასა-
ხადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო დეკლარაციის შევსების ვალდებულებასთან, რომელიც შპს «...»
დაკისრებული ჰქონდა იმავე კოდექსის 230-ე მუხლით (საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენა); უდავოა,
რომ გადასახადის ცალკეული სახეები – დღგ, მოგების და სამშომსავლო გადასახადები, დაზღვევის გადასა-
ხადი მიეკუთვნება გადასახადების იმ ჯგუფს, რომელთა დამოუკიდებლად გამოანგარიშებისა და გადახდის
ვალდებულება დაკისრებული აქვს თვითონ გადასახადის გადამხდელს.

ასევე უდავოა, რომ დიდუბე-ჩულურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციამ შპს «...» შემოწმებისას გა-
მოავლინა არადეკლარირებული, არასწორად დეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებანი, რომლე-
ბიც გავლენას ახდენდნენ მანამდე თავად შპს «...» მიერ დეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებების
ფასებზე; სწორედ ამ გარემოებამ განაპირობა 2004 წლის 3 ივნისის შუალედური აქტის შედგენა და აქტის სა-
ფუძველზე დამატებით თანხების დარიცხვა.

სასამართლო მიუთითებდა, რომ 1997 წლის რედაქციის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 236-ე
მუხლისა და 2004 წლის 22 დეკემბრის რედაქციის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის
ერთობლივი ანალიზი ცხადყოფს, რომ სადასახადო შეტყობინების, ისევე როგორც «საგადასახადო მოთხოვ-
ნის» დანიშნულება და გამოყენების მიზანი ერთი და იგივეა, ორივე შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს
ეცნობება (ეცნობებოდა) უკვე დარიცხული გადასახადის თანხის შესახებ და განესაზღვრება (განესაზღვრე-
ბოდა) ვადა დარიცხული გადასახადის გადასახდელად, ორივე შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს მი-
ნიჭებული აქვს (ჰქონდა) ასეთი აქტის გასაჩივრების უფლება; ერთმანეთის იდენტურია საგადასახადო შეტ-
ყობინება და «საგადასახადო მოთხოვნა» მათი გამოყენების თანმდევი სამართლებრივი შედეგებით – ორივე
შემთხვევაში თანხის იძულებით გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანო მოიპოვებს გადაუხდელი
გადასახადის კანონით (1997 წლის რედაქციის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 244-250-ე მუხლე-
ბით, ასევე 2004 წლის 22 დეკემბრის რედაქციის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 84-ე-92-ე მუხლე-
ბით) დადგენილი პროცედურების (მათ შორის – გადასახადის გადამხდელის ქონების მიმართ გირავნობის,
იპოთეკის უფლების რეალიზების, ქონების დაყადაღების, ქონების აუქციონზე გაყიდვის) გამოყენების უფ-
ლებას. ამდენად, მოპასუხეს როგორც ძველი, ისე ახალი საგადასახადო კოდექსის პირობებში გააჩნდა და გა-
აჩნია შესაბამისი მექანიზმი დარიცხული გადასახადის გადახდის უზრუნველსაყოფად. ახალი საგადასახა-
დო კოდექსის ამოქმედება არ ნიშნავს, რომ ადმინისტრაციული აქტის – «საგადასახადო მოთხოვნის» ინსტი-
ტუტის შემოღებამდე (2005 წლის 1 იანვრამდე) არ არსებობდა ამ უკანასკნელის ადეკვატური საგადასახადო-
სამართლებრივი ინსტიტუტი; თუმცა 1997 წლის რედაქციის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 236-ე
მუხლის დეფინიცია, ახალი საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლისაგან განსხვავებით, არ შეიცავდა მითი-
თებას იმის შესახებ, რომ საგადასახადო შეტყობინება წარმოადგენდა საგადასახადო ორგანოს ადმინისტრა-
ციულ აქტს, იგი თავისი შინაარსით, გამოცემის სამართლებრივი საფუძველებით და მიზნებით სწორედ რომ
შეესაბამებოდა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის 1-ელი ნაწილის «დ»
პუნქტით დადგენილ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ცნებას.

ზემოთქმულიდან გამომდინარე, რადგან 1997 წლის რედაქციის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის
235-ე მუხლის (გადასახადის თანხების დარიცხვა) მე-2 და მე-4 ნაწილებისა და 236-ე (შეტყობინება გადასა-
ხადის დარიცხული თანხის შესახებ) მუხლის მოთხოვნათა საწინააღმდეგოდ მოპასუხემ – თბილისის საგა-
დასახადო ინსპექციამ ძველი კოდექსის მოქმედების პერიოდში – 2005 წლის 1 იანვრამდე მოსარჩელეს – შპს
«...» 2004 წლის 3 ივნისის შუალედური აქტის საფუძველზე დარიცხული თანხების თაობაზე არ გაუზავნა
საგადასახადო შეტყობინება, მოპასუხეს 2005 წლის 1 იანვრიდან, თანახმად 2004 წლის რედაქციის საქარ-

თველოს საგადასახადო კოდექსის 282-ე მუხლის მე-2 ნაწილისა, წარმოეშვა იმავე კოდექსის პროცედურული ნორმის - მე-80 მუხლის გამოყენების ვალდებულება.

კერძოდ, 2004 წლის რედაქციის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის 1-ელი ნაწილით დადგენილია, რომ «საგადასახადო მოთხოვნა» არის საგადასახადო ორგანოს ადმინისტრაციული აქტი, რომელიც წარედგინება გადასახადის გადამხდელ/ საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს. იმავე მე-80 მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილია, რომ საგადასახადო ორგანო ვალდებულია, გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს წარუდგინოს «საგადასახადო მოთხოვნა», თუ დადგინდა მისი წარდგენის საფუძვლის არსებობა. რაც შეეხება «საგადასახადო მოთხოვნის» წარდგენის საფუძვლებს, 2006 წლის 25 მაისის საკანონმდებლო ცვლილებამდე, ანუ ახალი კოდექსის ამოქმედების დღიდან ერთი წლისა და ხუთი თვის განმავლობაში მოქმედებდა მე-80 მუხლის მე-4 ნაწილის რედაქცია, რომელიც განსაზღვრავდა, რომ «საგადასახადო მოთხოვნის» წარდგენის საფუძვლებია: ა) იმ გადასახადების დარიცხვის ვალდებულება, რომელთა გაანგარიშებაც აკისრია საგადასახადო ორგანოს; ბ) გადასახადის გადამხდელის/ საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ ერთ-ერთი შემდეგი ვალდებულების დარღვევა: ბ/ა) საგადასახადო დეკლარაციის წარუდგენლობა ან წარდგენა ვადის დარღვევით ან დეკლარაციაში არასწორი მონაცემების შეტანა; ბ/ბ) დეკლარირებული გადასახადის გადაუხდელობა, დაგვიანებით გადახდა ან და არასრულად გადახდა; გ) საგადასახადო კონტროლისას გამოვლენილი საგადასახადო სამართალდარღვევა. მოპასუხე ვალდებული იყო, შპს «...» გაეგზავნა «საგადასახადო მოთხოვნა» 2004 წლის 3 ივნისის შუალედური აქტის საფუძველზე დარიცხული თანხების შესახებ მე-80 მუხლის მე-4 ნაწილის «ბ.ა» პუნქტზე დაყრდნობით.

ამდენად, სასამართლო განმარტავდა, რომ რადგან შპს «...» პირადი აღრიცხვის ბარათზე დარიცხული თანხა – 13 275,46 ლარი შპს «...» 1) არ ჰქონდა დეკლარირებული; 2) იმავე თანხის გადახდის მოთხოვნით შპს «...» არ გაგზავნია «საგადასახადო მოთხოვნა»; 3) იგივე თანხა არ ყოფილა დარიცხული სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილებით, იგულისხმებდა, რომ 13 275,46 ლარის დავალიანება არ წარმოადგენს აღიარებულ საგადასახადო ვალდებულებას.

ზემოთ აღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ 2006 წლის 19 დეკემბერის '002-732 შეტყობინება ეწინააღმდეგება რა მისსავე გამოცემის სამართლებრივ საფუძველს – 2004 წლის რედაქციის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 87-ე მუხლის 1-ელი და მე-4 ნაწილებს, როგორც კანონსაწინააღმდეგო ადმინისტრაციული აქტი, ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი, თანახმად საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის 1-ელი ნაწილისა, ასევე თანახმად საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის 1-ელი ნაწილისა.

რაც შეეხება მოსარჩელის მოთხოვნას შპს «...» პირადი აღრიცხვის ბარათზე დარიცხული თანხის – 13 275 ლარის გაუქმების (ჩამოწერის) შესახებ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის თაობაზე, აღნიშნული მოთხოვნა უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გადასახადის ძირითადი თანხების საერთო ჯამის – 2 349,49 ლარის, აგრეთვე ჯარიმის თანხის – 500 ლარის, ყველა ამ თანხის ადეკვატური ჯარიმისა და საურავის თანხების ნაწილში შემდეგ მოსაზრებათა გამო:

მოგების გადასახადის (აქტით დარიცხულია 160 ლარი, შეტყობინებაში მითითებულია 246.6 ლარი) ნაწილში ვერ დგინდება თანხის – 86.6 ლარის, საშემოსავლო გადასახადის (აქტით დარიცხულია 101,79 ლარი, შეტყობინებაში მითითებულია 680.49 ლარი) ნაწილში – 578.7 ლარის, სოციალური დაზღვევის გადასახადის (აქტით დარიცხულია 167.93 ლარი, შეტყობინებაში მითითებულია 1 568.33 ლარი) ნაწილში – 1 400,4 ლარის, ასევე ეკონომიკური საქმიანობისთვის გადასახადის ნაწილში – 283.79 ლარის დარიცხვის კონკრეტული საფუძვლები.

სასამართლო მიუთითებდა, რომ თბილისის საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2007 წლის 3 ოქტომბრის წერილთან ერთად წარმოდგენილი მასალით არ დგინდება 2004 წლის 3 ივნისის შუალედური აქტით დარიცხულ თანხებსა და შეტყობინებაში მითითებულ თანხებს შორის სხვაობის დარიცხვის კონკრეტული დრო, კონკრეტული ფაქტობრივი (ოპერაციის შინაარსი, ოპერაციის მხარეები) და მისი შესაბამისი სამართლებრივი საფუძვლები.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილია, რომ თუ კანონით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის არარა აქტად აღიარების, ბათილად ცობისა ან ძალადაკარგულად გამოცხადების შესახებ სარჩელის წარდგენის შემთხვევაში მტკიცების ტვირთი ეკისრება ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელმაც გამოსცა ეს აქტი. სასამართლომ ჩათვალა, რომ მისი დავალების შეუსრულებლობით, შესაგებლის წარმოუდგენლობით მოპასუხე – თბილისის საგადასახადო ინსპექციამ კანონის მოთხოვნათა საწინააღმდეგოდ უარი განაცხადა მტკიცების ტვირთის ზიდვაზე, რაც არსებითად ახდენს გავლენას დავის გადაწყვეტაზე.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის 1-ელი ნაწილით დადგენილია, რომ თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. მოპასუხე მხარე ვალდებული იყო სარჩელის მოტივებიდან გამომდინარე ემტკიცებინა საპირისპირო, რაც მას არ გაუკეთებია.

თანახმად საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 07.04.2005 წლის 1228 ბრძანებით დამტკიცებული «გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათების წარმოების წესის შესახებ» ინსტრუქციის მე-5 მუხლის მე-3 ნაწილისა, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 23-ე და 33-ე მუხლების საფუძველზე მოპასუხეს – თბილისის საგადასახადო ინსპექციას უნდა დაევალოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის (ბრძანების) გამოცემა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ 19.12.2006 წლის 1002-732 შეტყობინებაში მითითებული და მამასადამე პირადი აღრიცხვის ბარათზე დარიცხული თანხების ნაწილის, კერძოდ, მოგების გადასახადის ნაწილში – 86.6 ლარის (246.6-160=86.6), სამემოსავლო გადასახადის ნაწილში თანხის – 578.7 ლარის (680.49-101.79=578.7) სოციალური დაზღვევის გადასახადის ნაწილში თანხის – 1 400,4 ლარის (1 568.33-167.93=1 400.4), ასევე ეკონომიკური საქმიანობისთვის გადასახადის ნაწილში თანხის – 283.79 ლარის, ჯამში – 2 349,49 ლარის, ყველა ამ ძირითადი თანხის ადეკვატური ჯარიმისა და საურავის თანხების შემცირების (გაუქმების) თაობაზე.

მოპასუხეს – თბილისის საგადასახადო ინსპექციას უნდა დაევალოს ასევე საკონტროლო სალარო-აპარატის უქონლობისთვის დაკისრებული ჯარიმის თანხის – 500 ლარის გაუქმება შემდეგ მოსაზრებათა გამო:

უდავოა, რომ 2004 წლის 3 ივნისის შუალედური აქტის შედგენისას სალარო-აპარატის უქონლობისთვის ჯარიმის – 500 ლარის დაკისრების ნაწილში მოპასუხემ გამოიყენა 1997 წლის რედაქციის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 255¹-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის «ა» პუნქტი, რომელიც ადგენდა, რომ მოსახლეობასთან ფულადი ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების მოთხოვნათა დარღვევის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოები მეურნე სუბიექტებს ახდევინებენ შემდეგ ჯარიმას: საკონტროლო-სალარო აპარატების გარეშე მუშაობისათვის ან მათი გამოუყენებლობისათვის; უდავოა, რომ ძველი საგადასახადო კოდექსი საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებასთან მიმართებით დამკვეთი კონკრეტული შინაარსის დარღვევას განიხილავდა საგადასახადო სამართალდარღვევად. იმავე კოდექსის 265-ე მუხლის «ვ» პუნქტი კი ადგენდა, რომ ამ კოდექსის დებულებათა გათვალისწინებით, საგადასახადო ორგანოებს თავისი კომპეტენციის ფარგლებში და კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ, კანონით დადგენილ შემთხვევებში შეადგინონ ოქმები საწარმოთა, თანამდებობის პირთა და მოქალაქეთა მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტებზე და გამოიტანონ დადგენილება ფინანსური სანქციებისა და ადმინისტრაციული სასჯელების შესახებ;

ამდენად, თუკი შემოწმებულმა შპს «...» შემოწმებისას დაადგინა, რომ საწარმოში მოხდა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტი – საკონტროლო-სალარო აპარატის უქონლობას. მოპასუხე ვალდებული იყო, შპს «...» მიმართ შეედგინა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რომელშიც აღწერილი იქნებოდა კონკრეტულ დროსა და ვითარებაში ჩადენილი გადაცდომის შინაარსი; არსებითია, რომ პირის დასაჯარიმებლად არასაკმარისია სამართალდარღვევის ოქმის შედგენა, 265-ე მუხლის «ვ» პუნქტიდან გამომდინარე, საგადასახადო ორგანოს უნდა გამოეცა დადგენილება შპს «...» დაჯარიმების თაობაზე; დადგენილია, რომ საგადასახადო ინსპექციას შპს «...» მიმართ არ შეუდგენია სამართალდარღვევის ოქმი, არ გამოუცია დადგენილება ჯარიმის საკითხის გადაწყვეტის თაობაზე. დაუშვებელია, რომ შპს «...» პირადი აღრიცხვის ბარათზე დაერიცხოს ჯარიმა, რომლის დაკისრების საკითხი არ გადაწყვეტილა კანონით (265-ე მუხლის «ვ» პუნქტი) დადგენილი წესით – უფლებამოსილი პირის მიერ დადგენილების გამოცემის გზით; მამასადამე, ასეთი დარიცხვა უსაფუძვლოა, იგი უნდა გაუქმდეს; რომც ჩაითვალოს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის ფაქტი სრულყოფილად არის გადმოცემული 2004 წლის 3 ივნისის შუალედურ აქტში და რომ შუალედურ აქტს შეუძლია, შეცვალოს სამართალდარღვევის ოქმი, ამ კონკრეტულ ფაქტზე მაინც ვერ გავრცელდება 2004 წლის რედაქციის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პროცედურული ნორმა – 127-ე მუხლი (საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოება), რადგან ამ მუხლის მე-11 ნაწილით დადგენილია, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენიდან არა უგვიანეს 30 კალენდარული დღისა საქმის განხილვის მასალებზე დაყრდნობით საგადასახადო ინსპექციის უფროსი საქმეზე იღებს გადაწყვეტილებას, რომელიც ფორმდება ბრძანებით. იმავე 127-ე მუხლის მე-14 ნაწილი ასევე ადგენს, რომ საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და საგადასახადო სანქციის გამოყენების თაობაზე საგადასახადო ინსპექცია აქტის შედგენიდან 30 კალენდარული დღის ვადაში იღებს ერთიან გადაწყვეტილებას, რომელიც ფორმდება ბრძანებით. თუკი ჩავთვლით, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის ფაქტი გამოვლინდა შუალედური აქტის შედგენის დროს – 2004 წლის 3 ივნისს, უდავოა, რომ ამ დღიდან (აქტის შედგენის დღიდან) ნამდვილად არის გასული სახდელის დაკისრების შესახებ საკითხის გადასაწყვეტად კანონით დადგენილი 30-დღიანი ვადა, რაც იმაზე მიუთითებს, რომ შპს «...» აღარ უნდა დაეკისროს ფინანსური სანქცია – ჯარიმა იმ გადაცდომისთვის, რომელიც გადმოცემულია 2004 წლის 3 ივნისის შუალედურ აქტში.

მოსარჩელეს – შპს «...» უარი ეთქვა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ 19.12.2006 წლის 1002-732 შეტყობინებაში მითითებული, და მამასადამე, პირადი აღრიცხვის ბარათზე დარიცხული გადასახადების ძირითადი თანხის, ჯამში – 2 078,17 ლარისა და მათი ადეკვატური სანქცია-საურავების შემცირების (გაუქმების) თაობაზე ადმინისტრაციული აქტის გამოცემის დავალდებულების შესახებ მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უსაფუძვლობის გამო.

რაც შეეხება სასამართლო ექსპეტიზის ეროვნული ბიუროს 2005 წლის 10 იანვრის 120/7 საქსპერტო დასკვნას, სასამართლომ მიიჩნია, რომ აღნიშნული დასკვნა არ ადასტურებს მოსარჩელე მხარის მტკიცების საფუძვლიანობას სადავო დარიცხვებთან მიმართებით.

აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს შპს «...» და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექციამ).

აპელანტი – შპს «...» სააპელაციო საჩივრით ითხოვდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 29 ნოემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება იმ ნაწილში, რომლითაც შპს «...» უარი ეთქვა საგადასახადო ორგანოს დავალდებულებაზე, გამოსცეს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი მისი პირადი დარიცხვის ბარათზე დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 3 ივნისის შუალედური აქტის საფუძველზე დღგ-ის დარიცხულ გადასახადში ძირითადი თანხის, ჯარიმისა და საურავის გაუქმების თაობაზე და ითხოვდა ამ ნაწილში სარჩელის დაკმაყოფილებას.

მეორე აპელანტი – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრი (საგადასახადო ინსპექცია) სააპელაციო საჩივრით მოითხოვდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 29 ნოემბრის გადაწყვეტილების გაუქმებასა და სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 26 იანვრის გადაწყვეტილებით აპელანტ – შპს «...» სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა; აპელანტ – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ – გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 29 ნოემბრის გადაწყვეტილება იმ ნაწილში, რომლითაც შპს «...» უარი ეთქვა საგადასახადო ორგანოს დავალდებულებაზე, გამოსცეს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი მისი პირადი დარიცხვის ბარათზე დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 3 ივნისის შუალედური აქტის საფუძველზე დღგ-ის დარიცხულ გადასახადში ძირითადი თანხის – 1 083,6 ლარისა და ამ თანხის ადეკვატური ჯარიმისა და საურავის გაუქმების თაობაზე და ამ ნაწილში საქმეზე მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება; შპს «...» სასარჩელო განცხადება – საგადასახადო ორგანოს დავალდებულებაზე გამოსცეს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი მისი პირადი დარიცხვის ბარათზე დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 3 ივნისის შუალედური აქტის საფუძველზე დღგ-ის დარიცხულ გადასახადში ძირითადი თანხის – 1 083,6 ლარისა და ამ თანხის ადეკვატური ჯარიმისა და საურავის გაუქმების თაობაზე დაკმაყოფილდა; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალურ ცენტრს (საგადასახადო ინსპექციას) დაევალა ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა შპს «...» პირადი დარიცხვის ბარათზე დღგ-ს გადასახადში დარიცხული ძირითადი თანხის – 1 083,6 ლარის, ამ თანხის ადეკვატური ჯარიმისა და საურავის გაუქმების თაობაზე; თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 29 ნოემბრის გადაწყვეტილება დანარჩენ ნაწილში დარჩა უცვლელად.

სააპელაციო სასამართლო საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით დაეთანხმა და გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებები და დასკვნები სარჩელის დაკმაყოფილების ნაწილში და დამატებით აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 45-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს არც ერთ შეტყობინებას არ აქვს სავალდებულო იურიდიული ძალა გადასახადის გადამხდელისათვის/საგადასახადო აგენტისათვის ან სხვა ვალდებული პირისათვის, თუ იგი არ არის შედგენილი საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წერილობითი ფორმით და ამ კოდექსის 46-ე მუხლით დადგენილი წესით არ ჩაჰბარდა გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) მე-80 მუხლის («საგადასახადო მოთხოვნა») 1-ლი, მე-2 და მე-3 ნაწილების თანახმად, «საგადასახადო მოთხოვნა» არის საგადასახადო ორგანოს მიერ მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი წესით გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, რომელიც წარედგინება გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს. «საგადასახადო მოთხოვნის» შესრულება სავალდებულოა ამ კოდექსით განსაზღვრულ შემთხვევებში და დადგენილი წესით. საგადასახადო ორგანო ვალდებულია, გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს წარუდგინოს «საგადასახადო მოთხოვნა», თუ არსებობს მისი წარდგენის საფუძველი. ფორმა და პროცედურები განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით დადგენილი წესით. იმავე მუხლის მე-4 ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტის შესაბამისად, «საგადასახადო მოთხოვნის» წარდგენის ერთ-ერთი საფუძველია გამოვლენილ საგადასახადო სამართალდარღვევაზე ან საგადასახადო შემოწმების მასალებზე თანხების (საგადასახადო სანქციების ან/და დამატებით დარიცხული გადასახადების) დარიცხვის შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მოადგილის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლო განმარტავდა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 52-ე მუხლის პირველი ნაწილის «რ» ქვეპუნქტით რეგლამენტირებულია საგადასახადო ორგანოების ვალდებულება, თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში გადასახადის გადამხდელისათვის/საგადასახადო აგენტისათვის ან სხვა ვალ-

დებული პირისათვის «საგადასახადო მოთხოვნის» წარდგენის შესახებ, ხოლო მისი შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში – მისი შესრულების უზრუნველსაყოფად ამ კოდექსით დადგენილი წესით ზომების მიღების თაობაზე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 84-ე მუხლის პირველი ნაწილის «გ» ქვეპუნქტი კი საგადასახადო ორგანოს ანიჭებს უფლებამოსილებას, ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფა განახორციელოს ქონებაზე ყადაღის დადებით. შესაბამისად, საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიების – ქონებაზე ყადაღის დადების გამოყენებამდე, აუცილებელია, არსებობდეს «საგადასახადო მოთხოვნა». ქონების დაყადაღების შესახებ გადაწყვეტილება არ მიიღება, თუკი საგადასახადო ორგანოს არ აქვს აღიარებული საგადასახადო დავალიანება.

სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2006 წლის 19 დეკემბრის 1002-732 შეტყობინება წარმოადგენს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 2.1. «დ» მუხლით რეგლამენტირებულ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს და მასზე ვრცელდება ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლით განსაზღვრული მოთხოვნები.

სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, განსახილველი დავის შემთხვევაში არ დგინდება, შპს «...» მხრიდან სადავო საგადასახადო აღიარებული ვალდებულებების არსებობა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2006 წლის 19 დეკემბრის 1002-732 შეტყობინება გამოცემულია 2004 წლის რედაქციის საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი პროცედურული ნორმების დაუცველად და თანახმად საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის 1-ელი ნაწილისა, ექვემდებარება ბათილად ცნობას.

სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს მსჯელობა, შპს «...» პირადი აღრიცხვის ბარათზე დარიცხული ძირითადი გადასახადის თანხის, საერთო ჯამში – 2 349,49 ლარის, აგრეთვე, ჯარიმის თანხის – 500 ლარის, ყველა ამ თანხის ადეკვატური ჯარიმისა და საურავის თანხების ნაწილში ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის დავალების თაობაზე და მიუთითა, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ კანონით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის არარა აქტად აღიარების, ბათილად ცნობის ან ძალადაკარგულად გამოცხადების შესახებ სარჩელის წარდგენის შემთხვევაში მტკიცების ტვირთი ეკისრება ადმინისტრაციულ ორგანოს.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომელზედაც იგი ამყარებს მოთხოვნებსა და შესაგებელს. მოპასუხე მხარე ვალდებულია, სარჩელის, მოტივებიდან გამომდინარე, ამტკიცოს საპირისპირო.

სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, აპელანტ – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) მიერ ვერ იქნა წარმოდგენილი შპს «...» პირადი აღრიცხვის ბარათზე დარიცხული გადასახადების დაღრიცხვის სამართლებრივი საფუძვლები.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე გაიზიარა შპს «...» მსჯელობა თავის პირადი აღრიცხვის ბარათზე დღგ-ს გადასახადში დარიცხული ძირითადი თანხის – 1 083,6 ლარისა და ამ თანხის ადეკვატური ჯარიმისა და საურავის გაუქმების თაობაზე.

სააპელაციო სასამართლო განმარტავდა, რომ საგადასახადო კოდექსის 90-ე მუხლის თანახმად (2003 წლის რედაქცია), დამატებითი ღირებულების გადასახადი (შემდგომში – დღგ), როგორც არაპირდაპირი გადასახადი, არის საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის, სამუშაოს, მომსახურების წარმოებისა და მიმოქცევის პროცესში შექმნილი ღირებულების ნაწილი, აგრეთვე საქართველოს ტერიტორიაზე შემოტანილი ყველა დასაბეგრი საქონლის ღირებულების ნაწილის ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანი. დღგ ექვემდებარება გადახდას საქონლის მიწოდების, სამუშაოს შესრულების ანდა მომსახურების გაწევის ყველა სტადიაზე. დასაბეგრ ბრუნვაზე გადასახდელი დღგ-ს თანხა განისაზღვრება როგორც სხვაობა ამ ბრუნვაზე დარიცხული გადასახადის თანხისა და ამ კარის მიხედვით წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით და საბაჟო დეკლარაციებით ჩასათვლელ თანხას შორის.

საგადასახადო კოდექსის 92-ე მუხლის (2000 წლის 13 ივლისის 1470) თანახმად, პირი, რომელიც ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში ახორციელებს დღგ-თი დასაბეგრ ოპერაციებს, რომელთა საერთო თანხა აღემატება 24 000 ლარს, ვალდებულია, ამ მომენტის დადგომამდე არა უგვიანეს მეორე დღისა, საგადასახადო ორგანოში წარადგინოს განცხადება დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციისათვის.

საგადასახადო კოდექსის 102-ე მუხლის თანახმად (2002.25.06 11586), საქონლის ექსპორტი იბეგრება ნულოვანი განაკვეთით.

სააპელაციო სასამართლომ დადგინდა მიიჩნია ის გარემოება, რომ შპს «...» დიდუბე-ჩუღურეთის რაიონული სასამართლოს 2000 წლის 13 ოქტომბრის 12/4-259 დადგენილებით, როგორც გადასახადის გადამ-

ბდელი, აღრიცხვაზე იდგა თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციაში და არ წარმოადგენდა დღგ-ს გადამხდელს.

2004 წლის 3 ივნისის შუალედური აქტის თანახმად, ირკვევა, რომ 2002 წლის 11 ივლისს შპს «...» ექსპორტზე გაიტანა 33889 ლარის ღირებულების საქონელი და საგადასახადო კოდექსის 92-ე მუხლის საფუძველზე ექვემდებარებოდა დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციას, აღნიშნული შუალედური აქტის საფუძველზე შპს «...» პირადი აღრიცხვის ბარათზე განხორციელდა დღგ-ს გადასახადში ძირითადი თანხა – 1 083,6 ლარის სანქციის – 1 381,5 ლარისა და საურავის – 1 703,92 ლარის დარიცხვა.

სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, განსახილველ შემთხვევაში აპელანტ – შპს «...» 2002 წლის 11 ივლისს განხორციელებული 33889 ლარის ღირებულების ექსპორტის განხორციელებით დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება არ წარმოშობია. ამდენად, შპს «...» პირადი დარიცხვის ბარათზე დღგ-ს ნაწილში განხორციელებული დარიცხვა კანონშესაბამაო და ექვემდებარება გაუქმებას. ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 23-ე და 33-ე მუხლების თანახმად, მოპასუხეს – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალურ ცენტრს (საგადასახადო ინსპექციას) უნდა დაევალოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემით შპს «...» პირადი აღრიცხვის ბარათზე დღგ-ს გადასახადში დარიცხული ძირითადი თანხის - 1 083,6 ლარის და ამ თანხის ადეკვატური ჯარიმისა და საურავის გაუქმება (ჩამოწერა).

აღნიშნული გადაწყვეტილება საკასაციო საჩივრით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექციამ), რომლითაც მოითხოვა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 26 იანვრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასატორი საკასაციო საჩივარში აღნიშნავდა, რომ სააპელაციო სასამართლოს მიერ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოტანილია კანონის დარღვევით, კერძოდ, სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა; გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა და არასწორად განმარტა კანონი.

კასატორის მითითებით, პირველი ინსტანციისა და სააპელაციო სასამართლოებმა უხეშად დაარღვიეს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მოთხოვნები, როდესაც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2006 წლის 19 დეკემბრის 1002-732 შეტყობინება ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ განიხილა ადმინისტრაციულ აქტად.

კასატორი მიუთითებდა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მეორე მუხლის პირველი ნაწილის «დ» პუნქტზე, რომლის თანახმად, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ესაა ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემული ინდივიდუალური სამართლებრივი აქტი, რომელიც აწესებს, ცვლის, წყვეტს ან ადასტურებს პირის ან პირთა შეზღუდული წრის უფლებებსა და მოვალეობებს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, კასატორის მოსაზრებით, დასახელებული შეტყობინება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 87-ე მუხლის თანახმად, წარმოადგენს საინფორმაციო ხასიათის დოკუმენტს.

კასატორი ასევე აღნიშნავდა, რომ ის გარემოება, რომ საქონლის ექსპორტი იბეგრება ნულოვანი განაკვეთით, არ უნდა გახდეს შპს «...» დღგ-ს გადასახადში დარიცხული თანხის გაუქმების საფუძველი, რადგან ერთმანეთისაგან უნდა იქნეს განსხვავებული ტერმინი «იბეგრება ნულოვანი განაკვეთით» და «დღგ-საგან გათავისუფლება».

აღნიშნულის საფუძველებზე: კასატორი ითხოვდა სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების გაუქმებასა და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღებას.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, საკასაციო საჩივრის საფუძველების შესწავლისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებლობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის საკასაციო საჩივარი უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება მიღებულია კანონის სწორი გამოყენებისა და განმარტების საფუძველზე, სახეზე არ არის მატერიალური და საპროცესო სამართლის ნორმების დარღვევა, რაც არ იძლევა საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილების საფუძველს.

საკასაციო სასამართლო სრულად იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მიერ წარმოდგენილ მოტივაციას და თავის მხრივ მიუთითებს შემდეგზე: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 87-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, აღიარებული საგადასახადო ვალდებულების არსებობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველყოფის მიზნით, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე, ყადაღა დაადოს გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საკუთრებაში არსებულ ან/და ბალანსზე რიცხულ (ლიზინგით მიღებულის გარდა) ნებისმი-

ერ ქონებას, მათ შორის, მოძრავ, უძრავ, არამატერიალურ ქონებას, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების მოცულობის ფარგლებში.

იმავე მუხლის მე-15 ნაწილის შესაბამისად (სადავო პერიოდისათვის მოქმედი რედაქციით), თუ საგადასახადო დავალიანება არ არის აღიარებული და საგადასახადო ორგანოს საკმარისი საფუძველი აქვს, მიიჩნეოს, რომ გადასახადის გადახდევინებას საფრთხე ემუქრება, მას უფლება აქვს, მოითხოვოს გადასახადის დაუყოვნებლივ გადახდას და მისი გადაუხდელობის შემთხვევაში ყადაღა დაადოს მოვალის ქონებას საგადასახადო დავალიანების არსებული გირაოს/იპოთეკის უფლების ფარგლებში, ამ მუხლის მე-4 ნაწილით განსაზღვრული მოთხოვნის გაუთვალისწინებლად.

ზემოაღნიშნული მუხლის ანალიზის საფუძველზე, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს შემდეგზე: გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე ყადაღის დადება წარმოადგენს საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ერთ-ერთ უმძლავრეს საშუალებას, რომლის გამოყენების შესაძლებლობაც, სასამართლო გადაწყვეტილების გარეშე, საგადასახადო ორგანოს ეძლევა ორ შემთხვევაში: ა) თუ გადასახადის გადამხდელს აქვს აღიარებული საგადასახადო ვალდებულება და ბ) თუ საგადასახადო დავალიანება აღიარებული არ არის, მაგრამ საგადასახადო ორგანოს საკმარისი საფუძველი აქვს მიიჩნიოს, რომ გადასახადის გადახდევინებას საფრთხე ემუქრება. იმავე მუხლის მე-16 ნაწილი განსაზღვრავს იმ გარემოებათა ამომწურავ ჩამონათვალს, რა შემთხვევაშიც ივარაუდება, რომ გადასახადის გადახდას ემუქრება საფრთხე.

საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა არის სახელმწიფოს უფლება, საგადასახადო ვალდებულების შესრულება უზრუნველყოს საგადასახადო დავალიანების მქონე გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის ქონებით, რა უფლებაც საგადასახადო ორგანოს წარმოეშობა საგადასახადო დავალიანებაზე დავის დაწყებისთანავე ან/და აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებასთან ერთად.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 3.10^{105.02/19844} წერილზე დაყრდნობით სააპელაციო სასამართლო უდავოდ მიიჩნევს ფაქტს იმის თაობაზე, რომ შპს «...» ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ 19.12.06 1002-732 შეტყობინებაში მითითებული თანხის დარიცხვის საფუძველია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ. თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო-საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 3 ივნისის შუალედური აქტი, რომელმაც მოიცვა შემოწმების პერიოდი 2001 წლის 1 ნოემბრიდან 2004 წლის 1 მაისამდე.

საქმეზე ასევე უდავოდაა დადგენილი, რომ შპს «...» სადავო საგადასახადო ვალდებულების არსებობის აღიარება არ მოუხდენია.

საგადასახადო კოდექსის ზემოაღნიშნული ნორმების შინაარსი და საქმეზე დადგენილად ცნობილი ფაქტობრივი გარემოებები საკასაციო სასამართლოს აძლევს საფუძველს, დაადასტუროს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის საგადასახადო ინსპექციის) მიერ, 2006 წლის 19 დეკემბრის 1002-732 შეტყობინების, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პროცედურული ნორმების დარღვევით გამოცემის თაობაზე, რაც საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60.1 მუხლის შესაბამისად იძლევა მითითებული შეტყობინების ბათილობის საფუძველს.

საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს კასატორის მოტივაციას სააპელაციო სასამართლოს მხრიდან სადავო შეტყობინების მიმართ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60.1 მუხლის გამოყენების დაუშვებლობის თაობაზე იმ მოტივით, რომ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ შეტყობინება არ წარმოადგენს ადმინისტრაციულ აქტს.

საკასაციო სასამართლო კასატორის ყურადღებას მიაქცევს იმ სამართლებრივ შედეგს, რაც თან სდევს ქონებაზე ყადაღის დადებას. საგულისხმოა, რომ ქონებაზე ყადაღის დადების გზით მნიშვნელოვნად იზღუდება გადასახადის გადამხდელის საკუთრების უფლება, მას ეკრძალება ქონების ნებისმიერი ფორმით გასხვისება, გამონაკლისია თავად საგადასახადო ორგანოს თანხმობა ქონების გასხვისებაზე, თუ ქონების რეალიზაციის გზით ამოღებული თანხა შეიტანება საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად, ამდენად, თავად ის სამართლებრივი შეზღუდვა, რაც თან სდევს ქონებაზე ყადაღის დადებას, ამ უკანასკნელის თაობაზე მიღებულ აქტს უპირობოდ ანიჭებს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის სტატუსს, რაც ასევე აისახა საგადასახადო კოდექსის შესაბამის ნორმაში. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 87.3 მუხლის თანახმად, ქონებაზე ყადაღის დადება წარმოადგენს ადმინისტრაციულ აქტს, ფორმდება საგადასახადო ორგანოს უფროსის/ მოადგილის ბრძანებით და ძალაში შედის მოვალისათვის კანონით დადგენილი წესით გაცნობისთანავე.

ამდენად, კასატორის მსჯელობა იმის თაობაზე, რომ საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის შესახებ შეტყობინება არ წარმოადგენს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს წინააღმდეგობაში მოდის თავად საგადასახადო კოდექსის ნორმებთან და მოკლებულია სამართლებრივ საფუძველს.

საკასაციო სასამართლო საქმეში დაცული მასალების ანალიზის საფუძველზე დაასკვნის, რომ სააპელაციო სასამართლო მართებულად მიუთითებს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლზე. მითითებული მუხლის შესაბამისად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს ის გარემოებები რომელზედაც იგი ამყარებს მოთხოვნასა და შესაგებელს. საგულისხმოა, რომ მიუხედავად სასამართლოს მხრიდან არაერთი მოთხოვნისა, კასატორის მიერ წარმოდგენილი ვერ იქნა სადავო თანხის ნაწილის დარიცხვის სა-

მართლებრივი საფუძველი, რაც ამ ნაწილში დარიცხვას ქმნის კანონშეუსაბამოდ. საქმის მასალებით დადგენილია, რომ აქტის საფუძველზე შპს «...» მოგების გადასახადში დაერიცხა 160 ლარი, შეტყობინებაში მითითებულია 246,6 ლარი, ვერ დგინდება თანხის – 86,6 ლარის დარიცხვის საფუძველი; საშემოსავლო გადასახადში აქტით დარიცხულია 101,79 ლარი, შეტყობინებაში მითითებულია 680,49 ლარი. ამდენად, ვერ დგინდება 578,7 ლარის დარიცხვის საფუძველი; სოციალური დაზღვევის გადასახადში აქტით დარიცხულია 167,93 ლარი, შეტყობინებაში მითითებულია 1 568,33 ლარი, ზედმეტადა – 1 400,4 ლარი; ასევე გაურკვეველია ეკონომიკური საქმიანობის გადასახადის 283,79 ლარისა და სალარო აპარატის უქონლობისათვის ჯარმის თანხის დარიცხვის სამართლებრივი საფუძველები.

რაც შეეხება საზოგადოებისათვის დღგ-ის და მასზე დარიცხული საურავის მოხსნის კანონიერების საკითხს, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ კასატორის პრეტენზია ამ ნაწილში ემყარება საგადასახადო კოდექსის ნორმის არასწორ განმარტებას. სადავო პერიოდისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 92-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, პირი, რომლის მიერ მიწოდებისათვის განკუთვნილი ერთჯერადი ოპერაციის შედეგად შეძენილი ან/და ინპორტირებული საქონლის ღირებულება აღემატება 24 000 ლარს, ვალდებულია, მიწოდების განხორციელებამდე საგადასახადო ორგანოში წარადგინოს განცხადება დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციისათვის.

საკასაციო სასამართლო კასატორის ყურადღებას მიაქცევს ნორმის შინაარსს, რომელშიც დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულებაზე საუბარია იმ პირობებში, როდესაც ადგილი აქვს 24 000 ლარზე მეტი ღირებულების საქონელი.

კასატორი საკასაციო საჩივარში თავადვე ადასტურებს, რომ შპს «...» მხრიდან 2002 წლის 11 ივლისს განხორციელდა 33 889 ლარის ღირებულების საქონლის გატანა ექსპორტზე.

დადგენილი ფაქტობრივი გარემოება საკასაციო სასამართლოს აძლევს საფუძველს დაადასტუროს სააპელაციო სასამართლოს განმარტების მართებულობა იმის თაობაზე, რომ საზოგადოებას 2002 წლის 11 ივლისს განხორციელებული 33 889 ლარის ღირებულების საქონლის ექსპორტირებისათვის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 92-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე (სადავო პერიოდისათვის მოქმედი რედაქცია) არ წარმოშობია.

აქვე საკასაციო სასამართლო ხაზგასმით აღნიშნავს, რომ კასატორი სადავოდ არ ხდის და არც წარმოადგენს მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ საზოგადოების მხრიდან ადგილი ჰქონდა მიწოდებისათვის განკუთვნილი ერთჯერადი ოპერაციის შედეგად 24 000 ლარზე მეტი ღირებულების საქონლის შეძენის ფაქტს, რაც, საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, გამორიცხავს საზოგადოებასთან მიმართებით ზემოაღნიშნული მოთხოვნის გავრცელების შესაძლებლობას. ამასთან, მითითებული ნორმის გამოყენების კანონიერების შეფასებისას, საფუძველს მოკლებულია კასატორის მიერ წარმოდგენილი განმარტება იმის თაობაზე, რომ სასამართლომ არ იმსჯელა იმ განმასხვავებელ გარემოებებზე, რაც «წულოვანი განაკვეთით დასაბეგრ ოპერაციას» განასხვავებს «დღგ-ის გადახდისაგან გათავისუფლებული ოპერაციისაგან».

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ არსებობს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებისა და საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილების სამართლებრივი საფუძველი.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ გ ი ნ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 26 იანვრის გადაწყვეტილება;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საგადასახადო პასუხისმგებლობის ღონისძიების გამოყენების საფუძველი

განჩინება

18ს-1427-1363 (2კ-09)

24 თებერვალი, 2010 წ., ქ. თბილისი

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

**ნ. სხირტლაძე,
ლ. მურუსიძე**

დავის საგანი: ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2007 წლის 18 დეკემბერს ინდ/მ ნ. ქ-მემ სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრისა (საგადასახადო ინსპექციის) და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მიმართ და მოითხოვა ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 26 დეკემბრის '307117, 2007 წლის 18 იანვრის '307439, 2007 წლის 22 იანვრის '307433 და 2007 წლის 15 აგვისტოს '314733 ბრძანებების, ამავე ინსპექციის 2007 წლის 8 იანვრის '307117, 2007 წლის 6 თებერვლის '307439, 2007 წლის 5 თებერვლის '307433 და 2007 წლის 24 აგვისტოს '00584 საგადასახადო მოთხოვნების, შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 30 ნოემბრის '16-01-10/21121 ბრძანების ბათილად ცნობა, დარიცხული სანქციის – 5 000 ლარისა და საშემოსავლო გადასახადში ძირითადი – 31.50 ლარისა და მასზე დარიცხული საურავის ჩამოწრა.

მოსარჩელო სასარჩელო განცხადებაში განმარტავდა, რომ 2007 წლის 7 სექტემბერს ჩაბარდა თბილისის საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2007 წლის 24 აგვისტოს გამოცემული '005-84 საგადასახადო მოთხოვნა. აღნიშნული საკითხის გარკვევის მიზნით გამოცხადდა საგადასახადო ორგანოში, სადაც ეცნობა, რომ მასზე სხვადასხვა დროს კიდევ იქნა შედგენილი სამართალდარღვევის ოქმები. მოსარჩელის მოსაზრებით, საგადასახადო ინსპექციის თანამშრომლების მიერ დარღვეულია ოქმის შედგენის პროცედურები.

მოსარჩელო მიუთითებდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის მესამე ნაწილზე, რომლის თანახმად, საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელს «საგადასახადო მოთხოვნას» უგზავნის გამოვლენილ საგადასახადო სამართალდარღვევაზე ან საგადასახადო შემოწმების მასალებზე თანხების დარიცხვის შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფროსის ბრძანების მიღების დღიდან, 5 სამუშაო დღის განმავლობაში. ყველა საგადასახადო მოთხოვნა გამოცემულია აღნიშნული მუხლის დარღვევით, რაც მოსარჩელის მოსაზრებით, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60.1 მუხლის შესაბამისად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძველია.

მოსარჩელო სასარჩელო განცხადებაში მიუთითებდა, რომ დარღვეულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 46-ე მუხლის მოთხოვნა და აღნიშნავდა, რომ 2007 წლის 8 იანვრის '307117 საგადასახადო მოთხოვნაზე დაფიქსირებულია, რომ იგი ჩაიბარა ვინმე ლ. ჯ-შვილმა. 2007 წლის 5 თებერვლის და 6 თებერვლის საგადასახადო მოთხოვნაზე კი მითითებულია ვინმე მ-ელი, რომლებსაც მოსარჩელო არ იცნობს.

ნ. ქ-მე ასევე აღნიშნავდა, რომ იგი არის მეორე ჯგუფის ინვალიდი და საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის II ნაწილის «ა» პუნქტის შესაბამისად, მისი დასაბეგრი შემოსავალი 3000 ლარამდე არ იბეგრება საშემოსავლო გადასახადით.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2008 წლის 30 დეკემბრის გადაწყვეტილებით ინდ/მ ნ. ქ-მის სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ: ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 21 ნოემბრის '7693 ბრძანება ინდ/მ ქ-მის საჩივრის განუხილველად დატოვებისა და ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 24 აგვისტოს '005-84 «საგადასახადო მოთხოვნის» გაუქმებაზე უარის თქმის ნაწილში; ბათილად იქნა ცნობილი თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 26 დეკემბრის '307117, 2007 წლის 18 იანვრის '307439, 2007 წლის 22 იანვრის '307433 და 2007 წლის 15 აგვისტოს '314733 ბრძანებები, ამავე ინსპექციის 2007 წლის 8 იანვრის '307117, 2007 წლის 6 თებერვლის '307439, 2007 წლის 5 თებერვლის '307433 და 2007 წლის 24 აგვისტოს '00584 საგადასახადო მოთხოვნები.

საქალაქო სასამართლო თავის გადაწყვეტილებაში განმარტავდა, რომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის «დ» ქვეპუნქტის თანახმად, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი არის ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, რომელიც აწესებს, ცვლის, წყვეტს ან ადასტურებს პირის ან პირთა შეზღუდული წრის უფლებებსა და მოვალეობებს. ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტად ჩაითვლება ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება მის უფლებამოსილებას მიკუთვნებული საკითხის დაკმაყოფილებაზე განმცხადებლისათვის უარის თქმის შესახებ, ასევე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული ან დადასტურებული დოკუმენტი, რომელსაც შეიძლება მოჰყვეს სამართლებრივი შედეგები.

სასამართლო განმარტავდა, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული დოკუმენტის ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტად მიჩნევისათვის აუცილებელია, რომ იგი, ფორმალურ-სამართლებრივი თვალსაზრისით, აკმაყოფილებდეს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის «დ» ქვეპუნქტის იმპერატიულ-ნორმატიულ მოთხოვნებს და შეიცავდეს აღნიშნული ქვეპუნქტით გათვალისწინებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის

ლეგალური დეფინიციის ყველა ელემენტს, კერძოდ: სადავო ურთიერთობის ერთ-ერთი მხარე უნდა იყოს ადმინისტრაციული ორგანო – ადმინისტრაციული აქტის ავტორი; სადავო სამართლებრივი ურთიერთობა უნდა გამომდინარეობდეს ადმინისტრაციული (საჯარო) სამართლის კანონმდებლობიდან; ადმინისტრაციული ორგანოს ღონისძიება მიმართული უნდა იყოს კონკრეტული შემთხვევის მოწესრიგებისა და არსებული სამართლებრივი მდგომარეობის შეცვლისაკენ, ანუ იგი უნდა აწესებდეს, ცვლიდეს, წყვეტდეს ან ადასტურებდეს პირის სამართლებრივ მდგომარეობას.

სასამართლო მიიჩნევდა, რომ ინდ/მ ქ-მის მიერ სადავოდ ქცეული ბრძანებები და საგადასახადო მოთხოვნები წარმოადგენენ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს და სასამართლოს მიერ უნდა შეფასდეს მათი კანონთან შესაბამისობის საკითხი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი პირების მიერ საქონლის/მომსახურების მიწოდების დროს მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას შესაბამისი მონაცემები აღირიცხება მხოლოდ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენებით. ამავე მუხლის მე-5 ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტის თანახმად, საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების ვალდებულების მქონე პირებმა უნდა უზრუნველყონ საქონლის/მომსახურების მიწოდების ღირებულების ნაღდი ფულით ანაზღაურებისას მომხმარებელზე საკონტროლო-სალარო აპარატების მიერ ამოებჭდილი ჩეკის გაცემა, რომელიც ადასტურებს საქონლის/მომსახურების მიწოდების ოპერაციასთან დაკავშირებით შესაბამისი ნაღდი ფულის გადახდის ფაქტს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-4 ნაწილით რეგლამენტირებულია, რომ მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებლობა იწვევს დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით. ამავე მუხლის მე-5 ნაწილი ადგენს, რომ ამ მუხლის მე-4 ან/და მე-10 ნაწილებით განსაზღვრული ქმედება, ჩადენილი განმეორებით, იწვევს დაჯარიმებას 1 500 ლარის ოდენობით, ხოლო ამავე ნორმის მე-6 ნაწილით დადგენილია, რომ ამ მუხლის მე-5 ნაწილით განსაზღვრული ჯარიმის გამოყენების შემდეგ, ამ მუხლის მე-4 ან/და მე-10 ნაწილით/ნაწილებით განსაზღვრული ქმედება, ჩადენილი განმეორებით, იწვევს დაჯარიმებას ყოველ შემდგომ განმეორებაზე 2500 ლარის ოდენობით.

სასამართლო ასევე მიუთითებდა, რომ ზემოაღნიშნული საკანონმდებლო აქტის 127-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ინსპექციის უფლებამოსილი პირი გადასახადის გადამხდელთან/სხვა ვალდებულ პირთან ამ კოდექსით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის გამოვლენისას ადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს, ხოლო მე-11 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენიდან არაუგვიანეს 30 კალენდარული დღისა საქმის განხილვის მასალებზე დაყრდნობით საგადასახადო ინსპექციის უფროს/მოადგილე საქმეზე იღებს გადაწყვეტილებას, რომელიც ფორმდება ბრძანებით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 80.3 მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს «საგადასახადო მოთხოვნას» უგზავნის გამოვლენილ საგადასახადო სამართალდარღვევაზე ან საგადასახადო შემოწმების მასალებზე თანხების დარიცხვის შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მოადგილის მიერ გადაწყვეტილების მიღების დღიდან 5 სამუშაო დღის განმავლობაში. «საგადასახადო მოთხოვნის» გამოცემის წესი, ფორმა და პროცედურები განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით დადგენილი წესით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 23-ე ნაწილის თანახმად, აღიარებულ საგადასახადო ვალდებულებას წარმოადგენს გადასახადი ან სანქცია, რომელიც წარმოშობილია საგადასახადო დეკლარაციის საფუძველზე, რომელსაც ეთანხმება გადასახადის გადამხდელი, ან რომლის გასაჩივრების ვადაც გასულია, ან სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილების საფუძველზე.

საქალაქო სასამართლო მიუთითებდა საგადასახადო კოდექსის 46-ე მუხლზე, რომლითაც რეგლამენტირებულია საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელისათვის/საგადასახადო აგენტისათვის ან სხვა ვალდებული პირისათვის შეტყობინების გაგზავნის წესი. აღნიშნული ნორმა ადგენს, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელისათვის/საგადასახადო აგენტისათვის ან სხვა ვალდებული პირისათვის გასაგზავნი ნებისმიერი შეტყობინება ან სხვა დოკუმენტი შედგენილი უნდა იყოს წერილობითი ფორმით, ხელმოწერილი უნდა იყოს ხელმძღვანელის ან უფლებამოსილი თანამდებობის პირის მიერ სახელისა და გვარის მითითებით და დამოწმებული უნდა იყოს ბეჭდით (ასეთის არსებობის შემთხვევაში). გადასახადის გადამხდელს უნდა ჩაბარდეს დოკუმენტის დედანი. დოკუმენტი ჩაბარებულად ითვლება, თუ იგი გაიგზავნება დაზღვეული საფოსტო გზავნილით ან პირადად გადაეცა გადასახადის გადამხდელს ან მის უფლებამოსილ ან/და კანონიერ წარმომადგენელს.

საქალაქო სასამართლო აღნიშნავდა, რომ მოპასუხის მიერ წარმოდგენილი მოხსენებითი ბარათებისა და გადასახადის გადამხდელზე ჩაბარებული «საგადასახადო მოთხოვნების» რეესტრით არ დასტურდება მოსარჩელისათვის საგადასახადო კოდექსის 46-ე მუხლით დადგენილი წესით სადავო საგადასახადო მოთხოვნების ჩაბარების ფაქტი. კანონმდებელი იმპერატიულად ადგენს, რომ დოკუმენტი ითვლება ჩაბარებულად, თუ იგი გაიგზავნება დაზღვეული საფოსტო გზავნილით ან პირადად გადაეცა გადასახადის გადამხდელს ან მის უფლებამოსილ ან/და კანონიერ წარმომადგენელს, რაც ასევე არ დასტურდება, ვინაიდან საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებებით სადავო «საგადასახადო მოთხოვნები» ჩაბარებული აქვს ვინმე ლ.

ჯ-შილსა და თ. მ-ელს, რომელთა მოსარჩელის წარმომადგენლობის უფლებამოსილების დამადასტურებელი მტკიცებულება მოპასუხეთა მიერ ვერ იქნა წარმოდგენილი. ამდენად, სასამართლო მიიჩნევდა, რომ მოპასუხეთა მიერ სათანადოდ არ იქნა გამოკვლეული საქმის მასალები და გაუგებარია, რატომ მიიჩნია მოპასუხე შემოსავლების სამსახურმა, რომ ინდ.მ ქ-ძის მიერ 146.8 მუხლის «თ» ქვეპუნქტის თანახმად, გასული იყო საჩივრის წარდგენის კანონით დადგენილი ვადა.

საქალაქო სასამართლო განმარტავდა, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი არის პირველადი წერილობითი დოკუმენტი, რომელშიც ფიქსირდება საგადასახადო სამართალდარღვევის ფაქტი და რომლის გამოც მომავალში პირის მიმართ შესაძლებელია, გამოყენებულ იქნეს კანონით დადგენილი სანქცია, ხოლო საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოებისა და მითითებული ოქმის შედგენის წესი რეგლამენტირებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 127-ე მუხლით. ამასთან, სანქციის გამოყენების საკითხს წყვეტს უფლებამოსილი პირი – ინსპექციის უფროსი/მოადგილე, რომელმაც უნდა იმოქმედოს ხსენებული ნორმით დადგენილი წესების შესაბამისად. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 127-ე მუხლის მე-9 ნაწილით დადგენილია, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის განსახილველად მომზადებისას ინსპექციის უფროსი/მოადგილე წყვეტს შემდეგ საკითხებს: ა) განეკუთვნება თუ არა მის კომპეტენციას აღნიშნული საქმის განხილვა; ბ) სწორად არის თუ არა შედგენილი ოქმი და საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის სხვა მასალები; გ) გამოთხოვლია თუ არა საჭირო დამატებითი მასალა; იმავე 127-ე მუხლის მე-10 ნაწილით დადგენილია, რომ საგადასახადო ინსპექციის უფროსი/მოადგილე საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის განსახილვისას ვალდებულია დაადგინოს: ა) ჩადენილი იყო თუ არა სამართალდარღვევა ბ) ბრალეულია თუ არა პირი მის ჩადენაში გ) ექვემდებარება თუ არა პირი ამ კოდექსით განსაზღვრულ პასუხისმგებლობას.

სასამართლო მიუთითებდა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლზე, რომელიც ამომწურავად განსაზღვრავს მტკიცებულებათა წრეს. საქმის სწორად გადაწყვეტისათვის მნიშვნელობის მქონე ფაქტების დასადასტურებლად შეიძლება გამოყენებული იქნეს მხარეთა ახსნა-განმარტებები, მოწმეთა ჩვენებები, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებები და ექსპერტის დასკვნები. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-19 მუხლის თანახმად, სასამართლო უფლებამოსილია საკუთარი ინიციატივითაც შეაგროვოს ფაქტობრივი გარემოებები და მტკიცებულებები. სასამართლო აღნიშნავდა, რომ ინდ.მ ქ-ძის მიერ 2006 წლის პირველ, 22, 24 დეკემბერს, ასევე, 2007 წლის 25 ივლისს საგადასახადო სამართალდარღვევის – მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოუყენებლობის რეალურად ჩადენის დადგენის მიზნით, მოპასუხეს დაევალა აღნიშნული საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შემდგენ პირთა მონაცემების წარმოდგენა და მათი სასამართლოს სხდომაზე გამოცხადების უზრუნველყოფა. სასამართლო მიუთითებდა, რომ მოპასუხის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის საფუძველზე, შესაძლებელი გახდა მხოლოდ მოწმე ნ. ხ-ურის დაკითხვა, რომლის ჩვენებითაც ვერ დადასტურდა მოსარჩელის მიერ საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტი. სასამართლომ არც ზ. ხ-ავას ახსნა-განმარტებითი ბარათი მიიჩნია მოსარჩელის მიერ სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტის დამადასტურებელ მტკიცებულებად, ვინაიდან მიიჩნევდა, რომ იგი ემყარება მხოლოდ ვარაუდს, რომ ინდ.მ ქ-ძე სამჯერ იქნა დაჯარიმებული სალარო აპარატის გამოუყენებლობისათვის, რაც მისი მოსაზრებით, ბადებს საფუძვლიან ეჭვს, რომ 2007 წლის 25 ივლისს კვლავ იქნა ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევა. სასამართლოს მითითებით, აღნიშნული ვერ იქნა მიჩნეული ნ. ქ-ძის მიერ საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტის დამადასტურებელ მტკიცებულებად, ვინაიდან არც ერთი ზემოაღნიშნული ოქმი არ არის შედგენილი ნ. ქ-ძის მონაწილეობით, არ არის დაფიქსირებული მისი ხელმოწერა, არც ერთი საგადასახადო მოთხოვნა გადასახადის გადამხდელს არ მიუღია კანონით დადგენილი წესით.

საქალაქო სასამართლო მიუთითებდა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის 1-ელ ნაწილზე, რომლის თანახმადაც, ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით, სასამართლო უფლებამოსილია, გამოიტანოს გადაწყვეტილება ადმინისტრაციული აქტის ბათილად ცნობის შესახებ, თუ ადმინისტრაციული აქტი ეწინააღმდეგება კანონს და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას ან ინტერესს, ან უკანონოდ ზღუდავს მას.

სასამართლო განმარტავდა, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძველები რეგლამენტირებულია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლით, რომლის 1-ელი ნაწილი ადგენს, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების, ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. ამასთან, მითითებული მუხლის მე-2 ნაწილში დაზუსტებულია, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადების ან გამოცემის წესის არსებით დარღვევად ჩაითვლება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა ამ კოდექსის 32-ე ან 34-ე მუხლით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული წარმოების დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მოცემულ საკითხზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

ზემოაღნიშნული გარემოებების გათვალისწინებით, 1-ელი ინსტანციის სასამართლომ მიიჩნია, რომ სარჩელი საფუძვლიანია, რადგან მოხდა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლით გათვალისწინებული კანონის დარღვევა – გასაჩივრებულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებ-

რივ აქტებში ასახული კონკრეტული ურთიერთობის მოწესრიგება არ შეესაბამება მისი გამოცემის სამართლებრივ საფუძვლებსა და წინააღმდეგობაში მოდის მოცემული ურთიერთობის მარეგულირებელ სამართლებრივ ნორმებთან.

აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექციამ) და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა, რომლითაც მოითხოვეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2008 წლის 30 დეკემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით ინდ.მ ქ-მის სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 21 ივლისის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2008 წლის 30 დეკემბრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლო განმარტავდა, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1.2 მუხლის თანახმად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377.1 მუხლის შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390.3 «გ» მუხლის საფუძველზე სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებები და დასკვნები საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით და დამატებით განმარტა შემდეგი:

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 4.1 მუხლის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვადა განისაზღვრება კონკრეტული კალენდარული თარიღით ან დროის მონაკვეთით, რომელიც გამოიანგარიშება წლებით, თვეებით ან დღეებით, ან იმ გარემოებაზე მითითებით, რომელიც აუცილებლად უნდა დადგეს. ამ მუხლის მე-2 ნაწილით, ამ კოდექსით დადგენილი ვადის ათვლა იწყება შესაბამისი მოქმედების განხორციელების მომდევნო დღიდან. ამ კოდექსის მიზნებისათვის დღე შეიძლება იყოს სამუშაო ან კალენდარული. თუ ეს არ არის მითითებული, ამ შემთხვევაში დღე არის სამუშაო დღე. ამასთან, თუ ამ კოდექსის მიზნებისათვის სამუშაო დღე ემთხვევა კალენდარულ დღეს, გარდა შაბათისა, კვირისა და საქართველოს შრომის კოდექსით განსაზღვრული უქმე დღეებისა, ამ მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, მოქმედების განხორციელების ვადა განისაზღვრება კონკრეტული კალენდარული თარიღით ან იმ გარემოებაზე მითითებით, რომელიც აუცილებლად უნდა დადგეს ამ დროის მონაკვეთში. უკანასკნელ შემთხვევაში მოქმედება შეიძლება განხორციელდეს დროის მთელი მონაკვეთის განმავლობაში, ხოლო მე-6 ნაწილის თანახმად, მოქმედება, რომლის განხორციელებისათვის დადგენილია ვადა შეიძლება განხორციელდეს ამ ვადის ბოლო სამუშაო დღის დამთავრებამდე, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ამ კოდექსით დაშვებულია მოქმედების განხორციელება საბანკო გადარიცხვით ან დაზღვეული საფოსტო გზავნილით. უკანასკნელ შემთხვევაში მოქმედება დადგენილ ვადაში განხორციელებულად ჩაითვლება, თუ იგი განხორციელდა ვადის ბოლო დღის 24 საათამდე. ამ მუხლის მე-7 ნაწილით, თუ ვადის ბოლო დღე ემთხვევა არასამუშაო დღეს, ვადა გრძელდება შემდეგი სამუშაო დღის ბოლომდე.

სააპელაციო პალატა აღნიშნავდა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 127-ე მუხლით განისაზღვრა საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოების წესი. ამ მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადამხდელთან სხვა ვალდებულ პირთან ამ კოდექსით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის გამოვლენისას (გარდა საგადასახადო წარმოების დროს გამოვლენილი სამართალდარღვევებისა) დგება საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რომელშიც ამ მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით უნდა აღინიშნოს: ა) ოქმის დასახელება; ბ) მოქმედების ჩატარების ადგილი და თარიღი; გ) ოქმების დაწყებისა და დასრულების დრო; დ) ოქმის შემდგენი პირისა და იმ პირის (პირების) თანამდებობა, სახელი და გვარი, რომლებმაც გამოავლინეს სამართალდარღვევა; ე) მოქმედების მონაწილეთა სახელი და გვარი, ხოლო საჭიროების შემთხვევაში – მისამართი; ვ) მოქმედების შინაარსი და მისი ჩატარების თანმიმდევრობა; ზ) მოქმედების ჩატარებისას გამოვლენილი, საქმესთან დაკავშირებული არსებითი ფაქტები და გარემოებები. ამ მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად, ოქმი გასაცნობად წარედგინება მოქმედების მონაწილე ყველა პირს. მათ უფლება აქვთ, გამოთქვან შენიშვნები, ისინი აისახება ოქმში. მე-5 ნაწილის თანახმად, ოქმს ხელს აწერენ ოქმის შემდგენი პირი და სამართალდარღვევის ჩამდენი გადასახადის გადამხდელი სხვა ვალდებულ პირი ან მისი წარმომადგენელი, ხოლო, თუ არიან მოწმეები, ოქმს შეიძლება მათაც მოაწერონ ხელი. ამ მუხლის მე-7 ნაწილით, თუ სამართალდამრღვევის ჩამდენი უარს იტყვის ოქმის ხელმოწერაზე, ოქმში კეთდება შესაბამისი ჩანაწერი. სამართალდამრღვევის ჩამდენს უფლება აქვს წარმოადგინოს ოქმისათვის დასართავი ახსნა-განმარტებები და შენიშვნები ოქმის შინაარსთან დაკავშირებით, აგრეთვე, ჩამოაყალიბოს თავის ხელმოწერაზე უარის თქმის მოტივები, ხოლო მე-8 ნაწილის თანახმად, ოქმის ერთი ეგზემპლარი გადაეცემა სამართალდარღვევის ჩამდენს.

ამ მუხლის მე-12 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენიდან არა უგვიანეს 30 კალენდარული დღისა საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი თანამდებობის პირი საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეზე გამოსცემს ბრძანებას, რომელიც დადგენილი წესით უნდა ჩაჰბარადეს ადრესატს, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენიდან 30 კალენდარული დღის გასვლის შემდეგ გამოცემული ბრძანება ბათილია.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 27 თებერვლის 1145 ბრძანებით დამტკიცებული «საგადასახადო ორგანოების მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესის დაცვაზე კონტროლის პროცედურების შესახებ ინსტრუქციის» 4.5. მუხლის თანახმად, საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვაზე კონტროლის პროცედურის განხორციელების დროს, საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე მუშაობის ან მათი გამოუყენებლობის ფაქტის დადგენის მიზნით, საგადასახადო ინსპექციის/რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) თანამშრომელი ობიექტის ხელმძღვანელობისათვის (ხელმძღვანელის ადგილზე არ ყოფნის შემთხვევაში ობიექტის ტერიტორიაზე მომუშავე ნებისმიერი პირისათვის) სამსახურებრივი მოწმობისა და მისი უფლებამოსილების შესახებ ინდივიდუალური ადმინისტრაციული-სამართლებრივი აქტის წარმოდგენის შედეგად, უფლებამოსილია, შეამოწმოს ობიექტზე საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების და საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენისას შეადგინოს შესაბამისი ოქმი. ამავე ინსტრუქციის 5.2. მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმში აღნიშნებოდა: 1) ოქმის დასახელება; 2) მოქმედების ჩატარების ადგილი და თარიღი; 3) მოქმედების დაწყებისა და დასრულების დრო; 4) ოქმის შემდგენი პირისა და იმ პირის (პირების) თანამდებობა, სახელი და გვარი, რომლებმაც გამოავლინეს სამართალდარღვევა; 5) მოქმედების მონაწილეთა სახელი და გვარი, ხოლო საჭიროების შემთხვევაში – მისამართი; 6) მოქმედების შინაარსი და მისი ჩატარების თანმიმდევრობა; 7) მოქმედების ჩატარებისას გამოვლენილი, საქმეებთან დაკავშირებული არსებითი ფაქტები და გარემოებები. ამავე მუხლის მე-4 პუნქტის თანახმად, ოქმს ხელს აწერს ოქმის შემდგენი პირი და საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩამდენი გადამხდელი ან მისი წარმომადგენელი (უფლებამოსილი პირი), ხოლო თუ მოწმეები იყვნენ, ხელს აწერენ მოწმეებიც.

სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 1 დეკემბრის 1307117, 2006 წლის 22 დეკემბრის 1307439, 2006 წლის 24 დეკემბრის 1307433, 2007 წლის 25 ივლისის 1314733 საგადასახადო სამართალდარღვევების შესახებ ოქმები შედგენილია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 127-ე მუხლისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 27 თებერვლის 1145 ბრძანებით დამტკიცებული «საგადასახადო ორგანოების მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესის დაცვაზე კონტროლის პროცედურების შესახებ ინსტრუქციის» მოთხოვნათა დარღვევით. ამდენად, კანონშესაბამოა და ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი მათ საფუძველზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თბილისის საგადასახადო ინსპექციის, ამჟამად – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) მიერ გამოცემული ადმინისტრაციული-სამართლებრივი აქტები: 2006 წლის 26 დეკემბრის 1307117 ბრძანება; 2007 წლის 18 იანვრის 1307439 ბრძანება; 2007 წლის 22 იანვრის 1307433 ბრძანება; 2007 წლის 15 აგვისტოს 1314733 ბრძანება; 2007 წლის 05 იანვრის 1307117 საგადასახადო მოთხოვნა; 2007 წლის 05 თებერვლის 1307433 საგადასახადო მოთხოვნა; 2007 წლის 06 თებერვლის 1307439 საგადასახადო მოთხოვნა; 2007 წლის 24 აგვისტოს 1005-84 საგადასახადო მოთხოვნა. შესაბამისად, პალატამ უსაფუძვლობის გამო არ გაიზიარა აპელანტების მოსაზრება აღნიშნულზე.

აღნიშნულ განჩინებაზე საკასაციო საჩივარი შეიტანეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექცია) და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა. კასატორები საკასაციო საჩივრებით მოითხოვდნენ თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 21 ივლისის განჩინების ბათილად ცნობას და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით ინდ.მ. ქ-მის სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

პირველი კასატორი – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრი (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივარში აღნიშნავდა, რომ სააპელაციო სასამართლოს მიერ გადაწყვეტილება გამოტანილია კანონის დარღვევით. კერძოდ: 1) სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა; 2) გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა და 3) არასწორად განმარტა კანონი.

კასატორის მოსაზრებით, სააპელაციო სასამართლოს მიერ დარღვეულია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «ა» და «გ» ქვეპუნქტები. სააპელაციო სასამართლოს მიერ საქმე განხილულია მნიშვნელოვანი საპროცესო დარღვევით და არსებობს ვარაუდი, რომ მას შეეძლო ემოქმედა საქმის განხილვის შედეგზე.

კასატორი საკასაციო საჩივარში მიუთითებდა, რომ სასამართლომ არ გამოიყენა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 97¹ მუხლის 1-ელი ნაწილი, რომლის თანახმად, ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი პირების მიერ საქონლის/მომსახურების მიწოდების დროს მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას შესაბამისი მონაცემები აღირიცხება მხოლოდ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენე-

ბით. კანონმდებლობის აღნიშნულ მოთხოვნათა დარღვევისათვის კი გათვალისწინებულია საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლით დადგენილი ჯარიმები.

კასატორის აზრით, საგადასახადო ინსპექცია მოქმედებდა თავისი კომპეტენციის ფარგლებში და სასამართლომ არასწორად მიუთითა ადმინისტრაციული კანონმდებლობის მოთხოვნათა დარღვევაზე.

მეორე კასატორი – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თავის საკასაციო საჩივარში აღნიშნავდა, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ ისე გააუქმა სადაო აქტები, საერთოდ არ უმსჯელია სადავო აქტების გაუქმებისათვის საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლით დადგენილ მთავარ საფუძველზე – აქტების კანონსაწინააღმდეგობაზე.

კასატორის მოსაზრებით, სასამართლომ არ განიხილა ის ფაქტობრივი გარემოებები, რომელიც შეკრებილი იყო საქმეზე და მათი განხილვა აუცილებელი იყო, საკითხის სპეციფიკიდან გამომდინარე. სასამართლოს მიერ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილის გათვალისწინებით სრულად და ობიექტურად არ იქნა განხილული საქმეში არსებული მტკიცებულებები, რაც გახდა მიზეზი მცდარი დასკვნების გამოტანისა.

კასატორი აღნიშნავდა, რომ ვინაიდან მოსარჩელეს სადავოდ არ გაუხდია საკასო აპარატის გამოუყენებლობის ფაქტებზე საგადასახადო სამართალდარღვევის პირველ და მეორე შემთხვევებზე გამოვლენისას შედგენილი ადმინისტრაციული აქტები – ინდ.მ ნ. ქ-ძის 2500 ლარით დაჯარიმების თაობაზე 2007 წლის 25 ივლისის 1314733 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმიც, მის საფუძველზე მიღებული 2007 წლის 15 აგვისტოს 1314733 ბრძანებაც და 2007 წლის 24 სექტემბრის 1005-84 საგადასახადო მოთხოვნაც მოქმედ საგადასახადო კანონმდებლობასთან სრულ შესაბამისობაშია და არ არსებობს მათი ბათილად ცნობის საფუძველი.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, საკასაციო საჩივრის საფუძველების შესწავლისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ამავე სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის საკასაციო საჩივრები უსაფუძველოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალებში ასახულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დადგენილად მიიჩნევს შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებს: 2006 წლის 1 დეკემბერს ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის თანამშრომლებმა შეადგინეს საგადასახადო სამართალდარღვევათა ოქმი 1307117, რომელშიც მიეთითა, რომ ინდ/მეწარმე ნ. ქ-ძე ფუნქციონირებდა საკონტროლო სალარო აპარატის გამოყენების გარეშე. მითითებული ოქმის საფუძველზე, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოადგილის 2006 წლის 26 დეკემბრის 1307117 ბრძანებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მოთხოვნათა დარღვევის მოტივით, ინდ.მ ნ. ქ-ძეს პასუხისმგებლობის ზომად, სანქციის სახით, განესაზღვრა ჯარიმა 500 ლარის ოდენობით, რაზედაც 2007 წლის 8 იანვარს გაიცა საგადასახადო მოთხოვნა 1307117.

2006 წლის 22 დეკემბერს ინდ/მეწარმე ნ. ქ-ძის მიმართ კვლავ იქნა შედგენილი საგადასახადო სამართალდარღვევის შესახებ ოქმი 1307430, რომელშიც მიეთითა, რომ ინდ/მეწარმე ნ. ქ-ძე მომხმარებელთან ანგარიშსწორებას ახორციელებდა სალარო აპარატის გამოყენების გარეშე არ ამოარტყა ჩეკი. აღნიშნული ოქმის საფუძველზე, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოადგილის 2007 წლის 18 იანვრის 1307439 ბრძანებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მოთხოვნათა დარღვევისათვის, ინდ/მეწარმე ნ. ქ-ძეს პასუხისმგებლობის ზომად – სანქციად, განესაზღვრა ჯარიმა 500 ლარის ოდენობით, რაზედაც 2007 წლის 6 თებერვალს გაიცა საგადასახადო მოთხოვნა 1307439.

2006 წლის 24 დეკემბერს ინდ/მეწარმე ნ. ქ-ძის მიმართ კვლავ იქნა შედგენილი სამართალდარღვევათა ოქმი 1307433, რომლის საფუძველზეც, ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოადგილის 1307433 ბრძანებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-5 ნაწილის საფუძველზე, სანქციად განისაზღვრა ჯარიმა 1500 ლარის ოდენობით და 2007 წლის 5 თებერვალს გაიცა საგადასახადო მოთხოვნა 1307433.

2007 წლის 25 ივლისს ინდ/მეწარმე ნ. ქ-ძის მიმართ შედგა კიდევ ერთი სამართალდარღვევის ოქმი 1314733, რომლის საფუძველზეც, ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოადგილის იმავე ნომრის ბრძანებით, სანქციად განისაზღვრა ჯარიმა – 2500 ლარი და გაიცა საგადასახადო მოთხოვნა 100584.

დადგენილია, რომ სამართალდარღვევათა თაობაზე მიღებული ოქმები და საგადასახადო მოთხოვნები ინდ/მეწარმე ნ. ქ-ძეს კანონით დადგენილი წესით არ ჩაბარებია.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 126.1 მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო სანქცია არის პასუხისმგებლობის ზომა, ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის. იმავე კოდექსის 123-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა.

ზემოაღნიშნულ ნორმებზე დაყრდნობით საკასაციო სასამართლო განმარტავს შემდეგს: არავის შეიძლება შეეფარდოს ზემოქმედების ზომა საგადასახადო სამართალდარღვევის გამო, თუ არა კანონმდებლობით დადგენილ საფუძველზე და წესით. საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან, საგადასახადო სამართალდარღვევათა საქმეები აწარმოონ კანონიერების მკაცრი დაცვით და კანონმდებლობის ზუსტი შესაბამისობით.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, სამართალდარღვევის გამოვლენისა და სანქციის შეფარდებისას, საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები ვალდებული არიან, საგადასახადო სამართალდარღვევათა ოქმი აწარმოონ კანონმდებლობის მოთხოვნათა ზუსტი დაცვით, ვინაიდან აღნიშნული წარმოადგენს პირველად წერილობით დოკუმენტს, რომელშიც ფიქსირდება სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტი და დასტურდება სამართალდამრღვევი პირის ვინაობა.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 27 თებერვლის 1145 ბრძანებით დამტკიცებული «საგადასახადო ორგანოების მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესის დაცვაზე კონტროლის პროცედურების შესახებ ინსტრუქციის» მე-5 მუხლის მე-2 პუნქტის შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმში აღინიშნება: ა) ოქმის დასახელება, ბ) მოქმედების ჩატარების ადგილი და თარიღი; გ) მოქმედების დაწყებისა და დასრულების დრო; დ) ოქმის შემდგენი პირისა და იმ პირის (პირების) თანამდებობა, სახელი და გვარი, რომლებმაც გამოავლინეს სამართალდარღვევა; ე) მოქმედების მონაწილეთა სახელი და გვარი, ხოლო საჭიროების შემთხვევაში – მისამართი; ვ) მოქმედების შინაარსი და მისი ჩატარების თანმიმდევრობა; ზ) მოქმედების ჩატარებისას გამოვლენილი, საქმეებთან დაკავშირებული არსებითი ფაქტები და გარემოებები.

იმავე ინსტრუქციის მე-5 მუხლის მე-4 პუნქტის შესაბამისად, ოქმს ხელს უნდა აწერდეს ოქმის შემდგენი პირი და საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩამდენი გადასახადის გადამხდელი ან მისი წარმომადგენელი (უფლებამოსილი პირი), ხოლო თუ მოწმეები იყვნენ, ოქმზე ხელს აწერენ მოწმეებიც.

ნორმატიულ აქტში წარმოდგენილი დეტალიზაცია, საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, განპირობებულია იმ გარემოებით, რომ ოქმი იყოს ზედმიწევნით სრული. ამ შემთხვევაში ისეთი სავალდებულო მოთხოვნები, როგორც არის სამართალდარღვევის ოქმის ადგილზე შედგენა, სამართალდამრღვევისათვის ახსნა-განმარტების ჩამორთმევა, მოწმეთა მოძიება, გამოკითხვა და მათ შესახებ ინფორმაციის ოქმში შეტანა, წარმოადგენს საბოლოო სამართლებრივი შედეგის დადგომისათვის – სახდელის დაკისრებისათვის პრაქტიკული მნიშვნელობის მქონე გარემოება.

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების შესწავლისა და მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის საფუძველზე ადასტურებს სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ წარმოდგენილი ოქმები არ იძლევა მტკიცების საკმარის საფუძველს, რომ სამართალდარღვევის ფაქტი უდავოდ მოხდა და სამართალდარღვევა ჩადენილია ინდ/მეწარმე ნ. ქ-ძის მიერ.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, ამ გარემოებათა დამტკიცება შეიძლება თვით მხარეთა (მესამე პირთა) ახსნა-განმარტებით, მოწმეთა ჩვენებით, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებებითა და ექსპერტთა დასკვნებით. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად, სასამართლოსათვის არავითარ მტკიცებულებას არა აქვს წინასწარ დადგენილი ძალა, ხოლო ამ მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, სასამართლო მტკიცებულებებს აფასებს თავისი შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს მათ ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგად მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ. ამასთან, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ კანონით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შესახებ სარჩელის წარდგენის შემთხვევაში მტკიცების ტვირთი ეკისრება ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელმაც გამოსცა ეს აქტი.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური და ამავე სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრი ვერ წარმოადგენენ დასაბუთებულ საკასაციო პრეტენზიას, რის გამოც საკასაციო სასამართლო მოკლებულია პროცესუალურ შესაძლებლობას, დადგენილად მიიჩნიოს ინდ/მეწარმე ნ. ქ-ძის მხრიდან საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტი.

როგორც აღინიშნა, სამართლებრივი ზემოქმედების ღონისძიება შესაძლოა გამოყენებულ იქნას მხოლოდ იმ პირის მიმართ, რომელმაც ეს გადაცდომა ჩაიდინა. საგულისხმოა, რომ კასატორებმა ვერც ერთი ინსტანციის სასამართლოში ვერ წარმოადგინეს სათანადო მტკიცებულებები იმის თაობაზე, რომ სამართალდარღვევა ჩადენილია ნ. ქ-ძის მიერ. ვერც საქმეში წარმოდგენილი მასალებით და ვერც მოწმეთა ჩვენებებით ვერ დაადასტურეს სამართალდარღვევაზე შედგენილი ოქმში მითითებული პირების სამართლებრივი კავშირი ინდ/მეწარმესთან, რაც, საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, გამორიცხავს ინდ/მეწარმე ნ. ქ-ძის მიმართ საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული პასუხისმგებლობის ღონისძიების გამოყენების შესაძლებლობას.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53.5 მუხლის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის, თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცე-

ბულებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს. იმავე კოდექსის 60.1 მუხლის 1-ელი ნაწილის შესაბამისად, ადმინისტრაციულ სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონით დადგენილი სხვა მოთხოვნები.

ყოველივე ზემოაღნიშნულის, საფუძველზე საკასაციო სასამართლო მართებულად მიიჩნევს სააპელაციო სასამართლოს შეფასებას გასაჩივრებული აქტების კანონშესაბამობის თაობაზე და თვლის, რომ საკასაციო საჩივრებს უარი უნდა ეთქვას დაკმაყოფილებაზე დაუსაბუთებლობის მოტივით.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ელი მუხლის მე-2 ნაწილით, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-ე მუხლით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ამავე სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 21 ივლისის განჩინება;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საგადასახადო მოთხოვნის კანონდარღვევით წარდგენა, სისხლის სამართლის საქმეზე ჩატარებული ექსპერტის დასკვნისათვის პრეიუდიციული ძალის მინიჭება

განჩინება

18ს-1434-1370(2კ-09) 25 მარტი, 2010 წ., ქ. თბილისი

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

სარჩელის საგანი: ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2007 წლის 7 თებერვალს შპს «...» სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიმართ, მესამე პირად კი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი დაასახელა.

სასარჩელო განცხადებაში აღნიშნული იყო, რომ 2006 წლის 19 დეკემბერს შპს «...» აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში წარადგინა შესაგებელი, რომლითაც მოითხოვა 2006 წლის 6 დეკემბრის 128-02/15437 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა დღგ-ს, აქციზისა და მოგების გადასახადების მიხედვით; 2007 წლის 4 იანვარს კი წარადგინა საჩივარი საგადასახადო დეპარტამენტის მიმართ, რომელიც არ დაკმაყოფილდა საგადასახადო დეპარტამენტის 2007 წლის 22 იანვრის 13-09/396 გადაწყვეტილებით; 2007 წლის 22 იანვარს შპს «...» წარადგინა საჩივარი დავების განხილვის საბჭოში, რომელიც არ დაკმაყოფილდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2007 წლის 5 თებერვლის 105-04/952 გადაწყვეტილებით.

მოსარჩელის განმარტებით, 2006 წლის 11 ნოემბერს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიციის საგამომიებო დეპარტამენტის პირველი ოპერატიულ-საგამომიებო სამმართველოს 2006 წლის 14 სექტემბრის 116-4-6/1158 მომართვისა და ამავე პოლიციის სპეციალურ გამოკვლევათა და ფინანსური ექსპერტის დეპარტამენტის 2006 წლის 21 სექტემბრის 1345 და 2006 წლის 23 ოქტომბრის 1416 დავალებების საფუძველზე, მათ მიერ ჩატარდა შპს «...» დოკუმენტური რევიზია. რევიზია შეეხო 2005 წლის 1 იანვრიდან 2006 წლის 1 სექტემბრამდე პერიოდს. აღნიშნული რევიზიის აქტის შესაბამისად, შპს «...» დაერიცხა: დღგ – 36 515 ლარი, აქციზის გადასახადი – 9 342 ლარი, მოგების გადასახადი – 26 438 ლარი, ხოლო სხვა გადასახადები – 7 146 ლარი. რევიზიის აქტის საფუძველზე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის მიხედვით შპს «...» წარედგინა 2006 წლის 6 დეკემბრის 128-02/15437 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის შესაბამისად, გადასახდელად განესაზღვრა აქტის საფუძველზე დარიცხული თანხა. ხსენებული აქტის შესაბამისად,

მისად, საგადასახადო მოთხოვნაში საგადასახადო ინსპექციამ გადასახადის დარიცხვის საფუძველად მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის «გ» ქვეპუნქტსა და 133-ე მუხლის მე-2 ნაწილზე.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ გადამხდელისათვის არ იყო ცნობილი ზემოაღნიშნული რევიზიის აქტის საფუძველზე, აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ გამოცემული იყო თუ არა ბრძანება თანხების დარიცხვის შესახებ. საგადასახადო მოთხოვნა წარმოადგენდა ადმინისტრაციული ორგანოს – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტანენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ ადმინისტრაციული და საგადასახადო კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს, რომელიც აწესებდა, ცვლიდა, წყვეტდა ან ადასტურებდა შპს «...» უფლებებსა და მოვალეობებს. სადავო ადმინისტრაციული აქტის სამართლებრივი შედეგები აუცილებლად გამოიწვევდა გადამხდელის კანონიერი უფლებებისათვის ან ინტერესებისათვის ზიანის მიყენებას და მისი უფლებების უკანონოდ შეზღუდვას.

მოსარჩელის განმარტებით, ფინანსური პოლიციის 2006 წლის 11 ნოემბრის აქტის მიხედვით რევიზია ჩატარდა საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსის 59-ე მუხლის «ი» ქვეპუნქტის, «ფინანსური პოლიციის შესახებ» საქართველოს კანონის მე-8 მუხლის, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლისა და «სამეწარმეო საქმიანობის კოტროლის შესახებ» საქართველოს კანონის მოთხოვნათა დარღვევით, რადგან რევიზია დაეყრდნო ფინანსური პოლიციის საგამომიებო დეპარტამენტის პირველი ოპერატიული-საგამომიებო სამმართველოს 2006 წლის 14 სექტემბრის '16-4-6/1158 მომართვას, საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსის 59-ე მუხლის საფუძველზე კი საგამომიებო და სხვა საპროცესო მოქმედებების შესასრულებლად უნდა გამოცემულიყო საგამომიებლის მიერ დადგენილება, ხოლო თუ რევიზიით განიხილებოდა ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების საკითხი, საუწყებო შემოწმება უნდა დავალებოდა აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციას, აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია კი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98-ე და 114-ე მუხლებისა და «სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ» საქართველოს კანონის შესაბამისად, მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე მოიპოვებდა შემოწმების უფლებას და განახორციელებდა ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების საკითხების შემოწმებას. მოსარჩელის განმარტებით, მოცემულ შემთხვევაში ზემოაღნიშნული პროცედურები დარღვეული იყო. ამასთან, რევიზიის აქტი გადამხდელს – შპს «...» უფლებამოსილ პირს არ გადასცემია და მისი არსებობა მოსარჩელისათვის ცნობილი გახდა მხოლოდ საგადასახადო მოთხოვნის მიღებისას.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ განმარტა, რომ რევიზია ჩატარდა კანონდარღვევით, 2006 წლის 11 ნოემბრის რევიზიის აქტის შესაბამისად, გამოიცა საგადასახადო მოთხოვნა, ხოლო კანონდარღვევით მოპოვებულ მტკიცებულებებს იურიდიული ძალა არ გააჩნდათ. მოსარჩელემ მიუთითა, რომ ვინაიდან არსებითად დარღვეული იყო შემოწმების პროცედურასთან დაკავშირებული კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის 1-ელი ნაწილის შესაბამისად, ხსენებული რევიზიის აქტის საფუძველზე გამოცემული აქტი – 2006 წლის 6 დეკემბრის საგადასახადო მოთხოვნა ბათილად უნდა ყოფილიყო ცნობილი.

მოსარჩელემ ასევე მიუთითა, რომ ზემოაღნიშნულის გარდა გადამხდელის მიმართ არასწორად იყო გაანგარიშებული 2006 წლის დღგ-ს, აქციზისა და მოგების გადასახადები, რადგან შპს «...» მიმართ რევიზიის აქტის შესაბამისად, სამეწარმეო საქმიანობის დროს საქონლის რეალიზაციისას გამოყენებულ იქნა საზოგადოების მიერ ზოგიერთ მომხმარებელზე გაყიდულ პროდუქციაზე დაფიქსირებული ფასები და არ იქნა გათვალისწინებული ის სარეალიზაციო ფასები, რომლითაც ხდებოდა საქონლის რეალიზაცია დისტრიბუტორების საშუალებით, მაშინ, როდესაც დისტრიბუცია საზოგადოებაში შეადგენდა საქონელბრუნვის 78%-ს. დაბეგვრის აღნიშნულმა ფაქტმა, სხვა სარეალიზაციო საბაზრო ფასების გამოყენებამ – განაპირობა დღგ-სა და მოგების გადასახადებში თანხების დამატებითი დარიცხვა: რევიზიის დროს არასწორად იყო გამოყენებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 22-ე და 210-ე მუხლების შესაბამისი მოთხოვნები საბაზრო ფასების მიმართ, რადგან არ მომხდარა საქონლის უსასყიდლოდ ან თვითღირებულებაზე ნაკლები ფასით მიწოდება, რაზეც რევიზორებიც მიუთითებდნენ.

რაც შეეხება რევიზიის აქტის შესაბამისად აქციზის გადასახადში თანხების დარიცხვას, მოსარჩელის განმარტებით, აღნიშნული კანონდარღვევით იყო განხორციელებული, რადგან გადამხდელი აქციზური მარკების შექმნისას, კანონის საფუძველზე ახდენდა თანხების დარიცხვას, ხოლო რევიზიის აქტის მიხედვით ხსენებული თანხა მიჩნეულ იქნა ზედმეტად ჩათვლილ თანხად, რამაც გამოიწვია დამატებითი თანხების დარიცხვა 9 342 ლარის ოდენობით. ამასთან, 2007 წლის 17 იანვრის საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს ლეგან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნულ ბიუროში, ჩატარებული ალტერნატიული საფინანსო-საბუღალტრო ექსპერტიზის აქტით გაბათილდა 2006 წლის 11 ნოემბრის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიციის საგამომიებო დეპარტამენტის პირველი ოპერატიული სამმართველოს 2006 წლის 14 სექტემბრის '16-4-6/1158 მომართვისა და ამავე პოლიციის სპეციალურ გამოკვლევათა და ფინანსური ექსპერტიზის დეპარტამენტის რევიზიის აქტით დარიცხული თანხები.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ მოპასუხის მიერ სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემისას დარღვეული ასევე იყო საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის მე-5 ნაწილისა და 96-ე მუხლის მოთხოვნები.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2007 წლის 5 თებერვლის '05-04/952 გადაწყვეტილების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის 2007 წლის 22 იანვრის '13-09/36 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 6 დეკემბრის '28-02/15437 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა მოითხოვა დღგ-ს, აქციზისა და მოგების გადასახადების მიხედვით.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 26 მარტის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის უფლებამონაცვლედ დადგენილ იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური, ხოლო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლედ – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია.

საქალაქო სასამართლოში საქმის განხილვისას მოსარჩელის წარმომადგენელმა შეამცირა სასარჩელო მოთხოვნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 6 დეკემბრის '28-02/15437 საგადასახადო მოთხოვნა დღგ-ს, აქციზისა და მოგების გადასახადის ბათილად ცნობის თაობაზე – აქციზის გადასახადის დარიცხვის ნაწილში.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 19 ივნისის გადაწყვეტილებით შპს «...» სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა შპს «ე-მ», რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 21 თებერვლის საოქმო განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლედ დადგენილ იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექცია. ამავე სასამართლოს 2008 წლის 10 აპრილის საოქმო განჩინებით კი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლედ დადგენილ იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრი (საგადასახადო ინსპექცია).

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 15 მაისის საოქმო განჩინებით მოცემულ საქმეში საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-16 მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულ მესამე პირად საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო ჩაება.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 30 იანვრის გადაწყვეტილებით შპს «...» სააპელაციო საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა; თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2009 წლის 19 ივნისის გადაწყვეტილების შეცვლით მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს «...» სარჩელი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა; სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 6 დეკემბრის '28-02/15437 საგადასახადო მოთხოვნა დღგ-სა და მოგების გადასახადში; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალურ ცენტრს (საგადასახადო ინსპექციას) საქმისათვის არსებითი გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის (საგადასახადო მოთხოვნის) გამოცემა დაევალა წინამდებარე გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლიდან ერთი თვის ვადაში.

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიციის საგამოძიებო დეპარტამენტის პირველი ოპერატიული-საგამოძიებო სამმართველოს 2006 წლის 14 სექტემბრის '116-4/1158 მომართვისა და იმავე პოლიციის სპეციალურ-გამოკვლევათა და ფინანსური ექსპერტიზის დეპარტამენტის 2006 წლის 21 სექტემბრის '13345 და 2006 წლის 23 ოქტომბრის '1416 დავალებების საფუძველზე მეორე სამმართველოს ინსპექტორების მიერ '132061055 სისხლის სამართლის საქმესთან დაკავშირებით წარმოდგენილ მასალებზე დაყრდნობით შპს «...» ჩატარდა დოკუმენტური რევიზია, რომელიც შეეხო 2005 წლის 1 იანვრიდან 2006 წლის 1 სექტემბრამდე პერიოდს. შემოწმებით დადგინდა, რომ საწარმოს საქმიანობის ძირითად საგანს წარმოადგენდა ალკოჰოლური და უალკოჰოლო სასმელების ჩამოსხმა და რეალიზაცია. შემოწმებისას აღმოჩნდა რომ საზოგადოებაში საერთოდ არ იყო ნაწარმოები სალარო ოპერაციები, არ არსებობდა ნაღდი ფულის შემოსავლისა და გასავლის დოკუმენტაცია, რითაც დარღვეული იყო საქართველოს ეროვნული ბანკის პრეზიდენტის 1999 წლის 31 დეკემბრის '1328 ბრძანებით დამტკიცებული «სალაროს მეურნეობის შესახებ» დებულების მოთხოვნები, აგრეთვე, არ ფიქსირდებოდა დისტრიბუტორების მიერ საქონლის რეალიზაციის შემდგომ თანხების მოძრაობა; არ იყო ნაწარმოები სალაროს ოპერაციების დოკუმენტური გაფორმება და სხვა საბუღალტრო რეესტრში ნაღდი ფული მისი გვერდის ავლით უშუალოდ ხვდებოდა საზოგადოების დირექტორთან. თვითღირებულების და გაყიდული პროდუქციის სარეალიზაციო ფასების შედარებით აღმოჩნდა, რომ პროდუქციის რეალიზაცია რიგ შემთხვევებში განხორციელებული იყო თვითღირებულებაზე დაბალი ფასებით ან საშუალო ფასნამატით. შემოწმების შედეგად შპს «...» ბიუჯე-

ტის სასარგებლოდ დამატებით დაეკისრა **106 842,05** ლარი, საიდანაც ძირითადი თანხა იყო **72 295,0** ლარი. აქტის შესაბამისად, საზოგადოებას დღგ-ს ნაწილში დაერიცხა **45 644** ლარი, საიდანაც ძირითადი თანხა შეადგენდა **36 515** ლარს, ჯარიმა – **9129,0** ლარს; აქციზის გადასახადის ნაწილში დაერიცხა **11 677** ლარი, საიდანაც ძირითადი თანხა იყო – **9 342** ლარი, ჯარიმა – **2235** ლარი; მოგების გადასახადში – **46 266,5** ლარი, მათ შორის, ძირითადი თანხა – **26438,0** ლარი, ჯარიმა – **9828,5** ლარი; საზოგადოებას, დამატებით ასევე დაერიცხა ინვენტარიზაციით გამოვლენილი აღურიცხავი საქონლის ღირებულება – **254,55** ლარი და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **133-ე** მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული ჯარიმა – **3000** ლარი. **2006** წლის **6** დეკემბერს აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ შპს «...» წარუდგინა **128-02/15437** საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც მოსარჩელეს დაერიცხა დღგ – **45644** ლარი, მათ შორის, ძირითადი თანხა იყო **36515** ლარი, აქციზის გადასახადი – **11577** ლარი, საიდანაც ძირითადი თანხა იყო **9342** ლარი, მოგების გადასახადი – **19828,5** ლარი.

სააპელაციო სასამართლომ საქმის მასალების საფუძველზე მიუთითა, რომ შპს «...» ზემოხსენებული საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის შესახებ საჩივრით მიმართა საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციას, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტს და შემდგომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს, თუმცა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის **2007** წლის **17** იანვრის **174-ს** ბრძანებით და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს **2007** წლის **5** თებერვლის **105-04/952** გადაწყვეტილებით მოსარჩელეს უარი ეთქვა საჩივრის დაკმაყოფილებაზე.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე აღნიშნა, რომ შპს «...» **2006** წლის **22** დეკემბრის განცხადების საფუძველზე საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნულ ბიუროში ჩატარებული ალტერნატიული საფინანსო-საბუღალტრო ექსპერტიზის **13-1389/17** დასკვნით დადგენილი იყო, რომ შპს «...» ფინანსური პოლიციის სპეციალურ გამოკვლევათა და ფინანსური ექსპერტიზის დეპარტამენტის **2006** წლის **1** ნოემბრის აქტით ბიუჯეტის სასარგებლოდ დღგ-ში – **45 644** ლარის, მათ შორის: ძირითადი თანხის – **36515** ლარისა და ჯარიმის – **9129** ლარის, აქციზის გადასახადში – **11677** ლარის, მათ შორის, ძირითადი თანხის – **9342** ლარისა და ჯარიმის – **2235** ლარის, მოგების გადასახადში – **46 265,5** ლარის, მათ შორის, ძირითადი თანხის – **26438** ლარისა და ჯარიმის – **19828,5** ლარის, საქართველოს საგადასახადო კოდექსით **143-ე** მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული ჯარიმა – **254,55** ლარის, ხოლო ამავე კოდექსის **133-ე** მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული ჯარიმა – **3 254,55** ლარის, სულ **106 842,05** ლარის, მათ შორის, ძირითადი თანხის – **72 295** ლარისა და ჯარიმის – **34 547,05** ლარის დაერიცხვა საბუღალტრო ექსპერტიზით არ დასტურდებოდა. საბუღალტრო ექსპერტიზით შპს «...» საანგარიშო პერიოდში **2005** წლის **1** იანვრიდან **2006** წლის **1** სექტემბრამდე პერიოდში ბიუჯეტში დამატებით გადასახდელად დაერიცხა **14932** ლარი, მათ შორის, აქციზის გადასახადის ძირითადი თანხა – **9342** ლარი, ჯარიმა – **2335,5** ლარი, ინვენტარიზაციით გამოვლენილ მატერიალურ ფასეულობათა ზედმეტობა – **254,5** ლარი და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **133-ე** მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული ჯარიმა – **3000** ლარი. სააპელაციო სასამართლომ ასევე მიუთითა, რომ შპს «...» ხელმძღვანელი პირების მიმართ აღძრულ **192061055** სისხლის სამართლის საქმეზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამომიებო დეპარტამენტის პირველი ოპერატიულ-საგამომიებო სამმართველოს გამომძიებლის მიერ **2007** წლის **25** იანვარს დაინიშნა საკომისიო, საფინანსო-საბუღალტრო ექსპერტიზა, რომლის ჩატარება დაევალა საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს ეროვნულ ბიუროს, ხოლო გადასაწყვეტად და დასკვნის გასაცემად დაესვა: იმის განსაზღვრა, თუ რამდენად სწორი იყო ფინანსური პოლიციის სპეციალურ გამოკვლევათა სამმართველოს დოკუმენტური რევიზიის **2006** წლის **11** ნოემბრის აქტით შპს «...» დარიცხული **106842,05** ლარი და საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს **2007** წლის **15** იანვრის საფინანსო-საბუღალტრო ექსპერტიზის **13-1389/17** დასკვნის მიხედვით ბიუჯეტის სასარგებლოდ დარიცხული **14932** ლარი.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე აღნიშნა, რომ საქმეზე წარმოდგენილი ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს საკომისიო, საფინანსო-საბუღალტრო ექსპერტიზის **2007** წლის **15** თებერვლის დასკვნის თანახმად, რომელიც ჩატარდა სისხლის სამართლის **192061055** საქმესთან დაკავშირებით, **2006** წლის **11** ნოემბრის აქტით შპს «...» დარიცხული **106842,05** ლარი არ დასტურდებოდა. **2007** წლის **15** იანვრის **13-1389/17** საბუღალტრო ექსპერტიზის დასკვნით შპს «...ს» **2005** წლის **1** იანვრიდან **2006** წლის **1** სექტემბრამდე პერიოდში ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით გადასახდელად დარიცხული **14932** ლარი, მათ შორის, აქციზის ძირითადი გადასახადი – **9342** ლარი, ჯარიმა – **2335,5** ლარი ინვენტარიზაციით გამოვლენილი მატერიალურ ფასეულობათა ზედმეტობა – **254,5** ლარი და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **133-ე** მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული ჯარიმა – **3000** ლარი. სააპელაციო სასამართლომ უსაფუძვლოდ მიიჩნია საქალაქო სასამართლოს მსჯელობა იმის თაობაზე, რომ სისხლის სამართლის საქმეზე ჩატარებულ ექსპერტიზის დასკვნას არ ჰქონდა მტკიცებულებითი ძალა მოცემული საქმის განხილვისათვის, რამდენადაც დადგენილი იყო, რომ შპს «...» ხელმძღვანელი პირების მიმართ აღძრულ **192061055** სისხლის სამართლის საქმეზე დაინიშნულ იქნა საკომისიო, საფინანსო-საბუღალტრო ექსპერტიზა საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს ეროვნულ ბიუროში, რა დროსაც გადასაწყვეტ საკითხებს წარმოად-

გენდა დასკვნის გაცემა იმის თაობაზე, თუ რამდენად სწორი იყო ფინანსური პოლიციის სპეციალურ გამოკვლევათა სამმართველოს დოკუმენტური რევიზიის 2006 წლის 11 ნოემბრის აქტით შპს «...» დარიცხული 106 842,05 ლარი. აღნიშნული დასკვნით დადგინდა, რომ 2006 წლის 11 ნოემბრის აქტით შპს «...» დარიცხული 106 842,05 ლარი არ დასტურდებოდა.

სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ, ვინაიდან არ იქნა დადასტურებული ის გარემოებები, რაც აღწერილი იყო რევიზიის აქტში, ანუ არ დადასტურდა შპს «...» ხელმძღვანელი პირების მიერ 25 000 ლარზე მეტი გადასახადისაგან თავის არიდება, შპს «...» დირექტორს – ზ. ჟ-იას მიმართ არ იქნა წარდგენილი ბრალდება საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით, საქმე მის მიმართ სასამართლოში წარმართა მხოლოდ საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 197-ე მუხლის 1-ელი ნაწილით (ფალსიფიკაცია) და სასამართლოს გამამტყუნებელი განაჩენიც მის მიმართ გამოტანილ იქნა მხოლოდ ხსენებული მუხლის მიხედვით. სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 106-ე მუხლის «გ» ქვეპუნქტის თანახმად, მტკიცებას არ საჭიროებდა ფაქტები, იმის შესახებ, მოხდა თუ არა მოქმედება და ჩაიდინა თუ არა მოქმედება იმ პირმა, რაც დადგენილი იყო სისხლის სამართლის საქმეზე გამოტანილ კანონიერ ძალაში შესული სასამართლოს განაჩენით, როცა საქმეს იხილავდა სასამართლო იმ პირის მოქმედების სამოქალაქო სამართლებრივი შედეგების შესახებ, ვის მიმართაც გამოტანილი იყო განაჩენი. სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ, მართალია, მოცემულ შემთხვევაში განიხილებოდა შპს «...» სარჩელი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 6 დეკემბრის 128-02/15437 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის თაობაზე დღგ-სა და მოგების გადასახადის მიხედვით, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოების წესით, მაგრამ სააპელაციო სასამართლომ იმ გარემოებაზე მიუთითა, რომ, თუ დადასტურდებოდა შპს «...» რევიზიის აქტში მითითებული ოდენობით გადასახადების დარიცხვა, აღნიშნული ოდენობით გადასახადებისათვის თავის არიდებისათვის პასუხს აგებდა სწორედ შპს «...» ხელმძღვანელობა, კონკრეტულად ის პირი, ვისზეც იყო აღძრული 192061055 სისხლის სამართლის საქმე.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ დოკუმენტურ (კამერალურ) შემოწმებას საფუძვლად დაედო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიციის საგამომიებო დეპარტამენტის პირველი ოპერატიულ-საგამომიებო სამმართველოს 2006 წლის 14 სექტემბრის 116-4/1158 მომართვა, იმავე პოლიციის სპეციალურ გამოკვლევათა და ფინანსური ექსპერტიზის დეპარტამენტის 2006 წლის 21 სექტემბრის 13345 და 2006 წლის 23 ოქტომბრის 1416 დავალებები, მეორე სამმართველოს ინსპექტორების მიერ 132061055 სისხლის სამართლის საქმესთან დაკავშირებით წარმოდგენილ მასალებზე დაყრდნობით; დოკუმენტურ შემოწმებას დაექვემდებარა 2005 წლის 1 იანვრიდან 2006 წლის 1 სექტემბრამდე პერიოდი. აღნიშნული შემოწმების საფუძველზე – შპს «...» ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით დაეკისრა 106 842,05 ლარი და გაგზავნილ იქნა საგადასახადო მოთხოვნა. სააპელაციო სასამართლომ ასევე მიუთითა, რომ მიუხედავად იმისა, არსებობდა თუ არა გამომძიებლის დადგენილება მეწარმის შემოწმების თაობაზე, აუცილებელი იყო მოსამართლის ბრძანების მიღება მეწარმის შესამოწმებლად, მხოლოდ გამომძიებლის დადგენილება არ იყო საკმარისი აღნიშნულისთვის. გამომძიებლის დადგენილება მეწარმის შემოწმებაზე იყო მხოლოდ ვალდებულება საგადასახადო ორგანოს დაეწყო შემოწმება, მაგრამ მეწარმის შემოწმების კანონიერ საფუძველს წარმოადგენდა მხოლოდ მოსამართლის ბრძანება, რაც მოცემულ შემთხვევაში საქმის მასალების მიხედვით წარმოდგენილი არ იყო.

სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მე-2 ნაწილის «გ» ქვეპუნქტის გათვალისწინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ განახორციელა დარიცხვა 2006 წლის 6 დეკემბრის 128-02/15437 საგადასახადო მოთხოვნით, თუმცა, შემდგომში შპს «...» ხელმძღვანელი პირების მიმართ აღძრულ 192061055 სისხლის სამართლის საქმეზე ჩატარებული საკომისიო საფინანსო-საბუღალტრო ექსპერტიზის დასკვნით დადგენილ იქნა, რომ შპს «...» ჩატარებული 2006 წლის 11 ნოემბრის დოკუმენტური რევიზიის აქტით შპს «...» დარიცხული 106 842,05 ლარი არ დადასტურდა, შესაბამისად, არ დადასტურდა ის თანხები, რომლებიც აღნიშნული აქტის საფუძველზე დაერიცხა შპს «...», მათ შორის, დღგ-სა და მოგების გადასახადში დარიცხული თანხებიც. ანუ ის სათანადო ინფორმაცია, რაც გახდა საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემისა და შპს «...» 106 842,05 ლარის დარიცხვის საფუძველი, დარიცხვის მომენტშივე რეალურად არ ასახავდა შპს «...» საგადასახადო ვალდებულებებს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად კი საგადასახადო ორგანოს არ მოუწვევია გადასახადის გადამხდელი, არ მიუღია მისგან გადასახადის დასარიცხად საჭირო ინფორმაცია, არ გამოურკვევია საქმეზე არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებები და არ მიუღია დასაბუთებული გადაწყვეტილება.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 30 იანვრის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

კასატორი აღნიშნავს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიციის საგამომიებო დეპარტამენტის პირველი ოპერატიულ-საგამომიებო სამმართველოს 2006 წლის 14 სექტემბრის 116-4/1158

მომართვისა და ამავე პოლიციის სპეციალურ გამოკვლევათა და ფინანსური ექსპერტიზის დეპარტამენტის 2006 წლის 21 სექტემბრის 1345 და 2006 წლის 23 ოქტომბრის 1416 დავალებების საფუძველზე, მეორე სამართველოს ინსპექტორების მიერ 132061055 სისხლის სამართლის საქმესთან დაკავშირებით წარმოდგენილ მასალებზე დაყრდნობით შპს «...» ჩატარდა დოკუმენტური რევიზია, რომელიც შეეხო 2005 წლის 1 იანვრიდან 2006 წლის 1 სექტემბრამდე პერიოდს. კასატორის განმარტებით, საქმის მასალებით დადგენილია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 5 დეკემბრის 1515 ბრძანებით შექმნილი «საგადასახადო საჩივრების პრეტენზიებისა და სხვა ცალკეული საკითხების განხილვის კომისიის სხდომის 118 ოქმის» თანახმად, კომისიის მიერ განხილულ იქნა ფინანსური პოლიციის პირველი საგამომიებო სამართველოს გამომძიებლის ს. ა-იას 2006 წლის 30 ნოემბრის 116-4-6/1627 წერილით გადაგზავნილი ფინანსური პოლიციის სპეციალურ გამოკვლევათა და ფინანსური ექსპერტიზის დეპარტამენტის თანამშრომლების მიერ შპს «...» მიმართ 2006 წლის 11 ნოემბერს შედგენილი შემოწმების აქტით თანხების დარიცხვის საკითხი. აღნიშნულის საფუძველზე ფინანსური პოლიციის სპეციალურ გამოკვლევათა და ფინანსური ექსპერტიზის დეპარტამენტის თანამშრომლების მიერ შპს «...» მიმართ 2006 წლის 11 ნოემბერს შედგენილი შემოწმების აქტი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მე-2 ნაწილის «გ» ქვეპუნქტის თანახმად, მიჩნეულ იქნა სათანადო ინფორმაციად და ოქმის შედგენის შემდეგ ხსენებული თანხები აისახა შპს «...» პირადი აღრიცხვის ბარათზე.

კასატორი აღნიშნავს, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება ეწინააღმდეგებოდა სასამართლო პრაქტიკას, ვინაიდან, როდესაც ამოწურულია დავის ადმინისტრაციულ ორგანოში განხილვის ყველა ეტაპი, იმავე ადმინისტრაციულ ორგანოში საქმის დაბრუნება, საკითხის ხელახლა განხილვისათვის მოკლებულია შესაძლო შედეგს და არ იძლევა საკმარის საფუძველს, ადმინისტრაციულ ორგანოს მიეთითოს, რომ საკითხის ხელმეორედ განხილვა სავალდებულოა. აღნიშნულ შემთხვევაში კი მოსარჩელის მიერ ამოწურული იყო დავის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვის ყველა ეტაპი, შესაბამისად, ადმინისტრაციული ორგანოს დავალდებულება იმავე საკითხის განმეორებითი განხილვის თაობაზე მოკლებულია სამართლებრივ საფუძველს.

კასატორი ასევე მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ მოცემულ შემთხვევაში საქმე ეხება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მე-2 ნაწილის «გ» ქვეპუნქტის შესაბამისად განხორციელებულ დარიცხვას. ამასთან, გასაჩივრებული გადაწყვეტილება ამ ნაწილშიც ეწინააღმდეგება სასამართლო პრაქტიკას, ვინაიდან საგადასახადო კოდექსის მიხედვით ადმინისტრაციული წარმოება უთანაბრდება საგადასახადო შემოწმების ჩატარებას. თუ სათანადო ინფორმაციის მიღებისას საგადასახადო ორგანო ვალდებული იქნებოდა, ჩაეტარებინა შემოწმება, შეიქმნებოდა შესაბამისი მასალები, რომელიც დაედებოდა საფუძველად გადასახადის დარიცხვას, სათანადო ინფორმაცია საგადასახადო კოდექსის თანახმად, არა შემოწმების დაწყების, არამედ – გადასახადის დარიცხვის დამოუკიდებელი საფუძველია. შესაბამისად, აღნიშნულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო ამოწმებს მხოლოდ მიწოდებული ინფორმაციის სათანადოობას, ამდენად, დოკუმენტური რევიზიის აქტი, რომელიც ჩატარებულია სისხლის სამართლის საქმეზე და მის განუყოფელ ნაწილს წარმოადგენს, სწორედ ის სათანადო ინფორმაციაა, რომლის საფუძველზე საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, მოახდინოს გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე შესაბამისი თანხების სავარაუდო დარიცხვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 30 იანვრის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით იმავე საფუძველზე გასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექციამ), რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 30 ოქტომბრის განჩინებებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) საკასაციო საჩივრები.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 10 დეკემბრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «ა» ქვეპუნქტით და მათი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრებით 2010 წლის 11 თებერვალს, 12.30 საათზე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო, ზეპირი მოსმენის გარეშე, გაეცნო საქმის მასალებს, შეამოწმა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობა, წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრების საფუძველიანობა და მიაჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფი-

ნანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ ვინაიდან კასატორებს არ წამოუყენებიათ დასაშვები და დასაბუთებული პრეტენზია (შედავება), საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 407-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე, საკასაციო სასამართლოსათვის სავალდებულოა სააპელაციო სასამართლოს მიერ საქმეზე დამტკიცებულად ცნობილი ფაქტობრივი გარემოებები. ამდენად, საკასაციო სასამართლო სრულად იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მიერ მოცემულ საქმეზე დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალების საფუძველზე დადგენილ იმ გარემოებაზეც, რომ შპს «...» დირექტორის – ზ. ჟ-იას წარმომადგენლის 2006 წლის 22 დეკემბრის განცხადების საფუძველზე საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს ლ. შ-ულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნულ ბიუროში ჩატარებული ალტერნატიული საფინანსო-საბუღალტრო ექსპერტიზის 2007 წლის 15 იანვრის 'კ-1389/17 დასკვნით დადგენილია, რომ შპს «...» ფინანსური პოლიციის სპეციალურ გამოკვლევათა და ფინანსური ექსპერტიზის დეპარტამენტის 2006 წლის 1 ნოემბრის აქტით ბიუჯეტის სასარგებლოდ დღგ-ში – 45 644 ლარის, მათ შორის, ძირითადი თანხის – 36 515 ლარისა და ჯარიმის – 9 129 ლარის, აქციზში – 11 677 ლარის, მათ შორის, ძირითადი თანხის – 9 342 ლარისა და ჯარიმის – 2 235 ლარის, მოგების გადასახადში – 46 265,5 ლარის, მათ შორის, ძირითადი თანხის – 26 438 ლარისა და ჯარიმის – 19 828,5 ლარის, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული ჯარიმის – 254,55 ლარისა და 133-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული ჯარიმის – 3 254,55 ლარის, სულ 106 842,05 ლარის, მათ შორის, ძირითადი თანხის – 72 295 ლარისა და ჯარიმის – 34 547,05 ლარის დარიცხვა საბუღალტრო ექსპერტიზით არ დადასტურდა. საბუღალტრო ექსპერტიზით შპს «...» საანგარიშო პერიოდში 2005 წლის 1 იანვრიდან 2006 წლის 1 სექტემბრამდე პერიოდში ბიუჯეტში დამატებით გადასახდელად დაეწერება 14 932 ლარი, მათ შორის, აქციზის ძირითადი თანხა – 9 342 ლარი და ჯარიმა – 2 335,5 ლარი, ინვენტარიზაციით გამოვლენილი მატერიალურ ფასეულობათა ზედმეტობა – 254,5 ლარი და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული ჯარიმა – 3 000 ლარი. მოგვიანებით, შპს «...» ხელმძღვანელი პირების მიმართ აღძრულ '92061055 სისხლის სამართლის საქმეზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამომიებო დეპარტამენტის პირველი ოპერატიულ-საგამომიებო სამმართველოს გამომძიებლის მიერ 2007 წლის 25 იანვარს დანიშნულ იქნა საკომისიო, საფინანსო-საბუღალტრო ექსპერტიზა, რომლის ჩატარება დაევალა საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს ეროვნულ ბიუროს, ხოლო გადასაწყვეტ საკითხებს წარმოადგენდა დასკვნის გაცემა იმის თაობაზე, თუ რამდენად სწორი იყო ფინანსური პოლიციის სპეციალურ გამოკვლევათა სამმართველოს დოკუმენტური რევიზიის 2006 წლის 11 ნოემბრის აქტით შპს «...» დარიცხული 106 842,05 ლარი და საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს 2007 წლის 15 იანვრის საფინანსო-საბუღალტრო ექსპერტიზის 'კ-1389/17 დასკვნის მიხედვით დარიცხული – 14932 ლარი. აღნიშნული ექსპერტიზის '1356/17 დასკვნით დადგინდა, რომ ფინანსური პოლიციის 2006 წლის 11 ნოემბრის აქტით შპს «...» დარიცხული 106 842,05 ლარი არ დასტურდებოდა, ხოლო 2007 წლის 15 იანვრის 'კ-1389/17 საბუღალტრო ექსპერტიზის დასკვნით შპს «...» 2005 წლის 1 იანვრიდან 2006 წლის 1 სექტემბრამდე პერიოდში ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით გადასახდელად დარიცხული 14932 ლარი, საკომისიო-საბუღალტრო ექსპერტიზით დარჩა უცვლელად. სწორედ იმის გამო, რომ არ იქნა დადასტურებული ის გარემოებები, რაც აღწერილია რევიზიის აქტში, ანუ არ დადასტურდა შპს «...» ხელმძღვანელი პირების მიერ 25 000 ლარზე მეტი გადასახადისაგან თავის არიდება, შპს «...» დირექტორის – ზ. ჟ-იას მიმართ არ იქნა წარდგენილი ბრალდება საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით, საქმე მის მიმართ სასამართლოში წარიმართა მხოლოდ საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 197-ე მუხლის 1-ელი ნაწილით (ფალსიფიკაცია) და სასამართლოს გამამტყუნებელი განაჩენი შპს «...» დირექტორის – ზ. ჟ-იას მიმართ გამოტანილ იქნა მხოლოდ საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 197-ე მუხლის პირველი ნაწილით.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ მოცემული საქმის განხილვისას არსებით საკითხს წარმოადგენს იმის გარკვევა უნდა მიენიჭოს თუ არა პრეიულიციული ძალა საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს ლ. შ-ულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნულ ბიუროში ჩატარებული ალტერნატიული საფინანსო-საბუღალტრო ექსპერტიზის 2007 წლის 15 იანვრის 'კ-1389/17 დასკვნასა და '92061055 სისხლის სამართლის საქმესთან დაკავშირებით დანიშნული საკომისიო, საფინანსო-საბუღალტრო ექსპერტიზის 2007 წლის 12 თებერვლის '1356/17 დასკვნას.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 106-ე მუხლის თანახმად, მხარეები თავისუფლდებიან მტკიცებულებათა წარმოდგენისაგან ისეთი ფაქტების დასადასტურებლად, რომელსაც თუმცა ემყარება მათი მოთხოვნები, მაგრამ მტკიცებას არ საჭიროებენ. ესენია: ფაქტები იმის შესახებ, ჰქონდა თუ არა მოქმედებას ადგილი და ჩაიდინა თუ არა მოქმედება ამ პირმა, რაც დადგენილია სისხლის სამართლის საქმეზე გამოტანილი, კანონიერ ძალაში შესული სასამართლოს განაჩენით, როცა საქმეს იხილავს სასამართლო იმ პირის მოქმედების სამოქალაქო-სამართლებრივი შედეგების შესახებ, ვის მიმართაც გამოტანილია განაჩენი.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს, რომ მართალია, მოცემულ შემთხვევაში განიხილება შპს «...» სარჩელი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 6 დეკემბრის '28-02/15437 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის თაობაზე დღგ-სა და მოგების გადასახადების მიხედვით ადმინისტრაციული სამართალწარმოების წესით, მოცემულ შემთხვევაში, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 106-ე მუხლის «გ» ქვეპუნქტით გათვალისწინებული პრეიუდიციულობის სუბიექტური ფარგლები დაცულია, ვინაიდან სისხლის სამართლის საქმეზე, რომელიც დამთავრებულია აღნიშნული შემაჯამებელი განაჩენით, განხილულია ზ. ჟ-იას, არა როგორც კერძო პირის, არამედ როგორც შპს «...» დირექტორის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის საკითხი. ამასთან, საკასაციო სასამართლო იმ გარემოებაზეც მიუთითებს, რომ, თუ დადასტურდებოდა შპს «...» რევიზიის აქტში მითითებული ოდენობით გადასახადების დარიცხვა, აღნიშნული ოდენობით გადასახადებისათვის თავის არიდებისათვის პასუხს აგებდა სწორედ შპს «...» ხელმძღვანელობა, კონკრეტულად ის პირი, ვისზეც იყო აღძრული 192061055 სისხლის სამართლის საქმე და რომლის ქმედებაზეც იქნა ჩატარებული საკომისიო, საფინანსო-საბუღალტრო ექსპერტიზა.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მე-2 ნაწილის «გ» ქვეპუნქტზე, რომლის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, განახორციელოს თითოეული გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულების დარიცხვა ამ კოდექსისა და საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მიხედვით, შემდეგი ერთი ან ერთზე მეტი ინფორმაციის წყაროს საფუძველზე: მათ შორის – შემოწმების მასალები და სხვა სათანადო ინფორმაცია, რომელიც ცნობილია საგადასახადო ორგანოსათვის, მაგრამ ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, თუ გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი, სხვა ვალდებული პირი არ წარმოადგენს გადასახადის დასარიცხად საკუთარ ინფორმაციას, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია დაარიცხოს მას გადასახადი ხელთ არსებული ინფორმაციის საფუძველზე და წარუდგინოს «საგადასახადო მოთხოვნა».

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საგადასახადო ინსპექციამ ჩათვალა რა, რომ გააჩნდა სათანადო ინფორმაცია შპს «...» ჩატარებული 2006 წლის 11 ნოემბრის დოკუმენტური რევიზიის აქტის სახით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მე-2 ნაწილის «გ» ქვეპუნქტის გათვალისწინებით 2006 წლის 6 დეკემბრის '28-02/15437 საგადასახადო მოთხოვნით განახორციელა შპს «...» თანხების დარიცხვა, თუმცა, შემდგომში შპს «...» ხელმძღვანელი პირების მიმართ აღძრულ 192061055 სისხლის სამართლის საქმეზე ჩატარებული საკომისიო, საფინანსო-საბუღალტრო ექსპერტიზის დასკვნით შპს «...» ჩატარებული 2006 წლის 11 ნოემბრის დოკუმენტური რევიზიის აქტით, შპს «...» დარიცხული 106 842,05 ლარი არ დადასტურდა და, შესაბამისად, არ დადასტურდა ის თანხები, რომლებიც აღნიშნული აქტის საფუძველზე დაერიცხა შპს «...», მათ შორის, დღგ-სა და მოგების გადასახადში დარიცხული თანხებიც. ანუ ის სათანადო ინფორმაცია (2006 წლის 11 ნოემბრის რევიზიის აქტი), რაც გახდა სადავო საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემის და შპს «...» 106 842,05 ლარის დარიცხვის საფუძველი, დარიცხვის მომენტშივე რეალურად არ ასახავდა შპს «...» საგადასახადო ვალდებულებებს.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 146-ე მუხლის მე-6 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გასაჩივრება ნიშნავს მის საფუძველზე გამოცემული «საგადასახადო მოთხოვნის» გასაჩივრებას და პირიქით.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის 1-ელ და მე-2 ნაწილებზე, რომელთა მიხედვით, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების, ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადების ან გამოცემის წესის არსებით დარღვევად ჩაითვლება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა ამ კოდექსის 32-ე ან 34-ე მუხლით გათვალისწინებული წესის დარღვევით ჩატარებულ სხდომაზე, ან კანონით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული წარმოების სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში, მოცემულ საკითხზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლში მოცემულია ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის სავალდებულო წინაპირობები, რომლებიც მათი რეალიზების თვალსაზრისით, ამ მუხლში არა კუმულაციური, არამედ ალტერნატიული სახით არის წარმოდგენილი, ამასთან, არსებით დარღვევად ჩაითვლება ისეთი დარღვევა, რომელსაც შეეძლო არსებითი გავლენა მოეხდინა ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებაზე.

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

თლებრივი აქტი. სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისათვის არსებობს მხარის გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოცემულ შემთხვევაში სააპელაციო სასამართლო მოკლებული იყო შესაძლებლობას, თვითონ გადაეწყვიტა სადავო საკითხი. ამასთან, ხსენებულ საკითხზე საქმეში არსებული წინააღმდეგობრივი ცნობების გამო სწორად გამოიყენა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილი და სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გამამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 6 დეკემბრის 128-02/15437 საგადასახადო მოთხოვნა დღგ-სა და მოგების გადასახადში.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-ე მუხლზე, რომლის თანახმად, საკასაციო სასამართლო არ დააკმაყოფილებს საკასაციო საჩივარს, თუ: ა) კანონის მითითებულ დარღვევა არ მომხდარა; ბ) სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილებას საფუძვლად არ უდევს კანონის დარღვევა; გ) სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება არსებითად სწორია, მიუხედავად იმისა, რომ გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილი არ შეიცავს შესაბამის დასაბუთებას.

საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ მოცემული საქმის განხილვისას სააპელაციო სასამართლოს არ დაურღვევია საპროცესო კანონმდებლობა და ამ საქმეზე მიიღო კანონიერი გადაწყვეტილება, რის გამოც საკასაციო სასამართლოს მიერ, კონკრეტულ შემთხვევაში გამოყენებულ უნდა იქნეს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-ე მუხლი.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ არ არსებობს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) საკასაციო საჩივრების დაკმაყოფილების საფუძველი, რის გამოც გასაჩივრებული გადაწყვეტილება უნდა დარჩეს უცვლელად.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 408-ე მუხლის მე-3 ნაწილით, 410-ე მუხლით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 30 იანვრის გადაწყვეტილება;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

4. საგადასახადო მოთხოვნის (შეტყობინების) გასაჩივრება

საგადასახადო ორგანოს აქტების ცალ-ცალკე გასაჩივრების დაუშვებლობა

განჩინება

¹ ბს-1045-1003(კ-09) 24 თებერვალი, 2010 წ., ქ. თბილისი
საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
შემადგენლობა: ნ. სხირტლაძე, (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
ნ. ქადაგიძე,
ლ. მურუსიძე

დავის საგანი: საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

ვ. გ-შიღელმა 03.08.07წ. სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს გორის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ, რომლითაც მოპასუხის 20.03.07წ. 1175 საგადასახადო მოთხოვნის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 23.05.07წ. 14507 ბრძანების და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 24.07.07წ. 105-04/7721 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის საგადასახადო ინსპექციის **20.03.07წ. 1175** საგადასახადო მოთხოვნით გადასახდელად დაერიცხა მიწის გადასახადი – **4235,2** ლარი; დარიცხვის საფუძველს წარმოადგენდა ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიციის შემოწმების აქტი. ვ. გ-შვილმა **03.04.07წ.** წარადგინა შესაგებელი (საჩივარი) საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურში, რომლითაც ითხოვდა ქ. გორის საგადასახადო ინსპექციის **20.03.07წ.** საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობას. შემოსავლების სამსახურის **23.05.07წ.** ბრძანებით ვ. გ-შვილის საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, რაც ვ. გ-შვილის მიერ გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველ საბჭოში. დავების განმხილველი საბჭოს **24.07.07წ.** გადაწყვეტილებით ვ. გ-შვილის საჩივარი დატოვებულ იქნა განუხილველად, რის საფუძველადაც მითითებულია განმცხადებლის მიერ საჩივრის წარდგენის კანონმდებლობით დადგენილი ვადის გაშვება. შემოსავლების სამსახურის **23.05.07წ.** **14507** ბრძანებაზე საჩივარი ვ. გ-შვილის მიერ დავების განმხილველ საბჭოში შეტანილ იქნა **31.05.07წ.** ფოსტის მეშვეობით, რასაც ადასტურებს საქართველოს ექსპრეს ფოსტის ქვითარი. ამდენად, მოსარჩელემ მიიჩნია, რომ დაცული იყო საჩივრის წარდგენის კანონით გათვალისწინებული **5-დღიანი** ვადა. მოსარჩელემ აღნიშნა, აგრეთვე, რომ ბათილად უნდა ყოფილიყო ცნობილი ქ. გორის საგადასახადო ინსპექციის **20.03.07წ. 1175** საგადასახადო მოთხოვნა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის **23.05.07წ.** **14507** ბრძანება, ვინაიდან ნოტარიუს ნ. ხ-იას მიერ სანოტარო წესით დამოწმებული უძრავი ქონების ნასყიდობის ხელშეკრულებით და საჯარო რეესტრის ცნობით დასტურდება, რომ აღნიშნული მიწის ნაკვეთები არ იმყოფება ვ. გ-შვილის საკუთრებაში და ისინი ჯერ კიდევ **24.09.04წ.** იქნა გასხვისებული მის მიერ.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის **25.09.07წ.** განჩინებით ვ. გ-შვილის სასარჩელო განცხადება გორის საგადასახადო ინსპექციის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს მიმართ, გორის საგადასახადო ინსპექციის **20.03.07წ. 1175** საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის ნაწილში განსჯადობით განსახილველად გადაეგზავნა გორის რაიონულ სასამართლოს.

გორის რაიონული სასამართლოს **20.06.08წ.** გადაწყვეტილებით ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა ვ. გ-შვილის სარჩელი გორის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ, საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის შესახებ, ბათილად იქნა ცნობილი გორის საგადასახადო ინსპექციის **20.03.07წ. 1175** საგადასახადო მოთხოვნა, გორის საგადასახადო ინსპექციას დაევალა საქმის გარემოებების სათანადო გამოკვლევისა და შესწავლის შემდეგ ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა. აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის რეგიონალურმა ცენტრმა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **20.03.09წ.** განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, უცვლელად დარჩა გორის რაიონული სასამართლოს **20.06.08წ.** გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში შემოწმების შედეგად დაასკვნა, რომ სააპელაციო საჩივრის პრეტენზია დაუსაბუთებელია, ვინაიდან არ არსებობს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის **393-ე** და **394-ე** მუხლებით გათვალისწინებული საფუძველები. სააპელაციო პალატა დაეთანხმა გორის რაიონული სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს და დამატებით აღნიშნა, რომ გორის საგადასახადო ინსპექციის **20.03.07წ. 1175** საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემის საფუძველად მითითებულია **28.06.06წ. 1349** ბრძანება, რომელიც გახდა მიწის გადასახადის აკრეფის კანონიერების დასადასტურებლად **27.07.07წ.** თემატური შემოწმების ჩატარების საფუძველი. ვ. გ-შვილს დაერიცხა მიწის გადასახადი – **4 533** ლარის ოდენობით. სააპელაციო პალატამ დადგენილად მიიჩნია, რომ მოპასუხე მხარის მიერ ვერ იქნა წარმოდგენილი სადავო საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველი – საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **80.4** მუხლით გათვალისწინებული საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მოადგილის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება. სადავო საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემის დროისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის **127.15** მუხლის შესაბამისად, «საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და საგადასახადო სანქციის გამოყენების თაობაზე საგადასახადო ორგანო აქტის შედგენიდან **30** კალენდარული დღის ვადაში იღებს ერთიან გადაწყვეტილებას, რომელიც ფორმდება ბრძანებით. მიუხედავად სასამართლო დავალებისა, აღნიშნული ბრძანება მხარის მიერ ვერ იქნა წარმოდგენილი. არ იქნა წარმოდგენილი აგრეთვე, სხვა რაიმე საფუძველი აღნიშნული გადასახადის დარიცხვისა, გარდა ფინანსური პოლიციის სპეციალურ გამოკვლევათა და ფინანსური ექსპერტიზის მეორე სამმართველოს **07.07.06წ.** შემოწმების აქტისა. სააპელაციო პალატამ არ გაიზიარა აპელანტ – გორის საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივარში გამოთქმული მოსაზრება იმასთან დაკავშირებით, რომ სასამართლომ არ გაითვალისწინა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **68-ე** მუხლის მე-2 ნაწილის მოთხოვნა, რადგან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **68.2** მუხლის «გ» ქვეპუნქტის თანახმად საგადასახადო ორგანოს მართლაც აქვს უფლება განახორციელოს თითოეული გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულების დარიცხვა ამ კოდექსისა

და საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მიხედვით, შემდეგი ერთი ან ერთზე მეტი ინფორმაციის წყაროს საფუძველზე: შემოწმების მასალები და სხვა სათანადო ინფორმაცია, რომელიც ცნობილია საგადასახადო ორგანოსათვის, ამასთანავე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 80.5 მუხლის «ე» ქვეპუნქტის შესაბამისად, საგადასახადო მოთხოვნაში უნდა აღინიშნოს მისი წარდგენის საფუძველი, საგადასახადო კანონმდებლობის აქტის ის ნორმა, რომლის თანახმადაც მოხდა გადასახადის ან/და საგადასახადო სანქციის დარიცხვა ან, რომელიც დაარღვია გადასახადის გადამხდელმა/ საგადასახადო აგენტმა ან სხვა ვალდებულმა პირმა. მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემის საფუძველად მასში მითითებულია საგადასახადო კოდექსის 113-ე მუხლი (გასვლითი საგადასახადო შემოწმება) და არა საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლი. დარიცხვის საგადასახადო კოდექსის 68.2 მუხლის საფუძველზე განხორციელების შემთხვევაში აღნიშნული უნდა მითითებულიყო საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველად. პალატამ ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ საგადასახადო კოდექსის 68.1 მუხლის შესაბამისად, ამ კოდექსის თანახმად, გადასახადის თანხების დარიცხვა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოში კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისთვის გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის კუთვნილი გადასახადი თანხის აღრიცხვას. დარიცხვა მოიცავს შესწორებით დარიცხვასა და სავარაუდო დარიცხვას. ამასთან, შესწორებითი დარიცხვის შემთხვევაში უქმდება სავარაუდო დარიცხვა. კონკრეტულად რომელი საგადასახადო პერიოდისათვის დაერიცხა ვ. გ-შვილს მიწის გადასახადი – 4 533, 10 ლარი, საქმის მასალებით არ დგინდება. პალატამ მიიჩნია, რომ საგადასახადო ორგანომ საგადასახადო კოდექსის 68.2 მუხლის «გ» ქვეპუნქტით დარიცხვის განხორციელების შემთხვევაშიც შეფასება უნდა მისცეს ინფორმაციის სათანადოობას, ინფორმაციიდან არ ირკვევა, კონკრეტულად რომელი საგადასახადო პერიოდისათვის უნდა დაერიცხოს ფიზიკურ თუ იურიდიულ პირს გადასახადი. სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში საქმეზე გამოყენებული უნდა ყოფილიყო ასკ-ის 32.4 მუხლი, სასამართლომ მიიჩნია, რომ სადავო აქტები გამოცემულია არასრულფასოვანი ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარების შედეგად, ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემისას უნდა დადგინდეს კონკრეტული საგადასახადო პერიოდი და საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის საფუძველი. საგადასახადო ორგანო ვალდებულია, მიიღოს დასაბუთებული გადაწყვეტილება თავისი დისკრეციის ფარგლებში.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 20.03.09წ. განჩინება საკასაციო საჩივრით გაასაჩივრა გორის საგადასახადო ინსპექციამ, რომელმაც აღნიშნული განჩინების გაუქმება და მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

კასატორმა აღნიშნა, რომ სარჩელი დაუშვებელი იყო, ვინაიდან ვ. გ-შვილს საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარი – შემოსავლების სამსახურის 23.05.07წ. 14507 ბრძანება 28.05.07წ. ჩაბარდა, შესაბამისად აღნიშნული ბრძანება ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში ან სასამართლოში უნდა გასაჩივრებულიყო 5 დღის ვადაში, მაგრამ ვ. გ-შვილმა დავების განხილვის საბჭოს მიმართა გასაჩივრების ვადის გასვლის შემდეგ, რის გამოც სასამართლო ვალდებული იყო ვ. გ-შვილის სარჩელთან დაკავშირებით შეეწყვიტა საქმის წარმოება. ვინაიდან სასამართლომ მაინც განიხილა ზემოაღნიშნული სარჩელი, მას უნდა ეხელმძღვანელა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68.2 მუხლით. სასამართლოს ყურადღება უნდა გაემახვილებინა იმ გარემოებაზე, რომ შესაძლოა ნასყიდობის ხელშეკრულება დაიდო 2004 წელს, მაგრამ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს თბილისის სარეგისტრაციო სამსახურის მიერ გაცემული ინფორმაციის თანახმად საჯარო რეესტრში ხელშეკრულების რეგისტრაცია 2005 წლის ოქტომბერში განხორციელდა, შესაბამისად, მოქმედებს პრეზუმფცია, რომ რეგისტრაციემდე მიწის ნაკვეთი ეკუთვნოდა ვ. გ-შვილს.

საკასაციო პალატის სხდომაზე კასატორის წარმომადგენელმა მხარი დაუჭირა საკასაციო საჩივარს და ითხოვა მისი დაკმაყოფილება. მოწინააღმდეგე მხარე ვ. გ-შვილმა და მისმა წარმომადგენელმა საკასაციო საჩივრის საფუძველები არ ცნეს და ითხოვეს სააპელაციო სასამართლოს განჩინების უცვლელად დატოვება.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების და საკასაციო საჩივრის საფუძველების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის შედეგად თვლის, რომ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, უნდა გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად უნდა დაუბრუნდეს სააპელაციო სასამართლოს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმეზე დადგენილადაა ცნობილი, რომ საქართველოს გენერალური პროკურატურის საგამომიებო ნაწილის 16.06.2006 წ. 101/8-29/5647 წერილის, ამავე პროკურატურის საგამომიებო ნაწილის განსაკუთრებით მნიშვნელოვან საქმეთა გამომიებლის 16.06.2006 წ. დადგენილებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიციის უფროსის 28.06.06წ. 1349 ბრძანების საფუძველზე, ფინანსური პოლიციის სპეციალურ გამოკვლევათა და ფინანსური ექსპერტიზის მეორე სამმართველოს ინსპექტორის მიერ 27.07.07წ. ჩატარებული იქნა თბილისის და რუსთავის საგადასახადო ინსპექციებში თემატური შემოწმება იურიდიულ და ფიზიკურ პირთაგან მიწის ნაკვეთების მფლობელობისათვის მიწის გადასახადის აკრეფის კანონიერების დასადგენად. შემოწმების შედეგად ფიზიკურ პირს – ვ. გ-შვილს ქ. თბილისში, ... 110-ში 18888 კვ.მ არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე ქონების გადასახადში განესაზღვრა 4533 ლარის გადახდა, რომლის საფუძველზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის საგადასახადო

ინსპექციის 20.03.07 წ. 1175 საგადასახადო მოთხოვნით ვ. გ-შვილს საგადასახადო კოდექსის 113-ე მუხლის საფუძველზე გადასახდელად დაერიცხა 4533 ლარი. ვ. გ-შვილმა გორის საგადასახადო ინსპექციის 20.03.07წ. 1175 საგადასახადო მოთხოვნა გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურში და შემდეგ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოში. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 23.05.07წ. 14507 ბრძანებით ვ. გ-შვილის საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. აღნიშნული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის თაობაზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოში წარდგენილი საჩივარი საბჭოს 24.07.07წ. გადაწყვეტილებით დარჩა განუხილველი (საფუძველი – საგადასახადო კოდექსის 146-ე მუხლის მე-8 ნაწილის «თ» ქვეპუნქტი). საქმის მასალებით დასტურდება, რომ საგადასახადო ორგანოთა სისტემაში დავის დასრულების შემდეგ მოსარჩელემ საგადასახადო მოთხოვნისა და მისი კანონიერების თაობაზე ზემდგომი ადმინისტრაციის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის მოთხოვნით სამივე მოპასუხის მიმართ დავა გააგრძელა სასამართლოში.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საგადასახადო დავის დაწყების ფორმალური საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს აქვს სადავო საკითხის გასაჩივრების და საგადასახადო დავის გადაწყვეტის ფორმის არჩევის უფლება. დავის გადაწყვეტა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში ორი ეტაპისაგან – შემოსავლების სამსახურში და სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოში განხილვისაგან შესდგება (146.2 მუხ.). მოცემულ შემთხვევაში მოსარჩელემ სარჩელის აღმგრამდე მთლიანად ამოწურა ადმინისტრაციული პროცედურა, რის გამოც დავის საგანს უდავოდ შეადგენს ზემდგომი ორგანოების მიერ მიღებული აქტები. ის გარემოება, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის და საბჭოს გადაწყვეტილებების გასაჩივრების შემთხვევაში საგადასახადო კოდექსის 157-ე, 160-ე მუხლების თანახმად მოპასუხედ ამავე კოდექსის 147-ე და 151-ე მუხლებში აღნიშნული საგადასახადო ორგანოთა სისტემის პირველი რგოლი – საგადასახადო ინსპექცია, განსახილველ შემთხვევაში – შემოსავლების სამსახურის გორის რეგიონალური ცენტრი (საგადასახადო ინსპექცია) წარმოადგენს, არ გამორიცხავს ინსპექციის აქტებთან ერთად ხსენებული ზემდგომი საგადასახადო ორგანოების აქტების გასაჩივრების და მათი ერთად განხილვის აუცილებლობას. დავის საგანს წარმოადგენს ერთიანი, ვერტიკალურად დაქვემდებარებული, ცენტრალიზებული სისტემის ორგანოების ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები, რომლებიც ერთიანი დამატებითი სასამართლო-თიერთობებს ეხება. ფინანსთა სამინისტროს სამრგოლიანი სისტემის სპეციალიზირებული ორგანოების ძირითად ფუნქციას წარმოადგენს საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვა და მის შესრულებაზე კონტროლის უზრუნველყოფა, სისტემის ერთიანობა უზრუნველყოფილია ერთიანი საფინანსო-საბიუჯეტო და საგადასახადო პოლიტიკის პრინციპების დაცვით, საგადასახადო კანონმდებლობის ერთგვაროვანი გამოყენების მიზნით. ზემდგომი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემულია ადმინისტრაციული საჩივრების განხილვის შედეგად. ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში ადმინისტრაციული წარმოების მომწესრიგებელი კანონმდებლობა ადგენს არა მხოლოდ პოზიტიურ, უდავო, არამედ ნეგატიურ, სადავო ურთიერთობების გადამჭერ პროცედურებს მოქალაქესა და ადმინისტრაციას შორის (კოდექსის მე-19, მე-20 თავი), საჩივარი არის პირის უფლების დაცვის საშუალება; საჩივრის განხილვის პროცესში ადმინისტრაციული ორგანო ამოწმებს სადავო აქტის გამოცემის სამართლებრივ და ფაქტობრივ გარემოებებს, ადმინისტრაციული საჩივარი არის ადმინისტრაციის თვითკონტროლის საშუალება. მოცემულ შემთხვევაში ზემდგომი ადმინისტრაციული ინსტანციის ორგანოებმა დაადასტურეს ქვედგომი ადმინისტრაციული ორგანოს – საგადასახადო ინსპექციის მიერ გამოცემული აქტის მართლზომიერება, შესაბამისად, მოსარჩელემ საგადასახადო ინსპექციის აქტებთან ერთად მოითხოვა, აგრეთვე, მის საჩივრებთან დაკავშირებით ზემდგომი ადმინისტრაციული ორგანოების – შემოსავლების სამსახურის და სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მიერ მიღებული ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა. იმის გათვალისწინებით, რომ გასაჩივრება პროცედურის უმნიშვნელოვანეს სტადიას წარმოადგენს, ხსენებული აქტები იწვევს სამართლებრივ შედეგს მოსარჩელისათვის, ერთიანი დამატებითი სასამართლო-თიერთობებს შეეხებიან და ლოგიკურ ურთიერთკავშირში იმყოფება ერთმანეთთან. უფრო მეტიც, ზემდგომი ადმინისტრაციული ინსტანციების აქტებს პრიორიტეტული მნიშვნელობა აქვს ქვედგომი ადმინისტრაციული ინსტანციის აქტების მიმართ. ამასთანავე, საბოლოო შედეგი მომჩივნისათვის ადმინისტრაციულ ინსტანციებში სწორედ რომ ზემდგომი ადმინისტრაციული ორგანოს აქტით დგება, რომლის შემვეობითაც ხდება ადმინისტრაციული პროცედურის ამოწურვა და მისი შეჯამება, შესაბამისად დაუშვებელია სადავო სამართალურთიერთობის მსჯელობის შემოფარგვლა მხოლოდდამხოლოდ ქვედა ადმინისტრაციული ორგანოს-საგადასახადო ინსპექციის აქტებზე მსჯელობით. საგადასახადო ინსპექციის მიერ სადავო აქტების გამოცემა, ამ აქტებზე შეტანილ საჩივრებთან დაკავშირებით მიღებული აქტები წარმოადგენენ კანონმდებლობით მოწესრიგებული ადმინისტრაციული პროცედურის ნაწილს, მაკონტროლებელი პროცესის მთავარ ელემენტებს, ურთიერთდაკავშირებული და ურთიერთგანპირობებული აქტების კომპლექსს, რომლებიც მოცემულ შემთხვევაში სადავო სამართალურთიერთობების მოწესრიგების მიზნით გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ერთგვარ ერთობას ქმნიან. სადავო აქტების ცალკე განხილვა იწვევს პარალელიზმს და დუბლირებას, შესაძლოა გახდეს ერთიანი დამატებითი სასამართლო გადაწყვე-

ტილებების კონკურენციის მიზეზი. საკასაციო პალატა თვლის, რომ მოთხოვნები არ არის სხვადასხვა სასამართლოს განსჯადი და ერთად უნდა იქნეს განხილული, ვინაიდან მოპასუხე არის ერთი, მოთხოვნები სამივე აქტის გაუქმებასთან დაკავშირებით ეხება ერთიდაიგივე ფაქტობრივ და სამართლებრივ საფუძვლებს, მოთხოვნათა ურთიერთკავშირის გამო ერთი მოთხოვნის სწორ გადაწყვეტას უცილობლად უკავშირდება დანარჩენი მოთხოვნების გადაწყვეტა, მოთხოვნათა განცალკევებული განხილვა არანაირად არ არის მიზანშეწონილი, რაც გამორიცხავს სასარჩელო მოთხოვნებიდან ცალკეული მოთხოვნის გამოყოფას (სსკ-ის 182-ე მუხ. მე-2 და მე-3 ნაწ.). გორის საგადასახადო ინსპექციის სადავო აქტების ზემდგომი ორგანოების აქტებისაგან ცალკე არსებითი განხილვა მით უფრო დაუშვებელია იმის გათვალისწინებით, რომ ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 24.07.07წ. გადაწყვეტილებით ვ. გ-შვილის წარმომადგენლის საჩივარი საგადასახადო კოდექსის 146-ე მუხლის მე-8 ნაწილის «თ» ქვეპუნქტის საფუძველზე განუხილველად დარჩა გასაჩივრების ვადის გასვლის გამო, მოპასუხე – გორის საგადასახადო ინსპექცია სააპელაციო და საკასაციო საჩივრებში თავის პოზიციას ძირითადად ამყარებენ მოსარჩელის მიერ საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ვადის დარღვევით სარჩელის აღძვრას (157.1 მუხ.) და მაშასადამე, დავალიანების აღიარებულად მიჩნევის, რაც საგადასახადო კოდექსის 160.3 მუხლის მიხედვით, ქმნის მთლიანად სარჩელის დასაშვებობის, მათ შორის, საგადასახადო ინსპექციის სადავო აქტების ნაწილში სარჩელზე წარმოების შეწყვეტის საკითხის გადამოწმების საჭიროებას. სასამართლომ არ იქონია მსჯელობა მოსარჩელის სასარჩელო განცხადებაში მოყვანილ მოსაზრებებზე შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილების საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლით განსაზღვრულ ვადაში გასაჩივრების შესახებ, არ შეუფასებია ამ მიმართებით მტკიცებულებები (ექსპრესფოსტის ქვითარი), არ დაუდგენია შემოსავლების სამსახურის სადავო აქტის მიღებისა და საბჭოში გასაჩივრების მომენტი. ვინაიდან ზემდგომი ადმინისტრაციული ორგანოების ინდივიდუალური ადმინისტრაციული-სამართლებრივი აქტები არ ქვეულა სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობის და შეფასების საგანი, დავის საგნის განუყოფლობის გამო, საკასაციო სასამართლო მოკლებულია სასარჩელო მოთხოვნის სამართლებრივი საფუძვლების კანონიერების შემოწმების შესაძლებლობას. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა თვლის, რომ არსებობს სსკ-ის 412-ე მუხლის საფუძველზე გასაჩივრებული განჩინების გაუქმების, საკასაციო საჩივრის ნაწილობრივი დაკმაყოფილების საფუძველი. საქმის ხელახალი განხილვისას ქ. გორის საგადასახადო ინსპექციის 20.03.07წ. 175 საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობისა და შეფასების საგნად უნდა იქცეს, აგრეთვე, აღნიშნულ მოთხოვნაზე ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში ზემდგომი ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ მიღებული – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 23.05.06წ. 14507 და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველი საბჭოს 24.07.07წ. 105-04/7721 ბრძანებების კანონიერების საკითხიც.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ გ ი ნ ა:

1. გორის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 10.03.09წ. განჩინება გაუქმდეს და საქმე ხელახალი განხილვისათვის დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
2. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გასაჩივრების სპეციალური ვადის გაშვება

განჩინება

18ს-1130-1098(კ-კს-10)

10 ნოემბერი, 2010 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
შემადგენლობა: ნ. ქადაგიძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
ლ. მურუსიძე,
ნ. სხირტლაძე

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციული-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

ინდ.მ «თ. გ-ანმა» 2010 წლის 12 მარტს სასარჩელო განცხადებით მიმართა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ და მოითხოვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 22 თებერვლის '321/2/10 გადაწყვეტილების, შემოსავლების სამსახურის 2010 წლის 18 იანვრის '16-10/1171 გადაწყვეტილების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) '1361 საგადასახადო მოთხოვნისა და საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ ქუთაისის რეგიონალური ცენტრის 2009 წლის 5 აგვისტოს '021-714 შეტყობინების ბათილად ცნობა; პატივისა და ღირსების შელახვისათვის მიყენებული ზიანის 10 000000 ლარის ანაზღაურება; ქონებრივი და მატერიალური ზიანის – 730 000 ლარის ანაზღაურება.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2010 წლის 14 აპრილის გადაწყვეტილებით მოსარჩელე თ. გ-ანის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა თ. გ-ანმა.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 2 ივლისის განჩინებით ინდ.მ «თ. გ-ანის» სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2010 წლის 14 აპრილის გადაწყვეტილება ინდ.მეწარმე თ. გ-ანის სარჩელზე (ქუთაისის რეგიონალური ცენტრის 2009 წლის 29 ივლისის '1361 საგადასახადო მოთხოვნისა და 2009 წლის 5 აგვისტოს '021-714 შეტყობინების ბათილად ცნობის შესახებ) უარის თქმის ნაწილში და ამ ნაწილში შეწყდა საქმის წარმოება სარჩელის დაუშვებლობის გამო; ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2010 წლის 14 აპრილის გადაწყვეტილება ინდ.მ «თ. გ-ანისათვის» მორალური და მატერიალური ზიანის ანაზღაურებაზე უარის თქმის ნაწილში დარჩა უცვლელი.

სააპელაციო პალატა ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების შეფასებებსა და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ საკითხებთან დაკავშირებით და მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე:

2009 წლის 29 ივლისის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) მიწაზე ქონების გადასახადის თაობაზე '1361 საგადასახადო მოთხოვნით ინდ.მ «თ. გ-ანს» 2005-2006 წლის საგადასახადო ვალდებულების შესრულების მიზნით გადასახდელად დაერიცხა 1478 ლარი, რაც ჩაჰბარდა 2009 წლის 17 აგვისტოს. 2009 წლის 5 აგვისტოს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის წარმოშობის შესახებ '021-714 შეტყობინებით ინდ.მ «თ. გ-ანს» 2009 წლის 5 აგვისტოს მდგომარეობით ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაერიცხა 2742.85 ლარი, რომელთაგან ძირითად თანხას შეადგენს 1478 ლარი, ხოლო საურავს – 1264.85 ლარი, რაც ჩაჰბარდა 2009 წლის 26 აგვისტოს; სასამართლომ მიუთითა, რომ საგადასახადო მოთხოვნა გასაჩივრდა როგორც სასამართლოში, ისე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში. 2010 წლის 22 თებერვლის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებით უცვლელი დარჩა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2010 წლის 18 იანვრის '16-10-1171 გადაწყვეტილება კანონით დადგენილი ვადის გასვლის გამო საჩივრის განუხილველად დატოვების შესახებ.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ ინდ.მ «თ. გ-ანმა» 2009 წლის 4 სექტემბერს სარჩელით მიმართა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს, რომლითაც ითხოვდა ქუთაისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) '1361 საგადასახადო შეტყობინებისა და საგადასახადო გირავნობის იპოთეკის წარმოშობის შესახებ '021-714 საგადასახადო შეტყობინების ბათილად ცნობას; ასევე მიყენებული მორალური და მატერიალური ზიანის ანაზღაურებას. 2009 წლის 18 სექტემბრის ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს განჩინებით დადგენილია, რომ თ. გ-ანის განცხადება სარჩელის გამოხმობის გამო დარჩა განუხილველი.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე მიუთითა საქართველოს ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსის 26² მუხლის მე-2 ნაწილზე და ამავე კოდექსის 22-ე მუხლის მე-3 ნაწილზე, ასევე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-20 მუხლის 1-ელ ნაწილზე.

მითითებული ნორმების დანაწესიდან გამომდინარე, პალატამ განმარტა, რომ «საგადასახადო მოთხოვნა» გასაჩივრდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 146-ე მუხლისა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 147-ე მუხლის შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს დასკვნა, რომ სარჩელი სასამართლოში შეტანილია ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების: საგადასახადო მოთხოვნისა და გირავნობა/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ შეტყობინების გასაჩივრებისათვის კანონით დადგენილი ვადის დარღვევით, ამასთან მიუთითა, რომ ასეთ შემთხვევაში სასამართლოს გამოაქვს განჩინება სარჩელით (მთლიანად ან ნაწილობრივ) დაუშვებლად ცნობისა და საქმის წარმოების შეწყვეტის შესახებ.

სააპელაციო პალატამ აღნიშნა, რომ საგადასახადო მოთხოვნისა და გირავნობა იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ შეტყობინების ბათილად ცნობის მოთხოვნით აღძრული სარჩელის დაუშვებლობა, ამ შემთხვევაში, განაპირობებს აღნიშნული აქტების ბათილობის მოთხოვნით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში (შემოსავლების სამსახურსა და დავების განხილვის საბჭოში) წარდგენილი საჩივრების თა-

ობაზე მიღებული გადაწყვეტილებების ბათილობის მოთხოვნით აღძრული სარჩელის დაუშვებლობას და ერთობლიობაში (როგორც საგადასახადო მოთხოვნისა და გირავნობა/იპოთეკის უფლების შემოწმების შესახებ შეტყობინების, ისე შემოსავლების სამსახურისა და დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილების ბათილად ცნობის მოთხოვნით აღძრულ სარჩელზე) იწვევს სარჩელის ამ ნაწილში საქმის წარმოების შეწყვეტას.

სააპელაციო სასამართლოს განჩინებაზე კერძო საჩივარი შეიტანა ინდ.მ «თ. გ-ანმა», რომელმაც ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 2 ივლისის განჩინების გაუქმება და სარჩელის სრულად დაკმაყოფილება მოითხოვა.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, კერძო საჩივრის საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ ინდ.მ «თ. გ-ანის» კერძო საჩივარი უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმეზე დადგენილია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2009 წლის 29 ივლისის 1361 საგადასახადო მოთხოვნით ინდ.მ «თ. გ-ანს» 2005-2006 წლის საგადასახადო ვალდებულების შესრულების მიზნით გადასახდელად დაერიცხა 1478 ლარი; ამავე რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) «საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის წარმოშობის შესახებ» 2009 წლის 5 აგვისტოს 021-714 შეტყობინებით მოსარჩელეს 2009 წლის 5 აგვისტოს მდგომარეობით ბიუჯეტის სასარგებლოდ ერიცხება 2742.85 ლარი, რომელთაგან ძირითად თანხას შეადგენს 1478 ლარი, ხოლო საურავს – 1264.85 ლარი. აღნიშნული შეტყობინება ინდ.მ თ. გ-ანს ჩაჰბარდა 2009 წლის 26 აგვისტოს.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საგადასახადო დავის დაწყების ფორმალური საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს აქვს სადავო საკითხის გასაჩივრებისა და საგადასახადო დავის გადაწყვეტის ფორმის არჩევის უფლება, კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 146-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, თუ პირმა დავის გადაწყვეტის ფორმად აირჩია მისი გადაწყვეტა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვის წესით, მას უფლება აქვს, დავის გადაწყვეტის ნებისმიერ ეტაპზე მიღებული გადაწყვეტილება კანონით დადგენილი წესით გაასაჩივროს სასამართლოში იმავე ვადაში, რომელშიც მას უფლება აქვს, გადაწყვეტილება გაასაჩივროს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში, მიუხედავად იმისა, მითითებულია თუ არა ამის თაობაზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში შეტანილ საჩივარში. განსახილველ შემთხვევაში ინდ.მ «თ. გ-ანმა» აირჩია რა დავის გადაწყვეტის ფორმად სასამართლო, 2009 წლის 4 სექტემბერს სარჩელით მიმართა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს, რომლითაც მოითხოვა ზემოაღნიშნული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა; ასევე, მიყენებული მორალური და მატერიალური ზიანის ანაზღაურება. საქმის მასალებით დადგენილია, რომ ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2009 წლის 18 სექტემბრის განჩინებით თ. გ-ანის განცხადება სარჩელის გამოხმობის გამო დარჩა განუხილველი.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 83¹ მუხლის 1-ელი ნაწილის პირველი წინადადების თანახმად, მოსარჩელეს უფლება აქვს, გამოიხმოს სარჩელი ისე, რომ უარი არ თქვას თავის მოთხოვნაზე. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილში კი მითითებულია, რომ თუ სასამართლო დააკმაყოფილებს მოსარჩელის განცხადებას სარჩელის გამოხმობის შესახებ, მას გამოაქვს განჩინება სარჩელის განუხილველად დატოვებისა და მისი მოსარჩელისათვის დაბრუნების თაობაზე. სარჩელის განუხილველად დატოვების შემთხვევაში კი საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 278-ე მუხლით გათვალისწინებულია სარჩელის განმეორებით წარდგენა. ამდენად, სარჩელის განუხილველად დატოვება იმის გამო, რომ მოსარჩელემ უკან გაითხოვა სარჩელი, უფლებას არ ართმევს მას კვლავ აღძრას იგივე სარჩელი აღნიშნულის თაობაზე.

საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ მოცემული ნორმით გათვალისწინებული მხარის საპროცესო უფლება – გამოიხმოს სარჩელი ისე, რომ უარი არ თქვას სასარჩელო მოთხოვნაზე, გამოიყენება აგრეთვე ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაშიც; ამასთან, სარჩელის გამოხმობის შემთხვევაში მოსარჩელეს აქვს სარჩელის განუხილველად დატოვების მომენტიდან ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გასაჩივრებისათვის განსაზღვრული ვადის დარჩენილ დროში ხელახალი სარჩელის წარდგენის შესაძლებლობა.

როგორც საქმის მასალებიდან იკვეთება, კერძო საჩივრის ავტორმა სარჩელის გამოხმობის შემდეგ დავის გადაწყვეტის ფორმად აირჩია დავის გაგრძელება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროში და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურს მიმართა 2010 წლის დეკემბერში, ანუ სადავო აქტის გამოცემიდან დაახლოებით 3 თვის შემდეგ, რითაც მისი მხრიდან გაშვებულ იქნა საგადასახადო კოდექსის 147-ე მუხლით გათვალისწინებული გასაჩივრების ვადა. ამასთან საგულისხმოა, რომ კერძო საჩივრის ავტორის მიერ გაშვებულია ასევე სარჩელის სასამართლოში წარდგენის ვადაც, ვინაიდან სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 83¹ მუხლი, როგორც აღინიშნა, არ აჩერებს სარჩელის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადის დენას, ხოლო სარჩელი განმეორებით სასამართლოში აღძრულია 2010 წლის 12 მარტს.

საგადასახადო კოდექსის 146-ე მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებულია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის მიმდინარეობისას, აგრეთვე «საგადასახადო მოთხოვნისა» და საგადასახადო ორგანოს, შემოსავლების სამსახურისა და საბჭოს გადაწყვეტილებების სასამართლოში

გასაჩივრებისათვის საჭირო ვადების განსაზღვრისას გამოიყენება მხოლოდ ეს კოდექსი და მის შესაბამისად გამოცემული სხვა სამართლებრივი აქტების დებულებები. საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ვადის დარღვევით სარჩელის აღძვრა მიიჩნევა პირის მიერ «საგადასახადო მოთხოვნის» აღიარებად (საგადასახადო კოდექსის 155.3 მუხლი), ხოლო საგადასახადო მოთხოვნაზე ვადის დაუცველად სასამართლოში შეტანილ სარჩელზე წყდება საქმის წარმოება (დასაშვებობის მოთხოვნების დარღვევის გამო).

ხსენებული ფაქტობრივი გარემოებებისა და სამართლებრივი ნორმების გათვალისწინებით დასტურდება, რომ სარჩელი ინდ.მ «თ. გ-ანის» მიერ სასამართლოში შეტანილია საგადასახადო მოთხოვნისა და გირავნობა/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ შეტყობინების გასაჩივრებისათვის კანონით დადგენილი ვადის დარღვევით, რის გამოც საკასაციო პალატა იზიარებს სააპელაციო პალატის მოსაზრებას, რომ საგადასახადო მოთხოვნისა და გირავნობა იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ შეტყობინების ბათილად ცნობის მოთხოვნით აღძრული სარჩელის დაუშვებლობა, განაპირობებს აღნიშნული აქტების ბათილობის მოთხოვნით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში (შემოსავლების სამსახურსა და დავების განხილვის საბჭოში) წარდგენილი საჩივრების თაობაზე მიღებული გადაწყვეტილებების ბათილობის მოთხოვნით აღძრული სარჩელის დაუშვებლობას და ერთობლიობაში (როგორც საგადასახადო მოთხოვნისა და გირავნობა/იპოთეკის უფლების შემოწმების შესახებ შეტყობინების, ისე შემოსავლების სამსახურისა და დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილების ბათილად ცნობის მოთხოვნით აღძრულ სარჩელზე) იწვევს სარჩელის ამ ნაწილში საქმის წარმოების შეწყვეტას.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლომ სწორად გამოიყენა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 26-ე მუხლის მე-2 ნაწილი, რომლითაც სასამართლო განჩინებით შეწყვეტს საქმის წარმოებას, თუ იგი არ აკმაყოფილებს ამ კოდექსის 22-ე–25-ე მუხლებით დადგენილ დასაშვებობის მოთხოვნებს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ელი მუხლის მე-2 ნაწილით, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 419-ე, 420-ე მუხლებით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. ინდ.მ «თ. გ-ანის» კერძო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 2 ივლისის განჩინება;
3. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.