

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეებზე

2012, №3

საგადასახადო დავები

საძიებელი

1. საგადასახადო შემოწმება

- საბაჟო გადასახდელების ადმინისტრირების წესი; საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შემოწმება
- მოგების გადასახადის დაბეგვრის ნაწილში საგადასახადო აქტების კანონიერების შემოწმება

2. დღგ-ს გადახდა; ანგარიშ-ფაქტურის შევსება

- ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის ვალდებულება, დღგ-ს ჩათვლა
- დღგ-ს გადამხდელად აღრიცხვის მომენტის სწორი განსაზღვრა
- დღგ-ს ჩათვლა
- საქონლის მიმწოდებლისათვის დღგ-ს გადახდისა და ანგარიშ-ფაქტურის შევსების ვალდებულების დაკისრება

3. საგადასახადო მოთხოვნა

- ინდივიდუალური მეწარმისათვის საგადასახადო შეტყობინების ჩაბარების წესი
- საგადასახადო მოთხოვნების წარდგენის საფუძველი პრეზუმციული გადასახადის აღრიცხვის დროს
- საგადასახადო მოთხოვნის კანონიერების შემოწმება
- საგადასახადო მოთხოვნის ხანდაზმულობა

4. საგადასახადო გირავნობა

- საგადასახადო გირავნობის უფლების ხანდაზმულობა

5. საგადასახადო სამართალდარღვევა

- დაჯარიმება საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის დარღვევისა და დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობის გამო
- ქონებისა და მოგების გადასახადების დეკლარაციების წარდგენის ვადის გაგრძელების წინაპირობები
- ეკონომიკური საქმიანობის საქონლის ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება
- ხარჯების აღრიცხვის გამარტივებული წესის დროს საქონლის აღრიცხაობის ფაქტის დადგენა, სასაქონლო ზედნადების გარეშე გამოვლენილი საქონლის ოდენობა
- სალარო აპარატის გამოუყენებლობის გამო დაჯარიმებისას საგადასახადო ორგანოს ვალდებულება წარადგინოს უფლებამონაცვლეობის დამადასტურებელი საბუთი
- დაჯარიმება სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირების გამო
- საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის და ადმინისტრაციული სამართალდარღვევათა კოდექსის 179² მუხლის ერთობლივად გამოყენების შესაძლებლობის განსაზღვრა
- სამართალდარღვევის განმეორებითობა
- პასუხისმგებლობა საგადასახადო სამართალდარღვევის გამო

6. გადასახადისაგან განთავისუფლება

- ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანების საშემოსავლო გადასახადებისაგან განთავისუფლების პირობები
- სამოქალაქო ავიაციისათვის განკუთვნილი საქონლის იმპორტის გადასახადისაგან განთავისუფლება
- «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის გავრცელების პირობების გამოკვეთვა

1. საგადასახადო შემოწმება

საბაჟო გადასახდელების ადმინისტრირების წესი;
საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შემოწმება

განჩინება

18ს-678-656(3კ-10)

2 მარტი, 2011 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

შპს «...» 11.04.08წ. სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხეების საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის მიმართ, რომლითაც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის 20.11.07წ. 1... საგადასახადო მოთხოვნის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 14.02.08წ. 1... ბრძანების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 24.03.08წ. 105-04/2764 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ 20.11.07წ. საგადასახადო მოთხოვნით მისთვის ცნობილი გახდა, რომ საბაჟო დამუშავების ოპერაციის განყოფილებას 19.11.07წ. შეუდგენია კამერალური შემოწმების აქტი, რომლითაც დაადგინა შპს «...» მიერ 11.10.06წ. 1... სატვირთო-საბაჟო დეკლარაციაში საბაჟო გადასახდელების თანხის შემცირების ფაქტი და შპს «...-ს» დაერიცხა საბაჟო გადასახდელი ძირითადი თანხა – 6546,28 ლარი, ჯარიმა – 1636.57 ლარი, საურავი – 1713,81 ლარი, სულ – 9896,66 ლარი. კამერალური საგადასახადო შემოწმება ისე ჩატარდა, რომ საგადასახადო კოდექსის 112.1 მუხლის შესაბამისად გადასახადის გადამხდელისგან მიღებული არ ყოფილა ახსნა-განმარტება და არ ჩატარებულა სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ანალიზი. არც საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელს და არც მის მოადგილეს არ გამოუციათ წერილობითი ბრძანება კამერალური საგადასახადო შემოწმების ჩატარების შესახებ. საგადასახადო კოდექსის 102-ე მუხლის შესაბამისად საგადასახადო ორგანოს უნდა ეცნობებინა გადასახადის გადამხდელისათვის კამერალური საგადასახადო შემოწმების შედეგად წარდგენილ დოკუმენტებში გამოვლენილი შეცდომების შესახებ, რათა შპს «...» მისცემოდა შესაძლებლობა, ამ დოკუმენტაციაში შეეტანა შესაბამისი შესწორება და საგადასახადო კოდექსის 71.4 მუხლის შესაბამისად აღარ დაკისრებოდა საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა. საბაჟო კონტროლის გავლის შედეგად 11.10.06წ. საბაჟო ორგანომ დაკლარაციას დაუსვა 10999 ბეჭედი – «გაშვება ნებადართულია», რაც ადასტურებს იმას, რომ შემოწმების შედეგად არ გამოვლინდა საბაჟო კანონმდებლობის დარღვევები, შესრულებული იყო საბაჟო დამუშავების შესაბამისი ოპერაციის პირობები. მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ ნებისმიერი უკვე შემოწმებული პერიოდის ხელმეორედ შემოწმება დაუშვებელია «სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ» საქართველოს კანონის გათვალისწინების გარეშე, რაც ასევე დარღვეულ იქნა მოპასუხის მიერ.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 04.12.08წ. გადაწყვეტილებით მოსარჩელე შპს «...» სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ – საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლის შესაბამისად ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის 1748 საგადასახადო მოთხოვნა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 14.02.08წ. 1291 ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 24.03.08წ. 105-04/2764 გადაწყვეტილება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის რეგიონალურ ცენტრს და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურს დაევალა, საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების შესწავლის, გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან ერთი თვის ვადაში. აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის მიერ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 27.10.09წ. გადაწყვეტილებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 04.12.08წ. გადაწყვეტილება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისათვის საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის

მქონე გარემოებების შესწავლის, გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემის დავალების ნაწილში, დანარჩენ ნაწილში გადაწყვეტილება დარჩა უცვლელად.

სააპელაციო პალატა სრულად დაეთანხმა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს, კერძოდ იმას, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის რეგიონალური საბაჟო «აღმოსავლეთის» **20.11.07წ.** '... საგადასახადო მოთხოვნით შპს «...-ს» დაერიცხა საბაჟო გადასახდელი ძირითადი თანხა – **6546,28** ლარი, ჯარიმა – **1636.57** ლარი, საურავი – **1713,81** ლარი, სულ – **9896,66** ლარი, საფუძველი: საბაჟო კოდექსის **254-ე** მუხლის, საგადასახადო კოდექსის **129-ე** და **132-ე** მუხლები, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება **145 – 12/01/06**, რეგიონალური საბაჟო «აღმოსავლეთის» საბაჟო დამუშავების ოპერაციის განყოფილების უფროსის მ/შემსრულებლის **19347** სამსახურებრივი ბარათი, რეგიონალური საბაჟო «აღმოსავლეთის» **2007** წლის **19** ნოემბრის კამერალური შემოწმების აქტი **118/2007**, **2006** წლის **11** ოქტომბრის **1A 13266** სატვირთო-საბაჟო დეკლარაციაში თანხის შემცირება. სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემულია კანონის არასწორი გამოყენებისა და განმარტების საფუძველზე, გასაჩივრებული აქტების გამოცემის დროს მოქმედი საქართველოს საბაჟო კოდექსის **137-ე** მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საბაჟო დეპარტამენტი და მისი შესაბამისი საბაჟო ორგანოები საკუთარი კომპეტენციის ფარგლებში ახორციელებენ დაქვემდებარებულ პირთა საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შემოწმებას, აგრეთვე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის IV-VI კარებით საგადასახადო ორგანოებისათვის დადგენილი წესით საბაჟო გადასახადების ადმინისტრირებას. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის **12.01.06წ.** **145** ბრძანების მე-11 პუნქტით საქართველოს საბაჟო კოდექსის **137-ე** მუხლის საფუძველზე კამერალური შემოწმების აქტი დგება და პირს ერიცხება სანქციები განსაზღვრული წესით, კერძოდ, საბაჟო ორგანოები სარგებლობენ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის VII კარით. მიუხედავად იმისა, რომ მინისტრის აღნიშნული ბრძანება მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის VII კარით განსაზღვრული სანქციების გამოყენების შესაძლებლობაზე. საქართველოს საბაჟო კოდექსის **137-ე** მუხლი არ შეიცავს მითითებას საგადასახადო კოდექსის მე-7 კარზე და ერთმნიშვნელოვნად მიუთითებს იმავე კოდექსის IV-VI კარებზე. ამასთან, საგადასახადო კოდექსის მე-7 კარი განსაზღვრავს არა უშუალოდ ადმინისტრირების, არამედ – სანქცია-საურავების გამოყენების წესს, განსხვავებით იმავე კოდექსის IV-VI კარებისა. დასახელებული გარემოების გათვალისწინებით, პალატამ არ გაიზიარა აპელანტების მიერ, სარჩელზე უარის თქმის საფუძველად, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის **12.06.06წ.** იანვრის **145** ბრძანებაზე აპელირება და ჩათვალა, რომ, ვინაიდან ნორმატიულ აქტებს შორის წინააღმდეგობა არსებობდა, მოცემულ შემთხვევაში «ნორმატიული აქტების შესახებ» საქართველოს კანონის **25-ე** მუხლის დანაწესი გამორიცხავდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-7 კარით, კერძოდ, **129-ე** და **132-ე** მუხლებით გათვალისწინებული სანქციის გამოყენების შესაძლებლობას. ამდენად, სააპელაციო პალატამ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს დასკვნა იმის თაობაზე, რომ ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ სადავო აქტების გამოცემა განხორციელდა ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის (**53-ე**, **96-ე** მუხლების) მოთხოვნათა დაუცველად. სააპელაციო პალატამ მიუთითა, რომ მოცემულ შემთხვევაში ადმინისტრაციულ ორგანოს – თბილისის რეგიონალურ ცენტრს სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის მომენტისათვის მოქმედი საკანონმდებლო აქტების გამოყენებით უნდა მოეხდინა საკითხის ხელახალი შესწავლა და ყველა არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებისა და საკანონმდებლო ნორმების შეჯერების საფუძველზე გამოეცა ახალი აქტები სადავო საკითხთან მიმართებით. ამასთან, სააპელაციო პალატამ გაიზიარა აპელანტის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მოსაზრება იმის შესახებ, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ არასწორად იქნა გამოყენებული ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის **32.4** მუხლი, ვინაიდან საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის **14.02.08წ.** ბრძანება წარმოადგენს მოსარჩელის მიერ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის რეგიონალური საბაჟო «აღმოსავლეთის» **20.11.07წ.** **1748** საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის მოთხოვნის თაობაზე საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ გადაწყვეტილებას. შესაბამისად, ქვემდგომი საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემულ ახალ აქტზე მხარეთა მიერ საჩივრის წარუდგენლობის პირობებში, შემოსავლების სამსახური მოკლებულია შესაძლებლობას, გამოსცეს ახალი აქტი.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **27.10.09წ.** გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა, რომლებმაც აღნიშნული გადაწყვეტილების გაუქმება და მოსარჩელისათვის სასარჩელო მოთხოვნების დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

კასატორებმა აღნიშნეს, რომ **11.10.06წ.** რეგიონალური საბაჟო «აღმოსავლეთის» საბაჟო დამუშავების ოპერაციის «ზაპვისის» ჯგუფის მიერ **2006** წელს გაფორმდა შპს «...» სატვირთო საბაჟო **13266** დეკლარაცია. აღნიშნულ დეკლარაციაში საქონლის კოდი არასწორად იყო მითითებული. კოდის არასწორმა მითითებამ გამოიწვია საბაჟო გადასახადის შემცირება, რაც აისახა გადასახადებზე. შესაბამისად, სხვაობამ საბაჟო გადასახადზე შეადგინა **5547.7** ლარი, ხოლო დღგ-ს გადასახადზე – **998.6** ლარი.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტების მოსმენის და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერების შესწავლის შედეგად თვლის, რომ საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო პალატა სსკ-ის **407-ე** მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე საქმეზე დადგენილად მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის რეგიონალური საბაჟო «აღმოსავლეთის»

10.11.07წ. 1748 საგადასახადო მოთხოვნით შპს «...-ს» დაერიცხა საბაჟო გადასახადის ძირითადი თანხა – 6546, 28 ლარი, ჯარიმა – 1636,57 ლარი, საურავი – 1713,81 ლარი, სულ – 9896,66 ლარი, საფუძველი: საბაჟო კოდექსის 254-ე მუხლი, საგადასახადო კოდექსის 129-ე და 132-ე მუხლები, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 12.01.06წ. 145 ბრძანება, რეგიონალური საბაჟო «აღმოსავლეთის» საბაჟო დამუშავების ოპერაციის განყოფილების უფროსის მ.მ. 31.10.07წ. 19347 სამსახურებრივი ბარათი, რეგიონალური საბაჟო «აღმოსავლეთის» 19.11.07წ. 118/2007 კამერალური შემოწმების 118/2007 აქტი, 11.10.06წ. 1A 13266 სატვირთო-საბაჟო დეკლარაციაში თანხის შემცირება.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს პირველი და სააპელაციო ინსტანციის სასამართლოების მოსაზრებას სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონის მოთხოვნათა დარღვევით გამოცემის შესახებ. დეკლარაციის წარდგენის პერიოდში მოქმედი 14.11.97წ. საბაჟო კოდექსის 137-ე მუხლის მე-2 ნაწილი ითვალისწინებდა საბაჟო ორგანოების კომპეტენციას განეხორციელებიათ კონტროლი დაქვემდებარებულ პირთა საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შემოწმებაზე. ნორმა შეიცავდა მითითებას საბაჟო გადასახადების ადმინისტრირებაზე საგადასახადო ორგანოებისათვის დადგენილი წესით იმჟამად მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის IV-VI კარებით. ამდენად, კოდექსის 137-ე მუხლი არ შეიცავდა მითითებას საგადასახადო კოდექსის მე-7 კარზე, რომელიც განსაზღვრავდა სანქცია-საურავების გამოყენების წესს, საბაჟო კოდექსის 137-ე მუხლის მე-2 ნაწილის ბლანკეტური ნორმის მითითება საგადასახადო კოდექსის IV-VI კარებზე ითვალისწინებდა ადმინისტრირების წესებს და არა სანქცია-საურავების გამოყენების წესს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის IV-VI კარებით დადგენილი წესები საბაჟო კოდექსის 137-ე მუხლის მე-2 ნაწილში ნახსენებია მხოლოდ საბაჟო გადასახადების ადმინისტრირებასთან დაკავშირებით. «საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საბაჟო დეპარტამენტის საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებების წარმოების წესის და ფორმების დამტკიცების შესახებ» საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 12.01.06წ. 145 ბრძანების მე-11 მუხლის მითითება იმის თაობაზე, რომ საქართველოს საბაჟო კოდექსის 137-ე მუხლის საფუძველზე კამერალური შემოწმების აქტით პირს ერიცხება სანქციები (საურავი, ჯარიმა) საგადასახადო კოდექსის VII კარით განსაზღვრული წესით, არ ქმნიდა მოსარჩელის მიმართ სანქციების გამოყენების საფუძველს (სუს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 16.03.10წ. 18ს-823-787(კ-09) განჩინება და 07.05.09წ. 18ს-1170-1132(კ-08) განჩინება). იმჟამად მოქმედი «ნორმატიული აქტების შესახებ» 29.10.1996წ. კანონით არ არის დაშვებული მინისტრის ბრძანებით ისეთი საკითხის გადაწყვეტა, რომლის მოწესრიგებაც საკანონმდებლო აქტით არის გათვალისწინებული. ჯარიმის შეკრება ამავე კანონის მე-10 მუხლის შესაბამისად სწორედ საკანონმდებლო აქტით მოსაწესრიგებელ საკითხთა რიგს განეკუთვნებოდა. ნორმატიულ აქტებს შორის კოლიზიის დაძლევა ამავე კანონის 25-ე მუხლის შესაბამისად სააპელაციო ინსტანციის სასამართლოების მიერ მართებულად გადაწყდა არა კანონქვემდებარე აქტის, არამედ იერარქიულად უფრო მაღალ საფეხურზე მდგომი ნორმატიული აქტის – საბაჟო კოდექსის ნორმის (137-ე მუხლის) საფუძველზე. აღნიშნულს ადასტურებს, აგრეთვე, 2007 წლის 1 იანვრიდან ამოქმედებული, საქართველოს საბაჟო კოდექსის 254-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, რომლის მიხედვით ამ კოდექსის ამოქმედებამდე დეკლარირებულ საბაჟო რეჟიმებზე ვრცელდება 31.12.1997წ. საბაჟო კოდექსის და მის შესაბამისად გამოცემული კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები. შესაბამისად, დაუსაბუთებელია საბაჟო კოდექსის 254-ე მუხლის, საგადასახადო კოდექსის 129-ე და 132-ე მუხლების საფუძველზე სადავო აქტებით დამატებით თანხების დაკისრება.

დაუსაბუთებელია შპს «...-ის» სატვირთო საბაჟო დეკლარაციაში საქონლის კოდის არასწორად მითითება. საქონლის კლასიფიკაციისას საქონლის კოდს განსაზღვრავს დეკლარანტი, რომლის მიერ წარდგენილი დეკლარაციის დამოწმება თავად საბაჟო დამუშავების ჯგუფმა «ზაგესმა» მოახდინა, საბაჟო კონტროლის შედეგი დამოწმდა შტამპით «გაშვება ნებადართულია» და ბეჭდით, რაც მით უფრო განაპირობებს დეკლარაციაში მითითებული კოდის შეცვლის დასაბუთების საჭიროებას. სადავო აქტები არ შეიცავენ ამ მიმართებით რაიმე დასაბუთებას. ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ გადაწყვეტილებები მიღებულია საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევის გარეშე და სზაკ-ის 53-ე მუხლის და 96-ე მუხლის მოთხოვნების უგულვებლყოფით, რაც სადავო აქტების ბათილად ცნობის და სასკ-ის 32.4 მუხლის საფუძველზე ადმინისტრაციული ორგანოებისათვის ახალი აქტის გამოცემის დავალების საფუძველს წარმოადგენს.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება არსებითად სწორია, 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, 393-ე, 410-ე მუხლებით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 27.10.09წ. გადაწყვეტილება;
3. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

მოგების გადასახადის დაბეგვის ნაწილში საგადასახადო აქტების კანონიერების შემოწმება

განჩინება

18ს-1198-1165(2კ-10)

31 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 აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2005 წლის 12 ივლისს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას სასარჩელო განცხადებით მიმართა შპს «...» მოპასუხე – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიმართ.

მოსარჩელემ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 29 აპრილის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტის მოგების გადასახადის ნაწილში გაუქმება მოითხოვა.

მოსარჩელის მითითებით, 2005 წლის აპრილში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ შეამოწმა შპს «...» ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების საკითხი. აღნიშნული შემოწმების შედეგად შედგა აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 29 აპრილის საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის საფუძველზეც შპს «...» მოგების გადასახადი – 57 194 ლარი დაეკისრა. აღნიშნულ აქტზე შპს «...» წარადგინა შესაგებელი საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად, რომელიც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 7 ივნისის 1450 ბრძანებით არ დაკმაყოფილდა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა ინსპექციამ როგორც შემოწმებისას, ისე მოსარჩელის შესაგებლის განხილვისას იხელმძღვანელა ძველი საგადასახადო კოდექსის დებულებებით და მოსარჩელეს 2005 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 27-ე და 29-ე მუხლების საფუძველზე 57 194 ლარი დააკისრა.

მოსარჩელე მიუთითებდა, რომ შპს «...» 2004-2005 წლებში რეალიზებული ჰქონდა სულ 538 255 ლარის ღირებულების თხევადი გაზი. აქედან 314 628 ლარის ღირებულების თხევადი გაზი რეალიზებული იყო სხვადასხვა იურიდიულ პირებზე, ხოლო დანარჩენი 257 600კგ – ფიზიკურ პირებზე. იურიდიულ პირებზე რეალიზებულ თხევად გაზზე არსებობდა შესაბამისი ანგარიშ-ფაქტურები, რომელთა თანახმად, რეალიზებული გაზის ღირებულება შეადგენდა 0.55 ლარს დღე-ს გარეშე. საგადასახადო ორგანომ იურიდიულ პირებზე 0.55 ლარად გაზის რეალიზაცია შპს «...» მართლზომიერად ჩაუთვალა, ხოლო ფიზიკურ პირებზე რეალიზებული გაზის ღირებულება მიიჩნია საექსპორტო, რისთვისაც საბაზრო ფასის დადგენის მიზნით მიმართა ეკონომიკური განვითარების სამინისტროს. საბოლოოდ, საქართველოს ეკონომიკური განვითარების სამინისტროს 114/557/9-5 წერილის საფუძველზე საგადასახადო ორგანომ, შპს «...» მიერ ფიზიკურ პირებზე რეალიზებული გაზის ღირებულებად 1.44 თეთრი მიიჩნია. შესაბამისად, მოსარჩელეს მოგების გადასახადი – 57 194 ლარი დააკისრა.

მოსარჩელის მოსაზრებით, აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის სადავო შემოწმების აქტი გამოცემული იყო კანონმდებლობის მოთხოვნათა დარღვევით, ვინაიდან უსაფუძვლოდ იყო განხორციელებული საბაზრო ფასის განსაზღვრა. მოსარჩელეს გააჩნდა მის მიერ რეალიზებული თხევადი გაზის ფაქტობრივი ღირებულების დამადასტურებელი მტკიცებულებები, კერძოდ, საკასო ქვითრები, ანგარიშ-ფაქტურები, შპს «...» და ქ. თბილისის მერიის განათლებისა და კულტურის საქალაქო სამსახურს შორის დადებული ხელშეკრულება და პირველადი საბუღალტრო დოკუმენტაცია, რაც წარუდგინა სასამართლოს. იმ შემთხვევაში, როცა ფაქტობრივი ფასის დადგენა შეუძლებელი იყო გარიგებაში დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებით, 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის 22-ე მუხლის მე-2-მე-10 ქვეპუნქტები ითვალისწინებდა საბაზრო ფასის დადგენის პროცედურას, პირველ რიგში, საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასად ითვლებოდა ფასი, რომელიც ყალიბდებოდა შესაბამის ბაზარზე იდენტური საქონლის/მომსახურების მოთხოვნისა და ურთიერთზემოქმედების შედეგად. თუ ასეთი შეუძლებელი იყო, მაშინ საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი განისაზღვრებოდა იმ ფასებით, რომლებიც ჩამოყალიბებული იქნებოდა იდენტურ საქონელზე/მომსახურებაზე დადებული გარიგებით. მითითებული მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად კი, თუ ამ დებულებათა გამოყენება შეუძლებელი იყო, მაშინ საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი განისაზღვრებოდა დანახარჯების, შემდგომი რეალიზაციის ფასის ან მისაღები სარგებლის განსაზღვრის მეთოდით. ასევე, თუკი ზემოაღნიშნული დებულებებით ვერ დგინდებოდა საბაზრო ფასი, მაშინ მისი განსაზღვრისას საგადასახადო ინსპექციას შეეძლო გამოეყენებინა აღმასრულებელი ხელისუფლების (ეკონომიკის სამინისტროს) საინფორმაციო ბაზა.

მოსარჩელის მოსაზრებით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ დაარღვია კანონი, როდესაც იხელმძღვანელა ძველი საგადასახადო კოდექსის 27-ე და 29-ე მუხლებით და მის საფუძველზე დააკისრა მოგების გადასახადი, მაშინ, როდესაც 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის 282-ე მუხლის მე-2 ნაწილი ცალსახად მიუთითებდა, რომ ამ კოდექსის

დებულებები ვრცელდებოდა 2005 წლის 1 იანვრიდან იმ საგადასახადო პერიოდებზეც, რომლებიც მთავრდებოდა 2005 წლის 1 იანვრამდე. ვინაიდან მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო შემოწმება ჩატარებული იყო 2005 წლის 1 იანვრის შემდეგ და საკითხი ეხებოდა საბაზრო ფასის განსაზღვრის პროცედურებს, საგადასახადო ინსპექციას უნდა ეხელმძღვანელა 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის დებულებებით.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2005 წლის 27 ივლისის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-16 მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე საქმეში მესამე პირად ჩაება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი.

თბილისის საქალაქო სასამართლოში საქმის განხილვისას მოსარჩელემ საბოლოოდ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 29 აპრილის შემოწმების აქტის მოგების გადასახადის ნაწილში და მისგან წარმოშობილი სამართლებრივი შედეგების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2005 წლის 2 აგვისტოს გადაწყვეტილებით შპს «...» სარჩელი დაკმაყოფილდა; ნაწილობრივ ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 29 აპრილის შემოწმების აქტი – მოგების გადასახადის ნაწილში, მისგან წარმოშობილი სამართლებრივი შედეგებით.

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 282-ე მუხლის მე-2 ნაწილი ცალსახად მიუთითებდა, რომ 2005 წლის 1 იანვრიდან ამ კოდექსის პროცედურული დებულებები ვრცელდებოდა იმ საგადასახადო პერიოდებზე, რომლებიც მთავრდებოდა 2005 წლის 1 იანვრამდე. ვინაიდან მოცემულ შემთხვევაში საკითხი ეხებოდა საბაზრო ფასის განსაზღვრის პროცედურებს, ანუ მექანიზმებს, საგადასახადო ორგანო ვალდებული იყო, უშუალოდ საბაზრო ფასის განსაზღვრისას გამოეყენებინა მოქმედი საგადასახადო კოდექსის დებულებები. 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის 22-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად, გადასახადის მიზნებისათვის გამოიყენებოდა გარიგებაში დოკუმენტალურად დადასტურებული საქონლის/მომსახურების ფაქტობრივი ფასი. იმის გათვალისწინებით, რომ საგადასახადო ინსპექციამ შპს «...» მიერ იურიდიულ პირებზე რეალიზებული თხევადი გაზის ღირებულება მიიჩნია ფაქტობრივად, ფიზიკურ პირებზე რეალიზებული თხევადი გაზის ღირებულების დადგენისას საგადასახადო ორგანოს, პირველ რიგში, უნდა ეხელმძღვანელა გარიგებაში დოკუმენტურად დადასტურებული მონაცემებით და მხოლოდ ასეთი მონაცემების არარსებობის შემთხვევაში მიემართა საბაზრო ფასის დადგენის პროცედურებისათვის. მოსარჩელის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებები, კერძოდ, ანგარიშ-ფაქტურები, საკასო ქვითრები და ხელშეკრულება საკმარის დოკუმენტებს წარმოადგენდა მოცემულ შემთხვევაში საქონლის ან მომსახურების ფაქტობრივი ფასის დასადგენად. ამასთან, შპს «...» მიერ თხევადი გაზის ფიზიკურ პირებზე რეალიზებისას დაცული იყო კანონმდებლობის მოთხოვნები – საბუღალტრო დოკუმენტაციის წარმოების, საკასო ქვითრების ამოწერისა და შესაბამისი ანგარიშ-ფაქტურების წარმოების თვალსაზრისით, რომელთა ნამდვილობა მოპასუხეს სადავოდ არ გაუხდია.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2005 წლის 2 აგვისტოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ, რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2005 წლის 28 დეკემბრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2005 წლის 2 აგვისტოს გადაწყვეტილება.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2005 წლის 28 დეკემბრის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტმა, რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2007 წლის 13 თებერვლის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ – გაუქმდა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2005 წლის 28 დეკემბრის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდა იმავე სასამართლოს.

საქმის სააპელაციო განხილვისას შპს «...» დააზუსტა სასარჩელო მოთხოვნა და განმარტა, რომ შემოწმების აქტის გაუქმებასთან ერთად მისი თანმდევი შედეგების ბათილად ცნობის მოთხოვნაში აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 1416 და 1450 ბრძანებები და შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემული საგადასახადო მოთხოვნა მოიაზრებოდა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 19 ივლისის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2005 წლის 2 აგვისტოს გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2007 წლის 13 თებერვლის განჩინებით მიჩნეულ იქნა, რომ 2005 წლიდან მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 282-ე მუხ-

ლის მე-2 ნაწილი არ წარმოადგენს პროცედურულ ნორმას. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 282-ე მუხლის მე-2 ნაწილი შინაარსობრივად ორი ნორმისაგან შედგება: მატერიალურ-სამართლებრივი (საბაზრო ფასის გამოყენების საფუძვლები) და პროცესუალურისგან (გადაწყვეტილების მიმღები სუბიექტი და მიღებული გადაწყვეტილების ფორმა). ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ უზენაესი სასამართლოს დასკვნა სამართლებრივად იურიდიული ბუნების თაობაზე ეხება მხოლოდ 282-ე მუხლის მატერიალურ-სამართლებრივ ნაწილს. აღნიშნული მოსაზრების გასამყარებლად პალატამ მოიშველია სპეციალისტის წარდგენილი წერილობითი დასკვნა – გერმანიის ფედერაციული რესპუბლიკის მხარის ადმინისტრაციულ სასამართლოს ყოფილი თავმჯდომარის, პროფესორ უ-ხის დასკვნა, რომელსაც სარჩელის საფუძვლიანობის გადაწყვეტისას შესაძლებლად მიაჩნია მოქმედი საგადასახადო კოდექსის ნორმების გამოყენება.

ამდენად, სააპელაციო პალატამ აღნიშნა, რომ შემოწმების აქტით და მის საფუძველზე მიღებული საგადასახადო აქტებით დარღვეულია 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის 22-ე მუხლი, რომელიც განსაზღვრავს რა საბაზრო ფასის გამოყენების პირობებს და პროცედურებს, მისი 1-ელი ნაწილის თანახმად კი გადასახადების დაბეგვრის მიზნებისათვის გამოიყენება გარიგებაში დოკუმენტალურად დადასტურებული საქონლის/მომსახურების ფაქტობრივი ფასი, ხოლო თუ ფაქტობრივი ფასის დადგენა ვერ ხერხდება, მაშინ საგადასახადო ორგანო დაბეგვრის მიზნებისათვის საბაზრო ფასის განსაზღვრის მეთოდს იყენებს.

შპს «...» მიერ თხევადი გაზის რეალიზებისას კანონთან სრული შესაბამისობით გამოწერილი იურიდიულ პირებზე ანგარიშ-ფაქტურები, ხოლო ფიზიკურ პირებზე – საკასო ქვითრები, სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით, სრულად საკმარისი იყო გარიგებაში ფაქტობრივი ფასის დასადგენად. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ ვინაიდან მოცემულ სამართლებრივ ურთიერთობაში ფაქტობრივი ფასი დგინდება დოკუმენტურად დადასტურებული უტყუარი მტკიცებულებებით, გადასახადების დაბეგვრის მიზნებისათვის დაუშვებელია საბაზრო ფასის გამოყენების ნებისმიერი მეთოდი.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოპასუხის მიერ დარღვეულია 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის 22-ე მუხლის მე-10 ნაწილის მოთხოვნა, რომლის თანახმადაც, გადასახადის დაბეგვრის მიზნებისათვის საბაზრო ფასის გამოყენების შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფროსს ან მის მოადგილეს გამოაქვს მოტივირებული წერილობითი გადაწყვეტილება, რასაც სადავო შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს არ გაუკეთებია, რამაც გარკვეულწილად გამოიწვია მხარის უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვის შეზღუდვა. ამასთან, სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საბაზრო ფასის გამოყენების თაობაზე წერილობითი გადაწყვეტილების არარსებობის მიუხედავად, არ არსებობდა არც მისი გამოყენების მატერიალურ-სამართლებრივი საფუძველი, ვინაიდან საქმის მასალებით არ დასტურდება გარიგების დადება საგადასახადო კოდექსის 23-ე მუხლით განსაზღვრულ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის ან/და შპს «...» მიერ ბუნებრივი აირის რეალიზება მის მიერ სხვა, დასახელებულისაგან განსხვავებულ ფასად.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ, როგორც წესი, სამეწარმეო საქმიანობის მომწესრიგებელი კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს ბიზნეს ინტერესის არსებობას ყოველი ცალკეული სასაქონლო ოპერაციის განხორციელებისას. ამის აბსოლუტურ კრიტერიუმად არ გამოდგება მითითება მოგებაზე, რადგანაც ეს უკანასკნელი ზოგადი ხასიათისაა, რაშიც შეიძლება მოიაზრებოდეს როგორც ზოგადად, გარკვეული სახის საქონლის რეალიზაციის შემთხვევით მიღებული სარგებელი, ასევე, ყოველი ცალკეული, კონკრეტული ოპერაციის შედეგად მიღებული შემოსავალი. ამასთან, დასახელებული კატეგორიები იდენტური არ არის, ზოგადად მიღებული მოგება არ წარმოადგენს ცალკეული ოპერაციების მექანიკურ ჯამს. იგი დამოკიდებულია კონკრეტულ შემთხვევაზე. თავისუფალი კონკურენციის პირობებში მეწარმე შესაძლებელია და კანონზომიერიცაა, დაინტერესებული იყოს თავისი საქმიანობის საბოლოო (ან/და შუალედური) შედეგით სარგებლის მიღებაში და არა საქონლის რეალიზაციის ყოველი ცალკეული შემთხვევით მოგების მიღებაში, რადგანაც ამ უკანასკნელმა შეიძლება დააყოვნოს საქონლებრუნვა და გველენა მოახდინოს საბოლოო ჯამში მიღებული მოგების ოდენობაზე. ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ დამაჯერებლად მიიჩნია აღნიშნულ საკითხზე შპს «...» წარმომადგენლის განმარტება და აღნიშნა, რომ მოწინააღმდეგე მხარემ ვერ შეძლო მისი გაბათილება.

სააპელაციო სასამართლომ მოსარჩელის ბიზნეს-ინტერესების არსებობა ზემოაღნიშნულ არგუმენტებთან ერთად იმითაც დაადასტურა, რომ ფიზიკურ პირებზე საბითუმო ფასებით რეალიზებული აირის ღირებულება სადავო პერიოდში რეალიზებულ პროდუქციის მხოლოდ 25%-ს შეადგენდა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 19 ივლისის განჩინება საკასაციო წესით გასაჩივრეს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლემ - სსიპ შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონულმა ცენტრმა, რომლებმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

კასატორებმა აღნიშნეს, რომ საკასაციო სასამართლომ 2007 წლის 13 თებერვლის განჩინებით განმარტა, რომ 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის 22-ე მუხლის მე-10 ნაწილი არ წარმოადგენს პროცედურულ დებულებას და მას არ აქვს უკუქვევითი ძალა ახალი საგადასახადო კოდექსის ამოქმედებამდე წარმოშობილ საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების მიმართ.

კასატორების მითითებით, მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412-ე მუხლის თანახმად, ზემდგომი სასამართლოს შეფასება სავალდებულოა საქმის ხელახლა განხილველი სასამართლოსათვის, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ არ გაიზიარა საკასაციო სასამართლოს მითითებები და გასაჩივრებულ განჩინებაში ისევ 22-ე მუხლის მე-10 ნაწილის დარღვევაზე საუბრობს. ასევე, სააპელაციო სასამართლომ დავის განხილვისას არ გამოიყენა საგადასახადო კოდექსის (1997 წლის

რედაქცია) 27-ე მუხლი და «ფასებისა და ფასწარმოქმნის საფუძვლების შესახებ» საქართველოს კანონის 1-ელი მუხლის 1-ელი, მე-2, მე-3, მე-4, მე-6 და მე-9 პუნქტები. აღნიშნული კანონის თანახმად, თავისუფალი (საბაზრო) ფასი ეწოდება ფასს, რომელიც ყალიბდება მოთხოვნა-მიწოდების გავლენით თავისუფალი კონკურენციის, მოქმედი საგადასახადო სისტემისა და ყიდვა-გაყიდვის აქტის მონაწილე მხარეთა ინტერესების თავისუფალი შეხამების საფუძველზე. თავისუფალი (საბაზრო) ფასი შეიძლება იყოს საბითუმო ან საცალო. საქონლის/მომსახურების საბითუმო (გასაცემი) ფასი ეწოდება საწარმოს (საბითუმო) ქსელის ფასს, რომლის საქონელი არასაბოლოო მოხმარებისთვისაა განკუთვნილი და მოიცავს საწარმოს დანახარჯებს, მოგებასა და კანონმდებლობით დაწესებულ საგადასახადო განაკვეთებს. საქონლის/მომსახურების საცალო ფასი არის სავაჭრო ქსელში სარეალიზაციო ანუ საბოლოო მოხმარებისათვის გამიზნული ფასი, რომელიც მოიცავს საწარმოს საბითუმო ფასსა და სავაჭრო (საშუამავლო) ფას-ნამატს. ფასნამატი არის სავაჭრო ორგანიზაციის მიერ საქონლის გასაყიდ და შესასყიდ ფასებს შორის სხვაობის თანხა.

კასატორებმა აღნიშნეს, რომ მიუხედავად აღნიშნული კანონისა და საკასაციო სასამართლოს მითითებისა, სააპელაციო სასამართლოს არ გამოუკვლევია შპს «...» მიერ საცალო ფასის შემადგენელი ფასნამატის მიღებაზე უარის თქმის მოტივაცია რამდენად შეესაბამებოდა «მეწარმეთა შესახებ» საქართველოს კანონის 1-ელი მუხლის 1-ელი პუნქტით განსაზღვრულ სამეწარმეო საქმიანობის მიზანს.

კასატორების მითითებით, შპს «...» საქმიანობის სახეს წარმოადგენს საქონლის საბითუმო მიწოდება და მას არ გააჩნია სტაციონალური ობიექტი, საიდანაც იგი მოახდენდა საქონლის საცალო რეალიზაციას საბაზრო ფასებით, ხოლო შპს «...» მიერ გამოწერილ საკასო ქვითრებში შემცირებულია საქონლის საბაზრო ფასი. ამასთან, სააპელაციო სასამართლოს საკასაციო სასამართლოს მითითების მიუხედავად, ყურადღება არ მიუქცევია და არ გამოუკვლევია, ქ. ქუთაისში საბაზრო ფასის განსაზღვრისათვის ამ ტერიტორიაზე იდენტური საქონლის ფასების მინიმალური და მაქსიმალური ზღვარი სადავო პერიოდში საბითუმო და საცალო ვაჭრობისათვის.

კასატორები უთითებენ, სტატისტიკის დეპარტამენტის წერილზე (რომელიც თან ერთვის საკასაციო საჩივარს), სადაც დაფიქსირებულია, რომ ქ. ქუთაისში 2004 წლის იანვრიდან 2005 წლის თებერვლის ჩათვლით 10 კგ. თხევადი გაზის საშუალო საცალო საბაზრო ფასი შეადგენდა 21.07 ლარს, რაც კიდევ უფრო ცხადყოფს შპს «...» მიერ მოსახლეობაზე რეალიზებული თხევადი აირის ფასის შემცირების ფაქტს და გადამხდელზე მოგების გადასახადში თანხების დარიცხვის კანონიერებას.

კასატორების მოსაზრებით, შპს «...» მიერ დარღვეულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლით გათვალისწინებული შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის პრინციპები. საგადასახადო კოდექსის 22-ე მუხლის მე-8 ნაწილის შესაბამისად, საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი შეიძლება იყოს საბითუმო და საცალო, ე.ი. კანონი განასხვავებს მათ და იგი ვლინდება თვით საქონლის/მომსახურების ფასებში. საქმეში მოსარჩელის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებები (ანგარიშ-ფაქტურებისა და საკასო ქვითრების ასლები) არ იძლეოდა საკმარის ინფორმაციას, რათა საგადასახადო ორგანოს, განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციის მიუხედავად, განესაზღვრა ოპერაციის სახე და შინაარსი. გაურკვეველი იყო, მოცემული საკასო ქვითრები საერთოდ ეკუთვნოდა თუ არა შპს «...» იმ პირობებში, როდესაც მასში აღნიშნული არ არის გადასახადის გადამხდელის საინდენტიფიკაციო ნომერი და საქმეზე არ არსებობს პირველადი საგადასახადო დოკუმენტები. სააპელაციო სასამართლომ კი არასწორად შეაფასა შპს «...» მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებები, საკასო ქვითრები საკმარისად ჩათვალა გარიგებაში ფაქტობრივი ფასის დასადგენად და არ შეაფასა, რეალურად ასახავდა თუ არა ისინი შპს «...» მიერ განხორციელებულ დასაბეგრზოპერაციებს.

ამდენად, კასატორების განმარტებით, საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნების დარღვევა და შემოწმებულების მიერ შემცირებული თანხების გამოვლენა საფუძვლად დაედო მოგების გადასახადში თანხის დარიცხვას. შესაბამისად, კასატორები საგადასახადო ორგანოს ქმედებას (შემოწმების აქტით მოგების გადასახადში თანხის დარიცხვას) კანონიერად მიიჩნევენ.

ამასთან, კასატორები აღნიშნავენ, რომ სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული განჩინება ეწინააღმდეგება საქართველოს უზენაესი სასამართლოსა და თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ერთგვაროვან პრაქტიკას.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 8 ოქტომბრის განჩინებით, ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლის – სსიპ შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონული ცენტრის საკასაციო საჩივრები.

2010 წლის 29 ნოემბერს კასატორებმა წარადგინეს მოსაზრება საკასაციო საჩივრების დასაშვებობაზე და აღნიშნეს, რომ ხსენებული საჩივრები დასაშვებია ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «ა» და «გ» ქვეპუნქტების შესაბამისად.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 9 დეკემბრის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლის - სსიპ შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონული ცენტრის საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «ა» ქვეპუნქტით და მათი განხილვა დაინიშნა 2011 წლის 3 თებერვალს, 12.30 საათზე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 17 მარტის საოქმო განჩინებით საკასაციო საჩივრების განხილვა გადაიდო 2011 წლის 31 მარტს, ზეპირი მოსმენის გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა გაეცნო საქმის მასალებს, შემოწმა გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობა, წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრების საფუძვლიანობა და მიაჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონული ცენტრის საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.

საკასაციო სასამართლოს დადგენილად მიაჩნია შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 29 აპრილის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე, შპს «...» მოგების გადასახადი – 57194 ლარი დაეკისრა (აქედან – ძირითადი თანხა – 45074 ლარი, ჯარიმა – 11181 ლარი, საურავი – 939 ლარი). ხსენებულ აქტში მითითებულია, რომ საგადასახადო შემოწმება შეეხო 2004 წლის 1 აგვისტოდან 2005 წლის 1 მარტამდე პერიოდს. შპს «...» მიერ თხევადი გაზი რეალიზებულ იქნა როგორც ფიზიკურ, ისე იურიდიულ პირებზე. შპს «...» მიერ ფიზიკურ პირებზე რეალიზებული თხევადი გაზის სარეალიზაციო ფასი შეადგენდა 0.55 ლარს. აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ საბაზრო ფასის დადგენის მიზნით მიმართა საქართველოს ეკონომიკური განვითარების სამინისტროს, რომელმაც 2005 წლის 28 მარტის 114/557/9-5 წერილით აცნობა 2004-2005 წლებში თხევადი გაზის საცალო ფასი სამომხმარებლო ფასების ინდექსის მიხედვით, რომლის თანახმადაც, აღნიშნულ პერიოდში 1 კგ. თხევად გაზზე დაფიქსირებულია დღე-ს გარეშე – 1.42 ლარი. შპს «...» შემოწმების აქტზე წარადგინა შესაგებელი, რომელიც აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 1450 ბრძანებით არ დაკმაყოფილდა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის საგადასახადო მოთხოვნის მიხედვით, შპს «...» გადასახდელად დაერიცხა მოგების გადასახადი – 57194 ლარი.

განსახილველ საქმეზე საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2007 წლის 13 თებერვლის განჩინებაში აღინიშნა, რომ 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის 22-ე მუხლის მე-10 ნაწილი საბაზრო ფასის დადგენის პროცედურას არ განსაზღვრავს, იგი აწესრიგებს საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელის დაბეგვრის მიზნით საბაზრო ფასის გამოყენების პირობებს, რომელიც ზოგადად მუხლის შინაარსთან ერთობლიობაში განსაზღვრავს, აწესრიგებს დაბეგვრის არსთან დაკავშირებულ და არა წმინდა ფორმალურ საკითხს. ამავე განჩინებაში საკასაციო პალატამ აღნიშნა, რომ 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის 282-ე მუხლის მე-2 ნაწილი, რომლის თანახმად, ამ კოდექსის პროცედურული დებულებები ვრცელდება 2005 წლის 1 იანვრიდან იმ საგადასახადო პერიოდებზეც, რომელიც მთავრდება 2005 წლის 1 იანვრამდე, არ ვრცელდება ხსენებული კოდექსის 22-ე მუხლის მე-10 ნაწილზე, შესაბამისად მას არ აქვს უკუქცევითი ძალა ახალი საგადასახადო კოდექსის ამოქმედებამდე წარმოშობილი საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის მიმართ. საბაზრო ფასის გამოყენების საკითხი წარმოდგენს საგადასახადო დაბეგვრის რეჟიმის შემადგენელ ნაწილს, განუყოფელია მისგან და მასთან ერთობლიობაში უნდა იქნეს განხილული, რაც გამოიხატება 2004 წლის განმავლობაში წარმოშობილი საგადასახადო ვალდებულებებთან დაკავშირებით საბაზრო ფასის განსაზღვრის მიმართ 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის დებულებების გამოყენებას. ანალოგიური მოსაზრება საკასაციო სასამართლოს არაერთ გადაწყვეტილებაშია მოყვანილი (იხ. მაგ. 19.11.06წ. 'ზს-232-226(3კ-06), 04.04.07წ. 'ზს-1005-959(2კ-06), 23.06.10წ. 'ზს-927-887(2კ-09) გადაწყვეტილებები).

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის 22-ე მუხლის მე-10 ნაწილზე, რომლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფროსს/მის მოადგილეს უფლება აქვს გამოიტანოს მოტივირებული წერილობითი გადაწყვეტილება გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის საბაზრო ფასის გამოყენების შესახებ, თუ: ა) გარიგება განხორციელდა ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მათი ურთიერთდამოკიდებულება გავლენას არ ახდენს ასეთი გარიგების შედეგებზე; ბ) საგადასახადო ორგანო ასაბუთებს, რომ გარიგების მონაწილეებს შორის გაცხადებული ფასი განსხვავდება ფაქტობრივი ფასისაგან.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლომ არასწორად განმარტა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) 282-ე მუხლის მე-2 ნაწილი, არსებითად არ შეამოწმა სადავო საგადასახადო შემოწმების აქტის კანონიერება და სარჩელი საფუძვლიანად მიიჩნია მხოლოდ იმ მოტივით, რომ 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის 282-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად იმავე კოდექსის 22-ე მუხლის მე-10 ნაწილს, როგორც საბაზრო ფასის განსაზღვრის პროცედურულ დებულებას, აქვს უკუქცევითი ძალა ახალი საგადასახადო კოდექსის ამოქმედებამდე წარმოშობილი სადავო სამართლებრივი ურთიერთობების მიმართ. საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მიერ აღნიშნული საფუძველით სარჩელის დაკმაყოფილებას და აღნიშნავს, რომ სადავო საკითხი ეხება შპს «...» მიერ განხორციელებული საგადასახადო ოპერაციების მოგების გადასახადით დაბეგვრის მართლზომიერებას.

საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) 282-ე მუხლის მე-2 ნაწილის დასკვნითი დებულების გავრცელებას ხსენებული კოდექსის 22-ე მუხლის მე-10 ნაწილზე, რომლის თანახმად, ამ კოდექსის პროცედურული დებულებები ვრცელდება 2005 წლის 1 იანვრიდან იმ საგადასახადო პერიოდებზეც, რომლებიც მთავრდება 2005 წლის 1 იანვრამდე. საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მითითებული ნორმა არ ვრცელდება დასახელებული კოდექსის 22-ე მუხლის მე-10 ნაწილზე და ხსენებული ნორმას არა აქვს უკუქცევითი ძალა ახალი საგადასახადო კოდექსის ამოქმედებამდე წარმოშობილი საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების მიმართ. ის გარემოება, რომ ამავე ნორმაში საუბარია საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელის მოტივირებული ბრძანების მიღებაზე, ასევე არ არის მისი წმინდა პროცედურულ ნორმად განხილვის საფუძველი. ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოყენება საგადასახადო ორგანოს, როგორც ადმინისტრაციული ორგანოს, საქმიანობის ძირითადი ფორმა დაბეგვრის საკით-

ხეზე გადაწყვეტილებების მისაღებად. აღნიშნული არ გამოირიცხებოდა არც ძველი საგადასახადო კოდექსით საბაზრო ფასის გამოყენების საკითხზე გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში.

საკასაციო სასამართლო ასევე ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებას, რომ მოცემულ შემთხვევაში საკითხი შეეხება საბაზრო ფასის განსაზღვრის პროცედურებს. საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სადავო საკითხი არ შეეხება საბაზრო ფასის განსაზღვრას, აღნიშნული ფასი ამ შემთხვევაში უკვე დადგენილია საქართველოს ეკონომიკური განვითარების სამინისტროს 2005 წლის 28 მარტის 114/557/9-5 წერილით და ხსენებული საკითხი არ არის სადავო, არამედ კონკრეტულ შემთხვევაში სადავოა 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის ამოქმედებამდე შპს «...» მიერ განხორციელებული საგადასახადო ოპერაციების მოგების გადასახადით დაბეგვრის კანონიერება, ხოლო ამ ნაწილში 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსს არა აქვს უკუქცევითი ძალა. საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საბაზრო ფასის გამოყენების საკითხი ამ შემთხვევაში მოგების გადასახადით დაბეგვრის რეჟიმის არსებითი შემადგენელი ნაწილია, განუყოფელია მისგან და მასთან ერთობლიობაში უნდა იქნეს განხილული, რაც გამოირიცხავს 2004 წლის განმავლობაში წარმოშობილ საგადასახადო ვალდებულებებთან დაკავშირებით საბაზრო ფასის განსაზღვრის პროცედურის მიმართ 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის დებულებების გამოყენებას. მის მიმართ გამოყენებულ უნდა იქნეს 1997 წლის 13 ივნისის საგადასახადო კოდექსის დებულებები. ამასთან, 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის 22-ე მუხლის მე-10 ნაწილი საბაზრო ფასის განსაზღვრის პროცედურას არ აწესრიგებს. იგი განსაზღვრავს საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელის დაბეგვრის მიზნით, საბაზრო ფასის გამოყენების შემთხვევებს, პირობებს და ადგენს საამისოდ აუცილებელ ფორმალურ მოთხოვნას.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2007 წლის 13 თებერვლის განჩინებით სააპელაციო სასამართლოს დაევალია ყურადღება მიექცია იმ გარემოებაზე, რომ სადავო შემოწმების აქტმა მოიცვა 2004 წლის 1 აგვისტოდან 2005 წლის 1 მარტამდე საანგარიშო პერიოდი. 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება ის ნორმატიული აქტები, რომლებიც მოქმედებს საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დროისათვის. სააპელაციო სასამართლოს უნდა გამოერკვია, შპს «...» სადავო საგადასახადო ვალდებულებების ნაწილი ხომ არ წარმოიქმნა აღნიშნული კოდექსის ამოქმედების – 2005 წლის 1 იანვრის შემდეგ. ასეთ შემთხვევაში აღნიშნული ვალდებულებების დაბეგვრის კანონიერების შემოწმებისას სააპელაციო სასამართლოს უნდა ეხელმძღვანელა საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დროისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსით. გასაჩივრებული განჩინებიდან კი არ ირკვევა უზენაესი სასამართლოს 2007 წლის 13 თებერვლის განჩინებით სააპელაციო სასამართლოსათვის განსაზღვრული მითითებების შესრულება.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2007 წლის 13 თებერვლის განჩინებით სააპელაციო სასამართლოს ასევე დაევალია ძველი (1997 წ.) საგადასახადო კოდექსის საფუძველზე წარმოშობილ საგადასახადო ვალდებულებებთან მიმართებით დაედგინა, თუ რამდენად იქნა რეალიზებული თხევადი საწვავი ფიზიკურ პირებზე შპს «...» მიერ, ეს ფასი შესაბამისობადა თუ არა რეალურ საბაზრო ღირებულებას, ხომ არ არსებობდა ძველი საგადასახადო კოდექსის 29-ე მუხლის 30-ე ნაწილით გათვალისწინებული დანაკლისი. სააპელაციო სასამართლოს უნდა დაედგინა, არსებობდა თუ არა მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო კოდექსის 27-ე მუხლის, მათ შორის, ამავე მუხლის მე-8 ნაწილის პირობები. საკასაციო სასამართლომ ასევე მიუთითა სააპელაციო სასამართლოს, დაედგინა ქ. ქუთაისში იდენტური საქონლის ფასების მინიმალური და მაქსიმალური ზღვარი სადავო პერიოდში საბითუმო და საცალო ვაჭრობისათვის იმ საფუძველით, რომ სადავო ანგარიშსწორებები შპს «...» მიერ ფიზიკურ პირებთან სწორედ ქ. ქუთაისში განხორციელდა. გასაჩივრებული განჩინებიდან კი ირკვევა, რომ სააპელაციო სასამართლომ არ შეასრულა საკასაციო სასამართლოს მითითებები, რომელიც აუცილებელი იყო საქმეზე საფუძვლიანი და დასაბუთებული გადაწყვეტილების გამოსატანად. სააპელაციო სასამართლომ საკასაციო სასამართლოს მითითების მიუხედავად არ იმსჯელა სადავო აქტების შესაბამისობაზე 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის დებულებებთან.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციონის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ სწორად გამოიყენა 1997 წლის 13 ივნისის საგადასახადო კოდექსი სადავო შემოწმების აქტის საფუძველზე შპს «...» საგადასახადო ვალდებულებების დაკისრების მიმართ.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს კასატორის – სისპ შემოსავლების სამსახურის მოსაზრებას, რომ სააპელაციო სასამართლომ ისე მიიღო გასაჩივრებული განჩინება, რომ არ გამოიკვლია და არ შეაფასა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე ფაქტობრივი გარემოებები.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლოს საერთოდ არ შეუძლებია სადავო საგადასახადო შემოწმების აქტის კანონიერება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) დებულებებთან მიმართებით, ყურადღება გადაიტანა მხოლოდ საბაზრო ფასის განსაზღვრის საკითხზე, რაც მოცემულ შემთხვევაში არ არის არსებითად გამოსაკვლევია საკითხი და ყურადღების მიღმა დარჩა მთავარი საკითხი – დასახელებული აქტით რამდენად კანონიერად დაერიცხა მოგების გადასახადი შპს «...». სააპელაციო სასამართლოს არ დაუსაბუთებია, თუ რატომ უნდა ყოფილიყო თხევადი გაზის სავალო ფასის დასადგენად საკმარისი მხოლოდ მოსარჩელის მიერ წარდგენილი ანგარიშ-ფაქტურები, საკასო ქვითრები და ხელშეკრულებები. ამასთან, საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ იმ პირობებში, როდესაც სადავოდ არ არის გამხდარი ფაქტი იმის თაობაზე, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოდგენილ იქნა გადასახადის დასარიცხად საჭირო ყველა ინფორმაცია, საკასაციო სასამართლო არ გამოირიცხავს სასამართლოს ვალდებულებას, გამოიკვლიოს, თუ რამ განაპირობა მოგების გადასახადის დაანგარიშება დოკუმენტალურად დადასტურებული ფასისაგან განსხვავებული ფასით, ხომ არ არის თხევადი გაზი რეალიზებული თვითღირებულებაზე ნაკლებად და შეუსაბამოდ დაბალ ფასად, რაც, თავის მხრივ, წინააღმდეგობაში მოდის სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელების მიზანთან.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, კერძოდ, საქართველოს 1997 წლის საგადასახადო კოდექსი და არსებითად არ უმსჯელია გასაჩივრებულ ნაწილში სადავო აქტების შესაბამისობაზე აღნიშნული კოდექსის მოთხოვნებთან, ანუ იმ საკითხზე, თუ რამდენად კანონიერად დაერიცხა შპს «...» მოგების გადასახადი ხსენებული კოდექსის დებულებების მიხედვით.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს კასატორების მოსაზრებას საკასო ქვითრების ნამდვილობასთან დაკავშირებით და აღნიშნავს, რომ საკასაციო სასამართლო მოკლებულია შესაძლებლობას იმსჯელოს საკასო ქვითრების კანონიერების თაობაზე, ვინაიდან იგი არ წარმოადგენს განსახილველ დავის საგანს. აღნიშნული სცილდება საკასაციო სასამართლოს უფლებამოსილების ფარგლებს და არ შეესაბამება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მოთხოვნებს.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საქმის ხელახლა განხილვისას სააპელაციო სასამართლომ არსებითად, საფუძვლიანად უნდა შეამოწმოს სადავო აქტების კანონიერება მოგების გადასახადით დაბეგრის ნაწილში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) დებულებებთან შესაბამისობის კუთხით, ერთი მხრივ, დაახუსტებიან და დაასაბუთებინოს შპს «...» თხევადი გაზის საბითუმო ფასად საცალო რეალიზაციისა და სადავო პერიოდში მოქმედი «ფასებისა და ფასწარმოქმნის საფუძვლების შესახებ» საქართველოს კანონის 1-ელი მუხლის მე-4 პუნქტით გათვალისწინებულ საქონლის საცალო ფასის შემადგენელი სავაჭრო (საშუამავლო) ფასნამატის მიღებაზე უარის თქმის მოტივაცია და მისი შესაბამისობა «მეწარმეთა შესახებ» საქართველოს კანონის პირველი მუხლის 1-ელი ნაწილით განსაზღვრულ სამეწარმეო საქმიანობის მიზანთან, ვინაიდან სამეწარმეო საქმიანობის ძირითადი ნიშანია საქმიანობის განხორციელება მოგების მიღების მიზნით. მეწარმის საქმიანობასთან მოგების მიღების ინტერესი განუყოფელია. მეწარმის საქმიანობა უნდა შეესაბამებოდეს სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელების მიზანს. მართალია, სააპელაციო სასამართლო გასაჩივრებული განჩინებით გარკვეულწილად შეეცადა დაესაბუთებინა შპს «...» ბიზნეს-ინტერესის არსებობა, თუმცა კონკრეტულად არ უთითებს მოგების მიღებაზე უარის თქმის შესახებ შპს «...» მოტივებზე. ხოლო, მეორე მხრივ, საკასაციო სასამართლო სააპელაციო სასამართლოს მიუთითებს რა ზემოაღნიშნული გარემოებების დადგენის აუცილებლობაზე, იმავდროულად გასაჩივრებული აქტების კანონიერების მტკიცების ვალდებულებისაგან არ ათავისუფლებს ადმინისტრაციულ ორგანოს და მას, როგორც აქტის მიმღებს, აკისრებს ვალდებულებას, დაადასტუროს სადავო აქტების საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე მიღების ფაქტი. სასამართლომ უნდა გაარკვიოს, რამდენად სარწმუნოდ ამტკიცებს მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანო კონკრეტულ შემთხვევაში საბაზრო ფასის გამოყენების მართებულობას, გასაჩივრებული აქტების კანონშესაბამისობას და, შესაბამისად, ხსენებული სადავო აქტებით შპს «...» მოგების გადასახადის დარიცხვის კანონიერებას.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო იზიარებს კასატორების მოსაზრებას იმასთან დაკავშირებით, რომ გასაჩივრებული თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 2007 წლის 19 ივლისის განჩინება განსხვავდება ამ კატეგორიის საქმეებზე საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დადგენილი პრაქტიკისაგან.

ამდენად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ გასაჩივრებული განჩინების დასაბუთება არასრულია, რის გამოც არსებობს აღნიშნული განჩინების გაუქმების საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის «ე» ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საფუძველი.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, ხოლო გასაჩივრებული განჩინება გაუქმდეს. საკასაციო სასამართლო თვითონ ვერ მიიღებს გადაწყვეტილებას საქმეზე, რადგან არსებობს განჩინების გაუქმებისა და საქმის სააპელაციო სასამართლოში ხელახლა განსახილველად დაბრუნების საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412-ე მუხლით გათვალისწინებული საფუძვლები, რის გამოც მოცემული საქმე ხელახლა განსახილველად უნდა დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ გ ი ნ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონული ცენტრის საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 19 ივლისის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
3. სახელმწიფო ბაჟის საკითხი გადაწყდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;
4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

2. დღგ-ს გადახდა; ანგარიშ-ფაქტურის შევსება

ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის ვალდებულება,
დღგ-ს ჩათვლა

გადაწყვეტილება
საქართველოს სახელით

18ს-740-715(კ-10)

1 მარტი, 2011 წ., ქ. თბილისი

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

სარჩელის საგანი: ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

საკასაციო სასამართლომ საქმის მასალების გაცნობის შედეგად გამოარკვია:

შპს «...» სარჩელი აღძრა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიაში მოპასუხეების საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ამავე სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიმართ, რომლითაც მოითხოვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2008 წლის 17 ოქტომბრის გადაწყვეტილების ნაწილობრივ, (საჩივრის დაუკმაყოფილებელ ნაწილში), საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 17 ივნისის 1310 ბრძანების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2008 წლის 23 აპრილის 1... ბრძანების, 2008 წლის 30 აპრილის საგადასახადო მოთხოვნების ბათილად ცნობა, ასევე, შპს «...» გადასახდელად დარიცხული შემდეგი თანხების მოგების გადასახადში ძირითადი თანხის – 164 397 ლარის, ჯარიმის – 121 101 ლარის, საურავის – 117 945 ლარის, დღგ-ს გადასახადში ძირითადი თანხის – 10 678 ლარის, ჯარიმის 137 379 ლარის, საურავის – 5 067 ლარის, საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული ჯარიმის 17 915 ლარის გაუქმება შემდეგი საფუძველით:

მოსარჩელემ მიუთითა, რომ საგადასახადო შემოწმების აქტით და საგადასახადო ორგანოების მიერ გამოცემული ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტებით უკანონოდ მოხდა შპს «...» მიმართ სხვადასხვა სახის გადასახადების დარიცხვა, რის გამოც გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები ეწინააღმდეგება საქართველოს კანონმდებლობას და ისინი ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი. მოსარჩელის მითითებით, 2008 წლის 11 აპრილის საგადასახადო შემოწმების აქტით შემოწმებლებმა აღმოაჩინეს, რომ შპს «...» ნავთობპროდუქტების მიწოდების აღრიცხვის და დაბეგვრის კონტროლის ღონისძიებათა შესახებ გამოცემული ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციით გათვალისწინებული სპეცანგარიშფაქტურების შევსების გარეშე და ცალმხრივი შესყიდვის აქტებით 2005-2006 წლებში შეძენილი ჰქონდა 726120 ლარის ღირებულების ნავთობპროდუქტები და სხვადასხვა მასალა, რომელთა მიღება, ხარჯვა და ნაშთები ბუღალტრულად აღრიცხული იყო სათანადო მატერიალურ ორდერებში, ბუღალტრულ ანგარიშებსა და მთავარ წიგნში. იმავდროულად, ნავთობპროდუქტებისა და სხვადასხვა მასალების შესყიდვა, ხარჯვა, საწყისი და საბოლოო ნაშთები საგადასახადო აღრიცხვის კუთხით ასახულია საგადასახადო ინსპექციაში წარდგენილი 2005-2006 წლების მოგების გადასახადის დეკლარაციებში და ჩართულია ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვით ხარჯებში. მოსარჩელის მოსაზრებით, ამგვარ პირობებში შემოწმებლებმა უკანონოდ მოახდინეს 726120 ლარის გამოსაქვით ხარჯებში ჩართვა. შემოწმების აქტით დადგენილია, რომ 2005 წლის 30 დეკემბრის სერია ბზ-02 1062387 საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში ნაჩვენებია 67272 ლარის სამუშაოს ღირებულება ნაცვლად 2005 წლისა, ასახული იყო 2006 წლის მოგების გადასახადის დეკლარაციის ერთობლივ შემოსავალში. აღნიშნული ფაქტი ჩათვალეს მოგების გადასახადის შემცირების ფაქტად და მოსარჩელეს დაარიცხეს როგორც ძირითადი თანხა, ისე ჯარიმა. შემოწმების აქტის 12 დანართით და შემოწმების აქტით ყოველგვარი დასაბუთების გარეშე ერთობლივი შემოსავლების გამოსაქვითი ხარჯებიდან ამორიცხულია 6528 ლარი (არ არის მითითებული, კონკრეტულად თუ რა ხარჯია და რატომ არ შეიძლება ჩათვალოს ხარჯებში). მოსარჩელის განმარტებით, შემოწმებლებმა დაადგინეს, რომ თითქოს 2005 წლის მოგების გაასახადით დასაბეგრი მოგება შემცირებულია 800021 ლარით, რის გამოც შპს «...» გადასახდელად დაარიცხეს გადასახადის ძირითადი თანხა – 160004 ლარი და საგადასახადო კოდექსის 132-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული ჯარიმა – 120003 ლარი (75%).

მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ შემოწმების აქტით მოგების გადასახადის დარიცხვა მოხდა უკანონოდ, რამდენადაც, მართალია, ზემოაღნიშნული 726120 ლარის ნავთობპროდუქტები და სხვადასხვა მასალები შეძენილია ნაწილობრივ ნაკლის მქონე დოკუმენტებით, მაგრამ გამოსაქვითი ხარჯებიდან მათი ამორიცხვა არ შეესაბამება აქტში მითითებული საგადასახადო კოდექსის 93-ე და 199-ე მუხლების მოთხოვნებს. ამასთან, შპს «...» ეწევა სამშენებლო და სარეაბილიტაციო სამუშაოებს, რის გამოც იგი არ წარმოადგენს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 14 თებერვლის 187 ბრძანებით გათვალისწინებულ საწარმოს, რომლისთვისაც სავალდებულო იყო სპეციალური ანგარიშ-ფაქტურ-

რების ამოწერა. რაც შეეხება გამოსაქვით ხარჯებს, აღნიშნული საკითხი მოწესრიგებულია საგადასახადო კოდექსის XXV თავით. საგადასახადო კოდექსი არ კრძალავს ერთობლივი შემოსავლიდან ისეთი ფაქტობრივი ხარჯების გამოქვითვას, რომელიც შეძენილი ან გაწეულია ნაკლის მქონე დოკუმენტებით. რაც შეეხება შესრულებული სამუშაოების ფიზიკურ მოცულობებს და მასზე რეალურად გაწეული თანხობრივი ხარჯების მოცულობებს, გარდა საბუღალტრო და საგადასახადო აღრიცხვისა, აღნიშნული სამუშაოებისა და ხარჯების გაწევის ფაქტი დადასტურებულია მსოფლიო ბანკის პროექტების განმახორციელებელი (დამკვეთი და მიმღები) ორგანიზაციების და მათი პასუხისმგებელი პირების მიერ, რა დროსაც დამკვეთის მიერ შემსრულებლისათვის აღიარებულია ფინანსური ვალდებულებები და შემსრულებლის მიერაც (შპს «...») სამუშაოს ღირებულება აღებულია შემოსავალში და შეტანილია მოგების დეკლარაციაში ერთობლივ შემოსავალში. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ საგადასახადო კოდექსის 93-ე და 199-ე მუხლებზე მითითებით ნაკლის მქონე დოკუმენტებით ფაქტობრივად შეძენილი და გაწეული ხარჯების გამოსაქვითი ხარჯებიდან ამორიცხვა არასწორია და ამ კუთხით შემოწმების აქტით არასწორად არის განსაზღვრული გადასახადებით დასაბეგრი მოგება.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ მათ, გარკვეულწილად, მართლაც, დაარღვიეს საგადასახადო კოდექსის 93-ე და 199-ე მუხლები, მაგრამ ასეთი დარღვევისათვის მათ შეიძლება დაკისრებოდათ საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლით და არა 132-ე მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმა. მოსარჩელის განმარტებით, საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის 1-ელი, მე-2 და მე-3 ნაწილები ითვალისწინებენ არა მარტო ნაკლის მქონე დოკუმენტების, არამედ, უდოკუმენტო და 45 დღეში ბუღალტრულ დოკუმენტებში აღურიცხავი საქონლის არსებობის შესაძლებლობას. ამავე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა აღურიცხავად არ ჩაითვლება და სანქცია არ შეიძლება გავრცელდეს, თუ მისი რეალიზაციის, გადაცემის ან სხვა სახით გამოყენების შესახებ სათანადო ინფორმაცია ჩართულია გადამხდელის მიერ საგადასახადო ინსპექციაში წარდგენილ დეკლარაციებში. აღნიშნული კი იმაზე მიუთითებს, რომ ფაქტობრივად შეიძლება არსებობდეს არა მარტო ნაკლის მქონე დოკუმენტებით შეძენილი სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები, არამედ უდოკუმენტოც და თუ ამგვარი საქონლის შესახებ მონაცემები ჩართულია დეკლარაციებში, მაშინ სანქციები არ გამოიყენება.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ ასევე უკანონოა შემოწმებელთა მიერ 67373 ლარის 2005 წლის დეკლარაციაში აუსახველობა და მისი 2006 წლის მოგების გადასახადის დეკლარაციაში ასახვა მოგების გადასახადის შემცირების ფაქტად. მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ ამ შემთხვევაში მოხდა წინა წელში დაშვებული შეცდომის გასწორების შედეგად გადასახადის ერთი წლის დაგვიანებით აღიარება, ამავე ვადით გადახდის ვალდებულების დაგვიანებით წარმოშობა და არა გადასახადის შემცირება. მოსარჩელის მითითებით, შპს «...» მიერ 2005 წლის ანგარიშზე დაშვებული შეცდომა რევიზიის დაწყებამდე ერთი წლით ადრე არის შესწორებული და ასახულია საგადასახადო ინსპექციაში წარდგენილ 2006 წლის მოგების გადასახადის დეკლარაციაში. დეკლარაციის შესწორების ვალდებულება და უფლება შპს «...» ჰქონდა საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლის მოთხოვნის შესაბამისად.

მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ მას ასევე უკანონოდ დაარიცხეს დღგ. მოსარჩელის მოსაზრებით, შპს «...» არც ვალდებული იყო და არც უფლება ჰქონდა გადამოწმებინა, ჰქონდა თუ არა შპს «...» საგადასახადო ინსპექციიდან გამოტანილი თანხის დარიცხვის საფუძვლად გამოყენებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა. შემოწმებით დადგენილი არ არის ის ფაქტი, რომ მომსახურების მიმღებმა თითქოს ოპერაციის განხორციელებიდან 2 დღის ვადაში არ მოსთხოვა შპს «...» საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა. სინამდვილეში, თავის დროზე შპს «...» ანგარიშ-ფაქტურა მოითხოვა, მაგრამ ტერიტორიულად შორს ყოფნის გამო წარდგენა მოხდა დაგვიანებით. ამდენად, შპს «...» უცნობი იყო, შპს «...» როდის გამოიტანა საგადასახადო ინსპექციიდან ანგარიშ-ფაქტურა. ამასთან, საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ელი ნაწილი არ უკრძალავს მომსახურების მიმღებს, დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან 2 დღის შემდეგ მოითხოვოს ანგარიშ-ფაქტურა, ასევე, არც გამოძიერს ეკრძალება 2 დღის შემდეგ ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა. გარდა აღნიშნულისა, მითითებულ მუხლში საუბარია მხოლოდ ანგარიშ-ფაქტურის გამოძიერის, ანუ ამ შემთხვევაში – შპს «...» ვალდებულებაზე, რის გამოც დაუშვებელი იყო შპს «...» მიმართ სანქციის გამოყენება. აღსანიშნავია ისიც, რომ საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილით (დღგ-ს ჩათვლა არ წარმოებს) აკრძალული არ არის სამეურნეო ოპერაციიდან 2 დღის შემდეგ გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში აღნიშნული თანხების ჩათვლა.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ მოითხოვა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60-ე მუხლის შესაბამისად ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2008 წლის 17 ოქტომბრის 105-04/9881 გადაწყვეტილება, ნაწილობრივ (საჩივრის დაუკმაყოფილებლობის ნაწილში) ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 17 ივნისის 11310 ბრძანება, ასევე, ბათილად იქნეს ცნობილი მსხვილ გადახდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2008 წლის 23 აპრილის 1968 ბრძანება, 2008 წლის 30 აპრილის 132 (16-16/3899 01.05.08) და 2008 წლის 30 აპრილის 16-16/3900 01.05.08 «საგადასახადო მოთხოვნები», ასევე, გაუქმებულ იქნეს შპს «...-თვის» გადასახდელად დარიცხული შემდეგი თანხები: 1. მოგების გადასახადში ძირითადი თანხა – 164397 ლარი, ჯარიმა – 121101 ლარი და საურავი – 117945 ლარი; 2. დღგ-ს ნაწილში ძირითადი თანხა – 10678 ლარი, ჯარიმა – 137379 ლარი და საურავი – 5067 ლარი; 3. საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული ჯარიმა 17915 ლარი.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2009 წლის 19 მაისის გადაწყვეტილებით შპს «...» სასარჩელო განცხადება არ დაკმაყოფილდა, რაც საქალაქო სასამართლომ დაასაბუთა შემდეგნაირად:

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია შემდეგი ფაქტები:

შპს «...» ჩატარდა გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რის შემდეგაც 2008 წლის 11 აპრილს გამოიცა საგადასახადო შემოწმების აქტი. 2008 წლის 23 აპრილს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ გამოსცა 1968 ბრძანება შპს «...-თვის» თანხის დარიცხვის თაობაზე. ბრძანების თანახმად, მოსარჩელეს გადასახადების სახით დაერიცხა 478419 ლარი, საიდანაც 191694 ლარი წარმოადგენს ძირითად გადასახადს, ხოლო 286725 ლარი – ჯარიმას. მოსარჩელეს თანხები დაერიცხა მოგების, საშემოსავლო, სოციალური, დღგ-ს და ქონების გადასახადის სახით. მოსარჩელეს ასევე დაერიცხა საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ჯარიმები. ამის შემდეგ, დარიცხული გადასახადების გადახდის თაობაზე მოსარჩელეს გაეგზავნა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2008 წლის 30 აპრილის 132 (16/16/3899 01.05.08) და 2008 წლის 30 აპრილის (16-16/3900 01.05.08) «საგადასახადო მოთხოვნები». გადასახადების დარიცხვის შესახებ ადმინისტრაციული აქტები მოსარჩელემ გაასაჩივრა ჯერ შემოსავლების სამსახურში, ხოლო შემდეგ – ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში. შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 17 ივნისის 11310 ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, გაუქმდა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2008 წლის 30 აპრილის 116-16/3900 01.05.08) «საგადასახადო მოთხოვნა» მოგების გადასახადში 18942 ლარის და შესაბამისი საურავის დარიცხვის ნაწილი და 132 (16-16/3899 01.05.08) «საგადასახადო მოთხოვნა» საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის «გ» ქვეპუნქტის საფუძველზე დღგ-ში დაკისრებული ჯარიმის – 13558 ლარის ნაწილი, ხოლო დანარჩენ ნაწილი საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2008 წლის 17 ოქტომბრის 105-04/9881 გადაწყვეტილებით მოსარჩელის საჩივარი არ დაკმაყოფილდა და ძალაში დარჩა შემოსავლების სამსახურის ბრძანება. ზემოაღნიშნული დარიცხული გადასახადებიდან მოსარჩელემ სადავოდ გახადა მოგებისა და დამატებითი ღირებულების გადასახადების (მათ შორის, ძირითადი თანხის, ჯარიმისა და საურავების) დარიცხვა და საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული ჯარიმის – 17915 ლარის დარიცხვა.

საქალაქო სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის მსჯელობა იმის თაობაზე, თითქოს შპს «...» არ წარმოადგენდა ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 14 თებერვლის 187 ბრძანებით გათვალისწინებულ საწარმოს, რომლისთვისაც სავალდებულო იყო სპეციალური ანგარიშ-ფაქტურების ამოწერა. მოსარჩელე არ უარყოფდა, რომ მას არ გააჩნდა საწვავის შეძენის დამადასტურებელი სპეციალური ანგარიშ-ფაქტურები. სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 14 თებერვლის 187 ბრძანებით დამტკიცებულია «ნავთობპროდუქტების მიწოდების, აღრიცხვისა და დაბეგვრის კონტროლის ღონისძიებათა შესახებ» ინსტრუქცია, რომლის 1-ელი მუხლის თანახმად, «საქართველოს ტერიტორიაზე ნავთობპროდუქტების ტრანსპორტირების, შენახვისა და რეალიზაციისათვის სავალდებულო სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის ფორმა (ტესტში შემდგომ – სსაფ) წარმოადგენს მკაცრი აღრიცხვის და საგანგებო დაცვის ნიშნის მქონე დოკუმენტს. სსაფ იბეჭდება 4 ეგზემპლარად. სსაფ-ის გაცემა საგადასახადო ინსპექციის მიერ ხდება მხროლედ იმ გადასახადის გადამხდელზე, რომლებიც ახორციელებენ ნავთობპროდუქტების მიწოდებას ან შიდა გადაზიდვას». მითითებული ინსტრუქცია ცალსახად მიუთითებდა, რომ საქართველოს ტერიტორიაზე ნავთობპროდუქტების ტრანსპორტირების, შენახვისა და რეალიზაციისათვის სავალდებულო სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა, რომელიც წარმოადგენს მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს. ამასთან, სსაფ-ის გაცემა ხდება იმ გადასახადის გადამხდელზე, რომლებიც ახორციელებენ ნავთობპროდუქტების მიწოდებას ან შიდა გადაზიდვას ინსტრუქციის მე-2 მუხლის «ა» ქვეპუნქტის შესაბამისად.

სასამართლოს დასკვნით, მოსარჩელის მიერ დარღვეულია ინსტრუქციის მე-8 მუხლი, რომლის მიხედვით ნავთობპროდუქტების ტრანსპორტირებისას გადამხდელი ვალდებულია თან იქონიოს სსაფ-ის 1-ელი და მე-3 ეგზემპლარები. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ ნავთობპროდუქტების შეძენისას მოსარჩელე ვალდებული იყო, გამოეყენებინა სპეციალური ანგარიშ-ფაქტურები, რაც მას არ შეუსრულებია. შესაბამისად, მის მიერ დარღვეულია ინსტრუქციის მთელი რიგი მოთხოვნები, კერძოდ, ნავთობპროდუქტების შეძენის დამადასტურებელი პირველადი საგადასახადო დოკუმენტაცია ნაწარმოებია სპეციალური ანგარიშ-ფაქტურების გამოწერის გარეშე.

სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის მოსაზრება, რომ სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოიყენება მხოლოდ დღგ-ს მიზნებისათვის და განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა იმავდროულად შეიცავს სასაქონლო ზედდებულის რეკვიზიტებსაც და წარმოადგენს ნავთობპროდუქტების მიმოქცევის სფეროში უნივერსალურ დოკუმენტს. ამასთან, «ნავთობპროდუქტების მიწოდების, აღრიცხვისა და დაბეგვრის კონტროლის ღონისძიებათა შესახებ» ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 14 თებერვლის 186 ბრძანების პრეამბულაში აღნიშნულია, რომ ინსტრუქცია დამტკიცებულია საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად, ქვეყნის ეკონომიკურ სივრცეში ნავთობპროდუქტების საბითუმო და საცალო მიწოდებაზე სახელმწიფო კონტროლის, აღრიცხვიანობის გაუმჯობესებისა და დაბეგვრაში სრულად მოქცევის მიზნით. ამდენად, სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არ შემოიფარგლება მხოლოდ დამატებული ღირებულების გადასახადით და იგი გამოიყენება სხვა გადასახადის მიზნებისთვისაც. სასამართლოს მოსაზრებით, ასევე უსაფუძვლო იყო მოსარჩელის მსჯელობა, რომ სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის წარმოების ვალდებულება მხოლოდ საწვავის მიწოდებელს აკისრია. სასამართლომ განმარტა, რომ ზემოაღნიშნული ინსტრუქციის მე-2, მე-4 და მე-8 მუხლების თანახმად, «გადასახადის გადამხდელი, რომელიც ახორციელებს ამ ბრძანების დანართ 11-ში ჩამოთვლილი საქონლის ტრანსპორტირებას, შენახვას და რეალიზაციას, ვალდებულია, ამ ბრძანებით დადგენილი წესით მოახდინოს ნავთობპროდუქტების შეძენა, ტრანსპორტირება, რეალიზაცია და შენახვა».

სასამართლოს მოსაზრებით, ასევე უსაფუძვლო იყო მოსარჩელის მსჯელობა, რომ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 14 თებერვლის '87 ბრძანებით დამტკიცებული «ნავთობპროდუქტების მიწოდების, აღრიცხვისა და დაბეგვრის კონტროლის ღონისძიებათა შესახებ» ინსტრუქციის მე-9 მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად შპს «...» ნავთობპროდუქტის შექმნისას არ ეკისრებოდა სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მიღების ვალდებულება, ვინაიდან მოხდა ნავთობპროდუქტების საცალო და არა საბითუმო მიწოდება, რაც გამორიცხავდა მიწოდებელი ორგანიზაციის მიერ სსაფ-ის გამოწერის ვალდებულებას. სასამართლომ განმარტა, რომ შპს «...» ნავთობპროდუქტს (ბენზინს) იძენდა არა პირადი მოხმარების, არამედ – ეკონომიკური საქმიანობის მიზნით, რაც მოცემულ შემთხვევაში გამორიცხავს ნავთობპროდუქტის საცალო წესით მიწოდების ფაქტს. ამასთან, აღნიშნული მუხლი ადგენდა რა საქონლის მიწოდების ალტერნატიულ უფლებას, საქონლის საცალო მიწოდების შემთხვევაში არ გამოეწერა ანგარიშფაქტურა, ამავე დროს არ გამორიცხავდა მყიდველის (გადასახადის გადამხდელის) ვალდებულებას, დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებისას ჰქონდა აღრიცხვის პირველადი დოკუმენტი, რომელშიც სრულად და გარკვევით აისახებოდა სამეურნეო ოპერაციის შინაარსი, რაც შესაძლებლობას მისცემდა საგადასახადო ორგანოს, განესაზღვრა მისი, როგორც გადასახადის გადამხდელის, ვალდებულებები.

საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის თანახმად, დასაბეგრი ბრუნვიდან ბიუჯეტში შესატანი დღგ-ს თანხა განისაზღვრება სხვაობად დასაბეგრი ბრუნვაზე დარიცხული დღგ-ს თანხასა და ჩასათვლი დღგ-ს თანხებს შორის. ჩასათვლი თანხის განსაზღვრის წესს შეიცავს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლი, რომლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, ჩასათვლი 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 დასაბეგრი ოპერაციებზე ან/და დასაბეგრი იმპორტზე. აღნიშნულიდან გამომდინარე, დღგ-ს ჩათვლის საფუძველი ვერ გახდებოდა დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურა, თუ იგი არ იყო გამოწერილი საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად. საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის მიხედვით, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია, 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. ამდენად, საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლი ადგენდა დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის კონკრეტულ ვადებს და თუ არ იქნებოდა დაცული აღნიშნული ვადები, მაშინ ანგარიშ-ფაქტურა გამოწერილი იქნებოდა აღნიშნული ნორმის დარღვევით და, შესაბამისად, იგი ვერ გახდებოდა ჩათვლის მიღების საფუძველი.

საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა შპს «...», რომლითაც მოითხოვა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 30 ოქტომბრის განჩინებით შპს «...» სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის გადაწყვეტილება დარჩა უცვლელი, რაც სააპელაციო სასამართლომ დაასაბუთა შემდეგნაირად:

სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390.3 მუხლის «გ» ქვეპუნქტის თანახმად, თუ სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ ან/და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მაშინ დასაბუთება იცვლება მასზე მითითებით. მოცემულ შემთხვევაში, სააპელაციო პალატა სრულად იზიარებს პირველი ინსტანციის სამართლებრივ შეფასებებს, აგრეთვე, დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით.

სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, საქალაქო სასამართლომ სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა საქმეზე დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს. აპელანტის მიერ ვერ იქნა გაბათილებული პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებით დადგენილი გარემოებები და სამართლებრივი დასკვნები, რისი გათვალისწინებითაც სააპელაციო საჩივარში ჩამოყალიბებული მოსაზრებები არ ქმნიდა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებულ შემადგენლობას. შესაბამისად, სააპელაციო საჩივარი არ ექვემდებარებოდა დაკმაყოფილებას.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა შპს «...» და მოითხოვა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება, შემდეგი მოტივით:

სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა კასატორის მოსაზრება საგადასახადო ორგანოს მიერ დღგ-ს დარიცხვის უკანონობის შესახებ და მიუთითა, რომ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის თანახმად, დასაბეგრი ბრუნვიდან ბიუჯეტში შეტანილი დღგ-ს თანხა განისაზღვრება სხვაობად დასაბეგრი ბრუნვაზე დარიცხული დღგ-ს თანხასა და ჩასათვლი დღგ-ს თანხებს შორის. ჩასათვლი თანხის განსაზღვრის წესს შეიცავს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლი, რომლის მე-3 ნაწილის თანახმად, ჩასათვლი დღგ-ს თანხა არის გადასახდელი თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია ამ კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის ან/და საბაჟო დეკლარაციის მიხედვით დასაბეგრი ოპერაციაზე ან/და დასაბეგრი იმპორტზე, თუ საქონელი გამოყენებული იქნება გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობისთვის. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ დაასკვნა, რომ დღგ-ს ჩათვლის საფუძველი ვერ გახდებოდა ანგარიშ-ფაქტურა, თუ იგი გამოწერილი არ იქნებოდა საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად.

კასატორის მოსაზრებით კონკრეტულ შემთხვევაში დღგ-ს ჩათვლის გაუქმება არ უნდა მომხდარიყო, ვინაიდან შპს «...» ბრალი არ მიუძღოდა შპს «...» მიერ დაშვებულ შეცდომაში. გარდა აღნიშნულისა, ჩათვლის გაუქმება არ უნდა მომხდარიყო იმ საფუძველითაც, რომ შემოწმების მასალებით უარყოფილი არ ყოფილა სადავო ანგარიშ-ფაქტურაში ასახული ფაქტები, იდენტიფიცირებული იყო მოწოდებელი და ჩათვლა განხორციელებული იყო საგა-

დასახადო კოდექსის 247-ე მუხლით დადგენილი წესის თანახმად 45-დღიან ვადაში. აღსანიშნავია ის გარემოებაც, რომ სადავო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის თარიღად იქნებოდა 29 ივლისი თუ აგვისტო, თუ არ დაირღვეოდა საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლით დადგენილი 45-დღიანი ვადა, ამით არსებითად არაფერი არ შეიცვლებოდა და ჩათვლა კანონიერი იქნებოდა. ამდენად, ანგარიშ-ფაქტურაზე გამოწერის თარიღად წინსწრები თარიღის მითითებით არ მომხდარა გადასახადის შემცირება, დაირღვა მხოლოდ ამ ანგარიშ-ფაქტურის შევსების ფორმალური მხარე. სასამართლოს მიერ არ იქნა გათვალისწინებული საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მოთხოვნები, რომლის თანახმად, დაუშვებელია საქონლის/მომსახურების მიმწოდებლის მიერ არასწორად შევსებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენა, ხოლო საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის მიხედვით, მყიდველის მოთხოვნისას მისთვის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მიუცემლობის შემთხვევაში, ოპერაციის მიხედვით, დღგ-ს თანხის 100%-ით ჯარიმდება მიმწოდებელი.

ამდენად, მიმწოდებლის მიერ არასწორად შევსებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერისას მყიდველის პასუხისმგებლობის საკითხის დაყენება ეწინააღმდეგება საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნას და შესაბამისად, ამ შემთხვევაში გადასახადის ძირითადი თანხა – 10678 ლარი და ჯარიმა – 8009 ლარი უკანონოდაა დარიცხული. ვინაიდან ცალკეულ თვეებში შესრულებულ სამუშაოზე გამოწერილი დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებმა საგადასახადო ინსპექციაში ჩაბარებულ დღგ-ს დეკლარაციაში ასახვა ჰპოვა მომდევნო თვეში, სასამართლომ იგი კანონდარღვევად ჩათვალა და მიუთითა, რომ საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანხმად, ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია ამ კანონის 248-ე მუხლის შესაბამისად გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურების ან საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციებზე ან/და დასაბეგრ იმპორტზე, თუ საქონელი, მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობისათვის, ხოლო, 248-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის მიხედვით, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია, საქონლის მომსახურების მიღების მოთხოვნისას, არა უგვიანეს მეორე დღისა, გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარუდგინოს იგი მიმღებს, მიუხედავად იმისა არის თუ არა ეს უკანასკნელი გადასახადის გადამხდელი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 8 ნოემბრის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის საფუძველზე, «...» საკასაციო საჩივარი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე-248-ე მუხლებით გათვალისწინებული, შპს «...» მიერ გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე დარიცხული ძირითადი თანხის – 10 678 ლარისა და ჯარიმის – 8009 ლარის ნაწილში მიჩნეულ იქნა დასაშვებად, ხოლო «...» საკასაციო საჩივარი დანარჩენ ნაწილში მიჩნეულ იქნა დაუშვებლად.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო, ზეპირი მოსმენის გარეშე, გაეცნო საქმის მასალებს, შეამოწმა გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობა, წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრის საფუძველიანობა და მიაჩნია, რომ საკასაციო საჩივარი დაშვებულ ნაწილში უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც სარჩელი (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე-248-ე მუხლებით გათვალისწინებული, შპს «...» მიერ გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე დარიცხული ძირითადი თანხის – 10 678 ლარისა და ჯარიმის – 8009 ლარის ნაწილში) დაკმაყოფილდება ნაწილობრივ.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საკასაციო სასამართლოს 2011 წლის 10 იანვრის განჩინებით, «...» საკასაციო საჩივარი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე-248-ე მუხლებით გათვალისწინებული, შპს «...» მიერ გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე დარიცხული ძირითადი თანხის – 10 678 ლარისა და ჯარიმის – 8009 ლარის ნაწილში მიჩნეულ იქნეს დასაშვებად, ხოლო დანარჩენ ნაწილში – დაუშვებლად.

საკასაციო სასამართლო დადგენილად მიიჩნევს შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებს, რომ შპს «...» ჩატარდა გავლითი საგადასახადო შემოწმება, რის შემდეგაც 2008 წლის 11 აპრილს, გამოიგა საგადასახადო შემოწმების აქტი. 2008 წლის 23 აპრილს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ გამოსცა '968 ბრძანება შპს «...» თანხების დარიცხვის თაობაზე. ბრძანების თანახმად, მოსარჩელეს გადასახადების სახით დაერიცხა 478419 ლარი, საიდანაც 191694 ლარი წარმოადგენს ძირითად გადასახადს, ხოლო 286725 ლარი – ჯარიმას. მოსარჩელეს თანხები დაერიცხა მოგების, საშემოსავლო, სოციალური, დღგ-ს და ქონების გადასახადის სახით. მოსარჩელეს ასევე დაერიცხა საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ჯარიმები. დარიცხული გადასახადების გადახდის თაობაზე მოსარჩელეს გაეგზავნა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2008 წლის 30 აპრილის '32 (16/16/3899 01.05.08) და 2008 წლის 30 აპრილის (16-16/3900 01.05.08) «საგადასახადო მოთხოვნები». გადასახადების დარიცხვის შესახებ ადმინისტრაციული აქტები მოსარჩელემ გაასაჩივრა ჯერ შემოსავლების სამსახურში, ხოლო შემდეგ ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში. შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 17 ივნისის '1310 ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ – გაუქმდა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2008 წლის 30 აპრილის '16-16/3900 01.05.08) «საგადასახადო მოთხოვნა» მოგების გადასახადში 18942 ლარის, შესაბამისი საურავის დარიცხვის ნაწილში და '32 (16-16/3899 01.05.08) «საგადასახადო მოთხოვნა» საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის «გ» ქვეპუნქტის საფუძველზე დღგ-ში დაკისრებული ჯარიმის – 13558 ლარის ნაწილში, ხოლო დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2008 წლის 17 ოქტომბრის '05-04/9881 გადაწყვეტილებით მოსარჩელის საჩივარი არ დაკმაყოფილდა და ძალაში დარჩა შემოსავლების სამსახურის ბრძანება. ზემოაღნიშნული დარიცხული გადასახადებიდან მოსარჩელემ სადავოდ გახადა მოგებისა და დამატებითი ღირებუ-

ლებს გადასახადების (მათ შორის, ძირითადი თანხის, ჯარიმისა და საურავების) დარიცხვა და საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული ჯარიმის – 17915 ლარის დარიცხვა.

საკასაციო სასამართლო ასევე დადგენილად მიიჩნევს იმ გარემოებას, რომ შპს «...» მიერ გამოწერილი იყო შპს «...» 2006 წლის 29 ივლისის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა სერია ბბ-15 '025754, ხოლო მითითებული ანგარიშ-ფაქტურა შპს «...» ქ. ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციიდან მიღებული ჰქონდა 2006 წლის აგვისტოში, ანუ კონკრეტული ანგარიშ-ფაქტურა გამოწერილი იყო ანგარიშ-ფაქტურის საგადასახადო ინსპექციიდან გამოტანის დღემდე (ანუ გამოტანის რიცხვამდე) უფრო ადრინდელი რიცხვით, რაც მოსარჩელეზე შემოწმების აქტის თანახმად, დღგ-ს ჩათვლის გაუქმების საფუძველი გახდა.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004წ.) 220-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად, დამატებითი ღირებულების გადასახადის გადამხდელად ითვლებოდა პირი, რომელიც რეგისტრირებული ან ვალდებული იყო, 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 1-ელ ნაწილზე, რომლის თანახმად, 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 გამოყენებული 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 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 დადგენილად მიიჩნევს იმ გარემოებას და აღნიშნულს არც მხარეები ხდიან სადავოდ, რომ შემოწმების აქტის თანახმად, შპს «...» მიერ ანგარიშ-ფაქტურა გამოწერილია ანგარიშ-ფაქტურის საგადასახადო ინსპექციიდან გამოტანის დღემდე (ანუ გამოტანის რიცხვამდე) უფრო ადრინდელი რიცხვით. ამასთან, საგადასახადო შემოწმების აქტში მითითებულია, რომ დარიცხვა გამოწვეულია იმით, რომ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები არ იყო გამოწერილი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, საგადასახადო შემოწმებით დასტურდება, რომ შპს «...» განხორციელა 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 განხორციელა 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, დრო-

ულად 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 დაჰკისრებოდა.

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 1-ელი 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 ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. დაუშვებელია, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას საფუძვლად 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-ფაქტურის 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 ჩათვლის გაუქმების საფუძველს, საქონლის მიმწოდებლის მიერ დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის დარღვევით მე-3 დღეს და უფრო გვიან გამოწერა, მაშინ, როდესაც გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურა იძლევა საქონლის მყიდველის იდენტიფიკაციის საშუალებას და მყიდველის მიერ ჩათვლის მისაღებად. არა უგვიანეს 45 დღისა (საანგარიშო პერიოდის დამთავრებიდან) ანგარიშ-ფაქტურები წარდგენილ იქნა საგადასახადო ორგანოში.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს შემდეგს: 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 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 (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე-248-ე მუხლებით გათვალისწინებული, შპს «...» მიერ გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე დარიცხული ძირითადი თანხის – 10 678 ლარისა და ჯარიმის – 8009 ლარის ნაწილში) უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, ამ ნაწილში გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც სარჩელი (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე-248-ე მუხლებით გათვალისწინებული, შპს «...» მიერ გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე დარიცხული ძირითადი თანხის – 10 678 ლარისა და ჯარიმის – 8009 ლარის ნაწილში) დაკმაყოფილდება ნაწილობრივ; საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე-248-ე მუხლებით გათვალისწინებული, შპს «...» მიერ გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე დარიცხული ძირითადი თანხის – 10 678 ლარისა და ჯარიმის – 8009 ლარის ნაწილში ბათილად იქნება ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2008 წლის 17 ოქტომბრის გადაწყვეტილება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის

2008 წლის 17 ივნისის 11310 ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2008 წლის 23 აპრილის 1968 ბრძანება, 2008 წლის 30 აპრილის საგადასახადო მოთხოვნები 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, 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 ყ ვ ი ტ ა :

1. შპს «...» საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 30 ოქტომბრის განჩინება დაშვებულ ნაწილში და ამ ნაწილში საკასაციო სასამართლოს მიერ მიღებულ იქნას ახალი გადაწყვეტილება;
3. შპს «...» სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
4. სადავო საკითხის გადაწყვეტლად, ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2008 წლის 17 ოქტომბრის გადაწყვეტილება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 17 ივნისის 11310 ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2008 წლის 23 აპრილის 1968 ბრძანება, 2008 წლის 30 აპრილის და 1 მაისის საგადასახადო მოთხოვნები, შპს «...» მიერ გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე დარიცხული ძირითადი თანხის – 10 678 ლარისა და ჯარიმის – 8009 ლარის ნაწილში და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლეს – სსიპ შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა დეპარტამენტს დაევალოს საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ, გამოსცეს ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი;
5. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

დღგ-ს გადამხდელად აღრიცხვის მომენტის სწორი განსაზღვრა

განჩინება

18ს-858-832(კ-10)

16 მარტი, 2011 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ინდივიდუალურ არმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

ი/მ «გ. ხ-ურის» საქმიანობის საგანს შეადგენს ყურძნის ღვინის წარმოება და რეალიზაცია. შემოსავლების სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის კახეთის სამმართველოს შუამდგომლობით, აუდიტის დეპარტამენტის 11.03.09წ. 1მ-217 ბრძანებით, ჩატარდა ი/მ «გ. ხ-ურის» საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმება და შედგა 15.04.09წ. შემოწმების აქტი. შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2007 წლის 2 აგვისტოდან (რეგისტრაციის დღიდან) 2009 წლის 28 თებერვლამდე.

ი/მ «გ. ხ-ური» არ დაეთანხმა შემოწმებების შედეგებს და მოითხოვა 15.04.08წ. გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების, გარდა ქონების გადასახადის თანხისა, გაუქმება. მომჩივანმა სადავოდ გახადა: 1) თავის მიერ შესყიდული ყურძნისაგან წარმოებული ღვინო-მასალის ექსპერტიზით დადგენილი გასავლიანობის მიხედვით შემოწმების აქტით საშემოსავლო და სოციალური გადასახადების, დღგ-ის და აქციზის დარიცხვა; 2) თავის მიერ ყურძნის შეძენაზე გახარჯული თანხების ხარჯებში გაუთვალისწინებლობა; 3) 13.10.08წ. სს «...» მიერ ინდემწარმისათვის ავანსად ჩარიცხული თანხის (2805 ლ.) დღგ-ით დაბეგრვა; 4) საკონტროლო-სალარო აპარატით მოსახლეობასთან ფულადი ანგარიშსწორების წესების დარღვევის გამო 500 ლ. ჯარიმის დარიცხვა.

შემოსავლების სამსახურის 30.07.09წ. 12293 ბრძანებით ი/მ «გ. ხ-ურის» საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებით გაუქმდა საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტით საგადასახადო კოდექსის 139.1 მუხლით დარიცხული

ჯარიმა – 500 ლარი, ნაწილობრივ გაუქმდა შემოსავლების სამსახურის 30.07.09წ. 12233 ბრძანება, შემოსავლების სამსახურს დაევალა შესწორებული «საგადასახადო მოთხოვნის» გაგზავნა, დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. დავების საბჭომ მიუთითა, რომ აუდიტის დეპარტამენტის მოთხოვნით დაინიშნა ექსპერტიზა ინდემწარმის მიერ შეყიდული ყურძნისაგან წარმოებული ღვინო-მასალის გამოსავლიანობის და ღირებულების დასადგენად. ინდემწარმის განმარტებების გათვალისწინებით იმის თაობაზე, რომ მან პრიმიტიულად გადაამუშავა შეძენილი ყურძენი (არ ჰქონდა ყურძნის საწური და სხვა საჭირო დანადგარები), ასევე, რეგიონში ყურძნის გადამამუშავებელი საწარმოების 2007-08წ.წ. მონაცემების გათვალისწინებით, ექსპერტიზამ განსაზღვრა შეძენილი ყურძნიდან წარმოებული ღვინო-მასალების პროცენტული მაჩვენებლები. გამოვლენილი ე.წ. დანაკლისი შემოწმების აქტის მიხედვით გამოსავლიანობის ნორმებიდან გამომდინარე ჩათვალა რეალიზებულად და დაიბეგრა. საბჭომ მიიჩნია, რომ მომჩივნის მიერ წარმოდგენილი არგუმენტაცია არ ქმნიდა ექსპერტიზის დასკვნაში ეჭვის შეტანის საფუძველს.

ინდემწარმის მიერ ყურძნის შეძენაზე გახარჯული თანხის ხარჯებში გაუთვალისწინებლობასთან დაკავშირებით, საბჭომ მიუთითა მომჩივნის მიერ საგადასახადო კოდექსის 93-ე მუხლით გათვალისწინებული საადრიცხვო დოკუმენტაციისადმი წაყენებული მოთხოვნის შეუსრულებლობაზე. საბჭომ აღნიშნა, რომ მეწარმეს შემოსავლების და ხარჯების გამარტივებული აღრიცხვის წიგნში მითითებულია მხოლოდ სახელი და გვარი, არ არის თანხის მიმღების ხელმოწერა და პირადი ნომერი, რის გამოც შემმოწმებლების მიერ ვერ იქებოდა გათვალისწინებული შეძენები გამოქვითვებში. საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, სრულად აღრიცხოს მის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, რათა გარანტირებული იყოს კონტროლი მათ დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე. საბჭომ მიუთითა, რომ ინდემწარმემ ვერ წარადგინა შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტები, მან დაარღვია კოდექსის 199.2 მუხლის მოთხოვნები, რის გამოც მართებულად იქნა მიჩნეული ამ ნაწილში დამატებითი გადასახდელების დარიცხვა.

რაც შეეხება 13.10.08წ. სს «...» მიერ ინდემწარმისათვის ავანსად ჩარიცხული 2 805 ლ. დღგ-ით დაბეგვრას, საბჭომ აღნიშნა, რომ ბანკსა და ინდემწარმეს შორის 09.10.08წ. დადებული ხელშეკრულების თანახმად, მეწარმეს უნდა მოეხდინა ბანკის კუთვნილი ყურძნის გადამუშავება, მომჩივნის მიერ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ყველა პირობა შესრულებული იყო, რის გამოც ბანკის მიერ ინდემწარმისათვის გადახდილი 2805ლ. შემმოწმებლების მიერ მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად არის დაბეგრული. საკონტროლო-სალარო აპარატით მოსახლეობასთან ფულადი ანგარიშსწორების წესების დარღვევის გამო ჯარიმის დარიცხვასთან დაკავშირებით საბჭომ მოთხოვნა დააკმაყოფილა და მიუთითა, რომ სამართალდარღვევის გამოვლენისათვის კოდექსის 127.2 მუხლის თანახმად უნდა შედგენილიყო სამართალდარღვევის ოქმი, რომელიც არ შემდგარა.

ო/მ «გ. ხ-ურმა» სარჩელი აღძრა თელავის რაიონულ სასამართლოში, რომლითაც მოითხოვა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 05.05.09წ. 1205 ბრძანების ბათილად ცნობა, თელავის რეგიონალური ცენტრის 07.05.09წ. 13 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა დღგ-ს, აქციზის, საშემოსავლოსა და სოცდაზღვევის გადასახადების ნაწილში.

თელავის რაიონული სასამართლოს 24.12.09წ. გადაწყვეტილებით ო/მ «გ. ხ-ურის» სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი აუდიტის დეპარტამენტის 05.05.09წ. 1205 ბრძანება, ნაწილობრივ ბათილად იქნა ცნობილი თელავის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 07.05.09წ. საგადასახადო მოთხოვნა 13 ო/მ «გ. ხ-ურის» მიმართ დღგ-ს, აქციზის, საშემოსავლოსა და სოცდაზღვევის გადასახადების ნაწილში; ბათილად იქნა ცნობილი შემოსავლების სამსახურის 30.07.09წ. 12233 ბრძანება, დავების განხილვის საბჭოს 05.10.09წ. გადაწყვეტილება, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე, ზემოაღნიშნული გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 13.04.2010წ. გადაწყვეტილებით დაკმაყოფილდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის და თელავის რეგიონალური ცენტრის სააპელაციო საჩივრები, რაიონული სასამართლოს გადაწყვეტილების შეცვლით მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, ო/მ «გ. ხ-ურის» სარჩელი არ დაკმაყოფილდა. სააპელაციო პალატამ დადგენილად მიიჩნია, რომ ო/მ «გ. ხ-ურმა» 2007 წელს შეიძინა 8800 ლარის ღირებულების 11 000 კგ. საფერავი და 5096 ლარის ღირებულების 14650 კგ. რქაწითელი, ყურძნის წარმოებით მიღებული იქნა 5500 ლიტრი საფერავი და 8719 ლიტრი რქაწითელი ღვინო-მასალები. 2007 წელს ღვინო-მასალების გადამამუშავებით მიღებულმა გამოსავლიანობამ 50% შეადგინა. შემმოწმებელთა მიერ დანიშნული ექსპერტიზის მიხედვით, «საფერავისაგან» მოსარჩელეს უნდა მიეღო 6820 ლიტრი ღვინო-მასალა და ლექი – 770 ლიტრი, «რქაწითელისაგან» – 9750 ლიტრი და 730 ლიტრი ლექი, სხვაობა ჩართულ იქნა გადამხდელის 2007წლის ერთობლივ შემოსავალში და დაიბეგრა. სააპელაციო პალატამ არ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მოსაზრება იმის შესახებ, რომ ექსპერტიზის დასკვნა არ უნდა იქნეს მიჩნეული მტკიცებულებად, რადგანაც მისი ჩატარებისას არ იქნა გამოკვლეული, სად და როდის მოიკრიფა ყურძენი, არ გამოკვლეულა საწური დანადგარი, არ შესწავლილა მსგავსი პრიმიტიული საწარმოების მონაცემები. სააპელაციო პალატამ მიუთითა, რომ ექსპერტიზის დასკვნის თანახმად, დასკვნა ეფუძნება ო/მ «გ. ხ-ურის» მიერ მოწოდებულ ინფორმაციას და ასევე ღვინო-მასალის გამოსავლიანობის განსაზღვრისათვის რეგიონში ყურძნის გადამამუშავებელი საწარმოების მიერ 2007-08წწ. გამოსავლიანობის საშუალო პროცენტულ მაჩვენებელს. პალატამ აღნიშნა, აგრეთვე, რომ ექსპერტიზის დასკვნაში მითითებული მონაცემების მართებულობას ადასტურებს ვაზის და ღვინოს დეპარტამენტის 06.11.09წ. წერილი, მოსარჩელეს დასკვნაში მითითებული მონაცემების საწინააღმდეგო მტკიცებულება არ წარმოუდგენია. საგადასახადო კოდექსის 93.1, 99.2, 41-ე მუხლების საფუძველზე პალატამ მიუთითა, რომ გადასახადის გადამხდელი ვალ-

დებულის, სრულად აღრიცხოს მის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, რათა გარანტირებული იყოს კონტროლი. ი/მ «გ. ხ-ურის» მიერ დოკუმენტაცია წარმოებულია დასახელებული ნორმების მოთხოვნათა დაუცველად, რის გამოც სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ მართებულად არ იქნა საგადასახადო ორგანოს მიერ ი/მ «გ. ხ-ურის» მიერ მითითებული ხარჯი გამოკლებული შემოსავლისაგან.

სს «...» და ი/მ «გ. ხ-ურს» შორის დადებული ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ყველა პირობა შესრულებულ იქნა მეწარმის მიერ. აღნიშნულის გამო სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა აპელანტების მოსაზრება ბანკის მიერ მოსარჩელისათვის გადახდილი 2805 ლარის გაწეული მომსახურების ღირებულებად მიჩნევის და დაბეგრის მართებულობის შესახებ.

სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გასაჩივრდა ი.მ. «გ. ხ-ურის» მიერ, რომელიც ითხოვს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებას.

კასატორი თვლის, რომ გადაწყვეტილება არ არის საკმარისად იურიდიულად დასაბუთებული, გაურკვეველია, თუ რომელ ფაქტობრივ და სამართლებრივ საფუძველს ემყარება გადაწყვეტილება, სასამართლომ გაიზიარა არაობიექტური, ტენდენციური ექსპერტიზის დასკვნა და არ გაიზიარა მოწმეთა ჩვენებები, რომლებმაც უშუალოდ მოიყვანეს და მიჰყიდეს ყურძენი. კასატორი ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ მაღალტექნოლოგიური დანადგარებით აღჭურვილი ქარხნებისაგან განსხვავებით პრიმიტიული წესით აწარმოებდა ღვინოს, ექსპერტს გამოყენებული ყურძენი არ უნახავს. კასატორი არ ეთანხმება, აგრეთვე, საგადასახადო სამსახურის მიერ ყურძენში გადახდილი თანხის გამოსაქვით ხარჯებში ჩაუთვლელობას, რადგანაც მონაცემები ასახული ჰქონდა საგადასახადო სამსახურის მიერ დანომრილ, ზონარგაყრილ და ბეჭდით დალუქულ ჟურნალში, ნაჩვენებია შესყიდვის ყველაზე დაბალი ფასები (რქაწითელი – 35თ., საფერავი – 45თ.). კასატორი აღნიშნავს, აგრეთვე, რომ ბანკთან დადებული ხელშეკრულება ითვალისწინებდა ღვინის დასამზადებელი სამუშაოების შესრულებას 2009 წლის 31 დეკემბრამდე, შემოწმების პერიოდში გააჩნდა გადასამუშავებელი ღვინო-მასალა და არა ღვინო.

საკასაციო პალატის სხდომაზე კასატორმა მხარი დაუჭირა საკასაციო საჩივარს და ითხოვა მისი დაკმაყოფილება. მოწინააღმდეგე მხარეებმა საკასაციო საჩივრის მოტივები არ გაიზიარეს და ითხოვეს საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა უსაფუძვლოდ გამო და სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვება.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალებისა და საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის და სააპელაციო პალატის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერების შემოწმების შედეგად თვლის, რომ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ შემდეგ გარემოებათა გამო:

15.04.09წ. საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტით დასტურდება, რომ საგადასახადო ორგანო დაეყრდნო გამამხდელის მიერ წარმოდგენილ პირველად დოკუმენტებს, მეწარმის ახსნა-განმარტებებს, პირადი აღრიცხვის ბარათებს და თბილისის სავაჭრო-სამრეწველო პალატის ექსპერტიზისა და აუდიტის ეროვნული დეპარტამენტის დასკვნას. **02.04.09წ.** 1ად/01-04 ექსპერტიზის დასკვნის თანახმად, ჩატარებული ექსპერტიზის ამოცანას შეადგენდა ი/მ «გ. ხ-ურის» მიერ შესყიდული ყურძენისაგან წარმოებული ღვინო-მასალების გამოსავლიანობის და ღირებულების დადგენა სახეობების მიხედვით. ექსპერტმა შეისწავლა ი/მ «გ. ხ-ურის» მიერ წარდგენილი დოკუმენტაცია და გაარკვია, რომ ღვინო-მასალების წარმოებისათვის 2007-2008 წლებში შეძენილი იყო ორი სახეობის ყურძენი – საფერავი და რქაწითელი. ობიექტის ადგილზე დათვალიერებისას დადგინდა, რომ იგი განთავსებულია სოფ. ..., საცხოვრებელი სახლის ეზოში პრიმიტიულად, ღვინო-მასალის წარმოებისათვის საჭირო ჭურჭელი (ემალის ავზები) ჩაწყობილია მიწაში, ყურძენის საწური დანადგარი შემოწმების დროს ობიექტზე არ იყო. ღვინო-მასალა აღმოჩნდა ორი სახეობის: «რქაწითელი» ღია ჩალის ფერის და «საფერავი» მუქი შავი ფერის. შეძენილი ყურძენიდან წარმოებული ღვინო-მასალის გამოსავლიანობის განსაზღვრისათვის ექსპერტის მიერ მოპოვებული იქნა რეგიონში ყურძენის გადამამუშავებელი საწარმოების მიერ 2007-2008 წლებში გამოსავლიანობის საშუალო პროცენტული მაჩვენებლები, რომლებიც ყურძენის ჯიშების მიხედვით არის შემდეგი: ყურძენი «საფერავი» – წარმოებული ღვინო-მასალა – 65%; ყურძენი «რქაწითელი» – წარმოებული ღვინო მასალა – 70%.

საკასაციო პალატა თვლის, რომ საექსპერტო დასკვნა წინააღმდეგობრივია და არ არის საკმარისად დასაბუთებული. ექსპერტი ისე ადგენს ი/მ «გ. ხ-ურის» მიერ 2007-2008 წლებში შეძენილი ყურძენის შემოწმების შედეგად წარმოები ღვინო-მასალის გამოსავლიანობის ოდენობას, რომ მას არ შეუმოწმებია გამოყენებული ყურძენის ხარისხი და წარმოების პროცედურები, რომლებიც განსაზღვრავს გამოსავლიანობას. საწარმოო ობიექტის პრიმიტიულად განთავსებისა და ყურძენის საწური დანადგარის არ არსებობის მიუხედავად, ექსპერტის მიერ ღვინო-მასალის გამოსავლიანობის განსაზღვრისათვის აღებული იქნა რეგიონში გადამამუშავებელი საწარმოების მიერ 2007-2008 წლებში გამოსავლიანობის საშუალო პროცენტული მაჩვენებლები.

სსკ-ის 1-ელი მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი. სსკ-ის 172-ე მუხლის თანახმად, ექსპერტის დასკვნა სასამართლოსათვის სავალდებულო არ არის და მისი შეფასება ხდება სსკ-ის 105-ე მუხლით დადგენილი წესით, სასამართლოს უარი დასკვნის მიღებაზე დასაბუთებული უნდა იქნეს საქმეზე გამოტანილ გადაწყვეტილებაში ან განჩინებაში. ამავე კოდექსის 105-ე მუხლის შესაბამისად, სასამართლოსათვის არავითარ მტკიცებულებას არ აქვს წინასწარ დადგენილი ძალა; სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს მათ ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ. განსა-

ხილველ საქმეში ი/მ «გ. ხ-ურზე» დამატებითი გადასახადების დარიცხვის საფუძველად დაედო თბილისის საეკონომიკური-სამრეწველო პალატის ექსპერტიზისა და აუდიტის ეროვნული დეპარტამენტის **02.04.09წ.** 'ად/01-04 ექსპერტიზის დასკვნა. საექსპერტო დასკვნაში მითითებულია, რომ ყურძნიდან წარმოებული ღვინო-მასალის გამოსავლიანობა დამოკიდებულია მრავალ ფაქტორზე: ყურძნის მოყვანის პერიოდში კლიმატურ პირობებზე, ყურძნის ხარისხზე, ყურძნის მოკრეფის ადგილსა და დროზე (აგროვადებზე), საწური დანადგარის ოპტიმალურ რეჟიმზე, ღვინო-მასალის დაყენების წესზე და სხვ.. ექსპერტიზის დასკვნაში მითითებულია, რომ გ. ხ-ურის განმარტებით მან პრიმიტიულად გადაამუშავა შეძენილი ყურძენი (არ ჰქონდა ყურძნის საწური და სხვა საჭირო დანადგარები), გათვალისწინებულ იქნა, ასევე, რეგიონში ყურძნის გადამამუშავებელი საწარმოების **2007-2008წ.წ.** მონაცემები და ამის საფუძველზე განისაზღვრა ი/მ «გ. ხ-ურის» მიერ **2007 წელს** შეძენილი ყურძნიდან წარმოებული ღვინო-მასალის პროცენტული მაჩვენებელი. პირველი ინსტანციის სასამართლოში მოწმის სახით დაკითხულმა ექსპერტმა თ. შ-ძემ აჩვენა, რომ ღვინო-მასალის გამოსავლიანობის ზუსტი დადგენა შეუძლებელია, რის გამოც მან ექსპერტიზის დასკვნაში მითითა მიახლოებულ მონაცემებზე. ექსპერტის განმარტებით, ექსპერტიზის დასკვნის შედგენისას მას არ გამოუკვლევია იმ ყურძნის ხარისხი, რომლისგანაც გ. ხ-ურმა **2007-08 წწ.** აწარმოა ღვინო-მასალა, ასევე არ გამოუკვლევია სად და როდის მოიკრიფა ყურძენი, არ უნახია და არ გამოუკვლევია საწური დანადგარი. ექსპერტმა აჩვენა აგრეთვე, რომ მას არ შეუსწავლია ი/მ «გ. ხ-ურის» მქონე მსგავსი პრიმიტიული საწარმოების მონაცემები, დასკვნა მომზადებულია ქარხნული ტექნოლოგიების შესაძლებლობების გათვალისწინებით, კუსტარულ პირობებში დამზადებული ღვინის გამოსავლიანობა არ დადგენილა, არ გამოკვლეულა საწური დანადგარი. ამასთან, ექსპერტმა დაადასტურა, რომ დასკვნა არ იყო კატეგორიული. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ექსპერტის ჩვენება სასამართლოში არის საექსპერტო დასკვნის შემადგენელი ნაწილი. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლოს შეფასება უნდა მიეცა მისთვის. სააპელაციო სასამართლო შემოიფარგლა იმაზე მითითებით, რომ დასკვნა ეყრდნობა **2007-2008 წლებში** გამოსავლიანობის საშუალო პროცენტულ მაჩვენებელს, ამასთანავე, საექსპერტო დასკვნაში მითითებული საშუალო გამოსავლიანობა ეხება არა კუსტარულ წარმოებას, არამედ – ქარხნული წესით დამზადებას. საქმის მასალებით ირკვევა, რომ გ. ხ-ური ღვინო-მასალას აწარმოებდა კუსტარულად, მას არ გააჩნდა საქარხნო დანადგარები, კერძოდ საპრესო საწური დანადგარი. გარდა ამისა, არ დასტურდება ინდემწარმის მიერ ყურძნის ლექისაგან პროდუქციის წარმოება, არ დასტურდება ინდემწარმის აღჭურვა ლექის გადამამუშავებელი დანადგარებით. ამდენად, დაუსაბუთებელია ორი წლის პერიოდზე საფერავის და რქაწითელის ჯიშის ყურძნის ლექიდან ღვინის დამზადება და მისი მიმწოდებლად მიჩნევა. ვახისა და ღვინის დეპარტამენტის «სამეტრესტის» **06.11.09წ.** '12-315 ცნობის თანახმად, გლეხური მეურნეობის ყურძნის გამოსავლიანობის ნორმები დადგენილი არ არის და დამოკიდებულია მოსავლის ხარისხზე. «ვახისა და ღვინის შესახებ» კანონის მე-16 მუხლის თანახმად ყურძნის ან/და ღვინის გამოსავლიანობა იანგარიშება ჰექტარიდან. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ სააპელაციო პალატის მითითება საექსპერტო დასკვნაზე არ წარმოადგენს სადავო აქტებით მოსარჩელეზე დაკისრებული თანხების დადასტურების საკმარის საფუძველს. საქმეზე არ არის დადგენილი, თუ რა ხარისხის ყურძნიდანაა დამზადებული ი/მ «გ. ხ-ურის» მიერ **2007/2008 წლებში** ღვინო-მასალა, საქმეზე არ არის დადგენილი საექსპერტო დასკვნაში მითითებული ყურძნის გამოსავლიანობის მიღების შესაძლებლობა იმ ტექნიკური აღჭურვილობის პირობებში, რომელიც გააჩნდა ინდემწარმეს. საკასაციო პალატა თვლის, რომ საქარხნო ტექნოლოგიური პირობების მოთხოვნების მართებულობისათვის საქმეზე უნდა დადგინდეს, განეკუთვნებოდა თუ არა ინდემწარმის მიერ წარმოებული საქმიანობა, კერძოდ ღვინო-მასალის დამზადება, ლიცენზირებად საქმიანობათა რიგს, მოიცავდნენ თუ არა ლიცენზიის პირობები გარკვეულ მოთხოვნებს ტექნიკური აღჭურვილობისადმი.

სააპელაციო პალატას არ უმსჯელია სადავო აქტებით მოსარჩელეზე დაკისრებული საჯარიმო სანქციების კანონიერებაზე. საქმის მასალებით დასტურდება, რომ მოსარჩელემ ავანსის სახით სს «...» მიიღო თანხა ღვინო-მასალის დასამზადებლად. საგადასახადო კოდექსის **225-ე, 238-ე** მუხლების თანახმად, ამ ნაწილში დაკისრებული თანხის მართლობიერების გასარკვევად უნდა დადგენილიყო ღვინის მიწოდების ფაქტი. კასატორი აცხადებს, რომ მას არ ჰქონდა შესრულებული მიწოდება, არ ჰქონდა ღვინის დამზადება დასრულებული, შემოწმების აქტში მითითებულია, რომ ცისტერნებში იყო ბანკის კუთვნილი ღვინო-მასალა და არა ღვინო; სასამართლოს არ დაუდგენია არის თუ არა ღვინო-მასალა საბოლოო პროდუქტი; საქმეში არ მოიპოვება პროდუქციის მიღება-ჩაბარების აქტი; ანგარიშ-ფაქტურა გაცემული არ ყოფილა; ამასთანავე მხარეთა შორის დადებული ხელშეკრულება ითვალისწინებდა პროდუქციის მიწოდების ვადას, რომელიც შემოწმების დროს არ იყო ამოწურული; მოსარჩელის განცხადებით ხელშეკრულებით განსაზღვრული ვადის ამოწურვამდე მას უნდა გაეფილტრა ღვინო-მასალა. სამუშაოს შესრულების შესახებ სს «...» და ი/მ «გ. ხ-ურს» შორის **09.10.08წ.** ხელშეკრულების თანახმად, ხელშეკრულების მოქმედების ვადა განისაზღვრა ნაკისრი ვალდებულებების სრულად შესრულებამდე. საქმეში დაცულია მხოლოდ შემკვეთის – ბანკის მიერ **09.10.08წ.** ხელშეკრულების საფუძველზე ინდემწარმისათვის ყურძნის ჩაბარების და შემსრულებლის მიერ გადასამუშავებლად **18385კგ.** ყურძნის მიღების შესახებ **10.10.08წ.** აქტი. შესაბამისად დაუსაბუთებელია შემოწმების მომენტისათვის ბანკისათვის მიუწოდებელი ღვინო-მასალის ღირებულებაზე დღგ-ს და საჯარიმო სანქციების დაკისრება.

სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის **225-ე** მუხლის თანახმად დღგ-ით დაბეგრის ობიექტია დასაბეგრი ოპერაცია. დასაბეგრი ოპერაციად მიიჩნევა ამ კოდექსის **239-ე** ან **240-ე** მუხლის მიხედვით საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული საქონლის/მომსახურების მიწოდება, მათ შორის, უსასყიდლოდ. იმავე კოდექსის **238-ე** მუხლის შესაბამისად დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება საქონლის/მომსახურების მიწოდების მომენტი. საქმეზე დადგენილია, რომ ბანკს ი/მ «გ. ხ-ურისათვის» ავანსის სახით ჰქონდა გადარიცხული თანხა, მაგრამ საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმების დროს საქონლის მიწოდება არ

იყო განხორციელებული, რის გამოც ავანსის სახით ბანკის მიერ ი/მ «გ. ხ-ურისათვის» თანხის გადარიცხვის მიუხედავად დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია არ დასტურდება.

საგადასახადო კოდექსის 257-ე მუხლის შესაბამისად საქართველოში წარმოებული აქციზური საქონლის მიწოდებისას ან/და საწყოებიდან სარეალიზაციოდ გატანისას დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტად ითვლება აქციზური საქონლის მიწოდების ან/და საწყოებიდან სარეალიზაციოდ გატანის მომენტი. შემოწმების მომენტისათვის ღვინო არ ყოფილა მიწოდებული, ვინაიდან არ დასტურდება ზედმეტი გამოსავლიანობა. ამდენად, დაუსაბუთებელია 3854 ლიტრი ღვინის რეალიზებულად მიჩნევა და აქციზის საგადასახადის და საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის საფუძველზე ჯარიმის დაკისრება.

საქმის მასალებით დასტურდება, რომ ინდემწარმე «გ. ხ-ური» საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის საფუძველზე დაჯარიმდა იმის გამო, რომ არ იმყოფებოდა დღგ-ს გადამხდელად აღრიცხვაზე. იმის გათვალისწინებით, რომ ი/მ «გ. ხ-ურმა» სახელმწიფო და საგადასახადო რეგისტრაცია 02.08.07წ. გაიარა, ხოლო დღგ-ს გადამხდელად 23.07.08წ. არის რეგისტრირებული, დღგ-ს ნაწილში 07.05.09წ. 13 საგადასახადო მოთხოვნით დაკისრებული თანხის მართლობიერების დადგენისათვის, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221.1 მუხლის «ბ» ქვეპუნქტის შესაბამისად, უნდა გაირკვეს, რა მომენტიდან წარმოემვა მოსარჩელეს დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება და წარმოადგენდა თუ არა იგი 2007 წელს დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის სუბიექტს.

მხედველობაშია მისაღები, რომ ინდემწარმისათვის დაკისრებული თანხები შედგება არა მხოლოდ დანაკლისად მიჩნეული პროდუქციის ღირებულებაზე გადასახდელი თანხისაგან, არამედ ხარჯების გაუთვალისწინებლობით წარმოქმნილი დავალიანებისაგანაც. საქმის მასალებით დასტურდება, რომ 2007 წლის დეკლარაციით გამოქვითვას დაქვემდებარებული ხარჯმა 13896 ლარი შეადგინა. ამასთან გამოქვითვას დაქვემდებარებული ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტები მოსარჩელის მიერ წარმოდგენილი არ ყოფილა. საფუძველს მოკლებულია მოსარჩელის მოსაზრება იმის შესახებ, რომ შემოწმების პროცესში ხარჯში უნდა გათვალისწინებულიყო ღვინო-მასალის მომზადებისათვის შესყიდული ყურძნის ღირებულება. კასატორი აღიარებს, რომ მას ყურძნის ღირებულება არ ჰქონდა გადახდილი გამყიდველებისათვის. შეთანხმების თანახმად, ყურძნის ღირებულებას ინდემწარმე ყურძნის გამყიდველს აუნაზღაურებდა დამზადებული ღვინის რეალიზაციის შემდეგ. შესაბამისად, არ დასტურდება ყურძნის ღირებულების გადაუხდელი თანხის დანახარჯებში გათვალისწინების საფუძველი. ამასთანავე, საგადასახადო კანონმდებლობის (სკ-ის 41-ე, 93-ე, 199-ე მუხ.) თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებული იყო, ეწარმოებია აღრიცხვა. ხარჯების გაწევას არ ადასტურებს ფინანსთა მინისტრის 31.12.04წ. 1899 ბრძანებით დამტკიცებული «შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის გამარტივებული წესი», ვინაიდან ინდემწარმე აწარმოებდა აქციზურ საქონელს და მასთანავე საგადასახადო კოდექსის 221.1 მუხლის «ბ» ქვეპუნქტის თანახმად, იყო დღგ-ს გადამხდელი (ინდივიდუალური საწარმო საგადასახადო კოდექსის 222-ე მუხლის საფუძველზე რეგისტრირებულია დღგ-ს გადამხდელად და გააჩნია დღგ-ს გადამხდელის სერთიფიკატი 1087603), რაც საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის მე-4 ნაწილისა და ფინანსთა მინისტრის 31.12.04წ. 1899 ბრძანებით დამტკიცებული წესის მე-3 პუნქტის თანახმად, გამორიცხავდა გამარტივებული აღრიცხვის ჟურნალის წარმოებას. ვინაიდან დანახარჯის გათვალისწინებას საგადასახადო დავალიანების ოდენობის განსაზღვრაში მნიშვნელობა აქვს მხოლოდ დამზადებული ღვინის რეალიზაციას, საქმეზე დადგენას საჭიროებს შემოწმებულ პერიოდში ინდემწარმის მიერ რეალიზებული ღვინის ოდენობა.

საქმის მასალების, საკასაციო საჩივრის საფუძველების, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის შედეგად საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ საჭიროა მტკიცებულებათა დამატებითი გამოკვლევა, გასაჩივრებული გადაწყვეტილება მოკლებულია სათანადო სამართლებრივ და ფაქტობრივ წინამძღვრებს, დარღვეულია, როგორც სსკ-ის 393-ე მუხლში გათვალისწინებული სამართლის ნორმები, ასევე, არსებობს საკასაციო საჩივრის აბსოლუტური საფუძველი (სსკ-ის 394-ე მუხლის «ე» ქვეპუნქტი). შესაბამისად, არსებობს საკასაციო საჩივრის ნაწილობრივი დაკმაყოფილების, სსკ-ის 412-ე მუხლის საფუძველზე გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებისა და საქმის მითითებულ გარემოებათა სრულყოფილი გამოკვლევის მიზნით სააპელაციო სასამართლოში ხელახლა განხილვისათვის დაბრუნების საფუძველი.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ელი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე, 390-ე, 399-ე, 412-ე მუხლებით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. ი/მ «გ. ხ-ურის» საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 13.04.10წ. გადაწყვეტილება და საქმე ხელახალი განხილვისათვის დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
3. მხარეთა შორის სასამართლო ხარჯების განაწილების საკითხი გადაწყდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;
4. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

დღგ-ს ჩათვლა

გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

18ს-725-701(3კ-10)

20 აპრილი, 2011 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

შპს «...» **28.05.09წ.** სასარჩელო განცხადებით მიმართა ფოთის საქალაქო სასამართლოს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალური ცენტრისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიმართ, რომლითაც ფოთის რეგიონალური ცენტრის **11.05.09წ. 11-63** საგადასახადო მოთხოვნისა და შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის **11.05.09წ. 1213** ბრძანების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

აღნიშნულ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს შპს «...» არ დაეთანხმა დღგ-ს – **43483,8** ლარის, დღგ-ს შემცირებისათვის ჯარიმის – **5186** ლარისა და დღგ-ს თანხის გადაუხდელობის გამო საურავის – **9182** ლარის დაკისრების ნაწილში. შემოწმების აქტის მიხედვით, დღგ-ს და საგადასახადო სანქციების დარიცხვას საფუძვლად დაედო დღგ-ს ჩათვლების გაუქმება, რაც შემოწმების ჯგუფმა განახორციელა იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით, რომლებიც მოსარჩელის სახელზე არ იყო გამოწერილი დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელებიდან **2** დღის ვადაში. მოსარჩელის მოსაზრებით, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ვადის დარღვევით გამოწერის გამო ამ ანგარიშ-ფაქტურებით მიღებული ჩათვლები გაუქმებას არ ექვემდებარებოდა, რადგან საგადასახადო კოდექსის **248-ე** მუხლიდან არ გამომდინარეობს, რომ ორდღიან ვადაში ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის ვალდებულების დარღვევის შემთხვევაში მიმწოდებელს არ აქვს ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის უფლება, ხოლო მყიდველს – ჩათვლის მიღების უფლება. შემოწმების ჯგუფს უნდა გაეთვალისწინებინა, რომ ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის ორდღიანი ვადის დარღვევის შემთხვევა არ შედის საგადასახადო კოდექსის **247.4** მუხლის ამომწურავი სახით დადგენილ დღგ-ს ჩათვლის გამომრიცხავ შემთხვევათა ჩამონათვალში. გარდა ამისა, შემოწმების ჯგუფს უნდა გამოეყენებინა აღნიშნული მუხლის «ე» ქვეპუნქტი, რომლის თანახმად, დღგ-ს ჩათვლის მისაღებად ანგარიშ-ფაქტურა წარდგენილი უნდა ყოფილიყო დღგ-ს საანგარიშო პერიოდის დამთავრებიდან არა უგვიანეს **45** დღისა. შესაბამისად, ჩათვლის მისაღებად მნიშვნელობა აქვს, თუ როდის განხორციელდა დასაბეგრი ოპერაცია. დასაბეგრი ოპერაციის შემდეგ ნებისმიერ დროს გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურით ჩათვლის მიღება დასაშვებია, თუ დასაბეგრი ოპერაციის საანგარიშო პერიოდის დამთავრებიდან გასული არ იყო **45** დღეზე მეტი. საგადასახადო კოდექსის **248-ე** მუხლის მოთხოვნა, რომ გამყიდველმა ორდღიან ვადაში გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და **140-ე** მუხლის დანაწესი, რომ გამყიდველი დაჯარიმდება ანგარიშ-ფაქტურის გაუცემლობის ან/და არასრულად და არასწორად შევსების შემთხვევებში, მყიდველის მიერ დადგენილი წესით შევსებული ანგარიშ-ფაქტურის თავისდროულად მიღებას, ანუ მისი უფლების დაცვას ემსახურება, ამიტომ მყიდველის უფლების უზრუნველსაყოფად არსებული ნორმა არ შეიძლება გამბდარიყო ამ უფლების შეზღუდვის საფუძველი. საგადასახადო კოდექსის **248.2** მუხლის თანახმად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით დასტურდება დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტები. მათში ასახულია რეალური და არა ფაქტობრივი სამეურნეო ოპერაციები. შესაბამისად, მათი დაგვიანებით გამოწერის გამო დაუშვებელია გადასახადის გადამხდელისათვის ჩათვლის მიღების უფლების წართმევა (ჩათვლის მისაღებად სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების მომდევნო თვის პირველი რიცხვიდან ათვლილ **45-დღიან** ვადაში ანგარიშ-ფაქტურის საგადასახადო ორგანოში წარდგენის პირობით). მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელმა ან მისმა კონტრაგენტმა შეიძლება დაარღვიოს საგადასახადო კოდექსის რომელიმე ნორმა, მაგრამ ამ დარღვევას გადამხდელისათვის მხოლოდ მაშინ მოჰყვება უარყოფითი იურიდიული შედეგი (გადასახადის დარიცხვა ან/და საგადასახადო სანქციის დაკისრება), თუ ამ დარღვევისათვის ასეთი შედეგის დადგომა პირდაპირ არის დადგენილი კანონით. შპს «...» მიმართ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები ორდღიანი ვადის დარღვევით იყო გამოწერილი, მაგრამ არ არსებობს ნორმა, რომელიც ამ დარღვევას გადასახადის გადამხდელისათვის უარყოფითი შედეგის დადგომას (ჩათვლის გაუქმებას და საგადასახადო სანქციების დაკისრებას) განაპირობებდა. მოსარჩელის მოსაზრებით, დღგ-ს შემცირებისათვის ჯარიმისა და დღგ-ს გადაუხდელობისათვის საურავის დაკისრება უკანონოა, ვინაიდან არასწორია დღგ-ს ჩათვლების გაუქმება. ამასთან, ჩათვლების გაუქმებას არ უნდა მოჰყოლოდა გადასახადის გადამხდელის მიმართ საგადასახადო სანქციები.

ფოთის საქალაქო სასამართლოს **10.08.09წ.** გადაწყვეტილებით სარჩელი დაკმაყოფილდა – ნაწილობრივ ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალური ცენტრის **11.05.09წ. 11-63** საგადასახადო მოთხოვნა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის **11.05.09წ. 1213** ბრძანება დარიცხული დღგ-ს გადასახადის ნაწილში, კერძოდ, მი-

რიტადი თანხის – 29116 ლარის, ჯარიმის – 5186 ლარისა და საურავის – 9181.8 ლარის, სულ – 43483.8 ლარის ნაწილში.

ფოტის საქალაქო სასამართლოს 10.08.09წ. გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და ფოტის რეგიონალურმა ცენტრმა.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 29.12.09წ. განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოტის რეგიონალური ცენტრის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა, ფოტის საქალაქო სასამართლოს 10.08.09წ. გადაწყვეტილება დარჩა უცვლელად.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის შესაბამისად, დღგ-ს ჩათვლის უფლება აქვს დღგ-ის გადახდელად რეგისტრირებულ პირს. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, ჩასათვლელი დღგ-ს 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 გადახდელის ეკონომიკური საქმიანობისათვის. საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ელი ნაწილი დღგ-ის გადახდელად 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 გადახდელი. სააპელაციო პალატამ ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ საგადასახადო კოდექსის 248.3 მუხლის შესაბამისად, 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, რასაც კონკრეტულ შემთხვევაში ადგილი არ მომხდარა, რის გამოც მოცემული მუხლის გამოყენება, კონკრეტულ შემთხვევაში, სასამართლომ დაუშვებლად მიიჩნია. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, საგადასახადო ინსპექციას უნდა ეხელმძღვანელო 140-ე მუხლით, რომლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, დღგ-სათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევის შემთხვევაში გადასახადის გადახდელს გადახდება შემდეგი ჯარიმა – დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის არასწორად ან/და არასრული შევსების შემთხვევაში, თუ ის იწვევს დღგ-ის თანხის შემცირებას ან ჩასათვლელი თანხის ზრდას – შემცირებული დღგ-ის თანხის ან გაზრდილი ჩასათვლელი თანხის 100%-ს. საგადასახადო შემოწმებით დადგინდა, რომ შპს «...» საანგარიშო პერიოდში შექმნილი ჰქონდა სხვადასხვა დასახელების საქონელი, რაც კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად იბეგრება დღგ-ს გადასახადით. კერძოდ, დღგ-ის გადახდელად 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 გადასახადის გადახდელი. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილით განმარტებულია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის არსი, რომლის თანახმად, იგი არის ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღივსვის დოკუმენტი, რომლითაც დასტურდება დღგ-თი დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელების ფაქტი. შპს «...» საქონლის მიმწოდებლისაგან ანგარიშ-ფაქტურა მართლაც დაგვიანებით მიიღო არა დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან კანონით გათვალისწინებულ ორდღიან ვადაში, არამედ უფრო დაგვიანებით, მიუხედავად ამისა, მოსარჩელემ საქონლის მიმწოდებელს გადაუხადა დღგ-ის გადასახადი და შემდეგში ასახა დეკლარაციაში და წარადგინა საგადასახადო ორგანოში. კოდექსის 12.14 მუხლის თანახმად, არაპირდაპირი გადასახადი არის გადასახადი (დღგ, აქციზი და სხვა), 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 გამწვევს, რომელიც ამ კოდექსის მიზნებისათვის იწოდება გადასახადის გადახდელად. სააპელაციო სასამართლო თვლის, რომ დღგ-ის, როგორც არაპირდაპირი გადასახადის, გადახდის ვალდებულება კონკრეტულ შემთხვევაში ეკისრებათ იმ მეწარმეებს, ვინც განხორციელა საქონლის მიწოდება, რადგანაც ისინი წარმოადგენენ დღგ-ის გადასახადზე ვალდებულ პირებს. როგორც საქონლის მიმწოდებლებს, კოდექსის 248-ე მუხლის მე-2 ნაწილი ანგარიშ-ფაქტურის სწორად, დროულად და სათანადო ფორმით შევსებას და მყიდველზე გადაცემას ავალდებულებს სწორედ გამყიდველს. მოსარჩელემ თავისი ვალდებულება შეასრულა, რაც იმაში გამოიხატა, რომ მან საქონლის შეძენის შემდეგ გადაიხადა დღგ-ის გადასახადი და მოითხოვა ანგარიშ-ფაქტურა, მაგრამ საქონლის მიმწოდებელმა დროულად არ შეასრულა საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მოთხოვნა და შექმნილი საქონლის ანგარიშ-ფაქტურა მყიდველს მიაწოდა დაგვიანებით, მაგრამ არა უგვიანეს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის მე-4 ნაწილით განსაზღვრული 45 დღისა. სასამართლომ განმარტა, რომ ანგარიშ-ფაქტურის დაგვიანებით შევსება უნდა განისაზღვროს მის არასწორ შევსებად. ანგარიშ-ფაქტურის მეორე დღის ნაცვლად შემდგომ დღეებში შევსება სასამართლოს მიერ მიჩნეულ იქნა ანგარიშ-ფაქტურის კოდექსის 248-ე მუხლის მე-2 ნაწილის დარღვევით გაცემად, რისთვისაც პასუხისმგებლობა ამავე კოდექსის 140.2 მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად უნდა დაეკისროს საქონლის მიმწოდებელს. პასუხისმგებლობა იმ შემთხვევაში გამოიყენება, თუ ამან გამოიწვია დღგ-ის თანხის შემცირება ან ჩასათვლელი დღგ-ის თანხის გაზრდა. სასამართლომ მიუთითა ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის 1-ელ ნაწილზე, რომლის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვილოს

საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშედეგების საფუძველზე. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, დაუშვებელია აქტის გამოცემას საფუძველად დაედოს ისეთი გარემოება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ.

სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით 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 შემმოწმებელმა წესის დარღვევით გამოწერილად მიიჩნია. ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები, რის გამოც პალატამ მიიჩნია, რომ საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება დასაბუთებული იყო და არ არსებობდა მისი გაუქმების საფუძველი.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 29.12.09წ. განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და ფოთის რეგიონალურმა ცენტრმა.

კასატორების მოსაზრებით სასამართლომ არასწორად განმარტა საგადასახადო კოდექსის 247-ე და 248-ე მუხლები, ვინაიდან საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლი ნათლად განსაზღვრავს, თუ რა წარმოადგენს დღგ-ს ჩათვლელ თანხას. შესაბამისად, აღნიშნული ნორმის დარღვევით მიღებული ჩათვლა 281.53 მუხლის მიხედვით ექვემდებარებოდა უპირობო გაუქმებას, მიუხედავად იმისა, ანგარიშ-ფაქტურის გამომწერი პირის მიმართ გამოყენებული იქნება თუ არა საგადასახადო კოდექსით დადგენილი პასუხისმგებლობის ზომები. სასამართლომ სწორად მიუთითა კოდექსის 248-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, მაგრამ არასწორად განმარტა იგი, ვინაიდან დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია, 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. მოცემულ ნორმაზე დაყრდნობით სასამართლომ დაასკვნა, რომ ანგარიშ-ფაქტურის სწორად შევსება საქონლის მიმწოდებლის ვალდებულებაა და, შესაბამისად, მასზე პასუხისმგებლობა მოსარჩელეს არ უნდა დაეკისროს. ამგვარი დასკვნა არ გამომდინარეობს მითითებული ნორმის არსიდან. სასამართლოს მხდველობიდან გამორჩა ის გარემოება, რომ 248-ე მუხლი დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურის გამომწერის ვალდებულებას ადგენს მხოლოდ მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში, რის გამოც საქონლის/მომსახურების შემდგენმა პირმა, რომელიც დაინტერესებულია დღგ-ს ჩათვლის მიღებით, კონტრაგენტს უნდა მოსთხოვოს დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა და მისთვის წარუდგინოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული წესით, გააკონტროლოს კონტრაქტორი პირებიდან დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურების საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილ ვადაში მიღება და დღგ-ს ჩათვლები განახორციელოს მხოლოდ კანონმდებლობის შესაბამისად გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურების საფუძველზე. დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის ერთ-ერთ მთავარ რეკვიზიტს წარმოადგენს საქონლის მიმღების (ჩათვლის მიმღების) ხელმოწერა, რომელიც ასევე არის დოკუმენტში ასახული მონაცემების რეალობის, ანგარიშ-ფაქტურის კანონით დადგენილ ვადებში და დადგენილი წესით გამოწერის დადასტურების მთავარი საშუალება. შესაბამისად, როდესაც ჩათვლის მიმღები ხელს აწერს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევით გამოწერილ ანგარიშ-ფაქტურას აღნიშნული ნიშნავს იმას, რომ ჩათვლის მიმღებმა იცოდა ან/და ჰქონდა შესაძლებლობა, სცოდნოდა – დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან რა ვადაში ხდებოდა ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა.

სსკ-ის 408-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საკასაციო საჩივრები განხილულ იქნა ზეპირი მოსმენის გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრების საფუძველების შესწავლისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერების შემოწმების შედეგად მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალური ცენტრისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, უნდა გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციული საქმეთა პალატის 29.12.09წ. განჩინება და საკასაციო სასამართლოს მიერ მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, შპს «...» სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალური ცენტრის 11.05.09წ. 11-63 საგადასახადო მოთხოვნა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 11.05.09წ. 1213 ბრძანება დარიცხული დღგ-ს საგადასახადის ნაწილში, კერძოდ, ძირითადი თანხის – 29116 ლარის, ჯარიმის – 5186 ლარისა და საურავის – 9181.8 ლარის, სულ – 43483.8 ლარის ნაწილში და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტს უნდა დაევალოს არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ შპს «...» მიმართ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო პალატა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 407.2 მუხლის საფუძველზე დადგენილად მიიჩნევს, რომ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 16.03.09წ. 1მ-225 ბრძანების თანახმად, ამავე დეპარტამენტის საკონტროლო შემოწმების მთავარი სამმართველოს მიერ ჩატარდა შპს «...» (ს/ნ ...) საქმიანობის საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმება დამტკიცებული პროგრამის მიხედვით. შემოწმებამ მოიცვა 2005 წლის 1 ივნისიდან 2009 წლის 1 თებერვლამდე პერიოდი, მოგებისა და ქონების გადასახადების ნაწილში შემოწ-

მდა 2005, 2006 და 2007 წლების საანგარიშო პერიოდი. საზოგადოების მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი დღგ-ს ყოველთვიური დეკლარაციების მიხედვით შესამოწმებელ პერიოდში საწარმოს განხორციელებული აქვს 700024.41 ლარის დღგ-თი დასაბეგრი ბრუნვა, საიდანაც ერიცხება დღგ – 126413.7 ლარი, ჩასათვლელი დღგ-ის თანხამ შეადგინა 75015.4 ლარი, ბიუჯეტის კუთვნილმა დღგ-ს გადასახადმა 51396.3 ლარი შეადგინა. შემოწმებით დადგინდა, რომ შესამოწმებელ პერიოდში საწარმოს განხორციელებული ჰქონდა 700024.41 ლარის დღგ-თი დასაბეგრი ბრუნვა, საიდანაც ერიცხება დღგ – 126413.7 ლარი, ბიუჯეტის კუთვნილმა დღგ-ს გადასახადმა შეადგინა 80515.6 ლარი, ანუ გადასახადი შემცირებულია 29117 ლარით და დაექვემდებარა დამატებით დარიცხვას, ასევე, საგადასახადო კოდექსის 132-ე მუხლის საფუძველზე დაერიცხა ჯარიმა 5185.8 ლარი. დღგ-ში დამატებით დარიცხვა გამოწვეულია საწარმოს მიერ განხორციელებული ჩათვლების გაუქმებით, ვინაიდან უმეტეს შემთხვევაში საწარმოს დღგ-ს ჩათვლები მიღებული აქვს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის მოთხოვნის დარღვევით, რის გამოც ჩათვლები დაექვემდებარა გაუქმებას. საკონტროლო გავლითი საგადასახადო შემოწმების 15.04.09წ. აქტისა და 07.05.09წ. 132 შემოწმების აქტის განხილვის ოქმის საფუძველზე ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა და 11.05.09წ. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალურმა ცენტრმა გამოსცეს სადავო აქტები, რომლითაც შპს «...» დღგ-ს ნაწილში დაეკისრა გადასახადის ძირითადი თანხა – 29116 ლარი, ჯარიმა – 5186 ლარი, საურავი – 9181.8 ლარი, სულ – 43483.8 ლარი.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლოს მიერ გასაჩივრებული განჩინების გამოტანისას დარღვეულია სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393.2 მუხლის მოთხოვნები, კერძოდ, სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოყენებინა, სასამართლომ განსახილველი დავა გადაწყვიტა არსებითად, მაშინ, როდესაც ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 და მე-19 მუხლების საფუძველზე სრულყოფილად არ არის მოპოვებული და გამოკვლეული საქმის გარემოებებთან დაკავშირებული მტკიცებულებები, ხოლო საქმეში დაცული მტკიცებულებების შეფასების საფუძველზე სამართლებრივი დასკვნის ჩამოყალიბება შეუძლებელია. საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სასამართლომ სამართლებრივი შეფასება მისცა იმ სახის მტკიცებულებებს, რომლებიც სადავო აქტის გამოცემისას ადმინისტრაციული ორგანოს განხილვისა და შეფასების საგანი არ ყოფილა. შესაბამისად, მოცემულ შემთხვევაში გამოყენებულ უნდა იქნეს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4. მუხლი, რამდენადაც ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოიცა საქმის გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე. ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, რაც მოცემულ შემთხვევაში არსებობს, იგი უფლებამოსილია, სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად ცნოს სადავო აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციული ორგანოს ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულებას შეადგენს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა გამოკვლევა. ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გადაწყვეტილება საქმის გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე უნდა იქნეს მიღებული. ზემოაღნიშნული ნორმიდან გამომდინარე, მნიშვნელოვანი გარემოებების გამოკვლევის გარეშე აქტის გამოცემა წარმოადგენს სადავო საკითხის გადაწყვეტლად მისი ბათილად ცნობის და ადმინისტრაციული ორგანოსათვის ახალი აქტის გამოცემის საფუძველი. იმის გათვალისწინებით, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოს საერთოდ არ მოუხდენია ფაქტობრივი გარემოებების დადგენა – აქტის გამოცემა მოხდა ფაქტობრივი გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე. 15.04.09წ. საგადასახადო შემოწმების აქტი არ შეიცავს ფაქტობრივ და სამართლებრივ დასაბუთებას, საგადასახადო ორგანომ დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურების დავკონკრეტების და შეფასების გარეშე გააუქმა ჩათვლები და შემოიფარგლა მხოლოდ დანართებზე მითითებით.

დადგენილია და მხარეთა შორის დავას არ იწვევს ის გარემოება, რომ შპს «...» 2005 წლის 28 თებერვლიდან რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად ფოთის საგადასახადო ინსპექციაში. საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, დღგ-ის ჩათვლის უფლება აქვს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს. ამდენად, ზემოაღნიშნული ნორმის საფუძველზე შპს «...» უფლებამოსილია, მიიღოს და მოითხოვოს დღგ-ის ჩათვლა. 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 დეკლარაციის მიხედვით დასაბეგრი ოპერაციაზე ან/და დასაბეგრი იმპორტზე ან/და დასაბეგრი დროებით იმპორტზე, თუ საქონელი/მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება დასაბეგრი ოპერაციებში ან დასაბეგრი იმპორტში. ამდენად, სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობა დღგ-ის თანხის ჩათვლის შესაძლებლობას უკავშირებდა საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურების საფუძველზე დადასტურებული ოპერაციის განხორციელების ფაქტს. მოცემულ შემთხვევაში კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის მოთხოვნების დაუცველობა იქცა საგადასახადო ორგანოების მიერ ჩასათვლელი თანხების გაუქმების საფუძველად. საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად, დღგ-ის 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 გადასახადის გადამხდელი. საქმეზე დადგენილად არის ცნობილი, რომ შპს «...» საქონლის მიმწოდებლისაგან ანგარიშ-ფაქტურები მიიღო დაგვიანებით, კერძოდ, არა დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან ორი დღის ვადაში, არამედ – უფრო გვიან. ასევე, დადგენილია, რომ საქონლის მიმწოდებლისათვის გადახდილია დღგ, თანხა ასახულია დეკლარაციაში და

ანგარიშ-ფაქტურები წარდგენილია საგადასახადო ორგანოში. 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 მიწოდებულს ან/და მომსახურების გამწევს, რომელიც ამ კოდექსის მიზნებისათვის იწოდება გადასახადის გადამხდელად. ზემოაღნიშნული მუხლების ანალიზი ადასტურებს, რომ დღგ-ის სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდა, ისევე, როგორც ანგარიშ-ფაქტურის დადგენილი წესით სწორად, სათანადო ფორმით შევსება და მყიდველისათვის გადაცემა, წარმოადგენს იმ პირის ვალდებულებას, რომელმაც განახორციელა საქონლის (მომსახურების) მიწოდება. შესაბამისად, ერთი პირის მიერ მასზე დაკისრებული მოვალეობის არადროული ან არასათანადო შესრულება არ შეიძლება იქცეს მეორე პირისათვის პასუხისმგებლობის დაკისრების საფუძველი. საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ ანგარიშ-ფაქტურის არსებობა საქონლის (მომსახურების) მიმღებს აძლევს შესაძლებლობას, დაადასტუროს დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტი და მოითხოვოს გადახდილი დღგ-ის ჩათვლა. 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 პირველი ნაწილის დარღვევით გამოწერილ ანგარიშ-ფაქტურებზე. საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლი ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის ვალდებულებას ახდენს მხოლოდ მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში. მიუხედავად იმისა, რომ დღგ-ს ჩათვლები მოსარჩელეს შპს «...» გაუუქმდა ორდღიანი ვადის დარღვევით ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის გამო, ადმინისტრაციულ ორგანოს არ დაუდგენია მყიდველის მიერ ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის შესახებ მოთხოვნის, აგრეთვე, მოსარჩელის მიერ ჩათვლის მისაღებად ანგარიშ-ფაქტურების წარდგენის მომენტი, საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ვალდებულება, რომელიც არ იქნა შესრულებული მოსარჩელის – შპს «...» მიერ. ვინაიდან დღგ არაპირდაპირი მრავალსაფეხურიანი გადასახადია, დღგ-ს ბიუჯეტში შეტანა საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიწოდებლის ვალდებულებაა, ამ შემთხვევაში მიმწოდებელი საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის დღგ-ს გადამხდელია. ამასთან, საგადასახადო კოდექსის 129-ე და 132-ე მუხლების თანახმად, გადასახადის გადაუხდელობისათვის, არათავისდროული გადახდისათვის საურავი და ჯარიმა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ გადასახადის გადამხდელს (იხ. სუს დიდი პალატის 05.12.05წ. გადაწყვეტილება, საქმეზე 'ზს-817-403(კ-კს-05)'). ამდენად, სადავო აქტებით შპს «...» საურავის და ჯარიმის დაკისრება არ ემყარება რაიმე სამართლებრივ საფუძველს, ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ სადავო აქტები გამოცემულია საქმის გარემოებების გამოკვლევის და შეფასების გარეშე.

საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ სადავო აქტების გამოცემისას უნდა გათვალისწინებულიყო ზემოაღნიშნული სამართლებრივი გარემოებები, რასაც შესაძლოა სხვაგვარი გადაწყვეტილების მიღება გამოეწვია. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. სზაკ-ის 96-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს 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. ამდენად, საკასაციო პალატა თვლის, რომ სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის მოთხოვნათა უგულებელყოფით, რაც მისი ბათილად ცნობის საფუძველს წარმოადგენს. იმის გათვალისწინებით, რომ აღნიშნული საკითხები მმართველობის სფეროს და ადმინისტრაციის უფლებამოსილებათა რიგს განეკუთვნება, საკასაციო პალატა თვლის, რომ სადავო სამართალურთიერთობის მიმართ გამოყენებულ უნდა იქნეს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლი და სადავო საკითხის - მოსარჩელის დღგ-ს თანხის დამატებით გადახდის ვალდებულებისაგან გათავისუფლების საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნეს ცნობილი სადავო აქტები შპს «...» დღგ-ს დაკისრების ნაწილში. შესაბამისად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა შპს «...» მიმართ კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვით, გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან ერთი თვის ვადაში, უნდა გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, ზემოაღნიშნული გარემოებების გამოკვლევა-შეფასების შემდეგ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ უნდა გაირკვეს კონკრეტულად რომელი დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურების საფუძველზე განხორციელდა ჩათვლები საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა დარღვევით, დადგინდეს დარღვევის ხასიათი და შესაძლო სამართლებრივი შედეგი.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლის შესაბამისად არსებობს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის გასაჩივრებული განჩინების გაუქმების და საკასაციო სასამართლოს მიერ ახალი გადაწყვეტილების მიღების პროცესუალური წინაპირობები, რომლითაც შპს «...» სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.

ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-10 მუხლის მე-2 ნაწილის, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 47.2 მუხლის, 53.1 მუხლის საფუძველზე საკასაციო პალატა თვლის, რომ მოსარჩელის მიერ გაწეული პროცესის ხარჯები მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოებს უნდა დაეკისროთ.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ელი მუხლის მე-2 ნაწილით, 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257, 411-ე მუხლებით და

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა :

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალური ცენტრისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 29.12.10წ. განჩინება და საკასაციო სასამართლოს მიერ მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. შპს «...» სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ. სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 11.05.09წ. 1213 ბრძანება და მის საფუძველზე გამოცემული ფოთის რეგიონალური ცენტრის 11.05.09წ. 11-63 საგადასახადო მოთხოვნა დარიცხული დამატებითი ღირებულების გადასახადის, კერძოდ, ძირითადი თანხის – 29116 ლარის, ჯარიმის 5186 ლარისა და საურავის – 9181.8 ლარის, სულ – 43483.8 ლარის ნაწილში და დაევალოს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტს, არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ამ ნაწილში გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი შპს «...» მიმართ;
4. მოპასუხეებს სოლიდარულად დაეკისროთ მოსარჩელის – შპს «...» სასარგებლოდ სახელმწიფო ბაჟის 1305 ლარის და საადვოკატო მომსახურების ხარჯების – 250 ლარის გადახდა;
5. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საქონლის მიმწოდებლისათვის დღგ-ს გადახდის და ანგარიშ-ფაქტურის შევსების ვალდებულების დაკისრება

**გ ა დ ა წ ყ ვ ე ტ ი ლ ე ბ ა
ს ა ქ ა რ თ ვ ე ლ ო ს ს ა ხ ე ლ ი თ**

18ს-313-310(კ-11)

30 ივნისი, 2011 წ., ქ. თბილისი

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

სარჩელის საგანი: ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2010 წლის 24 თებერვალს შპს «...» სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მიმართ.

მოსარჩელემ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 27 ნოემბრის 1203 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა მოითხოვა.

2010 წლის 22 მარტს შპს «...» დაზუსტებული სარჩელით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას.

მოსარჩელემ სასარჩელო განცხადებაში მიუთითა, რომ ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის გეგმური შემოწმების მთავარი სამმართველოს თანამშრომლების მიერ განხორციელდა შპს «...» საქმიანობის გეგმური საგადასახადო შემოწმება, რის შემდეგაც შედგა 2009 წლის 5 ნოემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი. შემოწმების აქტის საფუძველზე, 2009 წლის 27 ნოემბერს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციამ გამოსცა 1203 «საგადასახადო მოთხოვნა», რომლითაც მოსარჩელეს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით გადასახდელად 607 646.07 ლარის გადახდის ვალდებულება დაეკისრა. აღნიშნული «საგადასახადო მოთხოვნა» მოსარჩელემ გაასაჩივრა ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში, რაც არ დაკმაყოფილდა შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 30 დეკემბრის 15379 ბრძანებითა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 8 თებერვლის გადაწყვეტილებით.

მოსარჩელის განმარტებით, საგადასახადო შემოწმების შედეგად, საწარმოს ჩასათვლელი დღგ-ს ბაზიდან ამოღებულ იქნა მიმწოდებლის მიერ გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურებით ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა (სულ 475,793.27 ლარი; საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა სერია ბზ-01 1459194 დღგ-ს თანხით – 33.32 ლარი, საგადასახადო ანგა-

რიმ-ფაქტურა სერია ბზ-05 '226659, დღგ-ს თანხით – 8,117.35 ლარი, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა – სერია ბზ-05 '1752507, დღგ-ს თანხით – 10,282.50 ლარი, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა – სერია ბზ-05 '1754956, დღგ-ს თანხით – 21,920.49 ლარი, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა – სერია – ბზ-04 '1520152, დღგ-ს თანხით – 390,383.24 ლარი, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა – სერია – ბზ-05 '1887952, დღგ-ს თანხით – 29,208.51 ლარი, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა – სერია – ბზ-05 '1904286, დღგ-ს თანხით – 15,858.18 ლარი).

მოსარჩელის მითითებით, საგადასახადო ორგანოს მიერ აღნიშნული ანგარიშ-ფაქტურების არ ჩათვლის მიზეზი მდგომარეობდა შემდეგში: შესამოწმებელ პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის მიხედვით, ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია ამ კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციებზე, ხოლო იმავე კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია, საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას, გარდა საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილებში აღნიშნული საქონლის მიწოდებისა, დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არაუგვიანეს მეორე დღისა გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარუდგინოს იგი მიმღებს, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა ეს უკანასკნელი გადასახადის გადამხდელი. ამასთან, 248-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, დაუშვებელია საქონლის/მომსახურების მიმწოდებლის მიერ არასწორად შევსებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენა. ასეთი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა შესაბამისი თვის დღგ-ის დეკლარაციასთან ერთად წარედგინება საგადასახადო ორგანოს მისი გაუქმების მიზნით. მოსარჩელის განმარტებით, სწორედ აღნიშნული გარემოება გახდა შპს «...» დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების საფუძველი.

მოსარჩელემ მიიჩნია, რომ მითითებული ანგარიშ-ფაქტურები გამოწერილია კანონის სრული დაცვით, კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის შესაბამისად, რაც ამ კუთხით სრულად იცავს კანონის მოთხოვნებს. აქედან გამომდინარე, მოსარჩელისათვის დღგ-ს ჩათვლები არ უნდა გაუქმდეს. დღგ-ს ბიუჯეტში გადახდა და მათი ჩათვლა თავის დროზე განხორციელდა ოპერაციის შესაბამის საანგარიშო პერიოდში, რითაც ბიუჯეტს არანაირი ზარალი არ მისდგომია.

გარდა ამისა, მოსარჩელემ განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილის «ა, ბ, გ, დ, ე» პუნქტების მიხედვით ცალსახად არის განსაზღვრული, თუ რა ოპერაციებზე არ წარმოებს დღგ-ის ჩათვლა, სადაც მოცემული შემთხვევა არ არის მითითებული. შესაბამისად, მოსარჩელეს არ დაურღვევია საგადასახადო კოდექსის არც ერთი მოთხოვნა დღგ-ს ჩათვლის ნაწილში და ჩათვლების გაუქმება არაკანონიერია.

საგადასახადო ორგანოდან ანგარიშ-ფაქტურების დაგვიანებით გამოტანასთან დაკავშირებით მოსარჩელემ განმარტა, რომ აღნიშნული არ მიუთითებს თვით საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის არასწორად გამოწერაზე. კანონმდებლობაში არსად არის მითითებული, რომ საგადასახადო ორგანოდან საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოტანის შემდეგ მისი გამოტანის თარიღამდე პერიოდით გამოწერა წარმოადგენს რაიმე კანონდარღვევას, თუნდაც ტექნიკურს, რომელიც შეიძლება ექვემდებარებოდეს რაიმე სახის ჯარიმასა თუ სანქციას. ამასთან, ანგარიშ-ფაქტურები გამოწერა მიმწოდებელმა და შესაბამისად, თანმდევი პასუხისმგებლობა, თუ კი ასეთი დადგება, ეკისრება ანგარიშ-ფაქტურების გამომწერს და არა მათ მიმღებს.

მოსარჩელემ ასევე მიუთითა, რომ საწარმო საგადასახადო კოდექსის 227-ე მუხლის შესაბამისად დღგ-ით დასაბეგრი საქონლის მიწოდებისას ახდენდა როგორც ლიზინგის საგნის ძირითადი ღირებულების და მასზე დარიცხული პროცენტის, ასევე, საურავისა და ჯარიმის თანხის დღგ-ით დაბეგვრას და ანგარიშ-ფაქტურებიც შესაბამისად გამოწერილი ჰქონდა მთლიან თანხაზე, რომელშიც ჩართული იყო საურავისა და ჯარიმის თანხები, თუმცა მოგვიანებით გავრცელებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2007 წლით დათარიღებული ცირკულარული წერილით, 2005 წლის 1 იანვრიდან მიმწოდებლისაგან მიღებული საურავები და ჯარიმები არ წარმოადგენს საქონლის მიწოდებით/მომსახურებით მიღებული კომპენსაციის თანხას და შესაბამისად, არ ექვემდებარება დღგ-ით დაბეგვრას, ანუ მოცემულ თარიღამდე, 2005 წლიდან მოყოლებული, საგადასახადო ორგანოები თვლიდნენ, რომ იბეგრებოდა საურავის თანხებიც. შესაბამისად, ჩაბარებულ დღგ-ის დეკლარაციებში ეს ნათლად აისახებოდა. მოსარჩელის განმარტებით, საგადასახადო კოდექსის 52-ე მუხლის მიხედვით, საგადასახადო ორგანოებს პირდაპირ ევალებათ, რომ გააკონტროლონ გადასახადების გაანგარიშების სისწორე, სისრულე და გადახდა. მოცემული ქმედებების ნაცვლად, მათ მიერ არ მომხდარა გადასახადის გადამხდელის ინფორმირება ყოველთვიურად წარმოდგენილ ანგარიშ-ფაქტურებსა და დეკლარაციებზე დაყრდნობით და მხოლოდ შემოწმების პერიოდში იქნა ამ საკითხზე ყურადღება გამახვილებული, რასაც მოსარჩელე არასწორად მიიჩნევს. შპს «...» ასევე უსაფუძვლოდ მიიჩნევს მის დაჯარიმებას საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე. მოსარჩელის განმარტებით, აღნიშნული მუხლის თანახმად, პირის მიერ დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის შევსების დადგენილი წესის დარღვევა, რამაც გამოიწვია დღგ-ის თანხის შემცირება ან ჩასათვლელი თანხის გაზრდა, იწვევს პირის დაჯარიმებას შემცირებული ან ჩასათვლელად გაზრდილი დღგ-ის თანხის 100%-ის ოდენობით. მოსარჩელის მოსაზრებით, ანგარიშ-ფაქტურები საწარმოს არ აქვს «შევსების წესის დაღვევით» გამოწერილი. აღნიშნული წესი მოცემულია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 14 თებერვლის «საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის (მათ შორის – კორექტირების) გამოწერისა და წარდგენის შესახებ» ინსტრუქციით, რომლის არც ერთი პუნქტი კომპანიის მიერ არ დარღვეულა. ამასთან, სწორედ ამ ინსტრუქციაში მოცემული წესების დარღვევაზე აპელირებს საგადასახადო ორგანო, რაც, მოსარჩელის მოსაზრებით, არასწორია, ვინაიდან ეს ინსტრუქცია უპირველესად განსაზღვრავს დასაბეგრი ოპერაციებზე გამოსაწერი ანგარიშ-ფაქტურის შევსების წესს და არანაირად არ ეხება დაბეგვრის პოლიტიკას – რომელი ოპერაცია განიხილება დასაბეგრად ან დაუბეგრავად. მიდგომა, რომ კომპანიას დღგ-ის დაბეგვრის სხვა მექანიზმი აქვს გამოყენებული, არ მიუთითებს მისი შევსების წესის დარღვევაზე. რეალურად, საგადასახადო ორგანოში არ ყოფილა წარდგენილი არასწორი მონაცემების შემცველი

ინფორმაცია. იმის გამო, რომ ეს ოპერაცია საგადასახადო ორგანომ განიხილა დაუბეგრავ ბრუნვად და, შესაბამისად, ამ ოპერაციებზე არ უნდა ყოფილიყო გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, არ ნიშნავს, რომ ანგარიშ-ფაქტურა არასწორად იქნა გამოწერილი ინსტრუქციაში მოცემული რომელიმე წესის დარღვევით. მოსარჩელის მითითებით, ზემოაღნიშნული ინსტრუქციის მე-3 მუხლის 27-ე მუხლში აღნიშნულია, რომ დაუშვებელია საქონლის (მომსახურების) მიმწოდებლის მიერ არასწორად შევსებული (არასწორად შეტანილი რეკვიზიტებით) საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენა მყიდველისათვის. ამდენად, ცალსახად განმარტებულია, რომ არასწორად შევსებული მოიცავს ანგარიშ-ფაქტურაში არასწორი რეკვიზიტების შეტანას, რაც საწარმოს სწორად აქვს განხორციელებული. მოსარჩელის მოსაზრებით, ის ფაქტი, რომ აღნიშნული ოპერაცია დასაბეგრ ოპერაციად არ უნდა იქნეს აღიარებული და, შესაბამისად, ექვემდებარება მიმღებთან ჩათვლების გაუქმებას, არ ნიშნავს, რომ კომპანიას დარღვეული აქვს თვით ანგარიშ-ფაქტურის შევსების წესი, რაც არ უნდა იწვევდეს საწარმოს დაჯარიმებას საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლით.

ამდენად, მოსარჩელის განმარტებით, შპს «...» დღგ-ს ჩათვლები მიღებული ჰქონდა საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა დაცვით და არ არსებობდა მათი გაუქმების საფუძველი.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე მოსარჩელემ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 27 ნოემბრის 1203 «საგადასახადო მოთხოვნის», საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 30 დეკემბრის 15379 ბრძანების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 8 თებერვლის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისათვის სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 5000 ლარის შპს «...» ანაზღაურების დაკისრება მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2009 წლის 27 აპრილის საოქმო განჩინებით საქმეში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის უფლებამონაცვლედ ჩაება სსიპ შემოსავლების სამსახური, ხოლო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლედ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა დეპარტამენტი დადგინდა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2009 წლის 17 მაისის საოქმო განჩინებით საქმეში მოპასუხე მხარედ ჩაება სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტი.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2010 წლის 6 ივლისის გადაწყვეტილებით შპს «...» სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლომ დადგინდად მიიჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის გეგმური შემოწმების მთავარი სამმართველოს დასავლეთის სამმართველოს მიერ ჩატარდა შპს «...» საქმიანობის გეგმური გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რაზეც 2009 წლის 5 ნოემბერს შედგა საგადასახადო შემოწმების აქტი. შემოწმებით დადგინდა, რომ მოსარჩელეს დღგ-ს ჩათვლები მიღებული ჰქონდა კონტრაქტორი ფირმებისაგან საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლით დადგენილი ვადის დარღვევით გამოწერილი დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების საფუძველზე, რის გამოც გაუქმდა დღგ-ს ჩათვლები და მოსარჩელეს დაერიცხა გადასახადი. შემოწმების აქტის მიხედვით, მოსარჩელემ დღგ-ის ჩათვლები მიიღო ისეთი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების საფუძველზე, რომლებიც გამოწერილია უფრო წინა თარიღით, ვიდრე გატანილია საგადასახადო ორგანოდან. საქალაქო სასამართლოს მითითებით, აღნიშნული გარემოება მხარეების მიერ სადავოდ არ გამოხდარა. კერძოდ, საწარმოს მიღებული აქვს 33,32 ლარის ჩათვლა 2004 წლის 31 დეკემბერს გამოწერილი ბზ-01 სერიის 1459194 ანგარიშ-ფაქტურით, რომელიც გამომწერს საგადასახადო ორგანოდან მიღებული აქვს 2005 წლის 6 იანვარს. საწარმოს ასევე მიღებული აქვს დღგ-ის ჩათვლა 8117 ლარის ოდენობით 2005 წლის 28 სექტემბერს გამოწერილი ბზ-05 სერიის 1226659 ანგარიშ-ფაქტურით, რომელიც გამომწერს საგადასახადო ორგანოდან გამოტანილი აქვს 2005 წლის 30 სექტემბერს. 10282,5 ლარის დღგ-ის ჩათვლა მიღებული აქვს 2007 წლის 2 აპრილს გამოწერილი ბზ-05 სერიის 1752507 ანგარიშ-ფაქტურით, რომელიც გამომწერს საგადასახადო ორგანოდან გამოტანილი აქვს 2007 წლის 11 მაისს. 21920,49 ლარის დღგ-ს ჩათვლა მიღებულია 2007 წლის 27 აპრილს, გამოწერილი ბზ-05 სერიის 1754956 ანგარიშ-ფაქტურით, რომელიც გამომწერს გატანილი აქვს 2007 წლის 14 მაისს. 390383 ლარის დღგ-ს ჩათვლა მიღებულია 2007 წლის 8 მაისს გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურით, რომელიც მოსარჩელეს საგადასახადო ორგანოდან გატანილი აქვს 20 სექტემბერს. შემოწმებით ასევე დადგინდა, რომ მოსარჩელე 2008 წლის 1 დეკემბრამდე დღგ-ით დასაბეგრი საგნის ლიზინგით მიწოდებისას ახდენდა როგორც ლიზინგის საგნის ძირითადი ღირებულების და მასზე დარიცხული პროცენტების, ისე საურავისა და ჯარიმის თანხების დღგ-ით დაბეგვრას. ამის გამო ჩაითვალა, რომ მოსარჩელემ დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის შევსების წესი დაარღვია, რის გამოც შპს «...» საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული ჯარიმა დაერიცხა.

საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სარჩელი უსაფუძვლო იყო და არ უნდა დაკმაყოფილებულიყო, ვინაიდან მოსარჩელის მხრიდან მოხდა საგადასახადო კოდექსის 247-ე და 248-ე მუხლების მოთხოვნათა დარღვევით გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების საფუძველზე დღგ-ს ჩათვლების განხორციელება, რის გამოც მას კანონიერად გაუუქმდა ჩათვლები. გარდა ამისა, მოსარჩელე 2008 წლის 1 დეკემბრამდე დღგ-ით დასაბეგრი საგნის ლიზინგით მიწოდებისას ახდენდა როგორც ლიზინგის საგნის ძირითადი ღირებულების და მასზე დარიცხული პროცენტების, ისე საურავისა და ჯარიმის თანხებისა დღგ-ით დაბეგვრას, რითაც იგი არღვევდა დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის შევსების წესს და ამის გამო საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე კანონიერად დაერიცხა ჯარიმის თანხა.

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, მოსარჩელის მიმართ გადასახადების დარიცხვის ერთ-ერთ საფუძველს წარმოადგენდა ის გარემოება, რომ მან დღგ-ს ჩათვლები მიიღო იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების საფუძველზე, რომელთა გამოწერის თარიღი წინ უსწრებს მათი საგადასახადო ორგანოდან გამოტანის თარიღს, რაც მოსარჩელე მხარეს სადავოდ არ გაუხდია. აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით საქალაქო სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხეების მსჯელობა და განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის თანახმად, დასაბეგრი ბრუნვიდან ბიუჯეტში შესატანი დღგ-ის თანხა განისაზღვრება, როგორც სხვაობა დასაბეგრ ბრუნვაზე დარიცხული დღგ-ის თანხისა და ჩასათვლელი დღგ-ის თანხებს შორის. ამდენად, ჩასათვლელი თანხის შემცირება იწვევს გადასახდელი გადასახადის ოდენობის ზრდას და პირიქით. სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, 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. აქედან გამომდინარე, სასამართლომ მართებულად მიიჩნია მოპასუხეთა მსჯელობა იმის შესახებ, რომ დღგ-ის ჩათვლის საფუძველი ვერ გახდებოდა დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურა, თუ იგი არ იყო გამოწერილი საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად. საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ელი ნაწილი კი მიუთითებს, რომ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას, გარდა ამ კოდექსის 238-ე მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილებში აღნიშნული საქონლის მიწოდებისა, 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, ხოლო ამ კოდექსის 238-ე მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილებში აღნიშნულ შემთხვევებში – საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა და მიმღებისათვის წარდგენა უზრუნველყოს არა უგვიანეს საანგარიშო წლის მომდევნო თვის 12 რიცხვისა. ამდენად, საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლი ადგენს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის კონკრეტულ ვადებს, კერძოდ, მიუთითებს, რომ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა და მიმღებისათვის მისი წარდგენა უნდა მოხდეს დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მე-2 დღისა. შესაბამისად, თუ დაცული არ იქნება საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერისა და წარდგენის აღნიშნული ვადა, მაშინ ანგარიშ-ფაქტურა ჩათვლება კანონის მოთხოვნათა დარღვევით გამოწერილად და იგი ვერ გახდება ჩათვლის უფლების მიღების საფუძველი. ამასთან, საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის მე-3 ნაწილი პირდაპირ მიუთითებს, რომ დაუშვებელია საქონლის/მომსახურების მიმწოდებლის მიერ, არასწორად შეესებულებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენა. ასეთი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა შესაბამისი თვის დღგ-ს დეკლარაციასთან ერთად წარედგინება საგადასახადო ორგანოს მისი გაუქმების მიზნით. საქალაქო სასამართლოს მოსაზრებით, განსახილველ შემთხვევაში დგინდება, რომ კონტრაქტორი ფირმებისაგან მიღებული ანგარიშ-ფაქტურები გამოწერილი იყო საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლით დადგენილი ვადის დარღვევით, რის გამოც შემოწმების შედეგად შემცირდა დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა და საწარმოს დამატებით დაერიცხა გადასახადი. კერძოდ, მოხდა დღგ-ის ჩათვლების მიღება, როდესაც ანგარიშ-ფაქტურები გამოწერილია უფრო ადრინდელი თარიღით, ვიდრე გატანილია საგადასახადო ორგანოდან.

სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელე მხარის მსჯელობა იმის თაობაზე, თითქოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ელი ნაწილი ადგენს მხოლოდ დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის კონკრეტულ ვადას, მაგრამ მიმღებისათვის ანგარიშ-ფაქტურის მიწოდების (გადაცემის) ვადა დადგენილი არ არის და მიმღებს შეუძლია ნებისმიერ დროს მიიღოს იგი. სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელე მხარე არასწორად განმარტავს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის შინაარსს. საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ელი ნაწილი პირდაპირ მიუთითებს, რომ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია, საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მე-2 დღისა გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარუდგინოს იგი მიმღებს. ამდენად, მითითებული ნორმა საქონლის/მომსახურების მიმწოდებელს ავალდებულებს, მიმღების მოთხოვნისას, დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მე-2 დღისა, არა მარტო გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, არამედ იმავე ვადაში წარუდგინოს იგი მიმღებს. სასამართლოს მოსაზრებით, მითითებული ნორმის შინაარსი გულისხმობს 2 დღის ვადაში როგორც საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის, ასევე – მათი წარდგენის ვალდებულებასაც. წინააღმდეგ შემთხვევაში ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა მისი წარდგენის გარეშე აზრს დაკარგავდა, მითუმეტეს მაშინ, როდესაც მისი გამოწერა ხდება მიმღების მოთხოვნისას. ამასთან, მითითებული ნორმა გულისხმობს, რომ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის როგორც გამოწერა, ასევე წარდგენა უნდა მოხდეს დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მე-2 დღისა. ამ ვადის დარღვევით გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არ შეიძლება გახდეს დღგ-ს ჩათვლების მიღების საფუძველი და თუ მანაც მოხდება დღგ-ს ჩათვლების მიღება, იგი დაექვემდებარება გაუქმებას.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოსარჩელის განმარტებით, საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილით ცალსახად არის განსაზღვრული, თუ რა ოპერაციებზე არ წარმოებს დღგ-ის ჩათვლა, სადაც განსახილველი შემთხვევა მითითებული არ არის. აქედან გამომდინარე, მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის არასწორად გამოწერა არ შეიძლება გახდეს დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების საფუძველი. ამასთან დაკავშირებით სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილი ნამდვილად მიუთითებს, თუ რა ოპერაციებზე არ წარმოებს დღგ-ის ჩათვლა. ამდენად, ამ მუხლში საუბარია მხოლოდ იმ ოპერაციებზე, რომლებზეც არ წარმოებს დღგ-ის ჩათვლა. რაც შეეხება სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 247-ე და 248-ე მუხლებს, ისინი მიუთითებდნენ, თუ რა წესით უნდა მომხდარიყო საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურ-

რის გამოწერა, მიმწოდებლისათვის წარდგენა და, შესაბამისად, დღგ-ს ჩათვლა. იმ შემთხვევაში, თუ დარღვეული იქნება საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერისა და დღგ-ს ჩათვლების წესი და ვადები, იგი უნდა დაექვემდებაროს გაუქმებას. ამდენად, საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილი მიუთითებს მხოლოდ იმ ოპერაციებზე, რომლებზეც არ წარმოებს დღგ-ის ჩათვლა, ხოლო სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 247-ე და 248-ე მუხლები მიუთითებდა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერისა და წარდგენის წესს, ვადებს. შესაბამისად, კანონის მოთხოვნათა დარღვევით გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების საფუძველზე განხორციელებული დღგ-ს ჩათვლები ექვემდებარება გაუქმებას, რასაც კავშირი არ გააჩნია საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილით დადგენილ მოთხოვნასთან.

ამასთან, დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების საკითხთან დაკავშირებით სასამართლომ დამატებით განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის (გარდამავალი დებულებანი) 53-ე ნაწილის თანახმად, 2005 წლის 1 იანვრიდან 2009 წლის 1 იანვრამდე პერიოდის მიხედვით დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირის მიერ საქონლის/მომსახურების მიღების მოთხოვნისას მასზე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერისათვის დადგენილი ვადის (დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა) დარღვევით გამოწერილი და წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით მიღებული დღგ-ის ჩათვლები 2010 წლის 1 იანვრიდან გაუქმებას არ ექვემდებარება. ამ ნაწილის მოქმედება არ ვრცელდება 2010 წლის 1 იანვრამდე გაუქმებულ დღგ-ის ჩათვლებზე, მათ შორის, ჩათვლებზე, რომლებზეც მიმდინარეობს საგადასახადო დავა. აღნიშნული საკანონმდებლო ცვლილება განხორციელებულია 2009 წლის 1 დეკემბრის კანონით. აქედან გამომდინარე, სასამართლოს მოსაზრებით, მითითებული ნორმა გულისხმობს, რომ 2005 წლის 1 იანვრიდან 2009 წლის 1 იანვრამდე პერიოდის მიხედვით კანონით დადგენილი ვადის დარღვევით გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით განხორციელებული ჩათვლების გაუქმება მართლზომიერია და ჩათვლები აღდგენას არ ექვემდებარება.

საქალაქო სასამართლოს მითითებით, საქმის მასალებით დადგენილია და მხარეებსაც სადავოდ არ გაუხდიათ ის გარემოება, რომ მოსარჩელე 2005 წლის 1 იანვრიდან დღგ-ით დასაბეგრი საქონლის მიწოდებისას ახდენდა როგორც ლიზინგის საგნის ძირითადი ღირებულების და მასზე დარიცხული პროცენტის, ასევე, საურავისა და ჯარიმის თანხების დღგ-ით დაბეგვრას და, შესაბამისად, ანგარიშ-ფაქტურებიც გამოწერილი ჰქონდა მთლიან თანხაზე, რომელშიც ჩართული იყო საურავისა და ჯარიმის თანხებიც. ამის გამო, საგადასახადო ორგანოს მიერ მოსარჩელეს შეუმცირდა დღგ-ის ძირითადი თანხები. მოსარჩელის მითითებით, მოგვიანებით გავრცელებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2007 წლით დათარიღებული ცირკულარული წერილით, 2005 წლის 1 იანვრიდან მიმწოდებლისაგან მიღებული საურავები და ჯარიმები არ წარმოადგენს საქონლის მიწოდებით/მომსახურებით მიღებული კომპენსაციის თანხას და, შესაბამისად, არ ექვემდებარება დღგ-ით დაბეგვრას. აქედან გამომდინარე, მოსარჩელის მოსაზრებით, 2005 წლიდან მოყოლებული მოცემულ თარიღამდე საგადასახადო ორგანოები თვლიდნენ, რომ იბეგრებოდა საურავის თანხებიც, რაც აისახებოდა ჩაბარებულ დღგ-ის დეკლარაციებშიც. ამასთან დაკავშირებით სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის 225-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად, დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი ოპერაცია. იმავე კოდექსის 227-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის მიხედვით, დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება დღგ-ის გადამხდელის მიერ მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხის მიხედვით დღგ-ის გარეშე. აქედან გამომდინარე, სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხეთა მსჯელობა იმის თაობაზე, რომ საქონლის/მომსახურების მიმწოდებლის მიერ დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის თანხაში შეტანილ უნდა იქნეს სწორედ მიწოდებული საქონლის/მომსახურების საფასური. რაც შეეხება ხელშეკრულების საფუძველზე მიღებული (მისაღები) საურავისა და ჯარიმის თანხებს, გადამხდელის კონტრაქტის მიერ აღნიშნული თანხების გადახდას საფუძველად უდევს არა მომჩივანის მიერ მიწოდებული მომსახურება, არამედ – ამ პირის მიერ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვალდებულების დარღვევა, რაც არ წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციას. იქიდან გამომდინარე, რომ მომსახურების მიმღები პირების მიერ ხელშეკრულების საფუძველზე გადახდილი/გადასახდელი საურავის და ჯარიმის თანხების გადახდის საფუძველს არ წარმოადგენდა საგადასახადო კოდექსის 225-ე მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია, ამიტომ ეს თანხები საგადასახადო ორგანოს მიერ არ იქნა გათვალისწინებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის თანხაში.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელეს კანონის მოთხოვნათა დაცვით შეეფარდა საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმა. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, პირის მიერ დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის შევსების დადგენილი წესის დარღვევა, რამაც გამოიწვია დღგ-ის თანხის შემცირება ან ჩასათვლელი თანხის გაზრდა, იწვევს პირის დაჯარიმებას შემცირებული ან ჩასათვლელად გაზრდილი დღგ-ის თანხის 100%-ის ოდენობით. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერისა და წარდგენის წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 14 თებერვლის 184 ბრძანება «საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის (მათ შორის, კორექტირების) გამოწერისა და წარდგენის შესახებ», რომლის მე-3 მუხლით დადგენილია ის მონაცემები, რომლებზეც უნდა აღინიშნოს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში. მათ შორის, მე-3 მუხლის მე-13 პუნქტის თანახმად, ანგარიშ-ფაქტურის მე-8 სვეტში უნდა ჩაიწეროს (საქონლის/მომსახურების) ღირებულება დღგ-ის და აქციზის გარეშე. სასამართლოს მოსაზრებით, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში საქონლის/მომსახურების ღირებულების მითითება გულისხმობს არა უბრალოდ ღირებულების თანხის, არამედ ღირებულების თანხის ზუსტი ოდენობის მითითებას. თუ გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში საქონლის/მომსახურების ღირებულებას შეგნებულად უთითებს არასწორად, კერძოდ, შეგნებულად ზრდის ან ამცირებს ღირებულების თანხის ოდენობას, მაშინ ეს გულისხმობს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის შესაბამისი რეკვიზიტის არასწორ შევსებას. სასამართლოს განმარტებით, მომსახურების მიმღების მიერ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვალდებულებების დარღვევა არ წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციას, რის გამოც მოსარჩელე არასწორად ახდენდა გადახდილი თანხების შეტანას საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში, კერ-

ძოდ, მოსარჩელე არასწორად ახდენდა საურავის თანხებზე დღგ-ის დარიცხვას და ამით ლიზინგის მიმღებზე გამოწერილ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებში ზრდიდა ჩასათვლელ თანხებს, რაც იმას გულისხმობს, რომ მოსარჩელე არასწორად ახდენდა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში საქონლის/მომსახურების ღირებულების შეესვბას. აქედან გამომდინარე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელეს მართებულად დაერიცხა საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2010 წლის 6 ივლისის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა შპს «...», რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 21 დეკემბრის განჩინებით შპს «...» სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2010 წლის 6 ივლისის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, საქალაქო სასამართლომ სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა საქმეზე დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს. სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ აპელანტმა ვერ გააბათილა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებით დადგენილი გარემოებები და სამართლებრივი დასკვნები, რის გათვალისწინებითაც სააპელაციო საჩივარში ჩამოყალიბებული მოსაზრებები არ ქმნიდნენ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებულ შემადგენლობას.

ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «გ» ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმად, თუ საპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ ან/და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მაშინ დასაბუთება იცვლება მასზე მითითებით და სრულად გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს სამართლებრივი შეფასებები, აგრეთვე დასკვნები საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 21 დეკემბრის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა შპს «...», რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება, სარჩელის დაკმაყოფილება და მოპასუხეებისათვის საერთო სასამართლოებში სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 20000 ლარის ანაზღაურების დაკისრება მოითხოვა.

კასატორის განმარტებით, საგადასახადო შემოწმების შედეგად, ჩასათვლელი დღგ-ს ზაზიდან ამოღებულ იქნა მოწოდების მიერ გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურებით ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა, სულ – 475793.27 ლარის. მოსარჩელის მიერ განხორციელებული დღგ-ს ჩათვლები გაუქმდა საგადასახადო კოდექსის 247-ე და 248-ე მუხლების შესაბამისად იმ საფუძველით, რომ ანგარიშ-ფაქტურები გამოიწერა დაგვიანებით.

კასატორი აღნიშნავს, რომ ანგარიშ-ფაქტურის სწორად და დროულად შევსებას საქონლის მიწოდებისათვის ადგენს საგადასახადო კოდექსის 247-ე და 248-ე მუხლები. კასატორის განმარტებით, მათ (მყიდველის) მიერ შესრულებულ იქნა კანონმდებლობით დაკისრებული ვალდებულება, კერძოდ, გადახდილი იქნა საქონლის ღირებულება და მასზე დღგ-ს გადასახადი, რაზეც მიიღეს შესაბამისი ანგარიშ-ფაქტურა. ანგარიშ-ფაქტურის არა უგვიანეს მეორე დღის ნაცვლად მესამე, მეოთხე ან შემდგომ დღეებში შევსება შესაძლებელია გაგებული იქნეს როგორც ანგარიშ-ფაქტურის საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის მე-2 ნაწილის დარღვევით გაცემა, რისთვისაც პასუხისმგებლობა საქონლის მიწოდებელს საგადასახადო კოდექსი 140-ე მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად უნდა დაეკისროს. მართალია, ანგარიშ-ფაქტურა მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტია და ის უნდა გამოიწეროს, საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად, მაგრამ მისი სიზუსტის დაუცველობა შემძენის დასჯის ღონისძიებად არ უნდა იქნეს გამოყენებული და ამის გამო მოსარჩელეს ჩათვლები არ უნდა გაუქმდეს და მას უკვე გადახდილი დღგ-ს თანხა მეორეჯერ გადასახდელად არ უნდა დაეკისროს.

კასატორი აღნიშნავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-2 ნაწილში 2008 წლის 26 დეკემბერს შევიდა ცვლილება, რომლითაც ნორმიდან ამოღებულ იქნა 248-ე მუხლზე მითითება და იგი ამოქმედდა 2009 წლის 1 იანვრიდან. მოსარჩელის მოსაზრებით, იმ შემთვევაშიც კი, თუ საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე არსებობდა საგადასახადო სამართალდარღვევა, 2009 წლის 1 იანვრიდან საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის არ შეიძლება გამოყენებულ იქნეს პასუხისმგებლობა, ვინაიდან, «ნორმატიული აქტების შესახებ» საქართველოს კანონის 47.3 მუხლის მიხედვით, თუ სამართალდარღვევის ჩადენის შემდეგ კანონით გაუქმდა ან შემსუბუქდა პასუხისმგებლობა, ასეთი სამართალდარღვევის ჩადენისათვის მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა.

კასატორის განმარტებით, საგადასახადო კოდექსის მიხედვით საქონლის მიწოდების/მომსახურების გაწევის თარიღი, რაც ანგარიშ-ფაქტურაში უნდა იყოს მითითებული, განსაზღვრავს, ერთის მხრივ მიწოდების მიერ ბიუჯეტთან ანგარიშსწორებისა და მეორეს მხრივ, საქონლის/მომსახურების მიმღების მიერ დღგ-ს ჩათვლის განხორციელების ვადებს. მოსარჩელის შემთხვევაში მიწოდების მიერ ბიუჯეტში დღგ-ს გადახდა განხორციელდა კანონმდებლობით გათვალისწინებულ ვადაში – საქონლის მიწოდების საანგარიშო პერიოდის მომდევნო თვის 15 რიცხვამდე. ამასთან, მოსარჩელის მიერ დღგ-ს თანხის ჩათვლა განხორციელდა კანონმდებლობით დადგენილი ვადების დაცვით – დღგ-ს საანგარიშო პერიოდის დამთავრებიდან 45 დღის ვადაში. კასატორის მითითებით, აღნიშნული კიდევ ერთხელ ცხადყოფს, რომ რაიმე სახის სამართალდარღვევა არ ჩაუდენიათ და ბიუჯეტს ამ ოპერაციიდან ზარალი არ მისდგომია.

კასატორის მოსაზრებით, შპს «...» ანგარიშ-ფაქტურები არ აქვს გამოწერილი «შეესების წესის დარღვევით». შპს «...» მხრიდან დაცულია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 14 თებერვლის «საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის (მათ შორის კორექტირების) გამოწერისა და წარდგენის შესახებ» ინსტრუქციის მოთხოვნები, რაც გამოერიცხავს მოსარჩელის დაჯარიმებას საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის საფუძველზე.

კასატორის მოსაზრებით სააპელაციო სასამართლომ არასწორად მიიჩნია, რომ საგადასახადო ორგანოს ქმედება მართლწინაა იყო საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის 53-ე ნაწილში 2009 წლის 1 დეკემბერს განხორციელებული ცვლილებების მიხედვით (რომელიც ძალაში შევიდა მისი გამოქვეყნებიდან მე-15 დღეს). კერძოდ, აღნიშნული მუხლის თანახმად, 2005 წლის 1 იანვრიდან 2009 წლის 1 იანვრამდე პერიოდის მიხედვით დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული პირის მიერ საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას მასზე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერისათვის დადგენილი ვადის (დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არაუგვიანეს მეორე დღისა) დარღვევით გამოწერილი და წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით მიღებული დღგ-ს ჩათვლები 2010 წლის 1 იანვრიდან გაუქმება არ ექვემდებარება. ამ ნაწილის მოქმედება არ ვრცელდება 2010 წლის 1 იანვრამდე გაუქმებულ დღგ-ს ჩათვლებზე, მათ შორის, ჩათვლებზე, რომლებზედაც მიმდინარეობს საგადასახადო დავა.

ამასთან, კასატორი დღგ-ს ჩათვლებთან დაკავშირებით უთითებს სასამართლო პრაქტიკაზე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 25 თებერვლის 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 2011 წლის 11 მაისის განჩინებით შპს «...» 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 განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობა, წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობა და მიიჩნია, რომ შპს «...» საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და მიღებული იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს «...» სარჩელი დაკმაყოფილდება ნაწილობრივ.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2009 წლის 9 ივნისის 'მ-474, 2009 წლის 7 აგვისტოს 'მ-649, 2009 წლის 21 აგვისტოს 'მ-686, 2009 წლის 4 სექტემბრის 'მ-714 და 2009 წლის 29 ოქტომბრის 'მ-910 ბრძანებების საფუძველზე, ჩატარდა შპს «...» გეგმური საგადასახადო შემოწმება თანდართული პროგრამის მიხედვით. შემოწმებამ მოიცვა 2004 წლის 1 იანვრიდან 2009 წლის 1 იანვრამდე განვლილი საანგარიშო პერიოდი, საქონლის ინვენტარიზაციის მიზნებისათვის ფაქტიურად ჩატარების თარიღამდე, ხოლო მოგებისა და ქონების გადასახადების ნაწილში შემოწმებამ მოიცვა 2004, 2005, 2006, 2007 და 2008 წლების საანგარიშო პერიოდი. საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ შესამოწმებელ პერიოდში შპს «...» საქმიანობის ძირითად საგანს წარმოადგენდა სალიზინგო ოპერაციები. შემოწმებით დადგინდა, რომ მოსარჩელეს დღგ-ს ჩათვლები მიღებული ჰქონდა კონტრაქტორი ფირმებისაგან საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლით დადგენილი ვადის დარღვევით გამოწერილი დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების საფუძველზე, რის გამოც გაუქმდა დღგ-ს ჩათვლები და შპს «...» დაერიცხა გადასახადი. შემოწმების აქტის მიხედვით, მოსარჩელემ მიიღო დღგ-ის ჩათვლები ისეთ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების საფუძველზე, რომელთა გამოწერის თარიღი წინ უსწრებს მათი საგადასახადო ორგანოდან გამოტანის თარიღს. საქმის მასალებით დადგენილია და მხარეებსაც სადავოდ არ გაუხდიათ ის ფაქტი, რომ საწარმოს მიღებული აქვს 33,32 ლარის ჩათვლა 2004 წლის 31 დეკემბერს გამოწერილი სერია ბზ-01 1459194 ა/ფაქტურით, რომელიც გამომწერს საგადასახადო ორგანოდან გამოტანილი აქვს 2005 წლის 6 იანვარს. საწარმოს ასევე მიღებული აქვს დღგ-ის ჩათვლა 8117 ლარის ოდენობით 2005 წლის 28 სექტემბერს გამოწერილი სერია ბზ-05 1226659 ანგარიშ-ფაქტურით, რომელიც გამომწერს საგადასახადო ორგანოდან გამოტანილი აქვს 2005 წლის 30 სექტემბერს. 10282,5 ლარის დღგ-ის ჩათვლა მიღებული აქვს 2007 წლის 2 აპრილს გამოწერილი სერია ბზ-05 1752507 ანგარიშ-ფაქტურით, რომელიც გამომწერს საგადასახადო ორგანოდან გამოტანილი აქვს 2007 წლის 11 მაისს. 21920,49 ლარის დღგ-ს ჩათვლა მიღებულია 2007 წლის 27 აპრილს გამოწერილი სერია ბზ-05 1754956 ანგარიშ-ფაქტურით, რომელიც გამომწერს გატანილი აქვს 2007 წლის 14 მაისს. 390383 ლარის დღგ-ს ჩათვლა მიღებულია 2007 წლის 8 მაისს გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურით, რომელიც მოსარჩელეს საგადასახადო ორგანოდან გატანილი აქვს 20 სექტემბერს. შემოწმებით ასევე დადგინდა, რომ მოსარჩელე 2008 წლის 1 დეკემბრამდე დღგ-ით დასაბეგრი საგნის ლიზინგით მიწოდებისას ახდენდა როგორც ლიზინგის საგნის ძირითადი ღირებულების და მასზე დარიცხული პროცენტების, ისე საურავისა და ჯარიმის თანხების დღგ-ით დაბეგვრას. ამის გამო ჩაითვალა, რომ მოსარჩელემ დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის შევსების წესი დაარღვია, რის გამოც მას საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული ჯარიმა დაერიცხა.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ დღგ-ს ნაწილში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 27 ნოემბრის '203 «საგადასახადო მოთხოვნაზე» წარდგენილი შპს «...» ადმინისტრაციული საჩივარი არ დაკმაყოფილდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 30 დეკემბრის '5379 ბრძანებით, ხოლო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 8 თებერვლის გადაწყვეტილებით არ დაკმაყოფილდა შპს «...» მიერ წარდგენილი საჩივარი შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 30 დეკემბრის '5379 ბრძანებისა და მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 27 ნოემბრის '203 «საგადასახადო მოთხოვნის» გაუქმების თაობაზე.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ გასაჩივრებული – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 27 ნოემბრის '203 «საგადასახადო

მოთხოვნით» შპს «...» სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით გადასახდელად, – 607646.07 ლარი დაეკისრა. აქედან დღგ-ის ხაზით მოსარჩელეს დაერიცხა თანხა – 582500.47 ლარი (მათ შორის ძირითადი გადასახადი – 153487 ლარი, ჯარიმა – 341296 ლარი, საურავი – 87717.47 ლარი).

საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, საგადასახადო ორგანომ ჩათვლა, რომ შპს «...» მიერ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ელი პუნქტის მოთხოვნათა დარღვევით იქნა გამოწერილი, რაც შპს «...» დაჯარიმების საფუძველი გახდა.

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

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

საკასაციო სასამართლო განსახილველი დავის სამართლებრივ რეგულირებასთან დაკავშირებით, მიუთითებს სადავო პერიოდში მოქმედ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის 1-ელ ნაწილზე, რომლის თანახმად, 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 გამწევს, 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 მიმწოდებელს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილი წესი ანგარიშ-ფაქტურის სწორად, დროულად და სათანადო ფორმით შევსებას და მყიდველზე გადაცემას ავალდებულებდა სწორედ გამყიდველს. ანგარიშ-ფაქტურის სწორად და დროულად შევსება საქონლის მიმწოდებლის ვალდებულება იყო და შესაბამისად მასზე პასუხისმგებლობა მოსარჩელეს არ უნდა დაკისრებოდა.

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 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-სამარ-

თლებრივი 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 თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 21 დეკემბრის განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს «...» სარჩელი დაკმაყოფილდება ნაწილობრივ – სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად, ბათილად იქნება ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2009 წლის 27 ნოემბრის '1629 ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 27 ნოემბრის '203 «საგადასახადო მოთხოვნა», საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 30 დეკემბრის '15379 ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 8 თებერვლის გადაწყვეტილება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლეს სსიპ შემოსავლების სამსახურს 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 ი ა :

1. შპს «...» საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 21 დეკემბრის განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. შპს «...» სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
4. სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად, ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2009 წლის 27 ნოემბრის '1629 ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 27 ნოემბრის '203 «საგადასახადო მოთხოვნა», საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 30 დეკემბრის '15379 ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 8 თებერვლის გადაწყვეტილება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 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 გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

3. საგადასახადო მოთხოვნა

ინდივიდუალური მეწარმისათვის საგადასახადო შეტყობინების ჩაბარების წესი

განჩინება

18ს-75-74(კ-11)

3 მაისი, 2011 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2008 წლის 21 ოქტომბერს ვ. ც-მემ სარჩელი აღძრა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიაში სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და ამავე სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის მიმართ და მოითხოვა ყადაღის დადების შესახებ თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 19 დეკემბრის 1006-854, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ 2006 წლის 11 თებერვლის 1006-289 შეტყობინებების ბათილად ცნობა, ი/მ «ვ. ც-მის» მიმართ დარიცხული ძირითადი დავალიანების – 8748,22 ლარი-სა და მასზე დარიცხული საურავების გაუქმება და შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 15 ოქტომბრის 116-10/27000 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა შემდეგი საფუძველით:

საქმის გარემოებები:

მოსარჩელე 2001 წლის 5 სექტემბრიდან ახორციელებდა სამეწარმეო-ეკონომიკურ საქმიანობას. იგი იტალიური სს «...» მეშვეობით მონაწილეობდა სამთავრობო პროექტში «...» და პროექტის ფარგლებში ახორციელებდა ...-ის ჰესის სარეაბილიტაციო სამუშაოებს, ამ მიზნით იძენდა საქონელსა და მომსახურებას.

ელექტროენერგეტიკული სექტორის რეაბილიტაციისათვის პარლამენტმა მოახდინა ხელშეკრულებების რატიფიცირება, რის საფუძველზეც უცხოეთის სახელმწიფოების ან/და საერთაშორისო ორგანიზაციების მიერ გაცემული შეღავათიანი კრედიტით დაფინანსებული საქონლის იმპორტი და შესრულებული სამუშაოები თავისუფლდებოდა დამატებითი ღირებულების გადასახადისაგან. ამ ტიპის ხელშეკრულებას წარმოადგენდა იაპონიის «საერთაშორისო ეკონომიკური თანამშრომლობის ფონდსა» და საქართველოს ენერგეტიკის სამინისტროს შორის გაფორმებული საკრედიტო ხელშეკრულება, რომლის თანახმად იაპონური კრედიტით დაფინანსებული პროექტები არ იბეგრებოდა დღგ-ით. აღნიშნული საგადასახადო შეღავათი დადგინდა 1997 წლის საგადასახადო კოდექსით, კერძოდ საგადასახადო კოდექსის 273.15 მუხლით.

მოსარჩელის მითითებით, კომპანია «...» დავალებით განხორციელებული ... ჰესის სარეაბილიტაციო სამუშაოები ფინანსდებოდა სწორედ აღნიშნული კრედიტით, რის გამოც იგი არ იბეგრებოდა დღგ-ით, რაც ასევე დასტურდება საგადასახადო დეპარტამენტის 2001 წლის 29 მაისის 103-3-6/1975 წერილით.

ი/მ «ვ. ც-მე» 2002 წლის 20 თებერვლიდან 2004 წლის 1 თებერვლამდე რეგისტრირებული იყო დღგ-ს გადამხდელად, ვინაიდან დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხამ 100000 ლარს გადააჭარბა, თუმცა რეგისტრაციის პერიოდში მის სახელზე არ გაცემულა დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურები, რაც დასტურდება თბილისის საგადასახადო ინსპექციის ვაკე-საბურთალოს განყოფილების 2008 წლის 20 აგვისტოს წერილობითი ინფორმაციით. კომპანია «...» პროექტში მონაწილეობა დაასრულა 2002 წლის ივნისში, რის შესახებაც 2002 წლის 19 ივნისს წერილობით აცნობა ვ. ც-მეს და შეწყვიტა მასთან საქმიანი ურთიერთობა. კომპანია «...» საქმიანი ურთიერთობის დასრულების შემდეგ ი/მ «ვ. ც-მემ» 2002 წლის ივლისის დასაწყისში წერილობით მიმართა თბილისის ვაკე-საბურთალოს საგადასახადო ინსპექციას სამეწარმეო საქმიანობის შეჩერების შესახებ.

მოსარჩელის მითითებით, მიუხედავად იმისა, რომ მისი სამეწარმეო საქმიანობა გათავისუფლებული იყო დღგ-ის გადახდისაგან, მის მიერ საქონლისა და მომსახურების შეძენისას გამყიდველი მას უწერდა დღგ-ს შესაბამის ანგარიშ-ფაქტურებს, მაგრამ ვ. ც-მეს არ მოუხდენია მიღებული ანგარიშ-ფაქტურების ჩათვლა, რის გამოც არ უნდა დარიცხოდა გადასახადი.

მოსარჩელის მიმართ იძულებითი ღონისძიების გამოყენების საფუძველად მითითებული იყო სახელმწიფო ბიუჯეტის მიმართ დავალიანების – 17102,09 ლარის არსებობა, რაც გამოწვეული იყო გადაუხდელი დღგ-ითა და დარიცხული საურავებით, სულ 17604,72 ლარი.

2006 წლის 19 დეკემბრის 1006-854 საგადასახადო შეტყობინება ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ მოსარჩელეს გაეგზავნა მის საკუთრებაში არსებული საცხოვრებელი ბინის მისამართზე, სადაც ცხოვრობს ვ. ც-მის ყოფილი მეუღლე ე. თ-ია. ამ უკანასკნელმა მეუღლის სახელით მოაწერა ხელი საფოსტო წიგნაკს. 2008 წლის 11 თებერვლის 1006-289 შეტყობინებაც გაიგზავნა ფოსტის მეშვეობით იმავე მისამართზე, მაგრამ ამ შემთხვევაში მოსარჩელის ყოფილმა მეუღლემ საფოსტო წიგნაკში დააფიქსირა, რომ ვ. ც-მე არ ცხოვრობდა აღნიშნულ მისამართზე.

მოსარჩელის მითითებით, იგი 1997 წლიდან განქორწინებულია ყოფილ მეუღლესთან, შესაბამისად, მის სახელზე გაგზავნილი საგადასახადო შეტყობინება ჩაიბარა არაუფლებამოსილმა პირმა, ხოლო კურიერმა არასწორად მიიჩნია ე. თ-ია მოსარჩელის ოჯახის წევრად. მოსარჩელის მეუღლემ გზავნილი 2008 წლის ზაფხულში გა-

დასცა მოსარჩელის ყოფილ თანამშრომელს. **2008 წლის 14 ივლისის** საჯარო რეესტრიდან ამონაწერით მოსარჩელემ შეიტყო, რომ მის ქონებაზე წარმოშობილია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება.

სარჩელის სამართლებრივი საფუძვლები:

მოსარჩელის მოსაზრებით, ვ. ც-მეს უკანონოდ დაერიცხა დღგ, ასევე უკანონოდ იქნა გამოყენებული შეტყობინებები ყადაღისა და საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის შესახებ, რითაც საგადასახადო ინსპექციამ დაარღვია საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ვალდებულებები.

მოსარჩელემ სარჩელის სამართლებრივ საფუძვლად მიუთითა საგადასახადო კოდექსის **44.3, 46-ე, 85.3, 45-ე** მუხლებზე იმ საფუძველით, რომ გადასახადის გადამხდელს დადგენილი წესით არ ჩაჰბარებია საგადასახადო შეტყობინებები. შესაბამისად, მათ არ გააჩნდა იურიდიული ძალა და ვერ წარმოშობდა რაიმე სახის საგადასახადო ვალდებულებას.

მოსარჩელის მითითებით, საგადასახადო კოდექსის **85.2** მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ შეტყობინების გაგზავნის საფუძველი შეიძლება წარმოშობილიყო მხოლოდ **2008 წლის** სექტემბერში, როდესაც მოსარჩელესა და მოპასუხეს შორის დაიწყო დავა.

მოსარჩელის მოსაზრებით, საგადასახადო კოდექსის **87-ე** მუხლის თანახმად, ასევე არ არსებობდა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ შეტყობინების გამოცემის საფუძველი, რამდენადაც მოსარჩელეს საგადასახადო დავალიანება არ უღიარებია.

ვ. ც-მის სარჩელი არ ცნო მოპასუხე შემოსავლების სამსახურმა და დაუსაბუთებლობის მოტივით მოითხოვა მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

საქალაქო სასამართლოს შუამდგომლობით მიმართა მოპასუხე თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა საქმის წარმოების შეწყვეტის შესახებ იმ მოტივით, რომ გადასახადის გადამხდელის ბარათის შესაბამისად შედგენილი შედარების აქტის თანახმად, ი/მ «ვ. ც-მეს» ბიუჯეტის წინაშე დავალიანება არ ერიცხებოდა.

საქალაქო სასამართლოს **2009 წლის 22** მაისის განჩინებით ი/მ «ვ. ც-მის» სარჩელზე შეწყდა საქმის წარმოება დავის საგნის არ არსებობის გამო.

2009 წლის 28 სექტემბერს მოსარჩელის წარმომადგენელმა განცხადებით მიმართა საქალაქო სასამართლოს საქმის წარმოების განახლების მოთხოვნით.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის **2009 წლის 13** ნოემბრის განჩინებით განახლდა საქმის წარმოება.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის **2010 წლის 12** აპრილის გადაწყვეტილებით ი/მ «ვ. ც-მის» სარჩელი დაკმაყოფილდა – ბათილად იქნა ცნობილი თბილისის საგადასახადო ინსპექციის **2008 წლის 11** თებერვლის **1006-289** შეტყობინება საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ და შემოსავლების სამსახურის **2008 წლის 15** ოქტომბრის **116-10/27000** გადაწყვეტილება და თბილისის რეგიონალურ ცენტრს დაევალია ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა ი/მ «ვ. ც-მის» პირადი აღრიცხვის ბარათზე დღგ-ს გადასახადში თანხის ჩამოწერის თაობაზე, რაც საქალაქო სასამართლომ დაასაბუთა შემდეგნაირად:

საქალაქო სასამართლომ იხელმძღვანელა საგადასახადო კოდექსის **235.1, 235.2** მუხლებით, დადგენილად მიიჩნია, რომ ვაკე-საბურთალოს განყოფილების უფროსის **2010 წლის 24** აგვისტოს **102-04-6335** სამსახურებრივი ბარათის თანახმად, ი/მ «ვ. ც-მის» პირადი აღრიცხვის ბარათზე სადავო თანხის წარმოშობის საფუძველია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის წერილით დღგ-ში გადამხდელის მიერ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით განხორციელებული ჩათვლების გაუქმება, თუმცა, სამსახურებრივ ბარათში მითითებული **2003 წლის 18** ივლისისა და **2004 წლის 2** აგვისტოს წერილები საგადასახადო ორგანოს მიერ ვერ იქნა წარმოდგენილი.

საქალაქო სასამართლომ ასევე იხელმძღვანელა საგადასახადო კოდექსის **235.4, 224-ე, 236-ე** მუხლებით და მიუთითა, რომ გადასახადზე დარიცხული თანხის შესახებ არ არსებობდა შეტყობინება, რითაც საგადასახადო ორგანომ დაარღვია საგადასახადო კოდექსის **236-ე** მუხლის იმპერატიული მოთხოვნა. საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ შეტყობინება მეწარმეს წარედგინა ისე, რომ მას არ მიუღია შეტყობინება ან საგადასახადო მოთხოვნა გადასახადის დარიცხვის შესახებ, არ წარდგენია მოთხოვნა გადასახადის გადახდის ვალდებულებისა და გადასახადის ვადებზე მითითებით.

საქალაქო სასამართლომ იხელმძღვანელა საგადასახადო კოდექსის **147.2, 145.2** მუხლის «გ» ქვეპუნქტით, **36-ე, 44.5** მუხლებით, დადგენილად მიიჩნია, რომ ინდ. საწარმოს საქმიანობისა და საცხოვრებელი ადგილი ერთი და იმავე მისამართზე – ქ. თბილისში, ... ქ. **117ა**, ბინა **126**-ში მდებარეობდა. ვ. ც-მე განქორწინებული იყო მეუღლესთან – ე. თ-იასთან **1997 წლის 12** ნოემბრიდან, შესაბამისად, მიუხედავად იმისა, რომ შეტყობინება გაიგზავნა ი/მ ვ. ც-მის» საცხოვრებელ მისამართზე, საფოსტო წიგნაკში კურიერის მიერ დაფიქსირებული იყო, რომ ადრესატი აღნიშნულ მისამართზე არ ცხოვრობდა.

საქალაქო სასამართლოს მითითებით, ი/მ «ვ. ც-მის» პირადი აღრიცხვის ბარათზე გადასახადის თანხის დარიცხვის საფუძველი იყო დღგ-ში გადამხდელის მიერ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით განხორციელებული ჩათვლების გაუქმება. ამასთან, საქალაქო სასამართლომ დადასტურებულად მიიჩნია, რომ საგადასახადო ორგანოს მეწარმისათვის საგადასახადო შეტყობინება ან ვალდებულების დამდგენი მოთხოვნა დარიცხული გადასახადის გადახდის შესახებ არ გაუგზავნია. ამასთან, გასული იყო საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლით განსაზღვრული ვადა.

საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და მოითხოვა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის **2010 წლის 12** აპრილის გა-

დაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა შემდეგი მოტივით:

აპელანტის მოსაზრებით, საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება დაუსაბუთებელია, სასამართლოს არ გამოუკვლეოვია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებები, რადგან საქმის მასალებით უდავოდ დასტურდება, რომ მოსარჩელეს გაშვებული ჰქონდა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ შეტყობინების გასაჩივრების ვადა. აღნიშნულთან დაკავშირებით აპელანტმა არ გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს მსჯელობა და მიუთითა, რომ ვ. ც-ძეს საგადასახადო ორგანოში წარდგენილ ცნობებში მითითებული ჰქონდა მისამართი – ქ. თბილისი, ... ქ. 117ა, ბინა 26. გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო ორგანოსათვის არ წარუდგენია ინფორმაცია საცხოვრებელი ადგილის შეცვლის შესახებ, შესაბამისად, საგადასახადო ორგანომ კანონის მოთხოვნათა დაცვით შეტყობინების ჩაბარება უზრუნველყო მისთვის ცნობილ მისამართზე.

აპელანტმა ასევე არ გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს დასკვნა პირადი აღრიცხვის ბარათიდან დღგ-ს გადასახადში თანხის ჩამოწერის თაობაზე და მიუთითა, რომ შემოსავლების სამსახურში დავის განხილვისას თბილისის რეგიონალური ცენტრიდან წარდგენილი დასკვნის თანახმად, მოსარჩელეს 2008 წლის 11 თებერვლის მდგომარეობით ერიცხება ბიუჯეტის დავალიანება – 19704 ლარი. ვ. ც-ძის პირადი აღრიცხვის ბარათის თანახმად, თანხები დარიცხულია გადამხდელის მიერ წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციებით. ამდენად, მოსარჩელის მიერ სადავო თანხები აღიარებულია გადასახადის გადამხდელის მიერ.

შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ ცნო მოწინააღმდეგე მხარემ – ვ. ც-ძემ და მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების უცვლელად დატოვება.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 2 სექტემბრის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა და უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2010 წლის 12 აპრილის გადაწყვეტილება, რაც სააპელაციო სასამართლომ დაასაბუთა შემდეგნაირად:

სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები, შეფასებები და დასკვნები სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით და უსაფუძვლობის მოტივით არ გაიზიარა აპელანტის მითითება საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილებით ფაქტობრივ გარემოებათა სამართლებრივი შეფასების არამართებულობაზე.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, ი/მ «ვ. ც-ძის» პირადი აღრიცხვის ბარათზე გადასახადის თანხის დარიცხვის საფუძველს წარმოადგენდა დღგ-ში გადამხდელის მიერ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით განხორციელებული ჩათვლების გაუქმება. საგადასახადო ორგანოს მეწარმისათვის საგადასახადო შეტყობინება ან საგადასახადო მოთხოვნა არ ჩაუბარებია კანონით დადგენილი წესით. სასამართლოში ვერ იქნა წარმოდგენილი წერილები, რომელთა საფუძველზეც გაუქმდა დღგ-ს ჩათვლების გაუქმება, ამასთან, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ გასული იყო 2004 წლის 1 იანვრის შემდეგ მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლით დადგენილი მოთხოვნის წარდგენის ვადა, რის გამოც სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საგადასახადო ორგანოებს უნდა დაევალოთ აქტის გამოცემა თანხების ჩამოწერის შესახებ.

სააპელაციო სასამართლოს განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და მოითხოვა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 2 სექტემბრის განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა შემდეგი მოტივით:

კასატორებმა დაუსაბუთებლად მიიჩნიეს სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული განჩინება.

კასატორების მითითებით, საქმის მასალებით დასტურდება, რომ მოსარჩელეს დარღვეული აქვს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ შეტყობინების გასაჩივრების ვადა. სასამართლომ გადასახადის გადამხდელის მიერ გასაჩივრების ვადის გაშვების საპატიო მიზეზად მიუთითა ვ. ც-ძის მეუღლესთან განქორწინების ფაქტზე, რაც არ გაიზიარეს კასატორებმა უსაფუძვლობის გამო.

კასატორების მითითებით, სადავო არ არის ის გარემოება, რომ ვ. ც-ძეს საგადასახადო ინსპექციაში წარდგენილ ცნობებში მითითებული ჰქონდა მისამართი – ქ. თბილისი, ... ქ. 17ა, ბინა 26. მას საგადასახადო ორგანოსათვის არ წარუდგენია ინფორმაცია საცხოვრებელი ადგილის შეცვლის შესახებ, შესაბამისად, საგადასახადო ორგანომაც კანონმდებლობის სრული დაცვით უზრუნველყო შეტყობინების ჩაბარება მისთვის ცნობილ მისამართზე. საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, დოკუმენტი ჩაბარებულად ითვლება იმ შემთხვევაშიც, თუ დოკუმენტის ჩაბარება ვერ მოხდება ადრესატის იურიდიული მისამართის შეცვლის გამო, რის შესახებაც საგადასახადო ორგანოს არ მიუღია შეტყობინება.

კასატორებმა ასევე არ გაიზიარეს სააპელაციო სასამართლოს განჩინება მოსარჩელეს პირადი აღრიცხვის ბარათებიდან დღგ-ს გადასახადში თანხის ჩამოწერის შესახებ.

კასატორების მითითებით, ვ. ც-ძის პირადი აღრიცხვის ბარათზე თანხების დარიცხვა მოხდა გადამხდელის მიერ წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციებით. სასამართლოებმა არ გაიზიარეს, რომ 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 235-ე, ასევე, ამჟამად მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის იმპერატიული დანაწესის თანახმად, თუ გადასახადის გადახდევინება დაკავშირებულია საგადასახადო დეკლარაციის შევსებასთან, გადასახადის გადახდის ვალდებულების ამსახველი დეკლარაციის შევსება განიხილება, როგორც: ა) გადასახადის დარიცხვა; ბ) საგადასახადო მოთხოვნა და საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში შესასრულებელი ვალდებულება. მოსარჩელის მიერ სადავოდ გამხდარი თანხები ასევე აღიარებულია გადასახადის გადამხდელის მიერ.

კასატორების მითითებით, მოსარჩელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე სადავო თანხების წარმოშობის საფუძველია დღგ-ში გადამხდელის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით განხორციელებული ჩათვლების გაუქმება.

საკასაციო სასამართლოს 2011 წლის 9 მარტის განჩინებით დასაშვებად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და ამავე სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის საკასაციო საჩივარი ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34.3 მუხლის «გ» ქვეპუნქტის შესაბამისად (პროცესუალური კასაცია).

საკასაციო საჩივარი არ ცნო მოწინააღმდეგე მხარემ – ვ. ც-მემ და მოითხოვა მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის მოტივების შესწავლა-გაანალიზებისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და ამავე სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 2 სექტემბრის განჩინება შემდეგ გარემოებათა გამო:

სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული განჩინების გამოტანისას არ დაურღვევია მატერიალური და საპროცესო სამართლის ნორმები, სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, სწორად განმარტა იგი, განჩინება სამართლებრივი თვალსაზრისით დასაბუთებელია, საკასაციო საჩივარი არ შეიცავს დასაბუთებულ არგუმენტაციას სააპელაციო სასამართლოს განჩინების კანონშეუსაბამობის თაობაზე, რის გამოც არ არსებობს სსსკ-ის 393-394-ე მუხლების შესაბამისად, მისი გაუქმების საფუძველი.

საკასაციო სასამართლო სსსკ-ის 407.2 მუხლის შესაბამისად, იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს, რამდენადაც მათ შესახებ არ არის წამოყენებული დასაბუთებული და დასაშვები საკასაციო პრეტენზია. საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ 2008 წლის 11 თებერვლის 1006-289 შეტყობინების თანახმად, 2008 წლის 11 თებერვლის მდგომარეობით მოსარჩელეს ერიცხება ბიუჯეტის დავალიანება 19704,3 ლარის ოდენობით. საქმეში წარმოდგენილი თბილისის რეგიონალური ცენტრის ვაკე-საბურთალოს განყოფილების უფროსის 2010 წლის 24 მარტის 102-04-6335 მოხსენებითი ბარათის თანახმად, მოსარჩელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე საგადასახადო ვალდებულება წარმოიშვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თავმჯდომარის 2002 წლის 21 ივნისის 11-11/3487 წერილით დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების შედეგად.

საკასაციო სასამართლო უსაფუძვლობისა და დაუსაბუთებლობის მოტივით ვერ გაიზიარებს კასატორის საკასაციო პრეტენზიას, რომ მოსარჩელე ი/მ «ვ. ც-მემ» დაარღვია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ 2008 წლის 11 თებერვლის 1006-289 შეტყობინების გასაჩივრების ვადა. აღნიშნული საფუძველით განუხილველად დარჩა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 15 ოქტომბრის 116-10/27000 გადაწყვეტილებით. კასატორი მითითებული საკასაციო პრეტენზიის სამართლებრივ საფუძველად უთითებს საგადასახადო კოდექსის (2004 წლის 22 დეკემბრის რედაქცია) 44.6 მუხლზე.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნულთან დაკავშირებით სრულად იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს დასკვნას და განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 44-ე მუხლი ადგენს გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს შორის მიმოწერის წესს. აღნიშნული მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი-სათვის გასაგზავნი წერილობითი დოკუმენტი გადაცემულად ითვლება, თუ იგი ადრესატს ჩაჰბარდება უშუალოდ ან დაზღვეული საფოსტო გზავნილით. მოცემულ შემთხვევაში ვ. ც-მეს შეტყობინება გაეგზავნა დაზღვეული საფოსტო გზავნილით. საგადასახადო კოდექსის 44.4 მუხლის მიხედვით, დაზღვეული საფოსტო გზავნილით გაგზავნის შემთხვევაში დოკუმენტის გადაცემის თარიღად ითვლება დაზღვეული საფოსტო გზავნილის გაგზავნის თარიღი, ხოლო თუ გაგზავნილ დოკუმენტზე რეაგირებისათვის დადგენილია ვადა, მისი ათვლა იწყება დაზღვეული საფოსტო გზავნილის ადრესატისათვის ფაქტობრივად ჩაბარების თარიღიდან. საგადასახადო კოდექსის 44-ე მუხლის მე-5 ნაწილი განსაზღვრავს საფოსტო გზავნილის ფიზიკური პირის, მათ შორის მეწარმე ფიზიკური პირისათვის, ხოლო 44-ე მუხლის მე-6 ნაწილი გადასახადის გადამხდელის ან სხვა ვალდებული პირისათვის გზავნილის ჩაბარების წესს გარდა 44.5 მუხლით გათვალისწინებული ფიზიკური პირისა. ამდენად, კასატორი არასწორად აპელირებს საგადასახადო კოდექსის 44.6 მუხლზე, რამდენადაც მოცემულ შემთხვევაში არ არსებობს მისი გამოყენების წინაპირობა გამომდინარე იქედან, რომ მოსარჩელე ვ. ც-მე წარმოადგენდა მეწარმე ფიზიკურ პირს და მისთვის ჩასაბარებლად ნებისმიერი საგადასახადო დოკუმენტი გაგზავნილი და ჩაბარებული უნდა ყოფიყო საგადასახადო კოდექსის 44.5 მუხლის დანაწესის შესაბამისად.

საქმის მასალების თანახმად, ვ. ც-მისათვის 2008 წლის 4 მარტს გაგზავნილი შეტყობინება საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ დაბრუნდა საგადასახადო ორგანოში მითითებით, რომ ადრესატი არ ცხოვრობდა მითითებულ მისამართზე. ასეთ შემთხვევას საგადასახადო კოდექსის 44.5 მუხლი არ უთანაბრებს დოკუმენტის ადრესატისათვის ჩაბარების ფაქტს, განსხვავებით ამავე კოდექსის 44.5 მუხლისა და იგი მოითხოვს დოკუმენტის ადრესატისათვის პირადად ჩაბარებას, ხოლო ჩაუბარებლობის პირობებში საგადასახადო ორგანოს შესაძლებლობა ჰქონდა, ესარგებლა საგადასახადო კოდექსის 44.7 მუხლით და მიეღო გადაწყვეტილება დოკუმენტის საჯაროდ გავრცელების შესახებ, რაც მოცემულ შემთხვევაში არ განხორციელებულა და საგადასახადო ორგანომ ნორმის არასწორად განმარტების შედეგად ჩაბარებულად მიიჩნია მოსარჩელისათვის გაგზავნილი შეტყობინება.

ამდენად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოსარჩელე ვ. ც-მეს არ დაურღვევია ადმინისტრაციულ ორგანოში საჩივრის წარდგენის კანონით დადგენილი 20-დღიანი ვადა, რამდენადაც მას კანონით დადგენილი წესით არ ჩაჰბარებია 2008 წლის 11 თებერვლის 1006-289 შეტყობინება.

საკასაციო სასამართლო ასევე იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს დასკვნას მოსარჩელისათვის სადავო თანხების დარიცხვასთან დაკავშირებით. საქმის მასალების თანახმად, მოსარჩელისათვის თანხების დარიცხვის საფუძველს წარმოადგენდა არა მის მიერ დეკლარაციების წარდგენა, არამედ დღგ-ს ჩათვლების გაუქმება, თუმცა, გაუქმების შესახებ საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი დოკუმენტები წარმოდგენილ ვერ იქნა. საქმეში წარმოდგენილია მხოლოდ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის 2002 წლის 21 ივნისის 11-11/3487 წერილი, რომელთაც თბილისის ვაკე-საბურთალოს საოლქო საგადასახადო ინსპექციას დაევალა დღგ-ს ჩათვლების გაუქმება.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის (2004 წლის 22 დეკემბრის რედაქცია) 236-ე მუხლი ადგენს გადასახადის დარიცხული თანხის შესახებ გადასახადის გადამხდელისათვის შეტყობინების გაგზავნის ვალდებულებას, რაც მოცემულ შემთხვევაში არ შეუსრულებია საგადასახადო ორგანოს და დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების შედეგად გადასახადის გადამხდელისათვის ამგვარი შეტყობინება არ გაუგზავნია და 2008 წელს გამოიყენა გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის საშუალება, რაც მართებულად მიიჩნია სააპელაციო სასამართლომ კანონის მოთხოვნათა დარღვევად და დაავალა საგადასახადო ორგანოს მოსარჩელისათვის დარიცხული თანხების ჩამოწერა.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ წარმოდგენილი საკასაციო საჩივარი არ შეიცავს დასაბუთებულ არგუმენტაციას გასაჩივრებული განჩინების კანონშესაბამობის თაობაზე, კასაციის მოტივები უსაფუძვლობისა და დაუსაბუთებლობის გამო ვერ იქნება გაზიარებული, შესაბამისად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სსსკ-ის 410-ე მუხლის თანახმად, არ არსებობს წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილების და სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული განჩინების გაუქმების პროცესუალური და სამართლებრივი საფუძვლები.

ამასთან, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სსსკ-ის 53-ე მუხლის შესაბამისად, კასატორებს – სსიპ შემოსავლების სამსახურსა და ამავე სამსახურის თბილისის რეგიონალურ ცენტრს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ უნდა დაეკისროთ სასამართლო ხარჯი – 100 ლარის გადახდა.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა რა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1.2, სა-მოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე, 390-ე, 399-ე, 410-ე მუხლებით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და ამავე სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 21 სექტემბრის განჩინება;
3. სსიპ შემოსავლების სამსახურს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოს დაეკისროს სასამართლო ხარჯების სახით – 100 ლარის გადახდა;
4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საგადასახადო მოთხოვნების წარდგენის საფუძველი პრეზუმფციული გადასახადის აღრიცხვის დროს

გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

18ს-1766-1721(კ-10)

31 მაისი, 2011 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2010 წლის 18 მარტს მ. ა-მემ სარჩელი აღძრა ოზურგეთის რაიონულ სასამართლოში გურიის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ და მოითხოვა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ გურიის საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 5 ოქტომბრის 13383 ბრძანებისა და გირავნობა/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ გურიის საგადასახადო ინსპექციის 2010 წლის 17 თებერვლის 1061-139 შეტყობინების ბათილად ცნობა შემდეგი საფუძველით:

საქმის გარემოებები:

მოსარჩელე 2002-2007 წლამდე ეწეოდა სამეწარმეო საქმიანობას, სავაჭრო ჯიხურში აწარმოებდა პროდუქტებით ვაჭრობას. 2006 წლის 9 ივნისის საგადასახადო სამართალდარღვევის 1823 ოქმისა და ფოთის საგადასახადო

ინსპექციის 2006 წლის 16 ივნისის 1159 ბრძანებით მოსარჩელე დაჯარიმდა საგადასახადო კოდექსის 139.1 მუხლის შესაბამისად 500 ლარით. 2009 წლის დეკემბერში მოსარჩელეს გადაეცა გურიის საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 17 დეკემბრის 116-15-06/6731 წერილი ქონებაზე გირავნობის წარმოშობის შესახებ. გურიის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2010 წლის 17 თებერვლის 1061-139 შეტყობინებით მოსარჩელის ქონებაზე გავრცელდა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება, რის შედეგადაც ყადაღა დაედო მის ქონებას.

სარჩელის სამართლებრივი საფუძვლები:

მოსარჩელის მითითებით, უსაფუძვლოდ დაეკისრა საგადასახადო სანქცია, რამდენადაც მას არ გადასცემია საგადასახადო მოთხოვნა. ჯარიმის დაკისრების შესახებ ბრძანება გამოიცა 2006 წლის 16 ივნისს. შესაბამისად, საგადასახადო კოდექსის 80.3 მუხლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს 5 დღის ვადაში უნდა გამოეცა და მეწარმისათვის გაეგზავნა საგადასახადო მოთხოვნა. შესაბამისად, მოსარჩელის მოსაზრებით, არ არსებობდა საგადასახადო კოდექსის 84-ე, 85.2 მუხლების შესაბამისად, გირავნობა/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ შეტყობინების გამოცემის საფუძველი.

ოზურგეთის რაიონული სასამართლოს 2010 წლის 2 ივნისის გადაწყვეტილებით მ. ა-ძის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა, რაც რაიონულმა სასამართლომ დაასაბუთა შემდეგნაირად:

რაიონულმა სასამართლომ იხელმძღვანელა საგადასახადო კოდექსის 87.1, 87.3 მუხლებით და განმარტა, რომ გურიის საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 5 ოქტომბრის 13383 ბრძანება, რომლის ბათილად ცნობასაც ითხოვს მოსარჩელე, მას ჩაჰბარდა 2009 წლის 21 ოქტომბერს, რაც მას არ გაუსაჩივრებია. შესაბამისად, 2009 წლის 5 ოქტომბრის ბრძანების ბათილად ცნობის შესახებ მოთხოვნა სასამართლომ მიიჩნია ხანდაზმულად.

რაიონულმა სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის მითითება, რომ 2009 წლის 23 ოქტომბრის გადაწყვეტილება თავისი შინაარსით წარმოადგენს საჩივარს, რადგან განმცხადებლის განმარტებითვე, იგი იტოვებდა უფლებას, 13383 ბრძანება გაესაჩივრებინა კანონით დადგენილი წესით, რაც მას არ განუხორციელებია.

რაიონულმა სასამართლომ ასევე იხელმძღვანელა საგადასახადო კოდექსის 85.1, 9.4 მუხლებით და მიუთითა, რომ მოსარჩელეზე საშემოსავლო გადასახადში დარიცხული დავალიანება – 1047,65 ლარი წარმოშობილია 2002-2003 წლებში განხორციელებული სამეწარმეო საქმიანობის შედეგად დარიცხული პრეზუმციული გადასახადით.

რაიონული სასამართლოს განმარტებით, საგადასახადო კოდექსი განსაზღვრავს გადასახადების დაწესების, შემოღების, შეცვლისა და გაუქმების, გადასახადისაგან გათავისუფლების სამართლებრივ საფუძველებს. იგი არ ითვალისწინებს საშემოსავლო გადასახადისაგან გათავისუფლებას საგადასახადო ორგანოს მიერ მეწარმე სუბიექტის საშემოსავლო გადასახადის გადახდის თაობაზე გაუფრთხილებლობის შემთხვევაში. საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლების მონაწილე პირები საგადასახადო კოდექსის მიხედვით თავისუფლდებიან საშემოსავლო გადასახადისაგან, თუ მათ მიერ მიღებული დასაბუერი შემოსავალი იყო 3000 ლარამდე. 2002-2003 წლებში მიღებულ შემოსავალზე მოსარჩელის მიერ წლიური დეკლარაცია წარდგენილი არ არის, რის გამოც ვერ დგინდება დასაბუერი შემოსავალი. შესაბამისად, ვერ დგინდება საშემოსავლო გადასახადისაგან გათავისუფლების საფუძველი.

რაიონული სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა მ. ა-მემ და მოითხოვა ოზურგეთის რაიონული სასამართლოს 2010 წლის 2 ივნისის გადაწყვეტილების გაუქმება და სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილება შემდეგი მოტივით:

აპელანტის მითითებით, საგადასახადო დავალიანება დარიცხული აქვს ორი საფუძველით – საგადასახადო დავალიანება 2002-2003 წლების მიხედვით საშემოსავლო გადასახადი და მასზე დარიცხული საურავი და საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლით გათვალისწინებული სანქცია – 500 ლარი. საგადასახადო ორგანოს მეწარმის მიმართ არ წარუდგენია საგადასახადო მოთხოვნა, შესაბამისად, მას არ წარმოშობია გადასახადის გადახდის ვალდებულება, რის გამოც არ არსებობდა სადავო აქტების გამოცემის საფუძველი.

აპელანტის მითითებით, იგი იბრძოდა საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის, არის ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანი, რის გამოც 2002-2003 წლებში მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად გათავისუფლებული იყო საშემოსავლო გადასახადისაგან.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 21 ოქტომბრის განჩინებით მ. ა-ძის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა და უცვლელად დარჩა ოზურგეთის რაიონული სასამართლოს 2010 წლის 22 ივნისის გადაწყვეტილება, რაც სააპელაციო სასამართლომ დაასაბუთა შემდეგნაირად:

სააპელაციო სასამართლომ სრულად გაიზიარა რაიონული სასამართლოს სამართლებრივი შეფასებები, ასევე დასკვნები საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით.

სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა «ინდივიდუალური საწარმოსათვის (მეწარმისათვის) პრეზუმციული გადასახადის (ერთიანი მინიმალური მიმდინარე გადასახადის) გამონაგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ» საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 1998 წლის 17 ივნისის 1158 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის 3.1, 3.3, 5.1, მე-4 მუხლებით და მათი ანალიზის შედეგად გაიზიარა საგადასახადო ორგანოს პოზიცია, რომ პრეზუმციული გადასახადისათვის გადასახადის გამამხდელს საგადასახადო მოთხოვნა არ წარედგინებოდა, რადგან მისი გადახდა ეკისრებოდა მეწარმეს მის მიერვე წარდგენილი გაანგარიშების საფუძველზე. აღნიშნული გადასახადის გაანგარიშება არ ეკისრება საგადასახადო ორგანოს, შესაბამისად, არ არსებობს მასზე საგადასახადო კოდექსის 80.4 მუხლის «ა» ქვეპუნქტის შესაბამისად, საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის საფუძველი. ამდენად, აღნიშნული დავალიანება წარმოადგენს აღიარებულ საგადასახადო ვალდებულებას და მისი დროულად გადაუხდელობისათვის ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე მეწარმეს ერიცხება საურავი.

სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა რაიონული სასამართლოს დასკვნა, რომ მოსარჩელის მიმართ არ უნდა გავრცელდეს შედავათები პრეზუმციულ გადასახადში, რამდენადაც მითითებული ინსტრუქციის მე-4 მუხლის

შესაბამისად, პრეზუმციულ გადასახადს არ იხდიან კალენდარული წლის განმავლობაში **3000** ლარამდე დასაბეგრი შემოსავლის მქონე საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლის მონაწილე საქართველოს მოქალაქეები.

სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა «ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანების შესახებ» საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის «გ» პუნქტით, 2.3 მუხლით, მე-5 მუხლით, 24.1, 24.2, მუხლებით, საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის «ბ» პუნქტით, საქართველოს პრეზიდენტის 2005 წლის 17 დეკემბრის 1058 ბრძანებულებით, რომლითაც განისაზღვრა ვეტერანის სტატუსის მინიჭების, მათი აღრიცხვისა და შესაბამისი კატეგორიების განსაზღვრის წესი და დასკვნა, რომ ვეტერანების შესახებ კანონმდებლობით დადგენილი გარანტიები და შეღავათები ვრცელდება მხოლოდ იმ პირებზე, რომლებიც «ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანების შესახებ» საქართველოს კანონის ან ადრე მოქმედი კანონის საფუძველზე ცნობილი არიან ვეტერანებად ვეტერანთა საქმეების დეპარტამენტის მიერ და რომლებზეც გაცემულია ვეტერანებისათვის დადგენილი ერთიანი ნიმუშის მოწმობა მისი უფლებამოსილი ორგანოში წარდგენის მომენტიდან. მხოლოდ ის ფაქტი, რომ პირი არის საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლის მონაწილე, რაც თუნდაც დადასტურებული იყოს სასამართლოს გადაწყვეტილებით ან სხვადასხვა უწყებების მიერ გაცემული ცნობებით, არ წარმოადგენს საკმარის საფუძველს გარანტიებითა და შეღავათებით სარგებლობისათვის. მოცემულ შემთხვევაში მ. ა-მეს ვეტერანის სტატუსი მიენიჭა და მის სახელზე მოწმობა გაიცა მხოლოდ 2009 წლის იანვარში. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ 2002-2003 წლებში ომის ვეტერანისათვის შეღავათი მასზე ვერ გავრცელდება.

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ მოსარჩელეს გააჩნდა აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 2002-2003 წლების დეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობისათვის, შესაბამისად, საგადასახადო ორგანო საგადასახადო კოდექსის 87.1 მუხლის შესაბამისად, უფლებამოსილია, საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის მიზნით ყადაღა დაადოს გადასახადის გადამხდელის ქონებას აღიარებული დავალიანების მოცულობის ფარგლებში.

სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საგადასახადო კოდექსის 87.3, 147.2, 85.1, 85.2 მუხლებით, დადგენილად მიიჩნია, რომ მოსარჩელეს შეტყობინება ყადაღის დადების შესახებ ჩაჰბარდა 26 თებერვალს, რაც მას დადგენილ ვადაში არ გაუსაჩივრებია, შესაბამისად, გაშვებული აქვს როგორც ქონებაზე ყადაღის დადების, ასევე, გირავენობა/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ შეტყობინების გასაჩივრების ვადა.

სააპელაციო სასამართლოს განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა მ. ა-მემ და მოითხოვა ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 21 ოქტომბრის განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ გურიის საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 5 ოქტომბრის 13383 ბრძანების, საგადასახადო გირავენობა/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ გურიის საგადასახადო ინსპექციის 2010 წლის 17 თებერვლის 1061-139 შეტყობინების ბათილად ცნობა, ასევე, მ. ა-მის პირადი აღრიცხვის ბარათზე დარიცხული ძირითადი გადასახადისა და დარიცხული საურავის გაუქმება შემდეგი მოტივით:

კასატორის მითითებით, სააპელაციო სასამართლოში საქმის განხილვისას დაზუსტდა სასარჩელო მოთხოვნა და ძირითად მოთხოვნებთან ერთად მ. ა-მემ მოითხოვა პირადი აღრიცხვის ბარათზე დარიცხული თანხების გაუქმება, თუმცა სააპელაციო სასამართლოს განჩინება არ შეიცავს მსჯელობას აღნიშნულ მოთხოვნასთან დაკავშირებით.

კასატორის მითითებით, მის მიმართ საგადასახადო დავალიანების დარიცხვა მოხდა ორი საფუძველით: 1. 2002-2003 წლების საშემოსავლო გადასახადი მასზე დარიცხული საურავები – 1047,65 ლარი; 2. საგადასახადო კოდექსის 139.1 მუხლის შესაბამისად დაკისრებული ჯარიმა 500 ლარის ოდენობით.

კასატორის მითითებით, ჯარიმის სახით 500 ლარის დარიცხვის შესახებ გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო მოთხოვნა არ გაგზავნია, რის გამოც უსაფუძვლო იყო მოთხოვნის ამ ნაწილზე უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენება, რამდენადაც ამგვარი უფლება საგადასახადო ორგანოს წარმოემშობოდა მხოლოდ მაშინ, როდესაც პირს ეკისრება გადასახადის გადახდის ვალდებულება, რაც მხოლოდ საგადასახადო მოთხოვნის გადაცემის მომენტიდან წარმოიშვება.

კასატორის მოსაზრებით, საგადასახადო კოდექსის 150.1 მუხლის შესაბამისად, არ არსებობდა წინაპირობა სადავო აქტების გამოცემისათვის.

კასატორმა არ გაიზიარა სასამართლოს დასკვნა მოსარჩელის მიმართ შეღავათის გავრცელებლობის თაობაზე იმ დასაბუთებით, რომ მოსარჩელემ ვერ წარადგინა მტკიცებულება შეღავათის გავრცელების შესახებ განცხადებით საგადასახადო ორგანოსათვის 2002 წელს მიმართვის დასადასტურებლად, ასევე 2002-2003 წლების დეკლარაციების წარუდგენლობის გამო. კასატორის მითითებით, საგადასახადო კოდექსის 93.6 მუხლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია შეინახოს სააღრიცხვო დოკუმენტაცია 6 წლის განმავლობაში. შესაბამისად, კასატორმა უკანონოდ მიიჩნია დოკუმენტების წარდგენასთან დაკავშირებით მისთვის მტკიცების ტვირთის დაკისრება.

საკასაციო სასამართლოს 2011 წლის 9 მარტის განჩინებით მ. ა-მის საკასაციო საჩივარი დასაშვებად იქნა ცნობილი ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34.3 მუხლის «გ» ქვეპუნქტის შესაბამისად (პროცესუალური კასაცია).

საკასაციო საჩივარი არ ცნო უსაფუძვლობის მოტივით მოწინააღმდეგე მხარემ და მოითხოვა მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის მოტივების შესწავლა-განალიზების, მხარეთა განმარტებების ზეპირი მოსმენისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ მ. ა-ძის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ; გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 21 ოქტომბრის განჩინება და საკასაციო სასამართლოს მიერ მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება; მ. ა-ძის სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ; ბათილად იქნეს ცნობილი გურიის საგადასახადო ინსპექციის 2010 წლის 17 თებერვლის საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ შეტყობინება და გურიის საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 5 ოქტომბრის 13383 ბრძანება ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ – მ. ა-ძისათვის 1047 ლარის (პრეზუმციული გადასახადის) ნაწილში; დანარჩენ ნაწილში საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს შემდეგ გარემოებათა გამო:

სააპელაციო სასამართლომ გასაჩივრებული განჩინების გამოტანისას დაარღვია მატერიალური და საპროცესო სამართლის ნორმები, სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა, არასწორად განმარტა იგი, განჩინება სამართლებრივი თვალსაზრისით დაუსაბუთებელია, სააპელაციო სასამართლომ საქმის ფაქტობრივ გარემოებებს არასწორად შეუფარდა სამართლის ნორმები, საკასაციო საჩივარი შეიცავს დასაბუთებულ არგუმენტაციას სააპელაციო სასამართლოს განჩინების კანონშეუსაბამობის თაობაზე, რაც სსსკ-ის 393-ე-394-ე მუხლების შესაბამისად, მისი გაუქმების საფუძველია.

კასატორი წარმოდგენილი საკასაციო საჩივარში უთითებს, რომ მან სააპელაციო სასამართლოში საქმის განხილვისას დააზუსტა სასარჩელო მოთხოვნა და სადავო აქტების ბათილად ცნობასთან ერთად მოითხოვა მ. ა-ძის სააღრიცხვო ბარათზე რიცხული ძირითადი გადასახადისა და საურავის გაუქმება, რაზეც არ უმსჯელია სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებულ განჩინებაში და არ გაუკეთებია შესაბამისი დასკვნა, თუმცა საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საქმის მასალები არ ქმნის ამგვარი დასკვნის გაკეთების საფუძველს, რამდენადაც საქმეში წარმოდგენილი სხდომის ოქმებში სასარჩელო მოთხოვნის დაზუსტების შესახებ აპელანტის პოზიცია არ არის დაფიქსირებული, არც სხდომის ოქმებთან დაკავშირებით შენიშვნებია აპელანტის მიერ წარდგენილი, ან განცხადება მოთხოვნის ამ ნაწილში დამატებითი გადაწყვეტილების გამოტანის შესახებ.

ასეთ პირობებში, როდესაც საქმის მასალებით არ მტკიცდება მხარის მიერ ზეპირ ახსნა-განმარტებებში დაფიქსირდა თუ არა მოთხოვნის დაზუსტების შესახებ, თუმცა მოწინააღმდეგე მხარეს არ გაუბათილებია კასატორის პოზიცია საკასაციო სასამართლოში წარმოდგენილ წერილობით თუ ზეპირ ახსნა-განმარტებაში, საკასაციო სასამართლო ვერ შეაფასებს ამ ნაწილში სააპელაციო სასამართლოს მიერ საპროცესო ნორმების დარღვევას. ამასთან, სააპელაციო სასამართლოს მიერ საქმის ხელახლა განხილვისას აპელანტს შესაძლებლობა აქვს დააზუსტოს სასარჩელო მოთხოვნა საპროცესო ნორმების მოთხოვნათა შესაბამისად, მით უფრო, რომ სარჩელის საგანს წარმოადგენს მოსარჩელისათვის ძირითადი გადასახადისა და საურავების უკანონოდ დარიცხვა. შესაბამისად, სწორედ რიცხული ძირითადი გადასახადისა და საურავის გაუქმება სარჩელის მიზანი, რაც მხოლოდ ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიების გაუქმებით ვერ იქნება მიღწეული.

ამდენად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლოში საქმის ხელახლა განხილვისას დისპოზიციურობის პრინციპის გათვალისწინებით მოსარჩელეს შესაძლებლობა აქვს დააზუსტოს სასარჩელო მოთხოვნა.

საკასაციო სასამართლო დადასტურებულად მიიჩნევს, რომ მ. ა-ძის მიმართ საგადასახადო დავალიანების წარმოშობას საფუძველად უდევს 2002-2003 წლების პრეზუმციული გადასახადის სახით საურავთან ერთად 1047,65 ლარისა და ჯარიმის სახით 500 ლარის გადაუხდელობა.

საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს დასკვნას, რომ მოსარჩელეს გაშვებული აქვს სადავო აქტების გასაჩივრების ხანდაზმულობის ვადა, რამდენადაც საქმის მასალებით არ დასტურდება, როდის ჩაჰბარდა მ. ა-ძეს გურიის საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 5 ოქტომბრის 13383 ბრძანება ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ, საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს მოწინააღმდეგე მხარის აპელირებას, რომ მ. ა-ძეს აღნიშნული აქტი ჩაჰბარდა 2009 წლის 21 ოქტომბერს, რამდენადაც საქმეში აღნიშნული აქტის ჩაბარების დამადასტურებელი დოკუმენტი წარმოდგენილი არ არის. რაც შეეხება გურიის საგადასახადო ინსპექციის 2010 წლის 17 თებერვლის საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ შეტყობინებას, საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულების თანახმად, აღნიშნული შეტყობინება მ. ა-ძეს ჩაჰბარდა 2010 წლის 26 თებერვალს, სარჩელი სასამართლოში აღიძრა 2010 წლის 18 მარტს, საგადასახადო კოდექსით დადგენილ 20-დღიან ვადაში.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო უსაფუძველობისა და დაუსაბუთებლობის მოტივით ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს დასკვნას გასაჩივრების ვადის გაშვებასთან დაკავშირებით.

საკასაციო სასამართლო პრეზუმციული გადასახადისა და საურავების გადახდის ნაწილში უზრუნველყოფის მიზნით გამოცემული სადავო აქტების კანონიერებასთან დაკავშირებით ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს დასკვნებს.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 1998 წლის 17 ივნისის 1158 ბრძანებით დამტკიცებული «ინდივიდუალური საწარმოებისათვის (მეწარმეებისათვის) პრეზუმციული გადასახადის (ერთიანი მინიმალური მიმდინარე გადასახადელი) გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ» ინსტრუქციის 1-ელი მუხლის შესაბამისად, სამემოსავლო გადასახადის ნაცვლად პრეზუმციული გადასახადის გადამხდელები არიან საქართველოს ტერიტორიაზე განლაგებული ცალკეული სახეობის სავაჭრო და მომსახურების სფეროს ინდივიდუალური საწარმოები და ფიზიკური პირები – მეწარმეები, რომლებიც საქართველოს საგადასა-

ხადო კოდექსის შესაბამისად ითვლებიან საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელებად და რომელთა წლიური ერთობლივი შემოსავალი არ აღემატება **24000** ლარს.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს მოწინააღმდეგე მხარის აპელირებას, რომ პრეზუმფციული გადასახადის თანხის გამოანგარიშებისათვის გაანგარიშების წარდგენის ვალდებულება ეკისრება პრეზუმფციული გადასახადის გადამხდელს, თუმცა საგადასახადო კოდექსის (**1997** წლის **13** ივნისის რედაქცია) **217.1** მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო კონტროლს ფიზიკურ და იურიდიულ პირთა მიერ გადასახადების გამოანგარიშების სისწორესა და დროულად გადახდაზე, ისევე როგორც გადასახადების ადმინისტრირებისა და მოკრების ყველა ასპექტზე, ახორციელებენ მხოლოდ საგადასახადო ორგანოები.

საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს დასკვნას საგადასახადო კოდექსის **80.4** მუხლის «ა» ქვეპუნქტის შესაბამისად, პრეზუმფციული გადასახადის აღიარებულ ვალდებულებად მიჩნევის შესახებ, რამდენადაც საქმის მასალებით ასევე არ დასტურდება გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახადის გადახდის შესახებ გაანგარიშების (დეკლარაციების) წარდგენის ფაქტი, რაც შეიძლებოდა განხილულიყო საგადასახადო ვალდებულების აღიარებად.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო იზიარებს კასატორის საკასაციო პრეტენზიას, რომ მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს არ ჰქონდა დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველი, რამდენადაც არ არსებობდა აღიარებული საგადასახადო ვალდებულება, ხოლო გადასახადის დარიცხვის შესახებ სამართლებრივი აქტი ადმინისტრაციულ ორგანოს არ გამოუცია და არ გაუზავნია გადასახადის გადამხდელისათვის, რაც შექმნიდა არსებული დავალიანების იძულებით გადახდევინების შესახებ საგადასახადო ორგანოს მხრიდან ზომების გატარების წინაპირობას.

პრეზუმფციული გადასახადის გადახდაზე შეღავათების გავრცელებასთან დაკავშირებით საკასაციო სასამართლო ასევე ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს დასკვნას, რამდენადაც საქართველოს ფინანსთა მინისტრის **1998** წლის **17** ივნისის **1158** ბრძანებით დამტკიცებული «ინდივიდუალური საწარმოებისათვის (მეწარმეებისათვის) პრეზუმფციული გადასახადის (ერთიანი მინიმალური მიდინარე გადასახადელი) გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ» ინსტრუქციის **4.1** მუხლის «ბ» ქვეპუნქტის შესაბამისად, პრეზუმფციულ გადასახადს არ იხდიან კალენდარული წლის განმავლობაში **3000** ლარამდე დასაბუგრი შემოსავლების მქონე პირები – მეორე მსოფლიო ომისა და საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლების მონაწილე საქართველოს მოქალაქეები. სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნული შეღავათის გავრცელებისათვის სავალდებულო პირობად მიიჩნია ვეტერანთა საქმეების დეპარტამენტის მიერ გაცემული მოწმობის წარდგენა. სააპელაციო სასამართლოს დასკვნა ემყარება «ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანების შესახებ» საქართველოს კანონის **24-ე** მუხლს და «საქართველოს ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანების მოწმობის ნიმუშების შესახებ» საქართველოს პრეზიდენტის **2005** წლის **17** დეკემბრის **11058** ბრძანებულებით დამტკიცებული წესის მე-**2** მუხლს. «ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანების შესახებ» საქართველოს კანონის **24-ე** მუხლი ზოგადად ადგენს ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანებისათვის დადგენილი შეღავათების განხორციელებისათვის მოწმობის წარდგენას. **11058** ბრძანებულება, რომელიც იმპერატიულად ადგენს მოწმობის წარდგენის სავალდებულებას, არ მოქმედებდა მ. ა-მისათვის პრეზუმფციული გადასახადის აღრიცხვის დროს. ამგვარი სახის იმპერატიულ დათქმას მოწმობის სავალდებულების შესახებ არ შეიცავდა **11058** ბრძანებულების ამოქმედებამდე მოქმედი საქართველოს პრეზიდენტის **1999** წლის **26** ნოემბრის **1632** ბრძანებულება, ხოლო მოწმობის წარდგენის შესახებ დათქმას საერთოდ არ შეიცავს სადავო ურთიერთობის მომწესრიგებელი სპეციალური ნორმა – საქართველოს ფინანსთა მინისტრის **1998** წლის **17** ივნისის **1158** ბრძანებით დამტკიცებული «ინდივიდუალური საწარმოებისათვის (მეწარმეებისათვის) პრეზუმფციული გადასახადის (ერთიანი მინიმალური მიდინარე გადასახადელი) გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ» ინსტრუქციის **4.1** მუხლის «ბ» ქვეპუნქტი და იგი შეღავათს ავრცელებს საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლების მონაწილეზე.

ამდენად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ გასაჩივრებული საგადასახადო აქტები პრეზუმფციული გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ნაწილში გამოცემულია კანონის მოთხოვნათა დარღვევით, რაც ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის **60¹.1** მუხლის შესაბამისად მათი ბათილად ცნობის საფუძველია.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საგადასახადო კოდექსის **139.1** მუხლის საფუძველზე მ. ა-მისათვის ჯარიმის – **500** ლარის გადახდევინების შესახებ სადავო საგადასახადო აქტების კანონიერების შემოწმების ნაწილში ხელახლა განსახილველად უნდა დაუბრუნდეს სააპელაციო სასამართლოს.

საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, ამ ნაწილში სააპელაციო სასამართლოს დასკვნები ურთიერთწინააღმდეგობრივია, ამასთან, ფაქტობრივი გარემოებები საჭიროებს დამატებით გამოკვლევას, რამდენადაც სააპელაციო სასამართლოს დასკვნით, ფოთის საგადასახადო ინსპექციის **2006** წლის **16** ივნისის **1159** ბრძანებით მ. ა-მეს მოსახლეობასთან ფულადი ანგარიშსწორების განხორციელებისას სალარო აპარატის გამოუყენლობის გამო დაეკისრა ჯარიმის – **500** ლარის გადახდა. სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ აღნიშნულის შესახებ მოსარჩელეს არ გაგზავნია საგადასახადო მოთხოვნა, რის გამოც არ არსებობდა ამ ნაწილში დავის დაწყების ფორმალური საფუძველები. სააპელაციო სასამართლო დაეყრდნო მხოლოდ სააპელაციო სასამართლოს სხდომაზე საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლის მიერ გაკეთებულ ზეპირ ახსნა-განმარტებას, თუმცა საგადასახადო ორგანო რაიონულ სასამართლოში წარდგენილ შესაგებელში აფიქსირებს, რომ კომპიუტერული ბაზის მონაცემებით დასტურდებოდა საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ფაქტი.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლომ საქმის ხელახლა განხილვისას უნდა გამოიკვლიოს აღნიშნული გარემოება, ისარგებლოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-**9** და მე-**14** მუხლებით მინიჭებული საპროცესო უფლებამოსილებებით, გამოითხოვოს მ. ა-მის საგადასახადო საქმე, დაადგინოს, გამოიცა

თუ არა აღნიშნულ ფაქტზე საგადასახადო მოთხოვნა და ჩაპბარდა თუ არა იგი კანონით დადგენილი წესით გადასახადის გადამხდელს. აღნიშნულის შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლომ უნდა შეაფასოს იმ პირობებში, თუ არ არსებობდა დავის დაწყების ფორმალური საფუძველი, რამდენად იყო უფლებამოსილი საგადასახადო ორგანო გაეტარებინა ზომები საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის მიზნით, ანუ არსებობდა თუ არა საგადასახადო ვალდებულება, რაც შექმნიდა წინაპირობას ამ ნაწილში სადავო აქტების გამოცემისათვის.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სსსკ-ის 53.1 მუხლის შესაბამისად მოწინააღმდეგე მხარეს – სსიპ შემოსავლების სამსახურს უნდა დაეკისროს მ. ა-ძის სასარგებლოდ საკასაციო საჩივარზე სახელმწიფო ბაჟის – 300 ლარის გადახდა.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1.2; სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 372-ე, 390-ე, 399-ე, 411-ე მუხლებით და

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა :

1. მ. ა-ძის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 21 ოქტომბრის განჩინება და საკასაციო სასამართლოს მიერ მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. მ. ა-ძის სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
4. ბათილად იქნეს ცნობილი გურიის საგადასახადო ინსპექციის 2010 წლის 17 თებერვლის საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ შეტყობინება და გურიის საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 5 ოქტომბრის 13383 ბრძანება ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ – მ. ა-ძისათვის 1047 ლარის (პრეზუმციული გადასახადის) ნაწილში;
5. დანარჩენ ნაწილში საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
6. შემოსავლების სამსახურს დაეკისროს მ. ა-ძის სასარგებლოდ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 300 ლარის გადახდა;
7. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საგადასახადო მოთხოვნის კანონიერების შემოწმება

განჩინება

18ს-109-108 (კ-11)

22 ივნისი, 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:

2010 წლის 13 იანვარს ი/მ «ა. დ-შვილმა» სასარჩელო განცხადებით მიმართა გორის რაიონულ სასამართლოს მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და გორის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ.

მოსარჩელე სარჩელით ითხოვდა გორის საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 23 ოქტომბრის 1020408 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის, 2009 წლის 28 ოქტომბრის 16708 ბრძანების, 2009 წლის 30 ოქტომბრის 15654 საგადასახადო მოთხოვნის, შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 7 დეკემბრის 14725 ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 1 მარტის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობას.

გორის რაიონული სასამართლოს 2010 წლის 19 მარტის გადაწყვეტილებით სარჩელი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა – სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი გორის საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 23 ოქტომბრის 1020408 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, 2009 წლის 28 ოქტომბრის 16708 ბრძანება, 2009 წლის 30 ოქტომბრის 15654 საგადასახადო მოთხოვნა, შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 7 დეკემბრის 14725 ბრძანება; ა. დ-შვილს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 1 მარტის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობაზე უარი ეთქვა უსაფუძვლოდ გამო; გორის საგადასახადო ინსპექციას დაევალა, კანონმდებლობის საფუძველზე გადახდელის არგუმენტაციის გათვალისწინებით დამატებით შეესწავლა სადავო საკითხი, დაეზუსტებინა ა. დ-შვილთან ბუღალტრულ ჩანაწერებში აღურიცხავი ან/და სასაქონლო ზედნადების გარეშე გამოვლენილი საქონლის ოდენობა, ამის შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო

დო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე, დაეანგარიშებინა სანქციები და შესაბამისი საფუძვლის არსებობისა და გადამხდელისათვის წარედგინა საგადასახადო მოთხოვნა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ გორის საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 15 ოქტომბრის ¹ 6078 ბრძანების საფუძველზე ინდ. მეწარმე ა. დ-შვილთან ჩატარდა სასაქონლო-მატერიალურ ფაქტობრივ ინვენტარიზაცია, რაზეც 2009 წლის 23 ოქტომბერს შედგა შესაბამისი ოქმი; შემოწმებისას მეწარმესთან აღმოჩნდა სხვადასხვა დასახელების 16286,44 ლარის აღურიცხავი საქონელი, რომელზეც მეწარმეს არ გააჩნდა შესყიდვის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია და არ იყო აღრიცხული ბუღალტრულ დოკუმენტებში, რის გამოც დარღვეული იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მოთხოვნები; აღნიშნულზე 2009 წლის 23 ოქტომბერს შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რის საფუძველზეც ინსპექციის მიერ 2009 წლის 28 ოქტომბერს გამოიცა ¹ 6708 ბრძანება ინდ. მეწარმე ა. დ-შვილის 16286,44 ლარით დაჯარიმების შესახებ, ხოლო 30 ოქტომბერს – ¹ 5654 საგადასახადო მოთხოვნა; ი/მ ა. დ-შვილმა ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა ¹ 6708 ბრძანებისა და ¹ 5654 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა. შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 7 დეკემბრის ¹ 4725 ბრძანებით მისი საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა – გორის საგადასახადო ინსპექციის დაევალა, გადამხდელის არგუმენტაციის გათვალისწინებით დამატებით შეესწავლა სადავო საკითხი, დაეზუსტებინა გადამხდელთან ბუღალტრულ ჩანაწერებში აღურიცხავი ან/და სასაქონლო ზედნადების გარეშე გამოვლენილი საქონლის ოდენობა, ამის შესაბამისად დაეანგარიშებინა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე დარიცხული სანქციები და შესაბამისი საფუძვლის არსებობისა და გადამხდელისათვის წარედგინა შესწორებული საგადასახადო მოთხოვნა; შემოსავლების სამსახურის აღნიშნული ბრძანება ინდ. მეწარმე ა. დ-შვილმა გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 2009 წლის 18 დეკემბრის გადაწყვეტილებითაც დავის განხილვა შეჩერდა 2010 წლის 27 იანვრამდე, შემოსავლების სამსახურს დაევალა ინფორმაციის წარდგენა 2009 წლის 7 დეკემბრის ბრძანების აღსრულების თაობაზე; დავების განხილვის საბჭოში მოსარჩელის მიერ წარდგენილი ადმინისტრაციული საჩივარი 2010 წლის 1 მარტის გადაწყვეტილებით განუხილველად დარჩა დავის საგანზე ა. დ-შვილის მიერ სასამართლოში სარჩელის აღძვრის გამო.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის 1-ელი ნაწილზე და აღნიშნა, რომ, როგორც მხარეთა განმარტებით ირკვევა, ინვენტარიზაციისას ინდ. მეწარმე ა. დ-შვილის მიერ ინსპექტორებისათვის წარდგენილ იქნა სასაქონლო ზედნადები ¹ 1, ² დანართებთან ერთად, ანუ ინსპექციის მიერ მხედველობაში იქნა მიღებული, განხილულ და გამოკვლეულ იქნა აღნიშნული დოკუმენტები და ისე მიეცა შეფასება, ჩაითვალა, რომ ზედნადები და დანართები არ შეესაბამებოდა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 14 თებერვლის ¹ 86-ე ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის მოთხოვნებს, რის გამოც მასში მითითებული საქონელი აღურიცხველად იქნა მიჩნეული.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 156-ე მუხლის 1-ელი ნაწილით, თუ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური დაასკვნის, რომ სათანადოდ არ არის გამოკვლეული საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებები, იგი უფლებამოსილია, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გამომცემ საგადასახადო ორგანოს დაავალოს, განმეორებით განიხილოს და შეისწავლოს მხოლოდ სადავო საკითხი;

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ჩათვალა, რომ სრულიად გაუგებარია შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილება გორის საგადასახადო ინსპექციისათვის საკითხის ხელშეკრულ შესწავლის დავალდებულების შესახებ, ვინაიდან 2009 წლის 7 დეკემბრის ბრძანებით არ იკვეთება, თუ საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე კონკრეტულად რა გარემოებები არ იქნა გამოკვლეული და რა შეფასება მიეცა ინსპექციის მიერ; საჩივრის ავტორი ადმინისტრაციულ საჩივარში მიუთითებდა, რომ ინსპექციის მიერ გამოკვლეული კი იქნა სასაქონლო ზედნადები და დანართები, თუმცა უსაფუძვლოდ არ ჩაითვალა სრულყოფილ დოკუმენტებად; ამდენად, როგორც გორის საგადასახადო ინსპექციისათვის, ასევე შემოსავლების სამსახურისათვის უკვე არსებობდა ყველა ის ფაქტობრივი გარემოება, რაზეც უნდა დაფუძნებულიყო საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება სანქციის დარიცხვის ან მასზე უარის თქმის შესახებ; იმ შემთხვევაში, თუკი შემოსავლების სამსახური ჩათვლიდა, რომ ამ გარემოებებს არასწორი სამართლებრივი შეფასება მიეცა ინსპექციის მხრიდან, მაშინ თვითონ იყო ვალდებული და უფლებამოსილი, მიეღო გადაწყვეტილება საგადასახადო მოთხოვნის არსებითად ბათილად ცნობის (ანუ სადავო საკითხის არსებითად გადაწყვეტის) ან მასზე უარის თქმის შესახებ, რაც მას არ გაუკეთებია.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მოსაზრებით, თუკი ადმინისტრაციულმა ორგანომ ჩათვალა, რომ საგადასახადო მოთხოვნა გამოცემული იყო საქმის არსებითი გარემოებების გარეშე, გასაჩივრებული აქტები კანონის დარღვევით გამოცემულად ითვლება, რაც ამ აქტების ბათილად ცნობის უპირობო საფუძველს წარმოადგენს.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა, რომ მითითებული ბრძანების საფუძველზე გორის საგადასახადო ინსპექციის მიერ უნდა მომხდარიყო ახალი ადმინისტრაციული წარმოების დაწყება, შესრულებულიყო ზემდგომი ადმინისტრაციული ორგანოს მითითებები, სრულყოფილად გამოკვლეულიყო საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებები და თუკი იგი ჩათვლიდა, რომ ა. დ-შვილის სანქცია კვლავ უნდა დარიცხვოდა იმავე (მეტე ან ნაკლები) ოდენობით, თავიდან გამოეცა საგადასახადო მოთხოვნა შესწორებული სახით;

ამდენად, სასამართლო არ დაეთანხმა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 7 დეკემბრის გადაწყვეტილებას გორის საგადასახადო ინსპექციისათვის საქმის გარემოებების ხელახლა შესწავლათან დაკავშირებით, თუმცა მოცემული დავის არსებითი გადაწყვეტა ამ ეტაპზე მიზანშეუწონლად მიაჩნია, რამდენადაც მოცემულ შემთხვევაში მოსარჩელე ითხოვდა დავის არსებითად გადაწყვეტას მაშინ, როდესაც ზემდგომი ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ დადგენილი იყო საქმის გარემოებების ხელახალი გამოკვლევა. შესაბამისად, სასამართლომ ჩათვალა, რომ სასამართლოს მიერ ამ გარემოებების სამართლებრივი შეფასების შემთხვევა-

ში შესაძლებელი იყო მოსარჩელის ამჟამინდელი მდგომარეობის საუარესოდ შებრუნება, რაც არსებითად ეწინააღმდეგება პირის ფუნდამენტურ უფლებას, სასამართლოს გზით მიაღწიოს თავისი დარღვეული უფლების აღდგენას. აღნიშნულის გათვალისწინებით, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიიჩნია, რომ მითითებული აქტები ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი სადავო საკითხის გადაწყვეტლად და ადმინისტრაციულ ორგანოს უნდა დაევალოს საქმის გარემოებების ხელახლა გამოკვლევა.

სასამართლომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 146-ე მუხლის მე-8 ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტზე დაყრდნობით განმარტა, რომ დავების განხილვის საბჭოს მიერ სწორად მოხდა საჩივრის განუხილველად დატოვება და არ არსებობს მისი ბათილად ცნობის არანაირი საფუძველი.

აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის საგადასახადო ინსპექციამ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლომ ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 23 აპრილის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივარი განუხილველად იქნა დატოვებული.

მითითებული განჩინება კერძო საჩივრით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის საგადასახადო ინსპექციამ.

საქართველოს უზენაესი სასამართლომ ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 28 ივლისის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის საგადასახადო ინსპექციის კერძო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ – გაუქმდა თბილისის სააპელაციო სასამართლომ ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 23 აპრილის განჩინება; საქმე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივრის წარმოებაში მიღების საკითხის ხელახლა გადასაწყვეტად გადაეცა თბილისის სააპელაციო სასამართლომ ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატას.

თბილისის სააპელაციო სასამართლომ ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 27 სექტემბრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივარი მიღებულ იქნა განსახილველად.

თბილისის სააპელაციო სასამართლომ ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 20 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის გორის საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივრები დაკმაყოფილდა; გორის რაიონული სასამართლოს 2010 წლის 19 მარტის გადაწყვეტილებს შეეცვლით მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება; ი/მ «ა. დ-შვილს» უარი ეთქვა სარჩელის დაკმაყოფილებაზე.

სააპელაციო სასამართლომ მოსაზრებით, პირველი ინსტანციის სასამართლო გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი და შემოსავლების სამსახურის ბრძანება თითქმის იდენტურია, შესაბამისად, არ არსებობს შემოსავლების სამსახურის ბრძანების ნაწილობრივ ბათილად ცნობის საფუძველი, ვინაიდან, სასამართლომ გადაწყვეტილებითაც დადგა იგივე სამართლებრივი შედეგი, რაც შემოსავლების სამსახურის ბრძანებით; კერძოდ, ორივე სამართლებრივი აქტებით, შემოსავლების სამსახურის ბრძანებით და სასამართლოს გადაწყვეტილებით უარი ეთქვა მოსარჩელეს თანხების დარიცხვის შესახებ საგადასახადო ორგანოს ბრძანების და საგადასახადო მოთხოვნის არსებითად ბათილად ცნობაზე; მოსარჩელეს არ გაუსაჩივრებია სასამართლომ გადაწყვეტილება, ანუ არ გაუხდია სადავოდ, თუ რატომ არ გადაწყვიტა სასამართლომ ინვენტარიზაციის შედეგად საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოყენებული სანქციის მართლზომიერების საკითხი არსებითად, ანუ კონკრეტულ შემთხვევაში ისიც ეთანხმება იმას, რომ დასაზუსტებელია გადამხდელთან ბუღალტრულ ჩანაწერებში აღურიცხველი ან/და სასაქონლო ზედნადების გარეშე გამოვლენილი საქონლის ოდენობა; შესასწავლია მის მიერ წარდგენილი დანართები; სააპელაციო სასამართლომ ჩათვალა, რომ აღნიშნული გარემოება კიდევ ერთხელ ადასტურებს, რომ მოცემულ საქმეზე არ არსებობდა ასკ-ის 32.4-ე მუხლის გამოყენების წინამძღვრები.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 07 დეკემბრის ¹ 4725 ბრძანება, რომლითაც ი/მ «ა. დ-შვილს» საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, შეესაბამება ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60¹ მუხლის მოთხოვნებს, არ არის ბათილი კანონთან წინააღმდეგობის გამო და ასევე არსებითად არ არის დარღვეული მისი გამოცემის წესი; კერძოდ, სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 156-ე მუხლზე, რომელიც ეხება შემოსავლების სამსახურში დავის განხილვის წესს და ადგენს, რომ შემოსავლების სამსახური უფლებამოსილია, გასაჩივრებელი გადაწყვეტილების გამოცემე ადმინისტრაციულ ორგანოს დაავალოს განმეორებით განიხილოს და შეისწავლოს სადავო საკითხი მის მიერ მითითებულ ვადაში; ამავე მუხლის მე-4 ნაწილით განსაზღვრულია შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილებების სახეები; კერძოდ, მას შეუძლია ა) დააკმაყოფილოს საჩივარი და გააუქმოს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება, ბ) ნაწილობრივ დააკმაყოფილოს საჩივარი და ნაწილობრივ გააუქმოს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება, გ) არ დააკმაყოფილოს საჩივარი; კონკრეტულ შემთხვევაში, შემოსავლების სამსახურმა მიიღო გადაწყვეტილება საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების შესახებ, რისი უფლებამოსილებაც მას გააჩნდა საგადასახადო კოდექსის 156-ე მუხლის მე-4 ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტის თანახმად; ამასთან, სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ გადამხდელის საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილება საგადასახადო კოდექსის 156-ე მუხლის მე-4 ნაწილის «ბ» პუნქტის შესაბამისად იმავდროულად ახდენს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების (დარიცხვის ბრძანება და საგადასახადო მოთხოვნა) ნაწილობრივ გაუქმებას, რასაც შედეგად უნდა მოჰყვეს გადამხდელისათვის შესწორებული საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენა.

ზემოთ აღნიშნული სამართლებრივი საფუძვლებიდან გამომდინარე სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 7 დეკემბრის ¹ 4725 ბრძანებით ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა რა ი.მ. «ა. დ-შვილის» «საჩივარი, ნაწილობრივ გაუქმებულ იქნა 2009 წლის 28 ოქტომბრის ¹ 6708 ბრძანება ინდ. მეწარმე «ა. დ-შვილის» 16 286,44 ლარით დაჯარიმების შესახებ და 2009 წლის 30 ოქტომბრის ¹ 5654 საგადასახადო მოთხოვნა ბრძანებით დარიცხულ 16 286,44 ლარზე; შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლომ ჩათვალა, რომ გორის საგადასახადო ინსპექცია ვალდებულია, შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 7 დეკემბრის ¹ 4725 ბრძანების საფუძველზე დამატებით შეისწავლოს სადავო საკითხი, გადამხდელის არგუმენტების გათვალისწინებით დააზუსტოს გადამხდელთან ბუღალტრულ ჩანაწერებში აღურიცხველი ან/და სასაქონლო ზედნადების გარეშე გამოვლენილი საქონლის ოდენობა და, შესაბამისად, გადაიანგარიშოს გადამხდელისათვის დასარიცხი სანქციების ოდენობა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით და გადასახადის გადამხდელს წარუდგინოს შესწორებული საგადასახადო მოთხოვნა.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე დაუსაბუთებლად მიიჩნია სარჩელი დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილების ბათილად ცნობის თაობაზე, ვინაიდან დავების განხილვის საბჭოს მიერ მოსარჩელის მიერ წარდგენილი ადმინისტრაციული საჩივარი 2010 წლის 1 მარტის გადაწყვეტილებით განუხილველად იქნა დატოვებული დავის საგანზე ა. დ-შვილის მიერ სასამართლოში სარჩელის აღდგრის გამო, რაც შეესაბამება ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 182-ე მუხლის მოთხოვნებს.

აღნიშნული გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ი/მ «ა. დ-შვილმა».

კასატორი საკასაციო საჩივრით ითხოვდა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმებასა და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღებით მისი სასარჩელო მოთხოვნის სრულად დაკმაყოფილებას.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 28 იანვრის განჩინებით ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებამი იქნა მიღებული ი/მ «ა. დ-შვილის» საკასაციო საჩივარი.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ ინდ/მეწარმე «ა. დ-შვილის» საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და საქმე განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება მიღებულია საპროცესო და მატერიალური სამართლის ნორმების დარღვევით, რაც საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე-394-ე მუხლების მოთხოვნათა გათვალისწინებით, წარმოადგენს გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველს.

საკასაციო სასამართლო გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერების შემოწმების შედეგად მივიდა შემდეგ მოსაზრებამდე: სააპელაციო სასამართლო, მართალია, არ ეთანხმება ქვედა ინსტანციის სასამართლოს მოტივაციას და არასწორად მიიჩნევს დავის ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლზე მითითებით გადაწყვეტას, მაგრამ, თავის მხრივ, ფაქტობრივად არ შედის დავის არსებითად გადაწყვეტის პროცესში, ღიად ტოვებს სასარჩელო მოთხოვნას და არ მსჯელობს მის საფუძვლიანობაზე.

საკასაციო სასამართლო კვლავაც ადასტურებს მისი მხრიდან არაერთხელ განვითარებულ მოსაზრებას და აღნიშნავს, იმ ვითარებაში, როდესაც ამოწურულია დავის ადმინისტრაციულ ორგანოში განხილვის ყველა ეტაპი, ამასთან, დავა ადმინისტრაციულ ორგანოში განხილულია არსებითად. იმავე ორგანოში საქმის დაბრუნება საკითხის ხელახალი გადაწყვეტისათვის ხშირ შემთხვევაში მოკლებულია შესაძლო შედეგს, მაგრამ აღნიშნული მითითება გულისხმობს სწორედ სასამართლოს ვალდებულებას, ასეთ პირობებში თავად იმსჯელოს სარჩელზე და მოტივირებული გადაწყვეტილებით უარყოს ან დაადასტუროს სარჩელის საფუძვლიანობა.

საკასაციო სასამართლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლზე (სადავო პერიოდისათვის მოქმედი რეჟიცია) დაყრდნობით არ უარყოფს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობის სისწორეს იმის თაობაზე, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური უფლებამოსილი იყო გორის საგადასახადო ინსპექციისათვის დაევალებინა საკითხის ხელახალი შესწავლა. კერძოდ, ზემოაღნიშნული მუხლის I ნაწილის შესაბამისად, თუ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური დაასკვნის, რომ სათანადოდ არ არის გამოკვლეული საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებები, იგი უფლებამოსილია, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გამომცემ საგადასახადო ორგანოს დაავალოს, განმეორებით განიხილოს და შეისწავლოს მხოლოდ სადავო საკითხი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მიერ მითითებულ ვადაში, რომელიც არ შეიძლება იყოს 30 სამუშაო დღეზე მეტი.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 7 დეკემბრის ¹4725 ბრძანებით ინდ/მეწარმე «ა. დ-შვილის» 2009 წლის 16 ნოემბრის საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ – გორის საგადასახადო ინსპექციას დაევალა გადამხდელის არგუმენტების გათვალისწინებით დამატებით შეისწავლა სადავო საკითხი, დაეზუსტებინა გადამხდელთან ბუღალტრულ ჩანაწერებში აღურიცხავი ან/და სასაქონლო ზედნადების გარეშე გამოვლენილი საქონლის ოდენობა, გადაენგარიშებინა სსკ-ის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე დარიცხული სანქციები და შესაბამისად, საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელისათვის წარედგინა შესწორებული «საგადასახადო მოთხოვნა».

უდავოა, რომ ზემოაღნიშნული ბრძანების საფუძველზე ინდ/მეწარმე «ა. დ-შვილის» საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ და გორის საგადასახადო ინსპექციას დაევალა საკითხის ხელახალი შესწავლა, თუმცა ასევე ცალსა-

ხაა, რომ საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილება გადასახადის გადამხდელს არ ართმევს უფლებას მოითხოვოს საჩივრის სრული მოცულობით დაკმაყოფილება. საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ ინდ/მეწარმე «ა. დ-შვილის» სარჩელის მიზანს წარმოადგენს მისი სრული საგადასახადო რეაბილიტაცია, რომლის უზრუნველყოფის საშუალებად მისი მხრიდან გამოყენებულია დავის სასამართლო წესით გადაწყვეტა.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას სასამართლოს მხრიდან ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლის გამოყენების და შემოსავლების სამსახურის მიერ საკითხის ხელახალი გამოკვლევის მიზნით საქმის თავდაპირველი აქტის მიმღებ ორგანოში დაბრუნების შემთხვევაში შედეგის იდენტურობის თაობაზე და სააპელაციო სასამართლოს ყურადღებას მიაქცევს იმ არსებით განსხვავებაზე, რომელიც თან ახლავს საკითხის ამგვარ გადაწყვეტას.

შემოსავლების სამსახურის მხრიდან საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილებისა და საქმის გორის საგადასახადო ინსპექციაში დაბრუნების შედეგად ძალაში დარჩა «საგადასახადო მოთხოვნა» და გირავნობა/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ საგადასახადო ორგანოს შეტყობინება. საგადასახადო კოდექსის 156-ე მუხლის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, გადასახადის გადამხდელს «შესწორებული საგადასახადო მოთხოვნა» გაეგზავნება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოხდება მისი «შესწორება», წინააღმდეგ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს ახალი «საგადასახადო მოთხოვნის» გაგზავნის ვალდებულება, ამავე მუხლის დებულებებიდან გამომდინარე, არ ეკისრება მამინ, როდესაც, სასამართლოს მიერ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლის გამოყენების შემთხვევაში, სასამართლო, მართალია, არარსებითად, მაგრამ ბათილად სცნობს «საგადასახადო მოთხოვნას» და ადმინისტრაციულ ორგანოს ავალებს, ყველა გარემოების გამოკვლევის საფუძველზე მიიღოს და გადასახადის გადამხდელს წარუდგინოს ახალი «საგადასახადო მოთხოვნა», რომელიც იქნება საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და რომელიც, თავის მხრივ, წარმოადგენს საგადასახადო დავის დაწყების ახალ ფორმალურ საფუძველს.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას სარჩელის ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლით გადაწყვეტის შემთხვევაში სასამართლო გადაწყვეტილებისა და შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილების იდენტურობის თაობაზე და თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლოს ეს მოსაზრება ემყარება მატერიალური და საპროცესო ნორმების არასწორ განმარტებას.

საკასაციო სასამართლო წინამდებარე გადაწყვეტილების კანონიერების შემოწმებისას ყურადღებას მიაქცევს ასევე შემდეგ საკითხს: შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 7 დეკემბრის 14725 ბრძანებით, როგორც ზემოთ უკვე აღინიშნა, ინდ/მეწარმე «ა. დ-შვილის» საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, მამინ როდესაც სასამართლო გადაწყვეტილებით მოსარჩელეს იმავე მოთხოვნით აღძრულ სარჩელზე უარი ეთქვა სრული მოცულობით. ასეთ პირობებში მნიშვნელოვანია, სააპელაციო სასამართლომ განსაზღვროს, მისი გადაწყვეტილებით აუარესებს თუ არა მხარის სამართლებრივ მდგომარეობას და რამდენად შეესაბამება მსგავსი მიდგომა სამართალწარმოების პრინციპებს.

რაც შეეხება გადაწყვეტილების კანონიერებას მატერიალური სამართლის ნორმების თვალსაზრისით, საკასაციო სასამართლო აღნიშნულის თაობაზე მიუთითებს შემდეგს: საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, სამეურნეო ოპერაციის დასრულებიდან არაუგვიანეს 30 კალენდარული დღისა ბუღალტრულ ჩანაწერებში აღურიცხველი ან/და სასაქონლო ზედნადების გარეშე საქონლის, ხოლო სხვა ქვეყნიდან საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანისას – საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობით გათვალისწინებული დოკუმენტების გარეშე საქონლის გამოვლენის შემთხვევაში, პირს გადახდება ბუღალტრულ ჩანაწერებში აღურიცხველი ან/და სასაქონლო ზედნადების გარეშე ან საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობით გათვალისწინებული დოკუმენტების გარეშე გამოვლენილი საქონლის საბაჟო ღირებულებით დღგ-ის გარეშე. აღნიშნული სანქცია არ გამოიყენება იმ შემთხვევაში, თუ ბუღალტრულ ჩანაწერებში აღურიცხველ საქონელზე არსებობს საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობით გათვალისწინებული დოკუმენტები ან საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა.

ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, ამ მუხლის I და მე-2 ნაწილებით გათვალისწინებული სანქციები გამოიყენება იმ შემთხვევაშიც, თუ სასაქონლო ზედნადებში არ არის მითითებული: ა) დოკუმენტის შედგენის თარიღი და ნომერი, 2) სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეთა დასახელება, საიდენტიფიკაციო ნომერი (მისი არსებობის შემთხვევაში) ან სახელი და გვარი, პირადი ნომერი, გ) საქონლის დასახელება და რაოდენობა.

როგორც ზემოაღნიშნული ნორმის შინაარსი ცხადყოფს, კანონში მკვეთრად არის გაწერილი ის სავალდებულო რეკვიზიტები, რომელთა არარსებობა განაპირობებს პირის მიმართ საჯარიმო სანქციების გამოყენების შესაძლებლობას. სასაქონლო ზედნადები წარმოადგენს აღურიცხვის დოკუმენტს, რომლითაც დასტურდება სამეურნეო ოპერაციის განხორციელებისა და ქვეყნის შიგნით საქონლის მიწოდების ფაქტი. იმის გათვალისწინებით, რომ სასაქონლო ზედნადების არსებობა უზრუნველყოფს სამეურნეო ოპერაციის დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე კონტროლს, კანონმა გამოყო ის ძირითადი რეკვიზიტები, რომელთა გადამოწმება შესაძლებელს გახდის სამეურნეო ოპერაციის სრული ციკლის გაკონტროლებას.

ზემოაღნიშნული მოთხოვნებიდან გამომდინარე საკასაციო სასამართლო საჭიროდ მიიჩნევს წარმოდგენილი დოკუმენტაციის გადამოწმების გზით განისაზღვროს, არსებობს თუ არა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-3 ნაწილით განსაზღვრული გარემოებები.

«სასაქონლო ზედნადებების გამოწერისა და გამოყენების შესახებ» საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 14 თებერვლის 186 ბრძანების (ძალადაკაგულია ფინანსთა მინისტრის 12.31.2010წ 1996 ბრძანებით) 3.15 მუხლის შესაბამისად, საქონლის (ტვირთის) ასორტიმენტის მრავალსახეობის დროს, როდესაც საკმარისი არ არის ერთი ზედნადები, გამოიყენება სასაქონლო ზედნადების დანართი, დანართის შესაბამის სტრიქონზე ჩაიწერება იმ ზედნადების ნომერი, რომლის გაგრძელებასაც წარმოადგენს მოცემული დანართი. დანართი ივსება ზედნადებთან

ერთად, შესაბამისად, მათი შევსების თარიღი ემთხვევა. ამავე მუხლში წარმოდგენილია საქონელზე არსებული ინფორმაციის დანართში შეიტანება წესი და პოცედურა.

იმის გათვალისწინებით, რომ ზემოაღნიშნული ინსტრუქცია ითვალისწინებს «ზედნადების დანართების» გამოყენების შესაძლებლობას და მოსარჩელის არგუმენტაციით, მისი მიერ სწორედ ამ სახის დანართები იქნა გამოყენებული, საკასაციო სასამართლო საჭიროდ მიიჩნევს, სათანადო შეფასება მიეცეს საქმეში წარმოდგენილ ზედნადებებს მათი დანართებითურთ და მათი მიუღებლობის შემთხვევაში ჩამოყალიბდეს მკვეთრად განსაზღვრული პოზიცია საგადასახადო კოდექსის შესაბამის ნორმებზე მითითებით.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების შეფასებისა და საქმეში წარმოდგენილი მასალების ურთიერთმეჯერების საფუძველზე საკასაციო სასამართლო საჭიროდ მიიჩნევს, საქმე განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ელი მუხლის მე-2 ნაწილით, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412-ე მუხლით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. ინდ/მეწარმე «ა. დ-შვილის» საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 20 ოქტომბრის გადაწყვეტილება და საქმე განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
3. მხარეთა შორის სახელმწიფო ბაჟის გადანაწილების საკითხი გადაწყდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;
4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საგადასახადო მოთხოვნის ხანდაზმულობა

განჩინება

18ს-39-38 (კ-11)

29 ივნისი, 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:

2010 წლის 23 აპრილს ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს სარჩელით მიმართა ნ. მ-შვილმა მოპასუხის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) მიმართ.

მოსარჩელე სარჩელით ითხოვდა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის წარმოშობის შესახებ ქუთაისის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის 2002 წლის 22 აპრილის 103/871 განცხადების; საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის წარმოშობის შესახებ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2008 წლის 1 აპრილის 1021-967 შეტყობინებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2010 წლის 17 მარტის 104/5543 წერილის ბათილად ცნობას.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2010 წლის 31 მაისის გადაწყვეტილებით მოსარჩელე ი/მ «ნ. მ-შვილის» სასარჩელო მოთხოვნა არ დაკმაყოფილდა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგინდად მიიჩნია, რომ ინდ. მეწარმე «ნ. მ-შვილი»-ს სარჩელი დარიცხული ჯარიმის, საურავის გაუქმებისა და ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის შესახებ ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 26 დეკემბრის კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილებით დაკმაყოფილდა მხოლოდ 2008 წლის 28 მარტის 1021-959 საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის წარმოშობის შესახებ შეტყობინების და 2008 წლის 11 იანვრის 11268 ბრძანების ბათილად ცნობის ნაწილში ექვსწლიანი ხანდაზმულობის ვადის გასვლის გამო; ინდ. მეწარმე «ნ. მ-შვილს» 2002 წლის 1 აპრილის მდგომარეობით ერიცხებოდა ბიუჯეტისა და სახელმწიფო ფონდების ვადაგადაცილებული დავალიანება – 23086,90 ლარი; ინდ. მეწარმე «ნ. მ-შვილის» მიმართ ვადაგადაცილებული აღიარებული დავალიანების უზრუნველყოფის მიზნით ქუთაისის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის 2002 წლის 22 აპრილის იპოთეკის/გირავნობის წარმოშობის შესახებ 103/871 წერილი ქ. ქუთაისის ტექნიკური აღრიცხვის ტერიტორიულ სამსახურში გატარდა

2002 წლის 23 აპრილს და ამ დროისთვის მას რაიმე სახის უძრავი ქონება არ გააჩნდა; ინდ. მეწარმე «ნ. მ-შვილის» მიმართ ვადაგადაცილებული დავალიანების (ძირითადი გადასახდი – **7027,25** ლარი, საურავი – **33026,06** ლარი, ზედმატად გადახდილი – **247,72** ლარი) უზრუნველყოფის მიზნით განმეორებით **2008 წლის 1** აპრილს გამოიცა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ **1021-967** შეტყობინება. ინდ. მეწარმე «ნ. მ-შვილის» **2007 წლის 29** მაისის განცხადების საფუძველზე მის საკუთრებაში აღირიცხა ქ. ქუთაისში, ... ქ. **173**-ში არასაცხოვრებელი **104.46** კვ.მ (პირველი სართული), რომელზეც ქუთაისის რეგიონული ცენტრის **2002 წლის 22** აპრილის **103/871** წერილის შესაბამისად წარმოიშვა იპოთეკა/გირავნობის უფლება.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **85-ე** მუხლზე და განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა «საგადასახადო მოთხოვნის» შესრულების უზრუნველყოფის ერთ-ერთ ღონისძიებას წარმოადგენს, რაც საგადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საგადასახადო ვალდებულების აღსრულებას ისახავს მიზნად, რა მიმართებითაც საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს განკარგულებითი ხასიათის გადაწყვეტილებას.

საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის ღონისძიება ყადაღის ღონისძიებისაგან განსხვავებით ნივთის მესაკუთრეს არ უკრძალავს მისი განკარგვის უფლებას და მისი აქცესორული ბუნებიდან გამომდინარე, გადადის ასეთი უფლებით დატვირთული ნივთის ახალ შემქმნეზე.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **85-ე** მუხლის მე-4 ნაწილზე, რომლითაც საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის ხანდაზმულობის ვადაა **6** წელი. ამავე მუხლის მე-8 ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტის მიხედვით, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება გაუქმებულად ითვლება საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის ხანდაზმულობის ვადის გასვლისთანავე.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ მოსარჩელის მიმართ არსებული საგადასახადო ვალდებულება აღიარებულია, საგადასახადო ორგანოს მიერ აღნიშნული ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიება გირავნობა/იპოთეკის სახით მარეგისტრირებელ ორგანოში რეგისტრირებულია **2002 წელს**, მოსარჩელის მიერ კი ქ. ქუთაისში, ... ქ. **173**-ში არასაცხოვრებელი **104.46** კვ.მ მისი საკუთრების უფლებით აღირიცხა **2007 წლის 29** მაისის განცხადების საფუძველზე, რა დროიდანაც დაიწყო დასახელებულ უძრავ ნივთზე საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლების ხანდაზმულობის ექვსწლიანი ვადის დენა, რაც მოცემული დროისათვის გასული არ არის.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ჩათვალა, რომ გასაჩივრებული აქტები ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გაცემული საქრთველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის მოთხოვნების დაცვითა და უფლებამოსილების საზღვრების ფარგლებში, გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები არ ეწინააღმდეგება როგორც საქრთველოს ზოგადი ადმინისტრაციული, ისე საგადასახადო კოდექსებით დადგენილ მოთხოვნებს, რის გამოც არ არსებობს სარჩელის დაკმაყოფილებისა და ხსენებული აქტების ბათილად ცნობის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველები.

მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ნ. მ-შვილმა.

აპელანტი სააპელაციო საჩივრით ითხოვდა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნის სრულად დაკმაყოფილებას.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **2010 წლის 24** ნოემბრის განჩინებით ნ. მ-შვილის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს **2010 წლის 31** მაისის გადაწყვეტილება.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი შეფასება და დამატებით აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **85-ე** მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა არის სახელმწიფოს უფლება საგადასახადო ვალდებულების შესრულება უზრუნველყოს საგადასახადო დავალიანების მქონე საგადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის ქონებით; საგადასახადო იპოთეკის უფლება გამოიყენება უძრავი ნივთის მიმართ მხოლოდ საგადასახადო ურთიერთობისას. საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის წარმოშობისათვის საჭირო არ არის მესაკუთრის თანხმობა. ის წარმოიშობა საგადასახადო დავალიანების არსებობისას, რასაც, მისი აზრით, მოცემულ შემთხვევაში არსებობს. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ შეტყობინება ეგზავნება საგადასახადის გადამხდელს და მარეგისტრირებელ ორგანოს.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ კონკრეტულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს მიერ **2002 წლის 22** აპრილის **103/871** ტექადრისგვის ტერიტორიული სამსახურისათვის გაგზავნილ განცხადებაში და ი/მ «ნ. მ-შვილისათვის» **2002 წლის 22** აპრილს იმავე ნომრით (**103/871**) გაგზავნილ შეტყობინებაში მითითებულია ერთიდაიგივე დავალიანება **23086,90** ლარი. ი/მ «ნ. მ-შვილისათვის» გაგზავნილი შეტყობინება ადასტურებს ზემოაღნიშნული შეტყობინების გაგზავნას.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა საგადასახადო კოდექსის **85.2.3** მუხლზე და დადგენილად მიიჩნია, რომ ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **2008 წლის 26** დეკემბრისა და ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს **2010 წლის 31** მაისის გადაწყვეტილებები ერთმანეთს არ ეწინააღმდეგება.

სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, იმის გამო, რომ კონკრეტულ შემთხვევაში საგადასახადო ვალდებულება აღიარებულია და საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის ღონისძიება რეგისტრირებულია **2002 წლის** აპრილში, ნ. მ-შვილის საკუთრების უფლება ქონებაზე დარეგისტრირდა **2007 წლის 29** მაისში და ამ დროიდან ის დაიტვირთა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ ამ დროისათვის ხანდაზმუ-

ლობის ვადა გასული არ იყო და სწორედ ამ დროიდან დაიწყო ვალდებულების უზრუნველყოფის ღონისძიების შესრულება, ვინაიდან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 85-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის შინაარსიდან გამომდინარე, მოთხოვნის უზრუნველყოფის საშუალებად შეიძლება გამოყენებულ იქნეს სამომავლო ქონებაც, რომელიც სამოქალაქო კოდექსის 254 მუხლის მე-5 ნაწილის შესაბამისად ასეთად ხდება მისი შექმნისთანავე.

ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ გასაჩივრებული აქტები მიღებულია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60^{1.2} მუხლის მოთხოვნების დაცვით და არ არსებობს მათი ბათილად ცნობის საფუძვლები.

აღნიშნული განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ნ. მ-შვილმა.

კასატორი, საგადასახადო კოდექსის 85.4-ე მუხლზე მითითებით აღნიშნავდა, რომ კონკრეტულ შემთხვევაში არსებობს ის გარემოება, როდესაც ი/მ «ნ. მ-შვილის» მიერ საგადასახადო ვალდებულება აღიარებულია და საგადასახადო ორგანოს მიერ ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიება გირავნობა/იპოტეკის სახით მარეგისტრირებელ ორგანოში რეგისტრირებულია 2002 წლის აპრილში, ნ. მ-შვილის საკუთრების უფლება ქონებაზე დარეგისტრირდა 2007 წლის 29 მაისს და ამ დროიდან ის დაიტვირთა საგადასახადო გირავნობა/იპოტეკით. ამ დროისათვის ხანდაზმულობის ვადა გასული არ იყო და ამ დროიდან დაიწყო ვალდებულების უზრუნველყოფის ღონისძიების შესრულება, რადგან, საგადასახადო კოდექსის 85.1 მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე მოთხოვნის უზრუნველყოფის საშუალებად შეიძლება გამოყენებულ იქნეს სამომავლო ქონებაც, მისი აზრით, საგადასახადო გირავნობა/იპოტეკის უფლება ვერ იარსებებს ხანდაზმულობის გარეშე მუდმივ რეჟიმში, მაგრამ მისი ათვლა სკ-ის 85.3 მუხლის შინაარსის შესაბამისად უნდა მოხდეს საგადასახადო გირავნობა/ იპოტეკის უფლების წარმოშობის მარეგისტრირებელ ორგანოში რეგისტრაციის გათვალისწინებით.

კასატორი მიიჩნევდა, რომ საგადასახადო გირავნობა/იპოტეკის ხანდაზმულობის ვადის დენის ამ უფლების რეალიზაციის მომენტიდან, კონკრეტულად მოძრავ ან უძრავ ქონებაზე მისი ფაქტობრივი გავრცელებიდან დაწყების შესახებ არასწორია და ამგვარი ინტერპრეტაცია არ გამომდინარეობს როგორც დღეს მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის, ისე 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებიდან.

საკასაციო საჩივარში აღნიშნულია, რომ ქუთაისის საქალაქო და სააპელაციო სასამართლოებმა დაარღვიეს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 266-ე მუხლის მოთხოვნა იმის შესახებ, რომ გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლის შემდეგ მხარეებს, აგრეთვე, მათ უფლებამონაცვლეებს არ შეუძლიათ, სადავო გახადონ სხვა პროცესში გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტები და სამართლებრივი ურთიერთობანი, რაც გამოიხატება იმაში, რომ თუკი ხანდაზმულობის 6 წლიანი ვადის გასვლის გამო ბათილად იქნა ცნობილი საგადასახადო ორგანოს 2008 წლის 28 მარტის '021-959 შეტყობინება, ეს გარემოება, კასატორის მოსაზრებით, სრულიად საკმარის სამართლებრივ საფუძველს ქმნიდა იმავე უძრავ ქონებაზე იმავე საგადასახადო ორგანოს 2002 წლის 22 აპრილის '03/871 განცხადებისა და 2008 წლის 1 აპრილის '021-967 შეტყობინების ბათილად ცნობის შესახებ სარჩელის დასაკმაყოფილებლად.

ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, კასატორი საკასაციო საჩივრით ითხოვდა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმებასა და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნის სრულად დაკმაყოფილებას.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ ინდ./მეწარმე «ნ. მ-შვილის» საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და საქმე განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს, შემდეგ გარემოებათა გამო:

სსსკ-ის შესაბამისად გადაწყვეტილების სამართლებრივი საფუძვლების შემოწმებისას საკასაციო სასამართლო ხელმძღვანელობს სსსკ-ის 393-ე და 394-ე მუხლებით. სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის «ე» ქვეპუნქტის შესაბამისად გადაწყვეტილება ყოველთვის ჩაითვლება კანონის დარღვევით მიღებულად, თუ გადაწყვეტილების დასაბუთება იმდენად არსრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელია.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული განჩინება არ არის სამართლებრივად დასაბუთებული, საქმე გამოკვლეულია არასრულყოფილად, რაც შეუძლებელს ხდის სარჩელის საფუძვლიანობისა და განჩინების კანონიერების შემოწმებას და რაც ზემოაღნიშნული მუხლის შესაბამისად ქმნის გასაჩივრებული განჩინების გაუქმების საფუძველს.

როგორც საქმეში წარმოდგენილი მასალებიდან იკვეთება, წინამდებარე დავის საგანს წარმოადგენს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონალური ცენტრის შეტყობინება საგადასახადო გირავნობა/იპოტეკის წარმოშობის შესახებ, ხოლო სარჩელის სამართლებრივ საფუძველად მითითებულია გირავნობა/იპოტეკის წარმოშობის შესახებ შეტყობინების ხანდაზმულობა.

დავის არსიდან გამომდინარე საკასაციო სასამართლო მნიშვნელოვნად მიიჩნევს საგადასახადო გირავნობა/იპოტეკის დანიშნულების განსაზღვრას, რაც სასამართლოს მისცემს შესაძლებლობას საქმის გარემოებების შეჯერების შედეგად მიიღოს არსებითად სწორი გადაწყვეტილება.

საგადასახადო კოდექსის პრინციპებიდან გამომდინარე ცალსახაა, რომ დარიცხული გადასახადი არის ვალი სახელმწიფოს წინაშე და იგი გადახდილი უნდა იყოს სახელმწიფო ბიუჯეტში. გადასახადის უპირობო ხასიათიდან გამომდინარე, საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულია გადასახადის გადახდევინების იძულებითი მექანიზმები. გადასახადის იძულებითი გადახდევინების საშუალებებს მიეკუთვნება ქონებაზე გირავნობა/იპოტეკის

უფლების გამოყენება და გადასახადის გადამხდელის საბანკო ანგარიშებიდან თანხის ჩამოწერა საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალების საფუძველზე.

საგადასახადო კოდექსის (სადავო პერიოდისათვის მოქმედი რედაქცია) 244-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის შესაბამისად, თუ გადასახადის გადამხდელი არ იხდის გადასახადს დადგენილ ვადაში, დავალიანების თანხა და სანქცია-საურავები წარმოადგენს საფუძველს ამ გადამხდელის მთელი ქონების მიმართ სახელმწიფოს სასარგებლოდ გირავნობისა და იპოთეკის უფლების გამოსაყენებლად.

იმავე მუხლის მე-2 ნაწილი განსაზღვრავს, რომ გირავნობის უფლება წარმოიშობა მოვალისათვის გაგზავნილი გირავნობის უფლების შესახებ შეტყობინების რეგისტრაციისას, ხოლო იპოთეკის უფლება – იპოთეკის უფლების შესახებ განცხადების საჯარო რეესტრში რეგისტრაციისას, რომელიც გრძელდება გადასახადის გადახდის ვალდებულების შესრულებამდე ან მოთხოვნის ხანდაზმულობის ვადის გასვლამდე.

საკასაციო სასამართლო განსაკუთრებულ ყურადღებას მიაქცევს ზემოაღნიშნული ნორმის ბოლო წინადადებას, რომელიც განსაზღვრავს გირავნობის უფლების შეწყვეტის საფუძველებს, რაც უკავშირდება საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ფაქტს ან მოთხოვნის ხანდაზმულობას.

საკასაციო სასამართლო ასევე ყურადღებას მიაქცევს საგადასახადო კოდექსის შემდგომ რედაქციებს და აღნიშნავს, რომ 1997 წლის საგადასახადო კოდექსისაგან განსხვავებით 2005 წლის პირველი იანვრიდან ამოქმედებულმა საგადასახადო კოდექსმა გადასახადების გადახდევინების მექანიზმებთან დაკავშირებით წარმოადგინა უფრო სრულყოფილი რეგულაციები, კერძოდ, მითითებული კოდექსის 85.2 მუხლის შესაბამისად საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება წარმოიშობა საგადასახადო დავალიანებაზე საგადასახადო დავის დაწყებისთანავე ან/და აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებასთან ერთად. ამავე მუხლის მე-4 ნაწილმა განსაზღვრა საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის ხანდაზმულობის ვადის დენის შეჩერების საფუძველები, ხოლო თავად საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის ხანდაზმულობის ვადა განსაზღვრა 6 წლით.

საკასაციო სასამართლოს ნორმათა ანალიზი აძლევს საფუძველს მიიჩნიოს, რომ კოდექსში წარმოებულმა ჩანაწერმა ფაქტობრივად უზრუნველყო საგადასახადო მოთხოვნის წარმოშობისა და გირავნობის/იპოთეკის უფლების დროში თანხვედრის საკითხი, რაც აადვილებს ხანდაზმულობის 6-წლიანი ვადის ათვლას, თუმცა ცალსახა ერთი რამ – ყველა შემთხვევაში გირავნობის/იპოთეკის უფლების გამოყენება უკავშირდება საგადასახადო მოთხოვნას, ვინაიდან შეუძლებელია არსებობდეს გადახდევინების იძულებითი მექანიზმი, თუ არ არსებობს თავად გადასახადის გადახდის ვალდებულება.

ზემოაღნიშნული მოსახრებიდან გამომდინარე საკასაციო სასამართლო საჭიროდ მიიჩნევს სააპელაციო სასამართლომ შეისწავლოს და გამოარკვიოს, არსებობს თუ არა საგადასახადო მოთხოვნა, რის საფუძველზეა იგი წარმოშობილი და ხომ არ არის ხანდაზმული. საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ აღნიშნული გარემოებების გამოკვლევის გარეშე შეუძლებელია საქმეზე არსებითი გადაწყვეტილების გამოტანა.

საკასაციო სასამართლო საქმეზე დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს მიიჩნევს არასრულყოფილად გამოკვლეულად და თვლის, რომ გასაჩივრებულ განჩინებაში ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით წარმოდგენილი ცდომილებები არ იძლევა მათი შეფასების შესაძლებლობას.

სააპელაციო სასამართლო დადგენილად მიიჩნევს, რომ ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციის 1999 წლის 4 თებერვლის შემოწმების აქტით ი/მ «ნ. მ-შვილს» სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაეკისრა 6 796 ლარის გადახდა, მითითებული აქტის საფუძველზე ქუთაისის რეგიონალური ცენტრის უფროსის 1999 წლის 27 მაისის '271 დადგენილებით ი/მ «ნ. მ-შვილს» დაეკისრა 6 796 ლარის გადახდა. საკასაციო სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს სააპელაციო სასამართლოს მიერ მითითებულ ამ უკანასკნელ აქტს, რომელშიც საუბარია ნ. მ-შვილისათვის არა 6 796 ლარის, არამედ – 9 623 ლარის დაკისრებაზე. გამომდინარე იქიდან, რომ საქმეში წარმოდგენილი არ არის არცერთი დოკუმენტი, რომელიც ახსნის 1999 წლის 27 მაისის აქტში მითითებული თანხების წარმომავლობას, საკასაციო სასამართლო მნიშვნელოვნად მიიჩნევს დადგინდეს, რისგან შედგება ვადაგადაცილებული დავალიანება – 23 086 ლარი, არის თუ არა რაიმე აქტის საფუძველზე თანხა დარიცხული, არსებობს თუ არა «საგადასახადო მოთხოვნა» და ხომ არ არის აღნიშნული ხანდაზმული.

საკასაციო სასამართლო მითითებული გარემოებების გამოკვლევას მნიშვნელოვნად მიიჩნევს ასევე სასამართლო გადაწყვეტილებათა წინააღმდეგობის გამორიცხვის მიზნით, ვინაიდან ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 26 დეკემბრის კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილებით დადგენილია, რომ გასულია მოთხოვნის ხანდაზმულობის ვადა, რაც პრინციპში ეწინააღმდეგება გასაჩივრებულ განჩინებაში განვითარებულ დასაბუთებას.

ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქმე ხელახალი განხილვის მიზნით უნდა დაუბრუნდეს იმავე სააპელაციო სასამართლოს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ გ ი ნ ა:

1. ინდ./მეწარმე «ნ. მ-შვილის» საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 24 ნოემბრის განჩინება და საქმე განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;

3. მხარეთა შორის სახელმწიფო ბაჟის გადანაწილების საკითხი გადაწყდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;

4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

4. საგადასახადო გირავნობა

საგადასახადო გირავნობის უფლების ხანდაზმულობა

განჩინება

18ს-1110-1079(2კ-10)

17 მაისი, 2011 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: ნ. წიკვლაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),

მ. ვაჩაძე,

პ. სილაგაძე

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2008 წლის 21 ოქტომბერს კ. გ-შვილმა სარჩელი აღძრა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიაში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და თბილისის რეგიონალური ცენტრის მიმართ და მოითხოვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 7 ოქტომბრის გადაწყვეტილების მე-2 პუნქტისა და თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2008 წლის 18 იანვრის 116-10/1026 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა შემდეგი საფუძველით:

კ. გ-შვილი 2000 წელს დარეგისტრირდა ინდ. მეწარმედ და მიენიჭა საიდენტიფიკაციო ნომერი – ..., 2002 წელს მიენიჭა ახალი საიდენტიფიკაციო ნომერი – რეგისტრაციის შემდეგ საქმიანობდა საიდენტიფიკაციო ნომრით – ...-ით. 2003 წელს შეაჩერა საქმიანობა და წარადგინა ნულოვანი დეკლარაციები. 2007 წელს თბილისის საგადასახადო ინსპექციიდან მიიღო შეტყობინება ორი საიდენტიფიკაციო ნომრისა და დავალიანების არსებობის შესახებ. მოსარჩელის მოსაზრებით, აღნიშნული გამოწვეულია ვაკე-საბურთალოს საგადასახადო ინსპექციის მხრიდან არსებული დარღვევით, რამაც გამოიწვია გაუგებრობა. აღნიშნულის თაობაზე მოსარჩელემ არაერთხელ მიმართა საგადასახადო სისტემის სხვადასხვა ორგანოებს, მაგრამ მისი საჩივრები დარჩა განუხილველად.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2009 წლის 27 თებერვლის საოქმო განჩინებით მესამე პირად მითითებული შემოსავლების სამსახური საქმეში ჩაება მოპასუხედ.

კ. გ-შვილის სარჩელი არ ცნეს მოპასუხეებმა თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა და შემოსავლების სამსახურმა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2009 წლის 23 აპრილის გადაწყვეტილებით კ. გ-შვილის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა, რაც საქალაქო სასამართლომ დაასაბუთა შემდეგნაირად:

საქალაქო სასამართლომ იხელმძღვანელა საგადასახადო კოდექსის მე-80, 146-ე, 147.2, 145.2, 149-ე მუხლებით, დადასტურებულად მიიჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 18 იანვრის 116-01/1026 გადაწყვეტილების თანახმად, ი/მ «კ. გ-შვილმა» შემოსავლების სამსახურში გაასაჩივრა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 23 დეკემბრის 1006-1729 შეტყობინება, რაზეც შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 2 აგვისტოს 116/01-10/10661 გადაწყვეტილებით ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციას მიეცა მითითება შეესწავლა გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათებზე საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის საკითხი და დაეზუსტებინა მისი ოდენობა. საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა გათვალისწინებით შეესწავლა 2006 წლის 23 დეკემბრის 1006-1729 შეტყობინების წარდგენის სამართლებრივი საფუძველი საგადასახადო კოდექსის 87-ე მუხლით დადგენილ ნორმათა გათვალისწინებით და საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველსაყოფად ღონისძიებები განეხორციელებინა მხოლოდ აღიარებული საგადასახადო დავალიანების მოცულობის ფარგლებში. 2007 წლის 30 აგვისტოს კ. გ-შვილმა საჩივრით მიმართა შემოსავლების სამსახურს, რაზედაც ამავე სამსახურის 2007 წლის 20 სექტემბრის 115-01-1013887 გადაწყვეტილებით საჩივარი არ იქნა განხილული საგადასახადო დავის დაწყებისათვის აუცილებელი ფორმალური საფუძვლის არარსებობის გამო. აღნიშნული გადაწყვეტილება გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში, ხოლო ამ უკანასკნელის 2007 წლის 16 ნოემბრის გადაწყვეტილებით შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილება ი/მ «კ. გ-შვილის» საჩივრის განუხილველად დატოვების თაობაზე ძალაში დარჩა და გაიცა დავალება გადასახადის გადამხდელისათვის საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლით გათვალისწინებული საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის შესახებ. აღნიშნული დავალების შესრულება შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 29 ნოემბრის 116-01-10/20952 წერილით დაევალა თბილისის საგადასახადო ინსპექციას, რომლის მიერ 2007 წლის 28 დეკემბრის 101/02-02/7105 წერილით შემოსავლების სამსახურს და ი/მ «კ. გ-შვილს» ეცნობა, რომ პირადი აღრიცხვის ბარათების შესწავლის შედეგად გამოირკვა გადასახადის გადამხდელს

მინიჭებული აქვს ორი საიდენტიფიკაციო ნომერი – ... და ... რომელთაგან ერთზე 2001 წლიდან 2002 წლის ოქტომბრის ჩათვლით წარდგენილი აქვს პრეზუმფციული გადასახადის ფორმები და 2000-2001 წლების საშემოსავლო და სოციალური გადასახადების დეკლარაციები. ამასთან, კუთვნილი გადასახადი ნაწილობრივ აქვს გადახდილი, რის გამოც პირად ბარათზე ერიცხება ნარჩენი დავალიანება, მეორე საიდენტიფიკაციო ნომრის მიხედვით ასახულია 2002 წლის ნოემბრიდან 2003 წლის თებერვლის ჩათვლით. პრეზუმფციული გადასახადების ფორმები და 2002-2003 წლების წლიური საშემოსავლო და სოციალური გადასახადების დეკლარაციები. ამასთან, კუთვნილი გადასახადი არასრულადაა გადახდილი, რამაც გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე ნარჩენი დავალიანების არსებობა განაპირობა. გადასახადის გადამხდელის 2007 წლის 5 ივლისის განცხადების საფუძველზე თბილისის საგადასახადო ინსპექციის მიერ გადამხდელისათვის განმეორებით მინიჭებული საიდენტიფიკაციო ნომერი ... ლიკვიდირებულია, ხოლო პირადი აღრიცხვის ბარათზე არსებული ნაშთები გადატანილია დარჩენილი საიდენტიფიკაციო ნომრის ... მიხედვით პირად ბარათზე. საგადასახადო კოდექსის 146.8 მუხლის «გ» ქვეპუნქტის შესაბამისად, კ. გ-შვილის საჩივარი დარჩა განუხილველად. ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2008 წლის 7 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით კ. გ-შვილის საჩივარი შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 18 იანვრის გადაწყვეტილების გაუქმების შესახებ არ დაკმაყოფილდა და ძალაში დარჩა ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 18 იანვრის გადაწყვეტილება. თბილისის რეგიონალურ ცენტრს დაევალა გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით მის მიერ ფორმა 11-ით გადახდილი თანხების პირადი აღრიცხვის ბარათზე ასახვის მდგომარეობის შესწავლა.

საქალაქო სასამართლომ უსაფუძვლოდ მიიჩნია ასევე მოსარჩელის მოთხოვნა უკანონოდ დარიცხული გადასახადების ჩამოწერის შესახებ. სასამართლო დაეყრდნო მხარეთა განმარტებას, რომ თბილისის რეგიონალურ ცენტრს სასამართლოში საქმის განხილვის დროისათვის მოსარჩელის მონაწილეობით ჯერ არ შეუსწავლია მოსარჩელის მიერ გადახდილი თანხების პირადი აღრიცხვის ბარათზე ასახვის მდგომარეობა.

საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა კ. გ-შვილმა და მოითხოვა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2009 წლის 23 აპრილის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება შემდეგი მოტივით:

აპელანტის მოსაზრებით, სააპელაციო სასამართლომ არასწორად შეაფასა მტკიცებულებები, კერძოდ, თბილისის რეგიონალური ცენტრის წერილი, რომლითაც დასტურდება, რომ ვაკე-საბურთალოს არქივში არ იძებნება მოსარჩელის დეკლარაციის ასლები, რომლებიც დაადასტურებდნენ მისი ინდ. მეწარმედ მუშაობის პერიოდში საგადასახადო დავალებების შესრულებას.

აპელანტის მითითებით, სასამართლო დაეყრდნო საგადასახადო ორგანოს კომპიუტერულ ჩანაწერს. 2001 წლის იანვარში ორჯერ მოხდა დავალიანების დარიცხვა, რაც კომპიუტერულ შეცდომას წარმოადგენდა, რაც აღიარებულია საგადასახადო ორგანოს მიერ 2008 წელს. შესაბამისად, სასამართლოს მტკიცებულებად არ უნდა მიეჩნია კომპიუტერული ჩანაწერები. კ. გ-შვილს 2000-2002 წლებში გადახდილი აქვს წმინდა შემოსავლის 49,9%, ხოლო საგადასახადო კიდევ ითხოვს 844 ლარის გადახდას, რაც შემოსავლის 96%-ია.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 2 მარტის გადაწყვეტილებით კ. გ-შვილის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა, თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2009 წლის 23 აპრილის გადაწყვეტილების შეცვლით მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, კ. გ-შვილის სარჩელი დაკმაყოფილდა – ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 26 ნოემბრის შეტყობინება საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ, რაც სააპელაციო სასამართლომ დაასაბუთა შემდეგნაირად:

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ თბილისის ვაკე-საბურთალოს რაიონის საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2000 წლის 30 მარტს დარეგისტრირდა ინდ. მეწარმე კ. გ-შვილი საიდენტიფიკაციო ნომრით თბილისის ვაკე-საბურთალოს საოლქო საგადასახადო ინსპექციის მიერ, 2002 წლის 26 აგვისტოს ასევე რეგისტრირებულია ი/მ «კ. გ-შვილი» საიდენტიფიკაციო ნომრით 2008 წლის 26 ნოემბერს წარდგენილი საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ შეტყობინებით კ. გ-შვილს ერიცხება 2008 წლის 26 ნოემბრის მდგომარეობით ბიუჯეტის დავალიანება 3212,63 ლარი. 2007 წლის 30 ივლისს კ. გ-შვილმა საჩივრით მიმართა შემოსავლების სამსახურს თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 23 დეკემბრის 1006-1729 შეტყობინების გაუქმების მოთხოვნით, ამავე სამსახურის 2007 წლის 20 სექტემბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი დარჩა განუხილველად საგადასახადო დავის დაწყებისათვის აუცილებელი ფორმალური საფუძვლის არარსებობის გამო. აღნიშნული გადაწყვეტილება გასაჩივრდა ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 2007 წლის 26 ნოემბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი დარჩა განუხილველად. ამავე გადაწყვეტილებით საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის შესაბამისად, შემოსავლების სამსახურს დაევალა ი/მ «კ. გ-შვილისათვის» საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენა.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე დადგენილად მიიჩნია, რომ თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 28 დეკემბრის წერილით ფინანსთა სამინისტროს 2007 წლის 26 ნოემბრის გადაწყვეტილების მე-2 პუნქტის შესრულების მიზნით შემოსავლების სამსახურს და ი/მ «კ. გ-შვილს» ეცნობათ, რომ ი/მ «კ. გ-შვილის» პირადი აღრიცხვის ბარათზე არსებული თანხა წარმოადგენს გადამხდელის მიერ წარდგენილი დეკლარაციების საფუძველზე აღიარებულ დავალიანებას, რის თაობაზეც საგადასახადო კოდექსის 80.4 მუხლის «ა», «ბ» და «გ» ქვეპუნქტები საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ვალდებულებას არ ითვალისწინებს. 2008 წლის 11 იანვარს კ. გ-შვილმა საჩივრით მიმართა შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა დარიცხულ დავალიანებასთან დაკავშირებით საგადასახადო მოთხოვნისა და მისი დარიცხვის საფუძვლების წარდგენა. შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 18 იანვრის გადაწყვეტილებით საჩივარი დარჩა განუხილველად იმ მოტივით, რომ არ არსებობდა

ი/მ კ. გ-შვილის» მიმართ იმავე დავის საგანზე ზემდგომი ორგანოს გადაწყვეტილება. აღნიშნული გადაწყვეტილება კ. გ-შვილის მიერ გასაჩივრდა ფინანსთა სამინისტროში, რომლის 2008 წლის 7 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე დადგენილად მიიჩნია, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ სადავო თანხის – 717 ლარის დარიცხვის საფუძველია ამ უკანასკნელის მიერ წარდგენილი დეკლარაციები, საიდანაც 2000 წლის საშემოსავლო გადასახადში დაერიცხა 384 ლარი, ხოლო 2002 წლის 1 აპრილის მდგომარეობით სოციალურ გადასახადში – 318 ლარი.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, 2002 წლის აპრილიდან 2008 წლის ნოემბრამდე საგადასახადო ორგანოს არ განუხორციელებია დარიცხული თანხის გადასინჯვა, რაც თავისი შინაარსით მოიცავს მეწარმის მიერ ვალდებულების შესრულების საკითხის გარკვევასაც. საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, მხოლოდ აღნიშნულ ვადაში შეამოწმოს, კვლავ არსებობს თუ არა მეწარმეზე დარიცხული დავალიანება იმ ოდენობით, დაიფარა თუ არა სრულად, რასაც არსებითი მნიშვნელობა აქვს მეწარმის მიმართ უზრუნველყოფის ღონისძიებების საფუძველიანობის დასადგენად და რაც საგადასახადო ორგანოს არ განუხორციელებია.

ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საგადასახადო კოდექსის 282.2 მუხლის, მე-5, 235-ე, 237-ე მუხლების დანაწესი გამორიცხავს იძულებითი გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო კოდექსით დადგენილი უზრუნველყოფის საშუალების – გირავნობა/იპოთეკის უფლების გამოყენების შესაძლებლობას, ვინაიდან მოცემულ შემთხვევაში გასულია გადასახადის თანხის დარიცხვის ან ადრე დარიცხული გადასახდელი თანხის შესწორების დასახელებული ნორმებით დადგენილი ექსპლიციანი ხანდაზმულობის ვადა.

სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და შემოსავლების სამსახურმა, რომლებმაც მოითხოვეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 2 მარტის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა შემდეგი მოტივით:

კასატორების მითითებით, ი/მ «კ. გ-შვილის» მიერ აღიარებულია პირადი აღრიცხვის ბარათზე არსებული დავალიანება წარდგენილი დეკლარაციების საფუძველზე, შესაბამისად, საგადასახადო კანონმდებლობა ასეთ შემთხვევაში საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენას არ ითვალისწინებს.

კასატორის მითითებით, საგადასახადო კოდექსის 85.4 მუხლის შესაბამისად, ხანდაზმულობის ვადა აითვლება შესაბამისი ვალდებულების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან. შესაბამისად, კასატორმა უკანონოდ მიიჩნია შეტყობინების ბათილად ცნობა ხანდაზმულობის მოტივით, რადგან იგი გამოცემულია 2002-2003 წლების წლიური საშემოსავლო და სოციალური გადასახადების დეკლარაციების წარდგენის შედეგად არსებული გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე ნარჩენი დავალიანების არსებობით.

საკასაციო სასამართლოს 2010 წლის 9 ნოემბრის განჩინებით დასაშვებად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და შესამოვლელის სამსახურის საკასაციო საჩივრები ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34.3 მუხლის «ა» და «გ» ქვეპუნქტების შესაბამისად (აბსოლუტური და პროცესუალური კასაცია).

საკასაციო საჩივრები არ ცნო მოწინააღმდეგე მხარემ – კ. გ-შვილმა უსაფუძვლოდ მოტივით.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრების მოტივების შესწავლა-გაანალიზებისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 2 მარტის გადაწყვეტილება შემდეგ გარემოებათა გამო:

სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გამოტანისას არ დაურღვევია მატერიალური და საპროცესო სამართლის ნორმები, სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, სწორად განმარტა იგი, განჩინება სამართლებრივი თვალსაზრისით დასაბუთებულია, საკასაციო საჩივრები არ შეიცავს დასაბუთებულ არგუმენტაციას სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების კანონშესაბამობის თაობაზე, შესაბამისად, არ არსებობს სსსკ-ის 393-394-ე მუხლებით გათვალისწინებული გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველი.

საკასაციო სასამართლო სსსკ-ის 407.2 მუხლის შესაბამისად, იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს, რომელთა შესახებ არ არის წამოყენებული დასაშვები და დასაბუთებული საკასაციო პრეტენზია. კერძოდ, საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 26 ნოემბრის 1006-4551 შეტყობინების თანახმად, რომლის ბათილად ცნობაც მოითხოვა მოსარჩელემ სააპელაციო სასამართლოში საქმის განხილვისას სასარჩელო მოთხოვნის დაზუსტების შედეგად, კ. გ-შვილს 2008 წლის 26 ნოემბრის მდგომარეობით ერიცხება საშემოსავლო და სოციალური დაზღვევის გადასახადის დავალიანება საურავებთან ერთად 3212,63 ლარის ოდენობით. საქმის მასალების თანახმად, აღნიშნული დავალიანება 2000-2002 წლებში პირადი აღრიცხვის ბარათზე დარიცხული და გატარებულია გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი დეკლარაციების საფუძველზე.

საკასაციო სასამართლო სრულად იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს დასკვნას, რომ 2002 წლის აპრილიდან 2008 წლის ნოემბრამდე საგადასახადო ორგანოს არ განუხორციელებია გადასახადის დარიცხული თანხების გადასინჯვა, შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს გაშვებული აქვს საგადასახადო დავალიანების იძულებით გადახდევინების ღონისძიების გამოყენების კანონით დადგენილი ხანდაზმულობის ვადა.

საგადასახადო კოდექსის (2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი რედაქცია) 244.5 მუხლის თანახმად, საგადასახადო გირავნობის უფლების ხანდაზმულობის ვადაა 6 წელი საგადასახადო ვალდებულების წარმოქმნის დღიდან. უზ-

რუნველყოფის ღონისძიების სახით საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის ხანდაზმულობის 6-წლიანი ვადაა ასევე დადგენილი 2005 წლის 1 იანვრიდან მოქმედი საგადასახადო კოდექსითაც.

მოცემულ შემთხვევაში, როგორც თავად საგადასახადო ორგანო უთითებს, კ. გ-შვილის საგადასახადო ვალდებულება წარმოშობილია მის მიერ წარდგენილი 2000-2002 წლების დეკლარაციების საფუძველზე, ხოლო რაიმე სახის აქტი აღნიშნული დავალიანების დარიცხვის შესახებ საგადასახადო ორგანოს არ გამოუცია. საგადასახადო კოდექსის 235.5 მუხლის თანახმად, თუ გადასახადის გადახდევინება დაკავშირებულია საგადასახადო დეკლარაციების შევსებასთან, გადასახადის გადახდის ვალდებულებათა ამსახველი დეკლარაციის შევსება განიხილება როგორც ამ გადასახადის დარიცხვა; შეტყობინება ამ გადასახადის გადახდის შესახებ და გადახდის მოთხოვნა დეკლარაციის წარდგენასთან ერთად.

ამდენად, იმ პირობებში, როდესაც საგადასახადო ორგანო მოსარჩელის საგადასახადო ვალდებულებას წარმოშობილად მიიჩნევს გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი დეკლარაციების საფუძველზე, რის შემდეგაც მას გადასახადის დარიცხვა სხვა საფუძველით არ განუხორციელებია, შესაბამისად, 2008 წლის 26 ნოემბერს დავალიანების ამოსაღებად უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების შესახებ შეტყობინება გამოცემულია ხანდაზმულობის 6-წლიანი ვადის დარღვევით, რამდენადაც 2002 წლის შემდეგ საგადასახადო ორგანოს 2008 წლის ნოემბრამდე არ გაუტარებია კანონით დადგენილი ზომები გადასახადის გადახდევინების მიზნით.

აღნიშნულთან დაკავშირებით, საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს კასატორთა საკასაციო პრეტენზიას, რომ შეტყობინება საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ გამოიცა 2002-2003 წლების წლიური სამემოსავლო და სოციალური გადასახადების დეკლარაციების წარდგენის შედეგად არსებული გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე ნარჩენი დავალიანების არსებობით, რასაც ვერ დაეთანხმება საკასაციო სასამართლო, რამდენადაც საქმეში წარმოდგენილი 2003 წლის დეკლარაციები წარმოადგენდა ნულოვან დეკლარაციებს, ხოლო 2002 წლის აპრილიდან, როგორც აღინიშნა, გასულია ხანდაზმულობის ვადა.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრები არ შეიცავს დასაბუთებულ არგუმენტაციას გასაჩივრებული განჩინების კანონშეუსაბამობის თაობაზე, შესაბამისად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სსსკ-ის 410-ე მუხლის შესაბამისად, არ არსებობს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრების დაკმაყოფილებისა და სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალური და სამართლებრივი საფუძველები.

ამასთან, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სსსკ-ის 53-ე მუხლის შესაბამისად, კასატორებს – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ უნდა დაეკისროთ სასამართლო ხარჯების სახით – 100 ლარის გადახდა.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1.2, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 372-ე, 390-ე, 399-ე, 410-ე მუხლებით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 2 მარტის გადაწყვეტილება;
3. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაეკისროთ სასამართლო ხარჯების სახით – 100 ლარის გადახდა;
4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

5. საგადასახადო სამართალდარღვევა

დაჯარიმება საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის დარღვევისა და დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობის გამო

განჩინება

18ს-20-19(კ-10)

7 ოქტომბერი, 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:

2009 წლის 29 იანვარს სს «...» სასარჩელო განცხადებით მიმართა ფოთის საქალაქო სასამართლოს, მოპასუხის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) მიმართ.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის დასავლეთის მთავარი სამმართველოს 2008 წლის 4 აგვისტოს საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, 2004-2008 წლებზე დამატებით ბიუჯეტში გადასახდელად დაერიცხა სულ 288 407 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი – 70 070 ლარი და ჯარიმა – 218 337 ლარი. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2008 წლის 3 სექტემბრის 1საორგ-95 ბრძანების საფუძველზე სს «...» შემოწმების აქტის განხილვის 19 ოქმის საფუძველზე საბოლოოდ მოსარჩელეს ბიუჯეტში გადასახდელად დაერიცხა სულ 286 995 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი – 71 456 ლარი, ჯარიმა – 215 539 ლარი.

მოსარჩელის განმარტებით, შესაბამისი საურავის გაანგარიშება და დარიცხვა ბრძანებით დაევალა ფოთის რეგიონალურ ცენტრს. ამდენად, ფოთის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) 2008 წლის 11 სექტემბრის 114 საგადასახადო მოთხოვნით მოსარჩელეს გადასახდელად დაერიცხა სულ – 363 537 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი – 71 024 ლარი, ჯარიმა – 217 539 ლარი, საურავი – 74 974 ლარი.

მოსარჩელე საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხულ თანხას არ დაეთანხმა და მისი ნაწილობრივი გაუქმება მოითხოვა. მოსარჩელის განმარტებით, შემოწმების აქტით შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2004 წლის 1 იანვრიდან 2008 წლის 1 ივლისამდე. მოსარჩელემ ასევე მიუთითა იმ გარემოებაზე, რომ 2004 წელი ფოთის საგადასახადო ინსპექციის მიერ შემოწმებულ იქნა ფოთის საქალაქო სასამართლოს ბრძანების საფუძველზე, ხოლო იმავე სასამართლოს ბრძანებით (იგივე პერიოდი) კიდევ ერთხელ შეამოწმა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის დასავლეთის მთავარმა სამმართველომ.

მოსარჩელის განმარტებით, მოგების გადასახადთან დაკავშირებული ვალდებულებების განსაზღვრის მიზნით შემოწმებლები შეეხნენ 2004 წლის წლიური დეკლარაციის მიხედვით დეკლარირებულ მონაცემებს და მოგების დასაბეგრი შემოსავალი ხელოვნურად გაზარდეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის სამეგრელო-ზემო სვანეთის სამმართველოს მიერ მიწოდებული ინფორმაციის საფუძველზე, რომლითაც ი. ჯ-იას, რ. ყ-შვილისა და ს. შ-იას ჩვენების თანახმად, მათ საზოგადოებისთვის გადახდილი ჰქონდათ დამატებითი თანხები, რაც 2004 წლის ერთობლივ შემოსავალში იქნა ჩათვლილი. მოსარჩელემ მიუთითა, რომ აღნიშნული ფაქტი სინამდვილეს არ შეესაბამებოდა, გადახდა არ განხორციელებულა, ხოლო ხსენებული პირების მიმართ შესაბამისი საჩივარი ჰქონდათ შეტანილი პროკურატურაში.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ შემოწმებლების მიერ დაშვებულ იქნა ასევე უხეში შეცდომა, როდესაც 2005 წლის 7 მარტისათვის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ნაშთი შეადარეს ბუღალტრულ ჩანაწერებს და გამოვლენილი დანაკლისი განხილულ იქნა მიწოდებად (საბაზრო ფასებით), შესაბამისად, საზოგადოებას დამატებით დაერიცხა მოგების გადასახადი. ამ შემთხვევაში ფაქტობრივი დანაკლისი არ არსებობდა. ამდენად, 2004 წლის წლიური მოგების გადასახადში დამატებით დარიცხული თანხა ექვემდებარებოდა კორექტირებას.

2008 წლის 4 აგვისტოს საგადასახადო შემოწმების აქტში 2005 წლის 7 მარტს ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგების ბუღალტრულ აღრიცხვაში ასახვასა და მასთან დაკავშირებით შემოწმებლების არასწორი მოქმედებით დამატებით უკანონოდ თანხების დარიცხვის ფაქტთან დაკავშირებით მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ 2008 წლის 5 აგვისტოს საგადასახადო შემოწმების აქტით 2005 წლის 7 მარტის მდგომარეობით გამოვლენილი იყო მასალების დანაკლისი 8 931 ლარის ოდენობით. ამასთან, ამავე რევიზიის აქტს დართული ჰქონდა 125 დანართი (მასალების მოძრაობის ცხრილი), სადაც იგივე 2005 წლის 7 მარტის მდგომარეობით გამოვლენილი იყო 34 222 ლარის დანაკლისი. მოცემული პერიოდის ინვენტარიზაციის შედეგები ასახული იყო ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 6 მაისის შემოწმების აქტში, სადაც სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის დანაკლისი ან ზედმეტობა (ფაქტიურ ნაშთებსა და საბუღალტრო მონაცემებს შორის) არ დაფიქსირებულა. რეალურად საბუღალტრო მონაცემებით 2005 წლის 7 მარტის მდგომარეობით სასაქონლო-მატერიალურმა ნაშთმა შეადგინა 183 516 ლარი, 2008 წლის 4 აგვისტოს საგადასახადო შემოწმების აქტში ასახული 158 225 ლარის ნაცვლად. 2005 წლის 6 მაისის შემოწმების

აქტი არ იყო ასახული სამშენებლო მასალები თანხით – 34 222 ლარი, რომელიც სამშენებლო-სარემონტო სამუშაოების ჩასატარებლად გაწერილი იყო მატერიალურ პასუხისმგებელ პირ ... თ. ც-ავაზე. აღნიშნული ფაქტი დასტურდებოდა მოსარჩელის მიერ წარმოდგენილი მასალების შესყიდვის დამადასტურებელი პირვანდელი საბუღალტრო დოკუმენტებით, ასევე, სამშენებლო ობიექტზე მასალების ფაქტობრივი ხარჯვის დამადასტურებელი დოკუმენტით. ამასთან, თანდართული მასალებიდან ირკვეოდა, რომ სამშენებლო-სარემონტო სამუშაოების შედეგად ზღვრული თანხის ნაშთი თანხა დამატებულ იქნა ძირითადი საშუალებების ღირებულებაზე და ასახული იყო შესაბამის წლიურ დეკლარაციაში, რაც 2008 წლის 4 აგვისტოს რევიზიის აქტივით იყო აღნიშნული. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა აღურიცხავად არ ჩაითვლებოდა და გადასახადის გადამხდელზე/სხვა ვალდებულ პირზე სანქციით არ გავრცელდებოდა იმ შემთხვევაში, თუ მისი რეალიზაციის, გადაცემის ან სხვა სახით გამოყენების შესახებ სათანადო ინფორმაცია ჩართული იყო გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილ დეკლარაციებში, რაც იმას ნიშნავდა, რომ შემოწმებელს არავითარი უფლება ჰქონდა ფაქტობრივად არსებული მასალები წარმოედგინა, როგორც მატერიალური ფასეულობის დანაკლისი, მითუმეტეს, როდესაც აღნიშნული ფასეულობის ღირებულება ასახული იყო შესაბამისი პერიოდის მოგებისა და ქონების გადასახადების დეკლარაციებში. ამასთან, შემოწმებლებმა უგულებელყვეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 26-ე ნაწილი, სადაც დანაკლისის განმარტებული იყო, როგორც სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ამ კოდექსის 110-ე მუხლის შესაბამისად ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგად გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრულ ჩანაწერებთან შედარებისას გამოვლენილი ნაკლებობა, ხოლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 110-ე მუხლის მიხედვით ინვენტარიზაციის ჩატარება ხორციელდებოდა საინვენტარიზაციო კომისიის მიერ, რომელიც ვალდებული იყო, სრულად და დროულად აღერიცხა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები წარმოებისა და მათი შენახვის ადგილზე და შეედარებინა აღრიცხვის შედეგები ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამის მონაცემებისათვის და ყოველივე ეს შეეტანა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღწერის ოქმში, რაც მოცემულ შემთხვევაში არ მომხდარა.

მოსარჩელის განმარტებით, შემოწმებლებმა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის გარეშე მოახდინეს საბუღალტრო ნაშთების პირველად საბუღალტრო დოკუმენტაციასთან შედარება, რითაც დაირღვა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 110-ე მუხლის მოთხოვნები, ხოლო არარსებული დანაკლისის, ხელოვნური დაკანონება განხორციელდა.

მოსარჩელემ ასევე აღნიშნა, რომ შემოწმებლებმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის პირველი ნაწილის «ე» ქვეპუნქტის საფუძველზე უკანონო ქმედებით, არასწორად აღმოჩენილ დანაკლისზე (8 931 ლარზე) 37%-იანი ფასნაშთის დარიცხვა მოახდინეს, რითაც ისედაც არასწორი დანაკლისი გაზრდილ იქნა 12 235 ლარამდე. მოცემულ შემთხვევაში გაუქმდა 37%-იანი ფასნაშთის გამოყენების მეთოდი, როდესაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 22-ე მუხლი ამომწურავად განსაზღვრავდა გადასახადის დაბეგვრის მიზნებისათვის სასაქონლოს/მომსახურების ფასების განსაზღვრის პრინციპებს.

მოსარჩელემ ასევე არასწორად მიიჩნია 2008 წლის 4 აგვისტოს შემოწმების აქტი აუდიტების მიერ ასახული კაპიტალურ რემონტზე დანახარჯების რეალიზაციაში ასახვა. აქტის თანახმად, 2006 წელს საზოგადოების ბუღალტრული მონაცემებით ჩატარებული იყო ადმინისტრაციული შენობის (ქ. ფოთი, ... 150) კაპიტალური რემონტი. ჩატარებული კაპიტალური რემონტის ხარჯი – 35 700 ლარი ჩამოწერილ იქნა 2006 წლის დეკემბერში, რომელიც როგორც საანგარიშო წლის ძირითადი საშუალებების რემონტის ხარჯის ზღვრული ოდენობის ნამეტი თანხა, დამატებული იყო ძირითადი საშუალებების ღირებულებას, თუმცა 2006 წლის 31 დეკემბრისათვის ბუღალტრულად საზოგადოებას გააჩნდა სულ 13 334 ლარის მარაგ-ნაწილებისა და მასალების ნაშთი, რაც იმას ნიშნავდა, რომ შემოწმებლების მიერ შემოწმების შედეგად დანაკლისი არ გამოვლენილა, ვინაიდან ჩატარებული კაპიტალური რემონტით დასტურდებოდა სააქციო საზოგადოებაში დანაკლისის არარსებობა. ეს ის მატერიალური ფასეულობების დანახარჯი იყო, რომელიც 2004 წელს გაიწერა ... თ. ც-ავაზე და, შესაბამისად, კაპიტალური რემონტის დამთავრებისთანავე ჩამოიწერა 2006 წლის დანახარჯებში.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელის განმარტებით, სს «...» შემოწმება ჩატარდა არაობიექტურად, არ იყო გათვალისწინებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნები, კერძოდ, შემოწმებლების ყურადღება გამახვილებული იყო ერთ შემთხვევაში, არ არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისის აღმოჩენაზე და მეორე შემთხვევაში – იგივე დანაკლისის მეტობით წარმოდგენაზე.

მოსარჩელემ ასევე მიუთითა, რომ შემოწმებისას არ იყო გამოყენებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 26-ე ნაწილი (დანაკლისის განმარტება), 110-ე მუხლი (ინვენტარიზაცია), 22-ე მუხლი (ფასების განსაზღვრის პრინციპები), 143-ე მუხლის მე-5 ნაწილი (დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირება და აღურიცხაობა). აღნიშნულიდან გამომდინარე, შემოწმებლების მიერ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების, დანაკლისის არასწორად ასახვამ გამოიწვია დღგ-ს დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხის – 100000-ანი ზღვარის გადაჭარბება, ანუ არასწორად წარმოიშვა დღგ-ს სავალდებულო რეგისტრაციის ვალდებულება, რის შედეგადაც საზოგადოებას უკანონოდ დღგ-ს ნაწილში დაერიცხა სულ 310 748 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი – 52 592 ლარი, ჯარიმა – 200 813 ლარი, საურავი – 57 659 ლარი. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელის განმარტებით, დღგ-ს ნაწილში დარიცხული მთლიანი თანხა – 310 748 ლარი ექვემდებარებოდა გაუქმებას.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2008 წლის 11 სექტემბრის 14 საგადასახადო მოთხოვნით მოგების გადასახადში დარიცხული თანხის კორექტირება და დღგ-ს ძირითადი თანხის – 52 592 ლარის, მასზე დარიცხული ჯარიმისა და საურავის დარიცხვის ნაწილში ბათილად ცნობა მოითხოვა.

საქალაქო სასამართლოს სხდომაზე მოსარჩელემ დააზუსტა სასარჩელო მოთხოვნები და მოითხოვა: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2008 წლის 11 სექტემბრის 14 საგადასახადო მოთხოვნის იმ ნაწილის ბათილად ცნობა, რომლითაც საზოგადოებას დაერიცხა დღგ-ს ძირითადი თანხა – 52 434 ლარი, შესაბამისი სანქცია-საურავით, ასევე, 2008 წლის 4 აგვისტოს საგადასახადო შემოწმების აქტის იმ ნაწილის ბათილად ცნობა, რომლითაც სს «...» დღგ-ს ნაწილში გადასახდელად დაერიცხა ძირითადი თანხა – 52 592 ლარი, შესაბამისი, სანქცია-საურავებით და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 15 იანვრის 110/305 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა, ასევე, მოპასუხეს – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფოთის რეგიონალური ცენტრისათვის (საგადასახადო ინსპექციისათვის) სს «...» სასარგებლოდ მის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის – 1577,76 ლარის დაკისრება მოითხოვა.

ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2009 წლის 10 მარტის საოქმო განჩინებით საქმეში საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-16 მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულ მესამე პირებად ჩაებნენ – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტი.

ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2009 წლის 20 ივლისის გადაწყვეტილებით სს «...» სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2008 წლის 11 სექტემბრის 14 საგადასახადო მოთხოვნის ის ნაწილი, რომლითაც საზოგადოებას დაერიცხა დღგ-ს ძირითადი თანხა – 52 434 ლარი, შესაბამისი სანქცია-საურავით და 2008 წლის 4 აგვისტოს საგადასახადო შემოწმების აქტის ის ნაწილი, რომლითაც სს «...» დღგ-ს ნაწილში გადასახდელად დაერიცხა ძირითადი თანხა – 52 592 ლარი, შესაბამისი სანქცია-საურავებით, ასევე, ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 15 იანვრის 110/305 გადაწყვეტილება; ამასთან, მოპასუხეს – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალურ ცენტრს (საგადასახადო ინსპექციას) სს «...» სასარგებლოდ, ამ უკანასკნელის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის – 1577,76 ლარის გადახდა დაეკისრა.

აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით ცალ-ცალკე გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექციამ), საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა. აპელანტებმა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 4 ნოემბრის გადაწყვეტილებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის), საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრები დაკმაყოფილდა – გაუქმდა ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2009 წლის 20 ივლისის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც სს «...» სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ 2008 წლის 4 აგვისტოს საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, შემოწმებამ მოიცვა 2004 წლის 1 იანვრიდან 2008 წლის 1 ივლისამდე პერიოდი. შემოწმებისას გამოყენებულ იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საგამომიებო დეპარტამენტის სამეგრელო-ზემო სვანეთის სამმართველოს მიერ სს «...» ამოღებული პირველადი საბუღალტრო დოკუმენტაცია, ამავე სამმართველოს მიერ ჩატარებული, საზოგადოების მოიჯარეების დაკითხვის ოქმები, საზოგადოების დირექტორისა და მთავარი ბუღალტრის ახსნა-განმარტებები. საანგარიშგებო პერიოდში საზოგადოების მიერ საგადასახადო ინსპექციაში წარდგენილი დეკლარაციები და გაანგარიშებები, შემოსავლების სამსახურის ერთიან კომპიუტერულ ბაზაში არსებული ინფორმაცია და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალურ ცენტრში არსებული სხვა ინფორმაცია.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ 2008 წლის 27 ივნისის აუდიტის დეპარტამენტის უფროსის მიერ დამტკიცებული სს «...» საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმების პროგრამის მე-2 ნაწილის მე-7 პუნქტში მითითებული იყო, რომ შესამოწმებელ პერიოდში ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგების ბუღალტრულ აღრიცხვაში ასახვის, დეკლარირებისა და გადასახდელის გამოანგარიშების საკითხის შესწავლისას გამოვლინდა, 2005 წლის 7 მარტს სს «...» მიმდინარე საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმების პროგრამის ფარგლებში ჩატარებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობისა და ძირითადი საშუალებების ინვენტარიზაციის შედეგად სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ნაშთმა ფაქტობრივი მონაცემებით შეადგინა 149 384 ლარი. შემოსავლების სამსახურის საგამომიებო დეპარტამენტის სამეგრელო-ზემო სვანეთის სამმართველოს მიერ სს «...» ამოღებული პირველადი საბუღალტრო დოკუმენტაციის დამუშავებისას გამოვლინდა, რომ ბუღალტრული მონაცემებით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ნაშთი 2005 წლის 7 მარტისათვის შეადგენდა 158 255 ლარს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 26-ე ნაწილის შესაბამისად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგად გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრულ ჩანაწერებთან შედარებისას გამოვლენილი ნაკლი განისაზღვრებოდა, როგორც დანაკლისი, ხოლო საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, დანაკლისი განიხილებოდა მისი აღმოჩენის მომენტში ნაღდი ანგარიშსწორებით საბაზრო ფასებით განხორციელებულ მიწოდებად.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, 2006 წელს საზოგადოების ბუღალტრული მონაცემებით ჩატარებული იყო ადმინისტრაციული შენობის (ქ. ფოთი, ... 150) კაპიტალური რემონტი. აღნიშნული რემონტის ჩასატარებლად

2006 წლის დეკემბერში ჩამოწერილ იქნა 35 700 ლარის ღირებულების მასალები, რაც, როგორც საანგარიშო წელს ძირითადი საშუალებების რემონტის ხარჯების ზღვრული ოდენობის ნამეტი თანხა, დამატებული იყო ძირითადი საშუალების ღირებულებას, თუმცა 2006 წლის 31 დეკემბრისათვის ბუღალტრულად საზოგადოებას გააჩნდა სულ 13 334 ლარი, ნაწილებისა და მასალების ნაშთი, ხოლო ზემოაღნიშნული რაოდენობის მასალების შექმნის სხვა რაიმე დოკუმენტალურად დადასტურებული საფუძველი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის სამეგრელო-ზემო სვანეთის სამმართველოს მიერ საზოგადოებიდან ამოღებულ ბუღალტრულ დოკუმენტაციაში წარმოდგენილი არ იყო.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის «ე» ქვეპუნქტის, 68-ე მუხლის მე-3 ნაწილისა და 104-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, სხვაობის თანხა – 22 366 ლარი განხილულ იქნა, როგორც უსასყიდლოდ მიღებული შემოსავალი, რომელიც ჩართულ იქნა 2006 წლის ერთობლივ შემოსავალში.

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ 2005 წელს სს «...» საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 110-ე მუხლის შესაბამისად ჩატარდა საწარმოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობებისა და ძირითადი საშუალებების ინვენტარიზაცია, რომლის შედეგად საწარმოში ფაქტობრივად აღმოჩნდა 149 384 ლარის ღირებულების სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნაშთი, რისი შედარებაც მოხდა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ბუღალტრულ ნაშთთან. ინვენტარიზაციის შედეგები დაემთხვა ბუღალტრულ ნაშთს და ამ მხრივ დარღვევა არ დაფიქსირებულა. 2005 წელს ჩატარებულ ინვენტარიზაციისას ბუღალტრულ ნაშთად განისაზღვრა 149 423 ლარი, რასაც 2005 წლის 7 მარტის ინვენტარიზაციის აქტი ადასტურებდა. 2008 წელს ჩატარებული შემოწმების ფარგლებში გადამოწმდა 2005 წელს ჩატარებული ინვენტარიზაციის აქტში მითითებული ბუღალტრული ნაშთის სისწორე და დადგინდა, რომ ინვენტარიზაციისას სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ბუღალტრული ნაშთი განსაზღვრული იყო არასწორად. საწარმოს პირველადი საბუღალტრო დოკუმენტაციის ანალიზის შედეგად დადგინდა, რომ 2005 წლის 7 მარტისათვის ბუღალტრულმა ნაშთმა შეადგინა 158 255 ლარი, ე.ი. ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები აღმოჩნდა ბუღალტრულ ჩანაწერებში დაფიქსირებულ მონაცემებთან შედარებით 8 931 ლარით ნაკლები. 2005 წლის 7 მარტის მდგომარეობით ხსენებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საწარმოს საჭიროებისათვის ხარჯვა არ დასტურდებოდა, აღნიშნული საქონელი საწარმოს ბუღალტრის განმარტებით 2005 წლის მარტის მდგომარეობით ჩამოწერილი არ იყო. სს «...» სარემონტო სამუშაოები ჩატარებული იყო 2006 წელს და დახარჯული იყო 35 700 ლარის მასალები.

სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით, გამოვლენილი ნაკლებობა მართებულიად შეფასდა დანაკლისად, რადგან 2005 წლის 7 მარტის მდგომარეობით საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-6 ნაწილის შესაბამისად 8 931 ლარის ოდენობის დანაკლისი განხილულ იქნა აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასებით განხორციელებულ მიწოდებად. მთავარი ბუღალტრის ახსნა-განმარტების გათვალისწინებით, საწარმოს მიერ სარეალიზაციოდ განკუთვნილი საქონლის ფასნამატი 37%-ს შეადგენდა, ამდენად, 8 931 ლარის დანაკლისს დაემატებოდა ფასნამატი 37% და დანაკლისის საბაზრო ღირებულებამ 12 235 ლარი შეადგინა. 12 235 ლარის მიწოდება ჩართულ იქნა დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხაში, რამაც საწარმოს დღგ-ით სავალდებულო რეგისტრაციის ვადა დააჩქარა და განაგრძობდა საწარმოს რეგისტრაციის ვალდებულება 2005 წლის 7 მარტიდან დაუდგა, რამაც დღგ-ის ძირითადი თანხისა და შესაბამისი სანქციის დამატებით დარიცხვა გამოიწვია.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქალაქო სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა, რის გამოც საქმეზე არასწორი გადაწყვეტილება იქნა მიღებული. ამასთან, სასამართლო გადაწყვეტილების დასაბუთება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელი იყო. კერძოდ, საქალაქო სასამართლომ გადაწყვეტილების დასაბუთებისას გამოიყენა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-3 და მე-5 ნაწილები, რომლებიც ეხებოდა აღურიცხაობის გამოვლენის შემთხვევებს, მაშინ, როდესაც არსებობდა დანაკლისი და უნდა ეხელმძღვანელა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-6 ნაწილით, რომლის მიხედვით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის დანაკლისი განხილვებოდა მისი აღმოჩენის, მომენტში ნაღდი ანგარიშსწორებით საბაზრო ფასებით (აქციზისა და დღგ-ის გარეშე) განხორციელებულ მიწოდებად და გადასახადებით დაიბეგრებოდა ამ კოდექსით დადგენილი წესით. ნიშანდობლივი იყო, რომ 2005 წლის 7 მარტის მდგომარეობით გამოვლენილი დანაკლისი, რომელიც სწორად იქნა შესწავლილი და შეფასებული 2008 წლის შემოწმების აქტში, თავის მხრივ, არ წარმოადგენდა დღგ-ის დარიცხვის ერთადერთ საფუძველს.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის ვადაზე გავლენა მოახდინა არა მხოლოდ დანაკლისის აღმოჩენამ, არამედ – დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხაში იჯარის, საქონლის რეალიზაციის, ძირითადი საშუალებების რეალიზაციის თანხების და ხელშეკრულების საფუძველზე მისაღები საურავების ჩართვამ, რაც თავის მხრივ მაინც გამოიწვევდა დღგ-ის ნაწილში თანხების დამატებით დარიცხვას.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 4 ნოემბრის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გასაჩივრა სს «...», რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

კასატორი მიუთითებს, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გამოტანისას სააპელაციო სასამართლომ არასწორად დაადგინა ფაქტობრივი გარემოებები, არასწორად გამოიყენა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-6 ნაწილი, არ გამოიყენა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 110-ე მუხლი, 143-ე მუხლის მე-5 ნაწილი, «გადასახადის გადამხდელის სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის ჩატარების წესის

შესახებ» საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2009 წლის 23 ივლისის 1472 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია, ასევე არასწორად განმარტა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 26-ე ნაწილი.

ამდენად, კასატორის განმარტებით, მოცემულ შემთხვევაში სახეზე იყო საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე მუხლის მე-2 ნაწილის «ა», «ბ» და «გ» ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული საკასაციო საჩივრისა და 394-ე მუხლის «ე» და «ე1» ქვეპუნქტებით დადგენილი გადაწყვეტილების გაუქმების აბსოლუტური საფუძველი – ფაქტობრივი გარემოებების არასრული და არასწორი დადგენის, კანონის დარღვევის შემდეგ, მოცემულ საქმეზე უკანონო გადაწყვეტილება იქნა მიღებული, რაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველი იყო.

კასატორის განმარტებით, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ძირითად საფუძველად მითითებული იყო, რომ ფოთის საქალაქო სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა, კერძოდ, გამოიყენა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-3 და მე-5 ნაწილები, რომელიც ეხებოდა აღურიცხაობის გამოვლენის შემთხვევებს. სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ სახეზე იყო დანაკლისი, რის გამოც საქალაქო სასამართლოს უნდა ეხელმძღვანელა ამავე კოდექსის 143-ე მუხლის მე-6 ნაწილით.

კასატორი მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ სს «...» 2005 წლის 7 მარტის მდგომარეობით დანაკლისის არსებობის შესახებ დასკვნა გამოიტანა საქმეზე არსებითი მნიშვნელობის მქონე ფაქტობრივი გარემოებების არასწორი შეფასების, საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი ნორმების უგულვებელყოფისა და არასწორი განმარტების შედეგად.

კასატორი მიუთითებს, რომ 2005 წლის 6 მაისის სს «...» ჩატარდა გავლითი საგადასახადო შემოწმება, რომელიც ეხებოდა საზოგადოების დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმებასა და არსებულ ნაშთებზე დღგ-ს დარიცხვას. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 110-ე მუხლის შესაბამისად ჩატარებული ინვენტარიზაციით მატერიალური ფასეულობების დანაკლისი არ დაფიქსირებულა. ინვენტარიზაციის ოქმში არ იქნა შეტანილი ... თ. ც. ავაზე გაცემული 34 222 ლარის ღირებულების მატერიალური ფასეულობები, რომლითაც განხორციელდა სს «...» ადმინისტრაციული შენობის კაპიტალური რემონტი. 2008 წლის 4 აგვისტოს საგადასახადო შემოწმების აქტის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანომ გადაამოწმა 2005 წლის 6 მაისის ინვენტარიზაციის შედეგები (გადამოწმდა მხოლოდ პირველადი საბუღალტრო დოკუმენტები) და შემოწმებულმა 2008 წლის 4 აგვისტოს საგადასახადო შემოწმების აქტით მატერიალური ფასეულობების აღწერის გარეშე მოახდინეს დამატებითი საგადასახადო აღრიცხვა, ანუ 34 222 ლარის ღირებულების მატერიალური ფასეულობები ერთ შემთხვევაში უჩვენეს როგორც დანაკლისი (რეალიზაცია), ხოლო მეორე შემთხვევაში კაპიტალურ რემონტზე გახარჯული იგივე მატერიალური ფასეულობები აყვანილ იქნა შემოსავალში და დაბეგრეს მოგების გადასახადით. კასატორის განმარტებით, ზემოაღნიშნული მატერიალური ფასეულობების შექმნის დამადასტურებელი საბუღალტრო დოკუმენტები, როგორც წერილობითი მტკიცებულებები, ერთვოდა საქმეს და ისინი მოპასუხე საგადასახადო ორგანოს სადავოდ არ გაუხდია. კაპიტალურ რემონტზე გაწეული დანახარჯები 5%-ის გამოკლებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 183-ე მუხლის მე-3 ნაწილისა და 184-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის შესაბამისად, მიეკუთვნა ძირითადი საშუალებების შესაბამის ჯგუფს, ე.ი. მოხდა კაპიტალიზება და ქონების გადასახადის შესაბამისი დეკლარაცია წარდგენილ იქნა საგადასახადო ორგანოში, ხოლო ქონების გადასახადი – გადახდილი, რაც მოპასუხეებს, როგორც პირველი ინსტანციის, ისე – სააპელაციო სასამართლოში საქმის განხილვისას სადავოდ არ გაუხდიათ. აღნიშნულიდან გამომდინარე, 2008 წლის 4 აგვისტოს საგადასახადო შემოწმების აქტით დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის თარიღად შემოწმებულმა არასწორად განსაზღვრეს 2005 წლის 8 მარტი, კერძოდ, 2005 წლის 6 მაისის საგადასახადო შემოწმების აქტით 34 222 ლარი მიჩნეულ იქნა დანაკლისად, მას დაარიცხეს დღგ – 8 931 ლარი (ფასმატი – 37%), შესაბამისად 12 235 ლარი დღგ-ს დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხაში იქნა ჩართული, რის საფუძველზეც დღგ-ს სავალდებულო რეგისტრაციის ვალდებულება უკანონოდ დაადგინეს 2005 წლის 8 მარტიდან.

კასატორი მიუთითებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-5 ნაწილით, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა აღურიცხავად არ ჩაითვლება და გადასახადის გადამხდელზე/სხვა ვალდებულ პირზე სანქცია არ გავრცელდება იმ შემთხვევაში, თუ მისი რეალიზაციის, გადაცემის ან სხვა სახით გამოყენების შესახებ სათანადო ინფორმაცია ჩართულია გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილ დეკლარაციაში. განსახილველ შემთხვევაში, შესაბამისი ინფორმაცია და ქონების დეკლარაცია საგადასახადო ორგანოში წარდგენილია დროულად, რაც მოპასუხე საგადასახადო ორგანოს თავის შესაგებელში და საქმის ზეპირი განხილვისას სადავოდ არ გაუხდია.

ამდენად, კასატორის განმარტებით, საქმის ფაქტობრივი გარემოებებით დასტურდებოდა, რომ 34222 ლარის დანაკლისის არსებობას სს «...» ადგილი არ ჰქონია, ვინაიდან სახეზე იყო შექმნის დამადასტურებელი პირველადი საბუღალტრო დოკუმენტები და საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი ქონების გადასახადის შესაბამისი დეკლარაცია, რაც მოპასუხეთა მიერ სადავოდ არ გამხდარა.

კასატორი იმ გარემოებაზეც მიუთითებს, რომ საწარმოში დანაკლისის გამოვლენა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 110-ე მუხლისა და «გადასახადის გადამხდელის სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის ჩატარების წესის შესახებ» საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2009 წლის 23 ივლისის 1472 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის შესაბამისად ამავე კოდექსის მე-12 მუხლის 26-ე ნაწილის გათვალისწინებით, იმპერატიულად უნდა მომხდარიყო ინვენტარიზაციის შედეგად.

კასატორის განმარტებით, სააპელაციო სასამართლო გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში მიუთითებს დანაკლისის არსებობაზე და იმაზე, რომ საქალაქო სასამართლოს უნდა გამოეყენებინა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-6 ნაწილი, მაგრამ თავი აარიდა იმის დასაბუთებას კანონის შესაბამისი ნორმაზე მითითებით, თუ რის საფუძველზე გამოვლინდა ეს დანაკლისი ინვენტარიზაციის ჩატარების გარეშე.

კასატორი აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-6 ნაწილით, საქონლის დანაკლისის აღმოჩენა ხდება იმავე კოდექსის 110-ე მუხლის შესაბამისად ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგად. საქმის მასალებით უდავოდ დადასტურებულია, რომ სს «...» 2008 წლის 4 აგვისტოს გასვლითი საგადასახადო შემოწმებისას ინვენტარიზაცია არ ჩატარებულა. შემოწმების ჩვენებით, ინვენტარიზაცია არ ჩატარდა იმიტომ, რომ ასეთი არ იყო გათვალისწინებული შემოწმების პროგრამით. კასატორის განმარტებით, აღნიშნული მოტივი არ წარმოადგენდა საგადასახადო ორგანოს ქმედების კანონიერად ცნობის საფუძველს, ვინაიდან საგადასახადო შემოწმებისას, შესამოწმებელი პერიოდის ნებისმიერი მომენტისათვის შესაძლებელია არსებული მატერიალური ფასეულობების მეტობის ან ნაკლებობის დადგენა, მაგრამ აღნიშნული უნდა განხორციელდეს მხოლოდ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 110-ე მუხლისა და «გადასახადის გადამხდელის სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის ჩატარების წესის შესახებ» საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2009 წლის 23 ივლისის 1472 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის შესაბამისად. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 26-ე ნაწილისა და «გადასახადის გადამხდელის სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის ჩატარების წესის შესახებ» საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2009 წლის 23 ივლისის 1472 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის პირველი მუხლის «ბ» ქვეპუნქტის თანახმად, დანაკლისი არის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების, ამ კოდექსის 110-ე მუხლის შესაბამისად, ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგად გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრულ ჩანაწერებთან შედარებისას გამოვლენილი ნაკლებობა. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მართალია, საგადასახადო ორგანოს ჰქონდა უფლება გადაემოწმებინა გასული, მათ შორის, უკვე შემოწმებული პერიოდი, მაგრამ ახალი შემოწმების მიზნებისათვის, დადგენილი წესის შესაბამისად, უნდა ჩატარებულიყო შესაბამისი ინვენტარიზაცია და მხოლოდ ის მოტივი, რომ ასეთს არ ითვალისწინებდა შემოწმების პროგრამა, არ წარმოადგენდა საგადასახადო ორგანოს ქმედების კანონიერად ცნობის საფუძველს.

კასატორი მიუთითებს, რომ სააკვეციო სასამართლომ ისე გამოიტანა დასკვნა დანაკლისის არსებობის შესახებ, რომ არ გაურკვევია, კანონის შესაბამისად ჰქონდა თუ არა უფლება საგადასახადო ორგანოს, ახალი საგადასახადო შემოწმებისას ეხელმძღვანელა ძველი საგადასახადო შემოწმების დროს ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგებით და დანაკლისი გამოეგლინა ინვენტარიზაციის ჩატარების გარეშე.

კასატორის განმარტებით, დანაკლისის ან მეტობის გამოვლენის წესი ცალსახად იყო მოწესრიგებული კანონის იმპერატიული ნორმებით, კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 26-ე ნაწილით, 110-ე მუხლით და «გადასახადის გადამხდელის სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის ჩატარების წესის შესახებ» საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2009 წლის 23 ივლისის 1472 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციით, რომელთა შესაბამისად, ინვენტარიზაციის ჩატარება საგადასახადო ორგანოს მიერ ხორციელდებოდა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მეტობის ან ნაკლებობის გამოვლენის მიზნებისათვის, რა დროსაც საგადასახადო ორგანო ვალდებული იყო, ინვენტარიზაციის ჩატარების შესახებ გამოეცა შესაბამისი ბრძანება.

კასატორი მიუთითებს, რომ გადასახადების ადმინისტრირების მარეგულირებელი არც ერთი აქტი არ ითვალისწინებდა საგადასახადო ორგანოს შესაძლებლობას და უფლებას გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო შემოწმებისას დანაკლისის ან/და მეტობის გამოვლენისათვის ეხელმძღვანელა გასული პერიოდის საგადასახადო შემოწმებისას ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგებით.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 15 მარტის განჩინებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული სს «...» საკასაციო საჩივარი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 29 აპრილის განჩინებით სს «...» 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 24 ივნისს, 13.00 საათზე. საკასაციო სასამართლოში მიმდინარე სხომებზე კასატორმა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების საფუძველად (კასაციის მიზეზად) დამატებით მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლისა და 140-ე მუხლის 1-ელი ნაწილით გათვალისწინებული სანქციების ერთობლივი გამოყენების შეუძლებლობაზე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობის შესწავლის, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებლობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის უფროსის 2008 წლის 27 ივნისის 'მ-79, 12 ივლისის 'მ-109 და 15 ივლისის 1110 ბრძანებების საფუძველზე, ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2008 წლის 26 ივნისისა და 11 ივლისის ბრძანებების შესაბამისად, ამავე დეპარტამენტის დასავლეთ საქართველოს მთავარი სამმართველოს ფოთის სამმართველოს მთავარმა ინსპექტორმა ი. ჩ-ძემ და ამავე სამმართველოს უფროსმა ინსპექტორმა მ. თ-იამ ჩაატარეს სს «...» საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება შესაბამისი პროგრამის მიხედვით. შემოწმებამ მოიცვა 2004 წლის 1 იანვრიდან 2008 წლის 1 აგვისტომდე პერიოდი. შემოწმება დაიწყო 2008 წლის 30 ივნისს და დამთავრდა 2008 წლის 4 აგვისტოს. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის დასავლეთ საქართველოს მთავარი სამმართველოს ფოთის სამმართველოს მთავარმა ინსპექტორმა ი. ჩ-ძემ და ამავე სამმართველოს უფროსმა ინსპექტორმა მ. თ-იამ 2008 წლის 4 აგვისტოს საგადასახადო შემოწმების აქტით სს «...» გადასახდელად დაარიცხეს დღგ-ს ძირითადი თანხა – 52 592 ლარი, ხო-

ლო სანქცია – 200 813 ლარი. ხსენებული საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის უფროსმა 2008 წლის 3 სექტემბერს გამოსცა '95 ბრძანება, სს «...» გადასახადისა და სანქციის სახით თანხის დარიცხვის თაობაზე. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) 2008 წლის 11 სექტემბრის 14 საგადასახადო მოთხოვნით კი სს «...» დღგ-ს ნაწილში გადასახდელად დაეკისრა დღგ-ს ძირითადი გადასახადი – 52 434 ლარი, ჯარიმა – 200 655 ლარი, საურავი – 57 659,29 ლარი, სულ – 310 748,29 ლარი. სს «...» საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში საჩივარი შეიტანა მითითებულ ნაწილში 2008 წლის 11 სექტემბრის 14 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის მოთხოვნით, რაც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 15 იანვრის 110/305 გადაწყვეტილებით არ დაკმაყოფილდა.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლოს მიერ მოცემული საქმე განხილულია ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების ყოველმხრივი, სრული და ობიექტური გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე. მოცემულ შემთხვევაში ხსენებული დავის სწორად გადაწყვეტის მიზნით, არსებითი მნიშვნელობა ჰქონდა სააპელაციო სასამართლოს მიერ საქმის ფაქტობრივი გარემოებების სწორად დადგენასა და ამ გარემოებებთან დაკავშირებული მტკიცებულებების სრულყოფილ გამოკვლევას.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლის თანახმად, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში მოქმედებს როგორც შეჯიბრებითობის, ისე სასამართლოს მიერ საქმის გარემოებათა ყოველმხრივი და ობიექტური გამოკვლევის პრინციპი, რაც გულისხმობს აქტიურ სასამართლოს, რომელიც ყოველმხრივ იკვლევს საქმის ფაქტობრივ გარემოებებს და უფლებამოსილია, თავისი ინიციატივით მიიღოს გადაწყვეტილება დამატებითი ინფორმაციის ან მტკიცებულების წარმოსადგენად, უფრო მეტიც, საკუთარი ინიციატივით შეაგროვოს ფაქტობრივი გარემოებები და მტკიცებულებები (საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-19 მუხლის 1-ელი ნაწილი).

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ გადასახადის ძირითადი თანხის დარიცხვის ნაწილში გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონიერებაზე მსჯელობისას სააპელაციო სასამართლომ ისე მიიჩნია, რომ შემოწმებულების მიერ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისის სახით ასახვამ გამოიწვია დღგ-ს დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხის 100 000-ანი ზღვარის გადაჭარბება, რომ სარწმუნოდ არ დასაბუთა და არ გამოიჩინა სს «...» არგუმენტი დანაკლისის არსებობის თაობაზე. რამდენად იყო სახეზე დანაკლისი. ამასთან, სააპელაციო სასამართლომ არ იმსჯელა, კანონის შესაბამისად ჰქონდა თუ არა უფლება საგადასახადო ორგანოს, ახალი საგადასახადო შემოწმებისას ეხელმძღვანელა ძველი საგადასახადო შემოწმების დროს ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგებით.

საკასაციო სასამართლო განმარტებით, სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ სს «...» დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის ვადაზე გავლენა მოახდინა არა მხოლოდ დანაკლისის აღმოჩენამ, არამედ – დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხაში იჯარის, საქონლის რეალიზაციის, ძირითადი საშუალებების რეალიზაციის თანხების და ხელშეკრულებების საფუძველზე მისაღები საურავების ჩართვამ, თუმცა არ იმსჯელა და არ გამოიჩინა კასატორის მსჯელობა თითოეული საფუძვლის შესახებ.

აღნიშნულთან დაკავშირებით, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით. ამავ კოდექსის 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს სასამართლო სხდომაზე მათ ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ ჯარიმა-საურავის დარიცხვის ნაწილში გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონიერებაზე მსჯელობისას სააპელაციო სასამართლომ სათანადო ყურადღება არ მიაქცია იმ საკითხს, თუ რამდენად შესაძლებელია კონკრეტულ პირობებში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლისა და 140-ე მუხლის 1-ელი ნაწილით გათვალისწინებული სანქციების ერთდოულად გამოყენება.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ სააპელაციო სასამართლომ სათანადოდ არ დაადგინა და არ შეაფასა ზემოაღნიშნული საკითხების გარკვევისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებები. ამასთან, სააპელაციო სასამართლომ არ დაადგინა რამდენად შესაძლებელი იყო მოცემულ შემთხვევაში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლით და 140-ე მუხლის 1-ელი ნაწილით გათვალისწინებული სანქციების ერთდოულად გამოყენება. მით უფრო იმ პირობებში, როდესაც არ იმსჯელა თუ რა წარმოადგენდა ზემოაღნიშნული მუხლებით გათვალისწინებულ საგადასახადო სამართალდარღვევებს. ასევე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე და 140-ე მუხლების კომპლექსური ანალიზი და სამართალდარღვევათა ნიშნების მკვეთრი განსხვავებულობა ცხადყოფს, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში დღგ-ს საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვალდებულება ცალსახად გამოიწვლია საგადასახადო ორგანოში დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულებისაგან, ანუ ეს ორი ვალდებულება პირს დამოუკიდებლად ეკისრება, შესაბამისად, თითოეულისათვის ცალ-ცალკეა სანქციები დადგენილი.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ სააპელაციო სასამართლომ იმ გარემოების გათვალისწინებით, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლით დადგენილია სანქცია დეკლარაციის წარდგენისათვის საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვადის დარღვევაზე, უნდა იმსჯელოს ხსენე-

ბული მუხლით და ამავე კოდექსის 140-ე მუხლის 1-ელი ნაწილით (დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობა) გათვალისწინებულ სამართალდარღვევებზე.

საკასაციო სასამართლო ასევე აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის გამოყენების შემთხვევაში ყურადღება უნდა მიაქციოს იმ გარემოებას, რომ 2008 წლის 26 დეკემბრის 1871 კანონით საქართველოს საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ცვლილებების შედეგად საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის დარღვევისათვის შემცირდა საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლით გათვალისწინებული საჯარიმო სანქცია, კერძოდ, დადგინდა, რომ საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენისათვის საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვადის დარღვევა იწვევს პირის დაჯარიმებას დეკლარაციის/გაანგარიშების საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 5 %-ის ოდენობით ყოველ დაგვიანებულ სრულ (არასრულ) თვეზე. ამასთან, მთელ დაგვიანებულ პერიოდზე გამოანგარიშებული სანქციის ჯამური თანხა არ უნდა აღემატებოდეს გადასახდელად დარიცხული გადასახადის თანხის 60%.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საერთო წესის თანახმად, საგადასახადო კანონმდებლობას არ აქვს უკუქცევითი ძალა და საგადასახადო დაბეგვისათვის გამოიყენება საგადასახადო კანონმდებლობის ოფიციალურად გამოქვეყნებული და ძალაში შესული ის ნორმატიული აქტები, რომლებიც მოქმედებს საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილი), თუმცა მოცემულ შემთხვევაში დავის საგანს შეადგენს არა საგადასახადო დაბეგვრა, არამედ საგადასახადო სამართალდარღვევა, პასუხისმგებლობა.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 125-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების დროს, თუ კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი სამართალდარღვევის ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს იმ გარემოებას, რომ სადავო აქტების კანონიერების გადამოწმება სს «...» საჩივრის საფუძველზე მოხდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 15 იანვრის გადაწყვეტილებით. ამასთან, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-7 მუხლზე, რომლის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო სისტემა მოიცავს ასევე საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ურთიერთობისას წარმოშობილ დავათა გასაჩივრებისა და გადაწყვეტის წესს.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ სააპელაციო სასამართლომ საქმის ხელახლა განხილვისას სრულყოფილად უნდა შეამოწმოს გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონიერება როგორც გადასახადის ძირითადი თანხის, ისე ჯარიმა-საურავის დარიცხვის ნაწილში.

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

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტის მიხედვით, საკასაციო სასამართლო აუქმებს გადაწყვეტილებას და საქმეს ხელახლა განსახილველად აბრუნებს სააპელაციო სასამართლოში, თუ არსებობს ამ კოდექსის 394-ე მუხლით გათვალისწინებული საფუძველები, გარდა აღნიშნული მუხლის «გ» და «ე» ქვეპუნქტებისა. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის «ე» ქვეპუნქტის თანახმად კი გადაწყვეტილება ყოველთვის ჩაითვლება კანონის დარღვევით მიღებულად, თუ გადაწყვეტილების დასაბუთება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელია.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოცემულ შემთხვევაში დაშვებულ ნაწილში სახეზეა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის «ე» ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საკასაციო საჩივრის აბსოლუტური საფუძველი, შესაბამისად, საკასაციო სასამართლო თვითონ ვერ მიიღებს გადაწყვეტილებას საქმეზე, რადგან არსებობს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412-ე მუხლით გათვალისწინებული საქმის ხელახლა განსახილველად დაბრუნების საფუძველი.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სს «...» საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ გ ი ნ ა:

1. სს «...» საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 4 ნოემბრის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
3. სახელმწიფო ბაჟის დაკისრების საკითხი გადაწყდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;
4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

ქონებისა და მოგების გადასახადების დეკლარაციების წარდგენის ვადის გაგრძელების წინაპირობები

განჩინება

18ს-1042-1013 (კ-10)

5 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 30 ოქტომბერს შპს «...» სასარჩელო განცხადებით მიმართა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს მოპასუხეების-საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია), საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მიმართ, რომლითაც მოითხოვდა ბათუმის რეგიონალური ცენტრის 2009 წლის 24 ივლისის 15338 ბრძანების, 2009 წლის 27 ივლისის 16268/465 საგადასახადო მოთხოვნის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 25 სექტემბრის 13124 ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 19 ოქტომბრის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობას.

ბათუმის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2010 წლის 2 მარტის გადაწყვეტილებით სს «...» სარჩელი არ დაკმაყოფილდა უსაფუძვლოდის გამო.

საქალაქო სასამართლომ იხელმძღვანელა შემდეგი მოსაზრებებით:

პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგენილად ცნო, რომ სს «...» 2009 წლის 31 მარტს განცხადებით მიმართა ბათუმის რეგიონალურ ცენტრს ქონებისა და მოგების წლიური დეკლარაციის წარდგენის ვადის გაგრძელების მოთხოვნით. ამ დროისათვის ქონების გადასახადის პირადი აღრიცხვის ბარათზე მას ერიცხებოდა ზედმეტობა 415 ლარის ოდენობით. საგადასახადო სამსახურის მიერ ჩაითვალა, რომ სს «...» მიერ თანხის გადახდა დეკლარაციების წარდგენის ვადის გაგრძელების მომენტისათვის მოხდა ნაწილობრივ, რამდენადაც გადასახდელი თანხა 2009 წლის 30 ივნისის წარდგენილი 2008 წლის ქონების გადასახადის წლიური დეკლარაციის მიხედვით, შეადგენდა 6622 ლარს, ხოლო როგორც აღინიშნა, პირადი აღრიცხვის ბარათზე მას ერიცხებოდა ზედმეტობა 415 ლარის ოდენობით, შებამისად სს «...» მიერ არ შესრულებულა საგადასახადო კოდექსის 96-ე მუხლით დადგენილი პირობები.

ბათუმის რეგიონული ცენტრის 2009 წლის 24 ივლისის 15338 ბრძანებით და 2009 წლის 27 ივლისის 16268/465 საგადასახადო მოთხოვნით სს «...», საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის საფუძველზე, დაჯარიმდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 25 სექტემბრის 13124 ბრძანებით, სს «...» საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, რაც გადამხდელის მიერ გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში. საბჭოს 2009 წლის 19 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ, მხარეთა განმარტებებით, აგრეთვე საქმეში წარმოდგენილი ქონების გადასახადის პირადი ბარათით დადგენილად მიიჩნია, რომ 2008 წლის 16 ივნისს სს «...» 2007 წლის მონაცემების შესაბამისად დაერიცხა ქონების გადასახადი 5 335 ლარის ოდენობით. 2008 წლის 26 ივნისს სს «...» გადაიხდა 4 428.89 ლარი. ამასთან ქონების გადასახადში მას ჰქონდა ზედმეტობა 1 321.33 ლარი, რაც ჯამში შეადგენს 5 750.22 ლარს. შესაბამისად, 2009 წლის 1 აპრილისათვის სს «...» გადახდილი ჰქონდა 5 750.22 ლარი ანუ 415.22 ლარით მეტი, ვიდრე 2008 წლის 16 ივნისს დარიცხული საავანსო გადასახადი.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელე მხარის მტკიცება, რომ საგადასახადო სამსახურმა სს «...» მიმართ უსაფუძვლოდ გამოიყენა საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლი და განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 96-ე მუხლის თანახმად, თუ გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი წლიურ საშემოსავლო, ქონების ან მოგების გადასახადის დეკლარაციის წარდგენის ვადის გასვლამდე წერილობით მიმართავს საგადასახადო ორგანოს ვადის გაგრძელების თაობაზე და გადაიხდის იმ დროისათვის მოსალოდნელ გადასახადსაც, დეკლარაციის წარდგენის ვადა ავტომატურად გაუგრძელდება 3 თვით. ამ მუხლის თანახმად, საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის გაგრძელება არ მოქმედებს გადასახადის გადახდის დროზე და არ აჩერებს გადაუხდელ გადასახადზე საურავის დარიცხვას. სასამართლომ მიუთითა ამავე კოდექსის მე-3 მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლითაც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის უფროსი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების მიზნით გამოსცემს ბრძანებებს, შიდა ინსტრუქციებსა და მეთოდურ მითითებებს საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენებასთან დაკავშირებით. საგადასახადო ორგანოები საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში ხელმძღვანელობენ ასეთი ბრძანებებით, შიდა ინსტრუქციებითა და მეთოდური მითითებებით. სასამართლომ მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 96-ე მუხლთან დაკავშირებით გამოცემულ «საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის გაგრძელების შესახებ» მეთოდური მითითებების დამტკიცების თაობაზე შემოსავლების სამსახურ-

რის უფროსის 2009 წლის 26 მარტის 1722 ბრძანებაზე, რომლის თანახმად, თუ დადგენილ ვადაში გადახდილი გადასახადის თანხა არ დაემთხვევა გადავადებული დეკლარაციით ფაქტიურად დეკლარირებულს, შესაბამისად უარყოფით სალდოს დაერიცხება საურავი და გადამხდელის მიმართ გამოყენებული იქნება საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლით გათვალისწინებული საჯარიმო სანქციები.

საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებების საფუძველზე, სასამართლომ უდავოდ დადასტურებულად მიიჩნია, რომ სს «...» 2009 წლის 31 მარტს განცხადებით მიმართა შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალურ ცენტრს და მოითხოვა ქონების 2008 წლის წლიური დეკლარაციების წარდგენის ვადის გაგრძელება, თუმცა მის მიერ საგადასახადო კოდექსის 96-ე მუხლის გათვალისწინებული ვალდებულება, რაც დეკლარაციის გადავებისათვის აუცილებელ პირობას წარმოადგენს, მხოლოდ ნაწილობრივ იქნა შესრულებული, კერძოდ, მოსალოდნელი გადასახადი «...» მიერ მთლიანად არ იქნა გადახდილი, მას პირადი აღრიცხვის ბარათზე ერიცხებოდა ზედმეტობა, მხოლოდ 415 ლარის ოდენობით. აქედან გამომდინარე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ სს «...» არ შეასრულა საგადასახადო კოდექსის 96-ე მუხლით გათვალისწინებული პირობა, რის გამოც მის მიერ 2009 წლის 30 ივნისს წარმოდგენილი დეკლარაცია საგადასახადო სამსახურმა სწორად ჩათვალა დაგვიანებით წარდგენილად.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ, საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლზე მითითებით დაასკვნა, რომ სს «...» კანონის მოთხოვნათა შესაბამისად იქნა დაჯარიმებული 931.05 ლარით.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ ბათუმის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) 2009 წლის 24 ივლისის 15338 ბრძანება და 2009 წლის 27 ივლისის 16268/465 საგადასახადო მოთხოვნა, მოსარჩელისათვის ჯარიმის სახით 931.05 ლარის დარიცხვის თაობაზე, აგრეთვე სს «...» საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 25 სექტემბრის 13124 ბრძანება და სს «...» საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის შესახებ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 19 ოქტომბრის გადაწყვეტილება კანონის მოთხოვნათა შესაბამისად არის მიღებული.

მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სს «...».

აპელანტი სააპელაციო საჩივრით ითხოვდა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2010 წლის 2 მარტის გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებას.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 25 ივნისის გადაწყვეტილებით სს «...» სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2010 წლის 2 მარტის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება; სს «...» სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ბათილად იქნა ცნობილი ბათუმის რეგიონალური ცენტრის 2009 წლის 24 ივლისის 15338 ბრძანება, 2009 წლის 27 ივლისის 16268/465 საგადასახადო მოთხოვნა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 25 სექტემბრის 13124 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 19 ოქტომბრის გადაწყვეტილება სს «...» 731,05 ლარის დარიცხვის ნაწილში.

სააპელაციო სასამართლომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 96-ე მუხლზე მითითებით განმარტა, რომ დასაშვებია წლიური საშემოსავლო, მოგების ან ქონების დეკლარაციის წარდგენის ვადის გაგრძელება იმ პირობებით, თუ გადამხდელი დეკლარაციის წარდგენის ვადის გასვლამდე მიმართავს საგადასახადო ორგანოს და გადაიხდის იმ დროისათვის მოსალოდნელ გადასახადს, დეკლარაციის წარდგენის ვადის გაგრძელება არ მოქმედებს გადასახადის გადახდის დროზე და არ აჩერებს გადაუხდელ გადასახადზე საურავის დარიცხვას. სააპელაციო სასამართლომ დადგინდა მიიჩნია, რომ 2009 წლის 1 აპრილისათვის სს «...» გადახდილი ჰქონდა 5 750,22 ლარი.

სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის დარღვევა იწვევს პირის დაჯარიმებას მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როცა დაგვიანებით წარდგენილი დეკლარაციის საფუძველზე დგინდება ბიუჯეტში დამატებით გადასახდელი თანხა და ამ მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმა გამოიყენება დეკლარაციის საფუძველზე გადასახდელი თანხის მხოლოდ იმ ნაწილის მიხედვით, რომელიც არ იყო გადახდილი. სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, აღნიშნულს განამტკიცებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2007 წლის 27 მარტის ბრძანებით დამტკიცებული მეთოდური მითითებები საგადასახადო კოდექსის 96-ე მუხლის გამოყენებასთან დაკავშირებით და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2007 წლის 13 აპრილის 13073 ბრძანება «საგადასახადო კოდექსის 96-ე მუხლის გამოყენებასთან დაკავშირებით მეთოდური მითითებების დამტკიცების თაობაზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 27 მარტის 12824 ბრძანებაში ცვლილების შეტანის თაობაზე».

საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის შინაარსი სააპელაციო სასამართლომ განმარტა იმგვარად, რომ განსახილველ შემთხვევაში დეკლარაციის საფუძველზე გადამხდელისათვის გადასახდელად დასარიცხი თანხა შეადგენდა 6 622 ლარს, საიდანაც გადამხდელს 5 750,22 ლარი გადახდილი ჰქონდა, ამდენად 131-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 5% გაანგარიშებული უნდა იქნეს დარიცხული და გადახდილი გადასახადის თანხებს შორის სხვაობიდან ($6\ 622 - 5\ 750,22 = 871,78$). სამ თვეზე გაანგარიშებით 871,78 ლარის 5% შეადგენს 130,8 ლარს, ვინაიდან საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის მე-2 ნაწილით, ამ მუხლის პირველ ნაწილის მიხედვით გამოანგარიშებული სანქციის ჯამური თანხა არ უნდა იყოს 200 ლარზე ნაკლები, სს «...» გადასახდელად უნდა დაკისრებოდა ჯარიმა 200 ლარის ოდენობით. სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ ქონების დეკლარაციის საფუძველზე დარიცხული გადასახადის თანხა 6 622 ლარი გადამ-

ხდელს კანონით დადგენილ ვადაში გადახდილი აქვს სრულად (5 750.22 ლარი მას გადახდილი ჰქონდა 2008 წლის 26 ივნისის მდგომარეობით, ხოლო დანარჩენი 871.78 ლარი გადაიხადა კანონით დადგენილ ვადაში), რასაც საგადასახადო ორგანო სადავოდ არ ხდის. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლომ ჩათვალა, რომ სახელმწიფო ბიუჯეტს გადამხდელის ქმედებით რაიმე ზიანი არ მისდგომია.

მითითებული გადაწყვეტილება საკასაციო საჩივრით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და ბათუმის რეგიონალურმა ცენტრმა.

კასატორი-საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მოსაზრებით, საგადასახადო კოდექსის 96-ე მუხლთან მიმართებაში არსებობს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 27 მარტის 12824 ბრძანებით გათვალისწინებული მეთოდური მითითება, რომლის თანახმად თუ დადგენილ ვადაში გადახდილი გადასახადის თანხა არ დაემთხვევა გადავადებული დეკლარაციით ფაქტიურად დეკლარირებულს, შესაბამისად, უარყოფით სალდოს დაერიცხება საურავი და გადამხდელის მიმართ გამოყენებული იქნება საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლით გათვალისწინებული საჯარიმო სანქციები. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან გადასახადის გადამხდელის მიერ გადახდილ გადასახადის თანხასა და გადავადებული დეკლარაციით ფაქტიურად დეკლარირებულ თანხას შორის უარყოფითი სალდო შეადგენს 6207 ლარს, ფინანსთა სამინისტრო მიიჩნევდა, რომ გადასახადის გადამხდელის მიმართ, საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლით განსაზღვრული სანქციის ოდენობა დადგენილია საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა სრული დაცვით.

კასატორები – ბათუმის რეგიონალური ცენტრი და სსიპ შემოსავლების სამსახური საკასაციო საჩივარში აღნიშნავენ, რომ სს „...“ წერილობითი მომართვა არ აკმაყოფილებდა საგადასახადო კოდექსის 96-ე მუხლის და შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 26 მარტის 1722 ბრძანებით დამტკიცებულ –საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის გაგრძელების შესახებ მეთოდური მითითებით დადგენილ მოთხოვნებს.

კასატორთა მოსაზრებით, გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით სააპელაციო სასამართლომ საგადასახადო კოდექსის 96-ე მუხლის განმარტებით შემოსავლების სამსახურის ზემოაღნიშნული ბრძანებით დადგენილი მოთხოვნებისაგან განსხვავებული წესი დაადგინა. კასატორი თვლიდა, რომ აღნიშნული საგადასახადო კოდექსის ზემოთ მითითებულ ნორმებთან ერთად ეწინააღმდეგებოდა საგადასახადო კოდექსის 71-ე მუხლის პირველი ნაწილის «ა» პუნქტის მოთხოვნებს. კასატორები მიიჩნევდნენ, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების მიღების დროისათვის არ მომხდარა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების სათანადოდ გამოკვლევა და მისი სწორი სამართლებრივი შეფასება.

ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, კასატორები საკასაციო საჩივრით ითხოვდნენ ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 25 ივნისის გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და ბათუმის რეგიონალური ცენტრის საკასაციო საჩივრები უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს, შემდეგ გარემოებათა გამო:

როგორც საქმეში წარმოდგენილი მასალების ანალიზი და მხარეთა მიერ სასამართლოზე განვითარებული მოსაზრებები ცხადყოფს, წინამდებარე შემთხვევაში დავის საგანს წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის გამოყენების მართლობიერება ამავე კოდექსის 96-ე მუხლთან მიმართებაში.

საქმის არსებითად გადაწყვეტისა და ზემოაღნიშნული ნორმების შეფარდების კანონიერების განსაზღვრის მიზნით, საკასაციო სასამართლო საჭიროდ მიიჩნევს მითითებული ნორმების სამართლებრივ ანალიზს.

საქმეზე დადგენილადაა ცნობილი, რომ სს „...“ 2009 წლის 31 მარტს განცხადების საფუძველზე მოითხოვა 2008 წლის მოგებისა და ქონების გადასახადების დეკლარაციების წარდგენის ვადის გაგრძელება. ასეთი მოთხოვნის სამართლებრივ საფუძველს წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 96-ე მუხლი, რომელიც ადგენს, რომ თუ გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი წლიური სამომავლო, ქონების ან მოგების გადასახადის დეკლარაციის წარდგენის ვადის გასვლამდე წერილობით მიმართავს საგადასახადო ორგანოს ვადის გაგრძელების თაობაზე და გადაიხდის იმ დროისათვის მოსალოდნელ გადასახადსაც, დეკლარაციის წარდგენის ვადა ავტომატურად გაგრძელდება 3 თვით. ამ მუხლის თანახმად საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის გაგრძელება არ მოქმედებს გადასახადის გადახდის დროზე და არ აჩერებს გადაუხდელ გადასახადზე საურავის დარიცხვას.

როგორც ზემოაღნიშნული მუხლის ანალიზი ცხადყოფს, იმისთვის, რათა დაინტერესებულმა პირმა (გადასახადის გადამხდელმა) მიადწიოს დასახულ მიზანს – მოგებისა და ქონების გადასახადების დეკლარაციების წარდგენის ვადების ავტომატურ გაგრძელებას – მან ერთდროულად უნდა შეასრულოს ორი სავალდებულო პირობა: 1. გადასახადის დეკლარაციის წარდგენის ვადის გასვლამდე წერილობით მიმართოს საგადასახადო ორგანოს ვადის გაგრძელების თაობაზე და 2. იმავედროულად, ანუ იმავე ვადაში (გადასახადის გადახდისთვის კანონით დადგენილ ვადაში) გადაიხადოს იმ დროისათვის მოსალოდნელი გადასახადის თანხები;

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს სამ ძირითად ფაქტორზე: 1. ქონების გადასახადების დეკლარაციების წარდგენისთვის კანონით დადგენილ ზღვრულ ვადებზე, 2. მოსარჩელის მიერ ვადების გაგრძელების შესახებ განცხადების წარდგენის კონკრეტულ დროზე და 3. მოსარჩელის მიერ მოსალოდნელი გადასახადების გადახდის ვალდებულების შესრულების კონკრეტულ დროზე;

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად, ქონების გადასახადის დეკლარაციის წარდგენის ვადა გრძელდება საგადასახადო წლის 1 აპრილამდე;

უდავოა, რომ მოსარჩელე სს «...» ქონების გადასახადის დეკლარაციის წარდგენის ვადის გაგრძელების მიზნით მოპასუხეს სათანადო განცხადება წარუდგინა დეკლარაციის წარდგენის ვადის გასვლამდე – 2009 წლის 1 აპრილამდე – 2009 წლის 31 მარტს, რაც იმას ნიშნავს, რომ სს «...» მოცემულ შემთხვევაში ნამდვილად შეასრულა საგადასახადო კოდექსის 96-ე მუხლით გათვალისწინებული პირველი პირობა;

რაც შეეხება მოსალოდნელი გადასახადების გადახდის ვალდებულებას, დადგენილია, რომ 2009 წლის 1 აპრილის მდგომარეობით მოსარჩელემ გადაიხადა 5750 ლარი, აქედან ქონების გადასახადის პირადი აღრიცხვის ბარათზე ერიცხებოდა ზედმეტობა 415 ლარის ოდენობით;

ზემოაღნიშნული დადგენილი გარემოებებიდან გამომდინარე საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ სს «...» საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 96-ე მუხლით დადგენილი ორივე სავალდებულო პირობის შესრულების გამო ავტომატურად გაუგრძელდა მოგებისა და ქონების გადასახადების დეკლარაციების წარდგენის ვადები 3 თვით, კერძოდ 2009 წლის 1 ივლისამდე.

თუ ჩავთვლით, რომ სს «...» საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 96-ე მუხლის საფუძველზე ნამდვილად მოიპოვა ქონების გადასახადის დეკლარაციის 2009 წლის 1 ივლისამდე წარდგენის უფლება (მოსარჩელის მიერ ქონების გადასახადის დეკლარაცია საგადასახადო ინსპექციაში წარდგენილია 2009 წლის 30 ივნისს,) მაშინ სახეზე არ არის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის 1-ელი ნაწილით გათვალისწინებული გადაცდომის შემადგენლობის ერთ-ერთი აუცილებელი ელემენტი – დეკლარაციის საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვადის დარღვევით წარდგენა.

საკასაციო სასამართლო ადასტურებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 96-ე მუხლით დადგენილი ორი სავალდებულო პირობიდან ერთ-ერთის დაუცველობა გადასახადის გადამხდელისათვის გამორიცხავს დეკლარაციის წარდგენის ვადის ავტომატურად გაგრძელების შესაძლებლობას და ასეთი გადამხდელის მიმართ იწვევს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლით დადგენილი პასუხისმგებლობის მექანიზმის ამოქმედებას, თუმცა განსახილველ შემთხვევაში საკასაციო სასამართლო გამორიცხავს 96-ე მუხლის დაუცველობის ფაქტს. აღნიშნული მოსაზრების განვითარების შესაძლებლობას საკასაციო სასამართლოს აძლევს ასევე თავად ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ შექმნილი დოკუმენტი, კერძოდ, საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს სს «...» მიმართ 30.06.2009 წელს შედგენილი საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის მოტივაციაზე, რომლითაც დასტურდება, რომ სს «...» გადავადებული ჰქონდა დეკლარაციის წარდგენის ვალდებულება, თუმცა ოქმის შედგენის საფუძველად მოხმობილია საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლი (დადგენილ ვადაში დეკლარაციის წარუდგენლობა);

ყოველივე აღნიშნულის საფუძველზე, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ გადავადებული დეკლარაციის წარდგენის შემდგომ დარიცხულ გადასახადის თანხაზე 6622 ლარზე ზედმეტად დარიცხული 415 ლარის გამოკლებით მიღებულ უარყოფით სალდოზე – 6207 ლარზე საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლით გათვალისწინებული საჯარიმო სანქციის 931.05 ლარის სს «...» დარიცხვა ($6207 \times 5\% \times 3 = 931.05$) არასწორია და ეწინააღმდეგება კანონის მოთხოვნას, ვინაიდან სახეზე არ არის 131-ე მუხლის 1-ელი ნაწილით გათვალისწინებული გადაცდომის შემადგენლობა. საგადასახადო კოდექსის 96-ე მუხლის ბოლო წინადადების ანალიზი ცხადყოფს, რომ კანონმდებელი გადასახადის გადამხდელისთვის დეკლარაციის წარდგენის ვადის ავტომატურად გაგრძელების პირობებში უშვებს ვარაუდს იმის შესახებ, რომ მოსალოდნელი გადასახადის უკვე გადახდილი თანხები შესაძლოა აღმოჩნდეს საანგარიშო წლის მიხედვით საბოლოოდ დაანგარიშებულ და დეკლარაციაში მითითებულ გადასახადის თანხაზე ნაკლები, ანუ ასეთი ვარაუდის პირობებში 96-ე მუხლის ბოლო წინადადება გადასახადის გადამხდელს აძლევს იმის უფლებას, რომ მან დეკლარაციის წარდგენის ვადის ავტომატურად გაგრძელების მიზნით გადასახადის თანხის წინასწარი გადახდა განახორციელოს იმის ცნობით და ვარაუდით, რომ დეკლარირებული გადასახადის თანხის საბოლოო ოდენობა იქნება უკვე გადახდილ თანხაზე მეტი, თუმცა ასეთი სავარაუდო გადახდის პირობებში გადასახადის გადამხდელს უნარჩუნდება გადავადებული დეკლარაციის წარდგენის პარალელურად ბიუჯეტის კუთვნილი გადასახადის თანხის სრულად გადახდის ვალდებულება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 96-ე მუხლის ბოლო წინადადების თანახმად, ასეთი დაგვიანებული გადახდის თანმდევი ერთადერთი ნეგატიური შინაარსის ღონისძიებაა დაგვიანებულ თანხაზე საურავის დარიცხვა და არა ჯარიმის დაკისრება.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ სახელმწიფო ბიუჯეტის კუთვნილი გადასახადის თანხის (თანხის ნაწილის) დაგვიანებით გადახდა გადასახადის გადამხდელს არ ათავისუფლებს იმ სახისა და ზომის საგადასახადო-სამართლებრივი პასუხისმგებლობისაგან, რომელიც დადგენილია ამავე 96-ე და 129-ე მუხლებით (მაგრამ არა 131-ე მუხლით), კერძოდ საუბარია გადასახადის თანხის (თანხის ნაწილის) კანონით დადგენილ ვადაში გადაუხდელობისთვის საურავის დარიცხვისა და გადახდის ვალდებულებაზე. 96-ე მუხლის ჩანაწერი მასზედ, რომ ამ მუხლის თანახმად საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის გაგრძელება არ მოქმედებს გადასახადის გადახდის დროზე და არ აჩერებს გადაუხდელობაზე საურავის დარიცხვას, განაპირობებს იმავე კოდექსის 129-ე მუხლის ამოქმედებას, რაც იმას ნიშნავს, რომ სს «...» მოცემულ სადავო შემთხვევაში ქონების გადასახადების გადაუხდელობაზე (ანუ 2009 წლის 1 აპრილამდე ვადაში გადაუხდელობაზე) უნდა დარიცხვოდა საურავი 2009 წლის 1 აპრილიდან ამ თანხის სახელმწიფო ბიუჯეტში სრულად გადახდის დრომდე დროის შუალედის მიხედვით, ნაცვლად მისი დაჯარიმებისა.

მიუხედავად წარმოდგენილი მსჯელობისა და იმ გარემოებისა, რომ საკასაციო სასამართლო საგადასახადო კოდექსის 96-ე და 131-ე მუხლებთან მიმართებაში არ იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში წარმოდგენილ მოსაზრებას, თვლის, რომ გადაწყვეტილება უცვლელად უნდა იქნას დაატოვებული, შემდეგ მოსაზრებათა გამო: საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 404-ე მუხლის I ნაწილის თანახმად, საკასაციო

სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას საკასაციო საჩივრის ფარგლებში, ხოლო იმავე საპროცესო კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად, სასამართლოს უფლება არ აქვს მიაკუთვნოს თავისი გადაწყვეტილებით მხარეს ის, რაც მას არ უთხოვია, ან იმაზე მეტი, ვიდრე ის მოითხოვდა.

ზემოაღნიშნული მუხლების მოთხოვნებიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო არ არის უფლებამოსილი სს «...» მოთხოვნის არარსებობის პირობებში გადაწყვეტილება შემოაბრუნოს კასატორის საუარესოდ, რის გამოც თვლის, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება უნდა დარჩეს უცვლელი.

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, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და ბათუმის რეგიონალური ცენტრის საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 25 ივნისის გადაწყვეტილება;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

ეკონომიკური საქმიანობის საქონლის ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება

განჩინება

18ს-1456-1418(2კ-10)

30 მარტი, 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:

2008 წლის 3 აპრილს ი/მ «მ. თ-მემ» სარჩელით მიმართა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს მოპასუხე ბათუმის რეგიონალური ცენტრის წინააღმდეგ. მოსარჩელემ მოითხოვა ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 8 ოქტომბრის 16228 ბრძანებისა და 2007 წლის 9 ოქტომბრის 18124/213 საგადასახადო მოთხოვნის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 25 დეკემბრის 18012 ბრძანების და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2008 წლის 11 თებერვლის 105-04/1084 გადაწყვეტილების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრის 2008 წლის 6 მარტის 1199 ბრძანების ნაწილობრივ გაუქმება, შესაბამისად, დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადის – სულ 16 260 ლარის ჩამოწერა.

მოსარჩელემ განმარტა, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 26 ივლისის 14372 და 2007 წლის 22 აგვისტოს 15131 ბრძანების საფუძველზე ინდივიდუალურ საწარმო «მ. თ-მეში» ჩატარდა საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რომელიც დაიწყო 26 ივლისს და დასრულდა 10 სექტემბერს, შემოწმებამ მოიცვა 2004 წლის 10 აგვისტოდან 2007 წლის 1 აგვისტომდე პერიოდი.

საგადასახადო შემოწმების შედეგებზე ინსპექციის მიერ გამოიკა 2007 წლის 8 ოქტომბრის 16228 ბრძანება და 2007 წლის 9 ოქტომბერს მიღებული იქნა 18124/213 «საგადასახადო მოთხოვნა», რომელთა შესაბამისად, საწარმოს დამატებით დაერიცხა სულ 216 631 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადი 103 979 ლარი, ჯარიმა – 59 788 ლარი და საურავი – 52 965 ლარი. სახეობათა მიხედვით გადასახადი გადანაწილდა შემდეგნაირად: დამატებული ღირებულების გადასახადი – 80 336 ლარი. მათგან ძირითადი გადასახადი – 38 742 ლარი, ჯარიმა სსკ 132-ე მუხლის შესაბამისად – 101,39 ლარი, ჯარიმა 131-ე მუხლით – 15 800 ლარი და საურავი სსკ 129-ე მუხლით – 15 655 ლარი. საშემოსავლო გადასახადი – 41 293 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადი – 22 502 ლარი, ჯარიმა სსკ 132-ე მუხლით – 5 625 ლარი, საურავი სსკ 129-ე მუხლით – 13 166 ლარი. სოციალური გადასახადი სულ 82 772 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადი – 2 222 ლარი, ჯარიმა სსკ 132-ე მუხლით – 16 726 ლარი და საურავი 129-ე მუხლით – 23 824 ლარი. ქონების გადასახადი – 1 016 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადი – 428 ლარი, ჯარიმა სსკ 137-ე მუხლით – 400 ლარი, საურავი 129-ე მუხლით – 188 ლარი. მიწის გადასახადი 117 ლარი, ძირითადი გადასახადი – 85 ლარი და საურავი 129-ე მუხლით – 32 ლარი, ჯარიმა სსკ 139-ე მუხლით – 500 ლარი, ჯარიმა სსკ 137-ე მუხლით – 200 ლარი, ჯარიმა სსკ 133-ე მუხლით – 10 396 ლარი.

ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 8 ოქტომბრის 16228 ბრძანება და 2007 წლის 9 ოქტომბრის 18124213 საგადასახადო მოთხოვნა გასაჩივრებულ იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურში. შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 25 დეკემბრის 18012 ბრძანებით მოსარჩელის მოთხოვნა დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; მოსარჩელეს მოეხსნა 2004 წელში უკანონოდ დარიცხული დამატებითი ღირებულების გადასახადი, დანარჩენ ნაწილში კი ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტები უცვლელად დარჩა.

ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები, აგრეთვე, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 25 დეკემბრის 18012 ბრძანება გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს მიერ ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 8 ოქტომბრის 16228 ბრძანება, 2007 წლის 9 ოქტომბრის 181244213 მოთხოვნა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 25 დეკემბრის 18012 ბრძანება ნაწილობრივ გაუქმდა საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში.

საბჭოს მიერ ძალაში იქნა დატოვებული ინდ/მეწარმეზე დარიცხული თანხები პირად საკუთრებაში არსებული ქონების გაქირავებით მიღებული შემოსავლების დღგ-ით დაბეგრის ნაწილში. საბჭომ მიიჩნია, რომ მიუხედავად იმისა, რომ მეწარმეს საგადასახადო ინსპექციაში წარდგენილი ჰქონდა განცხადება სამეწარმეო საქმიანობის შეჩერების შესახებ, ამ პერიოდში მას დაუდგინდა იჯარით ქონებიდან მიღებული შემოსავალი, რაც წარმოადგენდა არასამეწარმეო ეკონომიურ საქმიანობას, ამიტომ მეწარმის დღგ-ით და სოციალური გადასახადებით დაბეგრვა იყო სწორი.

მოსარჩელე აღნიშნავდა, რომ ის არ ეთანხმებოდა ასეთ არგუმენტაციას, ვინაიდან გაქირავებული ფართი 100 კვ.მ წარმოადგენდა ფიზიკური პირის – მ. თ-ძის საკუთრებას. მისი ქონება მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად დღგ-ით და სოციალური გადასახადით არ იბეგრებოდა, იგი იბეგრებოდა მხოლოდ სამემოსავლო გადასახადით. უძრავი ქონების გაქირავებიდან მიღებულ შემოსავლებზე გადასახადების დარიცხვა უკანონო იყო და მოითხოვდა მის გაუქმებას, ასევე უნდა გაუქმებულიყო დამატებით დარიცხული თანხა, ვინაიდან საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2008 წლის 11 თებერვლის 105041084 წერილში უკანონოდ იქნა ხარჯებიდან ამოღებული საქონლის ღირებულება, რომელიც იმ დროს მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის სრული დაცვით ასახული იყო საწარმოს ბუღალტერიაში, დაბეგრული და დეკლარირებული იყო საგადასახადო ინსპექციაში. მხარემ არამართებულად მიიჩნია 2005 წლის 1 იანვრიდან მოქმედი საგადასახადო კოდექსის დებულებების 93-ე მუხლის გავრცელება 2004 წელზე. შემოწმების მიერ შემენის დოკუმენტად არ იქნა ჩათვლილი 2004 წლის შესყიდვის აქტები, რომლითაც ძირითადად მიღებული ჰქონდათ სოფლის მეურნეობის პროდუქტები, რაზეც სასაქონლო ზედდებულებები ვერ გამოიწერებოდა. 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, გადამხდელი ვალდებული იყო, სრულიად აღერიცხა მის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, რათა გარანტირებული ყოფილიყო კონტროლი მათ დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე, ამასთან, აღრიცხვის პირველად დოკუმენტში სრულიად და გარკვევით უნდა ასახულიყო სამეურნეო ოპერაციის შინაარსი, საგანი, თანხა, სამეურნეო ოპერაციაში მონაწილე მხარეების დასახელება.

მოსარჩელემ განმარტა, რომ მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, სასაქონლო მატერიალური ფასეულობა აღურიცხავად არ ჩაითვლებოდა და გადასახადის სანქცია არ განხორცილდებოდა იმ შემთხვევაში, თუ მისი რეალიზაციის, გადაცემის ან სხვა სახის გამოყენების შესახებ სათანადო ინფორმაცია ჩართული იყო გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ინსპექციაში წარდგენილ დეკლარაციაში.

გარდა აღნიშნულისა, საბჭოს მიერ გათვალისწინებულ იქნა მოსარჩელის არგუმენტაცია, პირადი დანაზოგის შემოსავალში აღების არამართებულობაზე, კერძოდ, 2005 წლის აგვისტოს თვეში დღგ-ით დაბეგრას დაქვემდებარებული 95 300 ლარი, წარმოადგენდა მეწარმის პირად დანაზოგს, რომელიც შეცდომით იქნა ასახული ბანკში საწარმოს ანგარიშზე ჩანაწერით - «შემოსავალი ნავაჭრი ამონაგებიდან». ბანკის ამონაწერი არ შეიძლება ჩათვლილიყო ფულის წარმოშობის კანონიერების დამდგენ დოკუმენტად. 95 300 ლართან დაკავშირებით არცერთი დოკუმენტი შემოწმებულს არ გამოუკლენია და ის ფაქტიურად წარმოადგენდა მეწარმის მიერ საწარმოს ანგარიშზე დროებით შენახვის მიზნით პირად შენატანს, ამიტომ, აღნიშნულით შემცირებას ექვემდებარებოდა 2005 წლის ერთობლივი შემოსავალი. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2008 წლის 4 თებერვლის 105041084 გადაწყვეტილების საფუძველზე ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2008 წლის 6 მარტის 1350 ბრძანებით მოსარჩელეს ჩამოეწერა დამატებით დარიცხული თანხები სულ – 147 061 ლარი, ძირითადი გადასახადი – 72 947 ლარი, ჯარიმა – 30 882 ლარი და საურავი – 43 232 ლარი. მოცემულ გადაწყვეტილებას მოსარჩელე არ დაეთანხმა შემდეგ საკითხებში: მიიჩნია, რომ უკანონო იყო მის მიერ იჯარით გაცემულ ქონებაზე სოციალური და დამატებული ღირებულების გადასახადის დამატებით დარიცხვა, რადგანაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად ითვლება პირი, რომელიც რეგისტრირებულია ან ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ს გადამხდელად. ანუ მოსარჩელე თვლიდა, რომ ის არ იყო ვალდებული გადაეხადა დღგ-ს გადასახადი, ვინაიდან ფართის მესაკუთრე მ. თ-ძე არ იყო რეგისტრირებული დღგ-ს გადამხდელად.

მოსარჩელის მითითებით, მასსა და ი/მ «ზ. დ-ძეს» შორის 2006 წლის ივლისში დაიდო ხელშეკრულება არასაცხოვრებელი ფართის იჯარით გადაცემის შესახებ, მაგრამ ეს ხელშეკრულება ვერ ამოქმედდა, ვინაიდან ფაქტობრივად ი/მ «ზ. დ-ძეს» 2006 წლის ბოლომდე სამეურნეო საქმიანობა არ უწარმოებია და შესაბამისად, არ გააჩნდა თანხები იჯარის ქირისთვის. აღნიშნულის დასადასტურებლად მიუთითა ი/მ «ზ. დ-ძის» 2006 წლის დეკლარაციაზე,

სადაც ხარჯებში არ იყო ნაჩვენები იჯარის ქირა. აღნიშნული თანხა გადაიხადა 2007 წლის ივლისში, რაც დაფიქსირებული იყო თვის ხარჯებში.

მოსარჩელემ მიუთითა, რომ ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს განმარტებით, უკანონო იყო სარეალიზაციოდ შესყიდული საქონლის თანხების ხარჯებიდან ამოღება, ასეთი თანხები ექვემდებარებოდა ხარჯებში აღიარებას, მითუმეტეს, რომ შესყიდული საქონლის ხარჯების ღირებულება ასახული იყო საწარმოს ბუღალტერიაში, დაბეგრული და დეკლარირებული იყო საგადასახადო ინსპექციაში. მოსარჩელეს 2006 წლის ხარჯებში არ ჩაეთვალა 21 220 ლარის შესყიდული საქონელი, რაც მისთვის იყო გაუგებარი, ვინაიდან საქონელი შეძენილი იყო შესყიდვის აქტებით, რაც ნაჩვენები იყო რეალიზაციაში.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ 2004-2005 წლებში დამატებით არასწორად დაერიცხა სოციალურ გადასახადში – 4 815 ლარი, ხოლო საშემოსავლო გადასახადში – 1 976 ლარი, აღნიშნული კი გამოწვეული იყო ერთიდაიგივე შემოსულობის ორჯერ აღრიცხვით, შემოწმებლის მიერ აღრიცხულ იქნა საწარმოს ბუღალტერიაში ასახული შემოსავლები, სადაც დაფიქსირებული იყო ყველა სახის შემოსავლები, მათ კი ბანკიდან მიღებული 26 750 ლარი შემოსავლებში განმეორებით აღრიცხეს, რის შედეგადაც ამავე ოდენობით გაიზარდა შემოსავლების მოცულობა, ამის გამო დღგ-ში დამატებით დაერიცხა 2 665 ლარი, ასევე უკანონოდ იყო დარიცხული დამატებით 1088 ლარი.

ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2008 წლის 30 მაისის გადაწყვეტილებით ი/მ «მ. თ-ძის» სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ბათილად იქნა ცნობილი ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 8 ოქტომბრის 16228 ბრძანება, მის საფუძველზე შედგენილი 2007 წლის 9 ოქტომბრის 1824/213 «საგადასახადო მოთხოვნა» და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 25 დეკემბრის 18012 ბრძანება; ბათუმის რეგიონალური ცენტრის 20098 წლის 6 მარტის 1199 ბრძანება ნაწილობრივ იქნა ბათილად ცნობილი, კერძოდ გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილის მითითებულ ნაწილში; ბათუმის რეგიონალურ ცენტრს დაევალა, საგადასახადო დავალიანების დაანგარიშება და შესაბამისი შესწორებების შეტანა გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე და ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების მიღება; არ დაკმაყოფილდა მოთხოვნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველი საბჭოს 2008 წლის 11 თებერვლის აქტის ბათილად ცნობაზე, უსაფუძვლოების გამო.

საქალაქო სასამართლოს მიერ დადგენილად იქნა მიჩნეული ის გარემოება, რომ ი/მ «მ. თ-ძე» ბათუმის საგადასახადო ინსპექციაში გადასახადის გადამხდელად რეგისტრირებული იყო 2006 წლის 10 აგვისტოს, მისი იურიდიული მისამართი იყო ბათუმი, ... ქ. 161. საქმიანობის ძირითად საგანს წარმოადგენდა საკვები პროდუქტებით სავალო ვაჭრობა. დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული იყო 2004 წლის 23 სექტემბრიდან. 2006 წლის თებერვალში განცხადებით მიმართა საგადასახადო ინსპექციას და მოითხოვა სამეწარმეო საქმიანობის შეჩერება: მ. თ-ძეს, როგორც ფიზიკურ პირს, საკუთრებაში გააჩნდა უძრავი ქონება, რაც 2006 წლის ივლისში კომერციული საქმიანობისათვის გადასცა ფ. დ-ძეს.

დადგენილად იქნა მიჩნეული ის გარემოებაც, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 26 ივლისს 14372 და 2007 წლის 22 აგვისტოს 15131 ბრძანების საფუძველზე ინდივიდუალურ საწარმო «მ. თ-ძეში» ჩატარდა საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რომელიც დაიწყო 26 ივლისს და დასრულდა 10 სექტემბერს, შემოწმებამ მოიცვა 2004 წლის 10 აგვისტოდან 2007 წლის 1 აგვისტომდე პერიოდი. საგადასახადო შემოწმების შედეგებზე ინსპექციის მიერ გამოიცა 2007 წლის 8 ოქტომბრის 16228 ბრძანება და შესაბამისად, 2007 წლის 9 ოქტომბერს მიღებულ იქნა 18124/213 «საგადასახადო მოთხოვნა», რომელთა შესაბამისად, საწარმოს დამატებით დაერიცხა სულ 216 631 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადი 103 979 ლარი, ჯარიმა 59 788 ლარი და საურავი 52 965 ლარი.

დადგენილად იქნა მიჩნეული ასევე ის გარემოება, რომ გადასახადებით დასაბეგრი ბრუნვის გაზრდა გამოიწვია იმან, რომ მეწარმეს არ ჰქონდა შემოსავლებში ნაჩვენები საბანკო ანგარიშზე საქონლის რეალიზაციის შედეგად გადმორიცხული თანხები, კერძოდ, 2005 წლის აგვისტოში მეწარმის საბანკო ანგარიშზე ჩანაწერით შემოსავლები ნავაჭრი ამონაგებიდან ჩარიცხული 95300 ლარი, რომლის წარმომავლობა ბუღალტრული დოკუმენტებით არ დგინდებოდა. შემოსავალში აღებული არ იყო 2006-2007 წლებში პირად საკუთრებაში არსებული ქონების გაქირავებით მიღებული თანხები, ხარჯებიდან ამოღებულ იქნა საქონლის ღირებულება, რომლის შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტები არ შეესაბამებოდა მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 93-ე მუხლის მოთხოვნებს. მოსარჩელე დაჯარიმდა აგრეთვე გადასახადებით დასაბეგრი ობიექტების აღრიცხვის წესისა და სალარო აპარატის გარეშე ფუნქციონირებისათვის. საგადასახადო ინსპექციის აქტები გასაჩირებულ იქნა ი/მ «მ. თ-ძის» მიერ შემოსავლების სამსახურში. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 25 დეკემბრის 18012 ბრძანებით მოსარჩელის მოთხოვნა დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; მოსარჩელეს მოეხსნა 2004 წელს უკანონოდ დარიცხული დამატებითი ღირებულების გადასახადი, დანარჩენ ნაწილში ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის აქტები დარჩა უცვლელად. მოსარჩელემ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მიერ მიღებული ბრძანება გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის დავების განმხილველ საბჭოში, რომელმაც საჩივარი ნაწილობრივ დააკმაყოფილა და ბათილად სცნო გასაჩივრებული აქტები. ბათუმის საგადასახადო ინსპექციასა და შემოსავლების სამსახურს დაევალათ საგადასახადო დავალიანების დაანგარიშება და შესწორების შეტანა გადამხდელის ბარათზე.

დადგენილად იქნა მიჩნეული ის გარემოებაც, რომ ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2008 წლის 26 თებერვალს მიღებულ იქნა ბრძანება 104 ი/მ «მ. თ-ძის» კამერალური საგადასახადო შემოწმების თაობაზე. 2008 წლის 29 თებერვალს შედგა ი/მ «მ. თ-ძის» კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტი, რის საფუძველზეც ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2008 წლის 6 მარტის 1199 ბრძანებით დაეკისრა სხვადასხვა გადასახადები სულ – 16 260 ლარის ოდენობით.

საქმეზე მოწმის სახით დაკითხულმა ი. ბ-ემ, რომელიც მუშაობდა ბათუმის საგადასახადო ინსპექციაში რეგიონალური ცენტრის ინსპექტორად, აჩვენა, რომ 2008 წლის 26 თებერვალს ბრძანება 1104-ის საფუძველზე ი/მ «მ. თ-ძემ» ჩაატარა რევიზია. მეწარმეს ეკონომიკური საქმიანობა შეჩერებული ჰქონდა 2006 წლის თებერვლის თვეში, 2006 წლის სექტემბერში მას ჩაბარებული ჰქონდა საგადასახადო დეკლარაცია, სადაც ნაჩვენებია ჰქონდა დაბეგრული შემოსავლები, ასევე სხვადასხვა თვეში დაუდგინდა შემოსავლები, ძირითადად ბანკის მეშვეობით საბანკო ანგარიშზე. ანუ მეწარმის მიერ საგადასახადო ინსპექციაში საქმიანობის შეჩერების შესახებ განცხადება არ შეესაბამებოდა სიმართლეს, ინდივიდუალური საწარმო გარკვეული დროის განმავლობაში მაინც ახორციელებდა დასაბეგრ ოპერაციებს და უძრავი ქონების გაქირავებით მიღებული შემოსავალიც, ისევე როგორც დანარჩენი, დაუქვემდებარეს დაბეგვრას.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია ის გარემოება, რომ 2005 წლის აგვისტოს თვეში დღგ-ით დაბეგრული 95 300 ლარი წარმოადგენდა მეწარმის პირად დანაზოგს, რომელიც არასწორად იქნა ასახული ბანკში საწარმოს ანგარიშზე ჩანაწერით «შემოსავლები ნავაჭრი ამონაგებიდან». ბანკის ამონაწერი არ იყო შემოსავლის წარმოშობის კანონიერების დამდგენი დოკუმენტი, რადგან ბანკის მიერ საწარმოს ანგარიშზე განხორციელებული საშემოსავლო-საგასავლო ოპერაციების მიზნით საგადასახადო დავალების ან ქვითრის საფუძველი იყო მომხდარი სამეურნეო ოპერაციის დამადასტურებელი სააღრიცხვო დოკუმენტი-ხელშეკრულება, ანგარიშ-ფაქტურა, სასაქონლო ზედნადები, შესყიდვის აქტი, სალარო აპარატის ქვითრები. ასეთ დოკუმენტად საბანკო ამონაწერში განხორციელებული ჩანაწერი არ გამოდგებოდა. 95300 ლართან დაკავშირებით დოკუმენტის არსებობა შემოწმების დროს არ გამოვლენილა და არც პროცესზე არ გამოკვლეულა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განმხილველმა საბჭომ 2008 წლის 11 თებერვლის 105-04/1084 აქტით სწორად შეაფასა ფაქტი, რომ ამ თანხას არანაირი კავშირი არ ჰქონდა საწარმოს საქმიანობასთან, ხოლო ბათუმის საგადასახადო ინსპექციამ ხელახალი შემოწმებისას კვლავ არასწორად, უსაფუძვლოდ მიიჩნია 14 248 ლარი შემოსავლად და დარიცხა შესაბამისი გადასახადები. სასამართლომ ჩათვალა, რომ ბათუმის რეგიონალურ ცენტრს უნდა გაეთვალისწინებინა დავების განხილვის საბჭოს მოსაზრება ამ საკითხთან დაკავშირებით.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია ის გარემოება, რომ ბათუმის რეგიონალური ცენტრის მიერ არასწორად იქნა ხარჯებიდან ამოღებული საქონლის ღირებულება, რომელიც 2005 წლის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის დაცვით ასახული იყო საწარმოს ბუღალტერიაში, დაბეგრული და დეკლარირებული იყო საგადასახადო ინსპექციაში. რევიზიის მიერ შეძენის დოკუმენტად არ იქნა ჩათვლილი 2004 წლის შესყიდვის აქტები, რომლითაც ძირითადად მიღებული იყო სოფლის მეურნეობის პროდუქტები, რაზეც სასაქონლო ზედდებულები ვერ გამოიწერებოდა. 2004 წლის ხარჯებიდან ამოღებული სარეალიზაციოდ მიღებული საქონლის ღირებულება ჩათვლილი უნდა ყოფილიყო ხარჯებში.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია ის გარემოება, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განმხილველმა საბჭომ სწორად შეაფასა საქმეზე არსებული არგუმენტები, მაგრამ ბათუმის საგადასახადო ინსპექციამ ახალი ადმინისტრაციული აქტის გამოცემისას არ გაითვალისწინა ორი ძირითადი არგუმენტი, რის გამოც გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტები ბათილად უნდა ყოფილიყო ცნობილი.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია ის გარემოება, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველი საბჭოს 2008 წლის 11 თებერვლის 105-04/1084 გადაწყვეტილება კანონშესაბამისი იყო, რის გამოც არ არსებობდა მისი ბათილად ცნობის საფუძველი. საბჭოს მსჯელობა საფუძველიანი იყო როგორც საბანკო ამონაწერთან და ხარჯებიდან ამოღებული საქონლის ღირებულების, ასევე გაქირავებული ქონებით მიღებული შემოსავლების დაბეგვრისა და სხვა საკითხებში. საბჭომ სწორად მიიჩნია ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მოქმედება, როცა მან შემოწმების შედეგად დაბეგრა «მ. თ-ძის» მიერ მიღებული შემოსავალი. სასამართლომ მიიჩნია, რომ შემოწმების შედეგად გამოვლინდა, რომ სამეწარმეო საქმიანობის პერიოდში ი/მ «მ. თ-ძეს» 2006 წლის სექტემბერში ჩაბარებული ჰქონდა საგადასახადო დეკლარაცია, სადაც ნაჩვენებია ჰქონდა დაბეგრული შემოსავლები, ასევე სხვადასხვა თვეში დაუდგინდა შემოსავლები, ასეთ შემთხვევაში, მიჩნეულ უნდა ყოფილიყო, რომ მეწარმეს არ ჰქონდა სამეწარმეო საქმიანობა შეჩერებული და ის უნდა დაბეგრულიყო. აქედან გამომდინარე, მოპასუხეთა მოქმედება ამ ნაწილში მთლიანად შეესაბამებოდა ადმინისტრაციული აქტების გამოცემისათვის დადგენილ წესებს.

ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2008 წლის 30 მაისის გადაწყვეტილება სააპელაციო საჩივრით გასაჩივრეს ი/მ «მ. თ-ძემ» და ბათუმის რეგიონალურმა ცენტრმა.

ბათუმის რეგიონალური ცენტრი სააპელაციო საჩივრით ითხოვდა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებას სარჩელის დაკმაყოფილების ნაწილში და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

ბათუმის რეგიონალური ცენტრმა სააპელაციო საჩივარში განმარტა, რომ კამერალური შემოწმებით მთლიანად იქნა გათვალისწინებული დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილება და შემოსავლებიდან ამოღებულ იქნა 95676 ლარი, რამაც გამოიწვია დღგ-ით დასაბეგრი ბაზის – 81 052 ლარით შემცირება, ასევე ერთობლივი შემოსავალიც შემცირებულ იქნა ამავე თანხით, ვინაიდან გეგმიური შემოწმების დროს ჩართული იყო ეს თანხა. რაც შეეხებოდა შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტების შესაბამისობას, აპელანტმა აღნიშნა, რომ როგორც 1997 წლის, ისე 2005 წლის საგადასახადო კოდექსით საქონლის მიწოდებისას საჭირო იყო სასაქონლო ზედნადების გამოწერა, რომლის გარეშე აკრძალული იყო საქონლის ტრანსპორტირება, შენახვა და რეალიზაცია. ამდენად, საგადასახადო ინსპექცია საქონლის მიწოდებისას ზედნადების და ანგარიშ-ფაქტურის გარდა არ მიიჩნევდა დოკუმენტად სხვა ტიპის დოკუმენტს. შესაბამისად, შემოწმებით ვერ მოხდებოდა კანონის დარღვევით შედგენილი ზედნადებით ან/და შესყიდვის აქტებით შეძენილი საქონლის ხარჯად აღიარება. არასწორად უნდა ყოფილიყო მიჩნეული მოსარჩელის ის პოზიცია, რომ თითქოს მან შეიძინა სოფლის მეურნეობის პროდუქცია, რაზეც ზედნადები არ იწე-

რებოდა. შესყიდვის აქტი შეძენილი თითქმის ყველა საქონელი შეძენილი იყო აგრარული ბაზრის ტერიტორიაზე, სადაც თითქმის ყველა გადამყიდველი იყო და საცხოვრებელი ადგილი ყველა მათგანზე მითითებული იყო ქ. ბათუმში. აღნიშნული ამტკიცებდა იმას, რომ მათგან შესყიდული პროდუქცია არ იყო სასოფლო-სამეურნეო წარმოებაში დასაქმებული პირის მიერ საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის პირველადი მიწოდება, რომლიდან მიღებული შემოსავალი გათავისუფლებული იყო საშემოსავლო, მოგებისა და სოციალური გადასახადებისაგან, და რომელზედაც, გამომდინარე აქედან, არ იყო სავალდებულო სასაქონლო ზედნადების გამოწერა. ყველა დანარჩენ შემთხვევაში, შესყიდვის აქტი ხარჯის დამადასტურებელ დოკუმენტად ვერ ჩაითვლებოდა. შემოწმებელთა მიერ სწორად მოხდა გადაანგარიშება საბჭოს გადაწყვეტილების შესაბამისად. გადამხდელის მიერ დაირღვა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლი და 199-ე მუხლის მოთხოვნები. აპელანტმა მიიჩნია, რომ სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების მიღების დროისათვის ადგილი არ ჰქონია კანონის ისეთ არსებით დარღვევას, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მიღებული იქნებოდა განსხვავებული გადაწყვეტილება.

აპელანტი - ი/მ «მ. თ-მე» სააპელაციო საჩივარში აღნიშნავდა, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება ნაწილობრივ უნდა გაუქმებულიყო, რადგან მის მიერ გაქირავებული ფართი 100 კვ.მ წარმოადგენდა ფიზიკური პირის მ. თ-მის საკუთრებას და არა ი/მ «მ. თ-მის» საკუთრებას. ამრიგად, ფიზიკური პირის გაქირავებული ქონება დღე-ით და სოციალური გადასახადით არ იბეგრებოდა, იგი იბეგრებოდა მხოლოდ საშემოსავლო გადასახადით. ამასთან, სამეწარმეო საქმიანობა შეჩერებული ჰქონდა 2006 წლის თებერვლიდან, მაგრამ მიუხედავად ამისა, 2006 წელში მაინც დაერიცხა დღე, საშემოსავლო და სოციალური გადასახადები. საქმის მასალებით კი დგინდებოდა, რომ ი/მ «მ. თ-მე» არ იყო დღე-ის გადამხდელი. არც სასამართლომ და არც ფინანსთა სამინისტროს შესაბამისმა ორგანოებმა არ გაითვალისწინეს ის გარემოება, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად სხვა პირი იყო ფიზიკური პირი და სხვა იყო ფიზიკური პირი «ინდივიდუალური მეწარმე». ფიზიკური პირის მიერ საკუთარი ქონების გაქირავება არანაირად არ მოიაზრებოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 36-ე მუხლის და «მეწარმეთა შესახებ» საქართველოს კანონის პირველი და მეორე მუხლების დისპოზიციაში. რაც შეეხებოდა შემომწმებელთა მითითებას საწარმოს საქმიანობის შეწყვეტის შემდეგ მ. თ-მეზე ბანკის მეშვეობით შემოსავლების დადგენას, აღნიშნულ პერიოდში მ. თ-მეს განხორციელებული ჰქონდა 1410 ლარის 6 საბანკო ოპერაცია, ძველი ეკონომიკური საქმიანობიდან ბიუჯეტზე დარჩენილი დავალიანების და იჯარით გაცემული ფართის მიმდინარე გადასახადების დაფარვის მიზნით. შემოწმებლებმა ეს თანხები არასწორად ჩათვალეს დასაბეგრ შემოსავლად, რასაც საფუძვლად დაედო საბანკო ჩანაწერი «შემოსავლები ნავაჭრი ამონაგებიდან». 2006 წლის თებერვლის ბოლოს ი/მ «მ. თ-მე» შეწყვიტა სამეწარმეო საქმიანობა. ფართი, სადაც ის ეწეოდა საქმიანობას, დახურული იყო. 4 თვის წყვეტილობის შემდეგ ეს ფართი მან, როგორც ფიზიკურმა პირმა იჯარით გასცა ი/მ «ზ. დ-მეს». მართალია, ფართზე დაიღო იჯარის ხელშეკრულება, მაგრამ მას არ უფუნქციონირია, რადგან ი/მ, ზ. დ-მე სამეწარმეო საქმიანობას 2006 წლის ბოლოს შეუდგა. აღნიშნული დასტურდება ი/მ «ზ. დ-მის» დეკლარაციათაც, სადაც იჯარის ქირა არ არის ნაჩვენები 2006 წელში, ის ნაჩვენებია მაშინ, როცა გადაიხადა, ანუ 2007 წლის ივნისის თვის მონაცემებში.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 19 ნოემბრის გადაწყვეტილებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა; გაუქმდა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2008 წლის 30 მაისის გადაწყვეტილება ი/მ «მ. თ-მის» სარჩელის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების ნაწილში; ამ ნაწილში მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება; ი/მ «მ. თ-მის» სარჩელი ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 8 ოქტომბრის '6228 ბრძანების, მის საფუძველზე შედგენილი 2007 წლის 9 ოქტომბრის '8124/213 საგადასახადო მოთხოვნისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 25 დეკემბრის '8012 ბრძანების ბათილად ცნობის შესახებ არ დაკმაყოფილდა; ი/მ «მ. თ-მის» სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს მტკიცება იმის შესახებ, რომ შემომწმებელთა მიერ სრულყოფილად არ იქნა გაზიარებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილება 2005 წლის აგვისტოში ანგარიშსწორების ანგარიშზე ჩარიცხული თანხის 95 300 ლარის დღე-ს მიზნებისათვის შემოსავლად აღიარების გაუქმების შესახებ. პალატამ მიიჩნია, რომ კამერალური შემოწმებით მთლიანად იქნა გათვალისწინებული დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილება და შემოსავლებიდან ამოღებულ იქნა არა 81 052 ლარი, როგორც ეს საქალაქო სასამართლომ მიუთითა, არამედ - 95676 ლარი, რამაც გამოიწვია დღე-ით დასაბეგრი ბაზის 81 052 ლარით შემცირება. ამავე თანხით შემცირდა ასევე ერთობლივი შემოსავალიც, ვინაიდან გეგმიური შემოწმების დროს ჩართული იყო ეს თანხა.

რაც შეეხებოდა შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტების საქართველოს კანონმდებლობასთან შესაბამისობას, პალატამ აღნიშნა, რომ როგორც 1997 წლის, ისე 2005 წლის საგადასახადო კოდექსით საქონლის მიწოდებისას საჭირო იყო სასაქონლო ზედნადებების გამოწერა, რომლის გარეშე აკრძალული იყო საქონლის ტრანსპორტირება, შენახვა და რეალიზაცია. ამდენად, საგადასახადო ინსპექცია საქონლის მიწოდებისას ზედნადების და ანგარიშფაქტურის გარდა არ მიიჩნევდა დოკუმენტად სხვა ტიპის დოკუმენტს. შესაბამისად, შემოწმებით ვერ მოხდებოდა კანონის დარღვევით შედგენილი ზედნადებებით ან/და შესყიდვის აქტებით შეძენილი საქონლის ხარჯად აღიარება.

ამდენად, სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ შემომწმებელთა მიერ გადაანგარიშება საბჭოს გადაწყვეტილების შესაბამისად განხორციელდა. გადამხდელის მიერ დაირღვა საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლი და 199-ე მუხლის მოთხოვნები.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ გაიზიარა აპელანტის - ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის პოზიცია იმის შესახებ, რომ სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების მიღების

დროისათვის ადგილი არ ჰქონია კანონის ისეთ არსებით დარღვევას, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მიღებული იქნებოდა განსხვავებული გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა ი/მ «მ. თ-ძის» მოთხოვნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2008 წლის 11 თებერვლის გადაწყვეტილების გაუქმების შესახებ. პალატამ აღნიშნა, რომ მეწარმის დაბეგრა გამომხდელის პირად საკუთრებაში არსებული ქონების (არასაცხოვრებელი ფართის) გაქირავებით მიღებული შემოსავლის დღგ-ით და სოციალური გადასახადით დაბეგვრის შესახებ კანონშესაბამისი იყო, ვინაიდან, მიუხედავად იმისა, რომ მეწარმეს საგადასახადო ინსპექციაში წარდგენილი ჰქონდა განცხადება სამეწარმეო საქმიანობის შეჩერების შესახებ, ამ პერიოდში მას დაუდგინდა იჯარით ქონების გაქირავებიდან მიღებული შემოსავალი, რაც წარმოადგენდა არასამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას. პალატამ არ გაიზიარა აპელანტის მტკიცება იმის შესახებ, რომ რადგან იჯარით გაცემული ქონება იყო არა ი/მ «მ. თ-ძის», არამედ ფიზიკური პირის – მ. თ-ძის საკუთრება, ამიტომ, ამ ქონების გაქირავება არ შეიძლებოდა ჩათვლილიყო მეწარმის საქმიანობად. სასამართლომ განმარტა, რომ «მეწარმეთა შესახებ» საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის პირველი პუნქტის შესაბამისად, ინდივიდუალური მეწარმე იყო მეწარმე სუბიექტი. იმავე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, ინდივიდუალური მეწარმე საქმიან ურთიერთობებში თავის უფლება-მოვლევობებს ახორციელებდა, როგორც ფიზიკური პირი.

სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ი/მ «მ. თ-ძემ».

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 17 ნოემბრის განჩინებით ი/მ «მ. თ-ძის» საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 19 ნოემბრის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდა იმავე სასამართლოს.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 30 მარტის გადაწყვეტილებით ბათუმის რეგიონალური ცენტრის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2008 წლის 30 მაისის გადაწყვეტილება ინდემწარმე «მ. თ-ძის» სარჩელის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების ნაწილში დარჩა უცვლელად; ინდემწარმე «მ. თ-ძის» სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში და ამ ნაწილში მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც ინდემწარმე «მ. თ-ძის» სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 8 ოქტომბრის 16228 ბრძანება და 2207 წლის 9 ოქტომბრის 8124/213 «საგადასახადო მოთხოვნა», საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 25 დეკემბრის 18012 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2008 წლის 11 თებერვლის 105-04/1084 გადაწყვეტილება დღგ-ში 2903 ლარის, სოციალურ გადასახადში – 4069 ლარის, საშემოსავლო გადასახადში – 1442 ლარის დარიცხვის ნაწილში; დაევალა ბათუმის რეგიონალურ ცენტრს საქმის გარემოებათა სათანადო გამოკვლევისა და შესწავლის შედეგად თანხების ხელახალი დარიცხვა.

სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საკასაციო საჩივრით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ, სსიპ «შემოსავლების სამსახურმა» და ბათუმის რეგიონალურმა ცენტრმა.

კასატორები საკასაციო საჩივრით ითხოვდნენ ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 30 მარტის გადაწყვეტილების ნაწილობრივ გაუქმებას იმ ნაწილში, რომლითაც დაკმაყოფილდა ინდემწარმე «მ. თ-ძის» მოთხოვნა და ახალი გადაწყვეტილებით ინდემწარმე «მ. თ-ძის» სარჩელის უარყოფას.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ «შემოსავლების სამსახურის» საკასაციო საჩივრები დაუსაბუთებელია და არ უნდა დაკმაყოფილდეს, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო უსაფუძვლოდ მიიჩნევს კასატორთა მხრიდან წარმოდგენილ მოსაზრებას სააპელაციო სასამართლოს მიერ საგადასახადო კოდექსის ნორმების არასწორად გამოყენებისა და განმარტების თაობაზე და თვლის, რომ სახეზე არ არის საკასაციო საჩივრების დაკმაყოფილებისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე-394-ე მუხლებით განსაზღვრული საფუძველი.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მხრიდან საკითხის საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლზე მითითებით გადაწყვეტას და თვლის, რომ საქმეში წარმოდგენილი მასალებისა და ამავე საქმეში დაცული სადავო აქტების ურთიერთშეჯერება სასამართლოს არ აძლევს საკმარის საფუძველს გაიზიაროს ადმინისტრაციული ორგანოების პოზიცია მათ მიერ გამოცემული აქტების კანონთან სრული შესაბამისობის თაობაზე.

როგორც გასაჩივრებული გადაწყვეტილებიდან და საქმეში წარმოდგენილი მასალებიდან იკვეთება, წინამდებარე დავას განაპირობებს მხარეთა პოზიციების შეუჯერებლობა ორ ძირითად საკითხზე: 1. გამომხდელის პირად საკუთრებაში არსებული ქონების (არასაცხოვრებელი ფართის) გაქირავებით მიღებული შემოსავლის დღგ-ით, სოციალური და საშემოსავლო გადასახადებით დაბეგვრის კანონიერება; 2. შესყიდვის აქტებით შეძენილი საქონლის ღირებულების გამოკვლევას დაქვემდებარებულ ხარჯებში ჩათვლის შესაძლებლობა.

ზემოაღნიშნულ საკითხებთან დაკავშირებით საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს შემდეგს: იმის გათვალისწინებით, რომ 2004 წლის ხარჯებიდან ამოღებული სარეალიზაციოდ მიღებული საქონლის ღირებულება საქართვე-

ლოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2008 წლის 11 თებერვლის გადაწყვეტილებით ჩათვლილი ხარჯებში, საკასაციო სასამართლო არ შეეხება 2004 წლის პერიოდს და საკუთარ არგუმენტაციას წარმოადგენს 2005-2006 წლებთან მიმართებაში. საკასაციო სასამართლო უპირველეს ყოვლისა ერთმანეთისაგან გამიჯნავს სადავო პერიოდისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის პირველ და მე-2 ნაწილებს.

საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის შესაბამისად, ეკონომიკური საქმიანობისათვის საქონლის (გარდა სოფლის მეურნეობის პირველადი (სამრეწველო გადამუშავებამდე – სასაქონლო კოდის შეცვლამდე) – პროდუქციისა, აგრეთვე რეგულარული და უწყვეტი წესით მიწოდებული საქონლისა (ელექტრო ან თბოენერჯია, გაზი, წყალი)) სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებისა, ხოლო საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის შემოტანისას – საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობით გათვალისწინებული დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირებისას, პირი ჯარიმდება შესაბამისად სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე იმპორტირებული საქონლის საბაზრო ღირებულებით დღგ-ის გარეშე.

იმავე საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ეკონომიკური საქმიანობისათვის ქვეყნის შიგნით საქონლის მიწოდების შემთხვევაში (გარდა სპეციალური დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით განხორციელებული მიწოდებისა), სავალდებულოა სასაქონლო ზედნადები გამოიწეროს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ დადგენილი ფორმით და წესით.

როგორც ზემოაღნიშნული მუხლების შინაარსი ცხადყოფს, დასჯადია გადასახადის გადამხდელის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის შემენილი საქონლის ტრანსპორტირება, ხოლო საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანისას – საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობით გათვალისწინებული დოკუმენტის გარეშე ტრანსპორტირება. საგულისხმოა, რომ ასეთი საქონლის მიმართ საგადასახადო ორგანოებს უფლება ეძლეოდათ, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე ყადაღა დაედოთ ასეთი საქონლისათვის.

საკასაციო სასამართლო ნორმათა ანალიზის საფუძველზე მიიჩნევს, რომ საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის 1-ელი ნაწილით გათვალისწინებული სანქცია გამოიყენებოდა ეკონომიკური საქმიანობისათვის შემენილი საქონლის ტრანსპორტირების შემთხვევაში, ხოლო ტრანსპორტირების შემდგომ ეტაპზე 143-ე მუხლით განსაზღვრული სანქცია გავრცელდებოდა აღნიშნული საქონლის ბუღალტრულ დოკუმენტაციაში აღურიცხავის შემთხვევაში.

საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით თავისთავად დაზუსტებას საჭიროებს ფაქტი იმის თაობაზე, თუ ზემოაღნიშნული მუხლის რომელი ნაწილის დარღვევა ერაცხება ინდ/მეწარმე «მ. თ-მეს» სადავო აქტით.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო იმავე ზემოაღნიშნული მუხლის 1-ელი ნაწილის საფუძველზე ცალსახად მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის 1-ელი ნაწილი სანქციის გამოყენების შესაძლებლობას გამორიცხავს იმ პირობებში თუ ადგილი აქვს სოფლის მეურნეობის «პირველადი» (სამრეწველო გადამუშავებამდე – საქონლის კოდის შეცვლამდე) «პროდუქციის» ტრანსპორტირებას და არა «სოფლის მეურნეობის პროდუქციის პირველად ტრანსპორტირებაზე». რის გამოც, იმ პირობებში, როდესაც დავას არ იწვევს თავისთავად ფაქტი იმის თაობაზე, რომ საქმე გვაქვს სოფლის მეურნეობის «პირველად პროდუქციასთან», სრულად უსაფუძვლოა იმ არგუმენტების მოხმობა და იმ გარემოებების კვლევა, პროდუქცია შემენილია გადამყიდველისაგან თუ უშუალოდ გლეხისაგან ან/და რა გზითა და საშუალებებით მოხდა პროდუქციის ბაზრიდან საწარმოში გადმოტანა.

საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ მითითებული ფაქტობრივი გარემოებები გავლენას ვერ მოახდენს ზემოაღნიშნული მუხლის დისპოზიციაზე.

საკასაციო სასამართლო ასევე ვერ გაიზიარებს ადმინისტრაციული ორგანოს პოზიციას იმის თაობაზე, რომ ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მსჯელობა შეეხება მხოლოდ 2004 წლის პერიოდს. საკასაციო სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს საბჭოს გადაწყვეტილების შინაარსს და აღნიშნავს, გადაწყვეტილება 2004 წელთან მიმართებაში შეიცავს ცალსახა მითითებას აქტის უკანონობის თაობაზე, ხოლო რაც შეეხება შემდგომ პერიოდს აღნიშნულია, რომ მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა აღურიცხავად არ ჩაითვლება და გადასახადის გადამხდელზე სანქცია არ გავრცელდება იმ შემთხვევაში, თუ მისი რეალიზაციის, გადაცემის ან სხვა სახით გამოყენების შესახებ სათანადო ინფორმაცია ჩართულია გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილ დეკლარაციაში.

საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ სადავო აქტის გამოცემისას საგადასახადო ორგანომ არ გაითვალისწინა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს მითითება და არ გამოიკვლია, იყო თუ არა საქონლის რეალიზაციის, გაცემის ან სხვა სახით გამოყენების შესახებ სათანადო ინფორმაცია ჩართული საგადასახადო ორგანოში წარდგენილ დეკლარაციებში.

საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს კასატორთა მითითებას მეწარმის მხრიდან დეკლარაციების, მათ შორის საქმიანობის შეწყვეტის შესახებ დეკლარაციის წარუდგენლობის თაობაზე და თვლის, რომ კასატორთა მხრიდან განვითარებული მოსაზრება წინააღმდეგობაშია საქმეში დაცულ მტკიცებულებებთან. საქმეში წარმოდგენილია ინდ/მეწარმე «მ. თ-მის» მიერ საგადასახადო ინსპექციის უფროსის სახელზე წარდგენილი განცხადება, 2006 წლის თებერვლიდან სამეწარმეო საქმიანობის შეწყვეტის თაობაზე. აღნიშნულ განცხადებას ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის რეზოლუციის გარდა თან ახლავს იმავე ინსპექციის ინსპექტორის გ-შვილის «დასკვნა», რომლითაც დასტურდება, რომ ინდ/მეწარმე «მ. თ-მემ» შეაჩერა სამეწარმეო საქმიანობა და საგადასახადო ორგანოში წარადგინა შესაბამისი დეკლარაციები.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მითითებების გათვალისწინებით, საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი დეკლარაციებისა და შესყიდვის აქტების გადამოწმების საფუძველზე უნდა გადაწყვიტოს შემენილი საქონლის ღირებულების გამოქვითვას დაქვემდებარებულ ხარჯებში ჩათვლის შესაძლებლობის საკითხი.

რაც შეეხება ინდ/მეწარმის პირად საკუთრებაში არსებული ქონების გაქირავებით მიღებული შემოსავლის დაბეგვრის საკითხს, საკასაციო სასამართლო ცალსახად ადასტურებს მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ დაბეგვრის რეჟიმი აბსოლუტურად დამოკიდებულია იმ გარემოებაზე, აგრძელებდა თუ არა ამ პერიოდში ინდ/მეწარმე სამეწარმეო საქმიანობას. ამასთან საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ ინდ/მეწარმის მხრიდან სამეწარმეო საქმიანობის გაგრძელების დასტურად ვერ გამოდგება ადმინისტრაციული ორგანოს მითითება თ-ძის მხრიდან საბანკო კრედიტის ინდ/მეწარმის სახელით აღების თაობაზე, ვინაიდან კრედიტის აღება თავისთავად ვერ ადასტურებს ფაქტს სამეწარმეო საქმიანობის წარმოების თაობაზე.

საკასაციო სასამართლომ წინამდებარე მოტივაციაში მიუთითა იმ მოსაზრებაზე, რის გამოც ვერ გაიზიარებს ადმინისტრაციული ორგანოს მითითებას მეწარმის მიერ იმ პერიოდისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 217-ე მუხლის (საქმიანობის შეწყვეტის შემთხვევაში დეკლარაციის წარდგენის საგადასახადო კოდექსის 217-ე მუხლის) შესაბამისად საჭიროდ არ მიიჩნევს დამატებითი სახის მითითებების გაკეთებას, ხოლო რაც შეეხება მეწარმის მიერ 2006 წლის თებერვლისა და სექტემბრის დეკლარაციების წარდგენის საკითხს, აღნიშნულის თაობაზე საკასაციო სასამართლო განმარტავს შემდეგს: საგადასახადო კოდექსის 95-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო დეკლარაცია წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის/ საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის წერილობით ანგარიშგებას მიღებული შემოსავლების და გაწეული ხარჯების, შემოსავლების წყაროების, გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტების, საგადასახადო შეღავათების, გამოანგარიშებული გადასახადის თანხის ან/და გადასახადის გამოანგარიშებასა და გადახდასთან დაკავშირებული სხვა მონაცემების შესახებ.

საგადასახადო დეკლარაციის ფართო ინფორმაციული ხასიათიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო საჭიროდ მიიჩნევს, ადმინისტრაციულმა ორგანომ დეკლარაციაში ასახული ინფორმაციის გადამოწმების გზით განსაზღვროს არის თუ არა სახეზე 2006 წლის იანვრის ანგარიშ-ფაქტურების თებერვლის დეკლარაციებში ასახვის ფაქტი და გარდა იმ ანგარიშ-ფაქტურისა, რომელიც წარდგენილი იქნა სექტემბერში, და რომლის წარდგენასაც ინდ/მეწარმე უკავშირებს არსებით შეცდომას, არსებობს თუ არა სხვა სახის მტკიცებულება ამავე პერიოდში მიღებული შემოსავლებისა თუ გაწეული ხარჯების თაობაზე, რაც შესაძლებელს გახდის დადასტურდეს ან უარყოფილ იქნას ინდ/მეწარმის მხრიდან წარდგენილი არგუმენტები.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ სწორად დაავალა ადმინისტრაციულ ორგანოს ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა, რის გამოც არ არსებობს საკასაციო საჩივრების გაზიარებისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველი.

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 და სსიპ «შემოსავლების სამსახურის» საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 30 სექტემბრის გადაწყვეტილება;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

ხარჯების აღრიცხვის გამარტივებული წესის დროს საქონლის აღურიცხაობის ფაქტის დადგენა, სასაქონლო ზედნადების გარეშე გამოვლენილი საქონლის ოდენობა

**გადაწყვეტილება
საქართველოს სახელით**

18ს-1476-1438 (კ-10)

30 მარტი, 2011 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა.

აღწერილობითი ნაწილი:

2009 წლის 24 ნოემბერს ოზურგეთის რაიონულ სასამართლოს სარჩელით მიმართა ი/მ «გ. ბ-მემ» მოპასუხეების გურიის საგადასახადო ინსპექციის, ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველი საბჭოს მიმართ.

მოსარჩელე სარჩელით ითხოვდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გურიის საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 1 ივლისის 1230 საგადასახადო მოთხოვნის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გურიის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2009 წლის 30 ივნისის 12376 ბრძანების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 5 ოქტომბრის 13390 ბრძანების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველი საბჭოს 2009 წლის 9 ნოემბრის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობას.

ოზურგეთის რაიონული სასამართლოს 2010 წლის 10 მაისის გადაწყვეტილებით ი/მ «გ. ბ-ძეს» სარჩელის დაკმაყოფილებაზე ეთქვა უარი.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე:

2009 წლის 15 ივნისს დაილუქა ი/მ «გ. ბ-ძის» ობიექტი. 2009 წლის 16 ივნისს ოზურგეთის რაიონული სასამართლოს მიერ გამოცემული იქნა ბრძანება ი/მ «გ. ბ-ძის» საქმიანობის შემოწმების შესახებ, რომელიც ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს 2009 წლის 29 ივლისის ბრძანებით დარჩა უცვლელი; 2009 წლის 16 ივნისს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გურიის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მიერ გამოცემული იქნა ბრძანება 12226, რომლითაც საგადასახადო ინსპექციის მუშაკებს დაევალიათ ი/მ «გ. ბ-ძის» კუთვნილ ობიექტში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია. 2009 წლის 17 ივნისს ი/მ «გ. ბ-ძის» ნდობით აღჭურვილი პირის რ. ჭ-ძის მიერ გამოცემული იქნა ბრძანება საწარმოს სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა საინვენტარიზაციო კომისიის შექმნის შესახებ. პირველი ინსტანციის სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის არგუმენტები, რომ ვინაიდან ინვენტარიზაციის შესახებ ბრძანების გამოცემის უფლება აქვს მხოლოდ საწარმოს დირექტორს, რ. ჭ-ძის მიერ გამოცემული ბრძანებით განსაზღვრულ კომისიას უფლება არ ჰქონდა მონაწილეობა მიეღო ინვენტარიზაციაში. სასამართლომ ასევე არ გაიზიარა მოსარჩელის არგუმენტი, რომ საგადასახადო ორგანოს უფლება არ ჰქონდა ინვენტარიზაციის პროცედურა დაეწყო მოსამართლის ბრძანების გარეშე. ოზურგეთის რაიონული სასამართლოს 2009 წლის 16 ივნისის ბრძანება კი არ იყო კანონიერ ძალაში შესული. სასამართლომ მიუთითა, რომ მიუხედავად სასამართლოს ბრძანების არ არსებობისა, საგადასახადო ორგანოს უფროსს უფლება ჰქონდა გამოეცა ბრძანება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შესახებ.

საგადასახადო კოდექსის 110-ე მუხლის 1-ელ ნაწილისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2007 წლის 11 აპრილის 1337 ბრძანების საფუძველზე სასამართლომ ჩათვალა, რომ საგადასახადო ინსპექციის უფროსს ჰქონდა უფლება გამოეცა ბრძანება სასაქონლო მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის შესახებ და დაბრკოლებას არ წარმოადგენდა ის გარემოება, რომ სასამართლო ბრძანება არ იყო შესული კანონიერ ძალაში. შესაბამისად, სასამართლომ უსაფუძვლოდ მიიჩნია მოსარჩელის არგუმენტები მოსამართლის ბრძანების გარეშე, ინვენტარიზაციის უკანონოდ ჩატარების შესახებ.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 110-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის ანალიზის საფუძველზე, სასამართლომ განმარტა, რომ კანონმდებელი დასაშვებად მიიჩნევს თვით საგადასახადო ორგანოს უფროსმა თავად შექმნას საინვენტარიზაციო კომისია მეწარმის მხრიდან ინვენტარიზაციის ხელის შეშლის თავიდან ასაცილებლად იმ პირობით, რომ კომისიაში გათვალისწინებული უნდა იქნეს საგადასახადო გადასახადის წარმომადგენლები. აღნიშნულით კანონმდებელი უზრუნველყოფს გადასახადის წარმომადგენლის მონაწილეობას ინვენტარიზაციის პროცესში, რაც მოცემულ შემთხვევაში დარღვეული არ ყოფილა.

სასამართლომ ასევე დადასტურებულად მიიჩნია, რომ ინვენტარიზაცია დაიწყო 2009 წლის 17 ივნისს. ის გარემოება, რომ 2009 წლის 16 ივნისს ი/მ «გ. ბ-ძის» ერთ-ერთ ობიექტზე გამოვლენილი იქნა სამართალდარღვევა ნაღდი ფულადი ანგარიშსწორებისას საკონტროლო სალარო აპარატის გამოუყენებლობასთან დაკავშირებით, ინვენტარიზაციის პროცესის დაწყებასთან კავშირში არ არის, შესაბამისად, პირველი ინსტანციის სასამართლომ უსაფუძვლოდ მიიჩნია მოსარჩელის არგუმენტები მეწარმის საქმიანობის შემოწმების 16 ივნისის უკანონოდ დაწყებასთან დაკავშირებით.

საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებებით, კერძოდ, 2009 წლის 23 ივნისის სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგების აქტით, 2009 წლის 17 ივნისის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღწერის ოქმით და წარმოდგენილი სასაქონლო ზედნადებით სასამართლომ დადასტურებულად მიიჩნია, რომ ი/მ «გ. ბ-ძის» ობიექტში ინახებოდა აღურიცხავი საქონელი, რაც გახდა მის მიმართ საგადასახადო ინსპექციის მხრიდან დამატებითი თანხების დარიცხვის საფუძველი.

მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ი/მ «გ. ბ-ძემ».

აპელანტი სააპელაციო საჩივრით ითხოვდა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებას და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებას.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 3 სექტემბრის განჩინებით ი/მ «გ. ბ-ძის» სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა ოზურგეთის რაიონული სასამართლოს 2010 წლის 10 მაისის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ დამატებით მიუთითა, რომ მოცემულ შემთხვევაში საინვენტარიზაციო კომისიის შემადგენლობაში შედიოდა მეწარმის სამი წარმომადგენელი, რომლებმაც აქტიური მონაწილეობა მიიღეს ინვენტარიზაციის პროცესში და გარკვეულ პოზიციებში არ დაეთანხმნენ კომისიის დასკვნას, რაც შენიშვნის სახით აისახა ინვენტარიზაციის აქტში, რის გამოც სააპელაციო პალატამ უსაფუძვლოდ მიიჩნია აპელანტის არგუმენტები საინვენტარიზაციო კომისიის შექმნის და მისი საქმიანობის შედეგების უკანონოდ ცნობასთან დაკავშირებით.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე უსაფუძვლოდ მიიჩნია აპელანტის არგუმენტები დამატებითი საგადასახადების უკანონოდ დარიცხვასთან დაკავშირებით. სააპელაციო სასამართლომ დადგინებულად მიიჩნია, რომ საწარმოში მატერიალურ ფასეულობათა თაობრივი და რაოდენობრივი აღრიცხვა არ წარმოებდა. სააპელაციო სასამართლომ მი-

უთითა, რომ მეწარმის ნდობით აღჭურვილი პირის რ. ჭ-ძის განმარტებით, საქონლის დასახელებათა სიმრავლის გამო ხდებოდა მხოლოდ თანხობრივი აღრიცხვა, შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლომ ჩათვალა, რომ ბუღალტრულ ანგარიშთა გეგმის მიხედვით ვერ ხერხდებოდა ბუღალტრული ჩანაწერების ბუღალტრული ანგარიშების გატარება, ასევე არ გააჩნდათ სალაროში თანხების მოძრაობის ანგარიშები. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საწარმოს წარმომადგენლის მიერ ინვენტარიზაციისას ვერ იქნა წარმოდგენილი მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის ჩატარების წესის შესახებ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2007 წლის 11 აპრილის 1337 ბრძანების მე-3 მუხლის შესაბამისად ანალიზური აღრიცხვის ბარათები, რომელშიც მოყვანილი უნდა ყოფილიყო თითოეული სახის საქონლის ნაშთი, რის გამოც შეუძლებელი იყო ბუღალტრული ნაშთის შედარება არსებულ სასაქონლო მატერიალურ ფასეულობათა დანაკლისის თუ მეტობის დასადგენად. სააპელაციო სასამართლომ დადგინდა მიიჩნია, რომ ინვენტარიზაციის შედეგად აღმოჩნდა 13331 ლარის ღირებულების სასაქონლო მატერიალური ფასეულობა, საიდანაც აღრიცხული იყო ბოლო 30 დღის მანძილზე სასაქონლო ზედნადებით შექმნილი საქონელი, ხოლო დანარჩენი ფასეულობა იყო აღრიცხვაში და სასაქონლო ზედნადების გარეშე.

სააპელაციო პალატამ მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 208.6 მუხლზე და განმარტა, რომ საშუალო შეწონილი შეფასების მეთოდი არ გამოიყენება საქონლის თითოეული სახის მიხედვით დადგენილი წესით აღრიცხვის ვალდებულებას და დასაშვებია მხოლოდ საქონლის ერთი სახის ინდივიდუალური აღრიცხვის წესის ნაცვლად გამოყენებულ იქნას საშუალო შეწონილი შეფასების მეთოდი.

მითითებული გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ი/მ «გ. ბ-მემ» და მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილება.

კასატორი თვლის, რომ საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მოთხოვნის საწინააღმდეგოდ საგადასახადო ორგანო არ დაელოდა მოსამართლის ბრძანების ძალაში შესვლას, ისე გამოსცა 12226 ბრძანება ინვენტარიზაციის დაწყების თაობაზე. კასატორის მოსაზრებით, სასამართლო გადაწყვეტილება ამ ნაწილში სრულიად დაუსაბუთებელია, ვინაიდან მას არ უხელმძღვანელია იმ ნორმით, რომელიც ზუსტად განსაზღვრავდა საგადასახადო კონტროლის დაწყების შესაძლებლობას გადაუდებელი აუცილებლობის შემთხვევაში.

კასატორის მოსაზრებით, საინვენტარიზაციო კომისიის შექმნის თაობაზე ბრძანების გამომცემ პირს უნდა გააჩნდეს საწარმოს მართვაზე უფლებამოსილება (რაც რ. ჭ-ძეს არ გააჩნდა) და არა მინდობილობა წარმომადგენლის საწარმო საგადასახადო ორგანოსთან ურთიერთობაში, თუნდაც იმიტომ, რომ საგადასახადო კოდექსის 110-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის მიხედვით ამ კომისიაში უნდა შევიდნენ ის პირები, რომლებიც კარგად იცნობენ საინვენტარიზაციო ქონებას, იციან მისი ფასი და პირველადი აღრიცხვა.

კასატორი თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლომ ყურადღება არ მიაქცია მეწარმის ნდობით აღჭურვილი პირის რ. ჭ-ძის წერილობით ახსნა-განმარტებას, სადაც აღნიშნულია, რომ მეწარმეს ბუღალტრული აღრიცხვა წარმოებული აქვს შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის ჟურნალში. კასატორის მოსაზრებით, «მეწარმეთა შესახებ» კანონის მე-13 მუხლის შესაბამისად, ამ წესით ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოება გამოიყენება იმ საწარმოთა მიმართ, რომელთაც ჰყავთ სრულ შტატში არაუმეტეს ათი თანამშრომლისა და საანგარიშო წლის ამონაგები არ აღემატება ორმოციათას ლარს. **ვ**

საკასაციო საჩივარში აღნიშნულია, რომ როდესაც მეწარმე ბუღალტრულ აღრიცხვას აწარმოებს გამარტივებული წესით, იგი ვალდებულია ბუღალტრული ჩანაწერები აწარმოოს ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმის მიხედვით და ასევე ვალდებული არ არის თანხების მოძრაობა ასახოს სალაროს წიგნში. კასატორი მიუთითებს, რომ ასეთ შემთხვევაში საგადასახადო კოდექსი არ ავალდებულებს მეწარმეს აწარმოოს მის საკუთრებაში არსებული საქონლის რაოდენობრივი აღრიცხვა. ი/მ «გ. ბ-მეს» ბუღალტრულია ნაწარმოები აქვს შემოსავლებისა და ხარჯების გამარტივებულ წიგნში, ანუ გამოყენებული აქვს საშუალო შეწონილი შეფასების მეთოდი.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ ინდ/მეწარმე «გ. ბ-ძის» საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალოს საქმის გარემოებათა სრულყოფილი გამოკვლევის შემდგომ ინდ/მეწარმე «გ. ბ-ძესთან» მიმართებაში გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმეში წარმოდგენილი მასალების საფუძველზე დადგენილადაა ცნობილი, რომ გურიის საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 16 ივნისის 12226 ბრძანების საფუძველზე ინდ/მეწარმე «გ. ბ-ძის» კუთვნილ სვაჭრო ობიექტში ჩატარდა სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაცია, რომლის შედეგადაც იმ საფუძველით, რომ ინდ/მეწარმის მიერ ვერ იქნა წარმოდგენილი «სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის ჩატარების წესის შესახებ» საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2007 წლის 11 აპრილის 1337 ბრძანების მე-3 მუხლის შესაბამისად ნაწარმოები ანალიზური აღრიცხვის ბარათები, რამაც შეუძლებელი გახადა ბუღალტრული ნაშთის შედარება არსებულ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობასთან დანაკლისისა და მეტობის დასადგენად, საგადასახადო ინსპექციამ შეადგინა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი 1002434 და გურიის საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 30 ივნისის 12376 ბრძანების საფუძველზე მოსარჩელეს, საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე, პასუხისმგებლობის ზომად სანქციის სახით განესაზღვრა ჯარიმა 9882 ლარის ოდენობით, რაზეც 2009 წლის 1 ივლისს გამოიცა 1230 საგადასახადო მოთხოვნა.

საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს ქვედა ინსტანციის სასამართლოთა მოსაზრებას გასაჩივრებული აქტების კანონიერების თაობაზე და თვლის, საქმეში დაცული აქტები არ იძლევა მათი კანონიერების შესახებ სასამართლოს მხრიდან შემაჯამებელი დასკვნის გაკეთების შესაძლებლობას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, სამეურნეო ოპერაციის არა უგვიანეს 30 კალენდარული დღისა ბუღალტრულ ჩანაწერებში აღურიცხავი ან/და სასაქონლო ზედნადების გარეშე საქონლის, ხოლო სხვა ქვეყნებიდან საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანისას-საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობით გათვალისწინებული დოკუმენტების გარეშე საქონლის გამოვლენის შემთხვევაში, პირს გადახდება ბუღალტრულ ჩანაწერებში აღურიცხავი ან/და სასაქონლო ზედნადების გარეშე ან საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობით გათვალისწინებული დოკუმენტების გარეშე გამოვლენილი საქონლის საბაჟო ღირებულება დღგ-ის გარეშე (ხოლო აქციზური საქონლის შემთხვევაში – აქციზისა და დღგ-ის გარეშე). აღნიშნული სანქცია არ გამოიყენება იმ შემთხვევაში, თუ ბუღალტრულ ჩანაწერებში აღურიცხავ საქონელზე არსებობს საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობით გათვალისწინებული დოკუმენტები ან საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა.

როგორც საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შინაარსი ცხადყოფს, თავისთავად დასჯად ქმედებას წარმოადგენს საქონლის აღურიცხაობის ფაქტი. ამდენად იმ გარემოების დასადგენად, გამოყენებულ უნდა იქნას თუ არა კანონით განსაზღვრული პასუხისმგებლობის ღონისძიება გადამწყვეტი მნიშვნელობა ენიჭება სწორედ იმ გარემოების დადგენას ჰქონდა თუ არა ადგილი მეწარმის მხრიდან საქონლის აღურიცხაობის ფაქტს.

«შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის გამარტივებული სისტემის შემოღების თაობაზე» საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2004 წლის 31 დეკემბრის 1899 ბრძანებით დამტკიცებული წესის (ძალადაკარგულია ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010 წლის 1996 ბრძანებით) მე-5 პუნქტის შესაბამისად, პირები, რომლებიც იყენებენ აღრიცხვის გამარტივებულ სისტემას, აწარმოებენ შემოსავლებისა და ხარჯების გამარტივებული აღრიცხვის წიგნს (შემდეგ წიგნს), ხოლო იმავე წესის მე-6 პუნქტის თანახმად, შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის გამარტივებულ სისტემაზე გადასვლისათვის და შესაბამისად შემოსავლებისა და ხარჯების გამარტივებული აღრიცხვის წიგნის დასალუქად, გადამხდელმა საანგარიშო წინა წლის 31 დეკემბრამდე განცხადებით უნდა მიმართოს საგადასახადო ორგანოს საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით.

«საგადასახადო ორგანოების მოთხოვნით სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის ჩატარების წესის» მე-6 მუხლის 1-ელი ნაწილის შესაბამისად, ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილ საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის ფაქტზე, საგადასახადო ინსპექციის უფლებამოსილი პირები გადასახადის გადამხდელის მიმართ ადგენენ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

იმ გარემოების გათვალისწინებით, რომ საქმეში წარმოდგენილი არ იქნა საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2009 წლის 30 ივნისის 12376 ბრძანებაში მითითებული 2009 წლის 23 ივნისის 002434 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, საკასაციო სასამართლო ეყრდნობა ადმინისტრაციული ორგანოს წარმომადგენელთა (ასევე შესაგებელში წარმოდგენილ) და ქვედა ინსტანციის სასამართლოს მიერ განვითარებულ მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ ინდ/მეწარმის დაჯარიმების საფუძველად იქცა მეწარმის მხრიდან ანალიზური აღრიცხვის ბარათების წარმოუდგენლობა.

საკასაციო სასამართლო მხოლოდ ამ მოტივზე მითითებით ვერ დაადასტურებს სამართალდარღვევის არსებობის ფაქტს და ადმინისტრაციული ორგანოს ყურადღებას მიაქცევს «საგადასახადო ორგანოების მოთხოვნით სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის ჩატარების წესის» 3.7 მუხლის შინაარსს, რომელიც მიუთითებს იმის თაობაზე, რომ ინვენტარიზაციის დაწყების დროისათვის დამთავრებული უნდა იყოს ფასეულობათა შემოსავალ-გასავლის ყველა დოკუმენტის დამუშავება. აღნიშნული ნორმა უდავოდ მიუთითებს ინვენტარიზაციის დაწყების დროისათვის ანალიზური აღრიცხვის ბარათებში შესაბამისი ჩანაწერების წარმოების აუცილებლობაზე, მაგრამ იმავდროულად ნორმა ალტერნატივის სახით შეიცავს მითითებას წიგნში წარმოებული ჩანაწერების თაობაზე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, პირები, რომლებიც საქონლის მომსახურების რეალიზაციას ახორციელებენ უპირატესად ნაღდი ანგარიშსწორებით, გადასახადის გადახდისას იყენებენ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის გამარტივებულ წესს.

დადგენილია და მხარეები სადავოდ არ ხდიან ფაქტს იმის თაობაზე, რომ ინდ/მეწარმე «გ. ბ-მე» იყენებდა შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის გამარტივებულ წესს, საქმეში წარმოდგენილია საგადასახადო ორგანოს ბეჭდით დამოწმებულ ხარჯების აღრიცხვის წიგნი.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, იმ პირობებში, როდესაც მეწარმეს ევალება შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის გამარტივებული წესით წარმოება, ბუღალტრული ნაშთის შედარება არსებულ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობასთან დანაკლისისა თუ მეტობის დადგენის მიზნით უნდა მოხდეს გამარტივებული აღრიცხვის წიგნში ასახულ საბუღალტრო მონაცემებთან შედარების გზით.

რაც შეეხება დაჯარიმების საფუძველად მითითებულ მეორე გარემოებას სასაქონლო ზედნადების გარეშე გამოვლენილი საქონლის არსებობის ფაქტს, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ამ ნაწილში ასევე სრულად დაუსაბუთებელია გურიის საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 30 ივლისის 12376 სადავო ბრძანება.

როგორც საქმეში წარმოდგენილი ახსნა-განმარტებიდან ირკვევა, დაჯარიმების საფუძველს ძირითადად წარმოადგენს არა სასაქონლო ზედნადებების არარსებობის, არამედ სასაქონლო ზედნადებების არასრულად (არასწორად) შევსების ფაქტი. აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის 1-ელი და მე-2 ნაწილებით გათვალისწინებული სანქცია გამოიყენება იმ შემთხვევაშიც, როდესაც სახეზეა სასაქონლო ზედნადებე-

ბის არასრულად (ან არასწორად) შევსების ფაქტი. კერძოდ, როცა სასაქონლო ზედნადებში არ არის მითითებული: დოკუმენტის შედგენის თარიღი და ნომერი; სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეთა დასახელება, საიდენტიფიკაციო ნომერი (მისი არსებობის შემთხვევაში) ან სახელი და გვარი, პირადი ნომერი; საქონლის დასახელება და რაოდენობა.

იმის გათვალისწინებით, რომ კანონი კონკრეტულად განსაზღვრავს იმ მოთხოვნებს, რომელთა არარსებობის შემთხვევაშიც ზედნადები ჩაითვლება არასრულად (ან არასწორად) შევსებულად, ადმინისტრაციული ორგანო, ამ მოტივით სანქციის გამოყენებისას, არ არის უფლებამოსილი შემოიფარგლოს ზოგადი მითითებით. სამართალდარღვევის ოქმის (შემოწმების აქტის) კანონით დადგენილი წესით შევსება ემსახურება სწორედ იმ მიზანს, რომ ცალსახა და გასაგები იყოს, კონკრეტულად რა სახის გადაცდომას ედავებიან მხარეს და რაში გამოიხატება ან/და რა სახით ვლინდება გადაცდომის ფაქტი.

საკასაციო სასამართლო ასევე ვერ გაიზიარებს სასამართლოს მსჯელობას საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 5 ოქტომბრის 13390 ბრძანების კანონიერების თაობაზე და თავის მხრივ აღნიშნავს შემდეგს: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციით) 156-ე მუხლის მე-5 ნაწილის შესაბამისად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილებაში აღნიშნული უნდა იყოს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ დადგენილი გარემოებები, მტკიცებულებანი, რომელთა საფუძველზეც მოხდა ამა თუ იმ მტკიცებულებების უარყოფა, ნორმატიული აქტები და ნორმები, რომლითაც ხელმძღვანელობდა იგი.

როგორც საქმეში წარმოდგენილი სადავო ბრძანებიდან იკვეთება, შემოსავლების სამსახური შემოიფარგლა მხოლოდ გურიის საგადასახადო ინსპექციის განმარტებებით და არცერთი არგუმენტი, მტკიცებულება თუ სამართლებრივი ნორმა, რომელიც გააბათილებდა თუ უარყოფდა საჩივრის ავტორის მოსაზრებებს წარმოდგენილი არ არის, რითიც, საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, დარღვეულია როგორც საგადასახადო კოდექსის ისე საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის ნორმები, რომელიც ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მიღებისას (მათ შორის საჩივრის საფუძველზე) ადმინისტრაციულ ორგანოს ავალებს გადაწყვეტილება მიიღოს იმ გარემოებებზე, მტკიცებულებებსა და არგუმენტებზე დაყრდნობით, რომელიც შესწავლილი იქნა ადმინისტრაციული წარმოების დროს.

რაც შეეხება ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებას, ვინაიდან აღნიშნული საჩივარი არსებითად არ გადაწყვეტილა, ხოლო გასაჩივრების ვადებთან დაკავშირებით ქვედა ინსტანციის სასამართლო მიერ წარმოდგენილია მოტივაცია, საკასაციო სასამართლო გადაწყვეტილების კანონიერების შეფასების მიზნით დამატებითი არგუმენტაციის წარმოდგენას საჭიროდ არ მიიჩნევს.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე და იმის გათვალისწინებით, რომ წარმოდგენილი სადავო აქტები არ არის სათანადოდ დასაბუთებული, არ შეიცავს შესაბამის არგუმენტებს, რაც სასამართლოს ართმევს აქტების კანონიერების თვალსაზრისით შემოწმების შესაძლებლობას, სსიპ «შემოსავლების სამსახურს» უნდა დაევალოს სადავო საკითხის დამატებითი შესწავლის გზით, დააზუსტოს გადამხდელთან ბუღალტრულ ჩანაწერებში აღურიცხავი ან/და სასაქონლო ზედნადების გარეშე გამოვლენილი საქონლის ოდენობა, ასევე სათანადო მსჯელობა იქონიოს საინვენტარიზაციო კომისიის კანონიერების საკითხზე და მხოლოდ აღნიშნულის შემდეგ ინდ/მეწარმე «გ. ბ-ძესთან» მიმართებაში მიიღოს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციული სამართლებრივი აქტები.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა :

1. ინდ/მეწარმე «გ. ბ-ძის» საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 3 სექტემბრის განჩინება და საქმეზე მიღებულ იქნას ახალი გადაწყვეტილება;
3. ინდ/მეწარმე «გ. ბ-ძის» სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ; ბათილად იქნას ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გურიის საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 1 ივლისის 1230 საგადასახადო მოთხოვნა; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 5 ოქტომბრის ბრძანება 13390, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 9 ნოემბრის გადაწყვეტილება და სსიპ «შემოსავლების სამსახურს» დაევალოს საქმის გარემოებათა სრულყოფილი შესწავლისა და გამოკვლევის საფუძველზე ი/მ «გ. ბ-ძესთან» მიმართებაში გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციული-სამართლებრივი აქტი;
4. გ. ბ-ძეს დაუბრუნდეს მის მიერ საკასაციო საჩივარზე გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი 495 ლარის ოდენობით;
5. საკასაციო სასამართლომ გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

სალარო აპარატის გამოუყენებლობის გამო დაჯარიმებისას საგადასახადო ორგანოს ვალდებულება წარადგინოს უფლებამონაცვლეობის დამადასტურებელი საბუთი

განჩინება

ბს-1305-1269(კ-10)

5 აპრილი, 2011 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2009 წლის 4 სექტემბერს ი/მ «გ. ბ-ემ» სარჩელი აღძრა ოზურგეთის რაიონულ სასამართლოში სსიპ შემოსავლების სამსახურის გურიის რეგიონალური ცენტრის მიმართ და მოითხოვა გურიის საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 8 აგვისტოს¹... ბრძანებისა და ამავე ინსპექციის 2009 წლის 11 აგვისტოს¹... საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა შემდეგი საფუძველით:

საქმის გარემოებები:

გურიის საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 7 აგვისტოს საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის საფუძველზე 2009 წლის 8 აგვისტოს გამოიცა ბრძანება¹..., რომლითაც მოსარჩელე საგადასახადო კოდექსის 139.4 მუხლის შესაბამისად დაჯარიმდა 500 ლარით.

2009 წლის 7 აგვისტოს მოსარჩელის კუთვნილ აფთიაქში, სოფელ ... მდებარე, საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელმა განხორციელა საკონტროლო შესყიდვა, კერძოდ, მოითხოვა თვალის ტკივილის წამალი, გამყიდველის მიერ წამლის მიწოდების შედეგად, საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელმა დახლზე დატოვა 2-ლარიანი კუპონურა, მაგრამ არ დაელოდა ქვითარს. აღნიშნულის შემდეგ, გამყიდველს საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელმა წარუდგინა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი და მოითხოვა მასზე ხელის მოწერა, რასაც არ დაეთანხმა გამყიდველი.

სარჩელის სამართლებრივი საფუძველები:

მოსარჩელის მოსაზრებით, სამართალდარღვევის ოქმი შედგა მოქმედი კანონმდებლობის მოთხოვნათა დარღვევით, საგადასახადო ორგანოს უფროსის ბრძანება გამოიცა ფაქტების სათანადოდ გამოკვლევისა და მტკიცებულებების არასწორად შეფასების გარეშე.

მოსარჩელის მითითებით, საგადასახადო კონტროლი უნდა განხორციელდეს კანონით დადგენილი წესით, საგადასახადო კოდექსის 98.4, 99.1 მუხლების შესაბამისად, საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისას უნდა არსებობდეს ან სასამართლოს, ან საგადასახადო ორგანოს ბრძანება, რომელშიც ზუსტად განისაზღვრება საგადასახადო კონტროლის სახე და მისი განხორციელების პროცედურები, რაც მოცემულ შემთხვევაში არ განხორციელდა. ი/მ «გ. ბ-ის» მიმართ საგადასახადო კონტროლი განხორციელდა საგადასახადო ორგანოს უფროსის გადაწყვეტილების გარეშე, რითაც დაირღვა საგადასახადო კოდექსის 106.1, 108.1 მუხლები, «საგადასახადო ორგანოების მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვაზე კონტროლის პროცედურების შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე» საქართველოს ფინანსთა მინისტრის¹ 145 ბრძანების მე-3 მუხლის «დ» პუნქტი.

მოსარჩელის მოსაზრებით, საგადასახადო შემოწმება ჩატარდა ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 5.1, 5.3, 53.5, 96.1 მუხლების, ასევე საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2008 წლის 30 დეკემბრის¹ 964 ბრძანების 7.3, 7.5, 7.8 მუხლების მოთხოვნათა დარღვევით.

ი/მ «გ. ბ-ის» სარჩელი არ ცნო მოპასუხემ – გურიის საგადასახადო ინსპექციამ უსაფუძველობის მოტივით.

მოპასუხის მოსაზრებით, სასამართლოს არ უნდა მიეღო წარმოებაში სარჩელი, რამდენადაც მოსარჩელეს არ უსარგებლია ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 2.5 მუხლის შესაბამისად, ადმინისტრაციული საჩივრის ერთჯერადად წარდგენის შესაძლებლობით.

მოპასუხის მითითებით, 2009 წლის 7 აგვისტოს გურიის საგადასახადო ინსპექციის ინსპექტორები მიემგზავრებოდნენ დავალებით ოზურგეთის რაიონის დაბა ...-ში. სოფელ ... ტერიტორიაზე ყოფნის დროს ინსპექტორს კ. კ-ეს ასტკვიდა თვალი, რის გამოც წამლის შესაძენად შევიდა ი/მ «გ. ბ-ის» კუთვნილ აფთიაქში. აფთიაქის წარმომადგენელმა – მ. კ-ემ ანგარიშსწორება აწარმოა საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების გარეშე. შესაბამისად, საგადასახადო ინსპექციის ინსპექტორმა შეადგინა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რის საფუძველზეც გურიის საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 11 აგვისტოს¹... ბრძანებით საგადასახადო კოდექსის 139.4 მუხლის შესაბამისად, ი/მ «გ. ბ-ეს» დაეკისრა ჯარიმის – 500 ლარის გადახდა.

ოზურგეთის რაიონული სასამართლოს 2009 წლის 1 დეკემბრის გადაწყვეტილებით ი/მ «გ. ბ-ის» სარჩელი არ დაკმაყოფილდა, რაც რაიონულმა სასამართლომ დაასაბუთა შემდეგნაირად:

რაიონულმა სასამართლომ საგადასახადო ინსპექციის თანამშრომლების ჩვენებებზე დაყრდნობით დადგინდა, რომ 2009 წლის 7 აგვისტოს სოფელ ... მდებარე ი/მ «გ. ბ-ის» კუთვნილ აფთიაქში გურიის საგადასახადო ინსპექციის გადასახადების ადმინისტრირების თანამშრომელმა – კ. კ-ემ შეიძინა თვალის ტკივილის საწინა-

აღმდეგო წამალი. გამოიძველმა მ. კ-ემ მიიღო ფული და კ. კ-ეს გადასცა წამალი ისე, რომ არ გამოიყენა საკონტროლო-სალარო აპარატი, ფულის მიღებიდან წამლის გადაცემამდე არ ამოარტყა ჩეკი, მხოლოდ წამლის გადაცემისა და ფულის მიღების შემდეგ გავიდა გამოიძველი რამოდენიმე მეტრით მოშორებულ შერეული საქონლით მოვაჭრე სექციაში ჩეკის ამოსარტყმელად.

ამდენად, რაიონული სასამართლოს მითითებით, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი თანამშრომლის მიერ დაფიქსირდა სამართალდარღვევის ფაქტი, რაზედაც ის ვალდებული იყო მოეხდინა რეაგირება – შეედგინა სამართალდარღვევის ოქმი, რომელიც შედგა «საგადასახადო ორგანოების მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვაზე კონტროლის პროცედურების შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე» საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 27 თებერვლის 1145 ბრძანების მე-5 მუხლის მოთხოვნათა დაცვით, მასში გარკვევითაა მითითებული ოქმის შედგენის ადგილი, დრო, ოქმის შემდგენი პირისა და იმ პირების სახელები და გვარები, რომლებმაც გამოავლინეს სამართალდარღვევა, სამართალდამრღვევად მართებულად მიეთითა ი/მ «გ. ბ-ე», რომელიც ადგილზე არ იმყოფებოდა, ხოლო საგადასახადის გადამხდელის ი/მ «გ. ბ-ის» წარმომადგენელმა ოქმს ხელი არ მოაწერა.

რაიონულმა სასამართლომ იხელმძღვანელა «საგადასახადო ორგანოების მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვაზე კონტროლის პროცედურების შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე» საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 27 თებერვლის 1145 ბრძანების 1.2, 4.1, 4.3, 5.1, 5.4 მუხლებით და მიიჩნია, რომ გურიის საგადასახადო ინსპექციის თანამშრომლები უფლებამოსილი იყვნენ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვაზე კონტროლი განეხორციელებინათ ი/მ «გ. ბ-ის» ობიექტში. საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლის ღონისძიებები ხორციელდება საგადასახადის გადამხდელთან მიმართებაში. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი სწორად იქნა შედგენილი საგადასახადის გადამხდელის, მოცემულ შემთხვევაში ი/მ «გ. ბ-ის» და არა მისი წარმომადგენლის – მ. კ-ის მიმართ.

რაიონულმა სასამართლომ «საგადასახადო ორგანოების მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვაზე კონტროლის პროცედურების შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე» საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 27 თებერვლის 1145 ბრძანების 4.7 მუხლზე დაყრდნობით განმარტა, რომ საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლის, კონკრეტულ შემთხვევაში კ. კ-ის სამსახურებრივ ვალდებულებას წარმოადგენდა რეაგირება მოეხდინა საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებლობის ფაქტზე. ამასთან, აღნიშნული ნორმით განსაზღვრულია, რომ სალარო აპარატის გამოყენება უნდა მოხდეს მოლარის მიერ ფულის მიღებისას.

რაიონულმა სასამართლომ ასევე კანონიერად მიიჩნია გურიის საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 11 აგვისტოს 1... ბრძანება, მიუთითა, რომ იგი გამოცემულია კომპეტენტური თანამდებობის პირის მიერ, წარდგენილ მტკიცებულებებს მიეცა სწორი სამართლებრივი შეფასება, ბრძანება შედგა «საგადასახადო ორგანოების მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვაზე კონტროლის პროცედურების შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე» საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 27 თებერვლის 1145 ბრძანების 6.3 მუხლის მოთხოვნათა დაცვით.

რაიონული სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ი/მ «გ. ბ-ემ» და მოითხოვა ოზურგეთის რაიონული სასამართლოს 2009 წლის 1 დეკემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება შემდეგი მოტივით:

აპელანტის მოსაზრებით, რაიონულმა სასამართლომ არასწორად განმარტა კანონი, სასამართლოს არ დაუსაბუთებია რატომ ჩაითვალა საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები უფლებამოსილ პირებად შეედგინათ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რამდენადაც საგადასახადო ინსპექციის თანამშრომელს არც საგადასახადო შემოწმების დაწყებამდე და არც ოქმის შედგენის შემდეგ წარუდგენია საგადასახადის გადამხდელისათვის საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ კანონით დადგენილი წესით გამოცემული ბრძანება. ამასთან, სასამართლოში საქმის განხილვისას წარდგენილი ბრძანება არ ქმნიდა გ. ბ-ის შემოწმების საფუძველს, რამდენადაც მასში არ იყო მითითებული ი/მ «გ. ბ-ე». ამდენად, აღნიშნული ბრძანება გამოცემული იყო ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 27 თებერვლის 1145 ბრძანების მე-3 მუხლის მოთხოვნათა დარღვევით.

აპელანტის მითითებით, რაიონულმა სასამართლომ არ დაასაბუთა რატომ არ ჩათვალა ჩეკი ამოჭრილად, როდესაც გამოიძველი არ იყო მოლარე-ოპერატორი. მან ნაღდი ანგარიშსწორების შემდეგ თანხა მიიტანა მოლარე-ოპერატორთან, რის შემდეგაც ამოარტყა ჩეკი. აღნიშნულთან დაკავშირებით რაიონულმა სასამართლომ არ გაითვალისწინა «საკონტროლო-სალარო აპარატების ექსპლუატაციის (გამოყენების) წესებისა და სალაროს ჩეკში შესატანი აუცილებელი რეკვიზიტების დამტკიცების შესახებ» საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 10 მარტის 1186 ბრძანების 4.1 მუხლის მოთხოვნა.

აპელანტის მითითებით, საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები სამართალდარღვევის ოქმის შედგენისას გასცდნენ თავიანთ უფლებამოსილების ფარგლებს, რამდენადაც საგადასახადო კოდექსის 99.1 და 106.1 მუხლების შესაბამისად, საგადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე საგადასახადო კონტროლის პროცედურები საჭიროებს საგადასახადო ინსპექციის უფროსის ბრძანებას, რაც არ არსებობდა მოცემულ შემთხვევაში.

აპელანტის მოსაზრებით, ბრძანების გამოცემისას საგადასახადო ინსპექციის უფროსს არ გამოუვლევია საქმის გარემოებები, სასამართლომ არასწორად მიიჩნია, რომ საკონტროლო შესყიდვა განხორციელდა კანონის მოთხოვნათა დაცვით.

ი/მ «გ. ბ-ის» სააპელაციო საჩივარი არ ცნო მოწინააღმდეგე მხარემ – გურიის რეგიონალურმა ცენტრმა.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 31 მაისის განჩინებით ი/მ «გ. ბ-ის» სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა და უცვლელად დარჩა ოზურგეთის რაიონული სასამართლოს 2009 წლის 1 დეკემბრის გადაწყვეტილება, რაც სააპელაციო სასამართლომ დაასაბუთა შემდეგნაირად:

სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა რაიონული სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები და სამართლებრივი შეფასებები, დადგინდა მიიჩნია, რომ 2009 წლის 7 აგვისტოს სოფელ ... მდებარე ი/მ «გ. ბ-ის» კუთვნილ აფთიაქში გურიის საგადასახადო ინსპექციის გადასახადების ადმინისტრირების ინსპექტორმა კ. კ-ემ შეიძინა თვალის ტკივილის საწინააღმდეგო წამალი. გამყიდველმა მას წამალი გადასცა ისე, რომ არ გამოიყენა საკონტროლო-სალარო აპარატი. ფულის მიღებისა და წამლის გადაცემის შემდეგ გამყიდველი გავიდა რამოდენიმე მეტრით მოშორებულ შერეული საქონლით მოვაჭრე სექციაში და ამოჭრა ჩეკი.

სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საგადასახადო ორგანოების მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვაზე კონტროლის პროცედურების შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 27 თებერვლის 145 ბრძანების 1.2, 4.7 მუხლებით და განმარტა, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენება უნდა მოხდეს მოლარის მიერ ფულის მიღებისას, მოცემულ შემთხვევაში კი მხოლოდ წამლის გადაცემისა და ფულის მიღების შემდეგ გავიდა მ. კ-ე რამოდენიმე მეტრით მოშორებულ შერეული საქონლით მოვაჭრე სექციაში და ამოჭრა ჩეკი.

სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა რაიონული სასამართლოს მსჯელობა, რომ მოცემულ შემთხვევაში ქმედებისათვის სამართლებრივი შეფასების კუთხით არსებითი მნიშვნელობა არ უნდა მიენიჭოს იმ გარემოებას, თუ რა მოტივით მოქმედებდა ი/მ «გ. ბ-ის» წარმომადგენელი მ. კ-ე ჩეკის კანონით გათვალისწინებული წესით გაუცემლობისას ან რა მიზანი ამოძრავებდა აფთიაქში შესვლისას საგადასახადო ინსპექციის თანამშრომელს კ. კ-ეს. საგადასახადო ინსპექციის უფლებამოსილი თანამშრომლის მიერ დაფიქსირდა სამართალდარღვევის ფაქტი, რაზედაც ის ვალდებული იყო მოეხდინა რეაგირება, კერძოდ, შეედგინა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლით გათვალისწინებული სანქციის გატარების მიზნით.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი შედგა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 27 თებერვლის 145 ბრძანების მე-5 მუხლის მოთხოვნათა დაცვით.

სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, 2009 წლის 11 აგვისტოს 12802 ბრძანება გამოიგა საგადასახადო ორგანოების მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვაზე კონტროლის პროცედურების შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 27 თებერვლის 145 ბრძანების მე-6 მუხლის მოთხოვნათა დაცვით, კომპეტენტური თანამდებობის პირის მიერ, წარდგენილი მტკიცებულებებს მიეცა სწორი სამართლებრივი შეფასება, ასევე კანონიერად მიიჩნია სააპელაციო სასამართლომ გურიის საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 11 აგვისტოს 1061-78 საგადასახადო მოთხოვნა.

სააპელაციო სასამართლოს განჩინება საკასაციო წესით გასაჩივრა ი/მ «გ. ბ-ემ» და მოითხოვა ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 31 მაისის განჩინების გაუქმება შემდეგი მოტივით:

კასატორის მითითებით, გ. ბ-ის მაღაზიაში არის რამოდენიმე სექცია, რომელსაც ემსახურება ერთი საკონტროლო-სალარო აპარატი, შესაბამისად, მაღაზიაში არის მხოლოდ ერთი მოლარე ოპერატორი. საგადასახადოს თანამშრომელმა წამალი შეიძინა წამლებით მოვაჭრე სექციაში. აფთიაქში მოვაჭრე გამყიდველმა საგადასახადოს თანამშრომელს გადასცა წამალი და გავიდა მეორე სექციაში, სადაც მოლარე ოპერატორთან ამოიჭრა ჩეკი. საგადასახადოს თანამშრომელმა უარი განაცხადა ჩეკის მიღებაზე და შეადგინა ოქმი.

კასატორის მოსაზრებით, აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებების შეფასებისას სააპელაციო სასამართლომ არასწორად განმარტა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 10 მარტის 1186 ბრძანების 4.1 მუხლი, რომელიც ეხება არა მარტო საკვებ ობიექტს, არამედ ზოგადად იმ შემთხვევებს, როდესაც მომხმარებლისაგან ფულის მიღებას და საქონლის გადაცემას აწარმოებს პირი, რომელიც არ არის მოლარე ოპერატორი.

კასატორის მითითებით, სასამართლომ გაიზიარა ის გარემოება, რომ ჩეკის გადაცემა არ მოხდა კანონით დადგენილი წესით. სასამართლომ არ გაიზიარა არგუმენტი, რომ საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელს არ ჰქონდა საკონტროლო შესყიდვისა და საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენებაზე კონტროლის განხორციელებისათვის საჭირო უფლებამოსილება. ასევე არ გაითვალისწინა, რომ გამყიდველი არ წარმოადგენდა მოლარე ოპერატორს, რის გამოც იგი არ იყო ვალდებული საქონელთან ერთად გადაეცა ჩეკი მომხმარებლისათვის.

საკასაციო სასამართლოს 2011 წლის 25 იანვრის განჩინებით დასაშვებად იქნა ცნობილი გ. ბ-ის საკასაციო საჩივარი ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34.3 მუხლის «გ» ქვეპუნქტის შესაბამისად (პროცესუალური კასაცია).

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის მოტივების შესწავლა-გაანალიზებისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ ი/მ «გ. ბ-ის» საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 31 მაისის განჩინება შემდეგ გარემოებათა გამო:

სააპელაციო სასამართლომ გასაჩივრებული განჩინების გამოტანისას დაარღვია მატერიალური და საპროცესო სამართლის ნორმები, სასამართლომ არ გამოიკვლია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებები, გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოყენებინა, არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოენებინა, არასწორად განმარტა კანონი, განჩინება სამართლებრივი თვალსაზრისით სრულიად დაუსაბუთებელია, საკასაციო საჩივარი შეიცავს დასაბუთებულ არგუმენტაციას გასაჩივრებული განჩინების კანონშეუსაბამობის შესახებ, რის გამოც არ არსებობს სასამართლოს გასაჩივრებული განჩინების გაუქმების საფუძველი.

სააპელაციო სასამართლომ დადგინდა მიიჩნია, რომ ი/მ «გ. ბ-ის» კუთვნილ აფთიაქში საგადასახადო ინსპექციის ადმინისტრირების სამართლებრივ ინსპექტორის მიერ წამლის შეძენისას გამყიდველის მიერ ჩეკის ამო-

ბეჭდვა მოხდა წამლის გადაცემისა და ფულის მიღების შემდეგ, რამოდენიმე მეტრით მოშორებულ შერეული სა-
ქონლით მოვაჭრე სექციიში გასვლის შედეგად, რაც სააპელაციო სასამართლოს დასკვნით ქმნიდა გადასახადის გა-
დამხდელის მიმართ საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლით გათვალისწინებული სანქციის გამოყენების ფაქ-
ტობრივ საფუძველს.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლოს დასკვნა ემყარება საკანონმდებლო ნორმების
არასწორ განმარტებასა და საქმის გარემოებების შეუფასებლობას, რამდენადაც გურიის რეგიონალური ცენტრის
ადმინისტრირების სამმართველოს ინსპექტორების მიერ 2009 წლის 7 აგვისტოს შედგენილი სამართალდარღვევის
ოქმის თანახმად, ი/მ «გ. ბ-ის» კუთვნილ ავთიაქში მისი წარმომადგენელი – მ. კ-ე ეწეოდა ნაღდი ფულით ანგა-
რიშწორებას საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების გარეშე. ამასთან, ოქმში მითითებულია, რომ სალარო
აპარატის საათი არ შეესაბამებოდა სიმართლეს, იყო გაუმართავი. რაიონული სასამართლოს სხდომაზე მოწმის სა-
ხით დაკითხვისას საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შემდგენი ინსპექტორი – კ. კ-ე აფიქსირებს, რომ მის
სამოქმედო ტერიტორიაზე ასრულებდა მიმდინარე კონტროლის პროცედურებს, სოფელ ... მოხდა ისე, რომ განა-
ხორციელა საკონტროლო შესყიდვა, რა დროსაც გამყიდველმა არ ამობეჭდა ჩეკი, თუმცა საკონტროლო შესყიდვის
განხორციელების ფაქტს არ ადასტურებს გურიის რეგიონალური ცენტრის წარმომადგენელი და სასამართლო
სხდომაზე მიცემულ ახსნა-განმარტებაში უთითებს, რომ ადმინისტრირების სამმართველოს ინსპექტორები 2009
წლის 7 აგვისტოს მიემგზავრებოდნენ რა დავალებით დაბა ...-ში, სოფელი ... ტერიტორიაზე ინსპექტორ კ. კ-ეს ას-
ტკივდა თვალი, რის გამოც მიმართა იქვე მდებარე ავთიაქს და წამლის შეძენის დროს გამოავლინა საგადასახადო
სამართალდარღვევის ფაქტი.

საკასაციო სასამართლო გადასახადის გადამხდელის – ი/მ «გ. ბ-ის» მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატის გა-
მოყენების წესების დაცვაზე კონტროლის პროცედურის განხორციელების უფლებამოსილებასთან დაკავშირებით
დასაბუთებულად და დასაშვებად მიიჩნევს კასატორის საკასაციო პრეტენზიას, მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამარ-
თლოს არ უმსჯელია აღნიშნულ გარემოებებთან დაკავშირებით სააპელაციო საჩივარში ჩამოყალიბებულ არგუმენ-
ტებზე.

აღნიშნულთან დაკავშირებით, საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 106.1 მუხ-
ლის შესაბამისად, რომელიც შეიცავს ზოგად დებულებებს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე დაკვირვე-
ბის საგადასახადო კონტროლის პროცედურებთან დაკავშირებით, გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე დაკ-
ვირვების საგადასახადო კონტროლის პროცედურები ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის
მიერ, საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მოადგილის მოტივირებული ბრძანებით. ამავე კოდექსის 110' მუხლის
თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირებს უფლება აქვთ სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე,
საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით განახორციელონ საგადასახადო ორგანოს სამოქმედ-
ო ტერიტორიაზე არსებულ ადმინისტრაციულ-ტერიტორიულ ფარგლებში საკონტროლო-სალარო აპარატების
გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი. სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემის დროს
მოქმედი, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 27 თებერვლის 145 ბრძანებით დამტკიცებული «საგა-
დასახადო ორგანოების მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვაზე კონტროლის პრო-
ცედურების შესახებ» ინსტრუქციის 4.5 მუხლის შესაბამისად, საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესე-
ბის დაცვაზე კონტროლის პროცედურების განხორციელების დროს საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე მუშა-
ობის ან მისი გამოუყენლობის ფაქტის დადგენის მიზნით, საგადასახადო ინსპექციის თანამშრომელი უფლებამო-
სილია განახორციელოს კონტროლის პროცედურები და ამ მიზნით შეასრულოს შესაბამისი მოქმედებები მხო-
ლოდ ობიექტის ხელმძღვანელისათვის, ხოლო მისი ადგილზე არ ყოფნის პირობებში, ობიექტის ტერიტორიაზე
მომუშავე ნებისმიერი პირისათვის სამსახურებრივი მოწმობისა და მისი უფლებამოსილების შესახებ ინდივიდუა-
ლური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის წარდგენის შემდეგ.

აღნიშნულის შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლოს არ უმსჯელია მოცემულ შემთხვევაში გურიის რეგიონა-
ლური ცენტრის ადმინისტრირების სამმართველოს ინსპექტორების მიერ კონტროლის პროცედურების განხორცი-
ელებისას დაცულ იქნა თუ არა მითითებული დებულებების მოთხოვნები და წარუგინეს თუ არა მათ გადასახადის
გადამხდელის წარმომადგენელს უფლებამოსილების დამადასტურებელი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-
სამართლებრივი აქტი. რაც შეეხება საქმეში წარმოდგენილ გურიის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოადგი-
ლის 2009 წლის 1 ივლისის 138 ბრძანებას – საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვაზე
მუდმივი კონტროლის პროცედურების უზრუნველყოფის თაობაზე, რომლითაც გურიის საგადასახადო ინსპექცი-
ის ადმინისტრირების სამმართველოს ინსპექტორებს დაევალათ მუდმივი კონტროლის პროცედურების განხორ-
ციელება საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვაზე, სააპელაციო სასამართლოს არ უმსჯე-
ლია და შეუფასებია რამდენად წარმოდგენდა აღნიშნული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრი-
ვი აქტი ი/მ «გ. ბ-ის» კუთვნილ ავთიაქში კონტროლის პროცედურის ჩატარებაზე უფლებამოსილების მინიჭების
აქტს, რამდენადაც საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 27 თებერვლის 145 ბრძანებით დამტკიცებუ-
ლი «საგადასახადო ორგანოების მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვაზე კონტრო-
ლის პროცედურების შესახებ» ინსტრუქციის 3.1 მუხლის «გ» ქვეპუნქტის შესაბამისად, მუდმივი კონტროლის გან-
ხორციელების უზრუნველყოფის მიზნით გამოცემული საგადასახადო ორგანოს უფროსის ან მოადგილის ინდივი-
დუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი უნდა შეიცავდეს საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლის
სამოქმედო ტერიტორიას კონტრეტული ქუჩების, უბნების ზუსტი აღწერით და იმ გადამხდელთა სრულ ჩამონათ-
ვას, რომლის მიმართაც მუდმივად უნდა განხორციელდეს საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წე-
სების დაცვაზე შესაბამისი კონტროლის პროცედურები. სწორედ აღნიშნული მოთხოვნების დაცვით გამოცემული
აქტის საფუძველზეა უფლებამოსილი საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელი განახორციელოს «საგადასახადო

ორგანოების მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვაზე კონტროლის პროცედურების შესახებ» ინსტრუქციის 4.7 მუხლით განსაზღვრული პროცედურები, ანუ არ გამყვანოს სამართალდარღვევის ფაქტის დაფიქსირებამდე თავისი სამსახურებრივი მიზანი და მოახდინოს დაკვირვება მოლარის მიერ ფულის მიღებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების და ქვითრის მომხარებელზე გაცემის პროცედურაზე. მოცემულ შემთხვევაში საქმეში წარმოდგენილი 138 ბრძანება კი მუდმივი კონტროლის პროცედურების განხორციელების უზრუნველყოფის მიზნით განსაზღვრავს რა ტერიტორიულ ერთეულებს, ზოგადად უთითებს სოფელ ...-ზე და შეიცავს «საგადასახადო ორგანოების მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვაზე კონტროლის პროცედურების შესახებ» ინსტრუქციის 3.1 მუხლის «გ» ქვეპუნქტის მოთხოვნის შესაბამისად შესამოწმებელი ტერიტორიის თუ გადასახადის გადამხდელთა შესახებ დეტალურ ინფორმაციას.

ამდენად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლომ საქმის ხელახლა განხილვისას უნდა იმსჯელოს ზემოთ მითითებულ გარეობებზე, კერძოდ, უფლებამოსილი იყო თუ არა გურიის რეგიონალური ცენტრის ადმინისტრირების სამმართველოს ინსპექტორები ი/მ «გ. ბ-ის» კუთვნილ აფთიაქში ჩატარებინათ კონტროლის პროცედურები, შესაბამისად, დაცულ იქნა თუ არა მათ მიერ საგადასახადო კოდექსისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 27 თებერვლის 145 ბრძანებით დამტკიცებული «საგადასახადო ორგანოების მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვაზე კონტროლის პროცედურების შესახებ» ინსტრუქციის მოთხოვნები ამ პროცედურების ჩატარებისას.

ასევე დაუსაბუთებელია სააპელაციო სასამართლოს დასკვნა სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემის დროს მოქმედი საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 10 მარტის 1186 ბრძანებით დამტკიცებული «საკონტროლო-სალარო აპარატების ექსპლუატაციის (გამოყენების) წესებისა და სალაროს ჩეკში შესატანი აუცილებელი რეკვიზიტების» მე-4 მუხლის სადავო ურთიერთობის მიმართ გაუვრცელებლობის შესახებ. მითითებული ნორმის თანახმად, «ჩეკის გაცემა ხდება ნაღდი ფულის გადახდისთანავე ან/და ხურდის დაბრუნებასთან ერთად, ხოლო იმ შემთხვევაში, როცა მომხმარებელი ნაღდი ფულის გადახდას ახორციელებს იმ პირთან, რომელიც არ წარმოადგენს მოლარე-ოპერატორს (მაგ. საკვების ობიექტში მომსახურე პერსონალი), მომხმარებელზე ჩეკი მიცემულ უნდა იქნეს გონივრულ ვადაში». სრულიად დაუსაბუთებელი და დაუსრულებელია სააპელაციო სასამართლოს დასკვნა რატომ არ უნდა გავრცელდეს აღნიშნული ნორმის მოქმედება ი/მ «გ. ბ-ის» კუთვნილი ობიექტის მიმართ. შესაბამისად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლომ საქმის ხელახლა განხილვისას უნდა იმსჯელოს აღნიშნულ გარემოებაზე და სათანადო სამართლებრივი შეფასება მისცეს მას.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლომ უნდა გამოიკვლიოს და დაადგინოს მოცემულ შემთხვევაში მ. კ-ე, რომელმაც წამალი მიჰყიდა და რომელთანაც მოხდა ანგარიშსწორება საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლის მიერ, იყო თუ არა მოლარე-ოპერატორი, ი/მ «გ. ბ-ის» კუთვნილი ობიექტი წარმოადგენდა თუ არა იმგვარ ობიექტს, სადაც არ ხორციელდებოდა ნაღდი ფულის გადახდა მოლარე-ოპერატორთან და შესაბამისად, მოხდა თუ არა გონივრულ ვადაში ჩეკის ამობეჭდვა.

ამდენად, საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნული გარემოებების გამოკვლევის შედეგად უნდა იმსჯელოს და შეაფასოს ადგილი ჰქონდა თუ არა მოცემულ შემთხვევაში სამართალდარღვევის ფაქტს – საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებლობას ადგილი, რაც საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 10 მარტის 1186 ბრძანებით დამტკიცებული «საკონტროლო-სალარო აპარატების ექსპლუატაციის (გამოყენების) წესებისა და სალაროს ჩეკში შესატანი აუცილებელი რეკვიზიტების» 3.4 მუხლით განისაზღვრა, როგორც ისეთი შემთხვევები, როდესაც გადასახადის გადამხდელს გააჩნია საგადასახადო ორგანოში რეგისტრირებული აპარატი, რომელიც შეტანილია სახელმწიფო რეესტრში, აპარატზე ჩართულია ფისკალური მეხსიერება, მაგრამ მომხმარებელთან ნაღდი ფულადი ანგარიშსწორებისას არ ხდება ვაჭრობა/მომსახურების ყველა ოპერაციაზე აპარატის გამოყენება, რაც თავის მხრივ მოიცავს იმ მომენტს, რომ მომხმარებლისაგან ყოველ ფულის მიღებაზე ამობეჭდილი უნდა იყოს ჩეკი.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, კასატორის მიერ წამოყენებული საკასაციო პრეტენზიები შეიცავს დასაბუთებულ არგუმენტაციას გასაჩივრებული განჩინების კანონშესაბამობის თაობაზე და სსსკ-ის 412-ე მუხლის შესაბამისად, მოცემული საქმე ექვემდებარება ხელახლა განხილვას, რა დროსაც სააპელაციო სასამართლომ უნდა იმსჯელოს ზემოაღნიშნულ გარემოებებზე და მათი გამოკვლევისა და შეფასების შედეგად დაადგინოს ობიექტური გადაწყვეტილება.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1.2 მუხლით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 372-ე, 390-ე 399-ე, 408.3, 412-ე მუხლებით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. ი/მ «გ. ბ-ის» საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 31 მაისის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

დაჯარიმება სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირების გამო

გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

18ს-1547-1508 (კ-10)

13 აპრილი, 2011 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა.

აღწერილობითი ნაწილი:

2010 წლის 29 იანვარს გორის რაიონულ სასამართლოს სარჩელით მიმართა ი/მ «ნ. თ-მა» მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის საგადასახადო ინსპექციის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველი საბჭოს მიმართ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის თაობაზე.

საქმის სასამართლო განხილვისას მოსარჩელემ დააზუსტა სარჩელის მოთხოვნები და საბოლოოდ მოითხოვა 2009 წლის 22 ოქტომბრის '5366 საგადასახადო მოთხოვნის, 2009 წლის 21 ოქტომბრის '6399 ბრძანების, გორის საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 15 ოქტომბრის '020404 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის, 2009 წლის 6 ოქტომბრის '5616 ბრძანების, საგადასახადო გირავნობა-იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ 2009 წლის 18 ნოემბრის '025-339 შეტყობინების, შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 16 დეკემბრის '5018 ბრძანების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 8 თებერვლის '223/2/10 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა.

გორის რაიონული სასამართლოს 2010 წლის 19 მარტის გადაწყვეტილებით ი/მ «ნ. თ-ის» სარჩელი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა; სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი გორის საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 15 ოქტომბრის '020404 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, 2009 წლის 21 ოქტომბრის '6399 ბრძანება, 2009 წლის 22 ოქტომბრის '5366 საგადასახადო მოთხოვნა, შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 16 დეკემბრის '5018 ბრძანება საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობაზე უარის თქმის ნაწილში და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 8 თებერვლის '223/2/10 გადაწყვეტილების მე-2 პუნქტი შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 16 დეკემბრის ბრძანების ძალაში დატოვების შესახებ, საგადასახადო გირავნობა-იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ 2009 წლის 18 ნოემბრის '025-339 შეტყობინება; ნ. თ-ს ამ აქტების სრულად ბათილად ცნობის შესახებ სარჩელზე უარი ეთქვა უსაფუძვლოდ გამო; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის საგადასახადო ინსპექციას დაევალა კანონმდებლობის საფუძველზე, გადამხდელის არგუმენტაციის გათვალისწინებით, დამატებით შეესწავლა სადავო საკითხი, დაეზუსტებინა ნ. თ-თან ბუღალტრულ ჩანაწერებში აღურიცხველი ან/და სასაქონლო ზედნადების გარეშე გამოვლენილი საქონლის ოდენობა, ამის შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე, დაეანგარიშებინა სანქციები და, შესაბამისი საფუძვლის არსებობისას, გადამხდელისათვის წარედგინა საგადასახადო მოთხოვნა.

გადაწყვეტილების მიღებისას სასამართლომ იხელმძღვანელა შემდეგი მოსაზრებებით:

დადგენილად იქნა მიჩნეული, რომ გორის საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 6 ოქტომბრის '5616 ბრძანების საფუძველზე ინდ. მეწარმე «ნ. თ-თან» ჩატარდა სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაცია, რაზეც 2009 წლის 15 ოქტომბერს შედგა შესაბამისი აქტი. აქტის თანახმად, მეწარმესთან აღმოჩნდა სხვადასხვა დასახელების 17467,81 ლარის აღურიცხავი საქონელი, რომელზეც მეწარმეს არ გააჩნდა შესყიდვის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია და არ იყო აღურიცხული ბუღალტრულ დოკუმენტებში, რის გამოც დარღვეული იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მოთხოვნები.

აღნიშნულზე 2009 წლის 15 ოქტომბერს შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რის საფუძველზეც ინსპექციის მიერ 2009 წლის 21 ოქტომბერს გამოიცა '6399 ბრძანება ინდ. მეწარმე «ნ. თ-ის» 175467,81 ლარით დაჯარიმების შესახებ, ხოლო 22 ოქტომბერს – '5366 საგადასახადო მოთხოვნა.

ინდ. მეწარმე «ნ. თ-მა» ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა '6399 ბრძანების, '5366 საგადასახადო მოთხოვნის და საგადასახადო გირავნობა-იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ 2009 წლის 18 ნოემბრის '025-339 შეტყობინების ბათილად ცნობა.

შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 16 დეკემბრის '5018 ბრძანებით ინდ. მეწარმე ნ. თ-ის საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, გორის საგადასახადო ინსპექციას დაევალა, გადამხდელის არგუმენტაციის გათვალისწინებით, დამატებით შეესწავლა სადავო საკითხი, დაეზუსტებინა გადამხდელთან ბუღალტრულ ჩანაწერებში აღურიცხველი ან/და სასაქონლო ზედნადების გარეშე გამოვლენილი საქონლის ოდენობა, ამის შესაბამისად გადამხდელისათვის წარედგინა საქონლის ოდენობა, ამის შესაბამისად დაეანგარიშებინა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე დარიცხული სანქციები და, შესაბამისი საფუძვლის არსებობისას, გადამხდელისთვის წარედგინა შესწორებული საგადასახადო მოთხოვნა; საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება კი უნდა გამოყენებულიყო საგადასახადო ვალდებულების ფარგლებში.

შემოსავლების სამსახურის აღნიშნული ბრძანება ინდ. მეწარმე «ნ. თ-მა» გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 2010 წლის 11 იანვრის გადაწყვეტილებითაც დავის განხილვა შეჩერდა 2010 წლის 1 თებერვლამდე, შემოსავლების სამსახურს დაევალა ინფორმაციის წარდგენა 2009 წლის 16 დეკემბრის ბრძანების აღსრულების თაობაზე.

ინდ. მეწარმე ნ. თ-მა სარჩელი აღძრა სასამართლოში და მოითხოვა ¹ 6399 ბრძანების, ¹ 5366 საგადასახადო მოთხოვნისა და საგადასახადო გირავნობა-იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ 2009 წლის 18 ნოემბრის ¹ 025-339 შეტყობინების, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის, 2009 წლის 6 ოქტომბრის ¹ 5616 ბრძანების, შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 16 დეკემბრის ბრძანებისა და დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 11 იანვრის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა იმავე გარემოებებზე მითითებით, რომლებიც აღნიშნული ჰქონდა ადმინისტრაციულ საჩივარში.

დავების განხილვის საბჭოში მოსარჩელის მიერ წარდგენილი ადმინისტრაციული საჩივარი 2010 წლის 8 თებერვლის გადაწყვეტილებით განუხილველად დარჩა დავის საგანზე ნ. თ-ის მიერ სასამართლოში სარჩელის აღძვრის გამო.

გორის საგადასახადო ინსპექციამ დამატებით გამოიკვლია შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 16 დეკემბრის ბრძანებით განსაზღვრული გარემოებები და, 2010 წლის 29 იანვრის მიმართვის თანახმად, ჩათვალა, რომ არ არსებობდა ნ. თ-ზე დარიცხული სანქციების გადაანგარიშებისა და შესწორებული საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის საფუძველი.

მოსარჩელემ დააზუსტა სასარჩელო მოთხოვნა და შეჩერების შესახებ აქტის ბათილად ცნობის ნაცვლად, მოითხოვა დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 8 თებერვლის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა.

2009 წლის 24 აგვისტოს გამყიდველ დ. თ-ის მიერ (მყიდველი ნ. თ-ი) შედგა სასაქონლო ზედნადები 123, სადაც ნასყიდობის საგნად მიეთითა 12 833 ლარის ღირებულების «სხვადასხვა სასურსათო და სამრეწველო საქონელი».

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ ინვენტარიზაციისას ინდ. მეწარმე «ნ. თ-ის» მიერ ინსპექტორებისათვის წარდგენილ იქნა სასაქონლო ზედნადები 123, 13 დანართების გარეშე (სულ – 32 ფურცელი, 811 დასახელების საქონელი), ანუ ინსპექციის მიერ ისე მოხდა აქტისა და სამართალდარღვევის ოქმის შედგენა, ნ. თ-თვის სანქციის დარიცხვა, საგადასახადო მოთხოვნის, გირავნობა/იპოთეკის უფლების განხორციელება, რომ სასაქონლო ზედნადების დანართები მხედველობაში მიღებული და, შესაბამისად, სათანადოდ შეფასებული არ ყოფილა.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 156-ე მუხლის 1-ელ ნაწილზე და გაიზიარა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 16 დეკემბრის გადაწყვეტილება, რომლითაც ნ. თ-ის საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა და გორის საგადასახადო ინსპექციას დაევალა გადამხდელის არგუმენტაციის გათვალისწინებით, დამატებით შესწავლა სადავო საკითხი, დაეზუსტებინა გადამხდელთან ბუღალტრულ ჩანაწერებში აღურიცხველი ან/და სასაქონლო ზედნადების გარეშე გამოვლენილი საქონლის ოდენობა, ამის შესაბამისად გადაანგარიშებინა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე დარიცხული სანქციები და, შესაბამისად, საფუძვლის არსებობისას, გადამხდელისთვის წარედგინა შესწორებული საგადასახადო მოთხოვნა; საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება კი უნდა გამოყენებულიყო საგადასახადო ვალდებულების ფარგლებში. თუმცა ამ ბრძანებით არ მოხდა გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტების ბათილად ცნობა.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 16 დეკემბრის ბრძანების საფუძველზე გორის საგადასახადო ინსპექციის მიერ უნდა მომხდარიყო ახალი ადმინისტრაციული წარმოების დაწყება, შესრულებულიყო ზემდგომი ადმინისტრაციული ორგანოს მითითებები, სრულყოფილად გამოკვლეულიყო საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებები, და თუკი იგი ჩათვლიდა, რომ ნ. თ-ს სანქცია კვლავ უნდა დარიცხვოდა იმავე (მეტი ან ნაკლები) ოდენობით, თავიდან გამოეცა საგადასახადო მოთხოვნა შესწორებული სახით.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ დარღვეულ იქნა ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის მოთხოვნები, სასამართლო დაეთანხმა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 16 დეკემბრის გადაწყვეტილებას გორის საგადასახადო ინსპექციისათვის საქმის გარემოებების ხელახლა შესწავლასთან დაკავშირებით. სასამართლომ მიიჩნია, რომ სამართალდარღვევის ოქმი, სანქციის დარიცხვის ბრძანება და საგადასახადო მოთხოვნა გამოცემულია საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე არსებითი გარემოებების გამოკვლევა-შეფასების გარეშე. აქედან გამომდინარე, სასამართლომ მითითებული აქტები ბათილად ცნო სადავო საკითხის გადაწყვეტლად და ადმინისტრაციულ ორგანოს დაავალა საქმის გარემოებების ხელახლა გამოკვლევა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ გამოიყენა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილი და აღნიშნა, რომ ინვენტარიზაციისას ინდ. მეწარმე «ნ. თ-ის» მიერ ინსპექტორებისათვის წარდგენილ იქნა სასაქონლო ზედნადები 123, 13 დანართების გარეშე (სულ – 32 ფურცელი, 811 დასახელების საქონელი), ანუ ინსპექციის მიერ ისე მოხდა სანქციის ოდენობის განსაზღვრა და ნ. თ-ზე დარიცხვა, რომ სასაქონლო ზედნადების დანართები მხედველობაში მიღებული და, შესაბამისად, სათანადოდ შეფასებული არ ყოფილა. სასამართლომ მიიჩნია, რომ გორის საგადასახადო ინსპექციის მიერ სწორედ ეს გარემოებები უნდა ყოფილიყო გამოკვლეული.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 146-ე მუხლის მე-8 ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტზე დაყრდნობით განმარტა, რომ დავების განხილვის საბჭოს მიერ სწორად მოხდა საჩივრის განუხილველად დატოვება, თუმცა არ დაეთანხმა დადგენილებითი ნაწილის დებულებას, რომლითაც ძალაში დარჩა შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 16 დეკემბრის 15018 ბრძანება, ვინაიდან ქვემდგომი ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შეფასება აღარ შედის დავების განხილვის საბჭოს კომპეტენციაში და ეს საკითხი, სარჩელის წარდგენის გამო, სასამართლოს პრეროგატივაა.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ ბათილად ცნო 2010 წლის 8 თებერვლის გადაწყვეტილების ის პუნქტი, რომლითაც ძალაში დარჩა შემოსავლების სამსახურის ბრძანება.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ ნ. თ-ის სარჩელი ნაწილობრივ დააკმაყოფილა, სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად ცნო საგადასახადო მოთხოვნა და მის საფუძველად არსებული აქტები, შემოსავლების სამსახურის ბრძანება იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა ნ. თ-ის საჩივარი ამ აქტების ბათილად ცნობის შესახებ, დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილების მე-2 პუნქტი, რომლითაც ძალაში დარჩა შემოსავლების სამსახურის გასაჩივრებული ბრძანება.

მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის გორის საგადასახადო ინსპექციამ, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ.

აპელანტები სააპელაციო საჩივრით ითხოვდნენ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 30 სექტემბრის გადაწყვეტილებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის გორის საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივრები დაკმაყოფილდა; გორის რაიონული სასამართლოს 2010 წლის 19 მარტის გადაწყვეტილების შეცვლით მიღებული იქნა ახალი გადაწყვეტილება; ნ. თ-ის სარჩელი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განმხილველი საბჭოს 2010 წლის 8 თებერვლის 1263/2/10 გადაწყვეტილების, ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 16 დეკემბრის 15018 ბრძანების, გორის საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 6 ოქტომბრის 15616 ბრძანების ბათილად ცნობის მოთხოვნით არ დაკმაყოფილდა; ნ. თ-ის სარჩელი გორის საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 15 ოქტომბრის სამართალდარღვევის ოქმის 1020404, 2009 წლის 21 ოქტომბრის ბრძანების 16399, 2009 წლის 22 ოქტომბრის 15366 საგადასახადო მოთხოვნის სრულად ბათილად ცნობის მოთხოვნით არ დაკმაყოფილდა.

სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლოს ასკ-ის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილი არ უნდა გამოეყენებინა, ჩათვალა, რომ რაიონულმა სასამართლომ სწორი შეფასება არ მისცა დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებას. სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 156-ე მუხლზე, რომლის 1-ელი ნაწილის მიხედვით, შემოსავლების სამსახური უფლებამოსილია გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გამომცემ ადმინისტრაციულ ორგანოს დაავალოს, განმეორებით განიხილოს და შეისწავლოს სადავო საკითხი, მის მიერ მითითებულ ვადაში, აღნიშნულ პერიოდში დავის განხილვა ჩერდება. ამავე მუხლის მე-4 ნაწილით განსაზღვრულია შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილებების სახეები, მას შეუძლია ა) დააკმაყოფილოს საჩივარი და გააუქმოს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება, ბ) ნაწილობრივ დააკმაყოფილოს საჩივარი და ნაწილობრივ გააუქმოს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება, გ) არ დააკმაყოფილოს საჩივარი. კონკრეტულ შემთხვევაში, შემოსავლების სამსახურმა მიიღო გადაწყვეტილება საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების შესახებ, რის შედეგსაც საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების ნაწილობრივ გაუქმება წარმოადგენს, საგადასახადო კოდექსის 156-ე მუხლის მე-4 ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტის თანახმად.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, მოსარჩელეს არ გაუხდია სადავოდ, თუ რატომ არ გადაწყვიტა შემოსავლების სამსახურმა, ინვენტარიზაციის შედეგად გამოყენებული სანქციის მართლზომიერების საკითხი არსებითად. მისი მოსაზრებით, კონკრეტულ შემთხვევაში მოსარჩელე ეთანხმება იმ გარემოებას, რომ დასაზუსტებელი იყო გადამხდელთან ბუღალტრულ ჩანაწერებში აღურიცხველი ან/და სასაქონლო ზედნადების გარეშე გამოვლენილი საქონლის ოდენობა, შესასწავლი იყო მის მიერ წარდგენილი დანართები, შესაბამისად ჩათვალა, რომ შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილება შესაბამებოდა საგადასახადო კოდექსის 156-ე მუხლის 1-ელი ნაწილით დადგენილ მოთხოვნებს და არ არსებობდა კანონის არსებითი დარღვევა, რაც მიღებული ბრძანების ბათილად ცნობის საფუძველს წარმოადგენდა. სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა აპელანტთა მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ სასამართლო გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი და შემოსავლების სამსახურის ბრძანება თითქმის იდენტურია. არ არსებობდა მისი ნაწილობრივ ბათილად ცნობის საფუძველი, ვინაიდან, სწორედ იგივე შედეგი დადგა სასამართლოს გადაწყვეტილებითაც. ამ უკანასკნელითაც, (შემოსავლების სამსახურის მსგავსად) უარი ეთქვა მოსარჩელეს საგადასახადო მოთხოვნის და გირავნობა/იპოთეკის შესახებ შეტყობინების სრულად ბათილად ცნობაზე.

სააპელაციო სასამართლო არ დაეთანხმა ფინანსთა სამინისტროს 2010 წლის 8 თებერვლის გადაწყვეტილების კანონსაწინააღმდეგობას, იმ საფუძველით, რომ მასში მითითებული იქნა შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 16 დეკემბრის ბრძანების ძალაში დატოვების თაობაზე, ვინაიდან სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, მიუხედავად იმისა საბჭოს გადაწყვეტილებაში მიეთითებოდა თუ არა შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 16 დეკემბრის ბრძანების ძალაში დატოვების შესახებ, მისი გაუქმება ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავის განხილვისას არ მომხდარა და მას სავალდებულო იურიდიული ძალა გააჩნდა. ამასთან, საბჭოს გადაწყვეტილების დასაბუთებიდანაც დასტურდება, რომ საბჭოს, შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილების კანონიერებაზე 8 თებერვალს არსებითად არ უმსჯელია.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე აღნიშნა, რომ დაუსაბუთებელია სარჩელი, 2009 წლის 6 ოქტომბრის ბრძანების ბათილად ცნობის მოთხოვნით, ვინაიდან დადგენილია, რომ აღნიშნული ბრძანებით, განცხადების ადმინისტრირების სამმართველოს მიმდინარე კონტროლის განყოფილების მოხსენებითი ბარათის საფუძველზე, განისაზღვრა საწარმოში ინვენტარიზაციის ჩატარება. ბრძანებას საფუძველად დაედო საგადასახადო კოდექსის 110-ე მუხლი, რომლის მიხედვითაც, საგადასახადო ორგანოს უფროსი უფლებამოსილია მიიღოს გადაწყვეტილება საგადა-

სახადო კონტროლის განხორციელების მიზნით ინვენტარიზაციის ჩატარების თაობაზე, ხოლო მოსარჩელე ვერ უთითებს მისი კანონშეუსაბამობის დამადასტურებელ ფაქტორზე და სამართლებრივ საფუძველს.

სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, მხარეთა დისპოზიციურობის პრინციპის გათვალისწინებით, დავის საგნის ფარგლებს სცილდება მსჯელობა იმის თაობაზე, გამოიკვლია თუ არა არსებითად გორის საგადასახადო ინსპექციამ შემოსავლების სამსახურის მიერ მითითებული გარემოებები. შესაბამისად, გორის რაიონული სასამართლოს მოსაზრებას, რომ 2010 წლის 29 იანვრის 116-20/3/923 წერილი, რომლითაც გორის საგადასახადო ინსპექციის უფროსი აცნობებს დავების განხილვის სამსახურის უფროსს შესწორებული საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემის საფუძველების არარსებობის შესახებ, ადასტურებს თუ არა შემოსავლების სამსახურის მითითების შესრულების ფაქტს არ წარმოადგენს წინამდებარე დავის საგანს. სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, აღნიშნული გარემოება კიდევ ერთხელ ადასტურებს, რომ საქმეზე არ უნდა გამოყენებულიყო ასკ-ის 32.4 მუხლი. დავის საგნის ფარგლებში არ შედიოდა და შესაბამისად, სასამართლოს მიერ შეფასებაც არ მისცემია საკითხს იმის შესახებ, შეასრულა თუ არა საგადასახადო ინსპექციამ შემოსავლების სამსახურის მითითება, რის გამოც სააპელაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სასამართლოს მიერ ასკ-ის 32.4 მუხლის გამოყენებით, გასაჩივრებული აქტების ბათილად ცნობა და ინსპექციისთვის ახალი აქტის გამოცემის დავალდებულება საფუძველს მოკლებულია.

მითითებული გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ი/მ «ნ. თ-მა» და მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის სრულად დაკმაყოფილება.

საკასაციო საჩივარში აღნიშნულია, რომ თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ არასწორად განმარტა კანონი, კერძოდ, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2005 წლის 14 თებერვლის 186 ბრძანების მე-3 მუხლის მე-15 პუნქტის სასაქონლო ზედნადების გამოწერის და გამოყენების ინსტრუქციის თანახმად ვალდებულება ზედნადების არასწორ შევსებაზე ეკისრება არა მყიდველს-ი/მ «ნ. თ-ს», არამედ გამყიდველს ი/მ «დ. თ-ს». კასატორი მიუთითებს, რომ საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად სანქციები გამოიყენება იმ შემთხვევაში, თუ სასაქონლო ზედნადებში არ არის მითითებული დოკუმენტის თარიღი და ნომერი, სამეწარმეო ოპერაციის მხარეები, საიდენტიფიკაციო ნომერი, საქონლის დასახელება და რაოდენობა, სალაროს ჩეკი». კასატორის მოსაზრებით, საგადასახადო ორგანომ დაარღვია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 7 აპრილის 1228 ბრძანების მე-12-მე-14 მუხლები «პირადი ბარათის აღრიცხვის წესის წარმოება», რომლის თანახმად, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია ნებისმიერი დარიცხვის შემთხვევაში გაუზიაროს ახალი ან კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნა და მიუთითოს დარიცხვის საფუძველი. აღნიშნულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო ვალდებული იყო გამოეზიარებინა ახალი საგადასახადო მოთხოვნა, ხოლო საფუძველად მიეთითებინა 2010 წლის 29 იანვრის წერილი.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის საფუძველების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ ინდ/მეწარმე «ნ. თ-ის» დაზუსტებული საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება მიღებულია საპროცესო და მატერიალური სამართლის ნორმების დარღვევით, რაც საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე-394-ე მუხლების მოთხოვნათა გათვალისწინებით, წარმოადგენს გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველს.

საკასაციო სასამართლომ შეამოწმა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება, რის შედეგადაც მივიდა შემდეგ დასკვნამდე: სააპელაციო სასამართლო, მართალია, არ ეთანხმება ქვედა ინსტანციის სასამართლოს მხრიდან დავის ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლის შესაბამისად გადაწყვეტას, მაგრამ, თავის მხრივ, ფაქტობრივად, არ შედის დავის არსებითად გადაწყვეტის პროცესში, ღიად ტოვებს სასარჩელო მოთხოვნას და არ მსჯელობს მის საფუძველიანობაზე.

საკასაციო სასამართლო კვლავაც ადასტურებს მისი მხრიდან არაერთხელ განვითარებულ მოსაზრებას და აღნიშნავს, იმ ვითარებაში, როდესაც ამოწურულია დავის ადმინისტრაციულ ორგანოში განხილვის ყველა ეტაპი, ამასთან დავა ადმინისტრაციულ ორგანოში განხილულია არსებითად, იმავე ორგანოში საქმის დაბრუნება საკითხის ხელახალი განხილვისათვის ხშირ შემთხვევაში მოკლებულია შესაძლო შედეგს, მაგრამ აღნიშნული მითითება გულისხმობს სწორედ სასამართლოს ვალდებულებას, ასეთ პირობებში თავად იმსჯელოს სარჩელზე და მოტივირებული გადაწყვეტილებით უარყოს ან დაადასტუროს სარჩელის საფუძველიანობა.

საკასაციო სასამართლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლზე (სადავო პერიოდისათვის მოქმედი რედაქცია) დაყრდნობით არ უარყოფს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობის სისწორეს იმის თაობაზე, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური უფლებამოსილი იყო გორის საგადასახადო ინსპექციისათვის დაევალებინა საკითხის ხელახალი შესწავლა. კერძოდ, ზემოაღნიშნული მუხლის I ნაწილის შესაბამისად, თუ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური დაასკვნის, რომ სათანადოდ არ არის გამოკვლეული საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებები, იგი უფლებამოსილია, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გამომცემ საგადასახადო ორგანოს დაავალოს, განმეორებით განიხილოს და შეისწავლოს მხოლოდ სადავო საკითხი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მიერ მითითებულ ვადაში, რომელიც არ შეიძლება იყოს 30 სამუშაო დღეზე მეტი.

საქართველოს ფინანსთა საინსტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 16 დეკემბრის 15018 ბრძანებით ინდ/მეწარმე «ნ. თ-ის» 2008 წლის 13 ნოემბრისა და 4 დეკემბრის საჩივრები დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გორის საგადასახადო ინსპექციას დაევალა გადამხდელის არგუმენტების გათვალისწინებით დამატებით შეესწავლა სა-

დავო საკითხი, დაეზუსტებინა გადამხდელთან ბუღალტრულ ჩანაწერებში აღურიცხავი ან/და სასაქონლო ზედნადების გარეშე გამოვლენილი საქონლის ოდენობა, გადაეანგარიშებინა სსკ-ის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე დარიცხული სანქციები და შესაბამისად, საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელისათვის წარედგინა შესწორებული «საგადასახადო მოთხოვნა».

უდავოა, რომ ზემოაღნიშნული ბრძანების საფუძველზე ინდ/მეწარმე «ნ. თ-ის» საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ და გორის საგადასახადო ინსპექციას დაევალა საკითხის ხელახალი შესწავლა, თუმცა ასევე ცალსახაა, რომ საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილება გადასახადის გადამხდელს არ ართმევს უფლებას მოითხოვოს საჩივრის სრული მოცულობით დაკმაყოფილება. საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ ინდ/მეწარმე «ნ. თ-ის» სარჩელის მიზანს წარმოადგენდა მისი სრული საგადასახადო რეაბილიტაცია, რომლის უზრუნველყოფის საშუალებად მისი მხრიდან გამოყენებული იქნა დავის სასამართლო წესით გადაწყვეტა.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას სასამართლოს მხრიდან ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლის გამოყენების და შემოსავლების სამსახურის მიერ საკითხის ხელახალი გამოკვლევის მიზნით საქმის თავდაპირველი აქტის მიმღებ ორგანოში დაბრუნების შემთხვევაში შედეგის იდენტურობის თაობაზე და სააპელაციო სასამართლოს ყურადღებას მიაქცევს იმ არსებით განსხვავებაზე, რომელიც თან ახლავს საკითხის ამგვარ გადაწყვეტას.

შემოსავლების სამსახურის მხრიდან საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილებისა და საქმის გორის საგადასახადო ინსპექციაში დაბრუნების შედეგად ძალაში დარჩა «საგადასახადო მოთხოვნა» და გირავნობა/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ საგადასახადო ორგანოს შეტყობინება. საგადასახადო კოდექსის 156-ე მუხლის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, გადასახადის გადამხდელს «შესწორებული საგადასახადო მოთხოვნა» გაეზავნება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოხდება მისი «შესწორება», წინააღმდეგ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს ახალი «საგადასახადო მოთხოვნის» გაგზავნის ვალდებულება, ამავე მუხლის დებულებებიდან გამომდინარე, არ ეკისრება. მაშინ როდესაც, სასამართლოს მიერ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლის გამოყენების შემთხვევაში, სასამართლო, მართალია, არარსებითად, მაგრამ ბათილად სცნობს «საგადასახადო მოთხოვნას» და ადმინისტრაციულ ორგანოს ავალებს ყველა გარემოების გამოკვლევის საფუძველზე მიიღოს და გადასახადის გადამხდელს წარუდგინოს ახალი «საგადასახადო მოთხოვნა», რომელიც იქნება საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და რომელიც, თავის მხრივ, წარმოადგენს საგადასახადო დავის დაწყების ახალ ფორმალურ საფუძველს.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას სარჩელის ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლით გადაწყვეტის შემთხვევაში სასამართლო გადაწყვეტილებისა და შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილების იდენტურობის თაობაზე და თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლოს ეს მოსაზრება ემყარება მატერიალური და საპროცესო ნორმების არასწორ განმარტებას.

საკასაციო სასამართლო წინამდებარე გადაწყვეტილების შეფასებისას მნიშვნელოვნად მიიჩნევს კიდევ ერთ გარემოებაზე მითითებას. შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 16 დეკემბრის 15018 ბრძანებით, როგორც ზემოთ უკვე აღინიშნა, ინდ/მეწარმე «ნ. თ-ის» საჩივარი საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 21 ოქტომბრის 16399 ბრძანების, 15366 «საგადასახადო მოთხოვნისა» და გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ საგადასახადო ორგანოს შეტყობინების გაუქმების თაობაზე დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, მაშინ როდესაც სასამართლო გადაწყვეტილებით მოსარჩელეს იმავე აქტების გაუქმების მოთხოვნით აღძრულ სარჩელზე უარი ეთქვა სრული მოცულობით. ასეთ პირობებში საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სასამართლო გადაწყვეტილებით ფაქტობრივად გაუარესდა მხარის სამართლებრივი მდგომარეობა, რაც არსებითად ეწინააღმდეგება სამართალწარმოების პრინციპებს.

რაც შეეხება მოთხოვნის კანონიერებას მატერიალური სამართლის ნორმების თვალსაზრისით, საკასაციო სასამართლო აღნიშნულის თაობაზე მითითებს შემდეგს: საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, სამეურნეო ოპერაციის დასრულებიდან არაუგვიანეს 30 კალენდარული დღისა ბუღალტრულ ჩანაწერებში აღურიცხველი ან/და სასაქონლო ზედნადების გარეშე საქონლის, ხოლო სხვა ქვეყნიდან საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანისას – საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობით გათვალისწინებული დოკუმენტების გარეშე საქონლის გამოვლენის შემთხვევაში, პირს გადახდება ბუღალტრულ ჩანაწერებში აღურიცხველი ან/და სასაქონლო ზედნადების გარეშე ან საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობით გათვალისწინებული დოკუმენტების გარეშე გამოვლენილი საქონლის საბაჟო ღირებულებით დღგ-ის გარეშე. აღნიშნული სანქცია არ გამოიყენება იმ შემთხვევაში, თუ ბუღალტრულ ჩანაწერებში აღურიცხველ საქონელზე არსებობს საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობით გათვალისწინებული დოკუმენტები ან საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა.

ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, ამ მუხლის პირველი და მეორე ნაწილებით გათვალისწინებული სანქციები გამოიყენება იმ შემთხვევაშიც, თუ სასაქონლო ზედნადებში არ არის მითითებული: ა) დოკუმენტის შედგენის თარიღი და ნომერი, ბ) სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეთა დასახელება, საიდენტიფიკაციო ნომერი (მისი არსებობის შემთხვევაში) ან სახელი და გვარი, პირადი ნომერი, გ) საქონლის დასახელება და რაოდენობა.

როგორც ზემოაღნიშნული ნორმის შინაარსი ცხადყოფს, კანონში მკვეთრად არის გაწერილი ის სავალდებულო რეკვიზიტები, რომელთა არარსებობა განაპირობებს პირის მიმართ საჯარიმო სანქციების გამოყენების შესაძლებლობას. სასაქონლო ზედნადები წარმოადგენს აღრიცხვის დოკუმენტს, რომლითაც დასტურდება სამეურნეო ოპერაციის განხორციელებისა და ქვეყნის შიგნით საქონლის მიწოდების ფაქტი. იმის გათვალისწინებით, რომ სასაქონლო ზედნადების არსებობა უზრუნველყოფს სამეურნეო ოპერაციის დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე კონტროლს, კანონმა გამოყო ის ძირითადი რეკვიზიტები, რომელთა გადამოწმება შესაძლებელს გახდის სამეურნეო ოპერაციის სრული ციკლის გაკონტროლებას.

ზემოაღნიშნული მოთხოვნებიდან გამომდინარე საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს ადმინისტრაციული ორგანოს წარმომადგენელთა მოსაზრებას ზედნადების ყველა გრაფის ზედმიწევნით ზუსტად შეუვსებლობის შემთხვევაში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლით გათვალისწინებული სანქციის გამოყენების შესაძლებლობის თაობაზე და თვლის, რომ ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია, წარმოდგენილი დოკუმენტაციის გადამოწმების გზით განსაზღვროს არის თუ არა სახეზე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-3 ნაწილით განსაზღვრული გარემოებები.

«სასაქონლო ზედნადებების გამოწერისა და გამოყენების შესახებ» საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 14 თებერვლის 186 ბრძანების (ძალადაკაგულია ფინანსთა მინისტრის 12.31.2010წ 1996 ბრძანებით) 3.15 მუხლის შესაბამისად, საქონლის (ტვირთის) ასორტიმენტის მრავალსახეობის დროს, როდესაც საკმარისი არ არის ერთი ზედნადები, გამოიყენება სასაქონლო ზედნადების დანართი, დანართის შესაბამის სტრიქონზე ჩაიწერება იმ ზედნადების ნომერი, რომლის გაგრძელებასაც წარმოადგენს მოცემული დანართი. დანართი ივსება ზედნადებთან ერთად. შესაბამისად მათი შევსების თარიღი ემთხვევა. ამავე მუხლში წარმოდგენილია საქონელზე არსებული ინფორმაციის დანართში შეტანილი წესი და პროცედურა.

იმის გათვალისწინებით, რომ ზემოაღნიშნული ინსტრუქცია ითვალისწინებს «ზედნადების დანართების» გამოყენების შესაძლებლობას და სწორედ ამ სახის დანართებთან გვაქვს წინამდებარე შემთხვევაში საქმე, საკასაციო სასამართლო საჭიროდ მიიჩნევს, ადმინისტრაციულმა ორგანომ სათანადო შეფასება მისცეს საქმეში წარმოდგენილ ზედნადებებს დანართებითურთ და მათი მიუღებლობის შემთხვევაში ჩამოაყალიბოს მკვეთრად განსაზღვრული პოზიცია საგადასახადო კოდექსის შესაბამის ნორმებზე მითითებით.

საქმეში წარმოდგენილი მასალებისა და გასაჩივრებული ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ურთიერთშეჯერების საფუძველზე საკასაციო სასამართლო შეუძლებლად მიიჩნევს საქმეზე არსებითი გადაწყვეტილების გამოტანას, რის გამოც თვლის, რომ ბათილად უნდა იქნას ცნობილი გასაჩივრებულ ნაწილში სადავო აქტები და ადმინისტრაციულ ორგანოს დაევალოს, საქმის გარემოებათა სრულად გამოკვლევისა და შესწავლის შედეგად ინდ/მეწარმე «ნ. თ-თან» მიმართებაში გამოსცეს ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი. აქვე საკასაციო სასამართლო უსაფუძვლოდ მიიჩნევს კასატორის მოთხოვნას ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილების ბათილობის თაობაზე და თვლის, რომ სახეზე არ არის დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილების ბათილობის სამართლებრივი საფუძველი.

საგადასახადო კოდექსის 146-ე მუხლის მე-8 პუნქტის შესაბამისად, იმ შემთხვევაში, თუ სასამართლო წარმოებაშია საქმე იმავე მხარეებს შორის დავაზე, იმავე საგანზე და იმავე საფუძველით, პირის საჩივარი არ განიხილება.

ზემოაღნიშნული მუხლის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, ინდ/მეწარმე «ნ. თ-ს» საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მხრიდან მართებულად ეთქვა უარი საჩივრის განხილვაზე, რის გამოც, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ არ არსებობს ამ ნაწილში სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძველი.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

გ ა დ ა წ ვ ე ტ ა :

1. ინდ/მეწარმე «ნ. თ-ის» დაზუსტებული საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 30 სექტემბრის განჩინება და საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. ინდ/მეწარმე «ნ. თ-ის» სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ; სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნეს ცნობილი გორის საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 15 ოქტომბრის 1020404 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, 2009 წლის 21 ოქტომბრის 16399 ბრძანება, 2009 წლის 22 ოქტომბრის 15366 საგადასახადო მოთხოვნა, შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 16 დეკემბრის 15018 ბრძანება საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობაზე უარის თქმის ნაწილში, საგადასახადო გირავნობა-იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ 2009 წლის 18 ნოემბრის 1025-339 შეტყობინება და საქართველოს შემოსავლების სამსახურს დაევალოს საქმის გარემოებათა სრულყოფილი გამოკვლევის შემდეგ ინდ/მეწარმე «ნ. თ-თან» დაკავშირებით გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი; ინდ/მეწარმე ნ. თ-ს უარი ეთქვას საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 8 თებერვლის 1223/2/10 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობაზე;
4. შემოსავლების სამსახურს ნ. თ-ის სასარგებლოდ დაეკისროს სახელმწიფო ბაჟის 641,65 ლარის გადახდა.
5. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის და ადმინისტრაციული სამართალდარღვევათა კოდექსის 179²
მუხლის ერთობლივად გამოყენების შესაძლებლობის განსაზღვრა

განჩინება

18ს-1542-1503 (კ-10)

20 აპრილი, 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 25 დეკემბერს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას სარჩელით მიმართა ი/მ «...» მოპასუხეების საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველი საბჭოს მიმართ.

მოსარჩელე სარჩელით ითხოვდა თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2009 წლის 10 აგვისტოს '015018 ბრძანების საგადასახადო სამართალდარღვევის შესახებ და მის საფუძველზე გამოცემული ამავე ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2009 წლის 11 აგვისტოს '015018 საგადასახადო მოთხოვნის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2009 წლის 17 ოქტომბრის '13478 ბრძანების- ი/მ «...» საჩივრის დაკმაყოფილების შესახებ უარის თქმის თაობაზე, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 7 დეკემბრის გადაწყვეტილების- ი/მ «...» საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ, ბათილად ცნობას.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2010 წლის 5 თებერვლის გადაწყვეტილებით ი/მ «...» სარჩელის დაკმაყოფილებაზე ეთქვა უარი.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2009 წლის 29 ივლისის '015018 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის თანახმად, თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2009 წლის 6 ვლისის '11/03-1667 და 20 ივლისის '11/03-1828 ბრძანებების საფუძველზე, ჩატარებული ინვენტარიზაციის პროცესში გამოვლინდა საბუღალტრო დოკუმენტებში აღურიცხავი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები საბაზრო ფასებით დღგ-ს გარეშე. აღნიშნული დარღვევისათვის საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის II ნაწილის საფუძველზე პასუხისმგებლობის ზომად სანქციის სახით განესაზღვრა ჯარიმა 21 469 ლარის ოდენობით.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ ი/მ «...», კანონმდებლობის შესაბამისად, არ აწარმოებდა ბუღალტრულ აღრიცხვას, კერძოდ, გადამხდელს შემოსავლები და ხარჯები აღრიცხული უნდა ჰქონოდა გამარტივებული აღრიცხვის ჟურნალში. ამასთან, თბილისის რეგიონალური ცენტრის კონტროლის სამმართველოს ინსპექტორების, 2009 წლის 30 ივლისის, მოხსენებითი ბარათით ირკვევა, რომ მეწარმის საქმიანობის სახეს წარმოადგენდა მეორადი რკინეულობით ვაჭრობა, აღნიშნული საქმიანობა კი რეგულირდება საქართველოს პრეზიდენტის 2007 წლის 2 თებერვლის '85 ბრძანებულებით. პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა, რომ მოსარჩელის მიერ არ იქნა წარმოდგენილი არანაირი წერილობითი მტკიცებულება, რომელიც დაადასტურებდა ი/მ «...» მიერ შემოსავლებისა და ხარჯების გამარტივებული აღრიცხვის წიგნის დასაბუთებულ საგადასახადო ორგანოსადმი მიმართვას, ვინაიდან «შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის გამარტივებული სისტემის შემოღების თაობაზე» ფინანსთა მინისტრის 2004 წლის 31 დეკემბრის '889 ბრძანების I მუხლის VI ნაწილის თანახმად, შემოსავლების და ხარჯების აღრიცხვის გამარტივებულ სისტემაზე გადასვლისათვის და შესაბამისად, შემოსავლებისა და ხარჯების გამარტივებული აღრიცხვის წიგნის დასაბუთებულად გადამხდელმა განცხადებით უნდა მიმართოს საგადასახადო ორგანოს.

ი/მ «...» სასაქონლო მატერიალურ ფასეულობათა ნაშთის 2009 წლის 13 ივლისის მდგომარეობით, პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ ი/მ «...» სხვადასხვა დასახელების ნივთებში მითითებული ჰქონდა ალუმინის დაზიანებული პროფილი (ჯართი), რაც ადასტურებს იმ გარემოებას, რომ მეწარმის საქმიანობის სახეს წარმოადგენდა მეორადი რკინეულობით, კერძოდ, ჯართით ვაჭრობა. სასამართლომ 2009 წლის 29 ივნისის საგადასახადო გადახდელის საქმიანობაზე დაკვირვების საგადასახადო კონტროლის პროცედურების სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის შედეგების შესახებ ოქმით დადასტურებულად მიიჩნია, რომ ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლინდა საბუღალტრო დოკუმენტებში აღურიცხავი სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები 21 469,40 ლარის ოდენობით (საბაზრო ფასები აღებულ იქნა საკონტროლო შესყიდვის დროს დადგენილი და მეწარმის მიერ გამოცხადებული სარეალიზაციო ფასების მიხედვით), რომელზეც საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის II ნაწილის თანახმად, შევსებულ იქნა საგადასახადო სამართალდარღვევის '015018 ოქმი, რომლის ხელმოწერაზეც დ. მ-მ უარი განაცხადა, რაც მის უფლებას წარმოადგენდა, მაგრამ გასათვალისწინებელია ის გარემოება, რომ ი/მ «...» არ გაუკეთებია აღნიშნულზე რაიმე სახის შენიშვნა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა, რომ კონკრეტულ შემთხვევაში მეწარმის საქმიანობის სახეს წარმოადგენდა მეორადი რკინეულობით ვაჭრობა, რაც რეგულირდება საქართველოს პრეზიდენტის 2007 წლის 2

თებერვლის 185 ბრძანებულებით დამტკიცებული «შავი და ფერადი ლითონების ჯართის, შავი და ფერადი ლითონების ნარჩენების შესყიდვის წესით», რომლის მე-2 მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად, ჯართისა და ნარჩენების ჩაბარების რეგისტრაცია წარმოებს გვერდებდანომრილი და ზონარგაყრილ სპეციალური აღრიცხვის ჟურნალში, რომელიც დამოწმებულია საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს ტერიტორიული ორგანოს შესაბამისი საქალაქო ან რაიონული დანაყოფის ბეჭდით და რომელშიც აისახება ჩამბარებლის ვინაობა და მისამართი, პირადობის დამადასტურებელი დოკუმენტის მონაცემები, ჩაბარებული ჯართისა და ნარჩენების სახეობა, წონა და აღწერილობა, ჩაბარების თარიღი და ფასი. ამავე წესის II მუხლის VII პუნქტის თანახმად სპეციალური აღრიცხვის ჟურნალი არის მკაცრი აღრიცხვის ფორმა (დოკუმენტი), რომლის შემუშავების, დამზადების, შენახვისა და გამოყენების წესი განისაზღვრება კანონმდებლობით. აღნიშნული წესის III მუხლის თანახმად კი, ამ წესის დაცვის კონტროლს ახორციელებენ საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს შესაბამისი დანაყოფები, ასევე შესაბამისი სახელმწიფო ორგანოები, თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ ი/მ «...» არ აწარმოებდა ბუღალტერიას დადგენილი წესით, ვინაიდან საქმის მასალებით არ დასტურდება გადამხდელის მიერ გამარტივებული აღრიცხვის წიგნის დასალუქად საგადასახადო ორგანოსათვის განცხადებით მიმართვის ფაქტი, რაც წარმოადგენს «შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის გამარტივებული სისტემის შემოღების თაობაზე» ფინანსთა მინისტრის 2004 წლის 31 დეკემბრის 1889 ბრძანებით გათვალისწინებული წესის დარღვევას.

სასამართლოს მოსაზრებით, ი.მ «...» მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის, ასევე საქართველოს პრეზიდენტის 2007 წლის 2 თებერვლის 185 ბრძანებულებით განსაზღვრული წესის დარღვევა დასტურდება იმ გარემოებით, რომ ეს უკანასკნელი ჯართისა და ნარჩენების ჩაბარებას არ აწარმოებდა გვერდებდანომრილ და ზონარგაყრილ სპეციალურ ჟურნალში და აღნიშნული არ იყო დამოწმებული საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს ტერიტორიული ორგანოს დანაყოფის ბეჭდით, რის შესაბამისად სასამართლომ მიიჩნია, რომ ი/მ ... სრულად არ ჰქონდა აღრიცხული მის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, ზემოხსენებული წესების დარღვევა შეუძლებელს ხდის საგადასახადო ორგანოს მიერ ოპერაციების სრულ კონტროლს, რაც წარმოადგენს კანონმდებლობის დარღვევას.

მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ი/მ «...».

აპელანტი სააპელაციო საჩივრით ითხოვდა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებას.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 20 მაისის განჩინებით ი/მ «...» სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2010 წლის 5 თებერვლის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო პალატის აზრით, დაუსაბუთებელია აპელანტის მითითება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის მოცემულ სადავო-სამართლებრივ ურთიერთობასთან გამოყენების არამართზომიერებაზე. აღნიშნული დანაწესი სწორად ადგენს საგადასახადო გადამხდელის იმ ვალდებულებებს, რომლის გაუთვალისწინებლობაც იწვევს კანონით განსაზღვრული სანქციის დაკისრებას.

მითითებული გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ი/მ «...» და მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილება.

საკასაციო საჩივარში აღნიშნულია, რომ საქართველოს პრეზიდენტის 2007 წლის 2 თებერვლის 185 ბრძანებულებით დამტკიცებული «შავი და ფერადი ლითონების ჯართის, შავი და ფერადი ლითონების ნარჩენების შესყიდვის წესი» არ ეხება ი/მ «...» საქმიანობას, ვინაიდან იგი ვაჭრობს მეორადი რკინეულობით, კერძოდ, ლითონის ნაკეთობა შეისყიდება და იყიდება თავისი პირველადი დანიშნულებით გამოსაყენებლად და არ წარმოადგენს ჯართს ან ნარჩენს. რაც შეეხება 2009 წლის 13 ივლისის მდგომარეობით სასაქონლო მატერიალურ ფასეულობათა ნაშთში მითითებულ «ალუმინის დაზიანებული პროფილების (ჯართის), კასატორი მიუთითებს, რომ მან ერთი ფიზიკური პირისაგან შეიძინა რამოდენიმე სახეობის საქონელი. ალუმინის დაზიანებული პროფილები იაფად იქნა შესყიდული, ხოლო შესყიდვის ფასის გამო ორაზროვნების წარმოქმნის თავიდან ასაცილებლად, მეწარმის მიერ მითითებულ იქნა სიტყვა ჯართი, რაც იმაზე მიუთითებდა, რომ საქონლის შეძენა მოხდა შედარებით დაბალ ფასებში.

კასატორის მოსაზრებით, საქართველოს პრეზიდენტის 2007 წლის 2 თებერვლის 185 ბრძანებულებით დადგენილი გვერდებდანომრილი და ზონარგაყრილი ჟურნალის წარმოება ჯართის ჩამბარებელი პუნქტისათვის არ წარმოადგენს ბუღალტრულ აღრიცხვას, ამ ჟურნალის წარმოებას არანაირი კავშირი არა აქვს საგადასახადო აღრიცხვასთან, ვინაიდან ეს ჟურნალი იწარმოება ამ საქონლის სპეციფიკურობიდან გამომდინარე და წარმოადგენს შსს-ს კონტროლის სფეროს, რათა თავიდან იქნეს აცილებული კერძო თუ სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული შავი და ფერადი ლითონების ძარცვა-დატაცება, კასატორი თვლის, რომ მოცემული ჟურნალის წარმოებას კავშირი არა აქვს საქართველოს საგადასახადო კოდექსთან და აღნიშნული კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილთან.

კასატორი ასევე აღნიშნავს, რომ «შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის გამარტივებული სისტემის შემოღების თაობაზე» ფინანსთა მინისტრის 2004 წლის 31 დეკემბრის 1899 ბრძანების პირველი მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად შემოსავლების და ხარჯების გამარტივებული აღრიცხვის წიგნი უნდა დაილუქოს შესაბამისი საგადასახადო ინსპექციის ბეჭდით. საგადასახადო კოდექსის 199-205-ე მუხლებით ინდ. მეწარმეს საშუალება ეძლევა აირჩიოს ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების რომელ მეთოდს გამოიყენებს, გამარტივებულს, ე.წ. საკასო მეთოდს, თუ დარიცხვის მეთოდს. ვინაიდან დ. მ-ე აწარმოებდა გამარტივებული მეთოდით აღრიცხვას, იგი ვალდებული იყო დაეცვა ფინანსთა მინისტრის 2004 წლის 31 დეკემბრის 1899 ბრძანების მოთხოვნები, კერძოდ, «შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის გამარტივებული» ჟურნალის დასალუქად მიემართა შესაბამისი საგადასახადო ორგანოსათვის. შესაბამისად ჟურნალის არ დალუქვა შესაბამის საგადასახადო ორგანოს ბეჭდით წარმოადგენს სამართალ-

დარღვევას, ვინაიდან დ. მ-ე აწარმოებდა ბუღალტრულ აღრიცხვას გამარტივებული შესყიდვების აქტის საფუძველზე, და ჟურნალის არ დალუქვის გამო არ შეიძლება ჩაითვალოს, რომ მის მფლობელობაში არსებული საქონელი წარმოადგენს აღურიცხავ საქონელს. შესაბამისად, კასატორი თვლის, რომ საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის II ნაწილით განსაზღვრული ჯარიმა არ უკავშირდება დ. მ-ის მიერ ჩადენილ სამართალდარღვევას, კერძოდ კი «შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის გამარტივებული» ჟურნალის არ დალუქვას.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებელი განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ ინდ/მეწარმე «...» საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და საქმე ხელახალი განხილვისათვის დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქმე გამოკვლეულია არასრულყოფილად, რაც არ იძლევა მასზე არსებითი გადაწყვეტილების გამოტანის შესაძლებლობას და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის «ე» პუნქტის შესაბამისად წარმოადგენს გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველს.

საკასაციო სასამართლო პირველ რიგში ყურადღებას მიაქცევს საქმეში დაცულ «საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს» სერია სას 1015018, რომელიც საფუძვლად დაედო ინდ/მეწარმის დაჯარიმების თაობაზე მიღებულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს. მითითებულ ოქმში საუბარია ჩატარებული ინვენტარიზაციის პროცესში ბუღალტრულ დოკუმენტაციაში აღურიცხველი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გამოვლენის ფაქტზე. ანალოგიური შინაარსის მატარებელი კონტროლის სამმართველოს ინსპექტორთა ახსნა-განმარტება, სადაც საუბარია ბუღალტრულად აღურიცხავი საქონლის გამოვლენაზე და შეიცავს ცალსახა მითითებას იმის შესახებ, რომ მეწარმე ახორციელებდა მეორეად რკინეულით ვაჭრობას.

იმ პირობებში, როდესაც სასამართლო იზიარებს მოწინააღმდეგე მხარის პოზიციას და საუბრობს დაჯარიმების დამატებით საფუძველზე, კერძოდ მეწარმის მიერ საქართველოს პრეზიდენტის 2007 წლის 2 თებერვლის 185 ბრძანებულებით დამტკიცებული «შავი და ფერადი ლითონების ჯართის, შავი და ფერადი ლითონების შესყიდვის წესის» დარღვევაზე, ვალდებულია წარმოადგინოს ის მტკიცებულებები და არგუმენტები, რომელზე დაყრდნობითაც სასამართლო მივიდა ამ მოსაზრებამდე.

საქართველოს პრეზიდენტის 2007 წლის 2 თებერვლის 185 ბრძანებულებით დამტკიცებული «შავი და ფერადი ლითონების ჯართის, შავი და ფერადი ლითონების შესყიდვის წესის» პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, ამ წესის მიზნებისათვის შავი და ფერადი ლითონების ჯართი და შავი და ფერადი ლითონების ნარჩენები არის ლითონის მეორადი ნედლეული, რომელიც განკუთვნილია საწარმოო გადამამუშავებისათვის და რომელიც წარმოიშობა ლითონის წარმოების ან მექანიკური დამამუშავების პროცესში, ასევე ლითონის ის ნაკეთობები, რომლებიც გამოუსადეგარია იმ დანიშნულებით გამოსაყენებლად, რისთვისაც ისინი შეიქმნა გატეხვის, გაცვეთის, მექანიკური, ქიმიური დაზიანების ან სხვა მიზეზთა გამო და არა აქვთ სახიფათო თვისებები.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, მხოლოდ ის გარემოება, რომ ერთადერთი საქონლის «ალუმინის დაზიანებული პროფილების» გასწვრივ გაკეთებულია მითითება «ჯართი» არ იძლევა მტკიცების საკმარის საფუძველს, რომ ინვენტარიზაციის აქტში აღწერილი საქონელი არის ჯართი.

საკასაციო სასამართლო თვლის, სააპელაციო სასამართლომ უნდა წარმოადგინოს მოტივაცია, რაც დაასაბუთებს საქონლის ზემოაღნიშნული ნორმის საფუძველზე ჯართისა და ნარჩენებისადმი მიკუთვნების შესაძლებლობას.

საკასაციო სასამართლო ასევე მნიშვნელოვნად მიიჩნევს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის ანალიზს საქართველოს პრეზიდენტის 2007 წლის 2 თებერვლის 185 ბრძანებულებასთან მიმართებაში.

საკასაციო სასამართლო ამ თვალსაზრისით ყურადღებას მიაქცევს საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 179^ე მუხლს, რომლის შესაბამისადაც, შავი და ფერადი ლითონების, მათი შემცველი ნაკეთობების, აგრეთვე მათი ჯართისა და ნარჩენების შეგროვების, შეძენის, ტრანსპორტირების, გაყიდვის ან ჩაბარების დადგენილი წესის დარღვევა იწვევს დაჯარიმებას 1000-დან 3000 ლარამდე, შავი და ფერადი ლითონების, მათი შემცველი ნაკეთობების, აგრეთვე მათი ჯართისა და ნარჩენის კონფისკაციით.

იმ პირობებში, როდესაც ჯართისა და ნარჩენების შეძენა-რეალიზაციის წესების ანუ პრეზიდენტის ბრძანებულების დარღვევისათვის კანონმდებლობით განსაზღვრულია პასუხისმგებლობის შესაბამისი ღონისძიება, სააპელაციო სასამართლომ უნდა განსაზღვროს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლისა და სამართალდარღვევათა კოდექსის მითითებული მუხლის ერთობლიობაში გამოყენების შესაძლებლობა. საკასაციო სასამართლო თვლის, იმ პირობებში თუ ადგილი აქვს გადაცდომის ერთი და იგივე ფაქტს, მაშინ თავისთავად გამორიცხულია პასუხისმგებლობის ორი ღონისძიების დადგენა, ხოლო თუ სახეზეა სხვადასხვა სახის გადაცდომა, ამ შემთხვევაში არ გამოირიცხება ორივე ამ მუხლის ერთობლიობაში გამოყენების შესაძლებლობა.

საკასაციო სასამართლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილის დისპოზიციაზე მითითებით ცალსახად მიიჩნევს ფაქტს იმის თაობაზე, რომ აღნიშნული მუხლი თავისთავად დასჯადად აცხადებს საქონლის აღურიცხაობის ფაქტს. მითითებული მუხლის შესაბამისად, სამეურნეო ოპერაციის დასრულებიდან არაუგვიანეს 30 კალენდარული დღისა ბუღალტრულ ჩანაწერებში აღურიცხველი ან/და სასაქონლო ზედნადების გარეშე საქონლის, ხოლო სხვა ქვეყნიდან საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანისას – საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობით გათვალისწინებული დოკუმენტების გარეშე საქონლის გამოვლენის შემთხვევაში, პირს გადახდება ბუღალტრულ ჩანაწერებში აღურიცხველი ან/და სასაქონლო ზედნადების გარეშე ან საქართვე-

ლოს საბაჟო კანონმდებლობით გათვალისწინებული დოკუმენტების გარეშე გამოვლენილი საქონლის საბაზრო ღირებულებით დღ-ის გარეშე. აღნიშნული სანქცია არ გამოიყენება იმ შემთხვევაში, თუ ბუღალტრულ ჩანაწერებში აღურიცხველ საქონელზე არსებობს საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობით გათვალისწინებული დოკუმენტები ან საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა.

საკასაციო სასამართლო ასევე ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე.

საგადასახადო აღრიცხვიანობის კანონის მოთხოვნათა შესაბამისად წარმოების ძირითად მიზანია გადასახადის გადამხდელის მიერ სრულად მოხდეს მის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაციის აღრიცხვა, რათა გარანტირებული იყოს კონტროლი მათ დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე. ცალსახაა, რომ საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის დანიშნულებაც სწორედ ამ მიზანს ემსახურება.

საკასაციო სასამართლო საგადასახადო კოდექსის ზემოაღნიშნული მუხლისა და მითითებული პრინციპების მხედველობაში მიღებით, ყურადღებას მიაქცევს საქმეში წარმოდგენილ პირველად საგადასახადო დოკუმენტაციას. დადგენილია, რომ ინდ/მეწარმეს გააჩნია შემოსავლებისა და ხარჯების გამარტივებული აღრიცხვის წიგნი, რომელშიც პირველადი დოკუმენტაციის საფუძველზე ასახულია საანგარიშო პერიოდის ყველა სამეურნეო ოპერაცია, მხარეთა განმარტებით საქონლის შესახებ ინფორმაცია ჩართულია გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილ დეკლარაციებში.

ამჟამად მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, კანონმდებელი დასჯადად აცხადებს გადასახადის გადამხდელთან სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში აღურიცხველი და პირველადი საგადასახადო დოკუმენტების გარეშე საქონლის გამოვლენის ფაქტს. ამდენად, პასუხისმგებლობის ღონისძიების გამოყენებისათვის საჭიროა, პირს საქონელი არ ჰქონდეს სააღრიცხვო დოკუმენტებში აღრიცხული და იმავდროულად არ გააჩნდეს პირველადი დოკუმენტაცია.

საკასაციო სასამართლო განსაკუთრებულ ყურადღებას მიაქცევს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 24 ნოემბრის გადაწყვეტილებას, რომელშიც დავების განხილვის საბჭო გამოვლენილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღურიცხვად მიჩნევისათვის არასაკმარისად მიიჩნევს მხოლოდ იმ ფაქტს, რომ ინდ/მეწარმეს გამარტივებული აღრიცხვის ჟურნალი არ ჰქონდა საგადასახადო ორგანოს ბეჭდით დადასტურებული და ავალებს შემოსავლების სამსახურს წარმოადგინოს დაჯარიმების დამატებითი საფუძველი.

ყოველივე აღნიშნული საკასაციო სასამართლოს აძლევს დამატებით საფუძველს მიიჩნიოს, რომ კანონის მთავარ მიზანს წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის მიერ სრულად მოხდეს მის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაციის ასახვა, რათა შესაძლებელი იყოს კონტროლი ოპერაციის მიმდინარეობის ყველა ეტაპზე და გამოირიცხოს გადამხდელის მხრიდან გადასახადების დამალვისა თუ შემცირების შესაძლებლობა. ასეთ პირობებში საკასაციო სასამართლო საჭიროდ მიიჩნევს სააპელაციო სასამართლომ გამოიკვლიოს, ყველა დოკუმენტის არსებობის პირობებში, მართლედნ გამარტივებული აღრიცხვის ჟურნალის დაუმოწმებლობა, ქმნის თუ არა საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შემადგენლობას, იძლევა თუ არა მეწარმის საქმიანობაზე სრული ინფორმაციის მიღების, ყველა წარმოებულ ოპერაციაზე კონტროლის განხორციელების შესაძლებლობას და ქმნის თუ არა გადასახადის დამალვის ან შემცირების საშიშროებას.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მითითებული გარემოებების გამოკვლევის გარეშე შეუძლებელია საქმეზე არსებობდა სწორი გადაწყვეტილების გამოტანა, რის გამოც საქმე განსახილველად უნდა დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ გ ი ნ ა:

1. ი/მ «.....» საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 20 მაისის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
3. სახელმწიფო ბაჟის გადანაწილების საკითხი გადაწყდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;
4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

სამართალდარღვევის განმეორებითობა

განჩინება

18ს-1556-1517(23-10)

25 მაისი, 2011 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

შპს «...» 27.08.09წ. სარჩელი აღძრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წინააღმდეგ და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 1002327 და 1002349 საბაჟო სამართალდარღვევათა ოქმების, შემოსავლების სამსახურის 08.07.09წ. 11956 ბრძანების, დავების განხილვის საბჭოს 12.08.09წ. 110/10657 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ 14.04.09წ. 1874 საბაჟო შეტყობინებით, საბაჟო კოდექსის 250-ე მუხლის 1-ელი და მე-2 ნაწილებით გათვალისწინებული დარღვევისათვის დაეკისრა ჯარიმა 6631,50 ლ., მათ შორის 500 ლ. 1813490 დეკლარაციაზე (ოქმი 1002327) და 6131,50ლ. 1813493 დეკლარაციაზე (ოქმი 1002349). მოსარჩელე არ დაეთანხმა შეტყობინებით ხსენებული თანხების დაკისრებას და აღნიშნა, რომ დეკლარაციების შევსებისას დაშვებული იქნა მექანიკური შეცდომა, კერძოდ დეკლარაციის 22 გრაფაში ღირებულება აშშ დოლარის ნაცვლად აღინიშნა ევროში. შეცდომა მექანიკური და არა მიზანმიმართული იყო, რის გამოც იგი არ უნდა ჩაითვალოს სამართალდარღვევად, მოსარჩელე არ დაეთანხმა აგრეთვე ქმედების განმეორებითად მიჩნევას.

შემოსავლების სამსახურის 08.07.09წ. 11956 ბრძანებით და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 12.08.09წ. 110/10657 გადაწყვეტილებით შპს «...» საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს 22.10.09წ. საოქმო განჩინებით დაკმაყოფილდა მოსარჩელის შუადგომლობა, საქმეში მოპასუხეებად ჩაებნენ შემოსავლების სამსახური და თბილისის რეგიონალური ცენტრი (საგადასახადო ინსპექცია).

თბილისის საქალაქო სასამართლოს 03.11.09წ. გადაწყვეტილებით სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ: მოსარჩელის მოთხოვნა იმ სადავო აქტების ბათილად ცნობის შესახებ, რომლითაც მოსარჩელეს დაეკისრა 500 ლარის ჯარიმა (კერძოდ ქ. თბილისის რეგიონალური ცენტრის 14.04.09წ. 1874 საბაჟო შეტყობინება, შემოსავლების სამსახურის 08.07.09წ. 1195 ბრძანება და ფინანსთა სამინისტროს 110/10657 გადაწყვეტილება) არ დაკმაყოფილდა; სასარჩელო მოთხოვნა ადმინისტრაციული აქტების, კერძოდ ქ. თბილისის რეგიონალური ცენტრის 10.04.09წ. 1874 საბაჟო შეტყობინება განმეორებით ჩადენილი სამართალდარღვევისათვის დაკისრებული ჯარიმის ნაწილში, კერძოდ – 6131,50 ლ. და მის საფუძველზე გამოყენებული ადმინისტრაციული აქტები – შემოსავლების სამსახურის 08.07.09წ. 11959 ბრძანება და სამინისტროს 09წ. 110/10657 გადაწყვეტილება ბათილად ცნობის თაობაზე დაკმაყოფილდა.

სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის მსჯელობა იმის შესახებ, რომ მექანიკური შეცდომა არ ჩაითვლება სამართალდარღვევად. სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელის მხრიდან მართლსაწინააღმდეგო ქმედება გამოიხატა იმაში, რომ საბაჟო დეკლარაციაში საბაჟო ღირებულების გრაფაში ევროს ნაცვლად მოსარჩელის მიერ დოლარი იქნა მითითებული. აღნიშნულის სწორად მითითება საბაჟო კანონმდებლობის მიხედვით მოსარჩელის ვალდებულება იყო.

რაც შეეხება სამართალდარღვევის განმეორებით ჩადენას, სასამართლომ აღნიშნა, რომ პირისათვის სახდელის დადება იმ შემთხვევაშია შესაძლებელი, თუკი გამოვლენილი გადაცდომა ჩადენილია მას შემდეგ, რაც იმავე სამართალდამრღვევმა გარკვეული დროით ადრე ჩაიდინა ამავე სახის გადაცდომა და ამ უკანასკნელის გამო ადმინისტრაციულმა ორგანომ გამოიყენა სამართალდამრღვევის მიმართ სანქცია-ჯარიმა. საბაჟო კოდექსის 233-ე მუხლის თანახმად, პირს არ შეიძლება განმეორებით დაეკისროს პასუხისმგებლობა ერთი და იმავე საბაჟო სამართალდარღვევისათვის, საბაჟო სამართალდარღვევა განმეორებითად ჩადენილად ჩაითვლება, თუ იგივე ქმედება ჩადენილია სამართალდარღვევის გამოვლენიდან 12 თვის განმავლობაში, რასაც განსახილველ შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონია, ვინაიდან ორივე ოქმი – 1002327 და 002349 ერთი და იმავე დღესაა შედგენილი – 17.03.09წ., მოსარჩელის მიერ 13.03.09წ. წარდგენილი სატვირთო საბაჟო დეკლარაციების (1813490 და 1813493) საფუძველზე.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გასაჩივრდა ფინანსთა სამინისტროს, შემოსავლების სამსახურის და თბილისის რეგიონალური ცენტრის მიერ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 25.02.10წ. გადაწყვეტილებით პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების შეცვლით მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, ბათილად იქნა ცნობილი ქ. თბილისის რეგიონალური ცენტრის 14.04.09წ. 1874 საბაჟო შეტყობინება – განმეორებით ჩადენილი სამართალდარღვევისათვის დაკისრებული ჯარიმის ნაწილში, კერძოდ – 5631,50 ლარის და მის საფუძველზე გამოცემული ადმინისტრაციული აქტები – შემოსავლების სამსახურის 08.07.09წ. 11956 ბრძანება და სამინისტროს 09წ. 110/10657 გადაწყვეტილება. საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება 500 ლარის ჯარიმის ნაწილში აქტების ბათილად ცნობაზე უარის თქმის ნაწილში დარჩა უცვლელად.

სააპელაციო პალატამ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მოსაზრებები **1002327** ოქმში მითითებულ სამართალდარღვევასთან დაკავშირებით და მიიჩნია, რომ არ არსებობს ამ ოქმის საფუძველზე გამოცემული სადავო აქტების ბათილად ცნობა **500** ლარის ჯარიმის ნაწილში. სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებაში მოყვანილი მოსაზრება სამართალდარღვევის განმეორებითად მიჩნევის პირობასთან დაკავშირებით ეწინააღმდეგება საბაჟო კოდექსის **233.4** მუხლს, რომლის მიხედვით საბაჟო სამართალდარღვევის განმეორებითად ჩადენის მიჩნევისათვის უნდა არსებობდეს იგივე ქმედება ჩადენილი სამართალდარღვევის გამოვლენიდან **12** თვის განმავლობაში, ხოლო სამართალდარღვევის გამოვლენაში პალატის აზრით არ მოიაზრება სამართალდარღვევისათვის ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ შესაბამისი სანქციის განსაზღვრის შემდგომ ჩადენილი ქმედება. პალატამ უდავოდ დადგინდა გარემოებად მიიჩნია ოქმებში აღწერილი გადაცდომების ჩადენა, ამასთანავე პალატამ აღნიშნა, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოებს უნდა მოეხდინათ ფაქტის სხვაგვარი სამართლებრივი შეფასება, კერძოდ სახეზე იყო არა განმეორებითობა, არამედ პირველი და მეორე სამართალდარღვევა, რამდენადაც არ დგინდება ამ სამართალდარღვევის ზუსტი დრო. სამართალდარღვევის განმეორებისათვის არსებითი იყო ოქმებზე შევსების მოქმედების დაწყების დრო და დასრულების დრო, სამართალდარღვევებს შორის გონივრული ვადის გასვლა. მოცემულ შემთხვევაში, პალატის აზრით, გადასახადის გადამხდელის მიერ ჩადენილი ერთი სახის სხვადასხვა ქმედება, რის გამოც მას უნდა დაკისრებოდა საბაჟო კოდექსის **250-ე** მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის ზომა თითოეული ქმედებისათვის.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ. კასატორები თვლიან, რომ საბაჟო კანონმდებლობა სამართალდარღვევის განმეორებითობას უკავშირებს არაკონკრეტული სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობის ზომის შეფარდებას, არამედ სამართალდარღვევის გამოვლენას. საბაჟო კოდექსის **233-ე** მუხლის მიხედვით საბაჟო სამართალდარღვევისათვის პირს შეიძლება დაეკისროს პასუხისმგებლობა მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლით და წესით, **233-ე** მუხლის თანახმად სამართალდარღვევა განმეორებითად მიიჩნევა, თუ იგივე ქმედება ჩადენილია სამართალდარღვევის გამოვლენიდან **12** თვის განმავლობაში. საბაჟო სამართალდარღვევის საფუძვლები და წესი რეგულირდება საბაჟო კანონმდებლობით და იგი სხვა სახის სამართალდარღვევებისაგან განსხვავებულია და მოწესრიგებული. საბაჟო კოდექსის **235-ე** მუხლი, რომელიც ადგენდა საბაჟო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენის წესს, არ ავალდებულებდა ოქმის შემდგენს ოქმის შედგენის დროს – საათის მითითებას. დროის ინტერვალს ადასტურებს ოქმებზე და დეკლარაციებზე არსებული ნუმერაცია. საბაჟო დეკლარაციის შევსება ნიშნავს კოდექსით გათვალისწინებული ერთ-ერთი პროცედურის დასრულებას, ორი სხვადასხვა დეკლარაციის შევსება განიხილება ორი ქმედების განხორციელებად, ქმედებებს შორის **12** თვიანი ვადა არ გასულა, არსებობდა საბაჟო კოდექსის **250-ე** მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილებით გათვალისწინებული სანქციების შეფარდება.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრების საფუძვლების შესწავლის და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერების შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და საქმე ხელახალი განხილვისათვის უნდა დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმის მასალებით დასტურდება, რომ **13.03.09წ.** შპს «...» კუთვნილ ტვირთზე, საბაჟო დამუშავების ოპერაციების სამმართველოში წარდგენილ იქნა სატვირთო საბაჟო დეკლარაციები **1# 13493** და **1# 13490**, რაზეც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს თბილისის რეგიონალური ცენტრის მიერ **17.03.09წ.** შპს «...» მიმართ, რომელიც ტვირთის მეპატრონეს უწევდა ირიბ წარმომადგენლობას, შედგენილ იქნა სამართალდარღვევის ოქმები. შპს «...» **13.03.09წ.** **1# 13493** და **1# 13490** დეკლარაციებში საბაჟო ღირებულების შესახებ არასწორი მონაცემების შეტანის გამო, რომელმაც გამოიწვია საბაჟო ღირებულების ცვლილება, მაგრამ არ შემცირებულა საბაჟო გადასახადი, საქართველოს საბაჟო კოდექსის **250-ე** მუხლის I და II ნაწილის საფუძველზე დაეკისრა ჯარიმა **1# 13490** დეკლარაციაზე **500** ლარის, ხოლო **1# 13493** დეკლარაციაზე **6131,50** ლარის ოდენობით. თბილისის რეგიონალური ცენტრის მიერ **14.04.09წ.** გაიცა **1874** საბაჟო შეტყობინება შპს «...» **6631,50** ლარის გადასახდელად დაკისრების თაობაზე. **1002327** საბაჟო სამართალდარღვევის ოქმი შედგა **1# 13490** დეკლარაციაზე, სამართალდარღვევა მიჩნეულ იქნა პირველად და საბაჟო კოდექსის **250-ე** მუხლის 1-ელი ნაწილის მიხედვით მოსარჩელეს დაეკისრა ჯარიმა – **500** ლარი; **1002349** საბაჟო სამართალდარღვევის ოქმი შედგა **1# 13493** დეკლარაციაზე, რაც მიჩნეულ იქნა სამართალდარღვევის განმეორებად და მოსარჩელეს, საქონლის საერთო ფაქტიური ღირებულების გათვალისწინებით, საბაჟო კოდექსის **250-ე** მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად დაეკისრა ჯარიმა – **6131,50** ლარის ოდენობით.

სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ საბაჟო სამართალდარღვევის **1002327** და **1002349** ოქმებში აღწერილი გადაცდომების ჩადენას ადგილი ჰქონდა, ამასთანავე პალატამ არ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მოსაზრება იმის შესახებ, რომ განმეორებით ჩადენილი სამართალდარღვევისათვის სახდელის დადება იმ შემთხვევაშია შესაძლებელი, თუკი პირს მანამდე ჩადენილი აქვს ანალოგიური სამართალდარღვევა და ამ უკანასკნელის გამო ადმინისტრაციულ ორგანოს უკვე გამოყენებული აქვს სამართალდარღვევის მიმართ სანქცია – ჯარიმა. საბაჟო კოდექსის **233.4** მუხლზე მითითებით პალატამ აღნიშნა, რომ სამართალდარღვევის განმეორებითად ჩადენის მიჩნევისათვის უნდა არსებობდეს იგივე ქმედება ჩადენილი სამართალდარღვევის გამოვლენიდან **12** თვის განმავლობაში, პალატის აზრით გამოვლენაში არ მოიაზრება სამართალდარღვევისათვის ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ შესაბამისი სანქციის განსაზღვრის შემდგომ ჩადენილი ქმედება, ვინაიდან ერთი სახის დარღვევა შეიძლება განხორციელდეს ერთ დღეს, დროის გონივრულ შუალედში. ამასთანავე, რამდენადაც სამართალდარღვევის ჩადე-

ნის ზუსტი დრო არ დგინდება, პალატამ მიიჩნია, რომ სახეზე იყო არა სამართალდარღვევის განმეორებითობა, არამედ პირველი და მეორე სამართალდარღვევა.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ 25.07.06წ. საბაჟო კოდექსის 250-ე მუხლის 1-ელი ნაწილი, სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციით, საბაჟო დეკლარაციაში საბაჟო ღირებულების თაობაზე არასწორი მონაცემების შეტანისათვის, რომელიც შედეგად იწვევდა საბაჟო ღირებულების შემცირებას ან გაზრდას და ამასთანავე არ იყო დაკავშირებული საბაჟო გადასახადების ოდენობის შემცირებასთან, ითვალისწინებდა ჯარიმას საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით განსაზღვრულ საბაჟო ღირებულებასა და შემცირებულ ან გაზრდილ საბაჟო ღირებულებას შორის სხვაობის თანხის 10%-ის ოდენობით, მაგრამ არანაკლებ 500 ლარისა. იგივე ქმედება, ჩადენილი განმეორებით, იწვევს პირის დაჯარიმებას სხვაობის თანხის 20%-ის ოდენობით, მაგრამ არანაკლებ 1000 ლარისა. საკასაციო პალატა თვლის, რომ სააპელაციო პალატის გასაჩივრებული განჩინება არ არის საკმარისად დასაბუთებული, გადაწყვეტილება არის წინააღმდეგობრივი, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი არ გამომდინარეობს გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილში მოყვანილი არგუმენტაციიდან. სააპელაციო პალატამ 13.03.09წ. № 13493 სატვირთო-საბაჟო დეკლარაციაში მითითებული თანხის არასწორი ჩვენება მიიჩნევა ქრონოლოგიურად მეორედ ჩადენილ პირველად სამართალდარღვევად, სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ სამართალდარღვევის ზუსტი დროის დაუდგენლობის გამო, სახეზე არა სამართალდარღვევის განმეორებითობა, არამედ პირველი და მეორე სამართალდარღვევა, რომლისთვისაც მოსარჩელეს 250-ე მუხლის 1-ელი ნაწილით გათვალისწინებული სანქცია უნდა დაკისრებოდა. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საბაჟო კოდექსის 250-ე მუხლის 1-ელი ნაწილი ითვალისწინებდა არასწორი მონაცემების შეტანისათვის დაჯარიმებას საბაჟო ღირებულებისა და შემცირებული ან გაზრდილი საბაჟო ღირებულებას შორის სხვაობის თანხის 10%-ის ოდენობით, მაგრამ არანაკლებ 500 ლარისა. საქმის მასალებით დასტურდება, რომ დეკლარაციაში სხვადასხვა პარტიის სხვადასხვა ღირებულების საქონელია მითითებული, კერძოდ № 13490 ოქმში 2109.08, ხოლო 13.03.09წ. № 13493 სატვირთო-საბაჟო დეკლარაციაში საქონლის ფაქტობრივი ღირებულების გრაფაში 66043.73 ევროა მითითებული. სააპელაციო სასამართლოს დასაბუთება არ შეიცავს მსჯელობას საბაჟო კოდექსის 250-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის შესაბამისად საქონლის საბაჟო ღირებულებასა და გაზრდილ საბაჟო ღირებულებას შორის სხვაობის 10% გამოანგარიშების თაობაზე, რისთვისაც სასამართლოს უნდა დაედგინა დეკლარაციის წარდგენის დღეს – 13.03.09წ. ეროვნული ბანკის მიერ ევროსა და აშშ დოლარის კურსი ლართან მიმართებაში და მათ შორის სხვაობიდან უნდა გაეანგარიშებინა საბაჟო კოდექსით გათვალისწინებული 10%-იანი ჯარიმა. ნებისმიერ შემთხვევაში საჯარიმო თანხა არ არის გაანგარიშებული სადავო პერიოდში მოქმედი საბაჟო კოდექსის 250-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის საფუძველზე, ვინაიდან სააპელაციო სასამართლოს მიერ 13.03.09წ. № 13493 სატვირთო-საბაჟო დეკლარაციაში საქონლის საბაჟო ღირებულებასა და გაზრდილ საბაჟო ღირებულებას შორის სხვაობის 10% აღემატება სააპელაციო სასამართლოს მიერ ხსენებული ნორმის საფუძველზე განსაზღვრული 500 ლარის ოდენობას (3065.5ლ.). ამდენად, სააპელაციო პალატის მიერ დადგენილი ჯარიმის ოდენობა არ გამომდინარეობს 250-ე მუხლის 1-ელი ნაწილით განსაზღვრული საჯარიმო სანქციიდან.

სააპელაციო პალატა დადგენილად მიიჩნევს, რომ ადგილი ჰქონდა ოქმებში მითითებულ სამართალდარღვევებს, ანუ არა ერთ, არამედ რამოდენიმე სამართალდარღვევას და აღნიშნავს, რომ საბაჟო კოდექსის 233.4 მუხლში მითითებული სამართალდარღვევის გამოვლენაში არ მოიაზრება სამართალდარღვევისათვის სანქციის დაკისრების შემდგომ სამართალდარღვევის ჩადენა, ანუ კვალიფიციური ნიშანი – განმეორებითობა სააპელაციო პალატის აზრით უკავშირდება არა სანქციის შეფარდებას, არამედ სამართალდარღვევის გამოვლენას. აღნიშნულის მიუხედავად პალატა ასკვნის, რომ სახეზეა არა განმეორებითობა, არამედ პირველი და მეორე სამართალდარღვევა, რამდენადაც არ დგინდება ამ სამართალდარღვევის ჩადენის ზუსტი დრო. იმის გათვალისწინებით, რომ საბაჟო კოდექსის 233.4 მუხლი საბაჟო სამართალდარღვევას განმეორებითად ჩადენილად მიიჩნევდა, თუ იგივე ქმედება სამართალდარღვევის გამოვლენიდან 12 თვის განმავლობაშია ჩადენილი, ამასთანავე ოქმების და დეკლარაციების ნუმერაციიდან გამომდინარე უდავოა ქმედების რიგითობა, აგრეთვე ის, რომ ხსენებული ვადა გაცდენილი არ არის, სააპელაციო პალატის დასკვნა არის წინააღმდეგობრივი. საბაჟო კოდექსის 235.4 მუხლი ითვალისწინებდა საბაჟო სამართალდარღვევის ოქმში თარიღის და არა მისი შედგენის ზუსტი დროის მითითებას, ამასთანავე გაურკვეველია აგრეთვე სამართალდარღვევებს შორის გონივრულ ვადაში დროის რა პერიოდი იგულისხმება პალატამ.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ გადაწყვეტილება არის დაუსაბუთებელი, დავის კანონიერი გადაწყვეტა საჭიროებს საქმის გარემოებების დამატებით გამოკვლევას, ამდენად. საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, უნდა გაუქმდეს გადაწყვეტილება გასაჩივრებულ ნაწილში და საქმე ხელახალი განხილვისათვის გადაეცეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატას.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე, 390-ე, 399-ე, 412-ე მუხლებით და

და ა დ გ ი ნ ა:

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

2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 25.02.10წ. გადაწყვეტილების ის ნაწილი (მე-4 პუნქტი), რომლითაც ბათილად იქნა ცნობილი განმეორებით ჩადენილი სამართალდარღვევისათვის დაკისრებული ჯარიმის – 5631,50 ლარის ნაწილში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 14.04.09წ. 1874 საბაჟო შეტყობინება, მის საფუძველზე გამოცემული ადმინისტრაციული აქტები (საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 08.07.09წ. 1956 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 12.08.09წ. 110/10657 გადაწყვეტილება) და საქმე ამ ნაწილში ხელახალი განხილვისათვის დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს.

3. მხარეთა შორის სასამართლო ხარჯების განაწილების საკითხი გადაწყდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას.

4. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

პასუხისმგებლობა საგადასახადო სამართალდარღვევის გამო

განჩინება

1ბს-1750-1706 (კ-10)

29 ივნისი, 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 25 დეკემბერს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას სარჩელით მიმართა ი/მ «ა. ა-ნმა», მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ახალციხის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის), საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიმართ.

მოსარჩელე სარჩელით ითხოვდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ახალციხის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2009 წლის 25 სექტემბრის 14903 ბრძანებისა და 2009 წლის 28 სექტემბრის 105-83 «საგადასახადო მოთხოვნის», შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 26 ნოემბრის 14465 ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავეების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 18 დეკემბრის 110/17711 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობას.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2010 წლის 12 აპრილის გადაწყვეტილებით ი/მ «ა. ა-ნის» სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა საქმის ფაქტობრივ გარემოებებზე:

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ახალციხის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) 2009 წლის 9 სექტემბრის 14552 ბრძანების საფუძველზე, დაინიშნა ი/მ «ა. ა-ნის» კუთვნილი ობიექტში სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაცია. ინვენტარიზაციის ჩატარების მიზნით, 2009 წლის 9 სექტემბერს ი/მ «ა. ა-ნის» მიერ შეიქმნა საინვენტარიზაციო კომისია მისივე თავმჯდომარეობით.

ინვენტარიზაციის შედეგების შეჯამების შემდეგ, ახალციხის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) მიერ 2009 წლის 18 სექტემბერს შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, სადაც მითითებულია, რომ ი/მ «ა. ა-ნის» მიერ დარღვეული იქნა საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილი, კერძოდ, მის ობიექტში აღმოჩნდა აღურიცხველი საქონელი. გარდა ამისა, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის მიხედვით, ი/მ «ა. ა-ნმა» დაარღვია საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მოთხოვნა საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებასთან დაკავშირებით. ახალციხის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) 2009 წლის 25 სექტემბრის 14903 ბრძანებით, ი/მ «ა. ა-ნი» დაჯარიმდა საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე 17 092,80 ლარით და იმავე კოდექსის 139-ე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე 500 ლარით. ი/მ «ა. ა-ნს» გაეგზავნა ახალციხის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) 2009 წლის 28 სექტემბრის 105-83 «საგადასახადო მოთხოვნა» 17 092,80 ლარის გადახდის თაობაზე და 28 სექტემბრის 1035-42 «საგადასახადო მოთხოვნა» 500 ლარის გადახდის თაობაზე. ზემოაღნიშნული ადმინისტრაციული აქტები ი/მ «ა. ა-ნმა» გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურში. შემოსავლების სამსახურში საჩივრის განხილვის დროს, ახალციხის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) 2009 წლის 10 ნოემბრის წერილით შემოსავლების სამსახურს ეცნობა, რომ ი/მ «ა. ა-ნის» მიერ დარღვეული იყო საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული ზედნადებების შევსების წესი. შემოსავლების სამსახურმა 2009 წლის 26 ნოემბერს გამოსცა 14465 ბრძანება, რომლითაც საჩივარი დაკმაყოფილდა მხოლოდ საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული სანქციის – 500 ლარის დარიცხვის ნაწილში. შემოსავლების სამსახურმა ასევე მიუთითა, რომ ი/მ «ა. ა-ნმა» დაარღვია საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინ-

ნებული ზედნადებების შევსების წესი, რის გამოც მას სწორად შეეფარდა იმავე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული სანქცია.

შემოსავლების სამსახურის ბრძანება გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 2009 წლის 18 დეკემბრის 110/17711 გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მოსაზრებით, ი/მ «ა. ა-ნმა» დაარღვია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული ზედნადებების შევსების წესი, რის გამოც მას სწორად შეეფარდა იმავე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული სანქცია. სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხეთა მოსაზრებები იმ ფაქტობრივ გარემოებასთან დაკავშირებით, რომ მოსარჩელე ხშირად, ყველა საგადასახადო ოპერაციაზე ცალ-ცალკე არ ახდენდა ახალი სასაქონლო ზედნადებების შევსებას და ერთ სასაქონლო ზედნადებში ასრულებდა მითითებას სხვა სასაქონლო ზედნადებების შესახებ. ასევე ზოგიერთ მათგანში საერთოდ არ ფიგურირებს ი/მ «ა. ა-ნი», როგორც მყიდველი, ხოლო სხვა ზედნადებები არ აკმაყოფილებს საგადასახადო კოდექსის 93-ე მუხლის მოთხოვნებს.

სასამართლოს განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სამეურნეო ოპერაციის დასრულებიდან არა უგვიანეს 30 კალენდარული დღისა ბუღალტრულ ჩანაწერებში აღურიცხველი ან/და სასაქონლო ზედნადების გარეშე საქონლის, ხოლო სხვა ქვეყნიდან საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანისას – საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობით გათვალისწინებული დოკუმენტების გარეშე საქონლის გამოვლენის შემთხვევაში, პირს გადახდება ბუღალტრულ ჩანაწერებში აღურიცხველი ან/და სასაქონლო ზედნადების გარეშე ან საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობით გათვალისწინებული დოკუმენტების გარეშე გამოვლენილი საქონლის საბაზრო ღირებულებით დღგ-ის გარეშე (ხოლო აქციზური საქონლის შემთხვევაში – აქციზისა და დღგ-ის გარეშე). აღნიშნული სანქცია არ გამოიყენება იმ შემთხვევაში, თუ ბუღალტრულ ჩანაწერებში აღურიცხველ საქონელზე არსებობს საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობით გათვალისწინებული დოკუმენტები ან საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა. იმავე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, ამ მუხლის 1-ელი და მე-2 ნაწილებით გათვალისწინებული სანქციები გამოიყენება იმ შემთხვევაშიც, თუ სასაქონლო ზედნადებში არ არის მითითებული: ა) დოკუმენტის შედგენის თარიღი და ნომერი; ბ) სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეთა დასახელება, საიდენტიფიკაციო ნომერი (მისი არსებობის შემთხვევაში), ან სახელი და გვარი, პირადი ნომერი; გ) საქონლის დასახელება და რაოდენობა. სასამართლოს შეფასებით, საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებით უდავოდ დასტურდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული საგადასახადო სამართალდარღვევის ფაქტის არსებობა.

სასამართლოს განმარტებით, ინვენტარიზაციის შედეგების შემოწმების შემდეგ მოსარჩელის კუთვნილ ობიექტში გამოვლინდა სასაქონლო ზედნადების არასწორად შევსების წესი. კერძოდ, სასაქონლო ზედნადებების განხილვისას აღმოჩნდა, რომ ზოგიერთ მათგანში საერთოდ არ ფიგურირებს ი/მ «ა. ა-ნი», როგორც მყიდველი ან გამყიდველი, ხოლო სხვა ზედნადებები არ აკმაყოფილებს საგადასახადო კოდექსის 93-ე მუხლის მოთხოვნებს. მოსარჩელე ხშირად საგადასახადო ოპერაციაზე ცალ-ცალკე არ ახდენდა ახალი სასაქონლო ზედნადებების შევსებას და ერთ სასაქონლო ზედნადებში აკეთებდა მითითებას სხვა სასაქონლო ზედნადებების შესახებ. ყველა ეს ფაქტი დაფიქსირდა ახალციხის რეგიონალური ცენტრის მიერ. აქედან გამომდინარე, სასამართლომ ჩათვალა, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის ფაქტის დაფიქსირება თავიდანვე მოხდა სწორად, რის გამოც მოსარჩელეს სანქცია შეეფარდებოდა საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე თუ იმავე მუხლის მე-3 ნაწილის საფუძველზე, ამას შინაარსობრივად არსებითი, გადამწყვეტი მნიშვნელობა ჰქონდა, ვინაიდან ორივე ნორმა ითვალისწინებს ერთსა და იმავე სანქციას. სასამართლოს მოსაზრებით, შემოსავლების სამსახურს გასაჩივრებული აქტები უნდა გაეუქმებინა მხოლოდ მაშინ, თუ დადგინდებოდა, რომ ადგილი ჰქონდა სულ სხვა გარემოებას და არა ოქმში დაფიქსირებულ სამართალდარღვევის ფაქტს. სასამართლომ მიიჩნია, რომ თუ საგადასახადო სამართალდარღვევის ფაქტი სწორად არის დაფიქსირებული, მაგრამ სანქციის ნორმა არასწორად არის შერჩეული, მაშინ ზემდგომ ორგანოს უფლება აქვს შეცვალოს სანქციის ნორმა, მით უმეტეს მაშინ, თუ ამით შინაარსობრივად არაფერი არ იცვლება (სანქცია არ იზრდება).

სასამართლოს განმარტებით, საგადასახადო კოდექსის 125-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების დროს, თუ კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი სამართალდარღვევის ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა, ხოლო თუ შემოღებულია ან დამძიმებულია პასუხისმგებლობა, გამოიყენება სამართალდარღვევის ჩადენის მომენტისათვის არსებული ნორმა. სასამართლოს დასკვნით, მოსარჩელის მიმართ სწორად მოხდა სანქციის შეფარდება ამჟამად მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული სასაქონლო ზედნადების შევსების წესის დარღვევისათვის. მართალია მოსარჩელის მიერ წარმოდგენილი დეკლარაციები შევსებულია 2008 წლის პერიოდში, მაგრამ ამ დეკლარაციების შევსების წესის დარღვევა გამოვლინდა 2009 წელს, ინვენტარიზაციის ჩატარების შემდეგ. აქედან გამომდინარე, 2009 წელს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული ზედნადებების შევსების წესის დარღვევისათვის მოსარჩელეს სწორად შეეფარდა იმავე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული სანქცია.

მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ი/მ «ა. ა-ნმა».

აპელანტი სააპელაციო საჩივრით ითხოვდა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებასა და სასარჩელო მოთხოვნის სრულად დაკმაყოფილებას.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 14 სექტემბრის განჩინებით ი/მ «ა. ა-ნის» სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2010 წლის 12 აპრილის გადაწყვეტილება.

აღნიშნული განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ი/მ «ა. ა-ნმა».

კასატორის მოსაზრებით, თუ სასამართლომ ჩათვალა, რომ ი/მ «ა. ა-ნის» მიერ დარღვეულია საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-3 ნაწილი და არა საგადასახადო კოდექსის 143 მუხლის მე-2 ნაწილი, ასეთ შემთხვევაში სასამართლო ვალდებული იყო გაეუქმებინა საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე შედგენილი საგადასახადო მოთხოვნა და დაეკმაყოფილებინა სარჩელი, ვინაიდან სასამართლომ ფაქტობრივად დაადგინა, რომ მეწარმის შემოწმებისას არასწორად იქნა გამოკვლეული საქმის ვითარება სახეზე იყო აქტის მომზადებისა და გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი წესის დარღვევა, რაც წარმოადგენდა აქტების ბათილობის უპირობო საფუძველს.

კასატორის მოსაზრებით, უდავოა, რომ 2.12 პუნქტში სასამართლომ არასწორად განმარტა სსკ-ის 125-ე მუხლის მე-5 ნაწილის შინაარსი და არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა (2008 წელს მოქმედი რედაქცია საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-3 ნაწილი).

კასატორმა მიუთითა, რომ ი/მ «ა. ა-ნს» სასაქონლო ბრუნვა დეკლარირებული ჰქონდა წლიურ დეკლარაციაში, ამასთანავე სათანადო ჩანაწერები გააჩნდა საბუღალტრო დოკუმენტაციაში, რაც თავისთავად გამორიცხავდა საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილის გამოყენებას, ვინაიდან აღნიშნული სანქცია არ გამოიყენება იმ შემთხვევაში, თუ ბუღალტრულ ჩანაწერებში აღურიცხველ საქონელზე არსებობს საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობით გათვალისწინებული დოკუმენტები ან საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა.

კასატორმა ჩათვალა, რომ სასამართლომ არ გამოიყენა ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის მე-5 ნაწილი, ამავე კოდექსის მე-60 მუხლი და 96-ე მუხლის პირველი ნაწილი.

ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, კასატორი საკასაციო საჩივრით ითხოვდა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის სრულად დაკმაყოფილებას.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, საკასაციო საჩივრის საფუძველების შესწავლისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ ინდ/მეწარმე «ა. ა-ნის» საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და საქმე განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 407-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე დადგენილად მიიჩნევს შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებს: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ახალციხის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) 2009 წლის 9 სექტემბრის 14552 ბრძანების საფუძველზე დაინიშნა ინდ/მეწარმე «ა. ა-ნის» კუთვნილ ობიექტში სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაცია. ინვენტარიზაციის ჩატარების მიზნით 2009 წლის 9 სექტემბერს ინდ/მეწარმე «ა. ა-ნმა» შექმნა საინვენტარიზაციო კომისია თავისივე თავმჯდომარეობით. ინვენტარიზაციის შედეგების შეჯამების შემდეგ ახალციხის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) მიერ 2009 წლის 18 სექტემბერს შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, სადაც მითითებულია, რომ ინდ/მეწარმე «ა. ა-ნის» მიერ დარღვეულია საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილი, კერძოდ მის ობიექტში აღმოჩნდა აღურიცხველი საქონელი. ამასთან, ამავე ოქმით, დარღვეულად იქნა მიჩნეული საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესი.

ახალციხის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) 2009 წლის 25 სექტემბრის 14903 ბრძანებით, ინდ/მეწარმე «ა. ა-ნი» დაჯარიმდა საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე 17 092,80 ლარით და იმავე კოდექსის 139-ე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე 500 ლარით.

2009 წლის 28 სექტემბერს ზემოაღნიშნულ თანხებზე კასატორს გაეგზავნა საგადასახადო მოთხოვნა.

მითითებული აქტები ინდ/მეწარმე «ა. ა-ნმა» გაასაჩივრა ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურში. შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 26 ნოემბრის 14465 ბრძანებით, საჩივარი დაკმაყოფილდა მხოლოდ საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული სანქციის – 500 ლარის დარიცხვის ნაწილში, ხოლო დანარჩენ ნაწილში შემოსავლების სამსახურმა მიუთითა, რომ ინდ/მეწარმე «ა. ა-ნმა» დაარღვია საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული ზედნადების შევსების წესი, რის გამოც მას სწორად შეეფარდა იმავე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული სანქცია.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 18 დეკემბრის 110/17711 გადაწყვეტილებით შემოსავლების სამსახურის ბრძანება დარჩა უცვლელად.

როგორც გასაჩივრებული განჩინების შინაარსი ცხადყოფს, სარჩელის დაუკმაყოფილებლობის ძირითად მოტივად მითითებულია იმ გარემოებაზე, რომ საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილი ითვალისწინებს ერთსა და იმავე სანქციას და ვინაიდან სამართალდარღვევის ფაქტი დაფიქსირებული სწორად, ამდენად მნიშვნელობა არა აქვს ზემოაღნიშნული მუხლის რომელი ნაწილის საფუძველზე მოხდება სანქციის შეფარდება.

საკასაციო სასამართლო ამ კონკრეტულ შემთხვევაში ვერ გაიზიარებს ქვედა ინსტანციის სასამართლოთა მიერ წარმოდგენილ მოსაზრებას და თვლის, რომ აღნიშნული ემყარება ნორმის არასწორ განმარტებასა, რაც საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე მუხლის საფუძველზე წარმოადგენს გასაჩივრებული განჩინების გაუქმების საფუძველს.

საკასაციო სასამართლო უპირველეს ყოვლისა ერთმანეთისაგან გამიჯნავს სადავო პერიოდისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის 1-ელ, მე-2 და მე-3 ნაწილებს.

საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის შესაბამისად, ეკონომიკური საქმიანობისათვის შემენილი ან მიწოდებული საქონლის (გარდა სოფლის მეურნეობის პირველადი, (სამრეწველო გადამამუშავებამდე – სასაქონლო კოდის შეცვლამდე) პროდუქციისა, სასაქონლო ზედნადების (მათ შორის, შესაბამის შემთხვევაში გამარტივებული ზედნადების) გარეშე ტრანსპორტირებისას (გადაზიდვისას), ხოლო სხვა ქვეყნიდან საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანისას – საქონლის საბაჟო კანონმდებლობით გათვალისწინებული დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირებისას (გადაზიდვისას) გადასახადის გადამხდელს ჯარიმის სახით გადახდება შესაბამისად სასაქონლო ზედნადების ან შემოტანილი საქონლის ღირებულება საბაჟო ფასებით დღგ-ის გარეშე (ხოლო აქციზის გადამხდელს – აქციზისა და დღგ-ის გარეშე).

როგორც ზემოაღნიშნული მუხლის შინაარსი ცხადყოფს, დასჯადია გადასახადის გადამხდელის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის შემენილი საქონლის ზედნადების გარეშე, ხოლო საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანისას – საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობით გათვალისწინებული დოკუმენტის გარეშე, ტრანსპორტირება.

იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, ამ მუხლის 1-ელი ნაწილის მიზნებისათვის, საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება (გადაზიდვა) მოიცავს სასაქონლო ზედნადების არასრულად შევსების შემთხვევასაც, როდესაც სასაქონლო ზედნადებში (გარდა შესაბამის შემთხვევაში გამარტივებული ზედნადებისა, რომელიც სრულად შევსებული უნდა იყოს) არ არის ასახული ამავე მუხლში ჩამოთვლილი რეკვიზიტები.

მითითებული ნორმის საფუძველზე, კანონი დასჯადად აცხადებს იმ შემთხვევასაც, როდესაც საქონლის ტრანსპორტირებისას საქონელს თან ახლავს სასაქონლო ზედნადები, მაგრამ აღნიშნული არ აკმაყოფილებს შესაბამის მოთხოვნებს.

საკასაციო სასამართლოს ზემოაღნიშნულ ნორმათა ანალიზი აძლევს საფუძველს დაასკვნას, რომ საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის 1-ელი და ამავე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული სანქცია უკავშირდება მხოლოდ ეკონომიკური საქმიანობისათვის შემენილი საქონლის ტრანსპორტირების მომენტს, ხოლო რაც შეეხება ტრანსპორტირების შემდგომ ეტაპს, მათ შორის ინვენტარიზაციის პროცესში გამოვლენილ საგადასახადო სამართალდარღვევას, არეგულირებს ამავე კოდექსის 143-ე მუხლის მე-3 ნაწილი.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს იმ გარემოებას, რომ სასაქონლო ზედნადებში შესაბამისი რეკვიზიტების მიუთითებლობა და შესაბამისი სანქციის გამოყენების შესაძლებლობა სამეურნეო ოპერაციის დასრულებიდან არა უგვიანეს 30 კალენდარული დღისა ბულალტრულ ჩანაწერებში აღურიცხავობის ფაქტს დაუკავშირდა 2008 წლის 26 დეკემბრის '871-II კანონის საფუძველზე განხორციელებული ცვლილების საფუძველზე.

ასეთ პირობებში საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს ქვედა ინსტანციის სასამართლოთა მსჯელობას სამართალდარღვევის გამოვლენის მომენტისათვის მოქმედი კანონის გამოყენების შესაძლებლობის თაობაზე და თვლის, რომ სასამართლომ არასწორად მიანიჭა კანონს უკუძალა.

საქართველოს კონსტიტუციის 42.5 მუხლის შესაბამისად, არავინ არ აგებს პასუხს იმ ქმედებისათვის, რომელიც მისი ჩადენის დროს სამართალდარღვევად არ ითვლებოდა. კანონს, თუ არ ამსუბუქებს ან არ აუქმებს პასუხისმგებლობას, უკუძალა არა აქვს.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, ტერმინი «პასუხისმგებლობა» უნდა განიმარტოს ფართოდ და მასში იგულისხმება ნებისმიერი იურიდიული პასუხისმგებლობა. საგულისხმოა, რომ აღნიშნული მოთხოვნა ასახულია როგორც «ნორმატიული აქტების შესახებ» საქართველოს კანონში, ისე საგადასახადო კოდექსში.

საგადასახადო კოდექსის 125-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების დროს, თუ კანონით გაუქმებული ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი სამართალდარღვევის ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა, ხოლო თუ შემოღებული ან დამძიმებულია პასუხისმგებლობა, გამოიყენება სამართალდარღვევის ჩადენის მომენტისათვის არსებული ნორმა. საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ უკუძალის აკრძალვით კანონმდებელი იძლევა იმის გარანტიას, რომ სამართლის სუბიექტი დაცული იქნეს კანონთა მოქმედების (ცვლილების) შედეგად გამოწვეული უარყოფითი შედეგებისაგან. კანონის მოქმედება, როგორც წესი, ვრცელდება ურთიერთობაზე, რომელიც წარმოიშვა კანონის ძალაში შესვლის მომენტიდან.

საყურადღებოა, რომ ქვედა ინსტანციის სასამართლოები თავადვე აკეთებენ მითითებას საგადასახადო კოდექსის 125.5 მუხლზე, თუმცა აქვე განმარტავენ, რომ გამოყენებული უნდა იყოს სამართალდარღვევის გამოვლენის მომენტისათვის მოქმედი კანონმდებლობა, რაც საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით ეწინააღმდეგება სამართლის ზოგად პრინციპს – კანონის უკუძალის თაობაზე.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ წინამდებარე დავის გადაწყვეტა უნდა მოხდეს საგადასახადო კოდექსის 2009 წლის პირველ იანვრამდე მოქმედი რედაქციის შესაბამისად და სასამართლომ სამართალდარღვევის არსებობა-არარსებობის დადასტურებისა თუ შეფასების პროცესში ყურადღება უნდა მიაქციოს პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლების კანონისმიერ საფუძველს. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-3 ნაწილის ბოლო წინადადების შესაბამისად, აღნიშნული სანქცია არ გამოიყენება იმ შემთხვევაში, თუ საბულალტრო დოკუმენტებში აღურიცხავ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობაზე არსებობს საბაჟო კანონმდებლობით გათვალისწინებული დოკუმენტები ან საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა. მნიშვნელოვანია ასევე ამავე მუხლის მე-5 ნაწილი, რომელიც განსაზღვრავს, რომ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა აღურიცხავად არ ჩაითვლება და გადასახადის გადამხდელზე/სხვა ვალდებულ პირზე სანქცია არ გავრცელდება იმ შემთხვევაში, თუ მისი რეალიზაციის, გადა-

ცემის ან სხვა სახით გამოყენების შესახებ სათანადო ინფორმაცია ჩართულია გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილ დეკლარაციებში.

ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული განჩინება გამოტანილია მატერიალური სამართლის ნორმების დარღვევით, საქმე გამოკვლეულია არასრულყოფილად, რაც იწვევს მითითებული განჩინების გაუქმების და საქმის იმავე სააპელაციო სასამართლოში დაბრუნების საფუძველს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ გ ი ნ ა:

1. ინდ/მეწარმე «ა. ა-ნის» საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 14 სექტემბრის განჩინება და საქმე განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
3. მხარეთა შორის სახელმწიფო ბაჟის გადანაწილების საკითხი გადაწყდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;
4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

6. გადასახადისაგან განთავისუფლება

ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანების საშემოსავლო გადასახადებისაგან განთავისუფლების პირობები

განჩინება

ბს-1132-1100(კ-10)

10 მარტი, 2011 წ., ქ. თბილისი

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

სარჩელის საგანი: არასწორად დაქვითული საშემოსავლო გადასახადის დაბრუნება

აღწერილობითი ნაწილი:

2008 წლის 15 ივლისს ვ. დ-უამ, დ. კ-ძემ, დ. ვ-ძემ, პ. უ-ავამ, ა. ე-ძემ, ა. კ-ძემ, ვ. ე-ავამ, შ. კ-ძემ, თ. გ-შვილმა, ვ. ე-ავამ, ზ. ვ-ძე ე-ავამ, კ. ბ-ძემ, ნ. ბ-ძემ, მ. თ-ძემ, მ. ლ-ავამ, ა. დ-უამ, გ. წ-ძემ, ა. ბ-ძემ, ა. გ-ავამ, ნ. ჩ-ძემ, გ. მ-ავამ, გ. ქ-შვილმა, რ. ჩ-ძემ, გ. ფ-ანმა, ი. ვ-შვილმა, ო. ი-ძემ, გ. ც-შვილმა, მ. კ-ავამ, ა. ლ-ძემ, ბ. გ-ულმა, გ. კ-ძემ, ა. მ-შვილმა, რ. ბ-ძემ, ჯ. ს-ძემ, ო. შ-ძემ, ვ. შ-ძემ, გ. გ-ძემ, ზ. ბ-ძემ და ა. ც-აიამ (სულ 39 ფიზიკური პირი) სასარჩელო განცხადებით მიმართეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების – შპს «...» და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილგადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიმართ.

მოსარჩელებმა აღნიშნეს, რომ ისინი იყვნენ საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლის მონაწილეები, რაც დასტურდებოდა იურიდიული ფაქტის დადგენის შესახებ სასამართლო გადაწყვეტილებებით. მოსარჩელები სამსახურებრივ მოვალეობას ასრულებდნენ საომარ ტერიტორიაზე, ადადგენდნენ დანგრეულ ხიდებს და ლიანდაგებს, გადაჰქონდათ საბრძოლო ტექნიკა, გადაჰყავდათ ადამიანები, გარდაცვლილები, ამდენად, სამსახურებრივ მოვალეობათა შესრულების დროს ისინი უშუალოდ იყვნენ დაკავშირებულნი საბრძოლო მოქმედებებთან, რის გამოც მათზე უნდა გავრცელებულიყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-2 ნაწილის «ბ» პუნქტით გათვალისწინებული შეღავათი. მოსარჩელებმა ყურადღება გაამახვილეს იმ გარემოებაზე, რომ აღნიშნული შეღავათი მათზე 2003 წლამდე ვრცელდებოდა, თუმცა გაურკვეველ მიზეზთა გამო მათ 2003 წლის შემდეგ შეუწყდათ შეღავათის გავრცელება.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელებმა მოპასუხის – შპს «...» მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის II ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შეღავათის მოსარჩელებზე გავრცელება (მათ მიმართ 2003 წლამდე არსებული მდგომარეობის ადგენა), მოსარჩელებმა ხელფასიდან არასწორად დაქვითული საშემოსავლო გადასახადის გადანაგარიშება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილგადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისათვის სათანადოდ კორექტირებული დეკლარაციის წარდგენა, ხოლო მოპასუხის – მსხვილგადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ ხელფასიდან უკანონოდ ჩამოჭრილი საშემოსავლო გადასახადის უკან დაბრუნება მოითხოვეს.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2008 წლის 25 დეკემბრის გადაწყვეტილებით სასარჩელო განცხადება დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; შპს «...» დაევალა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-2 ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შედგავთების გავრცელება მოსარჩელების - ა. გ-ავას, ნ. ჩ-ძის, გ. მ-ავას, გ. ქ-შვილის, რ. ჩ-ძის, გ. ფ-ანის და ო. ი-ძის მიმართ; შპს «...» ასევე დაევალა 2003 წლიდან არასწორად დაკავებული შემოსავლო გადასახადის გადაანგარიშება მოსარჩელების - ა. გ-ავას, ნ. ჩ-ძის, გ. მ-ავას, გ. ქ-შვილის, რ. ჩ-ძის, გ. ფ-ანის და ო. ი-ძის მიმართ და მოსარჩელებზე კორექტირებული გადასახადის დეკლარაციის წარდგენა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილგადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილგადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის საგადასახადო აგენტის (შპს «...») მიერ კორექტირებული გადასახადის დეკლარაციის წარდგენის შემდეგ ზედმეტად გადახდილი თანხების, კერძოდ, ა. გ-ავას სასარგებლოდ - 5156.42 ლარის, ნ. ჩ-ძის სასარგებლოდ - 360 ლარის, გ. მ-ავას სასარგებლოდ - 1110 ლარის, გ. ქ-შვილის სასარგებლოდ - 1110 ლარის, რ. ჩ-ძის სასარგებლოდ - 1110 ლარის, გ. ფ-ანის სასარგებლოდ - 2659 ლარისა და ო. ი-ძის სასარგებლოდ - 1110 ლარის დაბრუნება დაევალა; ა. დ-უას, ზ. ვ. ძე ე-ავას, ნ. ბ-ძეს, დ. კ-ძეს, დ. ვ-ძეს, ა. ე-ძეს, თ. გ-შვილს, მ. ლ-ავას, გ. გ-ძეს, ჯ. ს-ძეს, ო. შ-ძეს, რ. ბ-ძეს, ა. მ-შვილს, ბ. გ-ულის, გ. კ-ძეს, მ. კ-ავას, ა. ლ-ძეს, ვ. შ-ძეს, მ. თ-ძეს, კ. ბ-ძეს, ა. ც-აიას, ზ. ბ-ძეს, ვ. ე-ავას, ა. კ-ძეს, ვ. ე-ავას, ი. ვ-შვილს, გ. წ-ძეს, ვ. დ-უას, პ. უ-ავას, ა. ბ-ძეს, შ. კ-ძეს და გ. ც-შვილს უარი ეთქვათ სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2008 წლის 25 დეკემბრის გადაწყვეტილება სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს ვ. დ-უამ, დ. კ-ძემ, დ. ვ-ძემ, პ. უ-ავამ, ა. ე-ძემ, ა. კ-ძემ, ვ. ე-ავამ, შ. კ-ძემ, თ. გ-შვილმა, ვ. ე-ავამ, ზ. ვ-ძე ე-ავამ, კ. ბ-ძემ, ნ. ბ-ძემ, მ. თ-ძემ, მ. ლ-ავამ, ა. დ-უამ, გ. წ-ძემ, ა. ბ-ძემ, ი. ვ-შვილმა, გ. ც-შვილმა, მ. კ-ავამ, ა. ლ-ძემ, ბ. გ-ულმა, გ. კ-ძემ, ა. მ-შვილმა, რ. ბ-ძემ, ჯ. ს-ძემ, ო. შ-ძემ, ვ. შ-ძემ, გ. გ-ძემ, ზ. ბ-ძემ და ა. ც-აიამ. აპელანტებმა გასაჩივრებულ ნაწილში გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის სრულად დაკმაყოფილება მოითხოვეს.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2008 წლის 25 დეკემბრის გადაწყვეტილება მსხვილგადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისათვის თანხების დაბრუნების დავალების ნაწილში სააპელაციო წესით გაასაჩივრა მსხვილგადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამაც, რომელმაც გასაჩივრებულ ნაწილში გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით თანხის დაბრუნების შესაბამის მოპასუხეზე დავალდებულება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 19 მაისის განჩინებით ვ. დ-უას, დ. კ-ძის, დ. ვ-ძის, პ. უ-ავას და სხვათა, აგრეთვე მსხვილგადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივრები დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2008 წლის 25 დეკემბრის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდა იმავე სასამართლოს.

2009 წლის 17 აგვისტოს მოსარჩელებმა დააზუსტეს სასარჩელო მოთხოვნა და საბოლოოდ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილგადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისათვის 2003-2009 წლებში ხელფასიდან უკანონოდ ჩამოჭრილი შემოსავლო გადასახადის უკან დაბრუნების დაკისრება მოითხოვეს შემდეგი ოდენობით: გ. გ-ძის სასარგებლოდ - 2492.71 ლარის, ა. მ-შვილის სასარგებლოდ - 2557.06 ლარის, ვ. შ-ძის სასარგებლოდ - 1806.39 ლარის, გ. კ-ძის სასარგებლოდ - 1949.37 ლარის, ო. შ-ძის სასარგებლოდ - 819.31 ლარის, ჯ. ს-ძის სასარგებლოდ - 2381.04 ლარის, რ. ბ-ძის სასარგებლოდ - 1952.79 ლარის, მ. კ-ავას სასარგებლოდ - 2525.30 ლარის, ბ. გ-ულის სასარგებლოდ - 1790.83 ლარის, ა. ლ-ძის - 2580.43 ლარის, ა. ბ-ძის სასარგებლოდ - 1296.90 ლარის, გ. ც-შვილის სასარგებლოდ - 3108 ლარის, ი. ვ-შვილის სასარგებლოდ - 3134 ლარის, გ. ფ-ანის სასარგებლოდ - 2659 ლარის, რ. ჩ-ძის სასარგებლოდ - 1110 ლარის, გ. ქ-შვილის სასარგებლოდ - 1110 ლარის, გ. მ-ავას სასარგებლოდ - 1110 ლარის, ნ. ჩ-ძის სასარგებლოდ - 360 ლარის, ო. ი-ძის სასარგებლოდ - 1110 ლარის, ა. გ-ავას სასარგებლოდ - 3550.42 ლარის, გ. წ-ძის სასარგებლოდ - 1219.70 ლარის, ა. დ-უას სასარგებლოდ - 3664.73 ლარის, მ. ლ-ავას სასარგებლოდ - 3664.73 ლარის, მ. თ-ძის სასარგებლოდ - 3517.73 ლარის, ნ. ბ-ძის სასარგებლოდ - 1361.19 ლარის, ვ. ბ-ძის სასარგებლოდ - 1511.92 ლარის, ვ. ე-ავას სასარგებლოდ - 1330.92 ლარის, ვ. ე-ავას სასარგებლოდ - 3423.78 ლარის, თ. გ-შვილის სასარგებლოდ - 3291.80 ლარის, შ. კ-ძის სასარგებლოდ - 1458.97 ლარის, ვ. ე-ავას სასარგებლოდ - 3444.05 ლარის, ა. კ-ძის სასარგებლოდ - 3294.56 ლარის, ა. ე-ძის სასარგებლოდ - 2745.28 ლარის, პ. უ-ავას სასარგებლოდ - 3466.47 ლარის, დ. ვ-ძის სასარგებლოდ - 3202.30 ლარის, დ. კ-ძის სასარგებლოდ - 3031.07 ლარის, ვ. დ-უას სასარგებლოდ - 2901.39 ლარის, ა. ც-აიას სასარგებლოდ - 1083.67 ლარისა და ზ. ბ-ძის სასარგებლოდ - 3318.98 ლარის.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2009 წლის 15 ოქტომბრის საოქმო განჩინებით არასათანადო მოპასუხე - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილგადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია შეიცვალა სათანადო მოპასუხით - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონალური ცენტრით (საგადასახადო ინსპექციით).

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2009 წლის 15 ოქტომბრის განჩინებით მოსარჩელების - ვ. დ-უას, დ. კ-ძის, დ. ვ-ძისა და სხვათა სარჩელი, მოპასუხეების - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) და შპს «...» მიმართ, არასწორად დაქვითული შემოსავლო გადასახადის სახელმწიფო ბიუჯეტიდან დაბრუნების თაობაზე განსჯადობით განსახილველად გადაეგზავნა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2009 წლის 25 დეკემბრის საოქმო განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-16 მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, საქმეში მესამე პირებად ჩაებნენ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური და მსხვილგადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2010 წლის 8 იანვრის საოქმო განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილგადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია საქმეში ჩაება მოპასუხედ.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2010 წლის 5 თებერვლის გადაწყვეტილებით ვ. დ-უას, დ. კ-ძის, დ. ვ-ძისა და სხვათა სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2010 წლის 5 თებერვლის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს ვ. დ-უამ, დ. კ-ძემ, დ. ვ-ძემ და სხვებმა. აპელანტებმა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვეს.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 30 ივნისის განჩინებით ვ. დ-უას, დ. კ-ძის, დ. ვ-ძის და სხვათა სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2010 წლის 5 თებერვლის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით, «ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანების შესახებ» საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის «გ» პუნქტის თანახმად, საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის, თავისუფლებისა და დამოუკიდებლობისათვის საბრძოლო მოქმედებების ვეტერანების კატეგორიას განეკუთვნებოდნენ საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის აფხაზეთისა და შიდა ქართლში თავისუფლებისა და დამოუკიდებლობის შენარჩუნებისათვის ბრძოლების მონაწილენი და მათზე ვრცელდებოდა ამ და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით ვეტერანებისათვის დაწესებული სოციალური, ეკონომიკური და სხვა სახის შეღავათები. ამავე კანონის მე-2 მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, სახელმწიფო ხელისუფლებას შეეძლო მიეღო გადაწყვეტილება ვეტერანების სოციალური დაცვის დამატებითი შეღავათებისა და წახალისების შესახებ, რომლებიც ამ კანონით არ იყო გათვალისწინებული.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ სწორედ ასეთი შეღავათი იყო დადგენილი საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის «ბ» ქვეპუნქტით, რომლის თანახმადაც საშემოსავლო გადასახადით არ იბეგრებოდა მეორე მსოფლიო ომისა და საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლების მონაწილე საქართველოს მოქალაქეების მიერ კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი 3000 ლარამდე. «ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანების შესახებ» საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის თანახმად, ეს კანონი ვრცელდებოდა იმ საქართველოს მოქალაქეებზე, რომლებიც ადრე მოქმედი კანონმდებლობის საფუძველზე ცნობილნი იყვნენ ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანებად ან ცნობილნი იყვნენ ვეტერანებად ამ კანონის შესაბამისად. ამავე კანონის 24-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის შესაბამისად, ვეტერანების უფლებები და შეღავათები ხორციელდებოდა საქართველოს პრეზიდენტის მიერ ვეტერანებისათვის დადგენილი ერთიანი ნიმუშის მოწმობის წარდგენის შემთხვევაში. აღნიშნული კანონის 24-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე საქართველოს პრეზიდენტის 2005 წლის 17 დეკემბრის 11058 ბრძანებულებით დამტკიცდა ვეტერანის მოწმობის ნიმუში და მისი გაცემის წესი, რომლითაც განისაზღვრა ვეტერანის სტატუსის მინიჭების, მათი აღრიცხვის და შესაბამისი კატეგორიების განსაზღვრის წესი. ამავე წესის თანახმად, მხოლოდ ვეტერანთა საქმეების დეპარტამენტის მიერ გაცემული მოწმობა წარმოადგენდა ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანებისათვის კანონმდებლობით გათვალისწინებულ უფლებებსა და შეღავათების გავრცელების სავალდებულო პირობას. იგივე წესს ადგენდა ამ ბრძანებულების მიღებამდე მოქმედი საქართველოს პრეზიდენტის 1999 წლის 26 ნოემბრის 1632 ბრძანებულებით დამტკიცებული საქართველოს ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანის დამადასტურებელი პირადობის მოწმობისა და მისი გაცემის წესის შესახებ დებულება. ამასთან, აღნიშნული ბრძანებულების მე-2 პუნქტის თანახმად, 2002 წლის 1 იანვრიდან ძალადაკარგულად ჩაითვალა საქართველოს სამინისტროების, უწყებებისა და საზოგადოებრივი ორგანიზაციების მიერ გაცემული მსგავსი შეღავათების მიღების უფლების დამადასტურებელი მოწმობები.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ ვეტერანების შესახებ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი გარანტიები და შეღავათები ვრცელდებოდა მხოლოდ იმ პირებზე, რომლებიც ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანების შესახებ საქართველოს კანონის ან ადრე მოქმედი კანონის საფუძველზე ცნობილნი იყვნენ ვეტერანებად ვეტერანთა საქმეების დეპარტამენტის მიერ და რომლებზედაც გაცემული იყო ვეტერანებისათვის დადგენილი ერთიანი ნიმუშების მოწმობა. სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით, მხოლოდ ის ფაქტი, რომ პირი იყო საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის და თავისუფლებისათვის ბრძოლის მონაწილე, არ იყო მის მიერ ვეტერანებისათვის დადგენილი გარანტიების და შეღავათების მიღების საკმარისი საფუძველი.

ამასთან, სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ რაც შეეხებოდა ნ. ჩ-ძესა და ა. ც-აიას მათ არ ჰქონდათ მინიჭებული საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის მიმდინარე საბრძოლო მოქმედებების (ომის მონაწილის) სტატუსი, საქმეზე წარდგენილი ო. შ-ძის და სხვების (სულ 10 პირი) ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანის მოწმობები კი ძალადაკარგულ დოკუმენტებს წარმოადგენენ.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 30 ივნისის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს ვ. დ-უამ, დ. კ-ძემ, დ. ვ-ძემ და სხვებმა. კასატორებმა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვეს.

კასატორების განმარტებით, სასამართლომ ვერ დაასაბუთა, თუ რატომ წარმოადგენდნენ მოსარჩელების მიერ წარდგენილი ვეტერანთა მოწმობები ძალადაკარგულ დოკუმენტებს.

კასატორებმა აღნიშნეს, რომ საქმეში არსებული კანონიერ ძალაში შესული სასამართლო გადაწყვეტილებებით, მოსარჩელებს 2000-2001 წლებში მიენიჭათ საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლის მონაწილის სტატუსი. 2002 წლის 1 იანვრიდან ძალადაკარგულად ჩაითვალა არა სასამართლო წესით დადგენილი გადაწყ-

ყვეტილებები, არამედ საქართველოს სამინისტროების, უწყებებისა და საზოგადოებრივი ორგანიზაციების მიერ გაცემული მსგავსი შეღავათების მიღების უფლების დამადასტურებელი მოწმობები. კასატორების განმარტებით, საქართველოს პრეზიდენტის განკარგულება კანონიერ ძალაში შესულ გადაწყვეტილებას ვერ გააუქმებდა.

კასატორებმა ასევე მიიჩნიეს, რომ სასამართლომ სამართლებრივად ვერ დაასაბუთა თუ რატომ ეთქვა უარი იმ ექვს მოსარჩელეს, რომელსაც ჰქონდა გენშტაბის ცნობა და იმ ორ მოსარჩელეს (ნ. ჩ-ძეს და ა. ც-აიას), რომლებსაც ჰქონდათ ახალი 10 ნიშნა ვეტერანთა მოწმობები.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 28 სექტემბრის განჩინებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული ვ. დ-უას, დ. კ-ძის, დ. ვ-ძისა და სხვათა საკასაციო საჩივარი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 11 ნოემბრის განჩინებით ვ. დ-უას, დ. კ-ძის, დ. ვ-ძისა და სხვათა საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «ა» ქვეპუნქტის შესაბამისად და მისი განხილვა ჩაინიშნა მხარეთა დასწრებით 2011 წლის 20 იანვარს 12:00 საათზე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო გაეცნო საქმის მასალებს, შეამოწმა გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობა, წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობა და მიაჩნია, რომ ვ. დ-უას, დ. კ-ძის, დ. ვ-ძისა და სხვათა საკასაციო საჩივარი (39 ფიზიკური პირი) ა. ც-აიას, ნ. ჩ-ძის, რ. ჩ-ძის, გ. ქ-შვილის, გ. მ-ავას, ო. ი-ძის, ა. გ-ავასა და გ. ფ-ანის (8 ფიზიკური პირის) ნაწილში უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, ხოლო დანარჩენი ფიზიკური პირების (31 ფიზიკური პირის) ნაწილში არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში არსებულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: საქართველოს იუსტიციის უმაღლესი საბჭოს საერთო სასამართლოების დეპარტამენტის 2008 წლის 1 დეკემბრის 12310 წერილის თანახმად, სამტრედიის რაიონული სასამართლოს მიერ საერთო სასამართლოების დეპარტამენტისათვის გადაცემულ არქივში დაცული არ არის (არ ინახება) ოცდახუთი მოსარჩელის – ა. დ-უას, ვ. ე-ავას, ნ. ბ-ძის, დ. ლ-ავას, გ. გ-ძის, ჯ. ს-ძის, ო. შ-ძის, რ. ბ-ძის, ა. (ა.) მ-შვილის, ბ. გ-ულის, გ. კ-ძის, მ. კ-ავას, ა. ლ-ძის, ვ. შ-ძის, მ. თ-ძის, კ. ბ-ძის, ა. ც-აიას, ზ. ბ-ძის, ვ. ე-ავას, ა. კ-ძის და ვ. ე-ავას განცხადებების გამო, იურიდიული მნიშვნელობის ფაქტების დადგენის თაობაზე ნაწარმოები სამოქალაქო საქმეები, შესაბამისად, არქივში დაცული არ აღმოჩნდა დასახელებულ პირთა მიერ მოცემულ საქმეზე წარდგენილი გადაწყვეტილებების (ასლების) შესაბამისი გადაწყვეტილებები დედნების სახით, აღნიშნული მოსარჩელები არ იყვნენ რეგისტრირებულნი არც სამტრედიის რაიონული სასამართლოს სარეგისტრაციო ჟურნალში. საქართველოს იუსტიციის უმაღლესი საბჭოს საერთო სასამართლოების დეპარტამენტის 2008 წლის 1 დეკემბრის 12310 წერილის, აღნიშნულ წერილთან ერთად წარმოდგენილი 2000 წლის 11 აპრილის 12/97, 2000 წლის 30 მაისის 12/143, 2000 წლის 6 მარტის 12/75, 2000 წლის 16 მარტის 12/144 და 1999 წლის 22 ოქტომბრის 12/188 გადაწყვეტილებების დამოწმებული ეგზემპლარებით დგინდება, რომ სამტრედიის რაიონულმა სასამართლომ ნამდვილად განიხილა და დაკმაყოფილა მოსარჩელების – ი. ვ-შვილის, გ. წ-ძის, ვ. დ-უას, პ. უ-ავას, ა. ბ-ძის, შ. კ-ძისა და გ. ც-შვილის განცხადებები ომში მონაწილეობის თაობაზე იურიდიული მნიშვნელობის ფაქტების დადგენის შესახებ. შეიარაღებული ძალების კადრების დეპარტამენტის 2004 წლის ცნობებით და საქართველოს თავდაცვის სამინისტროს შეიარაღებული ძალების გაერთიანებული შტაბის ჯ-1 პირადი შემადგენლობის დეპარტამენტის წერილით დადგენილია, რომ ა. გ-ავა, გ. ქ-შვილი, ო. ი-ძე, გ. მ-ავა, გ. ფ-ანი, ნ. ჩ-ძე და რ. ჩ-ძე 1992-1993 წლებში მონაწილეობდნენ საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის წარმოებულ საბრძოლო მოქმედებებში, გათანაბრებულნი იყვნენ დიდი სამამულო ომის მონაწილეებთან და სარგებლობდნენ ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანების შესახებ საქართველოს კანონის მე-15 მუხლით დადგენილი შეღავათებით.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანების შესახებ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის «გ» პუნქტის თანახმად, საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის, თავისუფლები-სა და დამოუკიდებლობისათვის საბრძოლო მოქმედებების ვეტერანების კატეგორიას მიეკუთვნებიან საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის აფხაზეთისა და შიდა ქართლში თავისუფლებისა და დამოუკიდებლობის შენარჩუნებისათვის ბრძოლების მონაწილენი და მათზე ვრცელდება ამ და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით ვეტერანებისათვის დაწესებული სოციალური, ეკონომიკური და სხვა სახის შეღავათები. ამავე კანონის მე-2 მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, სახელმწიფო ხელისუფლებას შეუძლია მიიღოს გადაწყვეტილება ვეტერანების სოციალური დაცვის დამატებითი შეღავათებისა და წახალისების შესახებ, რომლებიც ამ კანონით არ არის გათვალისწინებული.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ სწორედ ასეთი შეღავათი არის დადგენილი საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის «ბ» ქვეპუნქტით, რომლის თანახმადაც სამემოსავლო გადასახადით არ იბეგრება მეორე მსოფლიო ომისა და საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლების მონაწილე საქართველოს მოქალაქეების მიერ კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი 3000 ლარამდე. ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანების შესახებ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის თანახმად, ეს კანონი ვრცელდება იმ საქართველოს მოქალაქეებზე, რომლებიც ადრე მოქმედი კანონმდებლობის საფუძველზე ცნობილნი იყვნენ ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანებად ან ცნობილნი არიან ვეტერანებად ამ კანონის შესაბამისად. ამავე კანონის 24-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ვეტერანების უფლებები და შეღავათები ხორციელდება საქართველოს პრეზიდენტის მიერ ვეტერანებისათვის დადგენილი ერთიანი ნიშნის მოწმობის წარდგენის შემთხვევაში. აღნიშნული კანონის 24-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე საქართველოს პრეზიდენტის 2005 წლის 17 დეკემბრის

¹¹⁰⁵⁸ ბრძანებულებით დამტკიცდა ვეტერანის მოწმობის ნიმუში და მისი გაცემის წესი, რომლითაც განისაზღვრა ვეტერანის სტატუსის მინიჭების, მათი აღრიცხვის და შესაბამისი კატეგორიების განსაზღვრის წესი. ამავე წესის თანახმად, მხოლოდ ვეტერანთა საქმეების დეპარტამენტის მიერ გაცემული მოწმობა წარმოადგენს ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანებისათვის კანონმდებლობით გათვალისწინებულ უფლებებსა და შეღავათების გავრცელების სავალდებულო პირობას. იგივე წესს ადგენს ამ ბრძანებულების მიღებამდე მოქმედი საქართველოს პრეზიდენტის 1999 წლის 26 ნოემბრის 1632 ბრძანებულებით დამტკიცებული საქართველოს ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანის დამადასტურებელი პირადობის მოწმობისა და მისი გაცემის წესის შესახებ დებულება. ამასთან, აღნიშნული ბრძანებულების მე-2 პუნქტის თანახმად, 2002 წლის 1 იანვრიდან ძალადაკარგულად ჩაითვალოს საქართველოს სამინისტროების, უწყებებისა და საზოგადოებრივი ორგანიზაციების მიერ გაცემული მსგავსი შეღავათების მიღების უფლების დამადასტურებელი მოწმობები.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ვეტერანების შესახებ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი გარანტიები და შეღავათები ვრცელდება მხოლოდ იმ პირებზე, რომლებიც ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანების შესახებ საქართველოს კანონის ან ადრე მოქმედი კანონის საფუძველზე ცნობილი არიან ვეტერანებად ვეტერანთა საქმეების დეპარტამენტის მიერ, რომლებზედაც გაცემულია ვეტერანებისათვის დადგენილი ერთიანი ნიმუშების მოწმობა ან რომლებიც ამჟამადაც სარგებლობენ კანონით განსაზღვრული შეღავათებით. საკასაციო სასამართლო განმარტავს, მხოლოდ ის ფაქტი, რომ პირი არის საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის და თავისუფლებისათვის ბრძოლის მონაწილე, არ არის მის მიერ ვეტერანებისათვის დადგენილი გარანტიების და შეღავათების მიღების საკმარისი საფუძველი.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო სრულად იზიარებს სააკელიაძის სასამართლოს მსჯელობას ვ. დ-უას, დ. კ-ძის, დ. ვ-ძის, პ. უ-ავას, ა. ე-ძის, ა. კ-ძის, ვ. ე-ავას, შ. კ-ძის, თ. გ-შვილის, ვ. ე-ავას, ზ. ვ-ძე ე-ავას, კ. ბ-ძის, ნ. ბ-ძის, მ. თ-ძის, მ. ლ-ავას, ა. დ-უას, გ. წ-ძის, ა. ბ-ძის, ი. ვ-შვილის, გ. ც-შვილის, მ. კ-ავას, ა. ლ-ძის, ბ. გ-ულის, გ. კ-ძის, ა. მ-შვილის, რ. ბ-ძის, ჯ. ს-ძის, ო. შ-ძის, ვ. შ-ძის, გ. გ-ძისა და ზ. ბ-ძის ნაწილში.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო შეღავათის გავრცელებისა და საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-2 ნაწილის «გ» ქვეპუნქტის გამოყენებისათვის გადაწყვეტი მნიშვნელობა აქვს 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. საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ საქართველოს იუსტიციის უმაღლესი საბჭოს საერთო სასამართლოების დეპარტამენტის 2008 წლის 1 დეკემბრის 12310 წერილის თანახმად, სამტრედიის რაიონული სასამართლოს მიერ საერთო სასამართლოების დეპარტამენტი-სათვის გადაცემული არქივში დაცული არ არის (არ ინახება) ოცდახუთი მოსარჩელის – ა. დ-უას, ვ. ე-ავას, ნ. ბ-ძის, დ. ლ-ავას, გ. გ-ძის, ჯ. ს-ძის, ო. შ-ძის, რ. ბ-ძის, ა. (ა.) მ-შვილის, ბ. გ-ულის, გ. კ-ძის, მ. კ-ავას, ა. ლ-ძის, ვ. შ-ძის, მ. თ-ძის, კ. ბ-ძის, ა. ც-აიას, ზ. ბ-ძის, ვ. ე-ავას, ა. კ-ძის და ვ. ე-ავას განცხადებების გამო, იურიდიული მნიშვნელობის ფაქტების დადგენის თაობაზე ნაწარმოები სამოქალაქო საქმეები, შესაბამისად, არქივში დაცული არ აღმოჩნდა დასახელებულ პირთა მიერ მოცემულ საქმეზე წარდგენილი გადაწყვეტილებების (ასლების) შესაბამისი გადაწყვეტილებები დედნების სახით, აღნიშნული მოსარჩელები არ არიან რეგისტრირებულნი არც სამტრედიის რაიონული სასამართლოს სარეგისტრაციო ჟურნალში. ამდენად, მათ მიმართ არ დგინდება გადაწყვეტილებების ნამდვილობის ფაქტი. რაც შეეხება იმ შვიდ მოსარჩელეს (ი. ვ-შვილი, გ. წ-ძე, ვ. დ-უა, პ. უ-ავა, ა. ბ-ძე, შ. კ-ძე და გ. ც-შვილი) რომელთა ნაწილშიც დადასტურდა გადაწყვეტილებების ნამდვილობის ფაქტი, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სასამართლოს გადაწყვეტილება კონკრეტული პირის ომში მონაწილეობის თაობაზე იურიდიული მნიშვნელობის ფაქტის დადგენის შესახებ დასარეგისტრირებლად (ანუ გაფორმებისთვის) უნდა წარედგინოს საქართველოს შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის სამინისტროს ვეტერანთა საქმეების დეპარტამენტს. საქართველოს შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის მინისტრის 2004 წლის 21 დეკემბრის 1351/ნ ბრძანებით დამტკიცებული «საქართველოს შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის სამინისტროს მმართველობის სფეროში შემავალი სახელმწიფო საკუთრებაში დაწესებულების – ვეტერანთა საქმეების დეპარტამენტის დებულების» მე-2 მუხლის «ე» პუნქტი ადგენს, რომ «დეპარტამენტის საქმიანობის სფერო და ამოცანებია: ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანების შესახებ» კანონით დადგენილი პირების ზუსტი აღრიცხვა, ერთიანი კომპიუტერულ მონაცემთა ბაზის შექმნა, მოქმედი კანონმდებლობით გათვალისწინებული საქართველოს ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანის დამადასტურებელი ერთიანი პირადობის მოწმობების დამზადება-გაცემა». იურიდიული ფაქტის დადგენის შესახებ უდავო წარმოების წესით მიღებული სასამართლოს გადაწყვეტილების რეგისტრაციის (ანუ გაფორმების) სავალდებულობას ადასტურებს ასევე საქართველოს შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის მინისტრის 2008 წლის 25 თებერვლის 150 ბრძანებით დამტკიცებული «ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანების შესახებ» საქართველოს კანონით განსაზღვრული პირების აღრიცხვის, მათთვის შესაბამისი კატეგორიების მიხედვით მოწმობების გაცემის შესახებ ინსტრუქციის» ნორმებიც.

ამდენად, მოსარჩელებს – ი. ვ-შვილს, გ. წ-ძეს, ვ. დ-უას, პ. უ-ავას, ა. ბ-ძეს, შ. კ-ძეს და გ. ც-შვილს უარი უნდა ეთქვას სარჩელის დაკმაყოფილებაზე იმ მოტივით, რომ მოსარჩელებმა, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად, ვერ შეძლეს შესაბამისი მტკიცებულებების (ვეტერანთა საქმეების დეპარტამენტის მიერ გაცემული «ომის მონაწილის» მოწმობების) წარმოდგენა იმ გარემოების დასადასტურებლად, რომ ისინი ნამდვილად წარმოადგენენ ომის მონაწილეებს.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ გ. კ-ძეს, ბ. გ-ულს, ა. მ-შვილს, ა. ლ-ძეს, გ. გ-ძეს, ვ. შ-ძეს, მ. კ-ავას, რ. ბ-ძეს, ჯ. ს-ძესა და ო. შ-ძეს იმ დროს მოქმედი 9 ნიშნა ვეტერანთა მოწმობე-

ბი შპს «...» არ წარუდგენიათ (ვეტერანთა მოწმობების წარდგენის დამადასტურებელ მტკიცებულებაზე კასატორებმა ვერ მიუთითეს), რაც შეღავათის გავრცელების სავალდებულო პირობას წარმოადგენდა.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული განჩინება ვ. დ-უას, დ. კ-ძის, დ. ვ-ძის, პ. უ-ავას, ა. ე-ძის, ა. კ-ძის, ვ. ე-ავას, შ. კ-ძის, თ. გ-შვილის, ვ. ე-ავას, ზ. ვ-ძე ე-ავას, კ. ბ-ძის, ნ. ბ-ძის, მ. თ-ძის, მ. ლ-ავას, ა. დ-უას, გ. წ-ძის, ა. ბ-ძის, ი. ვ-შვილის, გ. ც-შვილის, მ. კ-ავას, ა. ლ-ძის, ბ. გ-ულის, გ. კ-ძის, ა. მ-შვილის, რ. ბ-ძის, ჯ. ს-ძის, ო. შ-ძის, ვ. შ-ძის, გ. გ-ძისა და ზ. ბ-ძის ნაწილში არის კანონიერი და დასაბუთებული.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 30 ივნისის განჩინება ა. ც-აიას, ნ. ჩ-ძის, რ. ჩ-ძის, გ. ქ-შვილის, გ. მ-ავას, ო. ი-ძის, ა. გ-ავასა და გ. ფ-ანის ნაწილში არის დაუსაბუთებელი და არსებობს მისი გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს თავდაცვის სამინისტროს შეირაღებული ძალების გაერთიანებული შტაბის ჯ-1 პირადი შემადგენლობის დეპარტამენტის 2008 წლის 17 ნოემბრის 13/4702 წერილზე, აგრეთვე საქართველოს თავდაცვის სამინისტროს მიერ გაცემულ 10006990, 1006938, 10006996, 1001325, 1003894, 10006994 და 1000013 ცნობებზე, რომელთა თანახმადაც ა. გ-ავა, ნ. ჩ-ძე, გ. მ-ავა, გ. ქ-შვილი, რ. ჩ-ძე, გ. ფ-ანი და ო. ი-ძე ნამდვილად იღებდნენ მონაწილეობას საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის წარმოებულ საბრძოლო მოქმედებებში და გათანაბრებულნი არიან დიდი სამამულო ომის მონაწილეებთან. ამასთან, საგულისხმოა ის გარემოებაც, რომ მათ წარდგენილი ჰქონდათ იმ დროს მოქმედი 9 ნიშნა ვეტერანთა მოწმობები შპს «...», ხოლო ნ. ჩ-ძეს და ა. ც-აიას აღებული აქვთ ახალი 10 ნიშნა ვეტერანთა მოწმობები და რვავე პირი დღემდე სარგებლობს «ომისა და სამხედრო ძალების შესახებ» საქართველოს კანონით განსაზღვრული შეღავათებით.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნულ ნაწილში სრულყოფილად არ გამოიკვლია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებები, სათანადო შეფასება არ მისცა საქმეში წარმოდგენილ ე.წ. «ყვითელ ცნობებს» და ახალ 10 ნიშნა ვეტერანთა მოწმობებს.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოების გარკვევას არსებითი და გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს მხარეთა შორის არსებული დავის სამართლებრივი რეგულირებისათვის.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლზე, რომლის თანახმად, ადმინისტრაციული საქმის განხილვისას მხარეები სარგებლობენ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით მინიჭებული უფლება-მოვალეობებით, ამასთან სასამართლო უფლებამოსილია თავისი ინიციატივით მიიღოს გადაწყვეტილება დამატებითი ინფორმაციის ან მტკიცებულებების წარმოსადგენად. ამავე კოდექსის მე-19 მუხლის 1-ელი და მე-2 ნაწილების თანახმად საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 103-ე მუხლით მინიჭებული უფლებამოსილების გარდა, სასამართლო უფლებამოსილია საკუთარი ინიციატივით შეაგროვოს ფაქტობრივი გარემოებები და მტკიცებულებები.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს კასატორის მოსაზრებას, რომ გასაჩივრებული განჩინება ამ ნაწილში დაუსაბუთებელია.

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

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს მათ ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ. ამავე კოდექსის 412-ე მუხლის პირველი ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტის მიხედვით, საკასაციო სასამართლო აუქმებს გადაწყვეტილებას (განჩინებას) და საქმეს ხელახლა განსახილველად აბრუნებს სააპელაციო სასამართლოში, თუ არსებობს ამ კოდექსის 394-ე მუხლით გათვალისწინებული საფუძველები, გარდა აღნიშნული მუხლის «გ» და «ე» ქვეპუნქტებისა. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის «ე1» ქვეპუნქტის თანახმად კი, გადაწყვეტილება ყოველთვის ჩაითვლება კანონის დარღვევით მიღებულად, თუ გადაწყვეტილების დასაბუთება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძველიანობის შემოწმება შეუძლებელია.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ დაარღვია საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილი – სრულყოფილად არ გამოიკვლია საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებები და შესაბამისად, არ მისცა მათ სწორი სამართლებრივი შეფასება, რის გამოც სახეზეა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის «ე1» ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საკასაციო საჩივრის აბსოლუტური საფუძველი, შესაბამისად, საკასაციო სასამართლო თვითონ ვერ მიიღებს გადაწყვეტილებას საქმეზე, რადგან არსებობს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412-ე მუხლით გათვალისწინებული საქმის ხელახლა განსახილველად დაბრუნების საფუძველი.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ვ. დ-უას, დ. კ-ძის და სხვათა საკასაციო საჩივარი ა. ც-აიას, ნ. ჩ-ძის, რ. ჩ-ძის, გ. ქ-შვილის, გ. მ-ავას, ო. ი-ძის, ა. გ-ავასა და გ. ფ-ანის ნაწილში უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, ამ ნაწილში გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და ვ. დ-უას, დ. კ-ძის და სხვათა საკასაციო საჩივარი ა. ც-აიას, ნ. ჩ-ძის, რ. ჩ-ძის, გ. ქ-შვილის, გ. მ-ავას, ო. ი-ძის, ა. გ-ავასა და გ. ფ-ანის ნაწილში ხელახლა განსახილველად უნდა დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო 410, 412-ე მუხლებით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. ვ. დ-უასა და სხვათა (სულ 39 ფიზიკური პირის) საკასაციო საჩივარი ა. ც-აიას, ნ. ჩ-ძის, რ. ჩ-ძის, გ. ქ-შვილის, გ. მ-ავას, ო. ი-ძის, ა. გ-ავასა და გ. ფ-ანის ნაწილში დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ; ამ ნაწილში გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 30 ივნისის განჩინება და საქმე ა. ც-აიას, ნ. ჩ-ძის, რ. ჩ-ძის, გ. ქ-შვილის, გ. მ-ავას, ო. ი-ძის, ა. გ-ავასა და გ. ფ-ანის ნაწილში ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;

2. ვ. დ-უასა და სხვათა (სულ 39 ფიზიკური პირის) საკასაციო საჩივარი დანარჩენ ნაწილში არ დაკმაყოფილდეს; ამ ნაწილში უცვლელად დარჩეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 30 ივნისის განჩინება;

3. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

სამოქალაქო ავიაციისათვის განკუთვნილი საქონლის იმპორტის გადასახადისაგან განთავისუფლება

განჩინება

18ს-1159-1127 (2კ-10)

13 აპრილი, 2011 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

12.02.10 წ. შპს «...» სარჩელით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მიმართ, რომლითაც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 25.01.10 წ. გადაწყვეტილებებისა და 14.12.09 წ. 1024116 საბაჟო სამართალდარღვევის ოქმის ბათილად ცნობა მოითხოვა.

შპს «...» 24.02.10წ. წარადგინა დაზუსტებული სასარჩელო განცხადება და აღნიშნა, რომ 14.12.09 წ. სამართალდარღვევის 1024116 ოქმით შპს «...» დაჯარიმდა 1000 ლარით, საქონლის დროებით შემოტანისათვის დაწესებული 3%-იანი გადასახდელის არასრულად გადახდის გამო. სამართალდარღვევის ოქმის შედგენის საფუძველია საბაჟო კოდექსის 130-ე მუხლი, რომლის 1-ელი ნაწილის თანახმად, 3%-იანი გადასახდელი ეხება მხოლოდ იმ საქონელს, რომელიც საქონლის დროებით შემოტანის საბაჟო რეჟიმში მოქცევისას იმპორტის გადასახდელისაგან გათავისუფლებულია ნაწილობრივ. შპს «...» მიერ შემოტანილი საქონელი განკუთვნილია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 230.1 მუხლის «კ» ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ სამოქალაქო ავიაციისათვის განკუთვნილ საქონელს. აღნიშნული საქონელი იმპორტის დროს სრულად არის განთავისუფლებული საბაჟო გადასახდელისაგან. ამდენად, მასზე არ ვრცელდებოდა საბაჟო კოდექსის 130-ე მუხლი და მის მიმართ გამოიყენებოდა საბაჟო კოდექსის 128-ე მუხლი, რომელიც საერთოდ არ ითვალისწინებს არანაირი გადასახადის გადახდის ვალდებულებას. მოსარჩელე აღნიშნავს, რომ საბაჟო კოდექსის 129-ე მუხლი ითვალისწინებს საქონლის დროებითი შემოტანის საბაჟო რეჟიმში მოქცეული იმპორტის გადასახდელის გადახდისაგან ნაწილობრივ განთავისუფლებული საქონლის მიმართ გადასახდელი თანხის განსაზღვრავს. ნაწილობრივი განთავისუფლება ეხება იმ საქონელს, რომელზეც გათვალისწინებულია იმპორტის დროს დაბეგვრა. ვინაიდან იმპორტის დროს წარდგენილი საქონელი არანაირ საბაჟო გადასახადს არ ითვალისწინებდა, უსაფუძვლოა აღნიშნული მუხლის გამოყენება. მოსარჩელე ასევე არ ეთანხმება გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში მითითებას იმაზე, რომ შპს «...» მიერ საბანკო გარანტიის წარდგენა ადასტურებდა შემოტანილი საქონლის იმპორტის გადასახდელის გადასახადისაგან მხოლოდ ნაწილობრივ გათავისუფლებას. მათ მიერ საბანკო გარანტია წარდგენილ იქნა მხოლოდ იმ მიზეზით, რომ არ შეფერხებულიყო საბაჟო საწყობიდან დეკლარაციაში აღნიშნული საქონლის (თვითმფრინავის ძრავის ვიბრაციის იზოლატორის) გამოტანა. მოსარჩელემ მიიჩნია, რომ კომპიუტერული სისტემის მიერ არასწორად იქნა დათვლილი გადასახადი.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 16.03.10წ. გადაწყვეტილებით შპს «...» სარჩელი დაკმაყოფილდა, ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 25.01.10 წ. გადაწყვეტილება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 14.12.09წ. 1024116 საბაჟო სამართალდარღვევის ოქმი.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ მოსარჩელემ 16.01.09წ. შპს «...» საქონლის დროებითი შემოტანის საბაჟო რეჟიმით საქართველოში შემოიტანა სეს ესნ 8803 30 100 00 პოზიციით გათვალისწინებული საქონელი, მითითებული კოდი 08.09.09წ. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 1576 ბრძანებით განკუთვნილია სამოქალაქო

ლაქო ავიაციისათვის. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის XXXIII თავი ითვალისწინებს გადასახადისაგან გათავისუფლების საშუალებით ნორმებს, კერძოდ, მითითებული კოდექსის 230-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის «ჰ» ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-საგან გათავისუფლებულია საქონლის/მომსახურების მიწოდების ან/და იმპორტის შემდეგი სახეები: საგარეო ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნულ სასაქონლო ნომენკლატურის 8802 11 100 00, 8802 12 100 00, 8802 20 100 00, 8802 30 100 00, 8802 40 100 00 შესაბამის კოდებში აღნიშნული საქონლის ან/და საგარეო ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურით მათთვის (სამოქალაქო ავიაციისათვის) განკუთვნილი საქონლის იმპორტი. მითითებული ნორმის დანაწესიდან გამომდინარე, საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლით დადგენილ საშუალებით რეჟიმში, გარდა ზემოაღნიშნული სასაქონლო ნომენკლატურის შესაბამისი კოდებისა, ასევე ექვევა საგარეო ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის სამოქალაქო ავიაციისათვის განკუთვნილი საქონლის იმპორტი, ანუ იმპორტის დროს სამოქალაქო ავიაციისათვის განკუთვნილი საქონელი სრულად თავისუფლდება გადასახადისაგან. განსახილველ შემთხვევაში «საგარეო ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის (სეს ესნ) დამტკიცების თაობაზე» საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 08.09.09წ. 1576 ბრძანებით დასტურდება, რომ 8803 30 100 00 კოდით გათვალისწინებული იმპორტირებული საქონელი მიეკუთვნება სამოქალაქო ავიაციას. ასევე დადგენილია ის გარემოებაც, რომ მოსარჩელის მიერ 16.01.09წ. შემოტანილი საქონელი საბაჟო დეკლარაციაში მითითებულია 8803 30 100 00 კოდით, რაც უფლებამოსილი ადმინისტრაციული ორგანოსათვის საკმარის სამართლებრივ საფუძვლად უნდა ყოფილი მიჩნეული, რათა შპს «...» ჩათვალოს გადასახადისაგან გათავისუფლებულ სუბიექტად. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლის მე-2 ნაწილით ასევე რეგლამენტირებულია მითითებული საშუალებით პირობების სამოქმედო ტერიტორია, კერძოდ აღნიშნული ნორმა ადგენს, რომ დღგ-ისაგან გათავისუფლება ერთიანია საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე და მოქმედებს მხოლოდ საქართველოს ფარგლებში საქონლის/მომსახურების მიწოდების დროს.

საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ შპს «...» მიერ შემოტანილი საქონლის მიმართ არასწორად იქნა გამოყენებული საქართველოს საბაჟო კოდექსის 130-ე მუხლის 1-ელი ნაწილი, ვინაიდან, იგი ამ კონკრეტულ საქონელზე წარმოდგენს გადასახადისაგან გათავისუფლებულ სუბიექტს. შესაბამისად, მის მიმართ შედგენილი საბაჟო სამართალდარღვევის ოქმი 1024116 მოკლებული იყო სამართლებრივ საფუძველს. აღნიშნულის გამო სახეზე იყო 14.12.09 წ. 1024116 საბაჟო სამართალდარღვევის ოქმისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 25.01.10 წ. გადაწყვეტილების ბათილად ცნობის საფუძველი.

საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და შემოსავლების სამსახურმა. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 24.06.10წ. განჩინებით სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა, უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 16.03.10 წ. გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლო დაეთანხმა საქალაქო სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს, ასევე მათ სამართლებრივ შეფასებებს და დამატებით მიუთითა მათზე: მოსარჩელემ 16.01.09წ. საქონლის დროებითი შემოტანის საბაჟო რეჟიმით საქართველოში შემოიტანა სეს ესნ 8803 30 100 00 პოზიციით გათვალისწინებული საქონელი, მითითებული კოდი ფინანსთა მინისტრის 08.09.09 წ. 1576 ბრძანებით განკუთვნილია სამოქალაქო ავიაციისათვის. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 14.12.09წ. საბაჟო სამართალდარღვევის ოქმის 1024116 საფუძველზე, შპს «...» დაჯარიმებული იქნა 1000 ლარით იმ მოტივით, რომ მის მიერ არასრულად იქნა გადახდილი საქონლის დროებით შემოტანისათვის დაწესებული 3%-იანი გადასახადი. აღნიშნული სამართალდარღვევის ოქმი შპს «...»-ს მიერ გასაჩივრებული იქნა საჩივრით. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 25.01.10 წ. გადაწყვეტილებით აღნიშნული საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სააპელაციო პალატამ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 230.1 მუხლის «ჰ» ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმად, დღგ-ისაგან გათავისუფლებულია საქონლის/მომსახურების მიწოდების ან/და იმპორტის შემდეგი სახეები: საგარეო ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნულ სასაქონლო ნომენკლატურის 8802 11 100 00, 8802 12 100 00, 8802 20 100 00, 8802 30 100 00, 8802 40 100 00 შესაბამის კოდებში აღნიშნული საქონლის ან/და საგარეო ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურით მათთვის (სამოქალაქო ავიაციისათვის) განკუთვნილი საქონლის იმპორტი. «საგარეო ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის (სეს ესნ) დამტკიცების თაობაზე» საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 08.09.09 წ. 1576 ბრძანების თანახმად, 8803 30 100 00 კოდით გათვალისწინებული იმპორტირებული საქონელი მიეკუთვნება სამოქალაქო ავიაციას. ის გარემოება, რომ საბაჟო კოდექსის 128-ე მუხლში მითითებული ჩამონათვალი არ მოიცავს სამოქალაქო ავიაციისთვის განკუთვნილ საქონელს, არ შეიძლება გამხდარიყო ამ შემთხვევაში განხორციელებული იმპორტის დღგ-თი დაბეგრის საფუძველი. საბაჟო კოდექსის 170.1 მუხლის თანახმად, საბაჟო გადასახდელებისაგან საქონლის გათავისუფლების შემთხვევებს განსაზღვრავს საქართველოს პარლამენტი რატიფიცირებული და ძალაში შესული საერთაშორისო ხელშეკრულებებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსითა და «საბაჟო მოსაკრებლების შესახებ» საქართველოს კანონით. ამდენად, ადმინისტრაციულ ორგანოებს განხორციელებული იმპორტისას 3%-იანი მოსაკრებლის გადახდის ვალდებულების დადგენისას უნდა ეხელმძღვანელოთ საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლით და არა საბაჟო კოდექსის 128-ე მუხლით.

სააპელაციო პალატამ მიუთითა საქართველოს საბაჟო კოდექსის მე-7 მუხლის მე-8 პუნქტზე, რომლის თანახმად საქონლის იმპორტის დროს საბაჟო გადასახდელებია საბაჟო მოსაკრებელი, საბაჟო გადასახადი, აქციზი ან/და დამატებული ღირებულების გადასახადი. შპს «...» მიერ 16.01.09წ. საბაჟო დეკლარაციით დროებითი შემოტანის საბაჟო რეჟიმში შემოტანილი იქნა სამოქალაქო ავიაციისათვის განკუთვნილი საჰაერო ხომალდის ძრავის ვიზრაციის იზოლატორი სასაქონლო კოდი 880330100. საგადასახადო კოდექსის თანახმად, ხომალდის ძრავის ვიზრაციის იზოლატორი იმპორტის შემთხვევაში განთავისუფლებულია საბაჟო, აქციზის და დამატებული ღირებულების გა-

დასახადისაგან. შესაბამისად, ხომალდის ძრავის ვიზრაციის იზოლატორის (სასაქ/კოდი **880330100**) იმპორტის დროს გადაიხდებოდა მხოლოდ საბაჟო მოსაკრებელი. საბაჟო კოდექსის თანახმად, თუ საქონელი იმპორტის დროს თავისუფალია ყოველგვარი გადასახადისაგან (გარდა საბაჟო მოსაკრებლისა), მაშინ მისი დროებითი შემოტანის რეჟიმში მოქცევის დროს არანაირი გადასახადი არ გადაიხდებოდა. შესაბამისად, პალატამ მიიჩნია, რომ კონკრეტულ შემთხვევაში საბაჟო ორგანოების მიერ არასწორად იქნა გამოყენებული საბაჟო კოდექსის **130-ე** მუხლი. ამასთან, ვინაიდან შპს «...» გადასახადის გადახდა არ ეკისრებოდა, მისი დაჯარიმება გადასახადის გადაუხდელობის გამო დაუშვებელი იყო.

სააპელაციო პალატამ ასევე არ გაიზიარა სააპელაციო საჩივრის მოსაზრება იმის შესახებ, რომ მოსარჩელის მიერ არ იყო გადახდილი ფიქსირებული საბაჟო მოსაკრებელი **60** ევროს ოდენობით და განმარტა, რომ საბაჟო სამართალდარღვევის ოქმი აღნიშნულის თაობაზე შედგენილი არ ყოფილა, **14.12.09წ.** სამართალდარღვევის ოქმში მითითებულია, რომ საბაჟო სამართალდარღვევად მიჩნეული იქნა საქონლის დროებით შემოტანისთვის დაწესებული **3%-იანი** გადასახადის გადაუხდელობა. იმ გარემოების გათვალისწინებით, რომ განხორციელებული იმპორტი გათავისუფლებული იყო გადასახადისაგან, არ იარსებებდა არც გადასახდელი მოსაკრებელი, რაც გადასახდელი თანხის **3%-ს** შეადგენს. სააპელაციო პალატამ მოსარჩელის განმარტებაზე დაყრდნობით ასევე აღნიშნა, რომ საბაჟო მოქმედი კომპიუტერული პროგრამის სპეციფიკიდან გამომდინარე, სასაქ/კოდის **880330100** აღნიშვნისას, სავალდებულო იყო გადასახდელი თანხის მითითება, წინააღმდეგ შემთხვევაში, პროგრამა შემდგომ მოქმედებებს არ ახორციელებდა, რაც განპირობებული იყო საბაჟო კოდექსის **128-ე** მუხლში შესაბამისი სასაქონლო კოდის გათვალისწინებლობით. აღნიშნული დადასტურდა მოპასუხეების მიერ. ამდენად, დეკლარაციაში გარანტიის თანხად **3587** ლარის მითითება, ტექნიკური შეფერხების თავიდან ასაცილებლად განხორციელდა, და არა იმის გამო, რომ მოსარჩელეს მისი გადახდის სამართლებრივი საფუძველი გააჩნდა. ადმინისტრაციულ ორგანოს, სამართალდარღვევის ოქმის, ხოლო შემდგომ ადმინისტრაციული საჩივრის განხილვისას უნდა მიეცა შეფასება იმ გარემოებისთვის, წარმოადგენდა თუ არა მოსარჩელე **3%-იანი** მოსაკრებლის გადახდაზე ვალდებულ პირს კანონის საფუძველზე და ისე მიეღო გადაწყვეტილება, რაც მას არ განუხორციელებია. მითითებული გარემოებების გათვალისწინებით, სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ ადგილი ჰქონდა სზაკ-ის მე-**60** მუხლის მოთხოვნათა დარღვევას, ვინაიდან გადაწყვეტილება მიღებულ იქნა არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გათვალისწინების გარეშე, რომელთა გათვალისწინების შემთხვევაში შესაძლოა მიღებულიყო სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

აღნიშნული განჩინება საკასაციო წესით გასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა, რომლებმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელზე უარის თქმა მოითხოვეს.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების და საკასაციო საჩივრების საფუძვლების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის შედეგად თვლის, რომ საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის **1-ელი** მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის **102.3** მუხლის თანახმად, საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით. სსკ-ის **407-ე** მუხლის მე-**2** ნაწილის შესაბამისად სააპელაციო სასამართლოს მიერ დამტკიცებულად ცნობილი ფაქტობრივი გარემოებები სავალდებულოა საკასაციო სასამართლოსთვის, თუ წამოყენებული არ არის დასაშვები და დასაბუთებული პრეტენზია (შედავება). 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, რომელმაც გამოსცა ეს აქტი. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საბაჟო სამართალდარღვევის **14.12.09წ.** **1024116** ოქმით შპს «...» საქართველოს საბაჟო კოდექსის **247.2** მუხლის შესაბამისად საბაჟო დამუშავების ოპერაციებზე საბაჟო კანონმდებლობით დადგენილი პირობების დარღვევის გამო დაეკისრა ჯარიმა **1000** ლარის ოდენობით. კასატორებმა ვერ დაადასტურეს, რომ შპს «...» მიერ საბაჟო სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტს ჰქონდა ადგილი და ვერ წარმოადგინეს მტკიცებულება, თუ, რა თანხის გადაუხდელობა გახდა აღნიშნული სანქციის დაკისრების საფუძველი, რადგან სადავო პერიოდში მოქმედი საბაჟო კოდექსის **233.5** მუხლის თანახმად საბაჟო სამართალდარღვევის გამო პირის მიმართ საბაჟო სანქციის გამოყენება არ ათავისუფლებდა მას კუთვნილი გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდის ვალდებულებისაგან. მოცემულ შემთხვევაში ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ვერ იქნა წარმოდგენილი შპს «...» იმ თანხის დაკისრების დამადასტურებელი მტკიცებულება, რომლის გადაუხდელობის გამოც დაჯარიმდა მოსარჩელე საქართველოს საბაჟო კოდექსის **247.2** მუხლის შესაბამისად. მოსარჩელემ საერთოდ უარყო აღნიშნული თანხის დაკისრების თაობაზე საგადასახადო ორგანოს მიერ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის ფაქტი. კასატორებმა ვერ დაადასტურეს, რომ შპს «...» წარმოადგენდა საბაჟო კოდექსის მე-**7** მუხლის **31-ე** ნაწილით გათვალისწინებულ ვალდებულ პირს. სადავო სამართალურთიერთობის წარმოშობის დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის **230-ე** მუხლის **1-ელი** ნაწილის «**3**» ქვეპუნქტის, **270** მუხლის თანახმად მის მიერ დროებითი შემოტანის საბაჟო რეჟიმში სამოქალაქო ავიაციისათვის განკუთვნილ საქონელზე არ გააჩნდა ვალდებულება, გადაეხადა საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობით დადგენილი იმპორტის გადასახდელები – საბაჟო გადასახადი, აქციზი

ან/და დამატებული ღირებულების გადასახადი, რომლის გადახდის ვალდებულება წარმოიშობა საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის შემოტანასთან დაკავშირებით. საკასაციო საჩივრების დაკმაყოფილების საფუძველს არ ქმნის შპს «...» მიერ საბაჟო გარანტიის წარდგენა. მოსარჩელის განმარტებით საბაჟო გარანტია წარდგენილ იქნა იმის გამო, რომ არ შეფერხებულიყო საბაჟო საწყობიდან დეკლარაციაში აღნიშნული საქონლის (თვითმფრინავის ძრავის ვიბრაციის იზოლატორის) გამოტანა. საქმეზე დადგენილია, რომ საბაჟოზე მოქმედი კომპიუტერული პროგრამის სპეციფიკიდან გამომდინარე, **880330100** სასაქონლო კოდის აღნიშვნისას, სავალდებულო იყო გადასახდელი თანხის მითითება, წინააღმდეგ შემთხვევაში კომპიუტერული პროგრამა შემდგომ მოქმედებებს არ ახორციელებდა, რაც განპირობებული იყო საბაჟო კოდექსის **128-ე** მუხლში შესაბამისი სასაქონლო კოდის გაუთვალისწინებლობით. დადგენილი გარემოების მიმართ კასატორების მიერ არ წარდგენილა დასაბუთებული პრეტენზია. საქართველოს საბაჟო კოდექსის **235.2** მუხლის თანახმად ამ კოდექსით გათვალისწინებული საბაჟო სამართალდარღვევის გამოვლენისას დგება საბაჟო სამართალდარღვევის ოქმი. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის **14.12.09წ.** საბაჟო სამართალდარღვევის **1024116** ოქმის შედგენისას საქართველოს საბაჟო კოდექსის **235.7** მუხლის «დ» ქვეპუნქტის შესაბამისად, საბაჟო სამართალდარღვევის საქმეზე საბაჟო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ არ იქნა სათანადოდ გამოკვლეული და დადგენილი შპს «...» მიერ საბაჟო სამართალდარღვევის ჩადენა.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლოს განჩინება არსებითად სწორია, საკასაციო საჩივრებში მითითებულ კანონის დარღვევას ადგილი არ ჰქონია, რაც სსკ-ის **410-ე** მუხლის თანახმად საკასაციო საჩივრის 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 სამინისტროსა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **24.06.10წ.** განჩინება;

2. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

«ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის გავრცელების პირობების გამოკვლევა

გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

18ს-693-670(კ-10)

2 მაისი, 2011 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
შემადგენლობა: ლ. მურუსიძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
მ. ვაჩაძე,
პ. სილაგაძე**

დავის საგანი: მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის **2005 წლის 3 ნოემბრის 1558** ბრძანებისა და **1818** საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

შპს «ს-მ» სარჩელი აღძრა თბილისის საქალაქო სასამართლოში მოპასუხის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიმართ, მესამე პირების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და შემოსავლების სამსახურის მონაწილეობით, რომლითაც მოითხოვა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის **2005 წლის 3 ნოემბრის 1558** ბრძანებისა და **1818** საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ **2005 წლის 3 ნოემბერს** საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის მიერ გამოიცა ბრძანება **1558-ს**, რომლის თანახმად, შპს «ს-ს» დამატებით დაერიცხა მოგების გადასახადი **13 023 225, 82** ლარი. იმავე დღეს შპს «ს-ს» გამოეგზავნა საგადასახადო მოთხოვნა **1818**, რომლის თანახმადაც, შპს «ს-ს» ვალდებული იყო მოთხოვნის მიღებიდან **15** დღის ვადაში გადაეხადა დაკისრებული გადასახადი. მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის სადავო აქტები გამოიცა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიციის შუალედური აქტისა და საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს დასკვნის საფუძველზე.

მოსარჩელე მხარემ მიიჩნია, რომ მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის 2005 წლის 3 ნოემბრის 1558-ს ბრძანება და 1818 საგადასახადო მოთხოვნა ეწინააღმდეგებოდა კანონს და არსებითად დარღვეული იყო მათი მომზადება-გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები, კერძოდ, მოპასუხემ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიციის 2005 წლის 6 ნოემბრის შუალედური აქტი და იუსტიციის სამინისტროს სასამართლო ექსპერტის ეროვნული ბიუროს დასკვნა მიიჩნია უტყუარ, უდავოდ დადასტურებულ მტკიცებულებად და ადმინისტრაციული წარმოების განუხორციელებლად, ზემოაღნიშნული დოკუმენტების სამართლებრივი ანალიზისა და არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევა-დადგენის გარეშე, გამოსცა სადავო ადმინისტრაციული აქტები, რითაც დაარღვია აქტის მომზადება-გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები, რაც ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის I ნაწილის თანახმად, სადავო ადმინისტრაციული აქტების ბათილად ცნობის საფუძველი იყო.

მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის სადავო აქტებით, 2005 წლის 3 ნოემბრის 1558-ს ბრძანებითა და 1818 საგადასახადო მოთხოვნით, ფინანსური პოლიციის 2005 წლის 5 ოქტომბრის შუალედური აქტისა და იუსტიციის სამინისტროს სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს დასკვნის საფუძველზე შპს «ს-ს» 1998 წლის 1 თებერვლიდან 2004 წლის 1 ივნისამდე პერიოდზე დამატებით დაერიცხა მოგების გადასახადი 13 023 225,82 ლარი.

მოსარჩელის მითითებით, 1998 წლის მოგების გადასახადის დარიცხვის ნაწილში სადავო აქტები უკანონო იყო და ბათილად უნდა ყოფილიყო ცნობილი, ვინაიდან იმ დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 237-ე მუხლის I ნაწილის და ამჟამად მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლის თანახმად, გადასახადების დარიცხვისა და გადასინჯვის ხანდაზმულობის ვადა შეადგენდა 6 წელს. არც ფინანსურ პოლიციას და არც მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციას არ ჰქონდა 1998 წლის მოგების გადასახადის გადახდის სისწორის შემოწმებისა და დამატებით დარიცხვის კომპეტენცია, 1998 წლის მოგების გადასახადის დარიცხვის ნაწილში სადავო აქტები გამოცემული იყო 6-წლიანი ხანდაზმულობის ვადის დარღვევით.

ფინანსური პოლიციის შემოწმება შეეხო 1999-2003 წლებს, შესაბამისად შუალედური აქტითა და მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის სადავო აქტებით შპს «ს-ს» დამატებით ასევე დაერიცხა ამ პერიოდის მოგების გადასახადიც, რაც უკანონო იყო და ბათილად უნდა ყოფილიყო ცნობილი, რადგან «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო და შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებები, კერძოდ, ფინანსური ამნისტია შეეხო გადამხდელს, რომელმაც 2004 წლის 1 იანვრამდე არ განახორციელეს საგადასახადო ვალდებულებათა დეკლარირება და გადახდა, ხოლო ამავე მუხლის მე-3 პუნქტით მაკონტროლებელ ორგანოებს, შესაბამისად ფინანსურ პოლიციასა და საგადასახადო ორგანოებს, აეკრძალათ ზემოაღნიშნული გადასახადებთან დაკავშირებით ნებისმიერი ფორმით რევიზიის ჩატარება და გადასახადების დარიცხვა.

მოსარჩელე მიიჩნია, რომ ზემოაღნიშნული კანონის მე-4 მუხლის მე-3 პუნქტის მიხედვით, ფინანსური ამნისტია არ ვრცელდებოდა შესაბამის სახელმწიფო ორგანოებში კანონმდებლობით დადგენილი წესით დეკლარირებულ, დარიცხულ და აღრიცხულ, მაგრამ გადაუხდელ საგადასახადო ვალდებულებებზე. საქმის მასალებით დასტურდებოდა, რომ სადავო აქტებით დარიცხული 1999-2003 წლების მოგების გადასახადი შპს «ს-ს» 2004 წლის 1 იანვრამდე არ ჰქონია დეკლარირებული და გადახდილი, ამ პერიოდში საგადასახადო ორგანოების მიერ განხორციელებული არაერთი შემოწმების მიუხედავად აღნიშნული დავალიანება საგადასახადო ორგანოების მიერ არ ყოფილა გამოვლენილი, კანონმდებლობით დადგენილი წესით აღრიცხული და გადამხდელის პირად ბარათზე დარიცხული. ამდენად, «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის მე-4 მუხლის I-II და IV პუნქტების თანახმად, მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის მიერ სადავო აქტებით დარიცხული 1999-2003 წლების მოგების გადასახადზე ვრცელდებოდა ფინანსური ამნისტია, არც მოპასუხეს და არც ფინანსურ პოლიციას არ ჰქონდა ამ პერიოდის გადასახადების რევიზიის უფლება, რის გამოც სარჩელი ამ ნაწილში საფუძველიანი იყო და 1999-2004 წლის მოგების გადასახადის დარიცხვის ნაწილში სადავო აქტები, როგორც უკანონო, ბათილად უნდა ყოფილიყო ცნობილი.

ასევე ფინანსური პოლიციის მიერ ფაქტობრივად არ იქნა გათვალისწინებული არსებითი მნიშვნელობის მქონე ყველა ის მტკიცებულება და დოკუმენტური მასალა, რაც წარუდგინა შპს «ს-ს» და რითაც დასტურდებოდა მათ მიერ შედგენილი აქტების უზუსტობა. არც ექსპერტიზის ეროვნულ ბიუროსა და არც საგადასახადო ორგანოს არ შემოწმებია შპს «ს-ს» საბუღალტრო საქმის წარმოება და მხოლოდ ფინანსური პოლიციის შუალედური აქტის საფუძველზე გამოიტანა დასკვნა შპს «ს-ს» ფინანსური დარღვევების არსებობის შესახებ, თუმცა არც აქტებიდან და არც სხვა მასალიდან არ ირკვევა, თუ რა ფაქტობრივ ან დოკუმენტურ მასალას ეყრდნობა ეს დასკვნები.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან სადავო აქტები ეწინააღმდეგება კანონს და არსებითად დარღვეული იყო მათი მომზადება-გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები, მოსარჩელე მხარემ მოითხოვა ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლისა და ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის 1-ელი ნაწილების საფუძველზე, ბათილად ყოფილიყო ცნობილი მოპასუხის – მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის 2005 წლის 3 ნოემბრის 1558-ს ბრძანება და 1818 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც შპს «ს-ს» დამატებით დაერიცხა მოგების გადასახადი 13 023 255,82 ლარი (ძირითადი დავალიანება – 6 453 547 ლარი, ჯარიმა – 6453 546 ლარი, საურავი – 116 163,82 ლარი).

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 31 მაისის გადაწყვეტილებით შპს «ს-ს» სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ბათილად იქნა ცნობილი მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 3 ნოემბრის 1558 ბრძანება და 1818 საგადასახადო მოთხოვნა და მოპასუხეს დაევალა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებებისა და ფაქტების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ, გამოეცა ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 21 ოქტომბრის განჩინებით სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 31 მაისის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდა იმავე სასამართლოს.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2009 წლის 15 ივნისის გადაწყვეტილებით შპს «ს-ის» სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით, ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის I ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილი იყო, თუ იგი ეწინააღმდეგებოდა კანონს ან არსებითად დარღვეული იყო მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 160-ე მუხლის I-II ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს უფლება ჰქონდა გაესაჩივრებინა საბჭოს გადაწყვეტილება 10 დღის ვადაში, წინააღმდეგ შემთხვევაში, საბჭოს გადაწყვეტილება შედიოდა ძალაში. ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველი საბჭოს თავმჯდომარის მოადგილის 2006 წლის 3 იანვრის 105-04/21 წერილი თავისი შინაარსიდან და ფორმიდან გამომდინარე სამართლებრივად არ წარმოადგენდა საგადასახადო კოდექსის 160-ე მუხლით გათვალისწინებული საბჭოს გადაწყვეტილებას. ვინაიდან, საგადასახადო კოდექსის 158-ე-159-ე მუხლების მიხედვით, დავების განმხილველი საბჭო საჩივარს მომჩივნის წარმომადგენლის მონაწილეობით, 15 დღის ვადაში იხილავდა და გამოჰქონდა გადაწყვეტილება საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ან საჩივრის დაკმაყოფილებისა და საგადასახადო ორგანოს აქტების გაუქმების შესახებ. კონკრეტულ შემთხვევაში შპს «ს-ის» საჩივართან დაკავშირებით არ ჩატარებულა კოდექსის 158-ე მუხლით გათვალისწინებული სხდომა, არამედ დავების განმხილველი საბჭოს თავმჯდომარის მოადგილემ 2006 წლის 3 იანვრის 105-04.21 წერილით უარი უთხრა საჩივრის განხილვაზე სათანადო მტკიცებულებების წარმოდგენლობის მოტივით. მითითებული წერილი არ შეიცავდა საგადასახადო კოდექსის 159-ე მუხლის მე-2 ნაწილით რეგლამენტირებულ სავალდებულო რეკვიზიტებს, კერძოდ «დ» ქვეპუნქტის მოთხოვნას საბჭოს გადაწყვეტილების გასაჩივრების წესისა და ვადის განმარტების შესახებ.

ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლით გათვალისწინებულ, სასამართლოში გასაჩივრებულ ადმინისტრაციულ აქტს წარმოადგენს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის 2005 წლის 3 ნოემბრის 1558-ს ბრძანება და საგადასახადო მოთხოვნა 1818, რომლებიც ადმინისტრაციული წარმოების დამთავრებისთანავე რკინიგზის მიერ გასაჩივრებული იყო სასამართლოში სასარჩელო ხანდაზმულობის ვადაში. მოსარჩელე მხარეს პირდაპირი, უშუალო და ინდივიდუალური ზიანი მიადგა არა დავების განმხილველი საბჭოს თავმჯდომარის მოადგილის 2006 წლის 3 იანვრის 105-05/231 წერილით, არამედ მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის 2005 წლის 3 ნოემბრის 1558-ს ბრძანებითა და 1818 საგადასახადო მოთხოვნით, რომლითაც რკინიგზას დამატებით დაერიცხა 13 023 255.82 ლარის მოგების გადასახადი. მოსარჩელემ მოითხოვა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე და 32-ე მუხლების საფუძველზე სადავო ადმინისტრაციული აქტების: მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის 2005 წლის 3 ნოემბრის 1558-ს ბრძანებისა და 1818 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა. ადმინისტრაციული აქტის ბათილად ცნობა კი სამართლებრივად იწვევს აქტის ძალაში შესვლიდან წარმოშობილ სამართლებრივი შედეგების გაუქმებას, შესაბამისად ბათილად ცნობილი სადავო აქტების (1558-ს ბრძანებისა და 1818 საგადასახადო მოთხოვნის) საფუძველზე და მასთან დაკავშირებით საგადასახადო ორგანოების მიერ მიღებული გადაწყვეტილებების ბათილობასაც.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ «ფინანსური პოლიციის შესახებ» საქართველოს კანონის (ძალადაკარგულია საქართველოს 11/24/2006 13727 კანონით) მე-3 მუხლით პოლიციის საქმიანობის სამართლებრივი საფუძველებს წარმოადგენდა საქართველოს კონსტიტუცია, საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებები, საქართველოს საგადასახადო და საბაჟო კანონმდებლობა, სისხლის სამართლის საპროცესო კანონმდებლობა, საქართველოს კანონი «ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის შესახებ», ეს კანონი და სხვა საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები. ამ კანონის მე-8 მუხლის «ა» პუნქტით ფინანსური პოლიცია უფლებამოსილი იყო თავისი კომპეტენციის ფარგლებში ჩატარებინა საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსით გათვალისწინებული ყველა საპროცესო და საგამომიებო მოქმედება, გამოეთხოვა მოსამართლის ბრძანება კანონმდებლობით დადგენილ შემთხვევაში და დადგენილი წესით, ხოლო ამ მუხლის «დ» პუნქტის მიხედვით საჭიროების შემთხვევაში მიეღო გადაწყვეტილება რევიზიის ან ინვენტარიზაციის ჩატარებაზე და გამოძიებისათვის საჭირო დოკუმენტების წარდგენაზე. ამ კანონის მე-13 მუხლით დანაშაულის თავიდან აცილების ან მისი ახსნის მიზნით პოლიცია ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობისას ხელმძღვანელობდა ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის შესახებ» საქართველოს კანონით.

საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა შპს «ს-მ».

სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 25 ნოემბრის განჩინებით შპს «ს-ის» სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, შესაბამისად, უცვლელად დარჩა საქალაქო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად კი სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნით.

სააპელაციო პალატა თვლის, რომ მოცემულ საქმეზე შპს «ს-ის» სააპელაციო საჩივარში მითითებული გარემოებები არ წარმოადგენს გასაჩივრებელი გადაწყვეტილების გაუქმების საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებულ საფუძვლებს.

სააპელაციო პალატამ სრულად გაიზიარა სასამართლო კოლეგიის მიერ დადგენილად მიჩნეული ფაქტობრივი გარემოებები და მათი სამართლებრივი შეფასება.

სააპელაციო პალატამ დამატებით განმარტა, რომ სადავო ადმინისტრაციული აქტების გამოცემის უფლებამოსილება საგადასახადო ინსპექციას გააჩნდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მე-2 ნაწილის «გ» ქვეპუნქტის თანახმად, სადაც მითითებული იყო, რომ გადამხდელისათვის გადასახადის თანხის დარიცხვის საფუძველი შესაძლოა გამხდარიყო სათანადო ინფორმაცია, რომელსაც მოცემულ შეთხვევაში წარმოადგენდა სისხლის სამართლის საქმეზე წარმოებული გამოძიების პროცესში მოპოვებულ მტკიცებულებათა საფუძველზე შედგენილი ფინანსური პოლიციის აქტი, რომლის სარწმუნოებაშიც ეჭვის შეტანის საფუძველი არ არსებობდა. პალატას მიიჩნია, რომ საქმის განხილვის ამ ეტაპზე გასაჩივრებულ აქტების მართლზომიერად მიჩნევით არ ილახებოდა მოსარჩელის ინტერესი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის შესაბამისად, გადასახადის თანხის დარიცხვა გულისხმობდა საგადასახადო ორგანოში კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისათვის გადასახადის გადამხდელის კუთვნილი გადასახადის თანხის დარიცხვას, ეს უკანასკნელი მოიცავდა შესწორებით და სავარაუდო დარიცხვას. ამასთან, შესწორებითი დარიცხვის შემთხვევაში უქმდებოდა სავარაუდო დარიცხვა. შესაბამისად, თუ შპს «ს-ა» წარადგენდა ახალ მტკიცებულებებს, შემოსავლების სამსახურის სპეციალურ გამოკვლევათა და ფინანსური ექსპერტიზის სამმართველო დამატებით შეისწავლიდა სადავო დარიცხვის საგადასახადო კანონმდებლობასთან შესაბამისობის საკითხს, დააზუსტებდა დარიცხული თანხების ოდენობას და მასში კორექტირების შეტანის შემთხვევაში, საგადასახადო ინსპექციას წარუდგენდა შესაბამის დასკვნას, ხოლო ეს უკანასკნელი შემოსავლების სამსახურის სპეციალურ გამოკვლევათა და ფინანსური ექსპერტიზის სამმართველოს დასკვნის საფუძველზე, შპს «ს-ის» პირადი აღრიცხვის ბარათზე განახორციელებდა შესწორებით დარიცხვას.

სააპელაციო პალატის მითითებით, რაც შეეხებოდა მოძრავი შემადგენლობის აზერბაიჯანის რკინიგზაზე 1998 წლის 1 თებერვლიდან 2003 წლის 1 ივნისამდე ექსპლუატაციის დროს არსებულ დარღვევებს, რომლითაც დადგინდა გადასახადების დამალვა, შპს «ს-ის» რევიზიისა და კონტროლის სამსახურის უფროსმა 2004 წლის 13 აპრილის სამსახურებრივი ბარათით აცნობა შპს-ს გენერალურ დირექტორს. ასევე მნიშვნელოვანია სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს 2005 წლის 1 ნოემბრის ექსპერტიზის დასკვნაც, რომელმაც კანონიერად ჩათვალა განხორციელებული დარიცხვა, რაც შპს «ს-ს» არ გაუსაჩივრებია.

შემოწმების შესახებ ბრძანებასთან დაკავშირებით პალატამ გაიზიარა მოწინააღმდეგე მხარის პოზიცია იმის თაობაზე, რომ შემოსავლების სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტი, ისევე როგორც შემოსავლების სამსახურის სპეციალურ გამოკვლევათა და ფინანსური ექსპერტიზის სამმართველო და ისევე როგორც მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია, წარმოადგენდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სტრუქტურაში შემავალ ერთეულს. ფინანსური პოლიციის აქტი შედგენილი იქნა სისხლის სამართლის საქმეზე მოკვლეული და შეფასებული ყველა დოკუმენტაციის საფუძველზე. საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსის 58-ე მუხლის მე-5 ნაწილის შესაბამისად, გამომძიებლის მიერ გამოტანილი დადგენილების შესრულება სავალდებულო იყო ყველა საწარმოს, დაწესებულების, ორგანიზაციის, თანამდებობის პირისა და მოქალაქისათვის, ამიტომ ის არ საჭიროებდა შემოწმების თაობაზე დამატებით სასამართლოს ბრძანებას.

პალატამ მიიჩნია, რომ გასაჩივრებელი გადაწყვეტილება დასაბუთებული და კანონიერი იყო, სააპელაციო საჩივრის ავტორს არ წარმოუდგენია მისი გამაბათილებელი არგუმენტები, ამდენად, არ არსებობდა გადაწყვეტილების გაუქმების ან შეცვლის საფუძველი.

სააპელაციო სასამართლოს განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა შპს «ს-მ», რომლითაც მოითხოვა სააპელაციო სასამართლოს განჩინების გაუქმება და სარჩელის დაკმაყოფილება, შემდეგი მოტივით:

კასატორის განმარტებით, სადავო აქტები და მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მოქმედება ეწინააღმდეგებოდა «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» საქართველოს კანონს. სადავო აქტების გამოცემის დროს მოპასუხე ვალდებული იყო, დაეცვა ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მოთხოვნები და შპს «ს-ის მიმართ» ჩაეტარებინა მარტივი ადმინისტრაციული წარმოება, რაც მას არ განუხორციელებია და სადავო ადმინისტრაციული აქტები გამოსცა კანონდარღვევით, კერძოდ, ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 35-ე მუხლის მე-5 ნაწილის მოთხოვნის დარღვევით, რომლის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებსა და არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს.

სადავო აქტებით შპს «ს-ს» 1998 წლის 1 თებერვლიდან 2003 წლის 1 ივნისამდე პერიოდზე დაერიცხა მოგების გადასახადი 13 023 255, 82 ლარი. მოსარჩელის მითითებით, 1998 წლის მოგების გადასახადი დარიცხვის ნაწილში სადავო აქტები უკანონოა და ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი, ვინაიდან იმ დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 237-ე მუხლის I ნაწილისა და ამჟამად მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლის თანახმად, გადასახადების დარიცხვისა და გადასინჯვის ხანდაზმულობის ვადა შეადგენს 6 წელს. სადავო აქტები, რომლითაც მოსარჩელეს მოგების გადასახადი დაეკისრა 1998 წელზე, შედგენილია 2005 წლის 6 ოქტომბერს, ანუ საგადასახადო კოდექსით მკაცრად რეგლამენტირებული ხანდაზმულობის 6-წლიანი ვადის დარღვევით.

კასატორის განმარტებით, ფინანსური პოლიციის შემოწმება შეეხო 1999-2003 წლებსაც, შესაბამისად, შუალედური აქტითა და სადავო აქტებით შპს «ს-ს» დამატებით დაერიცხა ამ პერიოდის მოგების გადასახადიც, რაც უკანონოა და ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი, რამდენადაც საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის

2005 წლის 6 აპრილის განმარტების მიხედვით, «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის მე-4 მუხლის I პუნქტის თანახმად, კანონის ამოქმედებისთანავე შესრულებულად ჩაითვალა მეწარმეთა, მათ შორის შპს «ს-ის» მიერ 2004 წლის 1 იანვრამდე წარმოშობილი და შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებები. ამდენად, ზემოაღნიშნული კანონის მე-4 მუხლის I-II და IV პუნქტების თანახმად, სადავო აქტებით დარიცხულ 1999-2003 წლების მოგების გადასახადზე ვრცელდება ფინანსური ამნისტია.

საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, «საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, განახორციელოს თითოეული გადამხდელის კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულების დარიცხვა ამ კოდექსისა და საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მიხედვით შემოწმების მასალებისა და სხვა სათანადო ინფორმაციის საფუძველზე, რომელიც ცნობილია საგადასახადო ორგანოსათვის». ამდენად, გადასახადის დარიცხვა შეიძლება განხორციელდეს მხოლოდ საგადასახადო კოდექსისა და საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების საფუძველზე. განსახილველ შემთხვევაში კი 13 023 255, 82 ლარის გადასახადის დამატებითი დარიცხვა მოპასუხემ განახორციელა ფინანსური პოლიციის სპეციალურ გამოკვლევათა სამმართველოს 2005 წლის 1 ნოემბრის '8984/17 დასკვნის საფუძველზე. არც ფინანსური პოლიციის შეუალედური აქტი და არც საზღვალტრო ექსპერტიზის დასკვნა სამართლებრივად არ წარმოადგენს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებულ აქტებს.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლომ დავის გადაწყვეტისას არ გამოიყენა საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მე-3 ნაწილი, რომლის თანახმად, მოპასუხე მხოლოდ იმ შემთხვევაში იქნებოდა უფლებამოსილი, რკინიგზისათვის დაერიცხა თანხები მის ხელთ არსებული ინფორმაციის საფუძველზე, თუ რკინიგზა დამატებით არ წარუდგენდა მათ საჭირო ინფორმაციას, რასაც რკინიგზის მხრიდან ადგილი არ ჰქონია იმ მიზეზის გამო, რომ მოპასუხეს არც მოუთხოვია რკინიგზისათვის რაიმე დამატებითი ინფორმაცია.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2011 წლის 25 მარტის განჩინებით ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის საფუძველზე შპს «ს-ის» საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და დაინიშნა საქმის განხილვა ზეპირი მოსმენის გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის მოტივების საფუძვლიანობის შესწავლისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მივიდა იმ დასკვნამდე, შპს «ს-ის» საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ; გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 25 ნოემბრის განჩინება და საკასაციო სასამართლოს მიერ მიღებულ იქნას ახალი გადაწყვეტილება; შპს «ს-ის» სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ; სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნას ცნობილი მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის 2005 წლის 3 ნოემბრის '558 ბრძანება, '818 საგადასახადო მოთხოვნა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალოს არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ შპს «ს-ის» მიმართ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლოს მიერ გასაჩივრებული განჩინების გამოტანისას დარღვეულია სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მოთხოვნები, კერძოდ, სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, სასამართლომ განსახილველი დავა გადაწყვიტა არსებითად, მაშინ როცა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 და მე-19 მუხლების საფუძველზე სრულყოფილად არ არის მოპოვებული და გამოკვლეული საქმის გარემოებებთან დაკავშირებული მტკიცებულებები, ხოლო საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებების შეფასების საფუძველზე სამართლებრივი დასკვნის ჩამოყალიბება შეუძლებელია.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სასამართლომ სამართლებრივი შეფასება მისცა იმ სახის მტკიცებულებებს, რომლებიც სადავო აქტის გამოცემისას ადმინისტრაციული ორგანოს განხილვისა და შეფასების საგანი არ ყოფილა. შესაბამისად, მოცემულ შემთხვევაში გამოყენებულ უნდა იქნეს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, რამდენადაც ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოიცა საქმის გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, რაც მოცემულ შემთხვევაში სახეზეა, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად ცნოს იგი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი. სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისათვის არსებობს მხარის გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი – მოცემულ შემთხვევაში სადავო გადასახადების უკანონოდ დარიცხვა.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი 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. ზემოაღნიშნული ნორმიდან გამომდინარე, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ არ გამოიკვლია საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებები და ისე გამოსცა ადმინისტრაციული აქტი, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად ცნოს ინდივიდუალურ-სამართლებრივი ადმინისტრაციული აქტი და დაავალოს შესაბამის ადმინისტრაციულ ორგანოს

გამოსცეს ახალი აქტი. იმ პირობებში, როცა ადმინისტრაციულ ორგანოს საერთოდ არ მოუხდენია ფაქტობრივი გარემოებების დადგენა – სახეზეა აქტის გამოცემა ფაქტობრივი გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე. მოპასუხე ადმინისტრაციულმა ორგანომ ისე გამოსცა სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, რომ ობიექტურად არ გამოუკვლევიან საქმის გარემოებები.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ დავის საგანი – მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის 2005 წლის 3 ნოემბრის 1558 ბრძანება და 1818 საგადასახადო მოთხოვნა წარმოადგენს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 2.1 მუხლის «დ» ქვეპუნქტით რეგლამენტირებულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რამდენადაც მითითებული ნორმის თანახმად, ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს წარმოადგენს ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, რომელიც აწესებს, ცვლის, წყვეტს ან ადასტურებს პირის ან პირთა შეზღუდული წრის უფლებებსა და მოვალეობებს.

საქმის მასალების მიხედვით, მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის 2005 წლის 3 ნოემბრის 1558-ს ბრძანებითა და 1818 საგადასახადო მოთხოვნით შპს «ს-ს» დამატებით დაერიცხა 13 023 255.82 ლარის გადასახადი. მოსარჩელემ მოითხოვა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე და 32-ე მუხლების საფუძველზე სადავო ადმინისტრაციული აქტების ბათილად ცნობა. გადასახადის დარიცხვას საფუძველად დაედო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიციის 2005 წლის 1 ნოემბრის წერილით გაგზავნილი 2005 წლის 6 ოქტომბრის ფინანსური პოლიციის შუალედური აქტი და საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს დასკვნა და აღნიშნული მტკიცებულებები საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის საფუძველზე ჩაითვალა სათანადო ინფორმაციად შპს «ს-თვის» 13 023 255.82 ლარის გადასახადის დარიცხვისათვის. აღნიშნული მტკიცებულებების შეფასების საფუძველზე სააკაპელი სასამართლომ შპს «ს-ის» სარჩელი არ დააკმაყოფილა.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ 2005 წლის 25 იანვარს ამოქმედდა «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» საქართველოს კანონი, რომლის ძირითად მიზანს წარმოადგენს იმ პირთა სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობისა და სასჯელისაგან გათავისუფლება, რომლებმაც დანაშაული ჩაიდინეს სამეწარმეო და ეკონომიკურ სფეროში და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების გამოვლენისა და აღიარების მიზნით ასეთი შემოსავლის (ქონების) ლეგალიზების პირობებისა და წესის განსაზღვრა და მისი დაფარვისათვის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლების საფუძველების დადგენა.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» საქართველოს კანონის მე-4 მუხლში მოცემულია არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულების ლეგალიზაციის წესი. აღნიშნული მუხლის 1-ელი პუნქტით, ამ კანონის ამოქმედებისთანავე, შესრულებულად ჩაითვალა საქართველოს რეზიდენტი და არარეზიდენტი ფიზიკური და იურიდიული პირების მიერ 2004 წლის 1 იანვრამდე წარმოშობილი და შეუსრულებელი საგადასახადო და საბაჟო ვალდებულებები და არ განხორციელდა მათ მიმართ სისხლისსამართლებრივი დევნა, ადმინისტრაციული ან კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა სახის სამართალწარმოება, ხოლო ამავე მუხლის მე-2 პუნქტით, ამ მუხლის მოქმედება ვრცელდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსითა და სხვა საკანონმდებლო აქტებით განსაზღვრულ გადასახადის გადამხდელებზე, აგრეთვე საგადასახადო აგენტებზე, რომლებმაც 2004 წლის 1 იანვრამდე არ განახორციელეს საგადასახადო ვალდებულებათა დეკლარირება ან/და გადახდა.

ზემოაღნიშნული კანონის საფუძველზე საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ამ კანონის არსიდან გამომდინარე, გადასახადის გადამხდელებს ევატიათ არსებული საგადასახადო დავალიანებები. შესაბამისად, იმ გარემოების დასადგენად, რამდენად დაიშვება 2004 წლის 1 იანვრამდე სადავო ურთიერთობის მიმართ «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის გამოყენება, საკასაციო სასამართლო გადაწყვეტ მნიშვნელობას ანიჭებს იმ ფაქტის დადგენას, სადავო თანხები არის თუ არა შესაბამის ორგანოში აღრიცხული და დარიცხული.

საკასაციო სასამართლო ეყრდნობა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2005 წლის 6 აპრილის გადაწყვეტილებას, რომლითაც განიმარტა, რომ «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის მე-4 მუხლის მე-3 პუნქტის «ა» ქვეპუნქტის თანახმად, «არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებების ლეგალიზაციის წესი არ ვრცელდება შესაბამის სახელმწიფო ორგანოებში კანონმდებლობით დადგენილი წესით დეკლარირებულ, დარიცხულ და აღრიცხულ, მაგრამ გადაუხდელ საგადასახადო და საბაჟო ვალდებულებებზე». საგადასახადო კოდექსის თანახმად, გადასახადის თანხების დარიცხვა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოში კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისათვის გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის კუთვნილი საგადასახადის თანხის აღრიცხვას, ამასთან დარიცხვა და აღრიცხვა ურთიერთშემავსებელი ტერმინებია და, ერთობლიობაში, ერთ ტერმინად უნდა იქნეს განხილული. ამასთან, ეს ტერმინები უკავშირდება დეკლარირებას ანუ საგადასახადო ვალდებულების არსებობას. შეიძლება საწარმოსათვის საგადასახადო ვალდებულებები წარმოშობილი იქნეს მას შემდეგ, რაც იგი შეამოწმა საგადასახადო ან სხვა ფისკალურმა ორგანომ და შესაბამისად, მოახდინა მისი ფაქტობრივად დეკლარირება, რაც დაირიცხა (აღრიცხა) საგადასახადო ვალდებულებად. თუ საგადასახადო ვალდებულება წარმოშობილია 2004 წლის 1 იანვრისათვის და ეს ცნობილია საგადასახადო ან სხვა ფისკალური ორგანოსათვის, ეს ვალდებულება რჩება ძალაში და მასზე ამნისტიის კანონი ვერ გავრცელდება. შესაბამისად, არ შეწყდება ადმინისტრაციული საქმე, თუ იგი იხილება ადმინისტრაციულ ორგანოს ან სასამართლოში. ის საგადასახადო ვალდებულება კი, რაც ფაქტობრივად არ არსებობს, არ ჩანს და არც არის დეკლარირებული (გამოვლენილი) საგადასახადო

ან სხვა ფისკალური ორგანოებისათვის, აღარ წარმოიშობა, შესაბამისად, ვერც გამოვლინდება. აღნიშნული ამნისტიის მიზანი სწორედ ამ სახის არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებების ლეგალიზაციაა.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ საკითხის ხელახალი განხილვისას არსებითი ყურადღება უნდა გაამახვილოს და გამოიკვლიოს ის ფაქტი, შპს «ს-ზე» დარიცხული სადავო თანხა იყო თუ არა გამოვლენილი, აღრიცხული ან დარიცხული 2004 წლის 1 იანვრამდე საგადასახადო ორგანოების მიერ, რამდენადაც საქმის მასალებით არ დასტურდება ამგვარის არსებობის ფაქტი.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოს საკითხის გადაწყვეტისას მტკიცებულებათა მოპოვების გზით უნდა დაედგინა საქმისათვის განმსაზღვრელი მნიშვნელობის მქონე გარემოებები, რაც მის მიერ არ განხორციელებულა, კერძოდ, ადმინისტრაციულმა ორგანომ ისე მიიღო გადაწყვეტილება მოსარჩელე შპს «ს-თვის» 13 023 255.82 ლარის გადასახადის დარიცხვის შესახებ, რომ არ გამოუკვლევია ეს უკანასკნელი წარმოადგენდა თუ არა «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» საქართველოს კანონის მოქმედების სუბიექტს. შესაბამისად, საკითხის ხელახალი განხილვისას ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია სრულფასოვნად გამოიყენოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით მინიჭებული უფლებამოსილება, მოიპოვოს მტკიცებულებები და იმსჯელოს შპს «ს-ის» მიმართ კონკრეტულ შემთხვევაში უნდა გავრცელდეს თუ არა «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» საქართველოს კანონით დადგენილი პასუხისმგებლობისაგან (13 023 255.82 ლარის გადასახადის დარიცხვის) გათავისუფლების გარემოებები.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის 1-ელი ნაწილი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის ერთ-ერთ საფუძვლად ადგენს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნების არსებით დარღვევას. ხოლო ამავე ნორმის მე-2 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადების ან გამოცემის წესის არსებით დარღვევად ჩაითვლება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა ადმინისტრაციული წარმოების სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევით, რომლის არარსებობის შემთხვევაში, მოცემულ საკითხზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-5 მუხლის 1-ელ ნაწილში რეგლამენტირებულია ადმინისტრაციული ორგანოს უფლებამოსილების განხორციელების სავალდებულო პრინციპი – უფლებამოსილების განხორციელება კანონის საფუძველზე, რაც გულისხმობს, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოს ეკრძალება კანონმდებლობის მოთხოვნის საწინააღმდეგოდ განახორციელოს რაიმე მოქმედება.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ადმინისტრაციულ ორგანომ საკითხის ხელახალი განხილვისას მტკიცებულებათა მოპოვების გზით უნდა დაადგინოს სადავო თანხები არის თუ არა დეკლარირებული, ან/და აღრიცხული ან დარიცხული 2004 წლის 1 იანვრამდე, შესაბამისად, აღნიშნული გარემოების შემდეგ ადმინისტრაციულმა ორგანომ უნდა იმსჯელოს სწორად დაერიცხა თუ არა შპს «ს-ს» სადავო თანხები.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის 1-ელი ნაწილის, მე-7 ნაწილის «ა» პუნქტისა და ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის საფუძველზე სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად, ძალაში შესვლის მომენტიდან ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის 2005 წლის 3 ნოემბრის 1558 ბრძანება და 1818 საგადასახადო მოთხოვნა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალოს, არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი შპს «ს-ის» მიმართ.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სსსკ-ის 411-ე მუხლის შესაბამისად სახეზეა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის გასაჩივრებული განჩინების გაუქმებისა და საკასაციო სასამართლოს მიერ ახალი გადაწყვეტილების მიღების პროცესუალური წინაპირობები, რომლითაც შპს «ს-ის» სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ელი მუხლის მე-2 ნაწილით, 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 411-ე მუხლებით და

გ ა დ ა წ ვ ე ტ ა :

1. შპს «ს-ის» საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციული საქმეთა პალატის 2009 წლის 25 ნოემბრის განჩინება და საკასაციო სასამართლოს მიერ მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. შპს «ს-ის» სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
4. სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნეს ცნობილი მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის 2005 წლის 3 ნოემბრის 1558 ბრძანება, 1818 საგადასახადო მოთხოვნა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალოს, არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი შპს «ს-ის» მიმართ;
5. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.