

გადასახადისაგან თავის არიდება



საქართველოს უზენაესი სასამართლო
გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

№9-აპ

3 მაისი, 2004 წელი, ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდმა
პალატამ ლადო ჭანტურიას თავმჯდომარეობით

ვალერი ხრუსტალის,

მერაბ ტურავას,

ბადრი მეტრეველის,

თამარ ლალიაშვილის (მომხსენებელი),

ირაკლი ბიბილაშვილის,

დავით სულაქველიძის,

მაია ვარაძის,

ნანა კლარჯეიშვილის შემადგენლობით

სხდომის მდივანი – დ. ახალბედაშვილი
სხდომაში მონაწილეობდნენ:
პროკურორები – გ. შარიქაძე, ი. წიკლაური
ადვოკატი – მ. ს.
გამართლებულები – ვ. გ., დ. ნ.

განიხილა საქართველოს გენერალური პროკურატურის საკასაციო საჩივარი თბილისის საოლქო სასამართლოს სისხლის სამართლის საქმეთა სააპელაციო პალატის 2003 წლის 3 ნოემბრის გამამართლებელ განაჩენზე ვ. გ.-ისა და დ. ნ.-ის მიმართ.

ა ღ წ ე რ ი ლ ო ბ ი თ ი ნ ა წ ი ლ ი :

საბრალდებო დასკვნით ვ. გ.-ს, ბრალად წარედგინა საქართველოს სსკ-ის 218-ე მუხლის მეორე ნაწილის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული დანაშაულის ჩადენა;

დ. ნ.-ს, ბრალად წარედგინა სსკ-ის 218-ე მუხლის მეორე ნაწილის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული დანაშაულის ჩადენა.

საბრალდებო დასკვნით დადგინდა შემდეგი გარემოებები: სააქციო საზოგადოება „თბილგაზი“ 1998-2000 წლებში მოსახლეობას ბუნებრივ გაზს აწვდიდა მტკვრის მარჯვენა და მარცხენა სანაპიროების გაზის მეურნეობის ექსპლუატაციის საწარმოო ფილიალების მეშვეობით. მოსახლეობის მიერ მოხმარებული გაზის ღირებულების ამოღებას ფილიალები ახორციელებდნენ მრიცხველებზე დაფიქსირებული მონაცემების მიხედვით, ხოლო მოსახლეობის იმ ნაწილიდან, რომელსაც მრიცხველები არ გააჩნდა – მოხმარებული გაზის დადგენილი ნორმის მიხედვით. დადგენილი ნორმა თვეში ერთ სულზე შეადგენდა 26 მ³-ს. აღნიშნულის შესახებ ფილიალები ადგენდნენ სათანადო რეესტრებს, რომელთა მიხედვით საანგარიშო პერიოდში, თვის ბოლოს, ფილიალები „თბილგაზის“ ბუნებრივი აირის რეალიზაციის სამსახურს წარუდგენდნენ ანგარიშს მოხმარებულთა მიერ მოხმარებული აირის მოცულობის შესახებ. რეალურად მოსახლეობა მოიხმარდა როგორც დადგენილ ნორმაზე, ისე მრიცხველებზე დაფიქსირებულ მონაცემებზე მეტ ბუნებრივ აირს. საბრალდებო დასკვნით დადგენილად იქნა მიჩნეული, რომ 1998 წლის ოქტომბრის თვიდან 2001 წლის აპრილამდე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით მოხმარებულად ჩაითვალა ის ბუნებრივი აირიც, რომელიც მრიცხველებზე არ იყო დაფიქსირებული, მაგრამ მოსახლეობას ჰქონდა დატაცებული და რეალურად მოხმარებული, ასევე დადგენილი ნორმის ზემოთ მოსახლეობის მიერ დატაცებული და მოხმარებული აირიც, რაც, საგადასახადო კოდექსის 90-ე და 96-ე მუხლების შესაბამისად, დაიბეგრა დამატებითი ღირებულების გადასახადით. გამოძიებამ დადგენილად ჩათვალა, რომ ამ პერიოდისათვის მოსახლეობის მიერ დატაცებული იყო 32523300 კბ.მ ბუნებრივი აირი, ღირებული 8150553 ლარად, რაც კანონის შესაბამისად დაიბეგრა.

საბრალდებო დასკვნის შესაბამისად, ვ. გ. 2000 წლის 10 იანვრიდან მუშაობდა გენერალურ ღირექტორად. ვ. გ.-ის ღირექტორად მუშაობის პერიოდში სარეალიზაციო სამსახური, ვ. გ.-ის მითითებით, მოსახლეობის მიერ დატაცებულ გაზს აღრიცხავდა ტექნიკურ დანაკარგებში და, აქედან გამომდინარე, არ ხდებოდა მოსახლეობისათვის რეალურად მიწოდებული და მის მიერ რეალურად მოხმარებული გაზის დაბეგვრა.

საბრალდებო დასკვნით დადგენილად იქნა მიჩნეული, რომ 2000 წლის იანვრის თვეში დღგ-ს გადასახადით დასაბეგრი ბრუნვა, 30%-იანი ტექნიკური დანაკარგის გათვალისწინებით, შეადგენდა 2366721 ლარს, საიდანაც ჩათვლების გათვალისწინებით, სახელმწიფო ბიუჯეტის კუთვნილი თანხა დღგ-ს სახით უნდა ყოფილიყო 107590 ლარი. ფაქტობრივად კი დღგ-ს გადასახადის ყოველთვიურ დეკლარაციაში, ვ. გ.-ის მითითებით ტექნიკური დანაკარგების 30%-ზე ზევით ხელოვნურად გაზრდის საფუძველზე, დასაბეგრ ბრუნვაში ნაჩვენებია გაცილებით ნაკლები – 116810 ლარი. ჩათვლების გათვალისწინებით, სახელმწიფო ბიუჯეტის კუთვნილ დღგ-ს გადასახადში ნაჩვენებია 52173 ლარი, ე.ი. დღგ-ს გადასახადი შემცირდა 55417 ლარით.

ანალოგიურად, მაისის თვის დეკლარაციაში დღგ-ს დასაბეგრ ბრუნვად ნაჩვენებია 558085 ლარი, ხოლო ჩათვლების გათვალისწინებით სახელმწიფო ბიუჯეტის კუთვნილ თანხად – 27822 ლარი, მაშინ, როცა რეალური დასაბეგრი ბრუნვა შეადგენდა 562276 ლარს, ხოლო სახელმწიფო ბიუჯეტის კუთვნილი თანხა – 28657 ლარს, ე.ი. დეკლარირებულ იქნა 835 ლარით ნაკლები თანხა.

ასევე ივნისის თვეში რეალური დასაბეგრი ბრუნვა შეადგენდა 370436 ლარს, ხოლო სახელმწიფო ბიუჯეტის კუთვნილი დღგ-ს გადასახადი – 21185 ლარს. დეკლარაციაში ნაჩვენებია 320480 ლარის დასაბეგრი ბრუნვა, საიდანაც ბიუჯეტის კუთვნილი თანხა შეადგენდა 11194 ლარს, ე.ი. დეკლარირებულ იქნა 9991 ლარით ნაკლები.

ივლისის თვის დეკლარაციაში ნაჩვენებია 307995 ლარის დასაბეგრი ბრუნვა, ხოლო ბიუჯეტის კუთვნილ თანხად – 13006 ლარი, მაშინ, როცა რეალური დასაბეგრი ბრუნვა შეადგენდა 412809 ლარს, ბიუჯეტის კუთვნილი დღგ-ს გადასახადი – 33969 ლარს, ე.ი. დეკლარაციაში ნაჩვენებია 20963 ლარით ნაკლები გადასახადი.

აგვისტოს თვეში რეალური დასაბეგრი ბრუნვა შეადგენდა 424863 ლარს, ხოლო ბიუჯეტის კუთვნილი დღგ-ს გადასახადი – 24664 ლარს. დღგ-ს ყოველთვიურ დეკლარაციაში, ვ. გ.-ის მითითებით, დასაბეგრ ბრუნვად ნაჩვენებია 327445 ლარი, ხოლო ბიუჯეტის კუთვნილ გადასახადად – 5180 ლარი, ე.ი. დეკლარირება გაუკეთდა 19884 ლარით ნაკლებ გადასახადს. ყველა აღნიშნული დეკლარაცია ხელმოწერილია ვ. გ.-ის მიერ.

საბრალდებო დასკვნის თანახმად, 2000 წლის სექტემბრის თვეში „თბილგაზის“ ფინანსურმა დირექტორმა დ. ნ.-მა, „თბილგაზის“ ცუდი ფინანსური მდგომარეობის საბაბით, ხელოვნურად შემცირა დამატებითი ღირებულების გადასახადით დასაბეგრი ბრუნვა, კერძოდ, მითითებულ თვეში დღგ-ს გადასახადით დასაბეგრი ბრუნვა, 30%-იანი ტექნიკური დანაკარგის გათვალისწინებით, შეადგენდა 510399 ლარს, საიდანაც ჩათვლების გათვალისწინებით, სახელმწიფო ბიუჯეტის კუთვნილი თანხა დღგ-ს სახით უნდა ყოფილიყო 100146 ლარი, ფაქტობრივად კი დღგ-ს გადასახადის ყოველთვიურ დეკლარაციაში, რომელზედაც იგი აწერდა ხელს, ტექნიკური დანაკარგების 30%-ზე ზევით ხელოვნურად გაზრდის გზით დასაბეგრი ბრუნვა აჩვენა გაცილებით ნაკლები – 398820 ლარი. მან ჩათვლების გათვალისწინებით, სახელმწიფო ბიუჯეტის კუთვნილ დღგ-ს გადასახადში აჩვენა 19418 ლარი, ე.ი. დღგ-ს გადასახადში დეკლარირება გაუკეთა 80728 ლარით ნაკლებ გადასახადს.

საბრალდებო დასკვნის თანახმად, სულ 2000 წლის განმავლობაში ვ. გ.-სა და დ. ნ.-ის მიერ მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციაში დეკლარირებული არ იყო და დღგ-ს გადასახადი შემცირებულ იქნა 187418 ლარით.

წინასწარმა გამოძიებამ თავის მიერ დადგენილ გარემოებებს მისცა სამართლებრივი შეფასება და საბრალდებო დასკვნით მიიჩნია, რომ როგორც ვ. გ.-ის, ასევე დ. ნ.-სათვის

კარგად იყო ცნობილი, რომ მოსახლეობის მიერ დატაცებული ბუნებრივი აირი არ შედიოდა ტექნიკურ დანაკარგებში, მაგრამ, მიუხედავად ამისა, მათ დატაცებული აირის ოდენობა შეგნებულად უჩვენეს ტექნიკურ დანაკარგად. საბრალოდ დასკვნის თანახმად, ტექნიკური დანაკარგი არ აღემატება 30%-ს, თვით ტექნიკური დანაკარგი კი წარმოადგენს მილებიდან, ჩამკეტი არმატურიდან, გაზის ქსელის სხვა აუცილებელი დანადგარიდან გაზის გაჟონვის, ასევე ავარიის დროს და მისი აღდგენისას არსებულ დანაკარგებს. საბრალოდ დასკვნის თანახმად, 30%-იანი დანაკარგის ზემოთ ნაჩვენები დანაკარგი უკვე არის მოსახლეობისათვის მიწოდებული და რეალურად მოხმარებული გაზი, რომელიც მოსახლეობის მიერ იქნა დატაცებული. ბრალოდების მხარის აზრით, ვინაიდან გაზი რეალურად მილსადენების მეშვეობით მიწოდა მოსახლეობას, იგი უნდა დაბეგრულიყო. საბრალოდ დასკვნის შესაბამისად, ის გარემოება, რომ ვ. გ.-მა და დ. ნ.-მა იცოდნენ, რომ ტექნიკურ დანაკარგს არ წარმოადგენდა მოსახლეობისათვის მიწოდებული და მოსახლეობის მიერ დატაცებული აირი და მიუხედავად ამისა, იგი მაინც უჩვენეს ტექნიკურ დანაკარგებში, ადასტურებს მათ განზრახვას, თავი აერიდებინათ განსაკუთრებით დიდი ოდენობით დამატებითი ღირებულების გადასახადისათვის.

ვაკე-საბურთალოს რაიონული სასამართლოს 2003 წლის 28 ივლისის განაჩენით ვ. გ. და დ. ნ. წარდგენილ ბრალოდებებში გამართლდნენ. თბილისის საოლქო სასამართლოს 2000 წლის 3 ნოემბრის განაჩენით რაიონული სასამართლოს გამამართლებელი განაჩენი ვ. გ.-ისა და დ. ნ.-ის მიმართ დარჩა უცვლელად.

სააპელაციო პალატამ სამართლებრივი შეფასება მისცა წინასწარი და სასამართლო გამოძიებით დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს და მიიჩნია, რომ სააქციო საზოგადოებაზე გადასახადის დარიცხვა და ფინანსური სანქციებისა და საურავების გავრცელება არამართლზომიერია, რადგანაც დანაკარგები და დანაკლისი სხვადასხვა, არაიდენტიური ცნებებია და მათი გაიგივება ერთმანეთთან, შესაბამისი ნორმატიული აქტის გარეშე, არამართლზომიერია.

სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ წინასწარი გამოძიებისას არასწორად განიმარტა ტექნიკური დანაკარგის ცნება და არასწორად იქნა მიჩნეული, რომ ტექნიკურ დანაკარგში იგულისხმება მხოლოდ წმინდა ტექნიკური დანაკარგი, მილებიდან გაზის გაჟონვა და ა. შ. სააპელაციო პალატამ შეაფასა საქმეში არსებული მტკიცებულებები და დაასკვნა, რომ „დანაკარგში“ ან „ტექნოლოგიურ დანაკარგში“ მოიაზრება არა მხოლოდ ტექნიკური ხასიათის დანაკარგი, არამედ – მოსახლეობის მიერ დატაცებული აირიც, რომლის მოხმარებაც მრიცხველებზე ასახული არ არის და არც კონკრეტული მოხმარებელია დადგენილი. სააპელაციო პალატის განმარტებით, ეს არის „კომერციული დანაკარგი, რომელიც „ტექნიკურთან“ ერთად მთლიანობაში შეადგენს ე. წ. „ტექნოლოგიურ დანაკარგს“. აქედან გამომდინარე, სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ ვ. გ. და დ. ნ. სწორად აღრიცხავდნენ ბუნებრივი აირის მოცულობის ტექნოლოგიურ დანაკარგს, რომელშიც შედიოდა 30%-მდე ტექნიკური დანაკარგი და ამ ზღვარს ზემოთ არსებული კომერციული დანაკარგი. აღნიშნული დასკვნა სააპელაციო პალატამ გააკეთა საქმის მასალებისა და საგადასახადო კოდექსის 224-ე, 106-ე, 223-ე მუხლების საფუძველზე. სააპელაციო პალატამ შეფასება მისცა საქმეში არსებულ საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის 2000 წლის 14 ივნისის, 2001 წლის 6 დეკემბრისა და თბილისის კონტროლის პალატის 2000 წლის 31 ოქტომბრის შემოწმების აქტებს, რომელთა შესაბამისადაც, სს „თბილგაზს“ ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით გადასახდელად დაეკისრა 3.099.544 ლარი, მათ შორის, დღე-ის

ნაწილში –1.947.551 ლარი. სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ შემოწმების აქტებში გადასახადების დარიცხვის საფუძველად არასწორად იქნა მიჩნეული ზენორმატიული დანაკარგების გამომწვევი მიზეზების დაუდგენლობა. სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ ამ აქტებში ასევე არასწორად იქნა გაკეთებული დასკვნა იმის შესახებ, რომ ზემოთ მითითებული საფუძველით ე.წ. დანაკარგები, საგადასახადო კოდექსის 223-ე მუხლის მეოთხე ნაწილის მიხედვით, უნდა ჩაითვალოს დანაკლისად ანუ მიწოდებად და დაიბეგროს მოქმედი წესის შესაბამისად. სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ მითითებულ აქტებში გაკეთებული ასეთი დასკვნით უგულებელყოფილია საგადასახადო კოდექსის 224-ე მუხლის მეორე ნაწილის მოთხოვნა, რომლის თანახმადაც, გადასახადის დარიცხვა უნდა მოხდეს მოკვლეული მასალების საფუძველზე. სააპელაციო პალატამ ჩათვალა, რომ ასეთი მოკვლევა მითითებული აქტების შემდგენ პირებს არ ჩაუტარებიათ, ხოლო ჩატარებული გამოძიებით კი დადგინდა ზენორმატიული დანაკარგების წარმოშობის საფუძველი, კერძოდ, ეს საფუძველი იყო მოსახლეობის მიერ გაზის დატაცება. სააპელაციო პალატამ ჩათვალა, რომ, ვინაიდან გამოძიებით დადგინდა ზენორმატიული დანაკარგების გამომწვევი მიზეზები, კერძოდ კი მოსახლეობის მიერ გაზის დატაცების ფაქტი, ამიტომ საგადასახადო კოდექსის 106-ე მუხლიდან გამომდინარე, რომლის შესაბამისადაც ელექტრო ან თბოენერჯის, ბუნებრივი გაზის ან წყლის მიწოდების ადგილად ითვლება საქონლის მიღების ადგილი, გაზი მიწოდებულად ვერ ჩაითვლება. აქედან გამომდინარე, სააპელაციო პალატამ განმარტა, რომ, ვინაიდან ვერ დადგინდა ბუნებრივი აირის მიმღები პირი, ამიტომ არც აირის მიწოდება არსებობს და, შესაბამისად, მოხმარებული აირის რაოდენობა დღგ-თი არ უნდა დაიბეგროს. სააპელაციო პალატამ ასევე განმარტა ის, რომ 2001 წლის პირველ დეკემბრამდე არ არსებობდა რაიმე ნორმატიული აქტი, რომელშიც განმარტებული იქნებოდა, რომ დაბეგვრას ექვემდებარებოდა რეალიზებული გაზის ის რაოდენობაც, რომლის დებიტორი ან მიმთვისებელიც არ არის დადგენილი. სააპელაციო პალატის განმარტებით, მართალია, 2000 წლის 10 ნოემბერს კანონით „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში დამატების შეტანის შესახებ“ კოდექსის 29-ე მუხლს დაემატა 30-ე ნაწილი, რომლის შესაბამისადაც გაზის მიმართ დანაკლისად ჩაითვლება სხვაობა შეძენილ და რეალიზებულ ფასეულობათა შორის, თუ ვერ დგინდება დებიტორი ან მიმთვისებელი და ეს დანაკლისი განიხილება, როგორც მისი აღმოჩენის მომენტში ნაღდი ანგარიშსწორებით განხორციელებული მიწოდება, მაგრამ, ვინაიდან კანონში შეტანილი ეს დამატება ძალაში შევიდა 2000 წლის 1 დეკემბრიდან, მხოლოდ ამ დღიდან ხდება ბუნებრივი აირის რეალიზაციის პროცესში წარმოშობილი დანაკარგების მოქცევა დანაკლისის რეჟიმში და, შესაბამისად, ამ დღიდან ექვემდებარება იგი დამატებითი ღირებულების გადასახადით დაბეგვრას.

სააპელაციო პალატამ მიიჩნია: საქმეში არ მოიპოვება რაიმე მტკიცებულება იმის თაობაზე, რომ ვ. გ.-სა და დ. ნ.-ს ჰქონდათ გადასახადების გადახდისათვის თავის არიდების განზრახვა. სააპელაციო პალატამ, ზემოთ მითითებულიდან გამომდინარე, დადგენილად მიიჩნია, რომ 2000 წლის იანვარში, მაისში, ივნისში, ივლისში, აგვისტოსა და სექტემბერში საგადასახადო მონაცემები სრულად იყო ასახული და დეკლარირებული სს „თბილგაზის“ მიერ საგადასახადო სამსახურში და განმარტა, რომ 2000 წლის იანვრიდან - დეკემბრამდე პერიოდში, ე.ი. საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შეტანამდე, ზენორმირებული დანაკარგები არ შეიძლებოდა ჩათვლილიყო, როგორც მიწოდება და დაბეგრილიყო დამატებითი ღირებულების გადასახადით, როგორც დანაკლისი.

კასატორი – საქართველოს გენერალური პროკურატურის პროკურორი გ. შარიქაძე საკასაციო საჩივრით ითხოვს სააპელაციო პალატის გამამართლებელი განაჩენის გაუქმებას და საქმის ხელახალი განხილვისათვის იმავე სასამართლოს სხვა შემადგენლობისათვის გადაგზავნას. კასატორის მითითებით, სააპელაციო პალატამ არასწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა წინასწარი და სასამართლო გამოძიებისას დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს და არასწორად განმარტა, რომ ზენორმირებული დანაკარგები არ შეიძლებოდა ჩათვლილიყო, როგორც მიწოდება და დაბეგრილიყო დამატებითი ღირებულების გადასახადით. კასატორის მითითებით, როგორც ვ. გ.-ის, ასევე დ. ნ.-სათვის კარგად იყო ცნობილი, რომ მოსახლეობის მიერ დატაცებული ბუნებრივი აირი არ შედიოდა ტექნიკურ დანაკარგებში, მაგრამ, მიუხედავად ამისა, მათ დატაცებული აირის ოდენობა შეგნებულად უჩვენეს ტექნიკურ დანაკარგებში. კასატორის მითითებით, ტექნიკური დანაკარგი არ აღემატება 30%-ს, თვით ტექნიკური დანაკარგი კი წარმოადგენს მილებიდან, ჩამკეტი არმატურიდან, გაზის ქსელის სხვა აუცილებელი დანადგარიდან გაზის გაჟონვას, ასევე ავარიის დროს და მისი აღდგენისას არსებულ დანაკარგებს. კასატორის განმარტებით, 30%-იანი დანაკარგის ზემოთ ნაჩვენები დანაკარგი უკვე არის მოსახლეობისათვის მიწოდებული და რეალურად მოხმარებული გაზი, რომელიც მოსახლეობის მიერ იქნა დატაცებული, ასევე, ვინაიდან გაზი რეალურად მილსადენების მეშვეობით მიეწოდა მოსახლეობას, იგი უნდა დაბეგრილიყო. კასატორის მითითებით, ის გარემოება, რომ ვ. გ.-მა და დ. ნ.-მა იცოდნენ, რომ ტექნიკურ დანაკარგს არ წარმოადგენდა მოსახლეობისათვის მიწოდებული და მოსახლეობის მიერ დატაცებული აირი და, მიუხედავად ამისა, იგი მაინც უჩვენეს ტექნიკურ დანაკარგებში, ადასტურებს მათ განზრახვას, თავი აერიდებინათ განსაკუთრებით ღიდი ოდენობით დამატებითი ღირებულების გადასახადისათვის.

პროკურორმა ი. წიკლაურმა მხარი დაუჭირა საკასაციო საჩივარს.

გამართლებულის – დ. ნ.-ის ინტერესების დამცველმა ადვოკატმა მ. ს.-მ მხარი არ დაუჭირა საკასაციო საჩივარს და მოითხოვა სააპელაციო პალატის გამამართლებელი განაჩენის უცვლელად დატოვება. ადვოკატის განმარტებით, 30%-ზე მეტი დანაკარგი წარმოადგენდა ე. წ. ტექნოლოგიურ და არა – ტექნიკურ დანაკარგს, რომელიც მოიცავს როგორც ტექნიკურ, ასევე კომერციულ დანაკარგსაც. ადვოკატის მითითებით, დანაკარგის ცნებასთან დაკავშირებით საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ტერმინს – „ტექნიკურს“ საერთოდ არ იცნობს. დაბეგვრის ერთიანი რეჟიმი მოქმედებს მთლიანად დანაკარგებთან მიმართებაში, მიუხედავად იმისა, ტექნიკურია ეს დანაკარგი, თუ – არატექნიკური. ადვოკატის მითითებით, 2001 წლის პირველ დეკემბრამდე არ არსებობდა რაიმე ნორმატიული აქტი, რომელშიც განმარტებული იქნებოდა, რომ დაბეგვრას ექვემდებარებოდა რეალიზებული გაზის ის რაოდენობაც, რომლის დებიტორი ან მიმთვისებელიც არ არის დადგენილი. ადვოკატის მითითებით, სააპელაციო პალატამ სწორად განმარტა ის, რომ, მართალია, 2000 წლის 10 ნოემბერს კანონით „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში დამატების შეტანის შესახებ“ კოდექსის 29-ე მუხლს დაემატა 30-ე ნაწილი, რომლის შესაბამისადაც გაზის მიმართ დანაკლისად ჩაითვლება სხვაობა შეტანილ და რეალიზებულ ფასეულობათა შორის, თუ ვერ დგინდება დებიტორი ან მიმთვისებელი და ეს დანაკლისი განიხილება, როგორც მისი აღმოჩენის მომენტში ნაღდი ანგარიშსწორებით განხორციელებული მიწოდება, მაგრამ, ვინაიდან კანონში შეტანილი ეს დამატება ძალაში შევიდა 2000 წლის 1 დეკემბრიდან, მხოლოდ ამ დღიდან ხდება ბუნებრივი აირის რეალიზაციის პროცესში წარმოშობილი

დანაკარგების მოქცევა დანაკლისის რეჟიმში და, შესაბამისად, ამ დღიდან ექვემდებარება იგი დამატებითი ღირებულების გადასახადით დაბეგვრას.

გამართლებულმა დ. ნ.-მა მხარი არ დაუჭირა საკასაციო საჩივარს და მოითხოვა გამამართლებელი განაჩენის უცვლელად დატოვება.

გამართლებულმა ვ. გ.-მა მხარი არ დაუჭირა საკასაციო საჩივარს და მოითხოვა გამამართლებელი განაჩენის უცვლელად დატოვება. გამართლებულ ვ. გ.-ის განმარტებით, მას რაიმე დანაშაული არ ჩაუდენია, იგი კანონიერად უჩვენებდა მოსახლეობის მიერ დატაცებულ გაზს ტექნოლოგიურ დანაკარგში. ვ. გ.-ის განმარტებით, მას არასწორად მიაჩნდა და მიაჩნია მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის 2001 წლის 6 დეკემბრის აქტი, იმ საფუძველზე, რომ დანაკარგი არ შეიძლება ჩაითვალოს დანაკლისად. ვ. გ.-ის განმარტებით, მან ეს აქტი გაასაჩივრა მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციაში, სადაც კომისიის წევრთა ხმები გაიყო და ნაწილმა მის მოსაზრებას დაუჭირა მხარი. მათ ჩათვალეს, რომ, ვინაიდან დანაკლისის ცნებას 2000 წლის 10 ნოემბრამდე საგადასახადო კოდექსი არ განმარტავდა, აქედან გამომდინარე, კოდექსი ზენორმატიულ დანაკარგს დანაკლისად არ განიხილავდა.

ს ა მ ო ტ ი ვ ა ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი :

პალატამ მოუსმინა მხარეებს, შეისწავლა საქმეში არსებული მასალები და მიაჩნია, რომ თბილისის საოლქო სასამართლოს სისხლის სამართლის საქმეთა სააპელაციო პალატის გამამართლებელი განაჩენი ვ. გ.-ისა და დ. ნ.-ის მიმართ უნდა გაუქმდეს და სისხლის სამართლის საქმე დამატებითი გამოძიების ჩასატარებლად დაუბრუნდეს საქართველოს გენერალურ პროკურატურას შემდეგ გარემოებათა გამო: როგორც საქმის მასალებით არის დადგენილი, სააპელაციო პალატამ განმარტა ცნებები: „დანაკარგი“ და „დანაკლისი“ და მიიჩნია, რომ ტექნიკურ დანაკარგში არ იგულისხმება მხოლოდ წმინდა ტექნიკური დანაკარგი, მიღებიდან გაზის გაჟონვა და ა. შ. სააპელაციო პალატის განმარტებით, „დანაკარგში“ ან „ტექნოლოგიურ დანაკარგში“ მოიაზრება არა მხოლოდ ტექნიკური ხასიათის დანაკარგი, არამედ – მოსახლეობის მიერ დატაცებული აირიც, რომლის მოხმარებაც მრიცხველზე ასახული არ არის და არც კონკრეტული მომხმარებელია დადგენილი. სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ ეს არის „კომერციული დანაკარგი“, რომელიც „ტექნიკურთან“ ერთად მთლიანობაში შეადგენს ე. წ. „ტექნოლოგიურ დანაკარგს“. აქედან გამომდინარე, სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ ვ. გ. და დ. ნ. სწორად აღრიცხავდნენ ბუნებრივი აირის მოცულობის ტექნოლოგიურ დანაკარგს, რომელშიც შედიოდა 30%-მდე ტექნიკური დანაკარგი და ამ ზღვარს ზემოთ არსებული კომერციული დანაკარგი. აღნიშნული დასკვნა სააპელაციო პალატამ გამოიტანა საქმის მასალებისა და საგადასახადო კოდექსის 224-ე, 106-ე, 223-ე მუხლების საფუძველზე. სააპელაციო პალატამ შეფასება მისცა საქმეში არსებულ საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის 2000 წლის 14 ივნისის, 2001 წლის 6 დეკემბრისა და თბილისის კონტროლის პალატის 2000 წლის 31 ოქტომბრის შემოწმების აქტებს, რომელთა შესაბამისადაც, სს „თბილგაზს“ ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით გადასახდელად დაეკისრა 3.099.544 ლარი, მათ შორის, დღ-ის ნაწილში – 947.551 ლარი. სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ შემოწმების აქტებში გადასახადების დარიცხვის საფუძველად არასწორად იქნა მიჩნეული ზენორმატიული დანაკარგების გამომწვევი მიზეზების დაუდგენლობა. მან ჩათვალა, რომ ამ აქტებში ასევე არასწორად იქნა გაკეთებული დასკვნა იმის შესახებ, რომ ზემოთ მითითებული საფუძველით

ე.წ. დანაკარგები, საგადასახადო კოდექსის 223-ე მუხლის მეოთხე ნაწილის მიხედვით, უნდა ჩაითვალოს დანაკლისად ანუ მიწოდებად და დაიბეგროს მოქმედი წესის შესაბამისად. სააპელაციო პალატის აზრით, მითითებულ აქტებში გაკეთებული ასეთი დასკვნით უგულებელყოფილია საგადასახადო კოდექსის 224-ე მუხლის მეორე ნაწილის მოთხოვნა, რომლის თანახმადაც, გადასახადის ღარიცხვა უნდა მოხდეს მოკვლეული მასალების საფუძველზე. სააპელაციო პალატამ ჩათვალა, რომ ასეთი მოკვლევა მითითებული აქტების შემდგენ პირებს არ ჩაუტარებიათ, ხოლო ჩატარებული გამოძიებით კი დადგინდა ზენორმატიული დანაკარგების წარმოშობის საფუძველი, კერძოდ, ეს საფუძველი იყო მოსახლეობის მიერ გაზის დატაცება. სააპელაციო პალატა თვლის, რომ, ვინაიდან გამოძიებით დადგინდა ზენორმატიული დანაკარგების გამომწვევი მიზეზები, კერძოდ კი – მოსახლეობის მიერ გაზის დატაცების ფაქტი, ამიტომ საგადასახადო კოდექსის 106-ე მუხლიდან გამომდინარე, რომლის შესაბამისადაც ელექტრო ან თბოენერჯის, ბუნებრივი გაზის ან წყლის მიწოდების ადგილად ითვლება საქონლის მიღების ადგილი, გაზი მიწოდებულად ვერ ჩაითვლება. აქედან გამომდინარე, სააპელაციო პალატამ განმარტა, რომ, ვინაიდან ვერ დადგინდა ბუნებრივი აირის მიმღები პირი, ამის გამო, არც აირის მიწოდება არსებობს და, შესაბამისად, მოხმარებული აირის რაოდენობა დღგ-თი არ უნდა დაიბეგროს. სააპელაციო პალატის განმარტებით, 2001 წლის პირველ დეკემბრამდე არ არსებობდა რაიმე ნორმატიული აქტი, რომელშიც განმარტებული იქნებოდა, რომ დაბეგვრას ექვემდებარებოდა რეალიზებული გაზის ის რაოდენობაც, რომლის დებიტორი ან მიმთვისებელიც არ არის დადგენილი. სააპელაციო პალატის პოზიციით, მართალია, 2000 წლის 10 ნოემბრის კანონით „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში დამატების შეტანის შესახებ“ კოდექსის 29-ე მუხლს დაემატა 30-ე ნაწილი, რომლის შესაბამისადაც, გაზის მიმართ დანაკლისად ჩაითვლება სხვაობა შეძენილ და რეალიზებულ ფასეულობათა შორის, თუ ვერ დგინდება დებიტორი ან მიმთვისებელი და ეს დანაკლისი განიხილება, როგორც მისი აღმოჩენის მომენტში ნაღდი ანგარიშსწორებით განხორციელებული მიწოდება, მაგრამ, ვინაიდან კანონში შეტანილი ეს დამატება ძალაში შევიდა 2000 წლის 1 დეკემბრიდან, მხოლოდ ამ დღიდან ხდება ბუნებრივი აირის რეალიზაციის პროცესში წარმოშობილი დანაკარგების მოქცევა დანაკლისის რეჟიმში და, შესაბამისად, ამ დღიდან ექვემდებარება იგი დამატებითი ღირებულების გადასახადით დაბეგვრას.

დღი პალატა თვლის, რომ სააპელაციო პალატა გასცდა მისი უფლებამოსილების ფარგლებს, როდესაც განმარტა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 29-ე, 106-ე, 223-ე და 224-ე მუხლებით გათვალისწინებული ნორმები, ვინაიდან დავა, რომელიც წარმოიშვა იმასთან დაკავშირებით, თუ რა იგულისხმება „დანაკლისის“ ცნებაში, ასევე დავა, უნდა დაბეგრილიყო თუ არა გამოძიებით დადგენილი მოსახლეობის მიერ დატაცებული გაზი ანუ გაზის ის ოდენობა, რომელიც აღემატება საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტის სამეცნიერო-საწარმოო ცენტრის – „კლიმატგაზენერჯოს“ დასკვნით დადგენილ 30%-ს და რომელიც ვ. გ.-ისა და დ. ნ.-ის მითითებით არ დაიბეგრა, ასევე დავა საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის 2000 წლის 14 ივნისის, 2001 წლის 6 დეკემბრისა და თბილისის კონტროლის პალატის 2000 წლის 31 ოქტომბრის შემოწმების აქტების საფუძველიანობისა და კანონიერების საკითხის შესახებ განეკუთვნება ადმინისტრაციულ სამართალწარმოების წესით განსჯად დავათა კატეგორიას და უნდა განხილულიყო ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა პალატის ან კოლეგიის მიერ. დღეისათვის აღნიშნულ დავაზე მიმდინარეობს საკასაციო წარმოება

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა საკასაციო პალატაში.

პალატა თვლის, რომ დამატებითი გამოძიების დროს სრულყოფილად უნდა გაირკვეს შემდეგი საკითხები: მართალია, საბრალდებო დასკვნაში მითითებულია, რომ ვ. გ.-მა და დ. ნ.-მა განზრახეს, არაერთგზის თავი აერიდებინათ განსაკუთრებით დიდი ოდენობით დამატებითი ღირებულების გადახდისათვის და განზრახვის განსახორციელებლად ისინი ფაქტობრივად მოსახლეობისათვის მიწოდებულ ბუნებრივი აირის ნაწილს უჩვენებდნენ იმ ტექნიკურ დანაკარგებში, რაც დამატებითი ღირებულებით დაბეგვრას არ ექვემდებარება, მაგრამ საბრალდებო დასკვნის აღწერილობით-სამოტივაციო ნაწილში არ არის ჩამოყალიბებული დანაშაულის სრულყოფილი გარემოებანი და მტკიცებულებანი, რომლებიც დაადასტურებდნენ ვ. გ.-სა და დ. ნ.-ის ბრალეულობას. პალატა აღნიშნავს, რომ სსკ-ის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის შემადგენლობის ერთ-ერთ აუცილებელ ელემენტს წარმოადგენს განზრახვა. გადასახადებისათვის თავის არიდება ყოველთვის არ ნიშნავს დანაშაულებრივ ქმედებას. გადასახადებისათვის თავის არიდება მხოლოდ მაშინ იძლევა სსკ-ის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის შემადგენლობას, თუ პირი განზრახ შეგნებულად ახდენს მოგების (შემოსავლის) ან გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტების დამალვას ან შემცირებას, რათა თავი აარიდოს გადასახადების გადახდას. საბრალდებო დასკვნაში არაფერია ნათქვამი იმის თაობაზე, თუ რით დასტურდება ვ. გ.-სა და დ. ნ.-ის განზრახვა, თავი აერიდებინათ გადასახადებისათვის. გამოძიებას არ უმსჯელია იმის თაობაზე, ვ. გ.-მა და დ. ნ.-მა განზრახ შეგნებულად აარიდეს თუ არა თავი გადასახადებს, მათი ნება მიმართული იყო თუ არა ასეთი მართლსაწინააღმდეგო ქმედების ჩადენისაკენ, თუ მათი მხრიდან ადგილი ჰქონდა მართლწინააღმდეგობის შეგნების არარსებობას, რაც განზრახვის და, შესაბამისად, ბრალის გამომრიცხველი გარემოებაა. განზრახვის არსებობის უტყუარად დადგენას გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს მათი ბრალეულობის დასადგენად და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის საკითხის გადასაწყვეტად. ხოლო, რაც შეეხება გადასახადების გადახდის საკითხს, უნდა მოხდეს თუ არა გადასახადების გადახდა და რა ოდენობით, ეს საკითხი სცილდება სისხლისსამართლებრივი იურისდიქციის სფეროს და უნდა გადაწყდეს ადმინისტრაციული სამართალწარმოების გზით.

საბრალდებო დასკვნაში ვ. გ.-სა და დ. ნ.-ის ბრალეულობის ერთ-ერთ მტკიცებულებად მოყვანილია მათივე ჩვენებები, სადაც ისინი განმარტავენ, რომ აბონენტები რეალურად მოიხმარდნენ იმაზე მეტ გაზს, ვიდრე ეს აღრიცხული იყო მათ მრიცხველებზე, რომ ბალანსზე ზევით ნაჩვენები გაზის რაოდენობა იყო „თბილგაზის“ სხვადასხვა აბონენტთა მიერ ფაქტობრივად მოხმარებული, რაც მათ მიუმატეს ტექნიკურ დანაკარგს. ვ. გ. და დ. ნ. დღესაც არ უარყოფენ ამ გარემოებას. აქედან გამომდინარე, პალატა თვლის, რომ დამატებითი გამოძიებისას უნდა დადგინდეს, რა ნორმატიული აქტით ხელმძღვანელობდნენ ვ. გ. და დ. ნ., როდესაც მოსახლეობის მიერ დატაცებულ გაზს აღრიცხავდნენ ტექნოლოგიურ დანაკარგებში; რა წესითა და ფორმით ხდებოდა აღრიცხვა-ანგარიშგება. საბრალდებო დასკვნაში არ არის მსჯელობა იმის თაობაზე, რომ ვ. გ.-ისა და დ. ნ.-ის ღირეპტორად დანიშნვამდე, იბეგრებოდა თუ არა მოსახლეობის მიერ დატაცებული გაზი და თუ იბეგრებოდა, რა საფუძველით არ უჩვენებდნენ ვ. გ. და დ. ნ. დატაცებულ გაზს დასაბეგრი ოდენობაში.

ამდენად, გამოძიებით უნდა დადგინდეს: ვ. გ. და დ. ნ. განზრახ შეგნებულად არასწორად, დადგენილი წესის საწინააღმდეგოდ აწარმოებდნენ თუ არა აღრიცხვა-ანგარიშგებას; რითი იყო გამოწვეული და რა მიზანს ისახავდა მათი ქმედებები.

პალატა თვლის, რომ აღნიშნული საკითხების გარკვევის შემდეგ გამოძიებამ სამართლებრივი შეფასება უნდა მისცეს დადგენილ გარემოებებს, მოპოვებულ მტკიცებულებებს და მიიღოს კანონის შესაბამისი გადაწყვეტილება.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი :

პალატამ იხელმძღვანელა „საქართველოს უზენაესი სასამართლოს შესახებ“ ორგანული კანონის მე-9, მე-10 მუხლებით, საქართველოს სსსკ-ის 561-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით, 568-ე მუხლით და

დ ა ა დ გ ი ნ ა :

თბილისის საოლქო სასამართლოს სისხლის სამართლის საქმეთა სააპელაციო პალატის 2003 წლის 3 ნოემბრის გამამართლებელი განაჩენი ვ. გ.-ისა და დ. ნ.-ის მიმართ გაუქმდეს და საქმე დამატებითი გამოძიების ჩასატარებლად დაუბრუნდეს საქართველოს გენერალურ პროკურატურას.