

საგადასახადო დაჯიბი

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

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი
ადმინისტრაციულ საქმეებზე
2017, №3

Decisions of the Supreme Court of Georgia
on Administrative Cases
(in Georgian)
2017, №3

Entscheidungen des Obersten Gerichts von Georgien
in Verwaltungssachen
(in der georgischen Sprache)
2017, №3

Решения Верховного Суда Грузии
по административным делам
(на грузинском языке)
2017, №3

გადაწყვეტილებების შერჩევასა
და დამუშავებაზე პასუხისმგებელი **ლიანა ლომიძე**

ტექნიკური რედაქტორი **მარიკა მაღალაშვილი**

რედაქციის მისამართი: 0110, თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების
ქ. №32, ტელ: 298-21-03; www.supremecourt.ge

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

**1. ზედმიტად გადახდილი გადასახადის უკან
დაბრუნების მოთხოვნის ხანდაზმულობა 1997 წლის
საგადასახადო კოდექსის მიხედვით**

**გადაწყვეტილება
საქართველოს სასჯელით**

№ბს-680-672(კ-15)

10 მაისი, 2016 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამარ-
თლებრივი აქტის ბათილად ცნობა, თანხის დაკისრება

აღწერილობითი ნაწილი:

ნ. ჩ-ემ 2014 წლის 20 ნოემბერს სასარჩელო განცხადებით მიმართა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 21 ოქტომბრის №43907 ბრძანების ბათილად ცნობა და მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის ინდ. მეწარმე „ნუ. ჩ-ის“ პირადი აღრიცხვის ბარათზე არსებული ზედმეტობის – 5 500 ლარის მოსარჩელის (მემკვიდრის) ნ. ჩ-ისთვის დაბრუნების დავალება მოითხოვა.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ 2006 წლის 3 მარტს გარდაიცვალა ნუ. ჩ-ე (პ/ნ ...), რომელიც რეგისტრირებული იყო ინდ. მეწარმედ და მინიჭებული ჰქონდა საიდენტიფიკაციო კოდი – 2006 წლის 1 მაისს მოსარჩელემ განცხადებით მიმართა ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციას და მოითხოვა აწ. გარდაცვლილი ნუ. ჩ-ის ამორიცხვა გადამხდელთა რეესტრიდან, ამასთან წარადგინა 2005 წლის დეკლარაცია. 2006 წლის 15 ივნისს წერილით მიმართა ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციას და ნუ. ჩ-ის პირადი აღრიცხვის ბარათზე არსებული ზედმეტობის – 5500 ლარის დაბრუნება მოითხოვა, რაც რეაგირების გარეშე იქნა დატოვებული. ამის შემდეგ კვლავ მიმართა მოპასუხეს ზემოაღნიშნული მოთხოვნით, თუმცა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა უარი უთხრა ფულადი თანხის დაბრუნებაზე.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2015 წლის 19 თებერვლის გადაწყვეტილებით ნ. ჩ-ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა. აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ნ. ჩ-ემ.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 16 ივნისის გადაწყვეტილებით ნ. ჩ-ის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა; გაუქმდა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2015 წლის 19 თებერვლის გადაწყვეტილება; ნ. ჩ-ის სარჩელი დაკმაყოფილდა – ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 21 ოქტომბრის №43907 ბრძანება და დაევალა სსიპ შემოსავლების სამსახურს ინდ.მენარმე „ნუ. ჩ-ის“ დღგ-ს პირადი აღრიცხვის ბარათზე რიცხული ზედმეტად გადახდილი 5500 (ხუთი ათას ხუთასი) ლარის დაბრუნება ნ. ჩ-ის სასარგებლოდ.

სააპელაციო პალატამ მიუთითა შემდეგ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებზე: ნუ. ჩ-ე რეგისტრირებული იყო ინდ. მენარმედ საიდენტიფიკაციო კოდით – მისი როგორც გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე დამატებული ღირებულების გადასახადში ირიცხება ზედმეტობა თანხით – 5 500 ლარი, გადახდილი 2003 წლის 31 მაისს. ნუ. ჩ-ე გარდაიცვალა 2006 წლის 3 მარტს და მისი სამკვიდრო მიიღო პირველი რიგის მემკვიდრემ – ნ. ჩ-ემ, რომელმაც 2006 წლის 2 მაისს მიმართა ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციას წარადგინა 2005 წლის დეკლარაცია და მოითხოვა ნუ. ჩ-ის ამორიცხვა გადამხდელთა რეესტრიდან. 2006 წლის 15 ივნისს კი ნ. ჩ-ემ წერილით მიმართა ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციას და მოითხოვა მამკვიდრებლის, ინდ.მენარმე „ნუ. ჩ-ის“ პირადი აღრიცხვის ბარათზე დღგ-ში ზედმეტად გადახდილი 5 500 ლარის მისთვის დაბრუნება. 2014 წლის 17 სექტემბერს ნ. ჩ-ემ კვლავ მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა დღგ-ში ზედმეტად ჩარიცხული 5500 ლარის დაბრუნება. განმცხადებელს უარი ეთქვა 2014 წლის 24 სექტემბრის №21-11/67530 წერილით ხანდაზმულობის ვადის გასვლის გამო, რაზეც საჩივარი იქნა წარდგენილი შემოსავლების სამსახურში. 2014 წლის 21 ოქტომბრის №43907 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს დასაბუთება ხანდაზმულობის გამო სარჩელის უარყოფასთან დაკავშირებით და განმარტა, რომ 22/12/20046. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 145-ე მუხლის პირველი მუხლითა და მე-2 ნაწილის „ა“ პუნქტით, საგადასახადო დავის დაწყების მატერიალურ საფუძველს წარმოადგენდა საგადასახადო ორგანოს ან გადასახადის გადამხდელის /საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ ამ კოდექსით დადგენილი ვალდებულების დარღვევა. საგადასახადო დავის დაწყების ფორმალურ საფუძველს კი ქმნიდა საგადასახადო ორგანოს მიერ ამ კოდექ-

სის 81-ე მუხლით განსაზღვრული „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ შესრულებაზე უარი და შესაბამისი წერილობითი შესაგებლის წარდგენა ან ამ კარით განსაზღვრულ ვადაში მისი წარუდგენლობა. იმავე მუხლის მე-3 ნაწილით, ამ მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრული საფუძვლის არსებობისას გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს უფლება ჰქონდა, სადავო საკითხი გაესაჩივრებინა ამ კარით დადგენილი წესით და აერჩია საგადასახადო დავის გადამწყვეტის ფორმა. იმავე კოდექსის 147-ე მუხლის პირველი ნაწილით, თუ საგადასახადო ორგანო მთლიანად ან ნაწილობრივ უარს აცხადებდა „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ შესრულებაზე, იგი ვალდებული იყო, „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ მიღებიდან 15 კალენდარული დღის ვადაში მოთხოვნის წარმდგენი პირისათვის ამ კოდექსის 46-ე მუხლით დადგენილი წესით გაეგზავნა წერილობითი შესაგებელი. ამ ვადაში შესაგებლის გაუგზავნელობა ნიშნავდა „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ შესრულებაზე უარს. 81-ე მუხლის 1-ლი-მე-3 ნაწილებით „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა“ განმარტებული იყო, როგორც გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენილი მოთხოვნა, რომლის შესრულებაზეც სავალდებულო იყო ამ კოდექსით განსაზღვრულ შემთხვევებში და დადგენილი წესით. გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს უფლება ჰქონდა, საგადასახადო ორგანოსათვის წარედგინა „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა“, თუ დადგინდებოდა მისი წარდგენის საფუძვლის არსებობა. „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ წარდგენის საფუძველს წარმოადგენდა გადასახადის ან/და საურავის ზედმეტად გადახდილი თანხა. მითითებული კოდექსის მე-5 მუხლის შესაბამისად, „საგადასახადო მოთხოვნის“ (გადასახადის ან/და სანქციის თანხის დარიცხვის შესახებ) და „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ (ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების ან/და ჩათვლის თაობაზე) წარდგენის ხანდაზმულობის ვადა შეადგენდა 6 წელს, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ იყო გათვალისწინებული. ეს ვადა აითვლებოდა შესაბამისი ვალდებულების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან. სააპელაციო სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა 17/09/2010წ. საგადასახადო კოდექსის 2013 წლის 26 დეკემბრამდე მოქმედი რედაქციის 57-ე მუხლზეც, რომელიც განსაზღვრავდა გარდაცვლილი პირის საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების წესს და მიუთითებდა, რომ გარდაცვლილი პი-

რის საგადასახადო დავალიანებას გადაიხდის მისი მემკვიდრე სამკვიდრო ქონებაში მისი წილის პროპორციულად, სამკვიდრო მონუმობის მიღების დღიდან. საგადასახადო ორგანო ვალდებულია გარდაცვლილი პირის მემკვიდრეს გაუგზავნოს შეტყობინება, რომ გარდაცვლილი პირის მაგივრად გადაიხადოს საგადასახადო დავალიანება. გარდაცვლილი პირის მემკვიდრის არარსებობის ან მემკვიდრის მიერ მემკვიდრეობის მიღებაზე უარის თქმის შემთხვევაში, ან თუ გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანების მოცულობა აღემატება მემკვიდრეობით მიღებული ქონების ღირებულებას, საგადასახადო დავალიანების დარჩენილი თანხა ითვლება უიმედო საგადასახადო დავალიანებად და ჩამოინერება ამ კოდექსით დადგენილი წესით. თუ პირი აგრძელებს იმავე სამეწარმეო საქმიანობას, რომელსაც ახორციელებდა გარდაცვლილი მეწარმე ფიზიკური პირი, და ფაქტობრივად ფლობს მის ქონებას, იგი ვალდებულია ამის შესახებ აცნობოს საგადასახადო ორგანოს და გარდაცვლილი პირის მაგივრად გადაიხადოს საგადასახადო დავალიანება, მიუხედავად იმისა, მიიღებს თუ არა ამ ქონებას მემკვიდრეობით, აგრეთვე შეასრულოს გადასახადის გადამხდელის ამ კოდექსით გათვალისწინებული ყველა ვალდებულება. გარდა ამ მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა, გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანება არის მისი გარდაცვალების თარიღის მიხედვით არსებული საგადასახადო დავალიანება. აღნიშნულ ნორმას 26.12.2013წ. ცვლილებით დამატდა მე-9 ნაწილი, რომლითაც მემკვიდრის მიერ გარდაცვლილი პირის ზედმეტად გადახდილი გადასახადის/საწესდის თანხის დაბრუნების ან მომავალი გადასახადის ანგარიშში ჩათვლის მოთხოვნის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო არაუგვიანეს გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენიდან 3 თვისა: ა) ვალდებულია გარდაცვლილი პირის ზედმეტად გადახდილი გადასახადის/საწესდის თანხა ასახოს მემკვიდრის პირადი აღრიცხვის ბარათზე; ბ) უფლებამოსილია დაადგინოს პირის პირადი აღრიცხვის ბარათზე არსებული ზედმეტად გადახდილი თანხის საქართველოს კანონმდებლობასთან შესაბამისობა, მათ შორის, საგადასახადო შემონმების ჩატარებით; გ) უფლებამოსილია გარდაცვლილი პირის შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებების გამოვლენის შემთხვევაში შესაბამისი გადასახადის დარიცხვა განახორციელოს: გ.ა) მემკვიდრის პირადი აღრიცხვის ბარათზე, თუ მემკვიდრე აგრძელებს გარდაცვლილი პირის ეკონომიკურ საქმიანობას; გ.ბ) მემკვიდრის პირადი აღრიცხვის ბარათზე, არსებული ზედმეტად გადახდილი თანხის

ფარგლებში, თუ მემკვიდრე არ აგრძელებს გარდაცვლილი პირის ეკონომიკურ საქმიანობას; დ) ვალდებულია ამ ნაწილის „ა„ „გ“ ქვეუბნებით განსაზღვრული პროცედურების განხორციელების შემდეგ გარდაცვლილი პირის მემკვიდრეს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესით დაუბრუნოს ან მომავალი გადასახადის ანგარიშში ჩაუთვალოს გარდაცვლილი პირის ზედმეტად გადახდილი თანხა. სააპელაციო სასამართლომ, ისევე, როგორც პირველი ინსტანციის სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა საგადასახადო კოდექსის ყველა იმ ნორმაზე, რომელიც გადასახადის გადამხდელის მიერ ბიუჯეტში ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნებას და ამ მოთხოვნით საგადასახადო ორგანოსათვის მიმართვის წესს ითვალისწინებს, თუმცა საქალაქო სასამართლოსაგან განსხვავებით მიიჩნია, რომ მათი ერთობლივი შინაარსობრივი ანალიზით არ დგინდება, რომ ისინი არეგულირებენ გარდაცვლილი გადასახადის გადამხდელის მემკვიდრის უფლებებს. ყველა ზემოაღნიშნული ნორმა მხოლოდ საგადასახადო ვალდებულებებზე აკეთებს აქცენტს და გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის, ხოლო მათი გარდაცვალების შემთხვევაში, მემკვიდრის საგადასახადო ვალდებულებებს არ განსაზღვრავს. საგადასახადო კანონმდებლობიდან გამომდინარე გადასახადის გადამხდელის მემკვიდრის უფლებების მიმართებით გარკვეული ნაბიჯი გადადგმულია მხოლოდ კანონში 26.12.2013წ. შეტანილი ცვლილებით. სააპელაციო სასამართლოს აზრით, გადასახადის გადამხდელის გარდაცვალების შემთხვევაში მის სამკვიდროში შემავალი ქონებრივი აქტივები (მათ შორის, საგადასახადო სამართალურთიერთობაში მოპოვებული უფლებები) მემკვიდრეზე გადადის სამკვიდროს მიღების ზოგადი წესების საფუძველზე, რაც დადგენილია საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით და ამ უფლებების განხორციელება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ნორმებით ვერ შეიზღუდება, ვინაიდან მემკვიდრე, რომელსაც არ გაუგრძელებია გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობა, საგადასახადო სამართალურთიერთობის მონაწილე სუბიექტს (თავისი უფლებების განხორციელების მიმართებით, მათ შორის, იმ უფლებით, რომ სადავო გახადოს საგადასახადო ორგანოს მხრიდან მისი უფლების დარღვევა) არ წარმოადგენს. ამდენად, იმის მტკიცება, რომ ნ. ჩ-ემ გაუშვა ბიუჯეტში ზედმეტად გადახდილი თანხის მოთხოვნის, ასევე ამ თანხის დაბრუნებაზე საგადასახადო ორგანოს უარის გასაჩივრების საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული ვადები – სააპელაციო სასამართლომ არასწორად

მიიჩნია. „ადამიანის უფლებათა და ძირითად თავისუფლებათა დაცვის კონვენციის“ მე-13 მუხლის თანახმად, ყველას, ვისაც დაერღვა ამ კონვენციით გათვალისწინებული უფლებები და თავისუფლებები, უნდა ჰქონდეს სამართლებრივი დაცვის ეფექტიანი საშუალება ეროვნული ხელისუფლებისაგან, თუნდაც ეს დარღვევა ჩაიდინოს პირმა, რომელიც სამსახურებრივ უფლებამოსილებას ახორციელებს. მითითებული ნორმა წარმოადგენს შიდასახელმწიფოებრივ დონეზე სამართლებრივი დაცვის მიღების უფლების გარანტიას კონვენციით გათვალისწინებულ უფლებათა და თავისუფლებათა რეალურად უზრუნველსაყოფად, მიუხედავად იმისა, თუ რა სამართლებრივი ფორმით ხდება უზრუნველყოფა ეროვნულ სამართლებრივ სისტემაში. მართალია, ხელშემკვრელ სახელმწიფოებს გააჩნიათ გარკვეული დისკრეტია, თუ რა წესით და ფორმით განახორციელებენ კონვენციის მე-13 მუხლით ნაკისრ ვალდებულებებს, თუმცა სახელმწიფომ უნდა უზრუნველყოს ქვეყნის შიდა სამართლებრივი დაცვის საშუალებების არსებობა, რომელიც შეძლებს „სადავო საჩივარი“ არსებითად გადაწყვიტოს. მე-13 მუხლით მოთხოვნილი დაცვის საშუალება უნდა იყოს ეფექტური როგორც პრაქტიკით, ისე კანონით. განსაკუთრებით, თუკი გავითვალისწინებთ, რომ მის განხორციელებას არ უნდა შეექმნას გაუმართლებელი საფრთხე ხელისუფლების წარმომადგენელთა ქმედებებით ან უმოქმედობით (ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე – ბოილი და რაისი გაერთიანებული სამეფოს წინააღმდეგ 27.04.1988წ). სასამართლო მიუთითებს, რომ კონვენციის დებულებებში მე-13 მუხლი ადგენს ზოგად უფლებას დაცვის ეფექტურ საშუალებაზე ეროვნული ხელისუფლების წინაშე, ამასთან არ არის აუცილებელი, რომ მე-13 მუხლში ნახსენები ორგანო იყოს სასამართლო, მაგრამ ამ ორგანოს უფლებამოსილება და მის მიერ წარმოდგენილი გარანტიები არის ერთ-ერთი ნიშანი, რომლის მიხედვითაც ხდება სამართლებრივი დაცვის საშუალებების ეფექტურობის შეფასება. ევროსასამართლომ არაერთ გადაწყვეტილებაში განმარტა, რომ არ არის სავალდებულო დაცვის ეფექტური საშუალებების უზრუნველყოფაზე ვალდებული ეროვნული ორგანო იყოს სასამართლო. მე-13 მუხლის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანოსათვის მიმართვაც საკმარისი უნდა იყოს. ამ ნაწილში მე-13 მუხლი განსხვავდება კონვენციის მე-5 მუხლის მე-4 ნაწილისა და მე-6 მუხლისაგან, რომლებიც ადგენენ სასამართლო ორგანოებისადმი მიმართვის ხელმისაწვდომობას. სააპელაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ ევროკონვენციის პირვე-

ლი დამატებითი ოქმის პირველი მუხლი იცავს პირის საკუთრების უფლებას. იმის მიუხედავად, რომ ზოგადად საგადასახადო სფეროში სახელმწიფო, საჯარო ინტერესიდან გამომდინარე, განსაკუთრებულად ფართო კომპეტენციას და ძალაუფლებას ფლობს, არსებობს შემთხვევები, როდესაც სახელმწიფოს ჩარევა ადმინისტრაციული /საგადასახადო აქტების მეშვეობით ევროსასამართლოს მიერ მაინც მიიჩნევა საკუთრების უფლების ხელყოფად (case of Eko-Elda Avee v. Greece, application no. 10162/02, 09.03.2006). ვალი შესაძლოა, წარმოადგენდეს საკუთრებას/ მფლობელობას ევროკონვენციის პირველი დამატებითი ოქმის პირველი მუხლის შესაბამისად იმ შემთხვევაში, როდესაც ის საკმარისად დადგენილი და აღსრულებადია. სასამართლომ ასევე მიუთითა მის პრაქტიკაზე, რომ კომპენსაციის ადეკვატურობა დაცული არ იქნება, თუ ის გადახდილი იქნება იმ ფაქტორების გათვალისწინებლად, რომელთაც შეუძლიათ, შეამცირონ მისი ღირებულება, მაგალითად, ისეთის, როგორიცაა უმიზეზო დაგვიანება. შესაბამისად, განმარტა, რომ ინტერესის გადახდა არსებითად და განუყოფლად უკავშირდება სახელმწიფოს ვალდებულებას, დაუბრუნოს კრედიტორს ნასესხები თანხა. როგორც სასამართლო განმარტავს, ზედმეტად/ შეცდომით გადახდილი თანხა წარმოადგენს გადამხდელის საკუთრებას, ხოლო სახელმწიფოს ვალდებულებაა, ხელი არ შეუშალოს პირს, საკუთრებით მშვიდობიან სარგებლობაში..., წინააღმდეგ შემთხვევაში, დაცული არ იქნება თანაზომიერების პრინციპი, კერძოდ, ბალანსი კერძო და საჯარო ინტერესებს შორის, რომლის დაცვა საკუთრების უფლების შეზღუდვის დროს აუცილებელია და წარმოადგენს გადამხდელზე ზედმეტი ტვირთის დაწესებას. სააპელაციო სასამართლოს აზრით, განსახილველ შემთხვევაში ნ. ჩ-ის სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძველს ქმნის საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 1421-ე მუხლი, რომლის მიხედვითაც, სამკვიდროს იღებს მემკვიდრე, იქნება იგი კანონით თუ ანდერძით მემკვიდრე. მემკვიდრის მიერ სამკვიდრო მიღებულად ითვლება, როდესაც იგი სანოტარო ორგანოში შეიტანს განცხადებას სამკვიდროს მიღების შესახებ ან ფაქტობრივად შეუდგება სამკვიდროს ფლობას ან მართვას, რაც უდავოდ მოწმობს, რომ მან სამკვიდრო მიიღო. თუ მემკვიდრე ფაქტობრივად შეუდგა სამკვიდროს ნაწილის ფლობას, ითვლება, რომ მან მთლიანად მიიღო სამკვიდრო, რაშიც უნდა გამოიხატებოდეს და სადაც უნდა იყოს იგი. (1421-ე მუხლის 1-ლი-მე-3 ნაწილები). საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 1328-ე მუხლით, სამკვიდრო (სამკვიდრო ქონება) შეიცავს მამკვიდრებლის

როგორც ქონებრივი უფლებების (სამკვიდრო აქტივი), ისე მოვალეობების (სამკვიდრო პასივი) ერთობლიობას, რომელიც მას ჰქონდა სიკვდილის მომენტისათვის. ინდ.მენარმე ნუ. ჩ-ის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე დამატებული ღირებულების გადასახადში ზედმეტად გადახდილი 5 500 ლარი შეადგენს მის სამკვიდროში შემავალ ქონებრივ უფლებას (სამკვიდრო აქტივს), რომელიც მიიღო მისმა მემკვიდრემ – აპელანტმა (მოსარჩელე) ნ. ჩ-ემ. შესაბამისად, სააპელაციო პალატის მოსაზრებით ნ. ჩ-ემ სახელმწიფოსაგან უნდა დაიბრუნოს კუთვნილი თანხა.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 16 ივნისის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა.

კასატორმა აღნიშნა, რომ 2014 წლის 17 სექტემბერს ნ. ჩ-ემ მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა გარდაცვლილი მამის – ი/მ „ნუ. ჩ-ის“ პირადი აღრიცხვის ბარათზე არსებული ზედმეტად გადახდილი თანხის უკან დაბრუნება. შემოსავლების სამსახურში არსებული ინფორმაციით და ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემების შესაბამისად გაირკვა, რომ ი/მ „ნუ. ჩ-ეს“ 2014 წლის 2 ოქტომბრის მდგომარეობით ერიცხებოდა სალდირებული ზედმეტობა 4964 ლარის ოდენობით, მათ შორის, ზედმეტობა დღგ-ში 5 500 ლარი, ნარჩენი სამემოსავლო გადასახადში 150 ლარის ოდენობით და სოციალურ გადასახადში 386 ლარის ოდენობით. ნუ. ჩ-ის პირადი აღრიცხვის ბარათზე რიცხული ზედმეტობა, მენარმის მიერ გადახდილი იყო 2003 წლის 31 მაისს. იმ პერიოდისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილი იყო საგადასახადო პერიოდის დამთავრებიდან 6 წლის განმავლობაში მოითხოვოს ზედმეტად გადახდილი გადასახადის დაბრუნება ან ჩათვლა. ანალოგიური დანაწესი მოქმედებდა 2004 წლის 2 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსით, რომლის მე-5 მუხლის შესაბამისად „საგადასახადო მოთხოვნის“ (გადასახადის ან/და სანქციის თანხის დარიცხვის შესახებ) და „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ (ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების ან/და ჩათვლის თაობაზე) წარდგენის ხანდაზმულობის ვადაა 6 წელი, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. ეს ვადა აითვლება შესაბამისი ვალდებულების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან. აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებებისა და სამართლებრივი ნორმის საფუძველზე მომსახურების დეპარტამენტმა 2014 წლის 24 სექტემბრის №21-11/

67350 წერილით ნ. ჩ-ეს უარი ეთქვა მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე, რადგან ან. გარდაცვლილი ნუ. ჩ-ის გპაბ-ზე ზედმეტობა წარმოშობილია საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლით განსაზღვრული ხანდაზმულობის პერიოდიდან. ამავე მუხლის მე-8 ნაწილის თანახმად, გასულია გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადა, კერძოდ, საგადასახადო ორგანოსთვის გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადაა 6 წელი, რომელიც აითვლება გადასახადის ან/და სანქციის ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების უფლების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან. კასატორი მიიჩნევს, რომ უსაფუძვლოა და ხანდაზმული ნ. ჩ-ის მოთხოვნა ან გარდაცვლილი ი/მ „ნუ. ჩ-ის“ ბარათზე არსებული ზედმეტობის დაბრუნების თაობაზე, რის გამოც ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს მიერ საქმის ყოველმხრივი გამოკვლევის შედეგად საქმის ფაქტობრივი გარემოებებისა და სამართლებრივი ნორმების სრულყოფილი ანალიზის საფუძველზე სრულიად კანონიერად ეთქვა მოსარჩელეს უარი სარჩელის დაკმაყოფილებაზე, რაც სრულიად უსაფუძვლოდ არ იქნა გათვალისწინებული სააპელაციო სასამართლოს მიერ. ქუთაისის სააპელაციო სასამართლომ ისევე, როგორც ქუთაისის საქალაქო სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა საგადასახადო კოდექსის ყველა იმ ნორმაზე, რომელიც გადასახადის გადამხდელის მიერ ბიუჯეტში ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნებას და ამ მოთხოვნის საგადასახადო ორგანოსათვის მიმართვის წესს ითვალისწინებს, თუმცა საქალაქო სასამართლოსგან განსხვავებით მიიჩნია, რომ მათი ერთობლივი ანალიზით არ დგინდება, რომ ისინი არეგულირებდნენ გარდაცვლილი გადასახადის მემკვიდრის უფლებებს. ამასთან მიუთითა, რომ ყველა ზემოთ აღნიშნული ნორმა მხოლოდ საგადასახადო ვალდებულებებზე აკეთებს აქცენტს და გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის, ხოლო მათი გარდაცვალების შემთხვევაში მემკვიდრის საგადასახადო ვალდებულებებს განსაზღვრავს. სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ საგადასახადო კანონმდებლობიდან გამომდინარე გადასახადის გადამხდელის მემკვიდრის უფლებების მიმართებით გარკვეული ნაბიჯი გადადგმულია მხოლოდ კანონში 26.12.2013წ შეტანილი ცვლილებებით, რაც სრულიად უსაფუძვლოა მთელი რიგი სამართლებრივი ნორმების გათვალისწინებით. სააპელაციო სასამართლოს აზრით გადასახადის გადამხდელის გარდაცვალების შემთხვევაში მის სამკვიდროში შემავალი ქონებრივი აქტივები (მათ შორის, საგადასახადო სამართალურთიერთობაში მო-

პოვებული უფლებები) მემკვიდრეზე გადადის სამკვიდროს მიღების ზოგადი წესების საფუძველზე, რაც დადგენილია საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით და ამ უფლებების განხორციელება საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ნორმებით ვერ შეიზღუდება, ვინაიდან მემკვიდრე, რომელსაც არ გაუგრძელება გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობა, საგადასახადო სამართალური თერობის მონაწილე სუბიექტს არ წარმოადგენს. ამდენად იმის მტკიცება, რომ ნ. ჩ-ემ გაუშვა ბიუჯეტში ზედმეტად გადახდილი თანხის მოთხოვნის, ასევე ამ თანხის დაბრუნებაზე საგადასახადო ორგანოს უარის გასაჩივრების საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვადები – სააპელაციო სასამართლომ უსწოროდ მიიჩნია. კასატორის მოსაზრებით, ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის აღნიშნული განმარტება ყოველგვარ საფუძველსაა მოკლებული. ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს დასაბუთება ხანდაზმულობასთან დაკავშირებით. თუმცა არანაირი განმარტება არ გაუკეთებია იმასთან დაკავშირებით, თუ რადროს დაენყო მაშინ ზედმეტად გადახდილი თანხის მოთხოვნის უფლება ი/მ „ნუ. ჩ-ის“ მემკვიდრეს ნ. ჩ-ე და რომელი სასარჩელო ხანდაზმულობის ვადა გაითვალისწინა სასამართლომ სასარჩელოს დაკმაყოფილებისას, საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული, თუ სამოქალაქო კოდექსით გათვალისწინებული, მაშინ, როდესაც სასარჩელო ხანდაზმულობა არის დარღვეული უფლების იძულებითი დაცვის ვადით და იგი უშუალოდ უკავშირდება სასარჩელოს უფლებას. ხანდაზმულობა არის ვადა, რომლის განმავლობაშიც პირმა, რომლის უფლებაც დაირღვა, შეიძლება მოითხოვოს თავისი უფლების იძულებით განხორციელება ან დაცვა. თავისი ბუნებით ვადა იურიდიული ფაქტია, რომლის დადგომა ან გასვლა ინვევს უფლებისა და ვალდებულების წარმოშობას, შეცვლას ან შეწყვეტას. ამასთან, ხანდაზმულობის ვადის სწორად ათვისებისათვის უპირველეს ყოვლისა, აუცილებელია მოთხოვნის უფლების წარმოშობის მომენტის დადგენა. ამდენად, ქუთაისის სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა; გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა; არასწორად განმარტა კანონი საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე მუხლის მე-2 ნაწილი. ამასთან არასწორად იქნა დადგენილი საქმის ფაქტობრივი გარემოებები და არასწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა მათ. გადანყვეტილება არ არის საკმარისად დასაბუთებული. განჩინების დასაბუთება იმდენად არას-

რულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელია, შესაბამისად, სახეზეა ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის „ე“ და „ე“ პრიმა ქვეპუნქტით გათვალისწინებული გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძვლები, ხოლო გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი შემოსავლების სამსახურის მიერ მიღებულია კანონმდებლობის მოთხოვნათა სრული დაცვით საქმისათვის მნიშვნელოვანი გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების საფუძველზე, მისი მიღების დროისათვის არ მომხდარა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არ არსებობის შემთხვევაში მიღებული იქნებოდა განსხვავებული გადაწყვეტილება და არ არსებობდა მათი ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60 პრიმა მუხლით გათვალისწინებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძველი.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების შესწავლის, გასაჩივრებული გადაწყვეტილებისა და საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობის შესწავლის შედეგად მიიჩნევს, რომ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს, მოცემულ საქმეზე უნდა გაუქმდეს სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და საკასაციო სასამართლოს მიერ მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმის მასალებით დასტურდება, რომ ი/მ „ნუ. ჩ-ემ“ 2003 წლის 31 მაისს ქუთაისის ეროვნულ ბანკში გადარიცხა დღე წყალთა მელიორაციის გადასახადი თანხით – 5500 ლარი, რომელიც უნდა შეეტანა ზესტაფონის სამელიორაციო სისტემების ანგარიშზე, მაგრამ შეცდომით შეიტანა თერჯოლის საგადასახადო ინსპექციის ანგარიშზე. აღნიშნული თანხა ი/მ „ნუ. ჩ-ის“ პირადი აღრიცხვის ბარათზე აისახა ზედმეტობის გრაფაში. 2006 წლის 3 მარტს გარდაიცვალა ნუ. ჩ-ე. 2006 წლის 1 მაისს ნუ. ჩ-ის მემკვიდრემ ნ. ჩ-ემ განცხადებით მიმართა ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციას და მოითხოვა ან. გარდაცვლილი ნუ. ჩ-ის ამორიცხვა გადამხდელთა რეესტრიდან, ამასთან წარადგინა 2005 წლის დეკლარაცია. ნ. ჩ-ემ 2006 წლის 15 ივნისს წერილით მიმართა ქუთაისის რეგიონალურ ცენტრს და მამკვიდრებლის ი/მ „ნუ. ჩ-ის“ პირადი აღრიცხვის ბარათზე არსებული ზედმეტობის – 5500 ლარის დაბრუნება მოითხოვა, რაზეც ნ. ჩ-ეს საგადასახადო ორგანოსგან პასუხი არ მიუღია. 2014 წლის 17 სექტემბერს ნ. ჩ-ემ განმეორებით მიმართა შემოსავლების სამსა-

ხურს მისი მამკვიდრებლის მიერ ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების მოთხოვნით, რაზეც სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 24 სექტემბრის წერილით უარი ეთქვა გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადის გასვლის გამო.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ მოცემულ საქმეზე დავის საგანს წარმოადგენს სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 21 ოქტომბრის №43907 ბრძანება, რომლითაც ნ. ჩ-ის 2014 წლის 30 სექტემბრის საჩივარი არ დაკმაყოფილდა გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადის გასვლის გამო.

საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის კანონიერების შემოწმებისას სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება არ შეიცავს სადავო აქტის მთავარი არგუმენტის – ხანდაზმულობის ვადაზე მსჯელობას, გაურკვეველია, თუ რომელი ვადა გამოიყენა სასამართლომ გადაწყვეტილების მიღებისას ი/მ „ნუ. ჩ-ის“ მემკვიდრის – ნ. ჩ-ის ზედმეტად გადახდილი თანხის მოთხოვნის უფლებასთან მიმართებაში და რომელი ნორმატიული აქტით გათვალისწინებული, მოთხოვნის ხანდაზმულობის ვადა გაითვალისწინა სასამართლომ სარჩელის დაკმაყოფილებისას. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ხანდაზმულობის ვადა არის პერიოდი, რომლის განმავლობაში უფლებამოსილ სუბიექტს შეუძლია მოახდინოს თავისი მოთხოვნის იძულებითი რეალიზაცია. შესაბამისად, სწორედ მოთხოვნის ხანდაზმულობის ვადაში არის შესაძლებელი დაიბრუნოს ან/და მომავალი გადასახადების ვალდებულებათა ანგარიშში ჩაითვალოს ზედმეტად გადახდილი გადასახადის ან/და სანქციის თანხა, რადგან ხანდაზმულობა არის ვადა, რომლის განმავლობაშიც პირმა, რომლის უფლებაც დაირღვა, შეიძლება მოითხოვოს თავისი უფლების იძულებით განხორციელება ან დაცვა. ვადაში იგულისხმება დროის განსაზღვრული პერიოდი, რომელსაც კანონმდებელი უკავშირებს ამა თუ იმ იურიდიული შედეგის დადგომას. თავისი ბუნებით ვადა იურიდიული ფაქტია, რომლის დადგომა ან გასვლა იწვევს უფლებისა და ვალდებულების წარმოშობას, შეცვლას ან შეწყვეტას. იმის გათვალისწინებით, რომ ვადის გასვლით იფარება პირის მოთხოვნის იძულებით განხორციელების შესაძლებლობა, კანონმდებელი სხვადასხვა სახის მოთხოვნებისათვის ითვალისწინებს ხანდაზმულობის განსხვავებულ ვადებს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი საგადასახადო სფეროში წარმოშობილი საზოგადოებრივი ურთიერთობების

მომწესრიგებელი სამართლებრივ ნორმათა სისტემატიზებული ნორმატიული აქტია. ისევე, როგორც არაერთი საკანონმდებლო თუ კანონქვემდებარე აქტი, საგადასახადო კოდექსიც შეიცავს დარღვეული თუ სადავოდ ქცეული უფლების იძულებით განხორციელების ან დაცვის მოთხოვნისათვის გათვალისწინებულ ვადებს, რომელთა დაუცველობის შემთხვევაში შესაბამისი პირი კარგავს საჩივარში მითითებული მოთხოვნის დაკმაყოფილების სამართლებრივ შესაძლებლობას.

სადავო პერიოდში, 2003-2004 წლებში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 237-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილი იყო საგადასახადო პერიოდის დამთავრებიდან 6 წლის განმავლობაში მოეთხოვა ზედმეტად გადახდილი გადასახადის დაბრუნება ან ჩათვლა. ანალოგიური საკანონმდებლო დანაწესი მოქმედებდა 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსით, რომლის მე-5 მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო მოთხოვნის (გადასახადის ან/და სანქციის თანხის დარიცხვის შესახებ) და გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის (ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების ან/და ჩათვლის თაობაზე) წარდგენის ხანდაზმულობის ვადა იყო 6 წელი... ეს ვადა აითვლებოდა შესაბამისი ვალდებულების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან. იგივე წესი მოქმედებს დღეისათვის მოქმედი 2010 წლის 17 დეკემბერს მიღებული საგადასახადო კოდექსით, კერძოდ, მე-4 მუხლის მე-8 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოსათვის გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადაა 6 წელი, რომელიც აითვლება გადასახადის ან/და სანქციის ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების უფლების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან.

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ საგადასახადო ურთიერთობებში ხანდაზმულობის 6-წლიანი ვადა წარმოადგენს საერთო ვადას, რა პერიოდშიც როგორც საგადასახადო ორგანოს, ისე თავად გადასახადის გადამხდელს შეუძლია გადასახადელ თუ უკვე გადახდილ გადასახადებთან დაკავშირებით წარადგინონ შესაბამისი მოთხოვნები. საგადასახადო კოდექსის მე-3 მუხლის მე-9 პუნქტით დადგენილია, რომ კალენდარული წელი არის დროის მონაკვეთი ერთი წლის 1 იანვრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით, ხოლო ახლად რეგისტრირებული გადასახადის გადამხდელისათვის – რეგისტრაციის თარიღიდან იმავე წლის 31 დეკემბრის ჩათვლით, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. ამდენად, ი/მ „ნუ. ჩ-ისათვის“ 2003 წლის 31 მაისს ზედმეტად განხორციელებული გადასახადის დაბრუნების მოთ-

ხოვნის უფლების ვადის ათვლა დაიწყო საგადასახადო წლის დასრულებიდან და განისაზღვრა 6 წლით.

2006 წელს ნუ. ჩ-ის გარდაცვალების დროს მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 57-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად საგადასახადო ვალდებულებად ითვლებოდა გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის ვალდებულება გადაიხადოს ამ კოდექსით დაწესებული და შემოღებული გადასახადი, აგრეთვე ამ კოდექსით დაწესებული და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს ნორმატიული აქტით შემოღებული გადასახადი. ამავ კოდექსის 62-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად გარდაცვლილი ფიზიკური პირის საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებდა მისი მემკვიდრე (მემკვიდრეები) მემკვიდრეობით მიღებული ქონების ღირებულების ფარგლებში და სამკვიდრო ქონებაში მისი (მათი) წილის პროპორციულად მემკვიდრეობის მიღების დღიდან. 71-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, თუ გადასახადების გადახდილი თანხების ჯამი აღემატებოდა დარიცხული თანხების ჯამს, გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის მოთხოვნის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო მოთხოვნიდან არა უგვიანეს 6 თვისა გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს, სხვა ვალდებულ პირს უბრუნებდა დარჩენილ თანხას სახელმწიფო ხაზინის ბიუჯეტის შემოსულობების ერთიანი ანგარიშის საგადასახადო შემოსავლის ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების ქვეანგარიშიდან მასზედ რიცხული ნაშთის ფარგლებში.

საკასაციო პალატა მიუთითებს, რომ გარდაცვლილი მამის სამკვიდრო ქონების მიღებით 2006 წლის 1 მაისიდან ნ. ჩ-ე გახდა ვალდებული შეესრულებინა გარდაცვლილი ნუ. ჩ-ის საგადასახადო ვალდებულებები. ანუ ნ. ჩ-ე წარმოადგენდა საგადასახადო კოდექსის 57-ე მუხლით გათვალისწინებულ „ვალდებულ პირს“. შესაბამისად, იგი სარგებლობდა უფლებით მიეღო ზედმეტად გადახდილი თანხა. ამასთან, ვინაიდან ამ თანხის გადახდა განხორციელებულია 2003 წლის 31 მაისს, მოთხოვნის ხანდაზმულობის ვადის ათვლა ნ. ჩ-ისათვის განსაზღვრული იყო 2003 წლის საგადასახადო პერიოდის დამთავრებიდან 2003 წლის 31 დეკემბრიდან – 6 წლით. სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 81-ე მუხლის შესაბამისად, „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა“ იყო გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენილი მოთხოვნა,

რომლის შესრულებაც სავალდებულო იყო ამ კოდექსით განსაზღვრულ შემთხვევებში და დადგენილი წესით. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ წარდგენის საფუძველი იყო გადასახადის ან/და საურავის ზედმეტად გადახდილი თანხა. ამდენად ნ. ჩ-ის, როგორც „ვალდებული პირის“ მოთხოვნის შესრულება ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების თაობაზე სავალდებულო იყო საგადასახადო ორგანოსათვის. საგულისხმოა, რომ 2006 წლის 15 ივნისს ნ. ჩ-ემ წერილით მიმართა ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციას და მოითხოვა დღგ-ს ბარათზე არსებული ზედმეტობის 5500 ლარის უკან დაბრუნება, რაც საგადასახადო ორგანოს მიერ რეაგირების გარეშე იქნა დატოვებული. საკასაციო პალატა მიუთითებს, რომ სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 145-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო დავის დაწყების მატერიალური საფუძველი იყო საგადასახადო ორგანოს ან გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ ამ კოდექსით დადგენილი ვალდებულების დარღვევა. ხოლო ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, საგადასახადო დავის დაწყების ფორმალური საფუძველი იყო საგადასახადო ორგანოს მიერ ამ კოდექსის 81-ე მუხლით განსაზღვრული „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ შესრულებაზე უარი და შესაბამისი წერილობითი შესაგებლის წარდგენა ან ამ კარით განსაზღვრულ ვადაში მისი წარუდგენლობა. ამდენად, თუ საგადასახადო ორგანომ ამავე კოდექსის 81-ე მუხლით განსაზღვრული მოთხოვნისას კანონით დადგენილ ვადაში არ აცნობა პირს წერილობითი სახით მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარი, ეს წარმოადგენდა საგადასახადო დავის დაწყების ფორმალურ საფუძველს. ამავე კოდექსის 147-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ საგადასახადო ორგანო მთლიანად ან ნაწილობრივ უარს აცხადებდა „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ შესრულებაზე, იგი ვალდებული იყო, „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ მიღებიდან 15 კალენდარული დღის ვადაში მოთხოვნის წარმდგენი პირისათვის ამ კოდექსის 46-ე მუხლით დადგენილი წესით გაეგზავნა წერილობითი შესაგებელი. ამ ვადაში შესაგებლის გაუგზავნელობა ნიშნავდა „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ შესრულებაზე უარს. ნ. ჩ-ის მოთხოვნა ზედმეტად დარიცხული თანხის დაბრუნების თაობაზე საგადასახადო ორგანოს მიმართ გამომდინარეობდა 2006 წელს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 81-ე მუხლიდან და სავალდებულო იყო შესასრულებლად. ვინაიდან 2006 წლის 15 ივ-

ნისის განცხადებაზე 147-ე მუხლით დადგენილი 15 კალენდარული დღის ვადაში ნ. ჩ-ეს არ ეცნობა პასუხი, მას გაუჩნდა საგადასახადო დავის დაწყების ფორმალური საფუძველი, თუმცა აღნიშნული უფლება მან არ გამოიყენა, რითაც დაკარგა 2006 წლის 15 ივნისის მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრების შესაძლებლობა. ამდენად, მოცემული დავის გადაწყვეტისათვის მნიშვნელოვანია გაირკვეს საკითხი იმის შესახებ, რამდენად კანონიერად ეთქვა ნ. ჩ-ეს 2014 წლის 17 სექტემბრის განცხადების დაკმაყოფილებაზე უარი ხანდაზმულობის ვადის გასვლის გამო.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ სამოქალაქო კოდექსის 1328-ე მუხლის შესაბამისად, მემკვიდრეზე უფლებები გადადის ისეთივე ფორმით და მოცულობით, როგორც ეს ჰქონდა მამკვიდრებელს, ამდენად, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ნ. ჩ-ის მოთხოვნას განვიხილავთ, როგორც ან/გარდაცვლილი მამის მემკვიდრის მოთხოვნას, ასეთ შემთხვევაში გათვალისწინებული უნდა იქნეს, რომ თავად ნუ. ჩ-ეს (მამკვიდრებელს) საგადასახადო ორგანოდან ზედმეტად გადახდილი თანხის მოთხოვნის უფლება წარმოეშვა 2003 წლის საგადასახადო პერიოდის დასრულებიდან 2003 წლის 31 დეკემბრიდან და შეადგენდა 6 წელს, რომელიც ამოიწურა 2009 წლის 31 დეკემბერს, რადროისთვისაც საგადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის უფლება 2006 წლის 1 მაისის სანოტარო აქტის საფუძველზე უკვე გადასული იყო ნ. ჩ-ეზე, რომელმაც კანონით განსაზღვრულ ვადაში არ განახორციელა უფლების რეალიზება, ვინაიდან 2014 წლის 17 სექტემბერს – ხანდაზმულობის ვადის დასრულებიდან 4 წლისა და 8 თვის შემდეგ მიმართა საგადასახადო ორგანოს მამკვიდრებლის მიერ ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების მოთხოვნით.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ დღეისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-40 მუხლის შესაბამისად, „გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, ისარგებლოს საგადასახადო შეღავათებით, მათ შორის, გათავისუფლდეს გადასახადებისაგან, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი საფუძველებითა და წესით, ასევე, საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში დაიბრუნოს ან/და მომავალი გადასახადების ვალდებულებათა ანგარიშში ჩაითვალოს ზედმეტად გადახდილი გადასახადის ან/და სანქციის თანხა“, ხოლო საგადასახადო ორგანო ვალდებულია გადასახადის გადამხდელს დაუბრუნოს ზედმეტად გადახდილი თანხა ამ კო-

დექსით დადგენილი წესით. 63-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ გადასახადის გადამხდელის გადასახადების ან/და სანქციების გადახდილი თანხა აღემატება დარიცხული გადასახადების ან/და სანქციების თანხას, საგადასახადო ორგანო: ა) ზედმეტად გადახდილ თანხას ჩაუთვლის მომავალი საგადასახადო ვალდებულების ანგარიშში; ბ) გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის საფუძველზე ამ მოთხოვნის წარდგენიდან არა უგვიანეს 3 თვისა უბრუნებს გადასახადის გადამხდელს ზედმეტად გადახდილ თანხას. ამავე კოდექსის 65-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა არის პირის მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენილი მოთხოვნა გადასახადების ან/და სანქციების ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების შესახებ, რომლის შესრულებაც სავალდებულოა საგადასახადო ორგანოსათვის ამ კოდექსით განსაზღვრულ შემთხვევებში და დადგენილი წესით.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლში ჩამოთვლილია ის საფუძველები, რომელთა არსებობის შემთხვევაშიც შესაძლებელია ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა, კერძოდ, აღნიშნული მუხლის პირველი ნაწილი ადგენს, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს, ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადებისა ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადების ან გამოცემის წესის არსებით დარღვევად ჩაითვლება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა ამ კოდექსის 32-ე ან 34-ე მუხლებით გათვალისწინებული წესის დარღვევით ჩატარებულ სხდომაზე ან კანონით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული წარმოების სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მოცემულ საკითხზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

სადავო ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტში ასახული სამართლებრივი შეფასებისა და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ არ არსებობს გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძველი, ამდენად, ნ. ჩ-ის სარჩელი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლის თანახმად, საკასაციო სასამართლო თვითონ მიიღებს გადაწყვეტილებას

საქმეზე, თუ არ არსებობს ამ კოდექსის 412-ე მუხლით გათვალისწინებული გადანყვეტილების გაუქმებისა და საქმის სააპელაციო სასამართლოში ხელახლა განსახილველად დაბრუნების საფუძვლები. ვინაიდან საქმეში არ არსებობს მტკიცებულებები, რომლებიც სააპელაციო სასამართლოს არ შეუფასებია, დავის ფაქტობრივი გარემოებები კი დამატებით დადგენას არ საჭიროებს, საკასაციო სასამართლო უფლებამოსილია, თავად მიიღოს გადანყვეტილება.

რადგან სარჩელი არ კმაყოფილდება, ხოლო კასატორი სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან გათავისუფლებულია, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის შესაბამისად, სასამართლო ხარჯების განაწილების საფუძველი არ არსებობს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

გ ა დ ა ნ ყ ვ ი ტ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 16 ივნისის გადანყვეტილება და საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადანყვეტილება;
3. ნ. ჩ-ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს;
4. ნ. ჩ-ის მიერ პირველ და სააპელაციო ინსტანციის სასამართლოებში გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი დარჩეს სახელმწიფო ბიუჯეტში;
5. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

2. საგადასახადო დავის განხილვა 2004 წლის საგადასახადო კოდექსის მიხედვით

დღგ-ს გადასახადისაგან გათავისუფლება

განჩინება

№ბს-538-531 (კ-15)

21 იანვარი, 2016 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამარ-
თლებრივი აქტების ბათილად ცნობა, ახალი აქტის გამოცემის
დავალება

აღწერილობითი ნაწილი:

შპს „...“ თბილისის საქალაქო სასამართლოში სსიპ შემოსავ-
ლების სამსახურის წინააღმდეგ სარჩელი აღძრა და მოითხოვა
სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 24 აპრილის №163
წინასწარი გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა, ახალი ინდივი-
დუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცე-
მის დავალება.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქ-
მეთა კოლეგიის 2014 წლის 25 ნოემბრის გადაწყვეტილებით შპს
„...“ სარჩელი დაკმაყოფილდა; სსიპ შემოსავლების სამსახურის
2014 წლის 24 აპრილის №163 წინასწარი გადაწყვეტილება ბა-
თილად იქნა ცნობილი; სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევა-
ლა ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრი-
ვი აქტის გამოცემა.

აღნიშნული გადაწყვეტილება მოპასუხემ სააპელაციო წე-
სით გაასაჩივრა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატის 2015 წლის 16 ივნისის განჩინებით სსიპ შემო-
სავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილ-
და, თბილისის საქალაქო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყ-
ვეტილება უცვლელად დარჩა.

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად შემდეგი ფაქტობ-
რივი გარემოებები მიიჩნია:

1. 2007 წლის 19 დეკემბრის სანოტარო აქტის თანახმად ბინათმშენებლობის მესაკუთრეთა ამხანაგობა „ი...“ და შპს „...“ დადეს ხელშეკრულება ერთობლივი საქმიანობის (ამხანაგობა) „პ...“ დაფუძნების შესახებ;

2. ერთობლივი საქმიანობის (ამხანაგობის) შესახებ ხელშეკრულების 3.6. პუნქტის მიხედვით, ამხანაგობა „ი...“ წილი შეადგენს 40%-ს, შპს „...“ წილი – 60%-ს;

3. ერთობლივი საქმიანობის (ამხანაგობის) შესახებ ხელშეკრულების 11.1 და 11.2 პუნქტების თანახმად, ამხანაგობის დამფუძნებელი წევრები აცხადებენ თანხმობას იმის თაობაზე, რომ ნებისმიერი დამფუძნებელი წევრი უფლებამოსილია გაასხვისოს საკუთარი წილი ამხანაგობაში „ჩ...“ თანხმობის გარეშე. ამხანაგობის წევრის მიერ წილის გასხვისებისათვის აუცილებელია დამფუძნებელ წევრთა თანხმობა, რომელიც უნდა გაიცეს ნებისმიერ შემთხვევაში, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც არსებობს ამ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პატივსაცემი მიზეზი;

4. ერთობლივი საქმიანობის (ამხანაგობა) „პ...“ 2009 წლის 27 თებერვლის კრების ოქმის თანახმად, ამხანაგობის წევრები შეთახმდნენ, რომ თითოეული მათგანი ახალ აშენებულ სახლში მიიღებს ქვემოთ ჩამოთვლილ სართულებზე ფართებს შემდეგი თანმიმდევრობით, დანართი №1-ის მიხედვით.

5. დანართი №1-ის თანახმად – 9,00 ნიშნულზე 2811,35 კვ.მ ავტოსადგომი შპს „...“ საკუთრებაა.

6. ერთობლივი საქმიანობის (ამხანაგობა) „პ...“ 2011 წლის 29 ივნისის კრების ოქმით შპს „...“ საკუთრებას კვლავ წარმოადგენდა – 9,00 ნიშნულზე 2811.35 კვ.მ ავტოსადგომი (ს/კ ...).

7. 2009 წლის 28 სექტემბრის საჯარო რეესტრის ამონაწერის თანახმად, შპს „...“ საკუთრებაში იყო 9.00 ნიშნულზე 2811,35 კვ.მ ავტოსადგომი.

8. 2013 წლის 17 ოქტომბრის წილზე საკუთრების უფლების გადაცემის ხელშეკრულების თანახმად, შპს „...“ შპს „კ...“ საკუთრებაში გადასცა კუთვნილი წილის ნაწილი ერთობლივი საქმიანობის ამხანაგობა „პ...“, კერძოდ – 9,00 ნიშნულზე ავტოსადგომის ფართი – 2811,35 კვ.მ.

9. სსიპ შემოსავლების სამსახურმა 2014 წლის 24 აპრილს მიიღო №163 წინასწარი გადაწყვეტილება, რომელშიც განმარტა, რომ შპს „...“ მიმართ უნდა მოხდეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილის, 161-ე მუხლის და 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ღ“ ქვეპუნქტის გამოყენება და დღგ-ით დაბეგრას უნდა დაექვემდებაროს შპს „...“ მიერ ამხა-

ნაგობა „პ...“ მისი წილის (-9,00 ნიშნულზე ავტოსადგომის ფართი – 2811,35 კვ.მ) გასხვისების ოპერაცია. ამავე წინასწარი გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურმა განმარტა 309-ე მუხლის მე-12 ნაწილი და მიუთითა, რომ აღნიშნული ნორმა არ უნდა გავრცელებულიყო შპს „...“, რადგანაც ის ეხება მხოლოდ ამხანაგობის მიერ 2009 წლის 7 აგვისტომდე განხორციელებულ ოპერაციას, რის გამოც 2013 წლის 17 ოქტომბერს განხორციელებული ოპერაცია მიიჩნია დასაბეგრ ოპერაციად. ამასთან, მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოს მოსაზრებით, კონკრეტულ შემთხვევაში წილი გასხვისდა შპს „...“ და არა ამხანაგობის მიერ.

სააპელაციო სასამართლომ გამოიყენა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-12 ნაწილი და მიიჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში გამოყენებულ უნდა იქნეს არა დღეს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის, არამედ 2009 წლის 7 აგვისტომდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის ნორმები.

სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 2009 წლის 7 აგვისტომდე მოქმედი რედაქციის 230-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-ისაგან გათავისუფლებულია ფინანსური ოპერაციების განხორციელება ან/და ფინანსური მომსახურების გაწევა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 2009 წლის 7 აგვისტომდე მოქმედი რედაქციის საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მიხედვით, ფინანსური ინსტრუმენტი არის ნებისმიერი შეთანხმება (ხელშეკრულება), რომელიც წარმოშობს როგორც ერთი პირის ფინანსურ აქტივს, ისე მეორე პირის ფინანსურ ვალდებულებას. იგი მოიცავს ფულად სახსრებს (ნაღდი და უნაღდო ფორმით), სესხებს (კრედიტებს), სასესხო ვალდებულებებს, თამასუქებსა და ფასიან ქალაქებს, მათ შორის: კაპიტალში წილებს, აქციებს, ობლიგაციებს და ისეთ წარმოებულ ფასიან ქალაქებს, როგორებიცაა ოფციონი, ფიუჩერსი, ფორვარდი, სვოპი და სხვა. ფინანსური ინსტრუმენტი აგრეთვე მოიცავს ფულადი გამოსახვის მქონე, საქართველოს კანონმდებლობით დაშვებულ ნებისმიერ შეთანხმებას ორ სუბიექტს (კონტრაგენტს) შორის; ამასთანავე, თუ აღნიშნული შეთანხმების არსებობის პერიოდში მის ნებისმიერ ეტაპზე ამ შეთანხმების შედეგად განხორციელდა საქონლის ან/და მომსახურების მიწოდება, გარდა ფინანსური ოპერაციებისა და მომსახურების მიწოდებისა, ამ ფინანსური ინსტრუმენტის მფლობელ სუბიექტებს შორის ან/და მესამე პირებისათვის/მესამე პირებისაგან, ასეთი მინოდების მომენტიდან იგი აღარ ითვლება ფინანსურ

ინსტრუმენტად. იმავე მუხლის მეორე ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტი განსაზღვრავს ფინანსური ოპერაციების ჩამონათვალს. ფინანსური ოპერაციას განეკუთვნება: კაპიტალში წილის, აქციის, ობლიგაციის, სერტიფიკატების, თამასუქებისა და სხვა ფასიანი ქაღალდების გამოშვებასთან, შეძენასთან, მიმოქცევასთან და მიწოდებასთან (მათ შორის, მომავალში) დაკავშირებული ოპერაციები, მათ შორის, მათი მიმოქცევის უზრუნველყოფა.

სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა აპელანტის მტკიცება, რომ განსახილველ შემთხვევაში გამოყენებული არ უნდა იქნეს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-12 ნაწილი იმის გამო, რომ სადავო საგადასახადო ოპერაცია განხორციელდა 2009 წლის 7 აგვისტოს შემდეგ – 2013 წლის 17 ოქტომბერს. სააპელაციო სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ თვითონ საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-12 ნაწილის შესაბამისად, ამ ნორმის გავრცელების საკითხი ანუ დღგ-ისაგან გათავისუფლების საკითხი, დამოკიდებულია არა იმაზე, როდის განხორციელდა საგადასახადო ოპერაცია, არამედ იმაზე, თუ როდის არის შექმნილი ის ამხანაგობა, რომელმაც ეს ოპერაცია განახორციელა.

სააპელაციო სასამართლო ასევე არ დაეთანხმა აპელანტს, რომ განსახილველ შემთხვევაში გამოყენებული არ უნდა ყოფილიყო საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-12 ნაწილი იმის გამოც, რომ საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-12 ნაწილი დღგ-ისაგან გათავისუფლების შეღავათს ითვალისწინებს მხოლოდ თვითონ ამხანაგობის, როგორც ერთიანი სუბიექტის და არა მისი წევრის მიერ წილის გასხვისების დროს. სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ ამხანაგობის წევრები გაიგივებული არიან ამხანაგობასთან, უფრო მეტიც, ამხანაგობიდან წილის გასხვისება შეუძლია მხოლოდ მის წევრს, ხოლო ამხანაგობა, როგორც დამოუკიდებელი სუბიექტი, ვერ შეძლებს მისი წევრების კუთვნილი წილის გასხვისებას, ვინაიდან, სამოქალაქო კოდექსის 932-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, ამხანაგობაში შენატანები და ამ შენატანების საფუძველზე შექმნილი ქონება წარმოადგენს მონაწილეთა საერთო საკუთრებას. ამხანაგობის წევრები, რომელთაც გააჩნიათ წილობრივი საკუთრება ამხანაგობაში, განკარგავენ მას თავისი სახელით, როგორც ფიზიკური და იურიდიული პირები და არა ამხანაგობის სახელით. მოცემულ შემთხვევაში, 2013 წლის 17 ოქტომბერს გაფორმებული ხელშეკრულების შესაბამისად, ხელშეკრულების საგანს წარმოადგენდა შპს „...“ კუთვნილი წილის ნაწილი ერთობლივი საქმიანობის ამხანაგობაში „პ...“. აქედან გამომდინა-

რე, სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ 2013 წლის 17 ოქტომბერს შპს „...“ და შპს „კ...“ შორის დადებული ხელშეკრულება წარმოადგენს წილის მიწოდებას, რომელიც გათავისუფლებულია დამატებითი ღირებულების გადასახადის გადახდისაგან 2009 წლის 7 აგვისტომდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის საფუძველზე.

სააპელაციო სასამართლოს განჩინება მოპასუხემ საკასაციო წესით გაასაჩივრა მისი გაუქმებისა და საქმეზე ახალი გადანყვებილების მიღების მოთხოვნით.

კასატორის მტკიცებით, სასამართლოს მიერ არასწორად იქნა გადამხდელის მიერ განხორციელებული ოპერაცია შეფასებული, როგორც „ფინანსური ოპერაცია“ შემდეგ ფაქტობრივ და სამართლებრივ გარემოებათა გამო: 2007 წლის 19 დეკემბერს შპს „...“ და ამხანაგობა „ი...“ დააფუძნეს ამხანაგობა „პ...“. ამხანაგობა „პ...“ 2009 წლის 27 თებერვლის კრების ოქმის შესაბამისად, დღის წესრიგს წარმოადგენდა ერთობლივი საქმიანობა (ამხანაგობის) „პ...“ კუთვნილ, ქალაქ თბილისში, პირველი ... და ... ქუჩას შორის მდებარე 3 723 მიწის ნაკვეთზე (მიწის საკადასტრო კოდი: ...), მშენებარე მრავალბინიანი საცხოვრებელი სახლის ამხანაგობის წევრთა საერთო წილობრივ საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონებიდან ამხანაგობის წევრებზე ინდივიდუალური საკუთრების საგნების განსაზღვრა და მათი რეგისტრაცია საჯარო რეესტრში. კრების ოქმის საფუძველზე განხორციელდა წილის შესაბამისად უძრავი ქონების ინდივიდუალურ საკუთრებაში გადაცემა და მათი რეგისტრაცია საჯარო რეესტრში. საჯარო რეესტრის ამონაწერით საკუთრების უფლება უძრავ ქონებაზე წარმოდგენილია უფლებრივად უნაკლო სახით, რაიმე სახის უფლებრივი შეზღუდვის გარეშე. ამხანაგობის წევრები შეთანხმდნენ, რომ თითოეული მათგანი ახალ აშენებულ სახლში მიიღებს ქვემოთ ჩამოთვლილ სართულებზე ფართებს დანართი №1-ის მიხედვით. 2013 წლის 17 ოქტომბერს შპს „...“ და შპს „კ...“ შორის დაიდო წილის ნასყიდობის ხელშეკრულება. სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა, არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა და არასწორად განმარტა იგი. საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-12 ნაწილის მიხედვით, ამ კოდექსის 143-ე მუხლის მე-9 ნაწილისა და 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტის მარეგულირებელი დებულებები ვრცელდება მხოლოდ 2009 წლის 7 აგვისტოდან შექმნილ ამხანაგობაზე. 2009 წლის 7 აგვისტომდე შექმნილ ამხანაგობაზე გავრცელდება 2009 წლის 7 აგვისტომდე მოქმედი ნორმები. შესაბამისად, 309-ე მუხლის მე-

12 ნაწილის გარდამავალი დებულება ვრცელდება მხოლოდ 2009 წლის 7 აგვისტომდე შექმნილ ამხანაგობების მიერ განხორციელებულ ოპერაციებზე და არა სხვა სახის საწარმოების მიერ განხორციელებულ ოპერაციებზე. საქმის ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით, შპს „...“ მიერ შპს „კ...“ ამხანაგობა „პ...“ (რეგისტრირებული 2007 წლის 19 დეკემბერს) კუთვნილი წილის მიწოდებისას, რომელზეც მიმაგრებულია/განპიროვნებულია ქონება, საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის მიზნით, გამოყენებულ უნდა იქნეს მიწოდების მომენტიდან დაწყებული, კერძოდ, 2013 წლის 17 ოქტომბრისათვის მოქმედი კანონმდებლობა, ვინაიდან ეს არის არა ამხანაგობა „პ...“ არამედ შპს „...“ ოპერაცია.

კასატორის მოსაზრებით, შპს „...“ განახორციელა მის ინდივიდუალურ საკუთრებაში არსებული ქონების რეალიზაცია, შესაბამისად, მოცემულ შემთხვევაში ადგილი არა აქვს ამხანაგობის მიერ ქონების გასხვისებას ან წილის სანაცვლოდ ქონების გადაცემას. სწორედ ასეთ შემთხვევებზე ვრცელდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-12 ნაწილით გათვალისწინებული პირობები. საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-9 ნაწილის თანახმად, ამხანაგობის წევრის მიერ ამხანაგობიდან ქონების გატანა (ქონების ინდივიდუალურ საკუთრებაში მიღება) ან/და მომსახურების მიღება ითვლება ამხანაგობის მიერ საბაზრო ღირებულებით ქონების მიწოდებად ან/და მომსახურების განევად, ხოლო 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია საწარმოდან ან/და ამხანაგობიდან წილის სანაცვლოდ მომსახურების ან საქონლის ინდივიდუალურ საკუთრებაში მიღება (ამ შემთხვევაში ქონების გამოტანა ან/და რეგისტრაცია ითვლება ამხანაგობის მიერ ქონების მიწოდებად), რომლის დროსაც: ე.ა) დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასით (გადასახადების, მოსაკრებლის და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის გარეშე. თუკი ადგილი ექნება ამხანაგობიდან წილის სანაცვლოდ ქონების გატანას, ასეთ შემთხვევაში კანონმდებელი აღნიშნავს, რომ მითითებული ნორმები არ უნდა გავრცელდეს 2009 წლის 7 აგვისტომდე შექმნილი ამხანაგობების მიმართ და მათ მიმართ გამოყენებულ უნდა იქნეს 2009 წლის 7 აგვისტომდე მოქმედი ნორმები.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ განიხილა საკასაციო საჩივარი, მო-

ისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებები, შეისწავლა საქმის მასალები, გასაჩივრებული განჩინების ფაქტობრივ-სამართლებრივი დასაბუთებულობა და მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები მიიჩნია:

1. 2007 წლის 19 დეკემბრის სანოტარო აქტის თანახმად ბინათმშენებლობის მესაკუთრეთა ამხანაგობა „ი...“ და შპს „...“ დადეს ხელშეკრულება ერთობლივი საქმიანობის (ამხანაგობა) „პ...“ დაფუძნების შესახებ;

2. ერთობლივი საქმიანობის (ამხანაგობის) შესახებ ხელშეკრულების 3.6. პუნქტის მიხედვით, ამხანაგობა „ი...“ წილი შეადგენს 40%-ს, შპს „...“ წილი – 60%-ს;

3. ერთობლივი საქმიანობის (ამხანაგობის) შესახებ ხელშეკრულების 11.1 და 11.2 პუნქტების თანახმად, ამხანაგობის დამფუძნებელი წევრები აცხადებენ თანხმობას იმის თაობაზე, რომ ნებისმიერი დამფუძნებელი წევრი უფლებამოსილია გაასხვისოს საკუთარი წილი ამხანაგობაში „ჩ...“ თანხმობის გარეშე. ამხანაგობის წევრის მიერ წილის გასხვისებისათვის აუცილებელია დამფუძნებელ წევრთა თანხმობა, რომელიც უნდა გაიცეს ნებისმიერ შემთხვევაში, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც არსებობს ამ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პატივსაღები მიზეზი;

4. ერთობლივი საქმიანობის (ამხანაგობა) „პ...“ 2009 წლის 27 თებერვლის კრების ოქმის თანახმად, ამხანაგობის წევრები შეთანხმდნენ, რომ თითოეული მათგანი ახალ აშენებულ სახლში მიიღებს ქვემოთ ჩამოთვლილ სართულებზე ფართებს დანართი №1-ის მიხედვით;

5. დანართი №1-ის თანახმად – 9,00 ნიშნულზე 2811,35 კვ.მ ავტოსადგომი შპს „...ი“ საკუთრებაა;

6. ერთობლივი საქმიანობის (ამხანაგობა) „პირველი სკოლის“ 2011 წლის 29 ივნისის კრების ოქმით შპს „...“ საკუთრებას კვლავ წარმოადგენდა – 9,00 ნიშნულზე 2811.35 კვ.მ ავტოსადგომი (ს/კ...);

7. 2009 წლის 28 სექტემბრის საჯარო რეესტრის ამონაწერის თანახმად, შპს „...“ საკუთრებაში იყო 9.00 ნიშნულზე 2811,35 კვ.მ ავტოსადგომი;

8. 2013 წლის 17 ოქტომბრის წილზე საკუთრების უფლების გადაცემის ხელშეკრულების თანახმად, შპს „...“ შპს „კ...“ საკუთრებაში გადასცა კუთვნილი წილის ნაწილი ერთობლივი საქმიან-

ნობის ამხანაგობა „პ...“, კერძოდ – 9,00 ნიშნულზე ავტოსადგომის ფართი – 2811,35 კვ.მ;

9. სსიპ შემოსავლების სამსახურმა 2014 წლის 24 აპრილს მიიღო №163 წინასწარი გადაწყვეტილება, რომელშიც განმარტა, რომ შპს „...“ მიმართ უნდა მოხდეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილის, 161-ე მუხლის და 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ღ“ ქვეპუნქტის გამოყენება და დღგ-ით დაბეგვრას უნდა დაექვემდებაროს შპს „...“ მიერ ამხანაგობა „პ...“ მისი წილის (-9,00 ნიშნულზე ავტოსადგომის ფართი – 2811,35 კვ.მ) გასხვისების ოპერაცია. ამავე წინასწარი გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურმა განმარტა 309-ე მუხლის მე-12 ნაწილი და მიუთითა, რომ აღნიშნული ნორმა არ უნდა გავრცელებულიყო შპს „...“, რადგანაც ის ეხება მხოლოდ ამხანაგობის მიერ 2009 წლის 7 აგვისტომდე განხორციელებულ ოპერაციას, რის გამოც 2013 წლის 17 ოქტომბერს განხორციელებული ოპერაცია მიიჩნია დასაბეგრ ოპერაციად. ამასთან, მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოს მოსაზრებით, კონკრეტულ შემთხვევაში წილი გასხვისდა შპს „...“ და არა ამხანაგობის მიერ.

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

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 407-ე მუხლის მიხედვით კი, სააპელაციო სასამართლოს მიერ დამტკიცებულად ცნობილი ფაქტობრივი გარემოებები სავალდებულოა საკასაციო სასამართლოსათვის, თუ წამოყენებული არ არის დასაშვები და დასაბუთებული პრეტენზია (შედავება). მოცემულ შემთხვევაში, კასატორს ზემომითითებული ფაქტების მიმართ შედავება არ წარმოუდგენია, შესაბამისად, საკასაციო სასამართლო სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული განჩინების სამართლებრივი დასაბუთებულობის შეფასებით შემოიფარგლება.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს არგუმენტაციას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-12 ნაწილის გამოყენების თაობაზე.

აღნიშნული ნორმის მიხედვით, ამ კოდექსის 143-ე მუხლის მე-9 ნაწილისა და 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტის მარეგულირებელი დებულებები ვრცელდება მხოლოდ 2009 წლის 7 აგვისტოდან შექმნილ ამხანაგობაზე. 2009 წლის 7 აგვისტომდე შექმნილ ამხანაგობაზე გავრცელდება 2009 წლის

7 აგვისტომდე მოქმედი ნორმები.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ეს ნორმა განსაზღვრავს შემდეგ ქცევის წესს: ა) 2009 წლის 7 აგვისტომდე შექმნილი ამხანაგობები გათავისუფლებული არიან მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-9 ნაწილითა და 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული საგადასახადო ვალდებულებებისაგან; ბ) 2009 წლის 7 აგვისტომდე შექმნილ ამხანაგობებზე ვრცელდება ამ დროისათვის მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული დაბეგვის რეჟიმი. საკასაციო სასამართლო, ასევე, ხაზს უსვამს, რომ ამ მუხლით დადგენილი საგადასახადო შეღავათი ცალსახად შეეხება 2009 წლის 7 აგვისტომდე შექმნილ ამხანაგობებს და არა 2009 წლის 7 აგვისტომდე ამხანაგობის მიერ განხორციელებულ გარიგებებს, როგორც ამას კასატორი განმარტავს.

2009 წლის 7 აგვისტოს მდგომარეობით მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, დღგ-ისაგან გათავისუფლებული იყო საქონლის/მომსახურების მიწოდების ან/და იმპორტის ისეთი სახეები, როგორიცაა ფინანსური ოპერაციების განხორციელება ან/და ფინანსური მომსახურების განწევა, ასევე ამხანაგობის წილის (ქონებაზე წინასწარი რეგისტრაციის უფლების) მიწოდება, თუ ამ წილზე (უფლებაზე) არ არის მიმავრებული/განპიროვნებული ქონება, გარდა წილის (უფლების) სანაცვლოდ ქონების ინდივიდუალურ საკუთრებაში მიღების შემთხვევისა.

ამავე კოდექსის მე-19 მუხლის საფუძველზე ფინანსური ინსტრუმენტი არის ნებისმიერი შეთანხმება (ხელშეკრულება), რომელიც წარმოშობს როგორც ერთი პირის ფინანსურ აქტივს, ისე მეორე პირის ფინანსურ ვალდებულებას. იგი მოიცავს: ფულად სახსრებს (ნაღდი და უნაღდო ფორმით), სესხებს (კრედიტებს), სასესხო ვალდებულებებს, თამასუქებსა და ფასიან ქაღალდებს, მათ შორის: კაპიტალში წილებს, აქციებს, ობლიგაციებს და ისეთ წარმოებულ ფასიან ქაღალდებს, როგორებიცაა: ოფციონი, ფიუჩერსი, ფორვარდი, სვოპი და სხვა. ფინანსური ინსტრუმენტი აგრეთვე მოიცავს ფულადი გამოსახვის მქონე, საქართველოს კანონმდებლობით დაშვებულ ნებისმიერ შეთანხმებას ორ სუბიექტს (კონტრაგენტს) შორის. ამ კოდექსის 206-ე მუხლით გათვალისწინებული თანამფლობელობის შემთხვევაში მფლობელის წილი, თუ მასზე არ არის მიმავრებული/განპიროვნებული ქონება, მათ შორის, ქონებაზე უფლების წინასწარი რეგისტრაციის შემთხვევაში, უფლება წარმოადგენს ფინანსურ ინსტრუმენტს.

აღნიშნული ნორმების საფუძველზე, საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ 2009 წლის 7 აგვისტოს მდგომარეობით, დღგ-ს გადახდისაგან თავისუფლდებოდა ამხანაგობის წილის გასხვისება, გადასახადით ასევე არ იბაგრებოდა ერთობლივი საქმიანობის ფარგლებში შექმნილი (აშენებული) ქონების წილის ინდივიდუალურ საკუთრებაში მიღება.

საკასაციო სასამართლო არ ეთანხმება კასატორის მტკიცებას, რომ მოცემულ შემთხვევაში შპს „...“ ინდივიდუალური საკუთრება გაასხვისა და არა ამხანაგობის წილი.

საკასაციო სასამართლო პირველ რიგში მხედველობაში იღებს ამხანაგობის ინსტიტუტის სამართლებრივ მოწესრიგებას.

სამოქალაქო კოდექსის 930-ე მუხლის თანახმად ერთობლივი საქმიანობის (ამხანაგობის) ხელშეკრულებით ორი ან რამდენიმე პირი კისრულობს ერთობლივად იმოქმედოს საერთო სამეურნეო ან სხვა მიზნების მისაღწევად ხელშეკრულებით განსაზღვრული საშუალებებით, იურიდიული პირის შეუქმნელად. ამავე კოდექსის 932-ე მუხლის მიხედვით მონაწილეებმა უნდა შეიტანონ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული შესატანები. თუ ხელშეკრულებით არ არის განსაზღვრული შესატანის ოდენობა, თითოეული მონაწილე მოვალეა შეიტანოს იგი თანაბრად. შესატანი შეიძლება შეტანილ იქნეს როგორც ქონებით, ასევე მომსახურების განევით. თუ ხელშეკრულება სხვა რამეს არ ითვალისწინებს, შესატანები წარმოადგენს მონაწილეთა საერთო საკუთრებას. მონაწილეთა საერთო საკუთრებას შეადგენს ისიც, რაც შექმნილია საერთო საკუთრებაში არსებული უფლების საფუძველზე, ანდა მიღებულია ანაზღაურების სახით საერთო ქონების განადგურების, დაზიანების ან ამოღების გამო. სამოქალაქო კოდექსის 933-ე მუხლი კი აწესრიგებს ამხანაგობის წილის გასხვისების უფლებას. აღნიშნული მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, წილი ქონების ან უფლების სახით არ შეიძლება გადაეცეს მესამე პირს ხელშეკრულების სხვა მონაწილეთა თანხმობის გარეშე. უარი თანხმობაზე დაიშვება მხოლოდ პატივისცემები მიზეზის არსებობისას.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ამხანაგობის წილი არ არის აბსტრაქტული ცნება და შეიძლება გამოხატული იყოს კონკრეტული ქონებით. ბინათმშენებლობის ამხანაგობის საქმიანობის თავისებურების გათვალისწინებით, ეს შეიძლება იყოს გარკვეული ფართი ასაშენებელ უძრავ ქონებაში, სამომავლო ქონება ან უკვე დასრულებული ინდივიდუალურად განსაზღვრული ნივთი (ბინა, ავტოფარეხი და ა.შ), ამდენად, საკა-

საციო სასამართლო ხაზს უსვამს, რომ ამხანაგობის წევრებმა შეიძლება, განახორციელონ წილების გადანაწილება, მაგრამ ამგვარი განაწილება ვერ მიიჩნევა ქონების ინდივიდუალურ საკუთრებაში მიღებად, მანამ, სანამ მიღწეული არ არის ერთობლივი საქმიანობის მიზანი და ამხანაგობა აგრძელებს არსებობას. საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს განმარტებას, რომ ამხანაგობიდან წილის გასხვისება შეუძლია მხოლოდ მის წევრს, ხოლო ამხანაგობა, როგორც დამოუკიდებელი სუბიექტი, ვერ შეძლებს მისი წევრების კუთვნილი წილის გასხვისებას, ვინაიდან, სამოქალაქო კოდექსის 932-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, ამხანაგობაში შენატანები და ამ შენატანების საფუძველზე შექმნილი ქონება წარმოადგენს მონაწილეთა საერთო საკუთრებას. ამხანაგობის წევრებს, რომელთაც გააჩნიათ წილობრივი საკუთრება ამხანაგობაში, შეუძლიათ განკარგონ წილი თავისი სახელით.

სამოქალაქო კოდექსის 939-ე მუხლი ადგენს ერთობლივი საქმიანობის შეწყვეტის საფუძველებს. ამგვარ საფუძველად განიხილება: ა) ერთობლივი საქმიანობის შეთანხმებული ვადის გასვლა; ბ) მონაწილეთა გადანყვეტილება; გ) ერთობლივი საქმიანობის ქონებაზე საგაკოტრებო საქმის წარმოების გახსნა; დ) ერთობლივი საქმიანობის მიზნების განხორციელების შეუძლებლობა. საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ამ მუხლის მიზნებისათვის „შეთანხმებული ვადის გასვლა“ გულისხმობს არა მხოლოდ კონკრეტული კალენდარული პერიოდის გასვლას ან რაიმე თარიღის დადგომას, არამედ მოვლენას, რასაც უკავშირდება ერთობლივი საქმიანობის მიზნის მიღწევა. ბინათმშენებლობის ამხანაგობის შემთხვევაში, ამგვარი მოვლენაა ობიექტის მშენებლობის დასრულება, თუ ხელშეკრულებით სხვა რამ არ არის განსაზღვრული. მშენებლობის დასრულების ეტაპად კი განხილულ უნდა იქნეს შენობის ექსპლუატაციაში მიღება.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ ამხანაგობის წილის გასხვისებისას, შემძენი ხდება ამხანაგობის წევრი და ამ წილის ფარგლებში იღებს ერთობლივი საქმიანობიდან გამომდინარე უფლება-მოვალეობებს, ამასთან, იგი ამხანაგობის მონაწილეა წილის შექმნის საფუძველზე, მიუხედავად იმისა, რომ, შეიძლება, განწევრებასთან დაკავშირებით ცალკე დოკუმენტი არ შედგეს.

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ 2013 წლის 17 ოქტომბრის ხელშეკრულებით, შპს „...“ შპს „კ...“ საკუთრებაში გადასცა კუთვნილი

წილის ნაწილი ერთობლივი საქმიანობის ამხანაგობა „პ...“ ამხანაგობა წარმოადგენდა მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-12 ნაწილით განსაზღვრული საგადასახადო შეღავათის მატარებელ სუბიექტს, ამდენად, ამხანაგობის მიერ წილის გასხვისება დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას არ წარმოადგენდა, შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლომ მოცემული დავა სწორად გადაწყვიტა.

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

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

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ ბ ი ნ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 16 ივნისის განჩინება;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

სოციალური გადასახადის გადახდის ვალდებულების პირობები

ბანჩინება

№ბს-141-138(2კ-14)

17 თებერვალი, 2015 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: ნ. ნკეპლაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
მ. ვაჩაძე,
პ. სილაგაძე

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

მოსარჩელე: შპს „...“

მოპასუხეები: 1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო;

2. სსიპ შემოსავლების სამსახური;

სარჩელის სახე: საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლით გათვალისწინებულ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შესახებ

სარჩელის საგანი:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 24 ივლისის №256 საგადასახადო მოთხოვნის ნაწილობრივ, სოციალური დაზღვევის გადასახადის ნაწილში, ბათილად ცნობა;

2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 3 სექტემბრის №16068 ბრძანების ნაწილობრივ ბათილად ცნობა;

3. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2013 წლის 15 მარტის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა.

სარჩელის საფუძველი: სადავო აქტების უკანონობა.

ფაქტობრივი გარემოებები: მოსარჩელის განმარტებით, 2011 წლის 21 ოქტომბრის №მ-1744 ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა შპს „...“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შემოწმებამ მოიცვა გადასახადის გადამხდელის საქმიანობა 2005 წლის 1 იანვრიდან 2011 წლის 1 ოქტომბრამდე საანგარიშო პერიოდში. ჩატარებული შემოწმების შედეგად გადასახადის გადამხდელს წარედგინა შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 24 ივლისის №256 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის შე-

საბამისად, შპს „...“ სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაერიცხა – 57 409,05 ლარი, მათ შორის, გადასახადის ძირითადი თანხა – 35 247 ლარი, ჯარიმა – 11 280 ლარი, საურავი – 10 882,05 ლარი.

მოსარჩელემ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 24 ივლისის №256 საგადასახადო მოთხოვნა სოციალური დაზღვევის გადასახადის ნაწილში გადამხდელის მიერ კანონით დადგენილი წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2012 წლის 3 სექტემბრის №16068 ბრძანებით შპს „...“ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, რაც მოსარჩელემ გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 2013 წლის 15 მარტის გადაწყვეტილებით შპს „...“ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სამართლებრივი: მოსარჩელის განმარტებით, ჩატარებული საგადასახადო შემოწმების შედეგად გადასახადის გადამხდელზე განხორციელდა დამატებითი თანხების დარიცხვა სოციალური დაზღვევის გადასახადის ნაწილში, თანხის დარიცხვას საფუძვლად დაედო ის გარემოება, რომ შესამოწმებელ პერიოდში გადასახადის გადამხდელის მხრიდან ადგილი ჰქონდა საერთაშორისო გადაზიდვების განხორციელებას, რაც მოსარჩელის მიერ ხორციელდებოდა არარეგისტრირებული არარეზიდენტების მეშვეობით, იქიდან გამომდინარე, რომ აღნიშნული მომსახურება არ იყო დაბეგრული სოციალური გადასახადით, ადმინისტრაციული ორგანოს შეფასებით, მოსარჩელემ დაარღვია 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 266-ე მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტის მოთხოვნები, რადგან განეული მომსახურება წარმოადგენდა საქართველოში განეულ მომსახურებას და განხილული უნდა ყოფილიყო, როგორც საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი, რაც არასწორია, ვინაიდან, 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 266-ე მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, სოციალური გადასახადის გადამხდელად ითვლება საწარმო/ორგანიზაცია, რომელიც საქართველოში განეული მომსახურების ღირებულებას უნაზღაურებს ფიზიკურ პირს, რომელსაც არ გააჩნია გადასახადის გადამხდელის მოწმობა. აღნიშნული მუხლის შესაბამისად, კონკრეტული შემოსავლის სოციალური გადასახადით დასაბეგრ შემოსავლად მიჩნევის სავალდებულო პირობაა მომსახურების საქართველოში განეულად აღიარება. ადრე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის არც ზოგადი დებულებანი და არც უშუალოდ სოციალური გადასახადის მარეგულირებელი

ნორმები, გარდა დამატებული გადასახადის გადახდის წესისა და პირობების მარეგულირებელი ნორმებისა, არ განსაზღვრავდა საქართველოში განეული მომსახურების ცნებას. მოსარჩელის განმარტებით, ამ შემთხვევაში ვინაიდან საკითხი ეხება ტვირთის გადაზიდვას, ზოგადად ასეთი სახის მომსახურება შეიძლება მიჩნეულ იქნეს ან საქართველოში განეულ მომსახურებად ან საერთაშორისო გადაზიდვად. საერთაშორისო გადაზიდვის ცნება განმარტებულია საგადასახადო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-15 პუნქტში, რომლის თანახმად, საერთაშორისო გადაზიდვად მიიჩნევა ნებისმიერი სახის სატრასპორტო საშუალებით იმპორტამდე ტვირთის გადაზიდვა. საერთაშორისო გადაზიდვის ცნება ანალოგიურად განიმარტება „საერთაშორისო სავაჭრომობილო მიმოსვლის შესახებ“ საერთაშორისო ხელშეკრულებითა და „საგზაო მოძრაობის შესახებ“ 1949 წლის 19 სექტემბრის ჟენევის კონვენციით, რომლის შესაბამისად საერთაშორისო გადაზიდვად მიიჩნევა ორ ქვეყანას შორის განხორციელებული გადაზიდვა/მიმოსვლა. მომსახურების განევის ადგილის ცნება 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად, განიმარტება, მხოლოდ დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 240-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ პუნქტის შესაბამისად, მომსახურების განევის ადგილად ითვლება ტვირთების გადატანის ან მგზავრთა გადაყვანის ადგილსამყოფელი ტრანსპორტირების დაწყებისას, თუ მომსახურება დაკავშირებულია ამ გადაზიდვებთან. შემდეგ საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ცვლილებით, რომელიც ძალაში შევიდა 2009 წლის 1 იანვრიდან, განიმარტა საქართველოს ტერიტორიაზე მომსახურების განევით მიღებული შემოსავალი და საგადასახადო კოდექსის 24-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ბ.ვ.“ ქვეპუნქტის თანახმად, მომსახურება საქართველოში განეულად ითვლება თუ მომსახურების განევა დაკავშირებულია ტვირთების გადატანასთან და ტრანსპორტირების დაწყებისა და დასრულების ადგილი არის საქართველო. მოსარჩელის განმარტებით, როდესაც სადავო მომსახურების განევის პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსი პირდაპირ არ განსაზღვრავდა საქართველოში განეული მომსახურების ცნებას, ამასთან, თავად განეული მომსახურება თავისი არსით სრულად შეესაბამებოდა საერთაშორისო გადაზიდვის ცნებას და დღგ-ს მიზნებიდან გამომდინარე სახეზე არ იყო საქართველოში განეული მომსახურება, საგადასახადო ორგანოს მიდგომა განეული მომსახურების ადგილად საქართველოს მიჩნევისა და შპს-ისათვის სოციალური დაზღვევის გადა-

სახადის დაკისრების თაობაზე უსაფუძვლო იყო.

მოპასუხის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის შესაგებელი: მოპასუხემ სარჩელი არ ცნო და მოითხოვა სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა, შემდეგი საფუძვლებით:

ფაქტობრივი გარემოებები: ფაქტობრივ გარემოებებზე მითითებული არ აქვს.

სამართლებრივი: მოპასუხის განმარტებით, შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 17 ივლისის საგადასახადო შემოწმების აქტის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს – შპს „...“ შესამოწმებელ პერიოდში საერთაშორისო გადაზიდვის მომსახურებას უწევდნენ საქართველოში გადამხდელად არარეგისტრირებული არარეზიდენტი ფიზიკური პირები. აღნიშნული მომსახურება შპს „...“ მიერ არ იქნა დაბეგრილი სოციალური გადასახადით. შემოწმების პროცესში დადგინდა, რომ არარეზიდენტი პირების მიერ განეული მომსახურება დაექვემდებარა სოციალური გადასახადით დაბეგვრას, ვინაიდან, 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 266-ე მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტის მიხედვით სოციალური გადასახადის გადამხდელია სანარმო/ორგანიზაცია, რომელიც საქართველოში განეული მომსახურების ღირებულებას უნაზღაურებს საგადასახადო ორგანოში არარეგისტრირებულ ფიზიკურ პირებს.

მოპასუხის განმარტებით, სოციალური გადასახადით დასაბეგრ შემოსავლად მიჩნევის სავალდებულო პირობაა მომსახურების საქართველოში განეულად აღიარება. მომსახურების ადგილის ცნება კი 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მიხედვით განიმარტებოდა მხოლოდ დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის.

მოპასუხის მტკიცებით, აუდიტის დეპარტამენტის მიერ 2012 წლის 3 ოქტომბრის დასკვნის შესაბამისად, შესამოწმებელ პერიოდში საზოგადოებას საერთაშორისო გადაზიდვის მომსახურებას უწევდნენ არარეგისტრირებული არარეზიდენტი ფიზიკური პირები. გადამხდელი არარეგისტრირებული არარეზიდენტი ფიზიკური პირებისთვის გადახდილ თანხებს ბეგრავდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 197-ე მუხლით განსაზღვრული 4%-იანი განაკვეთით. აღნიშნული მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, „არარეზიდენტის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი, რომელიც არ მიეკუთვნება არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში, იბეგრება გადახდის წყაროსთან შემდეგი განაკვეთებით: ...“ გ) სანარმოს, იურიდიული პირის ან/და მენარმე ფი-

ზიკური პირის მიერ რისკის დაზღვევისა და გადაზიდვის საფუძველზე, სალიზინგო, საერთაშორისო კავშირგაბმულობის ტელე-საკომუნიკაციო მომსახურებისათვის და საერთაშორისო გადაზიდვების სატრანსპორტო მომსახურებისათვის გადახდილი თანხები – 4%-ით“. მოპასუხის შეფასებით, მნიშვნელოვანია ის გარემოება, რომ მომსახურების განევის ადგილად მიიჩნევა საქართველო და ეს მაშინ, როდესაც ამავე მომსახურებას თავად მოსარჩელე განიხილავდა საქართველოში არსებულ წყაროდან მიღებულ შემოსავლად და არარეგისტრირებული არარეზიდენტი ფიზიკური პირებისთვის გადახდილ თანხებს ბეგრავდა ზემოაღნიშნული 4%-იანი განაკვეთით.

2007 წლის 11 სექტემბერის №1047 ბრძანებით დამტკიცებული „გადახდის წყაროსთან მონაცემების დაბეგვისა და სოციალური გადასახადის დეკლარაციის ფორმისა და მისი შევსების წესის შესახებ“ ინსტრუქციის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, დეკლარაციის მე-2 ნაწილის მე-4 უჯრაში აისახება „მუდმივი დაწესებულების არმქონე არარეზიდენტ ფიზიკურ პირებზე განეული მომსახურებისათვის გაცემული ანაზღაურება, რომელიც ექვემდებარება გადახდის წყაროსთან დაბეგვრას, გარდა პროცენტებისა, მათ შორის: 10%-იანი განაკვეთით და 4%-იანი განაკვეთით“. იმის გათვალისწინებით, რომ სადავო პერიოდში მოქმედი კანონმდებლობით სოციალური გადასახადის გადამხდელი იყო პირი, რომელიც საქართველოში განეული მომსახურების ღირებულებას უნაზღაურებდა ფიზიკურ პირს, რომელსაც არ გააჩნდა გადასახადის გადამხდელის მონაშობა, ცალსახა – გადასახადის გადამხდელი აღიარებდა, რომ მომსახურების განევის ადგილს წარმოადგენდა საქართველო, როდესაც იგი ახორციელებდა საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავლის 197-ე მუხლის „გ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული წესით 4%-იანი განაკვეთით დაბეგვრას.

მოპასუხის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შესაგებლით: მოპასუხემ სარჩელი არ ცნო და მოითხოვა სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა, შემდეგი საფუძველებით:

ფაქტობრივი: შპს „...“ საქმიანობას წარმოადგენს საერთაშორისო სატრანსპორტო გადაზიდვები ევროპის, დსთ-სა და ამიერკავკასიის ქვეყნებში ორი მიმართულებით: გადაზიდვებს ახორციელებს, როგორც საკუთარი სატვირთო ავტომობილებით, აგრეთვე, დაქირავებული არარეზიდენტი და რეზიდენტი გადამზიდველების მეშვეობით. 2012 წლის 17 ივლისის შემოწმების აქტის საფუძველზე შპს „...“ დაერიცხა დამატებითი თანხები

სოციალური დაზღვევის გადასახადის ნაწილში. შესამონმებელ პერიოდში საერთაშორისო გადაზიდვის მომსახურებას უწევდნენ არარეგისტრირებული არარეზიდენტი ფიზიკური პირები.

შესამონმებელ პერიოდში საზოგადოებას საერთაშორისო გადაზიდვების მომსახურებას უწევენ არარეგისტრირებული არარეზიდენტი ფიზიკური პირები. 2008 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 266-ე მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, არარეგისტრირებული არარეზიდენტების მიერ გაწეული მომსახურების ანაზღაურების თანხა მიჩნეულია სოციალური გადასახადით დაბეგვრის ობიექტად და ამასთან მოპასუხის განმარტებით, მართალია 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსით მომსახურების განხრის ადგილი კონკრეტულად, სოციალური დაზღვევის გადასახადის მიზნებისათვის არ არის განმარტებული, მაგრამ აღნიშნული განიმარტა იმავე საგადასახადო კოდექსის დღგ-ის კარში, 240-ე მუხლის „დ“ ქვეპუნქტში. კერძოდ: ამ კარის მიზნებისათვის მომსახურების განხრის ადგილად ითვლება ტვირთების გადატანის ან მგზავრთა გადაყვანის ადგილსამყოფელი ტრანსპორტირების დაწყებისას, თუ მომსახურება დაკავშირებულია ამ გადაზიდვებთან. ამ კოდექსის 233-ე მუხლის მიზნებისათვის საქართველოს ფარგლების გარეთ გადასახადის გადამხდელის მიერ მგზავრთა გადაყვანასა და ტვირთების გადატანასთან დაკავშირებული მომსახურება ითვლება საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებულად. საგადასახადო ორგანოს განმარტებით, არარეზიდენტის მიერ შპს „...“ გაწეული მომსახურება აკმაყოფილებს აღნიშნული მუხლის მოთხოვნას და მიიჩნევა საქართველოში გაწეულ მომსახურებად. შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 197-ე მუხლის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, არარეზიდენტის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი, რომელიც არ მიეკუთვნება არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში, იბეგრება გადასახადის წყაროსთან შემდეგი განაკვეთებით, საწარმოს, ორგანიზაციის ან/და მენარმე ფიზიკური პირის მიერ საერთაშორისო კავშირგაბმულობის ტელესაკომუნიკაციო მომსახურებისათვის და საერთაშორისო გადაზიდვების სატრანსპორტო მომსახურებისათვის გადახდილი თანხები – 4%-ით.

მოპასუხის შეფასებით, იმ გარემოებიდან გამომდინარე, რომ სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 266-ე მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, სოციალური გადასახადის გადახდელად ითვლება პირი, რომელიც საქართველოში

განეული მომსახურების ღირებულებას უნაზღაურებს ფიზიკურ პირს, რომელსაც არ გააჩნია გადასახადის გადახდელის მონ-
მობა, სადავო ოპერაციის სოციალური გადასახადით დაბეგვრა მართლზომიერია.

**რაიონული /საქალაქო/ სასამართლოს გადაწყვეტილე-
ბა/სარეზოლუციო ნაწილი:**

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქ-
მეთა კოლეგიის 2013 წლის 25 სექტემბრის გადაწყვეტილებით,
შპს „...“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; სადავო საკით-
ხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავ-
ლების სამსახურის 2012 წლის 24 ივლისის №256 საგადასახადო
მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 3 სექ-
ტემბრის №16068 ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინის-
ტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2013 წლის 15
მარტის გადაწყვეტილება და სსიპ შემოსავლების სამსახურს და-
ევალა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოე-
ბების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გადაწყვეტილების
კანონიერ ძალაში შესვლიდან ერთი თვის ვადაში გამოსცეს ახა-
ლი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი
მოსარჩელე შპს „...“, მიმართ.

სასამართლოს მიერ უდავოდ მიჩნეული ფაქტები:

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ ჩატარდა შპს „...“ გას-
ვლითი საგადასახადო შემოწმება. შემოწმებამ მოიცვა 2005
წლის 1 იანვრიდან 2011 წლის 1 ოქტომბრამდე საანგარიშო პე-
რიოდი, ხოლო მოგებისა და ქონების გადასახადის ნაწილში –
2005, 2006, 2007, 2008, 2009 და 2010 წლების საანგარიშო პერი-
ოდი.

2012 წლის 17 ივლისს, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის
დეპარტამენტის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტის
შესაბამისად, შპს „...“ გადასახდელად დაერიცხა სულ 57409.05
ლარი, (ძირითადი – 35247 ლარი, ჯარიმა – 11280 ლარი, საურავი
– 10882.05 ლარი), მათ შორის საშემოსავლო გადასახადი –
10732.71 ლარი (ძირითადი – 6629 ლარი, ჯარიმა – 2586 ლარი,
საურავი – 1515.71 ლარი), სოციალური დაზღვევის გადასახადი
– 11190.61 ლარი (ძირითადი – 5119 ლარი, ჯარიმა – 4998 ლარი,
საურავი – 3573.61 ლარი); ქონების გადასახადი – 2713.92 ლარი
(ძირითადი – 1518 ლარი, ჯარიმა – 698 ლარი, საურავი – 497.92
ლარი), რაზედაც შპს „...“ წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსა-
ხურის 2012 წლის 24 ივლისის №256 საგადასახადო მოთხოვნა.

შპს „...“ საჩივრით მიმართ სსიპ შემოსავლების სამსახურს
და მოითხოვა მის მიმართ შედგენილი 2012 წლის 24 ივლისის

№256 საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება სოციალური დაზღვევის გადასახადით დაბეგვრის ნაწილში.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 3 სექტემბრის №16068 ბრძანების თანახმად, შპს „...“ საჩივარი შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 24 ივლისის №256 საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმების შესახებ არ დაკმაყოფილდა.

აღნიშნული ბრძანება შპს „...“ გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროში და მოითხოვა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 24 ივლისის №256 საგადასახადო მოთხოვნისა და შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის №16068 ბრძანების ბათილად ცნობა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2013 წლის 15 მარტის გადაწყვეტილებით შპს „...“ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლოს მიერ სადავოდ მიჩნეული ფაქტები:

სადავოა ის გარემოება, თუ რამდენად წარმოადგენს შპს „...“ არარეგისტრირებული არარეზიდენტი პირების მიერ განეული მომსახურება საქართველოში განეული მომსახურებას და მათი მომსახურებისათვის გადახდილი თანხა ექვემდებარება თუ არა სოციალური დაზღვევის გადასახადით დაბეგვრას, თანახმად, 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის 266-ე მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტის მოთხოვნებისა (2008 წლამდე მოქმედი რედაქცია).

სასამართლოს შეფასება:

საქალაქო სასამართლოს მითითებით, 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის 266-ე მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტით: (2008 წლამდე მოქმედი რედაქცია) სოციალური გადასახადის გადამხდელად ითვლება საწარმო/ორგანიზაცია ან მენარმე ფიზიკური პირი, რომელსაც საქართველოში განეული მომსახურების ღირებულებას უნაზღაურებს ფიზიკურ პირს, რომელსაც არ გააჩნია გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობა. აღნიშნული მუხლის მოთხოვნიდან გამომდინარე, კონკრეტული შემოსავლის სოციალური გადასახადით დასაბეგრ შემოსავლად მიჩნევის სავალდებულო პირობაა მომსახურების საქართველოში განეულად აღიარება.

2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის 24-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის (თავდაპირველი რედაქცია) თანახმად, კი: საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს განეკუთვნება: ბ) საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის მიწოდებით მიღებული შემოსავალი ან/და საქართველოში მომსახურების განევით მიღებული შემოსავალი. ამავე მუხლის „უ“ ქვე-

პუნქტით „საქართველოსა და უცხო ქვეყნებს შორის საერთაშორისო გადაზიდვებში სატრანსპორტო მომსახურებით ან საერთაშორისო კავშირგაბმულობაში ტელესაკომუნიკაციო მომსახურებით მიღებული შემოსავალი“; ხოლო „რ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საქართველოში საქმიანობით მიღებული სხვა შემოსავალი.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საქალაქო სასამართლოს შეფასებით, საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავლის ერთ-ერთ სახეს განეკუთვნება საქართველოში მომსახურების განწევით მიღებული შემოსავალი.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლოს შეფასებით, მნიშვნელოვანია განმარტება, თუ რა სახის მომსახურება წარმოადგენს საქართველოში განეულ მომსახურებას, იმდენად, რამდენადაც სწორედ საქართველოში განეული მომსახურება წარმოადგენს სოციალური დაზღვევის გადასახადით დასაბეგრობიექტს.

სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის არც ზოგადი და არც უშუალოდ სოციალური გადასახადის მარეგულირებელი ნორმები, არ განსაზღვრავდა საქართველოში განეული მომსახურების ცნებას. მომსახურების განევის ადგილის ცნება 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა შესაბამისად განიმარტებოდა მხოლოდ დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 240-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“, ქვეპუნქტის თანახმად, მომსახურების განევის ადგილად ითვლება ტვირთების გადაზიდვის ან მგზავრთა გადაყვანის ადგილსამყოფელი ტრანსპორტირების დაწყებისას, თუ მომსახურება დაკავშირებულია ამ გადაზიდვებთან. მითითებული კი, დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის, სპეციალურ თავში იქნა გათვალისწინებული, შესაბამისად, მისი გამოყენება, როგორც სპეციალური ურთიერთობის მარეგულირებელი ნორმისა, სასამართლოს შეფასებით განსახილველ შემთხვევაში მიზანშეწონილი არ იყო და განმარტა, რომ მითითებული ნორმა არ შეიძლება გამოყენებულ იქნეს სხვა სახის გადასახადის, მათ შორის, სოციალური დაზღვევის გადასახადით დაბეგვრის შემთხვევაში. ასეთ შემთხვევაში, კი სასამართლოს მიერ სოციალური დაზღვევის გადასახადის მიზნებისათვის „მომსახურების ადგილის“ ცნების განმარტება უნდა გაკეთდეს ისე, რომ არ იქნეს შელახული მენარმის უფლებები.

სადავო საკითხის გადასაწყვეტად და იმ გარემოების გასარკვევად, თუ რა იგულისხმა კანონმდებელმა საქართველოში მომ-

სახურების განვლაში, სასამართლოს განმარტებით, მნიშვნელოვანი იყო 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის 24-ე მუხლში 2009 წლის 1 იანვარს განხორციელებული ცვლილება, რომლითაც კანონმდებელმა დააკონკრეტა „საქართველოში მომსახურების განვლის“ ცნება. კერძოდ, 24-ე მუხლის 1-ლი მუხლი „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს განეკუთვნება საქართველოში მომსახურების განვით მიღებული შემოსავალი. ამ მიზნით, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, მომსახურება საქართველოში განეულად ითვლება, თუ, მომსახურების განვლა დაკავშირებულია ტვირთების გადატანასთან ან მგზავრთა გადაყვანასთან და ტრანსპორტირების დაწყებისა და დასრულების ადგილი არის საქართველო (ბ¹.ვ ქვეპუნქტი). აღნიშნული მუხლით დაკონკრეტდა, რომ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს განეკუთვნება მომსახურების განვლა, რომელიც დაკავშირებულია ტვირთების გადატანასთან ან მგზავრთა გადაყვანასთან და ტრანსპორტირების დაწყებისა და დასრულების ადგილი არის საქართველო.

საკითხი ეხება რა ტვირთის გადაზიდვას, საქალაქო სასამართლოს შეფასებით, ზოგადად ასეთი სახის მომსახურება შეიძლება მივიჩნიოთ საქართველოში განეულ მომსახურებად ან საერთაშორისო გადაზიდვად. საერთაშორისო გადაზიდვის ცნებას კი განმარტავდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-15 პუნქტით, რომლის თანახმად, საერთაშორისო გადაზიდვად მიიჩნევა ნებისმიერი სახის სატრანსპორტო საშუალებებით იმპორტამდე ტვირთის გადაზიდვა. შემდგომში, საგადასახადო კოდექსის შეტანილი ცვლილებით, რომელიც ძალაში შევიდა 2009 წლის 1 იანვრიდან, განიმარტა საქართველოს ტერიტორიაზე მომსახურების განვით მიღებული შემოსავალი და საგადასახადო კოდექსში 24-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ¹.ვ“ პუნქტის თანახმად, მომსახურება საქართველოში განეულად ითვლება თუ მომსახურების განვლა დაკავშირებულია ტვირთების გადატანასთან და ტრანსპორტირების დაწყებისა და დასრულების ადგილი არის საქართველო.

მოცემულ შემთხვევაში, დავას არ იწვევს ის გარემოება, რომ შპს „...“ დაქირავებული არარეგისტრირებული არარეზიდენტი ფიზიკური პირების მეშვეობით აწარმოებდა საერთაშორისო გადაზიდვებს, რომელიც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 24-ე მუხლში განხორციელებული ცვლილების თანახმად, არ მიიჩნევა საქართველოში განხორციელებულ მომსახურებად (ცვლილებებამდე აღნიშნულს კანონმდებელი არ აკონკრეტებ-

და, თუმცა განხორციელებულმა ცვლილებამ დაადასტურა, რომ კანონმდებლის მიზანს ცვლილებებამდეც აღნიშნული განმარტება წარმოადგენდა). შესაბამისად, სახეზე არ არის სოციალური გადასახადით დასაბეგრი შემოსავალი (დასაბეგრი ობიექტი) და არარეგისტრირებული არარეზიდენტების მიერ განეული მომსახურების ანაზღაურების თანხა არ უნდა იქნეს მიჩნეული სოციალური გადასახადით დაბეგვრის ობიექტად. შესაბამისად, მოსარჩელეს არ გააჩნდა განეული მომსახურების თანხიდან სოციალური გადასახადის გადახდის ვალდებულება.

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, იმ პირობებში, როდესაც სადავო მომსახურების განევის პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსი პირდაპირ არ განსაზღვრავდა საქართველოში განეული მომსახურების ცნებას, ამასთან, თავად განეული მომსახურება თავისი არსით სრულად შეესაბამებოდა საერთაშორისო გადაზიდვის ცნებას და დღგ-ის მიზნებიდან გამომდინარე, სახეზე არ იყო საქართველოში განეული მომსახურება, საგადასახადო ორგანოს მიდგომა განეული მომსახურების ადგილად საქართველოს მიჩნევის თაობაზე უსაფუძვლო იყო და არ გამომდინარეობდა რაიმე კონკრეტული სამართლებრივი საფუძვლიდან.

ამასთან, სასამართლომ უსაფუძვლოდ მიიჩნია მოპასუხის განმარტება იმის თაობაზე, რომ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებებით (2007 წლის 23 იანვრის №31 ბრძანება, 2007 წლის 11 სექტემბრის №1047 ბრძანება) დამტკიცებული სოციალური გადასახადის დეკლარაციის ფორმაში აისახება მუდმივი დაწესებულების არმქონე არარეზიდენტ ფიზიკურ პირებზე განეული მომსახურებისათვის გაცემული ანაზღაურება, რაც ადასტურებს იმას, რომ სადავო პერიოდში განხორციელებულ ოპერაციას ექვემდებარებოდა სოციალური გადასახადით დაბეგვრას მით უფრო, რომ შპს „...“ თვითონ განიხილავდა მის მიერ განხორციელებულ ოპერაციაზე გადახდილ თანხას საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად და შესაბამისად, საქართველოში განეულ მომსახურებად. სასამართლოს შეფასებით, ის გარემოება, რომ მოსარჩელე ავსებდა სოციალური გადასახადის დეკლარაციის ფორმებს, არ ნიშნავდა, რომ იგი წარმოადგენდა სოციალური გადასახადის გადამხდელ სუბიექტს.

სამართლებრივი შეფასება /კვალიფიკაცია/:

საქალაქო სასამართლომ გადაწყვეტილების გამოტანისას იხელმძღვანელა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით, 2004 წლის 22 დეკემბრის საქართველოს საგადასახა-

დო კოდექსით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსით, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსით;

აპელანტი: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შე-
მოსავლების სამსახური;

მონინალმდგე მხარე: შპს „...“

სარჩელზე მოპასუხე – საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო;

აპელაციის საგანი და მოცულობა /ფარგლები/:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2013 წლის 25 სექტემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

აპელაციის მოტივები:

სამართლებრივი საფუძვლები:

აპელანტი არ იზიარებს, საქალაქო სასამართლოს მოსაზრებას, სადავო აქტის დაუსაბუთებლობასთან მიმართებაში და განმარტავს, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ სრულად და ობიექტურად იქნა გამოკვლეული საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემის დროს სრულად იქნა შესწავლილი ყველა ის მტკიცებულება, რაც საფუძვლად დაედო სადავო აქტების გამოცემას. ამასთან, საქალაქო სასამართლომ არ განმარტა, თუ რა სახის დარღვევა მიიჩნია არსებითად, რაც ამგვარი გადაწყვეტილების მიღების საფუძველი გახდა.

აპელანტის განმარტებით, 2008 წლის პირველი იანვრამდე მოქმედი რედაქციით, საგადასახადო კოდექსის 266-ე მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, არარეგისტრირებული არარეზიდენტების მიერ გაწეული მომსახურების თანხა მიჩნეულია სოციალური გადასახადით დაბეგვრის ობიექტად. 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსით მომსახურების გაწევის ადგილის განმარტება მოცემულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 240-ე მუხლის „დ“ ქვეპუნქტში, კერძოდ, „ტვირთების გადატანის ან მგზავრთა გადაყვანის ადგილსამყოფელი ტრასპორტირების დაწყებისას, თუ მომსახურება დაკავშირებულია ამ გადაზიდვებთან, ამავე კოდექსის 233-ე მუხლის მიზნებისათვის საქართველოს ფარგლებს გარეთ გადასახადის გადამხდელის მიერ მგზავრთა გადაყვანასა და ტვირთების გადატანასთან დაკავშირებული მომსახურება ითვლება საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებულად. აღნიშნული მუხლების ანალიზიდან გამომდინარე, აპელანტის განმარტებით, შპს „...“ საქმესთან დაკავშირებით მომსახურე-

ბის ადგილად მიჩნეული უნდა ყოფილიყო საქართველო და აქედან გამომდინარე, საწარმოსათვის კუთვნილი გადასახადის და-რიცხვა მოხდა კანონიერად.

აპელანტის მტკიცებით, სასამართლომ არასწორი შეფასება მისცა შემდეგ გარემოებას: იმ გარემოების გასარკვევად, თუ რა იგულისხმა კანონმდებელმა საქართველოში მომსახურების განევაში, სასამართლომ მნიშვნელოვნად მიიჩნია 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის 24-ე მუხლში 2009 წლის 1 იანვარს განხორციელებული ცვლილება, რომლითაც კანონმდებელმა დააკონკრეტა „საქართველოში მომსახურების განევის“ ცნება. აპელანტის მოსაზრებით, სასამართლოს ამგვარი არგუმენტაცია მოკლებულია სამართლებრივ საფუძველს, ვინაიდან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადების დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა“. შესაბამისად, სასამართლოს სადავო საკითხის გადანეგვისას უნდა ეხელმძღვანელა იმ პერიოდისათვის მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით და არ არსებობდა სამართლებრივი საფუძველი 2009 წლის 1 იანვარს განხორციელებული ცვლილების გამოყენებისა, შესაბამისად, აპელანტის მოსაზრებით, სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა, რაც გადანეგვითების გაუქმების აბსოლუტურ საფუძველს ქმნიდა.

აპელანტის შეფასებით, მოცემულ შემთხვევაში სასამართლოს მიერ გამოყენებული არ ყოფილა კანონის ანალოგია, რაც არასწორია, რადგან სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 240-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტი წარმოადგენდა სადავო ურთიერთობის მომწესრიგებელ ნორმას. მართალია, აღნიშნული ნორმა ეხებოდა დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებს, მაგრამ რაკი აღნიშნული ნორმა სადავო ურთიერთობასთან ყველაზე ახლო მდგომ სამართლის ნორმას წარმოადგენდა, სასამართლოს უნდა ეხელმძღვანელა სამართლის ზოგადი პრინციპებით, კერძოდ, კანონის ანალოგიით.

აპელანტი ასევე არ დაეთანხმა სასამართლოს მიერ შემოსავლების სამსახურისათვის მოსარჩელის სასარგებლოდ სახელმწიფო ბაჟის 983,1 ლარის დაკისრებას და მიუთითა, რომ „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი ნაწილის „ლ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საგადასახადო ორგანოები სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან გათავისუფლებული იყვნენ;

II აპელანტი: საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო;

მონინალმდევე მხარე: შპს „...“;

სარჩელზე მოპასუხე – სსიპ შემოსავლების სამსახური;

აპელაციის საგანი და მოცულობა /ფარგლები/:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2013 წლის 25 სექტემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

აპელაციის მოტივები:

სამართლებრივი: აპელანტის განმარტებით, შესამონმებელ პერიოდში საზოგადოებას საერთაშორისო გადაზიდვის მომსახურებას უწევდნენ არარეგისტრირებული არარეზიდენტი ფიზიკური პირები. 2008 წლის პირველ იანვრამდე მოქმედი სსკ-ის 266-ე მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტის მიხედვით არარეგისტრირებული არარეზიდენტების მიერ განეული მომსახურების ანაზღაურების თანხა მიჩნეულია სოციალური გადასახადით დაბეგრის ობიექტად. 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედ საქართველოს საგადასახადო კოდექსში მომსახურების განევის ადგილი განმარტებულია დღგ-ს კარში, კერძოდ, სსკ-ის 240-ე მუხლის „დ“ ქვეპუნქტში, რომლის მიხედვითაც ამ კარის მიზნებისათვის მომსახურების განევის ადგილად ითვლება ტვირთების გადატანის ან მგზავრთა გადაყვანის ადგილსამყოფელი ტრანსპორტირების დაწყებისას, თუ მომსახურება დაკავშირებულია ამ გადაზიდვებთან. ამ კოდექსის 233-ე მუხლის მიზნებისათვის საქართველოს ფარგლებს გარეთ გადასახადის გადამხდელის მიერ მგზავრთა გადაყვანასა და ტვირთების გადატანასთან დაკავშირებული მომსახურება ითვლება საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებულად.

აპელანტის მოსაზრებით, არარეზიდენტების მიერ შპს „...“ განეული მომსახურება აკმაყოფილებს აღნიშნული მუხლის მოთხოვნას და მიიჩნევა საქართველოში განეულ მომსახურებად.

ამავე კოდექსის 197-ე მუხლის მიხედვით, არარეზიდენტის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი, რომელიც არ მიეკუთვნება არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში, იბეგრება გადახდის წყაროსთან შემდეგი განაკვეთებით: გ) სანარმოს, იურიდიული პირის ან/და მენარმე ფიზიკური პირის მიერ რისკის დაზღვევისა და გადაზღვევის საფუძველზე, სალიზინგო, საერთაშორისო კავშირგაბმულობის ტელესაკომუნიკაციო მომსახურებისათვის და საერთაშორისო გადაზიდვების სატრანსპორტო მომსახურებისათვის გადახდილი თანხები – 4 პროცენტით. აღნიშნული განაკვე-

თითი იბეგრება აგრეთვე „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული ნავთობისა და გაზის ოპერაციების განხორციელებისას არარეზიდენტი ქვეკონტრაქტორების მიერ მიღებული შემოსავალი.

აპელანტმა მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 24-ე მუხლის 1-ლ ნაწილზე, რომლის თანახმად, საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს განეკუთვნება:ბ) საქართველოში წარმოებული ან შექმნილი საქონლის მიწოდებით ან/და საქართველოში მომსახურების განევიტ მიღებული შემოსავალი; ყ) საქართველოსა და უცხო ქვეყნებს შორის საერთაშორისო გადაზიდვებში სატრანსპორტო მომსახურებით ან საერთაშორისო კავშირგაბმულობაში ტელესაკომუნიკაციო მომსახურებით მიღებული შემოსავალი; რ) საქართველოში საქმიანობით მიღებული სხვა შემოსავალი.

გადახდელის განმარტებით, მას საერთაშორისო გადაზიდვის მომსახურებას უწევდნენ არარეგისტრირებული არარეზიდენტი ფიზიკური პირები, რომელთათვისაც გადახდილ თანხებს ბეგრავდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 197-ე მუხლით განსაზღვრული 4%-იანი განაკვეთით.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2007 წლის 23 იანვრის №31 ბრძანებით დამტკიცებული „სოციალური გადასახადის დეკლარირების, შრომის ანაზღაურების თანხებისა და დაკავებული გადასახადის გაანგარიშებისა და გადახდილი თანხების ინფორმაციის შესახებ ყოველთვიური საგადასახადო ანგარიშის ფორმის და მისი შევსების წესის შესახებ“ ინსტრუქციის მე-2 მუხლის მიხედვით ანგარიშის მე-2 ნაწილის მე-7 უჯრაში აისახება „განაცემები მუდმივი დანესებულების არმქონე არარეზიდენტებზე (გარდა სხვა უჯრაში ასახულის), ხოლო აღნიშნული ბრძანების გაუქმების შემდგომ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2007 წლის 11 სექტემბრის №1047 ბრძანებით დამტკიცებული „გადახდის წყაროსთან განაცემების დაბეგვრისა და სოციალური გადასახადის დეკლარაციის ფორმისა და მისი შევსების წესის შესახებ“ ინსტრუქციის მე-2 მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, დეკლარაციის მე-2 ნაწილის მე-4 უჯრაში აისახება „მუდმივი დანესებულების არმქონე არარეზიდენტ ფიზიკურ პირებზე განეული მომსახურებისათვის გაცემული ანაზღაურება, რომელიც ექვემდებარება გადახდის წყაროსთან დაბეგვრას, გარდა პროცენტისა, მათ შორის, 10%-იანი განაკვეთით და 4%-იანი განაკვეთით“.

აპელანტის მტკიცებით, სადავო პერიოდში აღნიშნული ოპერაცია ექვემდებარებოდა სოციალური გადასახადით დაბეგვრას

და ამასთან, შპს „...“ თავად განიხილავდა მის მიერ განხორციელებულ ოპერაციაზე გადახდილ თანხას საქართველოში არსებულ წყაროდან მიღებულ შემოსავლად და შესაბამისად, საქართველოში განეულ მომსახურებად.

შესაბამისად, დავების განხილვის საბჭომ სამართლიანად გადაწყვიტა, რომ აღნიშნული ოპერაციის სოციალური გადასახადით დაბეგვრა მართლზომიერია.

აპელანტმა ასევე არ გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს მოსაზრება, რომ სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსით მომსახურების განევის ადგილის ცნება განიმარტებოდა მხოლოდ დღგ-ს მიზნებისათვის და ის არ უნდა იქნეს გამოყენებული სხვა გადასახადებთან მიმართებაში.

მონინალმდეგე მხარემ შპს „...“ სააპელაციო შესაგებლით მოითხოვა სააპელაციო საჩივრების დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა, შემდეგი საფუძვლებით:

შპს „...“ წარმომადგენლის მტკიცებით, სახეზე არ არის სოციალური გადასახადით დასაბეგრი შემოსავალი და შესაბამისად, მოსარჩელეს არ გააჩნდა განეული მომსახურების თანხებიდან სოციალური გადასახადის დაკავების ვალდებულება, შემდეგ გარემოებათა გამო: სადავო პერიოდში მოქმედი რეგულაციების მიხედვით საგადასახადო კოდექსის არც ზოგადი დებულებანი და არც უშუალოდ სოციალური გადასახადის მარეგულირებელი ნორმები, გარდა დამატებული გადასახადის გადახდის წესისა და პირობების მარეგულირებელი ნორმებისა, არ განსაზღვრავდა საქართველოში განეული მომსახურების ცნებას. ასეთ შემთხვევაში, განმარტება უნდა გაკეთდეს, როგორც ლოგიკური განსჯის, ასევე სამართლის ზოგადი პრინციპებიდან გამომდინარე, ვინაიდან, საუბარი ეხება ტვირთის გადაზიდვას, ზოგადად ასეთი სახის მომსახურება შეიძლება მიჩნეულ იქნეს ან საქართველოში განეულ მომსახურებად ან საერთაშორისო გადაზიდვად, საერთაშორისო გადაზიდვის ცნება განიმარტება საგადასახადო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-15 პუნქტით, რომლის შესაბამისად, საერთაშორისო გადაზიდვად მიიჩნევა ნებისმიერი სახის სატრანსპორტო საშუალებით იმპორტამდე ტვირთების გადაზიდვა. საერთაშორისო გადაზიდვის ცნება ანალოგიურად განიმარტება „საერთაშორისო საავტომობილო მიმოსვლის შესახებ“ საერთაშორისო ხელშეკრულებითა და „საგზაო მოძრაობის შესახებ“ 1949 წლის 19 სექტემბრის ყენევის კონვენციით, რომლის თანახმად, საერთაშორისო გადაზიდვად მიიჩნევა ორ ქვეყანას შორის განხორციელებული გადაზიდვა/მიმოსვლა. მომსახურების განევის ადგილის ცნება 2011 წლის 1

იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა თანახმად განიმარტებოდა მხოლოდ დამატებითი ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 240-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ პუნქტის თანახმად, მომსახურების განწვევის ადგილად ითვლება ტვირთების გადატანის ან მგზავრთა გადაყვანის ადგილსამყოფელი ტრასპორტირების დაწყებისას, თუ მომსახურება დაკავშირებულია ამ გადაზიდვებთან. შემდგომში საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ცვლილებით, რომელიც ძალაში შევიდა 2009 წლის 1 იანვრიდან განიმარტა, რომ საქართველოს ტერიტორიაზე მომსახურების განწვეით მიღებული შემოსავალი და საგადასახადო კოდექსის 24-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ.ვ“ ქვეპუნქტის თანახმად, მომსახურება საქართველოში განწეულად ითვლება, თუ მომსახურების ადგილი არის საქართველო. მონინალმდევე მხარის შეფასებით, ისეთ პირობებში, როდესაც სადავო მომსახურების განწვის პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსი პირდაპირ არ განსაზღვრავდა საქართველოში განწეული მომსახურების ცნებას, ამასთან, თავად განწეული მომსახურება თავისი არსით სრულად შეესაბამება საერთაშორისო გადაზიდვის ცნებას და დღე-ს მიზნებიდან გამომდინარეც კი სახეზე არ გვაქვს საქართველოში განწეული მომსახურება, საგადასახადო ორგანოს მიდგომა განწეული მომსახურების ადგილად საქართველოს მიწნევის თაობაზე მიუღებელი და უსაფუძვლოა. შესაბამისად, საქალაქო სასამართლომ სწორად განმარტა საქართველოში განწეული მომსახურების ცნება და ის, თუ რას გულისხმობდა აღნიშნულში კანონმდებელი.

სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება/სარეზოლუციო/:

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 22 იანვრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 25 სექტემბრის გადაწყვეტილება.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება:

სააპელაციო სასამართლომ სრულად გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებები ფაქტობრივ და სამართლებრივ საფუძვლებთან დაკავშირებით და დამატებით მიუთითა, რომ არ იზიარებს საგადასახადო ორგანოს მოსაზრებას,

რადგან განსახილველ შემთხვევაში სახეზე არ არის სოციალური გადასახადით დასაბეგრი შემოსავალი (დასაბეგრი ობიექტი) და შესაბამისად, მოსარჩელეს არ გააჩნდა სოციალური გადასახადის გადახდის ვალდებულება; კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 266-ე მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, იმისათვის, რომ კონკრეტული შემოსავალი მიჩნეულ იქნეს სოციალური გადასახადით დასაბეგრ შემოსავლად აუცილებელი პირობაა მომსახურება, რომელიც წარმოადგენს არარეზიდენტის შემოსავლის წყაროს, განეულ იქნა საქართველოში; საგადასახადო კოდექსის 24-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად, საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს განეკუთვნება საქართველოში მომსახურების განწევით მიღებული შემოსავალი.

სააპელაციო სასამართლოს შეფასებით, დავის გადასაწყვეტად უმნიშვნელოვანესია, სწორი სამართლებრივი ანალიზით განიმარტოს, თუ რა სახის მომსახურება წარმოადგენს საქართველოში განეულ მომსახურებას, იმდენად, რამდენადაც სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის არც ერთი ნორმა არ განმარტავდა საქართველოში განეული მომსახურების ცნებას. 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსი განმარტავდა მხოლოდ მომსახურების განწევის ადგილის ცნებას დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის (240-ე მუხლი); აღნიშნულიდან გამომდინარე სააპელაციო პალატამ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობა, რომ საგადასახადო კოდექსით დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის სპეციალურ მარეგულირებელ ნორმად შემოღებული მომსახურების განწევის ადგილის ცნება გამოყენებული ვერ იქნება სოციალური დაზღვევის გადასახადით დაბეგვის ობიექტის განსაზღვრისას.

სააპელაციო პალატის შეფასებით, სოციალური დაზღვევის გადასახადის მიზნებისათვის საქართველოში განეული მომსახურება არ უნდა განიმარტოს, როგორც მომსახურების განწევის ადგილი, როგორც ეს განმარტებულია დღეის გადასახადის მიზნებისათვის, არამედ ის უნდა განიმარტოს ფართოდ, როგორც საქართველოს ტერიტორიაზე დაწყებული და დასრულებული მომსახურება. საქართველოში განეული მომსახურების განმარტებისათვის პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად გაითვალისწინა კანონმდებლის ნება გამოხატული საგადასახადო კოდექსის 24-ე მუხლში, 2009 წლის 1 იანვარს განხორციელებული ცვლილებით, რომლითაც დაკონკრეტდა „საქართველოში მომსახურების განწევის“ ცნება და განიმარტა, რომ საქარ-

თველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს განეკუთვნება საქართველოში მომსახურების განწევით მიღებული შემოსავალი. ამ მიზნით, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, მომსახურება საქართველოში განეუღად ითვლება, თუ, მომსახურების განწევა დაკავშირებულია ტვირთების გადატანასთან ან მგზავრთა გადაყვანასთან და ტრანსპორტირების დაწყებისა და დასრულების ადგილი არის საქართველო (კერძოდ, 24-ე მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტი და „ბ“ ვ ქვეპუნქტი).

სააპელაციო სასამართლომ ასევე გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს შეფასება, ვინაიდან შპს „...“ ახორციელებდა ტვირთების საერთაშორისო გადაზიდვას, ხოლო მის მიერ დაქირავებული არარეგისტრირებული არარეზიდენტი ფიზიკური პირების მიერ ტვირთების გადაზიდვა იწყებოდა უცხოეთიდან და მთავრდებოდა საქართველოში (ანუ ტვირთების ტრანსპორტირების დაწყებისა და დასრულების ადგილი არ არის საქართველო) შესაბამისად, ადგილი არ ჰქონდა არარეზიდენტი პირების მიერ საქართველოში მომსახურების განწევას და სახეზე არ იყო სოციალური დაზღვევის გადასახადით დასაბეგრი შემოსავალი (დასაბეგრი ობიექტი).

კასატორი (მოპასუხეები) — საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო;

მონინალმდევე მხარე (მოსარჩელე) – შპს „...“;

სარჩელზე მოპასუხე – სსიპ შემოსავლების სამსახური;

კასაციის საგანი და მოცულობა /ფარგლები/:

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 22 იანვრის განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასაციის მოტივები:

პროცესუალური: კასატორის მითითებით გადაწყვეტილება არ არის საკმარისად დასაბუთებული. გადაწყვეტილების დასაბუთება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელია, რაც სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის „ე“ და „ე“¹ ქვეპუნქტის თანახმად, გადაწყვეტილების გაუქმების აბსოლუტური საფუძველია.

კასატორი საკასაციო საჩივარს აფუძნებს იმავე ფაქტობრივ და სამართლებრივ დასაბუთებაზე, რაც სააპელაციო საჩივარშია მითითებული და დამატებით აღნიშნავს, რომ საქალაქო და სააპელაციო სასამართლოებმა არასწორად განმარტეს კანონი,

არ იზიარებს სასამართლოს პოზიციას, რომ სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსით მომსახურების განვეის ადგილის ცნება განიმარტებოდა მხოლოდ დღგ-ს მიზნებისათვის და ის არ უნდა იქნეს გამოყენებული სხვა გადასახადებთან მიმართებაში. მართალია აღნიშნული მუხლი გათვალისწინებული იყო დღგ-ის კარში, მაგრამ სხვაგან არსად არ იყო განმარტებული, თუ რა არის მომსახურების განვეის ადგილი. შესაბამისად, თუ ასე სიტყვა-სიტყვითი მნიშვნელობით განვმარტავთ კანონს, გამოვა, რომ ვერც არარეზიდენტი და ვერც რეზიდენტი პირის შემთხვევაში ვერ დავადგენთ მომსახურების განვეის ადგილს და, შესაბამისად, ვერ დავბეგრავთ ვერც ერთ მენარმეს, ვერც საშემოსავლო და ვერც სოციალური გადასახადით, რაც აშკარად ეწინააღმდეგება კანონის მიზანს.

კასატორის განმარტებით, სასამართლოს აგრეთვე უნდა მიეთითებინა, კონკრეტულად რომელი საქმისათვის მნიშვნელოვანი გარემოება არ იქნა გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ სადავო ადმინისტრაციული სამართლებრივი აქტების გამოცემისას.

სსიპ შემოსავლების სამსახურმა საკასაციო სასამართლოში წარმოდგენილი მოსაზრებით მოითხოვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივრის დასაშვებად ცნობა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34.3 მუხლის „ა“ და „გ“ ქვეპუნქტების შესაბამისად.

საკასაციო სასამართლოს 2014 წლის 4 აპრილის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დატოვებულ იქნა განუხილველად.

საკასაციო სასამართლოს მიერ საკასაციო საჩივრის დასაშვებობის პროცესუალური წანამძღვრები: (საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34.3 მ.)

საკასაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივარი შეიცავს მითითებებს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34.3 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ საკასაციო საჩივრის დასაშვებობის საფუძვლის თაობაზე და ის მიჩნეულ იქნა დასაშვებად, როგორც აბსოლუტური კასაცია.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო კოლეგიური შემადგენლობის უმრავლესობით საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის მოტივების შესწავლა-გაანალიზებისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შე-

დეგად მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 22 იანვრის განჩინება შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლოს კოლეგიური შემადგენლობის უმრავლესობა მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: უდავოდ დადგენილია ის გარემოება, რომ შპს „...“ საქმიანობას წარმოადგენს საერთაშორისო სატრასპორტო გადაზიდვები ევროპის, დსთ-სა და ამიერკავკასიის ქვეყნებში, ორივე მიმართულებით. გადაზიდვებს ახორციელებს როგორც საკუთარი სატვირთო ავტომობილებით, აგრეთვე დაქირავებული არარეზიდენტი და რეზიდენტი გადამზიდვების მეშვეობით.

2011 წლის 21 ოქტომბრის შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის №ბ-1744 ბრძანებით დაინიშნა შპს „...“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2005 წლის 1 იანვრიდან 2011 წლის 1 ოქტომბრამდე, მოგებისა და ქონების გადასახადის ნაწილში – 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 და 2010 წლების საანგარიშო პერიოდი.

შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 24 ივლისის №256 საგადასახადო მოთხოვნის შესაბამისად, შპს „...“ დაეკისრა მოგების გადასახადი – 10732,71, მათ შორის: ძირითადი – 6629 ლარი, ჯარიმა – 2588 ლარი, საურავი 1515,71 – ლარი; საშემოსავლო გადასახადი – 11190,61 ლარი, მათ შორის: ძირითადი – 5119 ლარი, ჯარიმა – 2498 ლარი, საურავი – 3573,61 ლარი; სოციალური დაზღვევის გადასახადი – 32771,81 ლარი, მათ შორის: ძირითადი – 21981 ლარი, ჯარიმა – 5496 ლარი, საურავი – 5294,81 ლარი; ქონების გადასახადი – 2713,92 ლარი, მათ შორის: ქონების გადასახადი – 1518 ლარი; ჯარიმა – 698 ლარი; საურავი – 497,92 ლარი.

შპს „...“ არ დაეთანხმა საგადასახადო შემოწმების აქტით შესამოწმებელ პერიოდში არარეგისტრირებული არარეზიდენტი პირების მიერ საწარმოსათვის განეული საერთაშორისო გადაზიდვების მომსახურების ანაზღაურების სოციალური გადასახადით დაბეგვრას და შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 24 ივლისის №256 საგადასახადო მოთხოვნა ამ ნაწილში გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 3 სექტემბრის №16068 ბრძანებით შპს „...“ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. აღ-

ნიშნული ბრძანება შპს „...“ გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 2013 წლის 15 მარტის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

მოცემულ შემთხვევაში სადავოა ის გარემოება, თუ რამდენად წარმოადგენს შპს „...“ არარეგისტრირებული არარეზიდენტი პირების მიერ განეული მომსახურება საქართველოში განეულ მომსახურებას და მათი მომსახურებისათვის გადახდილი თანხა 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის 266-ე მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად (2008 წლამდე მოქმედი რედაქცია) ექვემდებარება თუ არა სოციალური დაზღვევის გადასახადით დაბეგვრას.

საკასაციო სასამართლო კოლეგიური შემადგენლობის უმრავლესობით მიუთითებს სადავო პერიოდში მოქმედ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-9 კარზე, რომელიც არეგულირებს სოციალური გადასახდის გადახდის წესსა და პირობებს. საკასაციო სასამართლო კოლეგიური შემადგენლობის უმრავლესობით განმარტავს, რომ სოციალური გადასახადი წარმოადგენს სოციალური უზრუნველყოფის ერთიანი სახელმწიფო ფონდის ფორმირებისა და დასაქმების ხელშეწყობის სახელმწიფო პროგრამების ფინანსური უზრუნველყოფისათვის აუცილებელ მიზნობრივ შენატანს, რომელსაც გადასახადის გადამხდელები დადგენილი განაკვეთების შესაბამისად, იხდიან შრომის ანაზღაურებისა და მასთან გათანაბრებულ გაცემულობათა თანხებზე, აგრეთვე, ფიზიკური პირების მიერ ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებულ შემოსავალზე. საგადასახადო კოდექსის 266-ე მუხლის შესაბამისად, სოციალური გადასახადის გადამხდელები არიან: ა) დამქირავებელი; ბ) საწარმო/ორგანიზაცია ან მენარმე ფიზიკური პირი, რომელიც საქართველოში განეულ მომსახურებას უნაზღაურებს საგადასახადო ორგანოში გადამხდელად არარეგისტრირებულ ფიზიკურ პირებს; გ) მენარმე ფიზიკური პირები, ამხანაგობის წევრი ფიზიკური პირები (ამ კოდექსის 206-ე მუხლის შესაბამისად), რომლებიც საქართველოში ეწევიან ეკონომიკურ საქმიანობას.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო კოლეგიური შემადგენლობის უმრავლესობით განმარტავს, რომ აღნიშნული მუხლის დეფინიციიდან გამომდინარე, კონკრეტული შემოსავლის სოციალური გადასახადით დასაბეგრ შემოსავლად მიჩნევის სავალდებულო პირობას მომსახურების საქართველოში განეულად აღიარება წარმოადგენს.

საკასაციო სასამართლო კოლეგიური შემადგენლობის უმ-

რავლესობით აღნიშნავს, რომ საკასაციო საჩივრის ერთ-ერთ ძირითად საფუძვლად კასატორი იმ გარემოებაზე მიუთითებს, რომ ვინაიდან, მოსარჩელე არარეგისტრირებული არარეზიდენტი ფიზიკური პირებისათვის გადახდილ თანხებს საგადასახადო კოდექსის 197-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული 4%-იანი განაკვეთით ბეგრავდა, იგი თავად ამ მომსახურებას საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად განიხილავდა და, შესაბამისად, მომსახურების განევის ადგილს საქართველო წარმოადგენდა.

საკასაციო სასამართლო კოლეგიური შემადგენლობის უმრავლესობით განმარტავს, რომ შემოსავალს თავისთავად არ გააჩნია გეოგრაფიული ადგილმდებარეობა. შემოსავლის წყაროს ადგილს საზღვრავს იმ აქტივებისა და საქმიანობის ადგილით, რომლებიც გამოიყენება შემოსავლების შექმნისათვის. როდესაც ყველა ასეთი აქტივი მდებარეობს ერთ ქვეყანაში და საქმიანობის ადგილსაც ეს ქვეყანა წარმოადგენს, შემოსავლის წყაროც ეს ქვეყანაა, მაგრამ, როდესაც შემოსავლის შექმნისათვის გამოყენებული აქტივები მდებარეობს ერთზე მეტ ქვეყანაში ან შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული საქმიანობები ხორციელდება ორზე მეტ ქვეყანაში, თუ როგორ უნდა მოხდეს შემოსავლის წყაროს დადგენა განსაზღვრულია საგადასახადო კოდექსის (სადავო პერიოდში მოქმედი კოდექსის მიხედვით) 24-ე მუხლში.

საკასაციო სასამართლოს კოლეგიური შემადგენლობის უმრავლესობა მიუთითებს 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის 24-ე მუხლის პირველ ნაწილზე (თავდაპირველი რედაქცია), რომლის თანახმადაც, საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს განეკუთვნება: „ბ) საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის მიწოდებით მიღებული შემოსავალი ან/და საქართველოში მომსახურების განევიით მიღებული შემოსავალი“. ამავე მუხლის „ჟ“ ქვეპუნქტის თანახმად კი „საქართველოსა და უცხო ქვეყნებს შორის საერთაშორისო გადაზიდვებში სატრანსპორტო მომსახურებით ან საერთაშორისო კავშირგაბმულობაში ტელესაკომუნიკაციო მომსახურებით მიღებული შემოსავალი“.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო კოლეგიური შემადგენლობის უმრავლესობით განმარტავს, რომ საქართველოში განეული მომსახურება ცალსახად წარმოადგენს საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავლის ერთ-ერთ სახეს, თუმცა, საყურადღებოა ის ფაქტი, რომ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი არის უფრო ფართო

ცნება, რომლის მხოლოდ ერთი ელემენტი – „საქართველოში მომსახურების განწევა“ იბეგრება სოციალური გადასახადით. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მნიშვნელოვანია განმარტება, თუ რა სახის მომსახურება წარმოადგენს საქართველოში განწეულ მომსახურებას.

საკასაციო სასამართლო კოლეგიური შემადგენლობის უმრავლესობით განმარტავს, რომ სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის არც ზოგადი და არც უშუალოდ სოციალური გადასახადის მარეგულირებელი ნორმები, არ განსაზღვრავდნენ საქართველოში განწეული მომსახურების ცნებას. მომსახურების განწევის ადგილის ცნება 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა შესაბამისად განიმარტებოდა მხოლოდ დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 240-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, მომსახურების განწევის ადგილად ითვლებოდა ტვირთების გადაზიდვის ან მგზავრთა გადაყვანის ადგილსამყოფელი ტრანსპორტირების დაწყებისას, თუ მომსახურება დაკავშირებული იყო ამ გადაზიდვებთან. მითითებული კი, დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის სპეციალურ თავში იქნა გათვალისწინებული, შესაბამისად, მისი გამოყენება სოციალურ გადასახადთან მიმართებაში მიზანშეწონილი არ არის.

საკასაციო სასამართლოს კოლეგიური შემადგენლობის უმრავლესობა აღნიშნავს, რომ კანონი არის კანონმდებლის მიზნის განხორციელების ინსტრუმენტი და ამიტომ ის უნდა განიმარტოს მიზანმიმართულად. სასამართლომ უნდა გამოიყენოს განმარტების ისეთი წესები, რომლის მიხედვით კანონი უნდა იყოს განმარტებული კანონმდებლის მიზნისა და მისი განხორციელების შესაძლებლობის ფარგლებში. ამდენად, კანონის განმარტებისას, დადგენილ უნდა იქნეს კანონმდებლის ნება და მიზანი, რაც მხოლოდ გრამატიკული განმარტებით ვერ მიიღწევა. სასამართლომ უნდა იხელმძღვანელოს კანონმდებლის განზრახვით, როგორც ნორმის განმარტების საშუალებით. კანონის განმარტება ემყარება გარკვეულ პრინციპებს: ობიექტურობის პრინციპს, რაც გულისხმობს, რომ განმარტება უნდა ეფუძნებოდეს კანონის ტექსტს და გამოხატავდეს კანონმდებლის ნებას; ერთიანობის პრინციპს – ყოველი ნორმა წაკითხულ უნდა იქნეს არა ამოგლეჯილად, არამედ სისტემურად, კანონის ტექსტის ლოგიკურ ჭრილში; გენეტიკური განმარტების პრინციპს – გათვალისწინებულ უნდა იქნეს კანონმდებლის მიზანი და განზრახულობა. ამდენად, მოცემულ შემთხვევაში კანონი

უნდა განიმარტოს აღნიშნული პრინციპების დაცვით. ნორმის, მისი ფაქტობრივი ელემენტებისა და სამართლებრივი შედეგის დაკონკრეტება ხორციელდება ნორმაში გამოყენებული ცნებების განმარტების გზით. ხსენებული განმარტების საშუალებით ხდება სამართლებრივი ნორმის ინტერპრეტაცია და მისი შინაარსის განსაზღვრა.

სადავო საკითხის გადასაწყვეტად და იმ გარემოების გასარკვევად, თუ რა იგულისხმა კანონმდებელმა საქართველოში მომსახურების განევაში, მნიშვნელოვანია 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის 24-ე მუხლში 2009 წლის 1 იანვარს განხორციელებული ცვლილება, რომლითაც კანონმდებელმა დააკონკრეტა „საქართველოში მომსახურების განევის“ ცნება. კერძოდ, 24-ე მუხლის პირველი მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს განეკუთვნება საქართველოში მომსახურების განევით მიღებული შემოსავალი. ამ მიზნით, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, მომსახურება საქართველოში განეულად ითვლება, თუ, მომსახურების განევა დაკავშირებულია ტვირთების გადატანასთან ან მგზავრთა გადაყვანასთან და ტრანსპორტირების დაწყებისა და დასრულების ადგილი არის საქართველო (ბ¹.ვ ქვეპუნქტი). ამდენად, აღნიშნული მუხლით დაკონკრეტდა, რომ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს განეკუთვნება მომსახურების განევა, რომელიც დაკავშირებულია ტვირთების გადატანასთან ან მგზავრთა გადაყვანასთან და ტრანსპორტირების დაწყებისა და დასრულების ადგილი არის საქართველო.

საკასაციო სასამართლოს კოლეგიური შემადგენლობის უმრავლესობა აღნიშნავს, რომ მოცემულ შემთხვევაში საკითხი ეხება რა ტვირთის გადაზიდვას, ასეთი სახის მომსახურება შეიძლება მივიჩნიოთ საქართველოში განეულ მომსახურებად ან საერთაშორისო გადაზიდვად. საერთაშორისო გადაზიდვის ცნებას განმარტავს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-15 პუნქტი, რომლის თანახმად, საერთაშორისო გადაზიდვად მიიჩნევა ნებისმიერი სახის სატრანსპორტო საშუალებებით იმპორტამდე ტვირთის გადაზიდვა. შემდგომში, საგადასახადო კოდექსის შეტანილი ცვლილებით, რომელიც ძალაში შევიდა 2009 წლის 1 იანვრიდან, განიმარტა საქართველოს ტერიტორიაზე მომსახურების განევით მიღებული შემოსავალი და საგადასახადო კოდექსში 24-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ¹.ვ“ პუნქტის თანახმად, მომსახურება საქართველოში განეულად ითვლება, თუ მომსახურების განევა დაკავშირებულია ტვირ-

თების გადატანასთან და ტრანსპორტირების დაწყებისა და დასრულების ადგილი არის საქართველო.

საკაცაციო სასამართლოს კოლეგიური შემადგენლობის უმრავლესობა განსაკუთრებულ ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ მართალია ცვლილებებამდე „საქართველოში განეული მომსახურების“ ცნებას კანონმდებელი ცალსახად არ აკონკრეტებდა, მაგრამ საგულისხმოა ის გარემოება, რომ საგადასახადო კანონმდებლობა ცვლილების განხორციელებამდე ერთმანეთისაგან მიჯნავდა საქართველოსა და უცხო ქვეყნებს შორის საერთაშორისო გადაზიდვებში სატრანსპორტო მომსახურებითა და საქართველოში განეული მომსახურებით მიღებულ შემოსავალს და მათ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 24-ე მუხლის სხვადასხვა, კერძოდ, „ბ“ და „ჟ“ ქვეპუნქტებით არეგულირებდა.

მოცემულ შემთხვევაში უდავოდ დადგენილია ის გარემოება, რომ შპს „...“ დაქირავებული არარეგისტრირებული არარეზიდენტი ფიზიკური პირების მეშვეობით აწარმოებდა საერთაშორისო გადაზიდვებს, რომელიც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 24-ე მუხლში განხორციელებული ცვლილების თანახმად, საქართველოში განხორციელებულ მომსახურებად არ მიიჩნევა და აღნიშნული მომსახურება 24-ე მუხლში განხორციელებულ ცვლილებამდე შესაბამისი ნორმის სხვა, კერძოდ, „ჟ“ ქვეპუნქტით რეგულირდებოდა.

ამდენად, იმ პირობებში, როდესაც სადავო მომსახურების განევის პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსი პირდაპირ არ განსაზღვრავდა საქართველოში განეული მომსახურების ცნებას, ამასთან, თავად განეული მომსახურება თავისი არსით სრულად შეესაბამებოდა საერთაშორისო გადაზიდვის ცნებას, საგადასახადო ორგანოს მიდგომა განეული მომსახურების ადგილად საქართველოს მიჩნევის თაობაზე არის უსაფუძვლო.

საკაცაციო 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.

საკაცაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის პირველ 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-ფაქტურების სრულყოფილი გამოკვლევა და სწორი სამართლებრივი შეფასება, რომლებიც შემმოწმებელმა საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესის დარღვევით გამოწერილად მიიჩნია.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, იმისათვის, რომ შესრულდეს კანონის მოთხოვნა და ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება იყოს კანონშესაბამისი, ინდივიდუალურ 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 გადაწყვეტლად, 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 დაუდებელი კანონიერი ინტერესი.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოცემულ შემთხვევაში საკასაციო სასამართლო მოკლებულია შესაძლებლობას, თავად გადანყვიტოს სადავო საკითხი, ვინაიდან, კონკრეტულ შემთხვევაში გამოსაკვლევეა არარეზიდენტი პირების მიერ გაწეული მომსახურება წარმოადგენდა თუ არა საქართველოში გაწეულ მომსახურებას, მაშინ როდესაც შპს „...“ ახორციელებდა საერთაშორისო გადაზიდვებს და მისი არარეზიდენტი ფიზიკური პირები ტვირთების გადაზიდვას არ იწყებდნენ და არ ამთავრებდნენ საქართველოში. აღნიშნული საკითხის სრულყოფილად გამოკვლევის კომპეტენცია კი სწორედ შემოსავლების სამსახურს გააჩნია, შესაბამისად, მოცემულ შემთხვევაში მართებულია ქვედა ინსტანციების სასამართლოების მიერ დავის გადანაწევტად საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის გამოყენება.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს კოლეგიური შემადგენლობის უმრავლესობით მიაჩნია, რომ არ არსებობს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილების სამართლებრივი საფუძველი, რის გამოც უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 22 იანვრის განჩინება.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ კოლეგიური შემადგენლობის უმრავლესობით იხელმძღვანელა რა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1.2, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 243.2, 410-ე მუხლებით და

და ა დ ბ ი ნ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციული საქმეთა პალატის 2014 წლის 22 იანვრის განჩინება;
3. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დაეკისროს სახელმწიფო ბაჟის სახით 100 ლარის გადახდა სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ;
4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

3. საგადასახადო დავის განხილვა 2010 წლის საგადასახადო კოდექსის მიხედვით

საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით

განჩინება

№ბს-64-64(2კ-15)

29 სექტემბერი, 2015 წ., ქ. თბილისი

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

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

აღწერილობითი ნაწილი:

ი/მ „ნ. ი-ემ“ 2014 წლის 20 მარტს სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხეების საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ. მოსარჩელემ მოითხოვა: ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 6 თებერვლის №021-86 საგადასახადო მოთხოვნა 88 375.42 ლარის დარიცხვის ნაწილში;

ნაწილობრივ (სარეზოლუციო ნაწილის მე-2 და მე-4 პუნქტების ნაწილში) ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 29 აპრილის №18091 ბრძანება; ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 20 თებერვლის გადაწყვეტილება (საჩივარი №6072/2/13); ი/მ „ნ. ი-ისათვის“ დარიცხული თანხის გაუქმება (ჩამოწერა).

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 6 თებერვალს გამოცემული №021-86 საგადასახადო მოთხოვნით ნ. ი-ეს დაერიცხა გადასახადი 135 130,58 ლარის ოდენობით. სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ 2013 წლის 29 აპრილს მიღებულ იქნა №18091 ბრძანება, რომლითაც ი/მ „ნ. ი-ის“ საჩივარი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 6 თებერვლის №021-86 საგადასახადო მოთხოვნის ნაწილობრივ ბა-

თილად ცნობის, სანქციებისა და საურავების გადაანგარიშების გზით შემცირების თაობაზე ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მიერ 2014 წლის 20 თებერვალს მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება (საჩივარი №6072/2/13), რომლითაც ი/მ „ნ. ი-ის“ საჩივარი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 6 თებერვლის №021-86 საგადასახადო მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 29 აპრილის №18091 ბრძანების ნაწილობრივ ბათილად ცნობის თაობაზე არ დაკმაყოფილდა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 10 ივლისის გადაწყვეტილებით ი/მ „ნ. ი-ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 29 აპრილის №18091 ბრძანება (სარეზოლუციო ნაწილის მე-2 და მე-4 პუნქტების ნაწილში); ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 20 თებერვლის გადაწყვეტილება (საჩივარი №6072/2/13); სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 6 თებერვლის №021-86 საგადასახადო მოთხოვნა გასაჩივრებულ ნაწილში და დაევალა სსიპ შემოსავლების სამსახურს საქმისთვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების სრულად გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა. აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა.

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

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

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

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

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

ხოვეს.

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

სამოტივაციო ნაწილი:

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

საქმის მასალებით დგინდება, რომ ი/მ „ნ. ი-ე“ რეგისტრირებულია 2010 წლის 11 ოქტომბერს, მის ძირითად საქმიანობას სალომბარდე მომსახურება წარმოადგენს. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ ჩატარდა ი/მ „ნ. ი-ის“ კამერალური საგადასახადო შემოწმება. შემოწმება მიმდინარეობდა 2012 წლის 5 მარტიდან 2013 წლის 31 იანვრამდე და მოიცავდა 2010 წლის 11 ოქტომბრიდან 2012 წლის 28 თებერვლამდე პერიოდს. 2013 წლის 31 იანვარს შედგა საგადასახადო შემოწმების აქტი. საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის იმერეთისა და რაჭა-ლეჩხუმის სამმართველოდან 2012 წლის 20 ივლისს გადმოგზავნილი წერილით დადგენილად იქნა მიჩნეული ის გარემოება, რომ საგამოძიებო სამსახურმა დაკითხა ლომბარდის 49 კლიენტი, რომელთაგან აღმოჩნდა, რომ შვიდმა დატოვა ნივთები ლომბარდში. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის მიხედვით, შემოწმებისას გამოყენებულ იქნა არაპირდაპირი მეთოდი და მენარმის შემოსავლების დადგენის მიზნით გამოყენებულ იქნა პროპორცია და პროპორციის შედეგად მიღებული შემოსავლები ჩართულ იქნა ერთობლივ შემოსავალში, ხოლო ერთობლივი შემოსავლიდან გასაქვით ხარჯებში იქნა ჩართული მენარმის მიერ ნივთების დალომბარდებისას კლიენტებზე გადახდილი სესხის თანხა. საგადასახადო კოდექსის 268-ე მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ 2013 წლის 6 თებერვალს გამოიცა №021-86 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც ი/მ „ნ. ი-ეს“ გადასახდელად დაეკისრა 135 130,58 ლარი. აღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნა სსიპ შემოსავლების სამსახურში გაასაჩივრა ი/მ „ნ. ი-ემ“ და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 6 თებერვლის №021-86 საგადასახადო მოთხოვნის ნაწილობრივ გაუქმება. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 29 აპრილის №18091 ბრძანებით, ი/მ „ნ. ი-ის“ საჩივარი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 6 თებერვლის №021-86 საგადასახადო მოთხოვნის ნაწილობრივ ბათილად ცნობისა და სანქციებისა და საურავების გადაანგარიშების გზით შემცირების თაობაზე ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა; გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, წერილობით წარედგინა კლიენტების ნოტარიულად დამოწმებული ახსნა-განმარტებები დალომბარდებული ნივთების ლომბარდში დატოვების თაობაზე. მიღებული ინფორმაციის გათვალისწინებით შემოწმებელმა ნივთები, რომლებიც არ იქნა დატოვებული კლიენტების მიერ ლომბარდში არ განიხილოს საბაზრო ფასით რეა-

ლიზებულად და დღე-ით დასაბეგრ ოპერაციად. აღნიშნულის გათვალისწინებით, დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს, განახორციელოს დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადამხდელის მიერ მითითებული პოზიციების მიხედვით და მისი მონაწილეობით გადაამონწიოს მიღებული შემოსავლების გაანგარიშებისას ადგილი ხომ არ ჰქონდა დუბლირების ფაქტს. აღნიშნული ფაქტის დადასტურების შემთხვევაში, შემომწმებელმა ერთობლივი შემოსავლებიდან ამორიცხოს დუბლირებული თანხები და აღნიშნულის გათვალისწინებით, უზრუნველყოს დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). გადასახადის გადამხდელს მიეცა რეკომენდაცია, შემომწმებელს წარუდგინოს „საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმარტაციულებელ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა და სახელმწიფო საწარმოთა ნუსხის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებაში აღნუსხული პირების მიერ გაცემული დასკვნა კლიენტების მიერ დატოვებული დალომბარდებული ნივთების სარეალიზაციო ფასის განსაზღვრის მიზნით და აღნიშნული დასკვნით განსაზღვრული ფასის გათვალისწინებით, აუდიტის დეპარტამენტმა უზრუნველყოს დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). ი/მ „ნ. ი-ემ“ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 29 აპრილის №18091 ბრძანებისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 6 თებერვლის №021-86 საგადასახადო მოთხოვნის ნაწილობრივ გაუქმება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მიერ 2014 წლის 20 თებერვალს მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება (საჩივარი №6072/2/13), რომლითაც ი/მ „ნ. ი-ის“ საჩივარი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 6 თებერვლის №021-86 საგადასახადო მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 29 აპრილის №18091 ბრძანების ნაწილობრივ ბათილად ცნობის თაობაზე არ დაკმაყოფილდა.

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

ტებს, რომლებიც აწესებენ და ცვლიან პირის – ი/მ „ნ. ი-ს“ უფლებებსა და მოვალეობებს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილი ადგენს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილებას პირის საგადასახადო ვალდებულებების არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით განსაზღვრის (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების, პირის შესახებ ინფორმაციის მისი საქმიანობის სხვა საგადასახადო პერიოდთან ან სხვა ამგვარი გადასახადის გადამხდელის შესახებ მონაცემების შედარების, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე) შესახებ. საქმეში დაცული მტკიცებულებებით დასტურდება, რომ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ განხორციელდა ი/მ „ნ. ი-ის“ კამერალური საგადასახადო შემოწმება და 2013 წლის 31 იანვარს შედგა საგადასახადო შემოწმების აქტი. საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე, ი/მ „ნ. ი-ის“ მიმართ 2013 წლის 6 თებერვალს გამოიცა №021-86 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც მოსარჩელეს დაერიცხა გადასახადი 135 130,58 ლარის ოდენობით. მოცემულ შემთხვევაში, სადავო არ არის ის გარემოება, რომ შემოწმების აქტის შემდგენმა სპეციალისტმა გამოიყენა დაანგარიშების არაპირდაპირი მეთოდი და რაოდენობრივი პროპორცია. საკასაციო სასამართლო სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 407-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე დადგენილად მიიჩნევა, რომ საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის იმერეთისა და რაჭა-ლეჩხუმის სამმართველოდან 2012 წლის 20 ივლისს გადმოგზავნილი წერილით საგადასახადო ორგანოს სპეციალისტმა დადგენილად მიიჩნია ის გარემოება, რომ საგამოძიებო სამსახურმა დაკითხა ლომბარდის 49 კლიენტი, რომელთაგან აღმოჩნდა, რომ შვიდმა დატოვა ნივთები ლომბარდში. საქმეში წარმოდგენილია დოკუმენტი ცხრილის სახით, რომელიც შეიცავს მხოლოდ საგამოძიებო სამსახურის მიერ გამოკითხულ კლიენტთა საერთო რაოდენობის შესახებ ინფორმაციას, რითაც იხელმძღვანელა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა ი/მ „ნ. ი-ის“ მიმართ საგადასახადო შემოწმების აქტის შედგენისას. სპეციალისტის განმარტებით, შემოწმების აქტის შედგენისას, იგი დაეყრდნო, როგორც 2012 წლის 20 ივლისის წერილს, ასევე მენარმე სუბიექტის შავ ჩანაწერებს, თუმცა რეალურად შემოწმების აქტში მითითებულია, რომ სპეციალისტი ხელმძღვანელობს მხოლოდ საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის იმერეთისა და რაჭა-ლეჩხუმის სამმართველოდან 2012 წლის 20 ივლისს გადმოგზავნილი წერილით, რაც შემოწმების აქტის

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

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

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

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

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

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

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

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

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ ბ ი ნ ა:

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

**საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა
არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით**

განჩინება

№ბს-566-561(2კ-16)

24 იანვარი, 2017 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა**

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

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

აღწერილობითი ნაწილი:

შპს „...“ სარჩელი აღძრა ქალაქ თბილისის საქალაქო სასა-
მართლოში მოპასუხეების სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და
საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიმართ, რომლითაც მო-
ითხოვა: ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სა-
მინისტროს დაგების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 04 ნოემბრის
გადაწყვეტილება; ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლე-
ბის სამსახურის 2014 წლის 1 ოქტომბრის №41857 ბრძანება;
ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013
წლის 30 დეკემბრის №1-709 საგადასახადო მოთხოვნა.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის
აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 14 ოქტომბრის №49496
ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა შპს „...“ საგადასახადო შე-
მონება. 2013 წლის 13 დეკემბერს შედგა საგადასახადო შე-
მონების აქტი (შუალედური აქტი 2007 წლის) და 2013 წლის 30
დეკემბერს გამოიცა №1-709 საგადასახადო მოთხოვნა, რომ-
ლითაც შპს „...“ სულ გადასახდელად დაერიცხა 43336,85 ლარი,
მათ შორის, ძირითადი თანხა – 16240 ლარი, ჯარიმა – 3454 ლა-
რი და საურავი – 23642,85 ლარი. სსიპ შემოსავლების სამსახურ-
ის 2014 წლის 8 აპრილის ბრძანებით №20206 შპს „...“ საჩივარი
დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; აუდიტის დეპარტამენტს დაევა-
ლა გადამხდელის მიერ რეალიზებულ საქონელზე შესაბამის პე-
რიოდში გამოწერილ პირველად დოკუმენტებში დაფიქსირებუ-
ლი საშუალო შეწონილი ფასნამატის საქონლის სახეობების მი-
ხედვით გავრცელება, ხოლო იმ სახეობის საქონელზე, რომელ-
ზედაც ვერ დაადგინეს დოკუმენტალური ფასნამატი, დოკუ-

მენტალურად დადასტურებული საშუალო შენონილი ფასნამა-ტის გავრცელება. სსიპ შემოსავლების სამსახურმა 2014 წლის 22 მაისს გამოსცა კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნა №1-202 მტკიცებულება: 2014 წლის 22 მაისის საგადასახადო მოთხოვნა №1-202. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 04 აგვისტოს ბრძანებით №36013 შპს „...“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. სსიპ შემოსავლების სამსახურმა 2014 წლის 11 სექტემბერს გამოსცა კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნა №001-47. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 1 ოქტომბრის ბრძანებით შპს „...“ 2014 წლის 18 სექტემბრის საჩივარი – ამავე სამსახურის 2014 წლის 11 სექტემბრის №001-47 საგადასახადო მოთხოვნისა და აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 11 სექტემბრის №39816 ბრძანების გაუქმების შესახებ არ დაკმაყოფილდა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 04 ნოემბრის გადაწყვეტილებით შპს „...“ საჩივარი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22 მაისის №1-202 საგადასახადო მოთხოვნისა და 2014 წლის 04 აგვისტოს №36013 ბრძანების ბათილად ცნობის შესახებ არ დაკმაყოფილდა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 29 ივნისის გადაწყვეტილებით შპს „...“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ბათილად იქნა ცნობილი ძალაში შესვლის დღიდან გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 4 ნოემბრის გადაწყვეტილება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 1 ოქტომბრის №41857 ბრძანება. სადავო საკითხის გადაუწყვეტად ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 30 დეკემბრის №1-709 საგადასახადო მოთხოვნა გასაჩივრებულ ნაწილში და დაევალა სსიპ შემოსავლების სამსახურს გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შედეგად ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა.

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

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 26 აპრილის განჩინებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2015 წლის 29 ივნის-

სის გადაწყვეტილება გასაჩივრებულ ნაწილში.

სააპელაციო პალატის განმარტებით, დასაბუთებულია პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობა, რომ მან არ გაიზიარა არგუმენტი, რომლის თანახმად საწარმოს მიმართ არაპირდაპირი მეთოდით საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის წინაპირობას წარმოადგენდა ის გარემოება, რომ იგი არ ახორციელებდა ბუღალტრულ აღრიცხვას კანონმდებლობით დადგენილი წესით, კერძოდ, არ გააჩნდა სააღრიცხვო ჩანაწერები, სადაც იქნებოდა დაფიქსირებული კონკრეტული ჩეკით რა საქონელი გაიყიდა და ვინ იყო მყიდველი, რამდენადაც საქართველოს კანონმდებლობა არ ავალდებულებდა გადასახადის გადამხდელს, საცალო ვაჭრობის პირობებში აღრიცხვა ეწარმოებინა იმის შესახებ, თუ კონკრეტული ჩეკით ვის მიჰყიდა საქონელი და რა საქონელი გაყიდა. შემომწმებელმა საწარმოს მიმართ არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების სამართლებრივ საფუძვლად მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლი. მითითებული ნორმის მე-5 ნაწილის (2011 წლამდე მოქმედი რედაქცია) თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, განუსაზღვროს პირს საგადასახადო ვალდებულებები არსებული მასალების საფუძველზე, შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების გათვალისწინებით, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე), ქვემოთ მოყვანილი ერთზე მეტი ნებისმიერი პირობის არსებობისას: ა) პირი არ ახორციელებს ბუღალტრულ აღრიცხვას ან არ ახორციელებს მას საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფორმითა და წესით; ბ) სააღრიცხვო დოკუმენტაცია დაკარგულია ან განადგურებულია; გ) ადგილი აქვს პირის აქტივების დაუსაბუთებელ ზრდას; დ) პირის დასაბეგრი შემოსავალი ან/და ოპერაციის მოცულობა ან/და ფასნამატის მაჩვენებელი მნიშვნელოვნად იცვლება საგადასახადო პერიოდების მიხედვით; ე) პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის ან/და პირადი მოხმარებისათვის გაწეული ხარჯი აჭარბებს დეკლარირებულ შემოსავალს. მითითებული მუხლის დისპოზიცია ცალსახად განსაზღვრავს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების შესაძლებლობას, თუკი სახეზე არის ერთზე მეტი, ე.ი. მინიმუმ ორი პირობა. იმ პირობებში კი, როდესაც შემომწმებელი არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების საფუძვლად უთითებს მხოლოდ საწარმოს მიერ ბუღალტრული აღრიცხვის პირობების დარღვევას, ამასთან, ვერ ასაბუთებს რაში გამოიხატა კონკრეტულად ბუღალტრული აღრიც-

ხვის წესის დარღვევა, მითითებული არ ქმნის არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების სამართლებრივ საფუძველს, რაც იმპერატიულადაა განსაზღვრული საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის დისპოზიციით. შემომომბეღელმა ასევე ვერ დაასაბუთა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებისათვის საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლით განსაზღვრული სხვა წინაპირობის არსებობა. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საქმეში არსებული მასალების, შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, სასამართლომ მიიჩნია, რომ არ არსებობდა გადასახადის გადამხდელის მიმართ საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის მიზნით არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების სამართლებრივი საფუძველი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004წ.) 104-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ გადასახადის გადამხდელი არ ახორციელებს ბუღალტრულ აღრიცხვას კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფორმითა და წესით, ან არ ახორციელებს მას საერთოდ, ან სააღრიცხვო დოკუმენტაცია დაკარგული ან/და განადგურებულია, რის გამოც შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტისა და საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა, მაშინ საგადასახადო ორგანოს გადასახადის ოდენობის დადგენის მიზნით უფლება აქვს გადასახადის გადამხდელს გადასახადი დაარიცხოს არსებული მასალების საფუძველზე შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების გათვალისწინებით, აგრეთვე, სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე). ამდენად, მითითებული ნორმის საფუძველზე საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, განუსაზღვროს პირს საგადასახადო ვალდებულება არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, თუ სახეზეა ერთ-ერთი პირობა: პირი არ ახორციელებს ბუღალტრული აღრიცხვას კანონმდებლობით დადგენილი ფორმით და წესით, ან არ ახორციელებს საერთოდ, ან სააღრიცხვო დოკუმენტაცია დაკარგული ან განადგურებულია, რასაც მოცემულ შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონია.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 26 აპრილის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ. კასატორებმა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

კასატორებმა აღნიშნეს, რომ შპს „...“ საქონლის რეალიზე-

ბას ახდენდა თავისივე დისტრიბუტორებზე, რაზედაც გამოწე-
რილი ჰქონდა სასაქონლო ზედნადებები და ამ ზედნადებებში
აღნიშნული თანხა წარმოადგენდა სანარმოს შემოსავალს. შე-
მომნებით დადგინდა, რომ დისტრიბუტორებზე საქონლის რეა-
ლიზაციისას საქონლის ფასი გაცილებით ნაკლები იყო არაურ-
თიერთდამოკიდებულ პირებზე რეალიზებული საქონლის დი-
კუმენტურად დადასტურებულ ფასთან შედარებით. შემომნე-
ბის შედეგად საზოგადოების მიერ თანამშრომლებზე რეალი-
ზებულ თითოეული დასახელების საქონელზე გავრცელდა არა-
ურთიერთდამოკიდებულ პირებზე რეალიზებული საქონლის
დოკუმენტალურად დადასტურებული სარეალიზაციო ფასები,
რის შემდეგაც გაიზარდა გადამხდელის მოგების გადასახადი
და დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა. საზოგადოების მიერ თანამ-
შრომლებზე საბაზრო ფასზე დაბალ ფასად საქონლის რეალი-
ზაცია განხილულ იქნა მათ მიერ ხელფასის სახით მიღებულ შე-
მოსავლად და დაიბეგრა საშემოსავლო და სოციალური გადასა-
ხადებით. სანარმო ახორციელებდა საქონლის რეალიზაციას
საწყობიდან, რაზეც არ ხდებოდა პირველადი დოკუმენტის გა-
მონერა, რადგან აღნიშნული წარმოადგენდა საცალო რეალი-
ზაციას. ვინაიდან, საცალო რეალიზაციის ფასები (იმავე საქონ-
ლის იმავე პერიოდში) ნაკლები იყო არაურთიერთდამოკიდებულ
პირებზე დოკუმენტურად დადასტურებულ რეალიზაციის ფა-
სებზე, შემომნების შედეგად, საზოგადოების მიერ საცალოდ
რეალიზებულ თითოეული დასახელების საქონელზე გავრცელ-
და არაურთიერთდამოკიდებულ პირებზე რეალიზებული საქონ-
ლის დოკუმენტალურად დადასტურებული სარეალიზაციო ფა-
სები, რის შედეგადაც გაიზარდა გადამხდელის მოგების გადა-
სახადითა და დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა. კასატორების მითი-
თებით შემომნებელმა გამოიყენა საგადასახადო კოდექსის 73-
ე მუხლის მე-6 ნაწილი, რომლის მიხედვითაც: „ურთიერთდამო-
კიდებულ პირებს შორის გარიგებისას შემოსავლები და ხარჯე-
ბი ისე უნდა განაწილდეს, როგორც დამოუკიდებელ პირებს შო-
რის დადებული გარიგების დროს“, შესაბამისად, აღნიშნული
მუხლი გამოყენებულ იქნა საქონლის საბაზრო ფასის განსაზ-
ღვრის მიზნით, აქედან გამომდინარე, შემომნებელმა საწყო-
ბიდან საცალოდ რეალიზებულ საქონელზე გაავრცელა საზო-
გადოების მიერ არაურთიერთდამოკიდებულ პირებზე აღნიშ-
ნული კონკრეტული საქონლის რეალიზაციის დოკუმენტურად
დადასტურებული სარეალიზაციო ფასები.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატის 2016 წლის 4 ოქტომბრის განჩინებით საქარ-

თველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მიღებულ იქნა არსებითად განსახილველად.

სამოტივაციო ნაწილი:

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

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

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

„დასაშვები და დასაბუთებული პრეტენზია“ გულისხმობს მხარის მითითებას საპროცესო-სამართლებრივ დარღვევებზე, რასაც შედეგად ფაქტობრივი გარემოებების არასწორად დადგენა მოჰყვა. განსახილველ შემთხვევაში, ამგვარი შედავება წარმოდგენილი არ ყოფილა, შესაბამისად, საკასაციო სასამართლო ხელმძღვანელობს სააპელაციო სასამართლოს მიერ დადგენილი შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებებით:

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 14 ოქტომბრის №49496 ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა შპს „...“ საგადასახადო შემონმება. 2013 წლის 13 დეკემბერს შედგა საგადასახადო შემონმების აქტი და 2013 წლის 30 დეკემბერს გამოიცა საგადასახადო მოთხოვნა №1-709, რომლითაც შპს „...“ სულ გადასახდელად დაერიცხა 43336,85 ლარი, მათ შორის, ძირითადი თანხა – 16240 ლარი, ჯარიმა – 3454 ლარი და საურავი – 23642,85 ლარი. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 8 აპრილის ბრძანებით №20206 შპს „...“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადამხდელის მიერ რეალიზებულ საქონელზე შესაბამის პერიოდში გამონერილ პირველად დოკუმენტებში დაფიქსირებუ-

ლი საშუალო შეწონილი ფასნამატის საქონლის სახეობების მიხედვით გავრცელება, ხოლო იმ სახეობის საქონელზე, რომელზედაც ვერ დაადგინეს დოკუმენტალური ფასნამატი, დოკუმენტალურად დადასტურებული საშუალო შეწონილი ფასნამატის გავრცელება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 8 აპრილის №20206 ბრძანების საფუძველზე, განხორციელდა დარიცხული თანხების კორექტირება, შედგა აუდიტის დეპარტამენტის დასკვნა და გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22 მაისის №1-202 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადამხდელს შეუმცირდა გადასახადის ძირითადი თანხა – 548 ლარით, ჯარიმა – 249 ლარით და საურავის შესაბამისი თანხა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22 მაისის №1-202 კორექტირებულ საგადასახადო მოთხოვნას არ დაეთანხმა შპს „...“ და გაასაჩივრა კანონით დადგენილი წესით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 4 აგვისტოს №36013 ბრძანებით შპს „...“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს, გადამხდელის მონაწილეობით დამატებით შეესწავლა ფასნამატის გაანგარიშების საკითხი და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით განეხორციელებინა დარიცხული თანხების კორექტირება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 4 აგვისტოს №36013 ბრძანების საფუძველზე, განხორციელდა დარიცხული თანხების კორექტირება, შედგა აუდიტის დეპარტამენტის დასკვნა და გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 11 სექტემბრის №001-47 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადამხდელს შეუმცირდა გადასახადის ძირითადი თანხა – 2 354 ლარით, ჯარიმა – 480 ლარით და საურავის შესაბამისი თანხა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 1 ოქტომბრის ბრძანებით შპს „...“ 2014 წლის 18 სექტემბრის საჩივარი, ამავე სამსახურის 2014 წლის 11 სექტემბრის №001-47 საგადასახადო მოთხოვნისა და აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 11 სექტემბრის №39816 ბრძანების გაუქმების შესახებ არ დაკმაყოფილდა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 4 ნოემბრის გადაწყვეტილებით შპს „...“ საჩივარი – სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22 მაისის №1-202 საგადასახადო მოთხოვნისა და 2014 წლის 4 აგვისტოს №36013 ბრძანების ბათილად ცნობის შესახებ არ დაკმაყოფილდა.

საქმის მასალებში წარმოდგენილი 2013 წლის 13 დეკემბრის

საგადასახადო შემონმების შუალედური აქტის მიხედვით, შესამონმებელ პერიოდში შპს „...“ უფიქსირდება საქონლის რეალიზაცია თავის დისტრიბუტორებზე, რაზეც გამონერილია ზედნადები და ზედნადებში დაფიქსირებული სარეალიზაციო თანხა წარმოადგენდა საზოგადოების შემოსავალს, მიუხედავად დისტრიბუტორის მიერ საქონლის შემდგომი გაყიდვით (დისტრიბუციით) მიღებული შემოსავლისა. ამასთან, შემმონმებელმა დაადგინა, რომ დისტრიბუტორებზე რეალიზაციის ფასები ნაკლებია არაურთიერთდამოკიდებულ პირებზე დოკუმენტურად დადასტურებული რეალიზაციის ფასებზე. მითითებული ფაქტობრივი გარემოების გამო, შემმონმებლის მიერ დისტრიბუტორებზე რეალიზებული თითოეული დასახელების საქონელზე გავრცელდა არაურთიერთდამოკიდებულ პირებზე დოკუმენტურად დადასტურებული რეალიზაციის ფასები, რის გამოც მოგების გადასახადით დასაბეგრი ბრუნვა გაიზარდა 29805 ლარით. ასევე, 2007 წლის საანგარიშო პერიოდში ადგილი ჰქონდა საქონლის სანყობიდან საცალო რეალიზაციას საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებით. შემმონმებელმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2011 წლამდე მოქმედი რედაქცია) 104-ე მუხლისა და 73-ე მუხლის საფუძველზე სანყობიდან საცალო რეალიზებულ საქონელზე გავრცელა საზოგადოების მიერ არაურთიერთდამოკიდებულ პირებზე აღნიშნული კონკრეტული საქონლის რეალიზაციის დოკუმენტურად დადასტურებული სარეალიზაციო ფასები და შედეგად მოგების გადასახადით დასაბეგრი ბრუნვა გაიზარდა 7 427 ლარით.

საკასაციო პალატა დადგენილად მიიჩნევს, რომ საგადასახადო ორგანომ საწარმოს მიმართ არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების სამართლებრივ საფუძველად მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლზე. მითითებული ნორმის მე-5 ნაწილის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, განუსაზღვროს პირს საგადასახადო ვალდებულებები არსებული მასალების საფუძველზე, შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების გათვალისწინებით, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე), ქვემოთ მოყვანილი ერთზე მეტი ნებისმიერი პირობის არსებობისას: ა) პირი არ ახორციელებს ბუღალტრულ აღრიცხვას ან არ ახორციელებს მას საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფორმითა და წესით; ბ) სააღრიცხვო დოკუმენტაცია დაკარგულია ან განადგურებულია;

გ) ადგილი აქვს პირის აქტივების დაუსაბუთებელ ზრდას; დ) პირის დასაბეგრი შემოსავალი ან/და ოპერაციის მოცულობა ან/და ფასნამატის მაჩვენებელი მნიშვნელოვნად იცვლება საგადასახადო პერიოდების მიხედვით; ე) პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის ან/და პირადი მოხმარებისათვის განეული ხარჯი აჭარბებს დეკლარირებულ შემოსავალს.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ აქტის კანონიერების შემოწმება ხდება ფორმალური და მატერიალური კუთხით, შესაბამისად, აქტი შინაარსობრივად უნდა შეესაბამებოდეს მისი გამოცემის სამართლებრივ და ფაქტობრივ საფუძვლებს. დასაბუთებიდან უნდა ჩანდეს თუ რა გარემოებებმა მოახდინა გავლენა კონკრეტული გადაწყვეტილების მიღებაზე.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემისას ადმინისტრაციულ ორგანოს უნდა გაეთვალისწინებინა მიზანშეწონილობის საკითხი. ადმინისტრაციული ორგანოს პრეროგატივაა მის კომპეტენციაში შემავალი საკითხი გადაწყვიტოს არა მხოლოდ კანონიერების პრინციპზე დაყრდნობით, რომლის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული სამართლებრივი აქტი უნდა შეესაბამებოდეს მოქმედი კანონის მოთხოვნებს, არამედ ადმინისტრაციულმა ორგანომ აქტის გამოცემისას უნდა იხელმძღვანელოს მიზანშეწონილობის კრიტერიუმებითაც. სამართლებრივი აქტი უნდა პასუხობდეს მიზანშეწონილობისა და კანონიერების მოთხოვნებს. მიზანშეწონილობა გულისხმობს ადმინისტრაციული ორგანოს შესაძლებლობას საჯარო ინტერესების გათვალისწინებით ოპტიმალურად გადაწყვიტოს სადავო საკითხი და განახორციელოს შესაბამისი მმართველობითი ღონისძიება.

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

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული 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. სზაკ-ის 96-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადანყვეტილება 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. საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ სადავო აქტები გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევის გარეშე და საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის მოთხოვნათა დარღვევით, რაც სადავო აქტების ბათილად ცნობის საფუძველს წარმოადგენს.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილთან მიმართებაში და დამატებით განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილი ეხება ყველა სახის გადასახადის განსაზღვრას. ხსენებული ნორმით საგადასახადო ორგანოს უფლება ეძლევა მხოლოდ ამ ნაწილითა და საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ სხვა შემთხვევებში გადამხდელს გადასახადი დაარიცხოს მის ხელთ არსებული მასალების/სანდო ინფორმაციის ანალიტიკური დამუშავების მეშვეობით. ეს მასალები ან ინფორმაცია შეიძლება არსებობდეს თვით გადამხდელთან, მაგრამ არასრული სახით, ან საგადასახადო ორგანოში და ეხებოდეს მსგავსი საქმიანობით დაკავებულ სხვა პირს. ამ მასალების გამოყენებისას საგადასახადო ორგანომ, შესაბამისი კორექტივები უნდა შეიტანოს გადამხდელთან დაკავშირებული ფაქტებისა და გარემოებების შესაბამისად. მიზანი კი ის არის, რომ სამართლიანად, გონივრული განსჯის საფუძველზე უნდა დადგინდეს საგადასახადო ვალდებულებები. ამდენად, სავარაუდო საგადასახადო ვალდებულების ფორმირებაში მონაწილეობა უნდა მიიღოს არა მარტო შესაძლო შემოსავლებმა, არამედ – შესაძლო გამოქვითებმა, ხარჯებმაც. მე-5 ნაწილით გათვალისწინებულ უფლებას საგადასახადო ორგანო მოიპოვებს მხოლოდ მაშინ, როდესაც ამ ნაწილის ორი პუნქტის პირობა მაინც იქნება დაკმაყოფილებული. საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის დისპოზიცია ცალსახად განსაზღვრავს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების შესაძლებლობას, თუკი სახეზე არის ერთზე მეტი, ე.ი.

მინიმუმ ორი პირობა. იმ პირობებში კი, როდესაც საგადასახადო ორგანო არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების ერთადერთ საფუძველად უთითებს მხოლოდ საწარმოს მიერ ბუღალტრული აღრიცხვის პირობების დარღვევას, ამასთან, არ დგინდება რაში გამოიხატა კონკრეტულად ბუღალტრული აღრიცხვის წესის დარღვევა, მითითებული არ ქმნის არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების სამართლებრივ საფუძველს.

კასატორებმა ასევე ვერ დაასაბუთეს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-6 ნაწილის გამოყენების წინაპირობების არსებობა, რამდენადაც ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის დადებული გარიგებით განხორციელებული მიწოდება, ჯერ ერთი, განხილულ უნდა იქნეს, როგორც წესი, საბაზრო ფასით მიწოდებად, და მეორე, ეს მიწოდება მიმწოდებელი მხარისათვის წარმოქმნის საბაზრო ფასით გამოანგარიშებულ შემოსავალს, ხოლო მიმღები მხარისათვის კი იმავე საბაზრო ფასით გამოანგარიშებულ ხარჯს. მოცემულ შემთხვევაში საზოგადოების მიერ თანამშრომლებზე რეალიზებულ თითოეული დასახელების საქონელზე გავრცელდა არაურთიერთდამოკიდებულ პირებზე რეალიზებული საქონლის დოკუმენტალურად დადასტურებული სარეალიზაციო ფასები, რის შედეგადაც გაიზარდა გადასახადის გადამხდელის მოვებისა და დღგ-ს გადასახადებით დასაბეგრი ბრუნვა, ასევე, საზოგადოების მიერ თანამშრომლებზე საბაზრო ფასზე დაბალ ფასად საქონლის რეალიზაცია განხილულ იქნა მათ მიერ ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლად და დაიბეგრა საშემოსავლო და სოციალური გადასახადებით. აღნიშნული ფაქტით საგადასახადო ორგანომ ფაქტობრივად ერთი და იგივე თანხა საქონლის გამყიდველს და მყიდველს (თუ მივიჩნევთ, რომ ასეთ ოპერაციას ჰქონდა ადგილი) ორივეს ჩაუთვალა მიღებულ შემოსავლად და დაბეგრა შესაბამისი გადასახადებით, რაც არ გამომდინარეობს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-6 ნაწილის დანაწესიდან.

კონტრაგენტი ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის კერძოსამართლებრივი ხელშეკრულების დადება არ არის შეზღუდული საბაზრო ფასით. საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-6 ნაწილი ეხება მხოლოდ გარიგების საგადასახადო შედეგებს და არა – მხარეთა ურთიერთშეთანხმებებს. მხარეებს რა ფასითაც სურთ, იმ ფასით უნდა დადონ გარიგებები და ერთმანეთს შორის ანგარიშსწორებაც ამ ფასით განხორციელონ, მაგრამ საგადასახადო კოდექსით შესაძლოა სხვა რიცხვები იქნეს გამოყენებული დასაბეგრი ბაზის გამოანგარიშებისას.

საკასაციო სასამართლო სრულად იზიარებს სააპელაციო სა-

სამართლოს მოსაზრებას და განმარტავს, რომ სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემისას მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოს არ დაუსაბუთებია საწარმოს მიმართ არაპირდაპირი მეთოდით საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის წინაპირობების არსებობა. ის გარემოება, რომ შპს „...“ არ ახორციელებდა ბუღალტრულ აღრიცხვას კანონმდებლობით დადგენილი წესით, კერძოდ, არ გააჩნდა სააღრიცხვო ჩანაწერები, სადაც იქნებოდა დაფიქსირებული კონკრეტული ჩეკით რა საქონელი გაიყიდა და ვინ იყო მყიდველი არ იძლევა ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონშესაბამისად მიჩნევის შესაძლებლობას, რამდენადაც 2006-2010 წლებში მოქმედი „საკონტროლო-სალარო აპარატების ექსპლუატაციის (გამოყენების) წესებისა და სალაროს ჩეკში შესატანი აუცილებელი რეკვიზიტების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 10 მარტის №186 ბრძანების მე-4 მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, მომხმარებლისათვის გაცემულ ჩეკზე უნდა ასახულიყო შემდეგი რეკვიზიტები: ა) გადამხდელის დასახელება; ბ) საიდენტიფიკაციო ნომერი; გ) სსა-ს საქარხნო ნომერი; დ) ჩეკის ნომერი; ე) გადახდილი თანხის ოდენობა, თარიღი და დრო; ვ) სსა-ის ფისკალურ რეჟიმში ყოფნის დამადასტურებელი ნიშანი. ანალოგიური შინაარსის ნორმას ითვალისწინებს „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდაღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებაც. ამდენად, საქართველოს კანონმდებლობა არ ავალდებულებდა გადასახადის გადამხდელს, საცალო ვაჭრობის პირობებში აღრიცხვა ეწარმოებინა იმის შესახებ, თუ კონკრეტული ჩეკით ვის მიჰყიდა საქონელი და რა საქონელი გაყიდა.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის მე-5 ნაწილით, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის, თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს. იმავე კოდექსის 96-ე მუხლი ადგენს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ საქმის გამოკვლევის წესს, რომლის პირველი ნაწილის მიხედვით, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს

საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადან-
ყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერ-
თშეჯერების საფუძველზე. სსიპ შემოსავლების სამსახური კა-
ნონმდებლობის საფუძველზე ახორციელებს საჯარო უფლება-
მოსილებას და ამ უფლებამოსილების ფარგლებში იგი ვალდებუ-
ლია უზრუნველყოს გადასახადის გადამხდელის უფლებების რე-
ალიზაციისათვის ხელშემწყობი პირობების შექმნა.

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ მოცემულ შემთხვევა-
ში სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწი-
ლით გათვალისწინებულ უტყუარად დადასტურებულ გარემო-
ებად ვერ მიიჩნევა კასატორების მითითება, რომ შპს „...“ სა-
ქონლის რეალიზებას ახდენდა თავისივე დისტრიბუტორებზე,
რაზედაც გამოწერილი ჰქონდა სასაქონლო ზედნადებები და ამ
ზედნადებებში აღნიშნული თანხა წარმოადგენდა სანარმოს შე-
მოსავალს. დისტრიბუტორებზე საქონლის რეალიზაციისას სა-
ქონლის ფასი გაცილებით ნაკლები იყო არაურთიერთდამოკი-
დებულ პირებზე რეალიზებული საქონლის დოკუმენტურად და-
დასტურებულ ფასთან შედარებით, რის გამოც საზოგადოების
მიერ თანამშრომლებზე რეალიზებულ თითოეული დასახელე-
ბის საქონელზე განხორციელდა არაურთიერთდამოკიდებულ
პირებზე რეალიზებული საქონლის დოკუმენტურად დადასტუ-
რებული სარეალიზაციო ფასები. აუცილებელია ადმინისტრაცი-
ულმა ორგანომ გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელოვანი ყვე-
ლა გარემოება და მათი ურთიერთშეჯერების საფუძველზე მიი-
ღოს გადანყვეტილება. საქმეზე გამოკვლევას საჭიროებს შპს
„...“ და იმ პირებს შორის ურთიერთობის სამართლებრივი შინა-
არსი, რომლებზეც იგი ახორციელებდა საქონლის მიწოდებას;
ასევე ამ უკანასკნელი სუბიექტების მიერ მიწოდებული საქონ-
ლის რეალიზების ფაქტისა და სარეალიზაციო ფასის დადგენა.
თუ დადგინდება მიწოდებულ ფასსა და სარეალიზაციო ფასს
შორის სხვაობა და ამ თანხის შესაბამისი გადასახადებით და-
ბეგვრისაგან თავის არიდების ფაქტი, ასევე უნდა დადგინდეს
გადასახადებისაგან თავის არიდებაზე პასუხისმგებელი სუბი-
ექტის ვინაობა და შემდეგ განხორციელდეს ამ უკანასკნელის
მიმართ საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული შესაბა-
მისი პასუხისმგებლობის დაკისრება კანონით გათვალისწინე-
ბული წესით.

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ სადავო სამართალურ-
თიერთობის მიმართ სწორად იქნა გამოყენებული საქართვე-
ლოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-
4 ნაწილი, 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 ასევე აღნიშნავს: კასატორებმა ვერ დაასაბუთეს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებისათვის საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლით განსაზღვრული, რომელიმე წინაპირობის არსებობა. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საქმეში არსებული მასალების, შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლო იზიარებს პირველი და სააპელაციო ინსტანციის სასამართლოების მოსაზრებას, რომ არ არსებობდა გადასახადის გადამხდელის მიმართ საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის მიზნით არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების სამართლებრივი საფუძველი.

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

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

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

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2

ნაწილით, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-ე მუხლით და

და ა დ გ ი ნ ა :

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

2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 26 აპრილის განჩინება;

3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

ქონების გადასახადისგან გათავისუფლების საფუძვლები

განჩინება

№ბს-578-565(კ-14)

14 ივლისი, 2015 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

**შემადგენლობა: ლ. მურუსიძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
მ. ვაჩაძე,
ნ. სხირტლაძე**

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა; მოპასუხისათვის ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციული აქტების გამოცემის დავალდებულება.

აღწერილობითი ნაწილი:

შპს „...“ 2012 წლის 12 მარტს სარჩელით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ და მოითხოვა შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 29 ივნისის №28 წინასწარი გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა; შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 19 აგვისტოს №6908 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა; შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 16 თებერვლის №2049 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ მან 09.02.2011წ. მიმართა შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა წინასწარი გადაწყვეტილების მიღება ქონების გადასახადში საგადასახადო ვალდებულების სათანადოდ განსაზღვრის მიზნით, კერძოდ, მოსარჩელემ მიუთითა, რომ იგი წარმოადგენს საქართველოში მობილური კავშირგაბმულობის განმახორციელებელ ლიცენზირებულ კომპანიას. სანარმოს ბარათზე ირიცხება სპეციალური დანიშნულების ძირითადი საშუალებები, რომლებიც გაერთიანებულია ორ ძირითად ჯგუფში: საკომუნიკაციო და საბაზისო სადგურების სისტემებში. ამ ჯგუფებში შემაჯავლი ძირითადი საშუალებები ქმნიან ერთიან კავშირგაბმულობის სისტემას და უშუალოდ მონაწილეობენ მოსარჩელის მიერ საკომუნიკაციო მომსახურების განწევვაში. მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე მის სახელზე რიცხული ძირითადი საშუალებები უნდა გათავისუფლდეს ქონების გადასახადისგან. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 05.07.2011წ. №28 წინასწარი გადაწყვეტილებით შპს „...“ განემარტა, რომ ქონების გადასახადისგან თავისუფლდება მხოლოდ საბაზო სადგურები, რადიოსარელეო აპარატურა, ოპტიკური აპარატურა და ფიდერული ტრაქტი. დანარჩენი სისტემები არ ექვემდებარება ქონების გადასახადისგან განთავისუფლებას. აღნიშნული გადაწყვეტილება ადმინისტრაციული საჩივრით გასაჩივრდა მოსარჩელის მიერ. შპს „...“ ადმინისტრაციული საჩივარი შემოსავლების სამსახურის 19.09.2011წ. №6908 ბრძანებით არ დაკმაყოფილდა, რაც მოსარჩელემ ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში გაასაჩივრა, რომლის 24.10.2011წ. გადაწყვეტილებით საჩივარი დაკმაყოფილდა და იგი არსებითი განხილვისთვის დაუბრუნდა სსიპ შემოსავლების სამსახურს. შემოსავლების სამსახურის 27.01.2012წ. სხდომაზე ხელახლა მოხდა შპს „...“ საჩივრის განხილვა და მოსარჩელეს უარი ეთქვა საჩივრის დაკმაყოფილებაზე. შპს „...“ მის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებების საფუძველზე მიიჩნევს, რომ შემოსავლების სამსახურის უარი უკანონოა და უნდა გაბათილდეს.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 07.05.2012წ. გადაწყვეტილებით შპს „...“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა, რაც სააპელაციო წესით გასაჩივრდა მოსარჩელის მიერ.

საქმე არაერთგზის იქნა განხილული სააპელაციო და საკასაციო სასამართლოების მიერ და ბოლოს თბილისის სააპელაციო სასამართლოში 2014 წლის 6 მაისს გამართულ სასამართლოს მთავარ სხდომაზე აპელანტის წარმომადგენელმა დაა-

ზუსტა სასარჩელო მოთხოვნა და მოითხოვა: შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 29 ივნისის №28 წინასწარი გადაწყვეტილების ნაწილობრივ ბათილად ცნობა; შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 19 აგვისტოს №6908 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა; შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 16 თებერვლის №2049 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა. შემოსავლების სამსახურისათვის ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის დავალება, რომლითაც შპს „...“, სარჩელში მითითებულ მოწყობილობებზე, გათავისუფლდება ქონების გადასახადისაგან.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 17 ივნისის განჩინებით შპს „...“ სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2012 წლის 7 მაისის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ, იმის გათვალისწინებით, რომ საგადასახადო კანონმდებლობას არ გააჩნია უკუქცევითი ძალა, ხოლო აპელანტი ითხოვდა 2007-2011 წლების პერიოდის ქონების გადასახადისგან გათავისუფლებას, მიუთითა როგორც 2010 წლის 17 სექტემბრის რედაქციით მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტზე, ასევე 2004 წლის 21 დეკემბრის რედაქციით მოქმედი კოდექსის 276-ე მუხლის პირველ ნაწილზე. 2010 წლის 17 სექტემბრის რედაქციით მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, შესაბამისი დაბეგვრის ობიექტის მიხედვით ქონების გადასახადისაგან გათავისუფლებულია მიმოსვლის გზები, ელექტროგადამცემი ხაზები, აგრეთვე ელექტრონული საკომუნიკაციო ქსელების საკაბელო ხაზები. 2004 წლის 21 დეკემბრის რედაქციით მოქმედი კოდექსის 276-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტის თანახმად, შესაბამისი დაბეგვრის ობიექტის მიხედვით ქონების გადასახადისაგან გათავისუფლებულია მიმოსვლის გზები, საჰაერო და საკაბელო საკომუნიკაციო ხაზები; მითითებულ კანონში ცვლილება შევიდა 2008 წლის 16 დეკემბერს, ხოლო მისი ამოქმედების ვადად კანონმა განსაზღვრა 2009 წლის 1 იანვარი. ამდენად, სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ 2007 წლის აპრილიდან 2009 წლის 1 იანვრამდე სადავო საკითხის გადასაწყვეტად გამოიყენება 2004 წლის 21 დეკემბრის რედაქციით მოქმედი საგადასახადო კოდექსით შემოთავაზებული სამართლებრივი მონესრიგება, ხოლო 2009 წლის 1 იანვრიდან 2011 წლამდე – 2010 წლის 17 სექტემბრის რედაქციით მოქმედი საგადასახადო კო-

დექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული სამართლებრივი წესრიგი.

სააპელაციო პალატამ განმარტა გადასახადებისაგან გათავისუფლების სპეციფიკა და აღნიშნა, რომ გადასახადის გადამხდელის კონკრეტული სახის გადასახადისაგან გათავისუფლება მკაცრად განსაზღვრულია კანონის მიერ. სასამართლო თავის გადაწყვეტილებას ვერ დააფუძნებს მხოლოდ მხარის განმარტებაზე, რომ გასაჩივრებულ ბრძანებაში ჩამოთვლილი მონაცემთა ბაზის რეგისტრი, ვიზიტორთა მონაცემთა ბაზა, გეითვეი, პლატფორმა, უწყვეტი კვების წყარო, ანძა, სააპარატო კონტეინერი და კომუნიკატორები წარმოადგენენ კავშირგაბმულობის ხაზის განუყოფელ ნაწილს და გადამხდელი უნდა გათავისუფლდეს ქონების გადასახადისაგან ჩამოთვლილ დანადგარებზე. სასამართლომ მიუთითა მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტზე და განმარტა, რომ იმ შემთხვევაში, თუ კანონმდებელი მიზნად დაისახავდა სადავო ობიექტების ქონების გადასახადისაგან გათავისუფლებას, საგადასახადო კოდექსით შემოთავაზებული ნორმა იქნებოდა იმდგვარად, რომ აღნიშნული კანონით ქონების გადასახადისაგან გათავისუფლებული იქნებოდა ნებისმიერი კავშირგაბმულობის ხაზი, რაც დღეის მდგომარეობით არ არის განსაზღვრული. სასამართლოს აზრით, კანონმდებლის ნებით სადავო ნორმის დაცვის ობიექტია მხოლოდ კავშირგაბმულობის ქსელების ის სახაზო საშუალება, რომელიც უზრუნველყოფს მობილური ქსელებისათვის ინფორმაციის გადასაცემად კავშირგაბმულობის წყაროდან მიღებამდე. ამასთან, სააპელაციო პალატამ მიუთითა მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-60 მუხლის მე-4 ნაწილის დანაწესზე და აღნიშნა, რომ აკრძალულია ინდივიდუალური ხასიათის საგადასახადო შეღავათის დანესება და ცალკეული პირის გადასახადისაგან გათავისუფლება. შესაბამისად, პალატამ გაიზიარა მონინალმდებელე მხარის სსიპ შემოსავლების სამსახურის პოზიცია და მიიჩნია, რომ აქტის ბათილობის მოთხოვნის ნაწილში სააპელაციო საჩივარი უსაფუძვლოა, რადგან ქონების გადასახადისაგან გათავისუფლება ინდივიდუალურად დაუშვებელია.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე იმსჯელა შპს „...“ მიერ 2014 წლის 6 მაისს სასამართლო სხდომაზე დაზუსტებული სარჩელის მოთხოვნაზე, რომლითაც მხარე ითხოვდა მონინალმდებელე მხარისათვის ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის დავალდებულებას და განმარტა, რომ ვინაიდან წინასწარი გადაწყვეტილებით გადასახადის გა-

დამხდელს არ ეკისრება რაიმე სახის გადასახადის გადახდა, არ არსებობს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 23-ე მუხლით გათვალისწინებული სარჩელის აღძვრის დასაშვებობის ერთ-ერთი პირობა, რომელიც ითვალისწინებს, რომ აქტის გამოუცემლობით მხარეს უნდა ადგებოდეს პირდაპირი და უშუალო ზიანი, აღნიშნული ზიანი კი სახეზე არ არის. შესაბამისად, პალატამ მიიჩნია, რომ არ არსებობდა მავალეებელი სარჩელის დაკმაყოფილების წინაპირობები.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 17 ივნისის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა შპს „...“, რომელმაც აღნიშნული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნების დაკმაყოფილება მოითხოვა.

კასატორის მოსაზრებით, სააპელაციო სასამართლომ დაარღვია სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის პირველი ნაწილის იმპერატიული მოთხოვნა – მიანიჭა რა მოპასუხის განმარტებას წინასწარ დადგენილი ძალა, რაც გამოიხატა იმაში, რომ გაიზიარა საქალაქო სასამართლოში საქმის ზეპირი განხილვისას შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენლის ზეპირი განმარტება, რომელიც მოკლებული იყო სამართლებრივ დასაბუთებას. სასამართლომ ასევე დაუსაბუთებლად უარყო ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს დასკვნა და საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტის ენერგეტიკისა და ტელეკომუნიკაციის ფაკულტეტის მეცნიერ-სპეციალისტების პროფესორების საფუძვლიანი დასაბუთება იმისა, რომ საკომუნიკაციო და საბაზო სადგურის სისტემებში იგულისხმება მათი შემადგენელი ის აუცილებელი ელემენტები, რომელთა გარეშეც შეუძლებელია კომუნიკაციის განხორციელება.

კასატორის მოსაზრებით ქვემდგომი ინსტანციის სასამართლოების მიერ არ იყო გამოკვლეული საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოებები, რომლებიც უტყუარად იყო დადგენილი. სააპელაციო სასამართლო, ერთი მხრივ, სადავოდ არ ხდის იმ გარემოებას, რომ აღნიშნული მონყობილობა აუცილებელია კავშირგაბმულობის გამართულად ფუნქციონირებისთვის, ხოლო მეორე მხრივ, საგადასახადო მიზნებიდან გამომდინარე იგი წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ, გადასახადის გადახდისაგან გათავისუფლებულ ქონებას. ამასთან არც ერთმა სასამართლომ არ განმარტა, თუ რაში გამოიხატება „საგადასახადო მიზნები“ დავის საგანთან მიმართებაში და კონკრეტულად რით ეწინააღმდეგება ამ „მიზ-

ნებს“ სასარჩელო მოთხოვნა. კასატორის აზრით, სააპელაციო სასამართლომ არ გაითვალისწინა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2013 წლის 26 დეკემბრის განჩინების მითითებები, რომლითაც ამავე საქმეზე გაუქმდა სააპელაციო სასამართლოს 2012 წლის 7 აგვისტოს განჩინება და საქმე ხელახალი განხილვისათვის დაუბრუნდა იმავე სასამართლოს. კასატორმა მიუთითა მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 39-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტზე, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს ისარგებლოს საგადასახადო შეღავათით ან გათავისუფლდეს გადასახადისაგან საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესით. ამასთან, სააპელაციო სასამართლო აშკარად ვერ გაერკვა საგადასახადო კოდექსის ნორმათა ცვლილების პირობებში კანონის რომელი ნორმა უნდა მიეღო სახელმძღვანელოდ და ამის კომპენსირებას შეეცადა ზოგადკონსტიტუციური ნორმების ვრცელი (არსებითად კი დამაბნეველი) ანალიზის მოშველიებით.

სამოტივაციო ნაწილი:

საქმის მასალების შესწავლისა და გასაჩივრებული გადანყვეტილების კანონიერების შემოწმების შედეგად, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს, ძალაში უნდა დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 17 ივნისის განჩინება შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო პალატა მიუთითებს საქმეზე დადგენილად ცნობილ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: შპს „...“ მიმართვის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 29 ივნისის №28 წინასწარი გადანყვეტილებით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 47-ე მუხლისა და „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანების საფუძველზე, საქართველოს კომუნიკაციების ეროვნული კომისიის 2011 წლის 30 მარტის №06/559-11 წერილის გათვალისწინებით, შპს „...“ მიერ წარმოდგენილი მობილური კავშირგაბმულობის განმარტოვებელი საშუალებებიდან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ქონების გადასახადისაგან გათავისუფლდა საბაზო სადგურები, რადიოსარელო აპარატურა, ოპტიკური აპარატურა და ფიდერალური ტრაქტი; რაც შეეხება დანარჩენ მონყობილობებს: მონაცემთა ბაზის რეგისტრს (HLR-Home Location registre), ვიზიტორთა მონაცემთა ბაზას (VLR – Visitor Location Registre), გეითვის

(MGW –Media Gateway), კომუტატორს, IT პლატფორმას, უწყვეტი კვების წყაროს, ანძას და სააპარატურო კონტინერს, – ისინი სსიპ შემოსავლების სამსახურმა არ მიიჩნია კავშირგაბმულობის ხაზებად და არ გაათავისუფლა ქონების გადასახადისაგან. წინასწარი გადაწყვეტილების გამოტანისას შემოსავლების სამსახურმა იხელმძღვანელა საქართველოს კომუნიკაციების ეროვნული კომისიის 30.03.2011წ. №06/559-11 წერილით.

საქართველოს კომუნიკაციების ეროვნული კომისიის 2011 წლის 30 მარტის №06/556-11 წერილის თანახმად, სპეციალურ ლიტერატურაში განსაზღვრული განმარტებებით, საკომუნიკაციო (კავშირი) ხაზი წარმოადგენს ტექნიკური მოწყობილობების და ფიზიკური გარემოს ერთობლიობას, რაც უზრუნველყოფს სიგნალის გავრცელებას გადამცემიდან მიმღებამდე. საკომუნიკაციო ხაზი (როგორც მობილური, ასევე სტაციონარული) კავშირის არხის შემადგენელი ნაწილია. ზოგიერთ შემთხვევაში არხის გრძობის გარკვეულ უბანზე სხვადასხვა სახის რამდენიმე საკომუნიკაციო ხაზი გამოიყენება, როგორც რადიოსარელეო, კაბელური და სხვა; აღნიშნულიდან გამომდინარე, საბაზო სადგურები გამოიყენება აბონენტამდე საჭაერო (ეთერული) საკომუნიკაციო ხაზის შექმნისათვის; რადიოსარელეო აპარატურა გამოიყენება საბაზო სადგურამდე და საბაზო სადგურებს შორის საჭაერო (ეთერული) საკომუნიკაციო ხაზის აგებისათვის; ოპტიკური აპარატურა გამოიყენება ოპტიკური კაბელის მეშვეობით კაბელური საკომუნიკაციო ხაზის შექმნისათვის; ფიდერული ტრაქტი კაბელური საკომუნიკაციო ხაზის შემადგენელი ნაწილია; ჩამონათვალი მოიცავს აგრეთვე მობილური კავშირგაბმულობის ქსელის შემადგენელ ფუნქციურ კვანძებს, რაც მთლიანობაში ქსელის ფიზიკური აგებისათვის, მისი ფუნქციონირების, აღრიცხვიანობისა და მთლიანად სისტემის მართვის უზრუნველყოფისთვის არის განკუთვნილი.

შპს „...“ მიმართა ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნულ ბიუროს, რომლის საინჟინრო-ტექნიკური №014498-2011/03 ექსპერტიზის დასკვნაში მითითებულია, რომ რვა მოწყობილობიდან ოთხი – მონაცემთა ბაზის რეგისტრის HLR – Home Location Registre, ვიზიტორთა მონაცემთა ბაზა – VLR –Visitor Location Registre, გეითვეი, MGW-Media Gateway, კომუტატორი, IT, პლატფორმა წარმოადგენს კავშირგაბმულობის მობილური ქსელების სახაზო საშუალებებს, ხოლო დანარჩენი ოთხი მოწყობილობა – უწყვეტი კვების წყარო, ანძა, სააპარატო კონტინერი და კომუტატორი კავშირგაბმულობის ტექნიკური ნაკეთობების ერთიანი კომლექსის შემად-

გენელი მაკოპლექტებლებია, რომელთა გარეშე კავშირგაბმულობის სისტემა ვერ იფუნქციონირებს; აღნიშნულიდან გამომდინარე ზემოთ მითითებული რვა მოწყობილობა წარმოადგენს ელექტროკავშირგაბმულობის ხაზების შემადგენელ და განყოფილ ნაწილებს.

შპს „...“ ასევე წარმოადგინა საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტის ენერგეტიკისა და ტელეკომუნიკაციის ფაკულტეტის პროფესორების – ჯ. ბ-ისა და ჯ. ხ-ას 2011 წლის 8 ივლისის №110-3/2 წერილი, რომლის მიხედვით, მონაცემთა ბაზის რეგისტრი, კერძოდ, HLR – Home Location Register, ვიზიტორთა მონაცემთა ბაზა – VLR –Visitor Location Register, გეითვეი, MGW-Media Gateway, კომუტატორი, IT, პლატფორმა მიეკუთვნებიან კავშირგაბმულობის მობილური ქსელების სახაზო საშუალებებს, ხოლო უწყვეტი კვების წყარო, ანძა და სააპარატო კონტეინერი წარმოადგენენ ნებისმიერ კავშირგაბმულობის ხაზის (ანძები მხოლოდ რადიოკავშირის, მობილური კავშირის ან თანამგზავრული კავშირის შემთხვევებში) დანადგარებისა და ნაგებობების ერთიანი კომპლექსის შემადგენელ ელემენტებს.

აღნიშნულმა კომპანიამ 2011 წლის 19 ივნისის №28 წინასწარი გადაწყვეტილება 2011 წლის 15 ივლისს გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში, საჩივარს ერთვოდა საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტის ენერგეტიკისა და ტელეკომუნიკაციის ფაკულტეტის პროფესორების 2011 წლის 8 ივლისის №110-3/2 წერილი; შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 19 აგვისტოს №6908 ბრძანებით შპს „...“ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. საქართველოს კომუნიკაციების ეროვნული კომისიის 2011 წლის 25 ოქტომბრის №02/2458 წერილის თანახმად, HLR – Home Location Register, ვიზიტორთა მონაცემთა ბაზა – VLR –Visitor Location Register, გეითვეი, MGW-Media Gateway, კომუტატორი, IT პლატფორმა, უწყვეტი კვების წყარო, ანძა, სააპარატო კონტეინერი წარმოადგენს ელექტრონული საკომუნიკაციო ქსელის ელემენტებს, რომელთა ფუნქცია გამოძახებისა და სხვა სიგნალების ელექტრონული დამუშავება, დამისამართება (კომუტაცია), გატარებაა. მართალია, აღნიშნულ პროცესში ჩამოთვლილი კომპონენტები მონაწილეობს, მაგრამ ეს არ ნიშნავს იმას, რომ ყველა მათგანი არის ელექტრონული საკომუნიკაციო ქსელების სახაზო საშუალებებისა და ნაგებობების შემადგენელი ნაწილი, ვინაიდან თავად სახაზო საშუალებები და ნაგებობები ელექტრონული საკომუნიკაციო ქსელების სახაზო საშუალებებისა და ნაგებობების შემადგენელი ნაწილია და თავად სახაზო საშუალებები და ნაგებობები ელექტრონული საკომუნიკაციო

ქსელის შემადგენელ ერთ-ერთ რგოლს წარმოადგენს. საქართველოს კანონი „ელექტრონული კომუნიკაციების შესახებ“ სატელეკომუნიკაციო სფეროს რეგულირების მიზნებისათვის განმარტავს ტერმინს „ელექტრონული საკომუნიკაციო ქსელების სახაზო საშუალებები და ნაგებობები, რომლის მიხედვით, მხოლოდ უწყვეტი კვების წყარო, ანძა და კონტეინერი, მათი ფუნქციონალური დანიშნულებიდან გამომდინარე, შეიძლება მიეკუთვნებოდეს ელექტრონული საკომუნიკაციო ქსელების სახაზო საშუალებებსა და ნაგებობებს. ამასთან, ზოგიერთი ფუნქციონალური ელემენტის სახაზო საშუალებებისა და ნაგებობებისათვის მიკუთვნების საკითხი უნდა განისაზღვროს კავშირგაბმულობის კონკრეტული ქსელის მიხედვით. მაგალითად, უწყვეტი კვების წყარო თუ უზრუნველყოფს რადიოსარელო ქსელის სახაზო საშუალებებისა და ნაგებობების კომპონენტს, მაგრამ არ განეკუთვნება ამ კატეგორიას, თუ ის გამოიყენება საოფისე დანიშნულებით.

შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 19 აგვისტოს №6908 ბრძანება და 2011 წლის 29 ივნისის წინასწარი გადაწყვეტილება, 2011 წლის 31 აგვისტოს გაასაჩივრა შპს „...“ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოსი. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2011 წლის 24 ოქტომბრის №3105/2/11 გადაწყვეტილებით შპს „...“ საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, ნაწილობრივ გაუქმდა შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 19 აგვისტოს №6908 ბრძანება და შპს „...“ მიერ მითითებული გარემოებების ხელახალი შესწავლის მოტივით ადმინისტრაციული საჩივარი არსებითი განხილვისათვის დაუბრუნდა შემოსავლების სამსახურს, რომლის 2012 წლის 16 თებერვლის №2049 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, რის შემდეგაც შპს „...“ სარჩელით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხე შემოსავლების სამსახურის მიმართ და მოითხოვა შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 29 ივნისის №28 წინასწარი გადაწყვეტილების, შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 19 აგვისტოს №6908 გადაწყვეტილებისა და შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 16 თებერვლის №2049 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა.

სააპელაციო სასამართლოში საქმის ხელმეორედ განხილვისას სსიპ შემოსავლების სამსახურმა წარადგინა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 24 მაისის №22670 ბრძანება, რომლითაც პალატამ დადასტურებულად მიიჩნია, რომ აღნიშნული ბრძანებით დაინიშნა შპს „...“ საქმიანო-

ბის გავსვლითი საგადასახადო შემონმება თანდართული პროგრამის მიხედვით. შესამონმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2007 წლის 1 იანვრიდან 2013 წლის 1 აპრილამდე; წლიური მოგებისა და ქონების გადასახადების ნაწილში შემონმდა 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 და 2012 წლების საანგარიშო პერიოდი. სსიპ შემოსავლების სამსახურმა თბილისის სააპელაციო სასამართლოში ასევე წარადგინა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 31 დეკემბრის №69506 ბრძანება, რომლითაც შეჩერდა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 24 მაისის №22670 ბრძანებით დანიშნული შპს „...“ საქმიანობის გავსვლითი საგადასახადო შემონმება.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოში აპელანტმა დააზუსტა სასარჩელო მოთხოვნა და მოითხოვა: შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 29 ივნისის №28 წინასწარი გადაწყვეტილების ნაწილობრივ ბათილად ცნობა; შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 19 აგვისტოს №6908 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა; შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 16 თებერვლის №2049 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა. შემოსავლების სამსახურისათვის ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის დავალება, რომლითაც შპს „...“, სარჩელში მითითებულ მონყობილობებზე, გათავისუფლდება ქონების გადასახადისაგან.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ წინასწარი გადაწყვეტილების საკანონმდებლო საფუძველია 2010 წლის რედაქციით მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 47-ე მუხლი, რომელიც გადასახადის გადამხდელს ანიჭებს უფლებას მოსთხოვოს შემოსავლების სამსახურს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოტანა განსახორციელებელი ან განხორციელებული ოპერაციის მიხედვით საგადასახადო ანგარიშგების წესების ან/და შესასრულებელი საგადასახადო ვალდებულებების თაობაზე; ამასთან, ვინაიდან საანგარიშო პერიოდი მოიცავს 2007-2011 წლებს, საკასაციო პალატა მიუთითებს, რომ 2005 წლის 1 იანვარს ამოქმედებულ საგადასახადო კოდექსში წინასწარი გადაწყვეტილების მიღება გათვალისწინებულ იქნა აღნიშნულ კოდექსში 2010 წლის 21 ივნისის კანონით შეტანილი დამატებით, კერძოდ, 47² მუხლით, ხოლო დღეის მდგომარეობით მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 310-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანამხად, ამ კოდექსის პროცედურული დებულებები ვრცელდება 2011 წლის 1 იანვრიდან იმ საგადასახადო პერიოდებზეც, რომლებიც მთავრდება 2011 წლის 1 იანვრამდე. დადგენილია, რომ შპს „...“ 2011 წლის 9 თებერვალს მოითხოვა წინასწარი გადაწყვეტილება

2007-2011 წ.წ. საანგარიშო პერიოდის კომპანიის ბალანსზე არსებული საკომუნიკაციო სისტემებისა და საბაზო სადგურების სისტემების ქონების გადასახადისაგან გათავისუფლების შესახებ. წინასწარი გადაწყვეტილება თავისი ბუნებიდან გამომდინარე წარმოადგენს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს და იგი უნდა შეესაბამებოდეს მოქმედ კანონმდებლობას, კერძოდ, საგადასახადო კოდექსსა და ფინანსთა მინისტრის №996 ბრძანებით დამტკიცებულ „გადასახადის ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციას. აღნიშნული ნორმატიული აქტის მე-19 და მე-20 მუხლები ადგენენ იმ საფუძვლებს, თუ რა შემთხვევაში აქვს საგადასახადო ორგანოს წინასწარი გადაწყვეტილების მიღებაზე უარის თქმის უფლება. კერძოდ, მე-19 მუხლის მე-4 პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად შემოსავლების სამსახური უფლებამოსილია უარი თქვას წინასწარი გადაწყვეტილების მიღებაზე, თუ პირის მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნა იმ საკითხზე ან/და იმ პერიოდზე, რომლის შემონმების მიზნითაც მას უკვე ჩაბარდა საგადასახადო შემონმების ჩატარების შესახებ სასამართლოს ან საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი გადაწყვეტილება/შეტყობინება ან რომელზედაც შედგენილია საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი. ხოლო „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად – პირის მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნა იმ პერიოდზე, რომელიც უკვე შემონმებულია საგადასახადო ორგანოს მიერ. საქმის მასალებით დადგენილია, რომ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 24 მაისის №22670 ბრძანებით, დაინიშნა შპს „...“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემონმება. შესამონმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2007 წლის 1 იანვრიდან 2013 წლის 1 აპრილამდე; წლიური მოგებისა და ქონების გადასახადების ნაწილი შემონმდა 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 და 2012 წლების საანგარიშო პერიოდი. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 31 დეკემბრის №69506 ბრძანება, რომლითაც შეჩერდა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 24 მაისის №22670 ბრძანებით დანიშნული შპს „...“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემონმება. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკაცო პალატა მიიჩნევს, რომ იმ პირობებში, როცა შპს „...“ საქმიანობის შემონმება დაიწყო 2013 წლის 24 მაისის ბრძანებით, შესაბამისად, აღნიშნულ კომპანიას ჩაბარდა შემონმების შესახებ შეტყობინება და ქონების გადასახადის ნაწილი შემონმდა 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 წლების საანგარიშო პერიოდი, შემოსავლების სამსახურს საქართველოს ზოგადი ადმინის-

ტრაციული კოდექსის მე-6 მუხლის შესაბამისად მისთვის მინიჭებული დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში ჰქონდა შესაძლებლობა უარი ეთქვა წინასწარი გადაწყვეტილების გამოტანაზე სწორედ „გადასახადის ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის მე-19 მუხლის მე-4 ნაწილის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტზე დაყრდნობით, რამდენადაც, აღნიშნული ნორმით გათვალისწინებული გარემოებების არსებობისას წინასწარი გადაწყვეტილების მიღება წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს უფლებას და არა ვალდებულებას. აქედან გამომდინარე, სასამართლოს არ გააჩნია პროცესუალური შესაძლებლობა საგადასახადო ორგანოს დაავალოს ახალი წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 33-ე მუხლის პირველი ნაწილის საფუძველზე. ამასთან, არ არსებობს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 23-ე მუხლით გათვალისწინებული სარჩელის დასაშვებობის კუმულატიური მოთხოვნები. აღნიშნული მუხლი ადმინისტრაციული ორგანოსთვის აქტის გამოცემის დავალებას უკავშირებს სარჩელის დასაშვებობის რამოდენიმე პირობას, კერძოდ, სახეზე უნდა იყოს დაინტერესებული პირის მიერ მოთხოვნილი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემაზე უარი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემაზე კანონს უნდა ეწინააღმდეგებოდეს, ამასთანავე, უარი პირდაპირ და უშუალო ზიანს უნდა აყენებდეს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას და ინტერესს. მავალდებულებელი სარჩელის დაკმაყოფილებისათვის აუცილებელია ჩამოთვლილი კუმულატიური პირობებიდან ყველა ერთად არსებობდეს.

რაც შეეხება გასაჩივრებული აქტების ბათილად ცნობას, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ სწორად იხელმძღვანელა როგორც 2010 წლის რედაქციის, ასევე 2004 წლის რედაქციის საგადასახადო კოდექსებით. საგადასახადო კანონმდებლობას არ გააჩნია უკუქცევითი ძალა. შპს „...“ ითხოვს 2007-2011 წლების პერიოდის ქონების გადასახადისაგან გათავისუფლებას. 2010 წლის 17 სექტემბრის რედაქციით მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, შესაბამისი დაბეგვრის ობიექტის მიხედვით ქონების გადასახადისაგან გათავისუფლებულია მიმოსვლის გზები, საჰაერო და საკაბელო საკომუნიკაციო ქსელების საკაბელო ხაზები.

2004 წლის 21 დეკემბრის რედაქციით მოქმედი კოდექსის 276-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტის თანახმად, შესაბამისი დაბეგვრის ობიექტის მიხედვით ქონების გადასახა-

დისაგან გათავისუფლებულია მიმოსვლის გზები, საჰაერო, საკაბელო საკომუნიკაციო ხაზები, მათ შორის, ელექტროგადამცემი და კავშირგაბმულობის ხაზები; მითითებულ კანონში ცვლილება შევიდა 2008 წლის 16 დეკემბერს, ხოლო მისი ამოქმედების ვადა კანონმა განსაზღვრა 2009 წლის 1 იანვრიდან.

ამდენად, 2007 წლის აპრილიდან 2009 წლის 1 იანვრამდე სადავო საკითხის გადასაწყვეტად გამოიყენება 2004 წლის 21 დეკემბრის რედაქციით მოქმედი საგადასახადო კოდექსით შემოთავაზებული სამართლებრივი მონესრიგება, ხოლო 2009 წლის 1 იანვრიდან 2011 წლამდე – 2010 წლის 17 სექტემბრის რედაქციით მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი პუნქტის „დ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული სამართლებრივი ნესრიგი.

აქტების ბათილად ცნობას საფუძვლად უნდა დაედოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლში ჩამოთვლილი პირობები. საგადასახადო ორგანოების მიერ გამოცემული აქტების ბათილობისთვის ისინი უნდა ეწინააღმდეგებოდნენ მოქმედ კანონმდებლობას, ან დარღვეული უნდა იყოს მათი მომზადებისა და გამოცემის პროცედურები.

საკასაციო სასამართლო ეთანხმება სააპელაციო პალატის მიერ გაკეთებულ დასკვნებს გასაჩივრებული აქტების კანონიერებასთან დაკავშირებით. საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად ქონების გადასახადისაგან თავისუფლდება მიმოსვლის გზები, ელექტროგადამცემი ხაზები, აგრეთვე ელექტრონული საკომუნიკაციო ქსელების საკაბელო ხაზები. სააპელაციო სასამართლომ სწორად შეაფასა, რომ ჩამოთვლილი: მონაცემთა ბაზის რეგისტრი, ვიზიტორთა მონაცემთა ბაზა, გეითვეი, პლატფორმა, უწყვეტი კვების წყარო, ანძა, სააპარატო კონტეინერი და კომუნიკატორი წარმოადგენენ კავშირგაბმულობის ხაზისათვის დამხმარე საშუალებებს და მათ უშუალო დაკონკრეტებას, ასევე ითვლებიან თუ არა ისინი ელექტრონული საკომუნიკაციო ხაზების ნაწილად კანონი არ გვთავაზობს. სააპელაციო პალატამ შეაფასა საქმეში წარმოდგენილი სპეციალისტების დასკვნები და სწორად აღნიშნა, რომ ჩამოთვლილი დანადგარები შესაძლოა იყოს არა მხოლოდ საკომუნიკაციო ხაზების, არამედ სხვა სისტემების დამხმარე ნაწილიც. აქედან გამომდინარე, თუ შპს „...“ აღნიშნული სისტემების ქონების გადახდისაგან გათავისუფლების შესახებ მოთხოვნა დაუკმაყოფილდებოდა, ეს გამოიწვევდა სხვა გადასახადის გადამხდელების არათანაბარ მდგომარეობაში ჩაყენებას. საკასაციო სასამართლო ეთანხმება სააპელა-

ციო სასამართლოს მიერ კანონის განმარტებას, როგორც ამჟამად მოქმედი, ასევე წინა რედაქციის საგადასახადო კოდექსთან მიმართებით და მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული აქტების ბათილად ცნობის საფუძველი არ არსებობს.

საკასაციო სასამართლო საგადასახადო შეღავათის ინსტიტუტთან მიმართებაში განარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-40 მუხლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, ისარგებლოს საგადასახადო შეღავათებით, მათ შორის, გათავისუფლდეს გადასახადებისაგან, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი საფუძვლებითა და წესით. საგადასახადო კოდექსის მე-60 მუხლის თანახმად, საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული საერთო-სახელმწიფოებრივი ან ადგილობრივი გადასახადისაგან გათავისუფლება შეიძლება მხოლოდ საგადასახადო კოდექსში ცვლილებებისა და დამატების შეტანით. შესაბამისად, ცალკეული კატეგორიის გადასახადის გადამხდელებისათვის მინიჭებული უპირატესობა, კერძოდ, შესაძლებლობა, გათავისუფლდეს გადასახადის გადახდისაგან დასაშვებია მხოლოდ საგადასახადო კოდექსით. სხვა სამართლებრივი აქტებით, როგორც საერთო-სახელმწიფოებრივი, ასევე ადგილობრივი გადასახადებისაგან გათავისუფლება დაუშვებელია. გადასახადისაგან გათავისუფლების გარდა საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს სხვა საგადასახადო შეღავათებს. საგადასახადო შეღავათად ითვლება სხვა გადასახადის გადამხდელებთან შედარებით ცალკეული კატეგორიის გადასახადის გადამხდელებისათვის მინიჭებული უპირატესობა, კერძოდ, შესაძლებლობა, გადაიხადონ გადასახადი ნაკლები ოდენობით. საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებზე საგადასახადო შეღავათები დგინდება მხოლოდ საგადასახადო კოდექსით, ხოლო ადგილობრივ გადასახადზე – როგორც საგადასახადო კოდექსით, ასევე ადგილობრივი თვითმმართველობის ნორმატიული აქტებით. სხვა სამართლებრივი აქტებით საგადასახადო შეღავათების დაწესება ასევე იმპერატიულად აკრძალულია. საგადასახადო შეღავათები, მათ შორის, გადასახადისაგან გათავისუფლება, ნებისმიერი გადასახადის მნიშვნელოვანი ელემენტია. საგადასახადო შეღავათის მიზანი გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების შემცირებაა. საგადასახადო შეღავათები, მათ შორის, გადასახადისაგან გათავისუფლება, შეიძლება განვიხილოთ, როგორც გადასახადის გადამხდელის უპირატესობის გამოწვევა: სხვა გადასახადის გადამხდელებთან შედარებით გადაიხადოს გადასახადი ნაკლები ოდენობით ან მთლიანად გათავისუფლდეს

გადასახადისაგან. საგადასახადო შეღავათის, მათ შორის, გადასახადისაგან გათავისუფლებისას დაცული უნდა იყოს საგადასახადო კოდექსის მე-60 მუხლის მე-4 ნაწილის მოთხოვნა, რომლის თანახმად აკრძალულია ინდივიდუალური ხასიათის საგადასახადო შეღავათის დაწესება და ცალკეული პირის გადასახადისაგან გათავისუფლება.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო პალატის განმარტებას, რომელიც ფაქტობრივი გარემოებების, მათ შორის, ექსპერტიზების შეფასების შედეგად გაკეთდა, რომ საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად კანონმდებლის ნებით სადავო ნორმის დაცვის ობიექტი მხოლოდ კავშირგაბმულობის ქსელების ის სახაზო საშუალებებია, რომლებიც უზრუნველყოფს მობილური ქსელებისათვის ინფორმაციის გადასაცემად კავშირგაბმულობის წყაროდან მიმღებამდე. რაც შეეხება სხვა დამატებით მექანიზმებს, რომელთა გარეშე შესაძლოა სისტემა ვერც გაიმართოს, აღნიშნული კოდექსი არ ათავისუფლებს, ვინაიდან ეს იქნებოდა ინდივიდუალური შეღავათის მიცემა, რაც კანონით აკრძალულია.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ შპს „...“ საკასაციო საჩივარი არ შეიცავს დასაბუთებულ არგუმენტაციას გასაჩივრებული განჩინების უკანონობაზე. სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებულ განჩინებას საფუძვლად არ უდევს კანონის დარღვევა, რაც სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-ე მუხლის თანახმად, საკასაციო სასამართლოს მიერ საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის საფუძველს ქმნის.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ ბ ი ნ ა:

1. შპს „...“ საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
 2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 17 ივნისის განჩინება;
- საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

**სასაქონლო კოდის მინიჭების კანონიერება,
გადასახადისაგან გათავისუფლების საფუძველი**

ბანჩინება

№ბს-492-485 (2კ-15)

22 დეკემბერი, 2015 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების
ბათილად ცნობა და ქმედების განხორციელების დავალება

აღწერილობითი ნაწილი:

შპს „...“ თბილისის საქალაქო სასამართლოში საქართველოს
ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქარ-
თველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავეების გან-
ხილვის საბჭოს წინააღმდეგ. მოსარჩელემ მოითხოვა შემოსავ-
ლების სამსახურის 2014 წლის 13 მაისის №24902 ბრძანების,
სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 25 მარტის №17572;
№17426; №17569; №17455; №17570; №17571; №17433 წინას-
წარი გადაწყვეტილებების და საქართველოს ფინანსთა სამინის-
ტროსთან არსებული დავეების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 24
ივნისის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა.

მოსარჩელის განმარტებით, შპს „...“ ახორციელებს თურქუ-
ლი კომპანია „მ.“ წარმოებული ფიქსატორების საქართველოში
იმპორტს. იმპორტირებულ პროდუქციასთან დაკავშირებით
არაერთგვაროვანი დამოკიდებულების გამო, მოსარჩელემ შე-
მოსავლების სამსახურს მიმართა სასაქონლო კოდის მინიჭების
მოთხოვნით. შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილებით
განცხადებაში მითითებულ პროდუქციას მიენიჭა „6307“ სასა-
ქონლო კოდი, რაც კანონმდებლობას ეწინააღმდეგება. შპს „...“
მიერ იმპორტირებული ნაწარმის ძირითადი მახასიათებელი არის
ის, რომ ფიქსაცია ხდება არა ელასტიურობის ხარჯზე, არამედ
– მეტალის ჩანართების მეშვეობით, შესაბამისად, საქონელს
„9021“ კოდი უნდა მიენიჭებოდა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქ-
მეთა კოლეგიის 2014 წლის 11 ნოემბრის გადაწყვეტილებით, შპს

„...“ სარჩელი დაკმაყოფილდა. ბათილად იქნა ცნობილი შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 13 მაისის №24902 ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 25 მარტის №17572; №17426; №17569; №17455; №17570; №17571; №17433 წინასწარი გადაწყვეტილებები და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 24 ივნისის გადაწყვეტილება და ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურს დაევალა წინასწარი გადაწყვეტილებით ნაცვლად მინიჭებული კოდისა შპს „...“ მიერ განცხადებაში მითითებულ პროდუქციას მიანიჭოს „9021“ სასაქონლო კოდი.

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

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 21 აპრილის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 11 ნოემბრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები მიიჩნია:

1. შპს „...“ მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს იმპორტირებული პროდუქციისათვის სასაქონლო კოდის განსაზღვრის მიზნით, რაზედაც სსიპ შემოსავლების სამსახურმა 2014 წლის 25 მარტს მიიღო წინასწარი გადაწყვეტილება №17572 სეს ესნ შესაბამისად სასაქონლო კოდის განსაზღვრის შესახებ და მიუთითა რომ ცერა თითის ფიქსატორის მოდელის..... საქონლის კოდი სეს ესნ-ის შესაბამისად არის ...;

2. შპს „...“ მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს იმპორტირებული პროდუქციისათვის სასაქონლო კოდის განსაზღვრის მიზნით, რაზედაც სსიპ შემოსავლების სამსახურმა 2014 წლის 25 მარტს მიიღო წინასწარი გადაწყვეტილება №17426 სეს ესნ-ის შესაბამისად სასაქონლო კოდის განსაზღვრის შესახებ და მიუთითა, რომ მუხლის ფიქსატორის მოდელის ... საქონლის კოდი სეს ესნ-ის შესაბამისად არის ...;

3. შპს „...“ მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს იმპორტირებული პროდუქციისათვის სასაქონლო კოდის განსაზღვრის მიზნით, რაზედაც სსიპ შემოსავლების სამსახურმა 2014 წლის 25 მარტს მიიღო წინასწარი გადაწყვეტილება №17569 სეს ესნ-ის შესაბამისად სასაქონლო კოდის განსაზღვრის შესახებ და

მიუთითა, რომ მაჯის არტახი ცერა თითის ფიქსაციის მოდელის საქონლის კოდი სეს ესნ-ის შესაბამისად არის ...;

4. შპს „...“ მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს იმპორტირებული პროდუქციისათვის სასაქონლო კოდის განსაზღვრის მიზნით, რაზედაც სსიპ შემოსავლების სამსახურმა 2014 წლის 25 მარტს მიიღო წინასწარი გადაწყვეტილება №17455 სეს ესნ-ის შესაბამისად სასაქონლო კოდის განსაზღვრის შესახებ და მიუთითა, რომ კოჭის ფიქსატორის მოდელის ... საქონლის კოდი სეს ესნ-ის შესაბამისად არის ...;

5. შპს „...“ მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს იმპორტირებული პროდუქციისათვის სასაქონლო კოდის განსაზღვრის მიზნით, რაზედაც სსიპ შემოსავლების სამსახურმა 2014 წლის 25 მარტს მიიღო წინასწარი გადაწყვეტილება №17570 სეს ესნ-ის შესაბამისად სასაქონლო კოდის განსაზღვრის შესახებ და მიუთითა, რომ მაჯის ფიქსატორის მოდელის ... საქონლის კოდი სეს ესნ-ის შესაბამისად არის

6. შპს „...“ მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს იმპორტირებული პროდუქციისათვის სასაქონლო კოდის განსაზღვრის მიზნით, რაზედაც სსიპ შემოსავლების სამსახურმა 2014 წლის 25 მარტს მიიღო წინასწარი გადაწყვეტილება №17571 სეს ესნ-ის შესაბამისად სასაქონლო კოდის განსაზღვრის შესახებ და მიუთითა, რომ ცერა თითის ფიქსატორის მოდელის..... საქონლის კოდი სეს ესნ-ის შესაბამისად არის

7. შპს „...“ მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს იმპორტირებული პროდუქციისათვის სასაქონლო კოდის განსაზღვრის მიზნით, რაზედაც სსიპ შემოსავლების სამსახურმა 2014 წლის 25 მარტს მიიღო წინასწარი გადაწყვეტილება №17433 სეს ესნ-ის შესაბამისად სასაქონლო კოდის განსაზღვრის შესახებ და მიუთითა, რომ მუხლის ფიქსატორის მოდელის ... საქონლის კოდი სეს ესნ-ის შესაბამისად არის

8. მოსარჩელემ 2014 წლის 28 მარტის საჩივრით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 25 მარტის წინასწარი გადაწყვეტილებები: №17572; №17426; №17569; №17455; №17570; №17571; №17433; რაზედაც სსიპ შემოსავლების სამსახურმა 2014 წლის 13 მაისს გამოსცა ბრძანება №24902, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა შპს „...“ საჩივარი.

9. 2014 წლის 20 მაისს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაეების განხილვის საბჭოს საჩივრით მიმართა შპს „...“ შემოსავლების სამსახურის მიერ წინასწარი გადაწყვეტილებებით სეს ესნ კოდების მინიჭების მართლზომიერების თაობაზე და მოითხოვა შემოსავლების სამსახურის 2014

წლის 13 მაისის ბრძანების №24902, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 25 მარტის წინასწარი გადაწყვეტილებების: №17572; №17426; №17569; №17455; №17570; №17571; №17433 ბათილად ცნობა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭომ 2014 წლის 24 ივნისს მიიღო გადაწყვეტილება, რომლითაც არ დააკმაყოფილა შპს „...“ საჩივარი.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, ადმინისტრაციულ-მა ორგანომ, სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემისას, საერთოდ არ იმსჯელა იმ გარემოებაზე, თუ რა ფუნქციის და დანიშნულებისაა წარდგენილი პროდუქცია და აქედან გამომდინარე, რატომ არ შეესაბამებოდა ის ნორმატიული აქტით განსაზღვრულ „...“ სასაქონლო პოზიციას.

სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა აპელანტების არგუმენტი, რომ გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემისას მათ იხელმძღვანელებს საერთაშორისო პრაქტიკით დადგენილი წესით, რამდენადაც სადავო სამართალურთიერთობის მარეგულირებელი აქტი არ ეწინააღმდეგება საერთაშორისო პრაქტიკას, მეტიც, მოპასუხის მიერ წარმოდგენილი დოკუმენტი ცალსახად ადასტურებს ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულებას, სასაქონლო პოზიციის დადგენისას, იმსჯელოს პროდუქციის დანიშნულებაზე და განსაზღვროს ის.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოსარჩელემ წარადგინა სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს №003667614, №003666614, №003868114, №003869714, №004959214, №004960614 დასკვნები, რომლის მიხედვით, მათთან წარდგენილი საქსპერტო კვლევის ობიექტების: ცერა თითის ფიქსატორის, მაჯის ფიქსატორის ცერა თითის დამჭერით, მაჯის ფიქსატორის „M...“, კოჭის ფიქსატორის, მაჯის ფიქსატორის „Mo...“, მაჯის ფიქსატორის ცერა თითის დამჭერით „Mor...“ სეს ესნ კოდებია ... მითითებული ექსპერტიზის დასკვნების გამაქარწყლებელი მტკიცებულებები მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოს არ წარმოუდგენია, რის გამოც სააპელაციო სასამართლო საფუძვლიანად მიიჩნევს მოსარჩელის მოთხოვნას განცხადებაში მითითებული პროდუქციისათვის „...“ სასაქონლო კოდის მინიჭების შესახებ.

აღნიშნული განჩინება სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ საკასაციო წესით გააჩივრეს მისი გაუქმებისა და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილე-

ბის მიღების მოთხოვნით.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო საკასაციო საჩივარში მიუთითებს, რომ შპს „...“ განცხადებით მიმართა შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სასაქონლო კოდის განსაზღვრა მის მიერ საიმპორტოდ გამიზნულ საქონელზე:

1. ცერა თითის ფიქსატორი, მოდელი ...;
2. მაჯის ფიქსატორი, მოდელი ...;
3. კოჭის ფიქსატორი, მოდელი ...;
4. მაჯის არტახი ცერა თითის ფიქსაციით, მოდელი ...;
5. მუხლის ფიქსატორი, მოდელი ...;
6. მუხლი ფიქსატორი, მოდელი ...;
7. ცერა თითის ფიქსატორი, მოდელი

სსიპ შემოსავლების სამსახურმა 2014 წლის 25 მარტს გამოსცა №17572, №17426, №17569, №17457, №17570, №17571, №17433 გადაწყვეტილებები, რომლითაც აღნიშნული საქონელი მიაკუთვნა „...“ სასაქონლო კოდს. საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის „ლ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, ჩათვლის უფლების გარეშე, დღგ-ისგან გათავისუფლებულია საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის ... (გარდა ...), ... და ... კოდებში მითითებული სამედიცინო ან ვეტერინარული დანიშნულების საქონლის (მათ შორის, ინსულინის შპრიცების/ნემსების), ... და ... კოდებში აღნიშნული ეტლებისა და მათი ნაწილების და საკუთნოების, სამედიცინო დანიშნულების რენტგენის ფირების, სამედიცინო დანიშნულების სადიაგნოსტიკო ტესტ-სისტემები რეგისტრირებულია საქართველოს შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის სამინისტროს მიერ) მიწოდება ან /და იმპორტი. საგარეო ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურული კოდების მიხედვით, „...“ პოზიციაში ერთიანდება სამარჯვეები ორთოპედიული, ყავარჯნების, ქირურგიული ქამრების და არტახევის ჩათვლით. სალტეები და მოტეხილობის სამკურნალო სხვა სამარჯვეები, რომელსაც ატარებენ სხეულზე თან, ან იმპლანტირებულია სხეულში განუვითარებელი ან დაკარგული ორგანოს კომპენსაციისთვის. სეს ესნ-ის 90-ე ჯგუფის 1. (ბ) შენიშვნის თანახმად, მოცემულ ჯგუფში არ ჩაირთვება „დამჭერი ქამრები ან სხვა დამჭერი ნაწარმი საფეიქრო მასალებისაგან, რომელთა მიზანმიმართული ზემოქმედება დასაჭერი ან დასაფიქსირებელი ორგანოსადმი ხორციელდება მხოლოდ მათი ელასტიურობის ხარჯზე (მაგალითად, არტახები ფეხმძიმე ქალებისთვის, სამკერდე არტახები, მუცლის არტახები, სახსრებისა ან კუნთების ფიქსატორები)“. ამასთან, სეს ესნ „...“ პოზიციაში ერთიანდება

მზა ნაწარმი სხვა ტანსაცმლის თარგების ჩათვლით, ხოლო „...“ ჯგუფის შენიშვნაში პირველ პუნქტად მითითებულია, რომ ჯგუფში ჩაირთვება მხოლოდ მზა ნაწარმი ნებისმიერი საფეიქრო ქსოვილისაგან. გარდა ამისა, „საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის“ ინტერპრეტაციის ძირითადი წესების მესამე პუნქტის თანახმად, საქონლის კლასიფიცირება ხორციელდება იმ მასალების ან შემადგენელი ნაწილების მიხედვით, რომლებიც არსებითად განასხვავებენ მოცემული საქონლის ხასიათს. მოცემულ შემთხვევაში, საქონლის განცალკევებადი ჩანართების მქონე ფიქსატორები ასრულებენ ორმაგ ფუნქციას, კერძოდ, მათი გამოყენება შესაძლებელია როგორც ჩანართების გარეშე, ასევე მათთან ერთად და ჩანართები წარმოადგენენ მათ დამატებით და განცალკევებად ნაწილებს. შესაბამისად, ფიქსატორების მიერ ძირითადი ფუნქციის შესრულება ხორციელდება მათი ელასტიურობის ხარჯზე. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ასეთი სახის ფიქსატორები კლასიფიცირდება სეს ესნ-ის ... პოზიციაში.

სსიპ შემოსავლების სამსახური საკასაციო საჩივარში მიუთითებს, რომ, ვინაიდან განცალკევებადი ჩანართების მქონე ფიქსატორები ასრულებენ ორმაგ ფუნქციას, კერძოდ, მათი გამოყენება შესაძლებელია როგორც ჩანართების გარეშე, ასევე მათთან ერთად და ჩანართები წარმოადგენენ მათ დამატებით, განცალკევებად ნაწილებს, შესაბამისად, ფიქსატორების მიერ ძირითადი ფუნქციის შესრულება ხორციელდება მათი ელასტიურობის ხარჯზე. ასეთი სახის ფიქსატორები კლასიფიცირდება სეს ესნ-ის ... პოზიციაში. თურქული მხარის მიერ შესყიდვის დოკუმენტში საქონლის ერთ-ერთ მოდელზე (მოდელი ...) განისაზღვრა სეს ესნ-ის ... სასაქონლო პოზიცია. შემოსავლების სამსახურის მიერ წინასწარი გადაწყვეტილებები მიღებულია საერთაშორისო პრაქტიკის გათვალისწინებით. პირველი ინსტანციის სასამართლოში მათ მიერ წარდგენილ იქნა ევროკავშირის საბაჟოს მიერ მიღებული წინასწარი გადაწყვეტილება სასაქონლო კოდის განსაზღვრის შესახებ DE 23761/12-1, რომლის თანახმადაც, ფიქსატორებში სხვადასხვა მასალის ჩანართების არსებობა (სილიკონი, პლასტმასი) ცალსახად არ წარმოადგენს საქონლის ... სასაქონლო პოზიციაში კლასიფიცირების საფუძველს.

ლ. სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს დასკვნებთან დაკავშირებით კასატორი განმარტავს, რომ საქონლის კლასიფიცირების შესახებ წინასწარი გადაწყვეტილებების მიღება ხდება „საქონლის აღწერის და კოდირების ჰარმონიზებული სისტემის შესახებ“ საერთაშორისო

კონვენციის 2012 წლის რედაქციისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2012 წლის ივლისის №241 ბრძანებით დამტკიცებული „საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის (სეს ესნ)“ ინტერპრეტაციის ძირითადი წესების გათვალისწინებით. სეს ესნ-ის შესაბამისად სასაქონლო კოდის განსაზღვრის შესახებ წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის უფლება აქვს მხოლოდ შემოსავლების სამსახურს, რადგანაც იგი არის „საქონლის აღწერისა და კოდირების ჰარმონიზებული სისტემის შესახებ“ ბრიუსელის 1983 წლის 14 ივნისის საერთაშორისო კონვენციის ხელშემკვერი მხარე და მონაწილეობას ღებულობს HS ნომენკლატურის ტექსტებსა და ცვლილებებზე მუშაობის პროცესში. შემოსავლების სამსახური მიიჩნევს, რომ ლ. სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს დასკვნები არ არის სათანადოდ დასაბუთებული და არ ითვალისწინებს კლასიფიცირების საერთაშორისო პრაქტიკას.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის შესწავლის, საკასაციო საჩივრების განხილვის შედეგად მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტროს საკასაციო საჩივრები ნაწილობრივ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

მოცემული დავა შეეხება სასაქონლო კოდების მინიჭების სისწორეს შპს „...“ მიერ იმპორტირებულ შემდეგ საქონელზე:

1. ცერა თითის ფიქსატორი, მოდელი ...;
2. მაჯის ფიქსატორი, მოდელი ...;
3. კოჭის ფიქსატორი, მოდელი ...;
4. მაჯის არტახი ცერა თითის ფიქსაციით, მოდელი ...;
5. მუხლის ფიქსატორი, მოდელი ...;
6. მუხლი ფიქსატორი, მოდელი ...;
7. ცერა თითის ფიქსატორი, მოდელი

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ ყველა ზემომითითებულ საქონელს უნდა მინიჭებოდა „...“ სასაქონლო კოდი.

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

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 407-ე მუხლის მე-2 ნა-

წილის მიხედვით კი, სააპელაციო სასამართლოს მიერ დამტკიცებულად ცნობილი ფაქტობრივი გარემოებები სავალდებულოა საკასაციო სასამართლოსათვის, თუ წამოყენებული არ არის დასაშვები და დასაბუთებული პრეტენზია (შედავება). „დასაშვები და დასაბუთებული პრეტენზია“ გულისხმობს მხარის მითითებას საპროცესო სამართლებრივი ნორმების ისეთ დარღვევაზე, რასაც შედეგად ფაქტობრივი გარემოებების არასწორად დადგენა მოჰყვა. განსაკუთრებით ეს შეეხება მტკიცებულებათა გამოკვლევა-შეფასების საპროცესო სტანდარტების დარღვევას, ასევე ამგვარი შედავება შეიძლება ემყარებოდეს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 249-ე მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული ნორმის დარღვევას, კერძოდ, თუ გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში მითითებული არ არის სასამართლოს მიერ დადგენილი გარემოებანი, მტკიცებულებანი, რომლებსაც ემყარება სასამართლოს დასკვნები, მოსაზრებანი, რომლებითაც სასამართლო უარყოფს ამა თუ იმ მტკიცებულებას და კანონები, რომლებითაც სასამართლო ხელმძღვანელობდა.

მოცემულ შემთხვევაში, კასატორებმა ისარგებლეს ზემოთითხილებული ნორმით გარანტირებული შედავების უფლებით.

საკასაციო სასამართლომ, შეამოწმა რა შედავების სამართლებრივი საფუძვლები და სააპელაციო პალატის მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები, მიიჩნია, რომ კასატორის მოსაზრება გაზიარებულ უნდა იქნეს.

საქონლის კლასიფიცირების შესახებ გადაწყვეტილებების მიღება ხდება „საქონლის აღწერის და კოდირების ჰარმონიზებული სისტემის შესახებ“ საერთაშორისო კონვენციის, აგრეთვე, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2012 წლის ივლისის №241 ბრძანებით დამტკიცებული „საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის (სეს ესნ)“ შესაბამისად.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2012 წლის ივლისის №241 ბრძანების შესაბამისად, ...ჯგუფს მიეკუთვნება სამარჯვები ორთოპედიული, ყავარჯნების, ქირურგიული ღვედებისა დაარტახების ჩათვლით; სალტეები და მოტეხილობის სამკურნალო დანარჩენი სამარჯვები; სხეულის ხელოვნური ნაწილები; სმენის აპარატები და დანარჩენი სამარჯვები, სატარებელი სხეულზე, თან ან ინპლანტირებული სხეულში ორგანოს დეფექტისა ან მისი მუშაობის არაუნარიანობის კომპენსირებისათვის. 90-ე ჯგუფის 1(ბ) შენიშვნის შესაბამისად, ამ ჯგუფში არ ჩაირთვება დამჭერი ქამრები ან სხვა დამჭერი ნაწარმი საფეიქრო მასალებისაგან, რომელთა მიზანმიმართული ზემოქ-

მედება დასაჭერი ან დასაფიქსირებელი ორგანოსადმი ხორციელდება მხოლოდ მათი ელასტიურობის ხარჯზე (მაგალითად, არტახები ფეხმძიმე ქალებისათვის, სამკერდე არტახები, მუცლის არტახები, სახსრებისა ან კუნთების ფიქსატორები), ხოლო 90.6 შენიშვნის მიხედვით, სასაქონლო პოზიციაში ტერმინი „სამარჯვეები ორთოპედიული“ აღნიშნავს სამარჯვეებს სხეულის დეფორმაციის თავიდან აცილებისა ან კორექციისათვის; ან სხეულის ნაწილების დაჭერისა ან ფიქსაციისათვის ავადმყოფობის, ოპერაციისა ან დაზიანების შემდეგ. ორთოპედიულ სამარჯვეებს მიეკუთვნება ფეხსაცმელი ან სპეციალური ლაბაშები, დამზადებული ორთოპედიული მდგომარეობის კორექციისათვის, იმ პირობით, რომ ისინი ან (1) დამზადებულია ზომების მიხედვით შეკვეთით, ან (2) მასობრივი წარმოებისაა, წარმოდგენილი ერთი საგნით და არა წყვილებად და შემუშავებული ისე, რომ ერთნაირად უხდებოდეს ნებისმიერ ფეხს.

გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტების დასაბუთებების მიხედვით, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა სადავო პროდუქცია შეაფასა შემადგენელი მასალის მიხედვით და მიიჩნია, რომ ყველა მათგანი ფიქსაციის ფუნქციას, ძირითადად, ელასტიურობის ხარჯზე ასრულებდა, ამდენად, მიაკუთვნა ... სასაქონლო პოზიციას.

სარჩელის საფუძვლიანობის დასადგენად, მოცემულ საქმეზე უნდა დადასტურდეს, რომ სადავო პროდუქციის ზემოქმედება დასაჭერი ან დასაფიქსირებელი ორგანოსადმი არ ხორციელდება მხოლოდ მათი ელასტიურობის ხარჯზე.

სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქმეში არსებული სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს დასკვნებით.

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.

სააპელაციო სასამართლომ, იხელმძღვანელა რა ექსპერტიზის დასკვნებით, არ გაითვალისწინა, რომ არც ერთი დასკვნა არ შეიცავს დეტალურ დასაბუთებას განხორციელებული შემოწმების თაობაზე, კერძოდ კი, განმარტებას, როგორ ფუნქციონირებს თითოეული სამედიცინო პროდუქტი და არგუმენტს, თუ რატომ აკმაყოფილებს შესამოწმებელი პროდუქცია ... სასაქონლო პოზიციისათვის კანონით დადგენილ მოთხოვნებს, მიუხე-

დავად იმისა, რომ მათში გამოყენებულია ელასტიური მასალე-
ბი. ამგვარი დასაბუთების გარეშე კი, გაუგებარია, რატომ უნდა
იქნეს გაზიარებული ექსპერტის შეფასება სსიპ შემოსავლების
სამსახურის შეფასების საპირისპიროდ. სააპელაციო სასამარ-
თლოს განჩინება არ შეიცავს რაიმე დასაბუთებას აღნიშნულის
თაობაზე.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე არ გაითვალისწინა, რომ
ექსპერტიზის დასკვნები არ არის წარმოდგენილი შემდეგ პრო-
დუქციაზე:

1. ცერა თითის ფიქსატორი, მოდელი ...;
2. მუხლის ფიქსატორი, მოდელი ...;
3. მუხლის ფიქსატორი, მოდელი

საკასაციო სასამართლოსათვის გაუგებარია, ამ პროდუქცი-
ის ნაწილში რა მტკიცებულებებზე დაყრდნობით მივიდა სააპე-
ლაციო სასამართლო იმ დასკვნამდე, რომ მათაც... სასაქონლო
კოდი უნდა მინიჭებოდა. აქვე საყურადღებოა, რომ საქმეში წარ-
მოდგენილია ევროკომისიის საგადასახადო და საბაჟო კავში-
რის BTI დეტალები მუხლის ფიქსატორის თაობაზე, სადაც ანა-
ლოგიურ პროდუქტზე განმარტებულია, რომ საყრდენი ფუნქცია
განპირობებულია მხოლოდ ბოჭკოვანებით, რომლის სამუალე-
ბით ბალიში მუხლის სახსარზე მხოლოდ მოჭერით ახდენს ზე-
გავლენას. სააპელაციო სასამართლომ კი, ეს მტკიცებულება სა-
ერთოდ არ შეაფასა.

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, საკასაციო
სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლოს განჩი-
ნება ფაქტობრივ-სამართლებრივი თვალსაზრისით დაუსაბუთე-
ბელია, რაც სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის
„ე“ და „ე¹“ ქვეპუნქტების საფუძველზე, მისი გაუქმების აბსო-
ლუტური საფუძველია.

ამავე კოდექსის 412-ე მუხლის მიხედვით კი, საკასაციო სა-
სამართლო აუქმებს გადანყვევტილებას და საქმეს ხელახლა გან-
სახილველად აბრუნებს სააპელაციო სასამართლოში, თუ საქ-
მის გარემოებები საპროცესო ნორმების ისეთი დარღვევითაა
დადგენილი, რომ ამ დარღვევების შედეგად საქმეზე არასწორი
გადანყვევტილება იქნა გამოტანილი და საჭიროა მტკიცებულე-
ბათა დამატებითი გამოკვლევა, ან არსებობს ამ კოდექსის 394-
ე მუხლით გათვალისწინებული საფუძველები, გარდა აღნიშნუ-
ლი მუხლის „გ“ და „ე“ ქვეპუნქტებისა. ამ მუხლის პირველი ნა-
წილით გათვალისწინებულ გადანყვევტილებას საკასაციო სასა-
მართლომ საფუძველად უნდა დაუდოს სამართლებრივი შეფა-
სება, რომელიც სავალდებულოა სააპელაციო სასამართლოსათ-

ვის.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქმის ხელახლა განხილვისას სააპელაციო სასამართლომ უნდა გამოიკვლიოს და ობიექტურად შეაფასოს საქმეში წარმოდგენილი ყველა მტკიცებულება, საჭიროების შემთხვევაში, დანიშნოს განმეორებითი ექსპერტიზა და სადავო პროდუქციის კლასიფიკაციის საკითხი ამგვარად გადაწყვიტოს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ გ ი ნ ა:

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

2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 21 აპრილის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;

3. სასამართლო ხარჯები განაწილდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;

4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საბაჟო პროცედურების განხორციელება

განჩინება

№ბს-841-833(კ-15)

19 მაისი, 2016 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
ნ. სხირტლაძე,
პ. სილაგაძე

დავის საგანი: ქმედების განხორციელების დავალება

აღწერილობითი ნაწილი:

2014 წლის 7 ივლისს შპს „...“ სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხის – სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, მის კუთვნილ ტერმინალში 2014 წლის 11 აპრილს შეტანილ იქნა ავტომობილებით დატვირთული კონტეინერები. 2014 წლის 12 აპრილს მოსარჩელემ, როგორც ტვირთმიმღებების წარმომადგენელმა, გაფორმების ეკონომიკურ ზონა „ფოთს“ აღნიშნული ავტომანქანების ზოგადი დეკლარირების მიზნით წერილობით მიმართა და წარუდგინა შესაბამისი დოკუმენტაცია. იმის გამო, რომ მიმართვას არ მოჰყვა არანაირი რეაგირება, მოსარჩელემ წერილობით მიმართა გაფორმების ეკონომიკური ზონა „ფოთის“ უფროსს და საბაჟო დეპარტამენტის უფროსს და მოითხოვა ზემოაღნიშნულთან დაკავშირებით შესრულებულიყო საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი საბაჟო პროცედურები. აღნიშნულის პასუხად საბაჟო დეპარტამენტმა მოითხოვა საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ მყოფ კონტეინერებით გადაადგილებულ სატრანსპორტო საშუალებებზე საბაჟო კონტროლის ღონისძიებების გატარების მიზნით მათი წარდგენა გაფორმების ეკონომიკურ ზონაში. მოსარჩელე არ ეთანხმებოდა რა საბაჟო დეპარტამენტის პოზიციას, 2014 წლის 8 მაისს შესაბამისი საჩივრით მიმართა შემოსავლების სამსახურს, თუმცა უშედეგოდ, საჩივარზე არანაირი პასუხი მოსარჩელეს არ მიუღია.

მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ შემოსავლების სამსახურმა მისდამი დაქვემდებარებული შესაბამისი სამსახურების მეშვეობით უნდა შეასრულოს კანონით მისთვის დაკისრებული მოვა-

ლეობა, კერძოდ, განახორციელოს შპს „...“ საწყობში განთავსებულ კონტეინერში ჩატვირთულ ავტომანქანებზე შესაბამისი საბაჟო პროცედურები ამ კონტეინერის სხვა პირის საწყობში წარდგენის გარეშე.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ მოპასუხე (მისადმი დაქვემდებარებული სამსახურების – გეზის და საბაჟო ორგანოს მეშვეობით) უარს აცხადებს რა კანონმდებლობით მისთვის დაკისრებული ვალდებულების შესრულებაზე, მოითხოვს ავტომანქანებით დატვირთული კონტეინერების გეზ-ში წარდგენას და იქვე აიძულებენ მათ აღნიშნული კონტეინერების შპს „ი...“ საწყობში შეტანას. თავის მხრივ, ეს უკანასკნელი მომსახურებაში (იგივე მომსახურებაში, რასაც ახორციელებს ნებისმიერი სხვა საწყობი, მათ შორის, მოსარჩელე და რომელსაც იგი 2011 წლამდე წარმატებით ახორციელებდა) ერთ ავტომანქანაზე ითხოვს 70 ლარის გადახდას. მოპასუხე ამ ქმედებით შპს „ი...“ აყენებს უპირატეს მდგომარეობაში სხვა მსგავსი ტიპის საქმიანობით დაკავებულ სანარმოებთან მიმართებაში (შპს „ი...“ და მოსარჩელეს, ისევე, როგორც ფოთში არსებულ რამდენიმე ტერმინალს გააჩნიათ აბსოლუტურად იდენტური საწყობის სანებართვო მოწმობა) და უქმნის მას მონოპოლიურ მდგომარეობას (ფაქტობრივად გამოორიცხავს ავტომანქანებით დატვირთული კონტეინერებს სხვა საწყობში შესვლას, ხოლო შესვლის შემთხვევაში იძულებულს ხდის პირს, ეს კონტეინერები გადატანილ იქნეს შპს „ი...“ საწყობში).

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ მოპასუხისათვის (მისადმი დაქვემდებარებული სამსახურების – გაფორმების ეკონომიკური ზონა „ფოთის“ და საბაჟო დეპარტამენტის მეშვეობით) შპს „...“ საწყობში განთავსებულ №სეგუ 4107315 კონტეინერში ჩატვირთულ ავტომანქანებზე, ამ კონტეინერის შპს „ი...“ საწყობში წარდგენის გარეშე, შესაბამისი საბაჟო პროცედურების განხორციელების დავალება მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 26 დეკემბრის გადაწყვეტილებით შპს „...“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ მოსარჩელის კუთვნილ ტერმინალში (მდებარე – ფოთი, ... №..., საწყობის სანებართვო მოწმობა №...) 2014 წლის 11 აპრილს შეტანილ იქნა ავტომობილებით დატვირთული ორი კონტეინერი: №სმაუ 5093989 და №სეგუ 4107315).

2014 წლის 12 აპრილს მოსარჩელემ, როგორც ტვირთმიმღებების წარმომადგენელმა, გაფორმების ეკონომიკურ ზონა

„ფოთს“ აღნიშნული ავტომანქანების ზოგადი დეკლარირების მიზნით წერილობით მიმართა და წარუდგინა შესაბამისი დოკუმენტაცია. იმის გამო, რომ ამ მიმართვას არ მოჰყვა რეაგირება, მოსარჩელემ 2014 წლის 16 აპრილს კვლავ წერილობით მიმართა გაფორმების ეკონომიკური ზონა ფოთის უფროსს და საბაჟო დეპარტამენტის უფროსს და მოითხოვა ზემოაღნიშნულთან დაკავშირებით შესრულებულიყო საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი საბაჟო პროცედურები. აღნიშნული წერილით ასევე დაისვა კითხვა – შეეძლო თუ არა მოსარჩელეს, გაეხსნა კონტეინერები ავტომანქანების გადმოსატვირთად. მოსარჩელის 2014 წლის 16 აპრილის წერილის პასუხად შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტმა 2014 წლის 17 აპრილის №21-10-17/2659 წერილით მოსარჩელეს აცნობა, რომ კონტეინერით გადაადგილებულ სატრანსპორტო საშუალებებზე მოთხოვნილ პროცედურებზე მიმდინარე წლის 4 აპრილს მიეცათ განმარტება საბაჟო დეპარტამენტის წერილით. აქვე აცნობა, რომ ვინაიდან ზემოაღნიშნულ წერილში მითითებულ კონტეინერებში განთავსებულ ავტომანქანებზე საბაჟო პროცედურები არ განხორციელებულა – ისინი იმყოფებიან საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ, რაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად, გულისხმობს შემოსავლების სამსახურის მიერ გასატერებელ ღონისძიებათა ერთობლიობას, მათ შორის, ზოგად დეკლარირებასაც. ამავდროულად, საქონლის მიმართ არ განხორციელებულა საბაჟო კონტროლის პროცედურები. ზემოთქმულიდან გამომდინარე საბაჟო დეპარტამენტმა მოითხოვა საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ მყოფი კონტეინერებით გადაადგილებულ სატრანსპორტო საშუალებებზე საბაჟო კონტროლის ღონისძიებების გატარების მიზნით მათი წარდგენა გაფორმების ეკონომიკურ ზონაში.

მოსარჩელემ ავტომანქანებით დატვირთული ერთი კონტეინერი №სმაუ 5093989 გადაიტანა გაფორმების ეკონომიკურ ზონაში; კონტეინერში განთავსებული ავტომანქანების მფლობელების მიერ შპს „ი...“ სასარგებლოდ სატერმინალო მომსახურებისათვის გადახდილ იქნა თითოეულ ავტომანქანაზე 70 ლარი.

დადგენილია, რომ მოსარჩელემ 2014 წლის 8 მაისს და 2014 წლის 17 ივნისს საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს, რაზეც მას პასუხი არ მიუღია.

საბაჟო დეპარტამენტის 2014 წლის 4 აპრილის №21-10-17/22571 წერილის მიხედვით: საზღვაო ტრანსპორტით შემოტანილი კონტეინერებით გადაადგილებული ავტომობილების ზოგადი დეკლარირებისათვის, დოკუმენტების წარდგენასთან ერ-

თად საჭიროა კონტინენტის გახსნა, ავტომობილის იდენტიფიცირება და დადგენილი წესით აღრიცხვა (საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს მონაცემთა ავტორიზებულ ბაზაში ინფორმაციის ასახვით), ავტომობილში არსებულ საქონელზე შესაბამისი საბაჟო პროცედურების განხორციელება, რისი შესრულებაც ფოთში საბაჟო გამშვები პუნქტის ან თუნდაც ნავსადგურის ტერიტორიაზე შეუძლებელია. შესაბამისად, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2012 წლის 26 ივლისის №290 ბრძანების მე-3 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანილი საქონლის ზოგადი დეკლარირება ხორციელდება საბაჟო გამშვებ პუნქტში, სასაზღვრო კონტროლის განხორციელების დასრულებიდან არაუგვიანეს 3 სამუშაო დღისა, ხოლო გაფორმების ეკონომიკური ზონის დანიშნულებით სხვა სატრანსპორტო საშუალებით (მათ შორის, კონტინენტით) გადაადგილებული ან საბაჟო დეპარტამენტის გაფორმების სამმართველოს სარკინიგზო ტრანსპორტით გადაადგილებული საქონლის გაფორმების განყოფილების დანიშნულებით სარკინიგზო ტრანსპორტით გადაადგილებული, საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 8701, 8702, 8703, 8704, 8705 და 8711 სასაქონლო პოზიციებით გათვალისწინებული მექანიკური სატრანსპორტო საშუალების ზოგადი დეკლარირება ხორციელდება გაფორმების ეკონომიკურ ზონაში ან სარკინიგზო ტრანსპორტით გადაადგილებული საქონლის გაფორმების განყოფილებაში, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი თანამშრომლის მიერ შინაგან საქმეთა სამინისტროს მონაცემთა ავტორიზებულ ბაზაში ინფორმაციის ასახვით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 8 ივლისის №32960 ბრძანებით მოსარჩელის საჩივარი, რომელიც შეეხებოდა მოსარჩელის კუთვნილ საბაჟო სანჯობში განთავსებულ კონტინენტში ჩატვირთულ ავტოსატრანსპორტო საშუალებებზე საბაჟო პროცედურების განხორციელებას ამ კონტინენტის გაფორმების ეკონომიკურ ზონაში წარდგენის გარეშე, არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლოს მითითებით, მხარეები არ ხდიან სადავოდ, რომ გეზ „ფოთი“ განთავსებულია ფოთის ნავსადგურის მახლობლად, სადაც შპს „ი...“ ტერიტორია უსასყიდლოდ უზუფრუქტით არის დატვირთული მის სასარგებლოდ. მოპასუხის განმარტებით, საბაჟო პროცედურების განსახორციელებლად საჭიროა შესაბამისი ტერიტორია და ინფრასტრუქტურა, ამ მიზნით ნაწილობრივ გამოიყენება შპს „ი...“-ს ტერიტორიაც, რომე-

ლიც ემიჯნება ფოთის გაფორმების ეკონომიკურ ზონას.

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველი მუხლის თანახმად, ეს კოდექსი საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, აწესრიგებს საქართველოს საბაჟო საზღვარზე მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს, სამართლებრივ ურთიერთობაში მონაწილე პირის, გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას, განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადანყევტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს. ამავე კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა შედგება საქართველოს კონსტიტუციის, საერთაშორისო ხელშეკრულებებისა და შეთანხმებების, ამ კოდექსის და მათ შესაბამისად მიღებული კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებისაგან.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 207-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საბაჟო გამშვები პუნქტი არის საქართველოს საბაჟო საზღვართან მდებარე საბაჟო კონტროლის ზონა, სადაც მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების მიმართ ხორციელდება ამ კოდექსით დადგენილი პროცედურები; ამავე მუხლის „ს“ ქვეპუნქტის მიხედვით, საბაჟო ზედამხედველობა – შემოსავლების სამსახურის მიერ გასატარებელ ღონისძიებათა ერთობლიობა, რომლის მიზანია საქონლის მიმართ სავაჭრო პოლიტიკის ღონისძიებების დაცვა; ამავე მუხლის „ნ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, საქონლის წარდგენა – შემოსავლების სამსახურის მიერ განსაზღვრულ ადგილზე საქონლის მიტანის შესახებ ინფორმაციის მიწოდება; „ტ“ ქვეპუნქტის მიხედვით კი, საბაჟო კონტროლი – შემოსავლების სამსახურის მიერ განხორციელებული ცალკეული მოქმედებები, რომელთა მიზანია საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის შემოტანასა და საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან საქონლის გატანასთან დაკავშირებული საქართველოს კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვის უზრუნველყოფა; „ლ“ ქვეპუნქტის თანახ-

მად, ზოგადი დეკლარირება – საქონელზე იმ ზოგადი მონაცემების წარდგენა, რომლებიც აუცილებელია საბაჟო ზედამხედველობისა და საბაჟო კონტროლის განხორციელებისათვის.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 215-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საქონლის საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანა/საბაჟო ტერიტორიიდან გატანა ხორციელდება საბაჟო გამშვები პუნქტის ან საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრული სხვა ადგილის გავლით და, შესაბამისად, სავალდებულოა მისი წარდგენა. ეს ვალდებულება არ ვრცელდება მილსადენით ან ელექტროგადამცემი ხაზით, საზღვაო ან საჰაერო სატრანსპორტო საშუალებით საქართველოს ტერიტორიული წყლების ან საჰაერო სივრცის გავლით გადაადგილებულ საქონელზე. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საქონელი საბაჟო ზედამხედველობას ექვემდებარება საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანიდან გაფორმების დასრულებამდე, ხოლო მიზნობრივი დანიშნულებით გაფორმებისას – საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანიდან მიზნობრივი დანიშნულების დასრულებამდე. მე-3 ნაწილის მიხედვით კი, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის შემოტანამდე ან შემოტანილი საქონლის წარდგენისას ხორციელდება ზოგადი დეკლარირება.

მოცემული ნორმების განმარტების შესაბამისად, საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის შემოტანა ხორციელდება საბაჟო გამშვები პუნქტის ან საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრული სხვა ადგილის გავლით, ამასთან, საბაჟო ზედამხედველობას ექვემდებარება საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანილი საქონელი, რაც შემოსავლების სამსახურის მიერ გასატარებელ ღონისძიებათა ერთობლიობაა, რომლის მიზანი საქონლის მიმართ სავაჭრო პოლიტიკის ღონისძიებების დაცვაა, ამ მიზნით კი სავალდებულოა საქონლის წარდგენა, რაც თავის მხრივ, შემოსავლების სამსახურის მიერ განსაზღვრულ ადგილზე საქონლის მიტანის შესახებ ინფორმაციის მიწოდებას გულისხმობს.

საქალაქო სასამართლოს მითითებით, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2012 წლის 26 ივლისის №290 ბრძანებით დამტკიცებულია „საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ“ ინსტრუქცია, რომლის პირველი მუხლის პირველი პუნქტის მიხედვით, საქონლის საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანა/საბაჟო ტერიტორიიდან გატანა ხორციელდება საბაჟო გამშვები პუნქტის ან

ამ მუხლის მე-8 პუნქტის შესაბამისად განსაზღვრული სხვა ადგილის გავლით. ეს ვალდებულებები არ ვრცელდება მილსადენით ან ელექტროგადამცემი ხაზით, საზღვაო ან საჰაერო სატრანსპორტო საშუალებით საქართველოს ტერიტორიული წყლების ან საჰაერო სივრცის გავლით გადაადგილებულ საქონელზე. ამავე მუხლის მე-4 პუნქტის მიხედვით, თუ კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის დადგენილი, საბაჟო გამშვები პუნქტის გავლით შეიძლება გადაადგილდეს ნებისმიერი სახის საქონელი, რომლის საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანა/საბაჟო ტერიტორიიდან გატანა აკრძალული არ არის. ამავე ინსტრუქციის მე-3 მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანილი საქონლის ზოგადი დეკლარირება ხორციელდება საბაჟო გამშვებ პუნქტში, სასაზღვრო კონტროლის განხორციელების დასრულებიდან არა უგვიანეს 3 სამუშაო დღისა, ხოლო გაფორმების ეკონომიკური ზონის დანიშნულებით სხვა სატრანსპორტო საშუალებით (მათ შორის, კონტინერით) გადაადგილებული ან საბაჟო დეპარტამენტის საბაჟო გაფორმების მთავარი სამმართველოს საქონლის გაფორმების სამმართველოს დანიშნულებით სარკინიგზო ტრანსპორტით გადაადგილებული, საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის (შემდგომში – სეს ესნ) 8701, 8702, 8703, 8704, 8705 და 8711 სასაქონლო პოზიციებით გათვალისწინებული მექანიკური სატრანსპორტო საშუალების (რომლის შიგანვის ძრავას ცილინდრის მუშა მოცულობა 50 სმ³-ზე მეტია, ხოლო ელექტროძრავას შემთხვევაში – მაქსიმალური გამომუშავებული სიმძლავრე 4 კვტ-ზე მეტია) ან 8716 სასაქონლო პოზიციით გათვალისწინებული მისაბმელის და ნახევრადმისაბმელის ზოგადი დეკლარირება ხორციელდება გაფორმების ეკონომიკურ ზონაში ან საბაჟო დეპარტამენტის საბაჟო გაფორმების მთავარი სამმართველოს საქონლის გაფორმების სამმართველოში, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი თანამშრომლის მიერ საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს მონაცემთა ავტომატიზებულ ბაზაში ინფორმაციის ასახვისას. ამავე მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად, ზოგადი დეკლარირება ნიშნავს საქონელზე იმ ზოგადი მონაცემების წარდგენას, რომლებიც აუცილებელია საბაჟო ზედამხედველობისა და საბაჟო კონტროლის განხორციელებისათვის. მე-4 პუნქტის თანახმად კი, ზოგად დეკლარირებას ახორციელებს: ა) საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის შემომტანი ან საქონლის ტრანსპორტირებაზე პასუხისმგებელი პირი; ბ) საქონლის მესაკუთრე ან მისი წარმომადგენელი.

საქალაქო სასამართლოს მითითებით, საქონლის საბაჟო გამშვებ პუნქტში წარდგენის წესს არეგულირებს ინსტრუქციის მე-2 მუხლი, რომლის პირველი პუნქტის თანახმად, საქონელი, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანის მომენტიდან, აგრეთვე საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან გასატანი საქონელი გაფორმების დასრულების მომენტიდან, ექვემდებარება საბაჟო ზედამხედველობას და, შესაბამისად, სავალდებულოა მისი წარდგენა ამ მუხლით დადგენილი წესით. ამავე მუხლის მე-3 პუნქტის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანილი საქონლის წარდგენა ხდება საბაჟო გამშვები პუნქტის გარდა სხვა ადგილებში საქონლის შემოტანისას – საგადასახადო ორგანოს მიერ შერჩეულ საბაჟო კონტროლის ზონაში (საბაჟო გამშვები პუნქტი, საბაჟო ტერმინალი, საბაჟო სანყობი, გაფორმების ეკონომიკური ზონა, საბაჟო კონტროლის სხვა ზონა ან საგადასახადო ორგანოს მიერ მითითებული სხვა ნებისმიერი ადგილი) საქონლის ფაქტობრივი განთავსებით.

ზემოაღნიშნულ ნორმებზე მითითებით საქალაქო სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის პოზიცია, რომ საქონლის საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანა საბაჟო გამშვები პუნქტის გავლით საბაჟო კონტროლის განხორციელების მიზნით მხოლოდ საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანილი საქონლის ზოგად დეკლარირებას ითვალისწინებს, ვინაიდან ზემოაღნიშნული ნორმატიული აქტებით ცალსახად არის განსაზღვრული, რომ საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანის მომენტიდან საქონელი ექვემდებარება საბაჟო ზედამხედველობას და სავალდებულოა მისი წარდგენა ამ მუხლით დადგენილი წესით, ანუ საბაჟო ზედამხედველობის უზრუნველყოფა ხდება არა მხოლოდ საქონლის ზოგადი დეკლარირებით, არამედ საქონლის წარდგენით საბაჟო გამშვებ პუნქტში ან სხვა ადგილებში საქონლის შემოტანისას – საგადასახადო ორგანოს მიერ შერჩეულ საბაჟო კონტროლის ზონაში (საბაჟო გამშვები პუნქტი, საბაჟო ტერმინალი, საბაჟო სანყობი, გაფორმების ეკონომიკური ზონა, საბაჟო კონტროლის სხვა ზონა ან საგადასახადო ორგანოს მიერ მითითებული სხვა ნებისმიერი ადგილი) საქონლის ფაქტობრივი განთავსებით. ამასთან, საქონლის წარდგენა ხდება საგადასახადო ორგანოს მიერ შერჩეულ საბაჟო კონტროლის ზონაში.

რაც შეეხება მოსარჩელის მითითებას, რომ კონტინერის გაფორმების ეკონომიკურ ზონაში წარდგენის შემთხვევაში მას უნევს კონტინერის შპს „ი...“ სანყობი შეტანა, რასაც მოჰყვება

ბა დამატებითი ხარჯის გაღება, რაც ასევე „კონკურენციის შესახებ“ საქართველოს კანონის მოთხოვნების დარღვევას წარმოადგენს, აღნიშნულის მიზეზად კი მოწინააღმდეგე მხარე მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ შპს „ი...“ კუთვნილი ტერიტორია დატვირთულია უზუფრუქტით გეზ „ფოთის“ სასარგებლოდ, სასამართლოს მოსაზრებით, წარმოადგენს სხვა დავის წარმოების საფუძველს.

საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა შპს „...“, რომელმაც თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 26 დეკემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 16 ივლისის გადაწყვეტილებით შპს „...“ სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა; გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 26 დეკემბრის გადაწყვეტილება და სააპელაციო სასამართლოს მიერ მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება; შპს „...“ სარჩელი დაკმაყოფილდა; სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა გაფორმების ეკონომიკური ზონა ფოთის მეშვეობით შპს „...“ სანყოფიში განთავსებულ „სეგუ 4107315“ კონტეინერში ჩატვირთულ ავტომანქანებზე შესაბამისი საბაჟო კონტროლის პროცედურების განხორციელება.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა საქმეზე დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებზე და დამატებით აღნიშნა, რომ სსიპ კონკურენციის სააგენტოს ქ. თბილისის 2015 წლის 30 მარტის №40 ბრძანებით დადგინდა „კონკურენციის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-10 მუხლის „გ“ და „ე“ ქვეპუნქტების მოთხოვნათა დარღვევის ფაქტები. სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა საავტომობილო-საკონტეინერო მომსახურების ბაზარზე მოქმედი ეკონომიკური აგენტებისათვის თანაბარი კონკურენტული გარემოს შექმნის მიზნით, უზრუნველყოს ამ ბრძანებით დადგენილი დარღვევის ფაქტების აღმოფხვრა და მისი ქმედების „კონკურენციის შესახებ“ საქართველოს კანონის მოთხოვნებთან შესაბამისობაში მოყვანა.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 231-ე მუხლზე, რომლის შესაბამისად, საბაჟო სანყოფი წარმოადგენს საბაჟო კონტროლის ზონას. ამასთან, სანყოფის სასაქონლო ოპერაცია საშუალებას იძლევა, საბაჟო სანყოფი/საბაჟო ტერმინალში/შენახვის სხვა ადგილზე შენახულ იქნეს უცხოური საქონელი სატარიფო ღონისძიებების განხორ-

ციელების გარეშე, ასევე, საქართველოს საქონელი, თუ საწყობის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეული საქონლის შენახვის მიზანია მისი საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან გატანა, რისთვისაც შემოსავლების სამსახური, ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის საფუძველზე გასცემს შესაბამის ნებართვას. საქმის მასალების თანახმად, შპს „...“ ფლობს საბაჟო საწყობის სანებართვო მოწმობას და იგი უფლებამოსილია განახორციელოს სასაწყობო საქმიანობა. ამასთან, იგი ვალდებულია შეასრულოს „საწყობისა და თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტის საქმიანობის ნებართვების გაცემის წესების შესახებ“ ინსტრუქციის (დამტკიცებული საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 5 იანვრის №9 დადგენილებით) მე-7 მუხლით განსაზღვრული პირობები, მათ შორისაა – ხელი არ შეუშალოს სახელმწიფო კონტროლის განხორციელებას, ასევე, საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს უსასყიდლოდ გამოუყოს კონტროლის პროცედურებისათვის აუცილებელი სათავსო, მოწყობილობები და კავშირგაბმულობის საშუალებები.

დავის კანონიერად გადაწყვეტის მიზნით, სააპელაციო სასამართლომ აუცილებლად მიიჩნია სადავო სამართლებრივი ურთიერთობის მარეგულირებელი ნორმების მიმოხილვა და იმის დადგენა, შესაძლებელია თუ არა საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ მყოფი კონტეინერით გადაადგილებულ სატრანსპორტო საშუალებებზე, საბაჟო პროცედურების განხორციელება იურიდიული პირის საბაჟო საწყობში.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 207-ე მუხლის „თ“, „ს“, „ნ“, „ტ“ და „ლ“ ქვეპუნქტებზე, ასევე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 215-ე მუხლზე. ამასთან, სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2012 წლის 26 ივლისის №290 ბრძანებით დამტკიცებულ „საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ“ ინსტრუქციის პირველი მუხლის პირველ და მე-4 პუნქტებზე, ამავე ინსტრუქციის მე-3 მუხლის პირველ, მე-3 და მე-4 პუნქტებზე.

სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა მოწინააღმდეგე ადმინისტრაციული ორგანოს არგუმენტაცია, რომ ზოგადი დეკლარირებისათვის აუცილებელია საქონლის უშუალოდ წარდგენა საგადასახადო ორგანოს მიერ განსაზღვრული (შერჩეული) კონტროლის ზონაში და მიუთითა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2012 წლის 26 ივლისის №290 ბრძანებით დამტკიცე-

ბული „საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ“ ინსტრუქციის მე-4 მუხლზე (სადავო სამართლებრივი ურთიერთობის წარმოშობის დროს მოქმედი), რომლის პირველი და მეორე ნაწილების თანახმად, ზოგადი დეკლარირება ხორციელდება ელექტრონულად ან წერილობით; საქონლის შემოტანისას ზოგადი დეკლარირება ხორციელდება ერთ-ერთი შემდეგი დოკუმენტის წარდგენით: ა) სატრანსპორტო დოკუმენტი: ა.ა) საავტომობილო ტრანსპორტით გადაზიდვის დროს – სატრანსპორტო ზედნადები ან TIR-ნიგნაკი; ა.ბ) საზღვაო ტრანსპორტით გადაზიდვის დროს – კონოსამენტი; ა.გ) საჰაერო ტრანსპორტით გადაზიდვის დროს – ავიაზედნადები; ა.დ) სარკინიგზო ტრანსპორტით გადაზიდვის დროს – სარკინიგზო ზედნადები; ბ) საქონლის ნასყიდობის ხელშეკრულების ან ანგარიშ-ფაქტურის (ინვოისი), ან სხვა საანგარიშსწორებო დოკუმენტის დედანი ან ასლი.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, ზოგადი დეკლარირებისათვის აუცილებელი არ იყო (არც მოქმედი ნორმები შეიცავს ასეთ დანაწესს) „საგადასახადო ორგანოს მიერ შერჩეულ ადგილზე საქონლის ფაქტობრივი განთავსება“ და ზოგადი დეკლარირებისათვის საკმარისი იყო დადგენილი დოკუმენტის წარდგენა ადმინისტრაციული ორგანოსათვის. სააპელაციო სასამართლომ ასევე ყურადღება გაამახვილა 2014 წლის 13 მაისის ნორმატიულ ცვლილებებზე, რომლის საფუძველზეც, ინსტრუქციის მე-4 მუხლს დამატა 2' ქვეპუნქტი, რომლის თანახმად, საბაჟო სანყობში წარდგენილი, კონტინერით გადაადგილებული მექანიკური სატრანსპორტო საშუალების ზოგადი დეკლარირება ასევე შესაძლებელია განხორციელდეს საგადასახადო ორგანოსათვის შესაბამისი საბაჟო სანყობის მიერ ამ მუხლის მე-2 პუნქტის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული დოკუმენტების საფუძველზე ელექტრონულად მიწოდებული ინფორმაციის გამოყენებით. ამ ნორმის საფუძველზე კი ნათელია, რომ ზოგადი დეკლარირების განხორციელება საბაჟო სანყობს შეუძლია ელექტრონულად მიწოდებული შესაბამისი ინფორმაციის გამოყენებით.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ მითითებული ინსტრუქციის მე-4 მუხლის მე-3 ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საგამონაკლისო შემთხვევა ადასტურებს იმ გარემოებას, რომ ზოგადი დეკლარირებისათვის საქონლის ფაქტობრივი განთავსება მოითხოვება იმ შემთხვევაში, თუ არ არსებობს საქონლის სატრანსპორტო დოკუმენტი ან ნასყიდობის ხელშეკრულება ან ანგარიშ-ფაქტურა, ვინაიდან ამავე ნორმის თანახმად,

ასეთ შემთხვევაში, საქონელი ექვემდებარება სავალდებულო დათვლიერებას ან/და სინჯის/ნიმუშის აღებას და შესაბამისი აქტის შედგენას.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, ზოგადი დეკლარირება გულისხმობს განსაბაჟებელ საქონელზე იმ ზოგადი მონაცემების წარდგენას, რომლებიც აუცილებელია საბაჟო ზედამხედველობისა და საბაჟო კონტროლის განხორციელებისათვის. საბაჟო ზედამხედველობა წარმოადგენს შემოსავლების სამსახურის მიერ გასატარებელ ღონისძიებათა ერთობლიობას, რომლის მიზანია საქონლის მიმართ სავაჭრო პოლიტიკის ღონისძიებების დაცვა; ხოლო საბაჟო კონტროლი – შემოსავლების სამსახურის მიერ განხორციელებული ცალკეული მოქმედებებია, რომელთა მიზანია საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის შემოტანასა და საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან საქონლის გატანასთან დაკავშირებული საქართველოს კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვის უზრუნველყოფა.

სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა მოწინააღმდეგე ადმინისტრაციული ორგანოს აპელირება იმ ნაწილში, რომ საზღვაო ტრანსპორტით შემოტანილი კონტეინერებით გადაადგილებული ავტომობილების ზოგადი დეკლარირებისათვის დოკუმენტების წარდგენასთან ერთად საჭიროა კონტეინერის გახსნა, ავტომობილის იდენტიფიცირება და დადგენილი წესით აღრიცხვა, თუმცა აქვე განმარტა, რომ ყველა შემთხვევაში ჩამოთვლილი მოქმედების შესრულება, ასევე ავტომობილში არსებულ საქონელზე შესაბამისი საბაჟო პროცედურების განხორციელება, აუცილებელია საბაჟო კონტროლისა და ზედამხედველობის განხორციელების ფარგლებში, რომელიც ხორციელდება ზოგადი დეკლარირების საფუძველზე წარმოდგენილი მონაცემების საფუძველზე.

სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, ერთ-ერთ მთავარ საკითხს წარმოადგენს დადგინდეს, შესაძლებელია თუ არა მოქმედი რეგულაციების გათვალისწინებით, საბაჟო კონტროლის განხორციელება საბაჟო კონტროლის ზონის ნებისმიერ ადგილას.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 215-ე მუხლის მე-6 ნაწილზე, რომლის თანახმად, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანის შემდეგ ან შემოტანამდე საქონელი ექვემდებარება საბაჟო გამშვებ პუნქტში, საბაჟო ტერმინალში ან საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრულ ადგილზე გაფორმებას. ამავე მუხლის მე-7 ნაწილის მიხედვით, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან გატა-

ნამდევ საქონელი ექვემდებარება საბაჟო გამშვებ პუნქტში, საბაჟო ტერმინალში ან საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრულ ადგილზე გაფორმებას.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, საქონლის საბაჟო გამშვებ პუნქტში წარდგენის წესს უშუალოდ არეგულირებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2012 წლის 26 ივლისის №290 ბრძანებით დამტკიცებული „საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ“ ინსტრუქციის მე-2 მუხლი, რომლის პირველი პუნქტის თანახმად, საქონელი, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანის მომენტიდან, აგრეთვე საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან გასატანი საქონელი გაფორმების დასრულების მომენტიდან, ექვემდებარება საბაჟო ზედამხედველობას და შესაბამისად, სავალდებულოა მისი წარდგენა ამ მუხლით დადგენილი წესით. ამავე მუხლის მე-3 პუნქტის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანილი საქონლის წარდგენა ხდება საბაჟო გამშვები პუნქტის გარდა სხვა ადგილებში საქონლის შემოტანისას – საგადასახადო ორგანოს მიერ შერჩეულ საბაჟო კონტროლის ზონაში (საბაჟო გამშვები პუნქტი, საბაჟო ტერმინალი, საბაჟო სანყოფი, გაფორმების ეკონომიკური ზონა, საბაჟო კონტროლის სხვა ზონა ან საგადასახადო ორგანოს მიერ მითითებული სხვა ნებისმიერი ადგილი) საქონლის ფაქტობრივი განთავსებით. ამავე მუხლის მე-4 პუნქტის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტების მიხედვით, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან გასატანი საქონლის წარდგენა ხდება: ა) საბაჟო კონტროლის ზონაში საქონლის ფაქტობრივი განთავსებით; ბ) საბაჟო გამშვები პუნქტის გარდა სხვა ადგილის გავლით საქონლის გატანისას, საგადასახადო ორგანოს მიერ შერჩეულ ადგილზე საქონლის ფაქტობრივი განთავსებით.

მითითებულ ნორმებზე დაყრდნობით, სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ ზოგადად, საბაჟო კონტროლი შესაძლებელია განხორციელდეს საბაჟო კონტროლის ზონაში შემავალ ნებისმიერ ადგილზე (საბაჟო კონტროლის ზონას განეკუთვნება აპელანტის საბაჟო სანყოფი), თუმცა კონკრეტული ადგილი განსაზღვრული უნდა იქნეს საგადასახადო ორგანოს მიერ, რაც გულისხმობს ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან, სათანადო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის ვალდებულებას, სადაც დასაბუთდება შერჩეული საბაჟო კონტროლის ზონის ადგილის უპირატესობა. სადავო შემთხვევაში დადგენილია, რომ უფლებამოსილი ორგანოების მიერ ფოთის პორტის საბაჟო კონტროლის ზონაში ასეთი ადგილი კონკრეტულად გან-

საზღვრული არ არის. უფრო მეტიც, საქმის მასალებით დადგენილია, რომ შემოსავლების სამსახურმა მოითხოვა საბაჟო ზედამხედველობას დაქვემდებარებული სატრანსპორტო საშუალების (კონტეინერში მყოფი) წარმოდგენა ფოთის ეკონომიკური გაფორმების ზონაში, თუმცა რეალურად გეზ-ის თანამშრომლებმა, საბაჟო პროცედურების განხორციელების მიზნით, მოითხოვეს კონტეინერის შეტანა შპს „ი...“ საწყობში (რომელსაც გააჩნია ზუსტად ისეთივე სანებართვო მონმობა, როგორც შპს „...“). კონტეინერში განთავსებული ავტომანქანების მფლობელების მიერ, შპს „ი...“ სასარგებლოდ სატერმინალო მომსახურებისათვის გადახდილი იქნა თითოეულ მანქანაზე 70 ლარი. ამდენად, იმ ვითარებაში, როცა არ არსებობს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული დოკუმენტი, რომლის საფუძველზეც დადგინდებოდა, თუ რატომ მიენიჭა უპირატესობა სასაწყობო ნებართვის მქონე კონკრეტულ იურიდიულ პირს, მხოლოდ შემოსავლების სამსახურის მითითება, რომ შპს „ი...“ ფოთის გეზ-ის მახლობლად მდებარეობს, სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა.

ასევე სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შემოსავლების სამსახურს შპს „...“ მიმართ არ წაუყენებია დამატებითი მოთხოვნები კონტროლის პროცედურებისათვის აუცილებელი სათავსო, მონყობილობებისა და კავშირგაბმულობის საშუალებების შესახებ და შესაბამისად, ადგილი არ ქონია შპს „...“ მხრიდან კანონით დადგენილი მოთხოვნის შეუსრულებლობის ფაქტს.

სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 16 ივლისის გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

კასატორი მიუთითებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2012 წლის 26 ივლისის №290 ბრძანებით დამტკიცებული „საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ“ ინსტრუქციის მე-2 მუხლის პირველ და მე-3 პუნქტებზე, ასევე, ამავე ბრძანების მე-3 მუხლზე და აღნიშნავს, რომ საქონელი საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანის მომენტიდან ექვემდებარება სახელმწიფო ზედამხედველობას და შესაბამისად, სავალდებულოა მისი წარდგენა საგადასახადო ორგანოს მიერ შერჩეულ საბაჟო კონტროლის ზონაში და ზოგადი დეკლარირება; ხოლო კანონმდებლობა საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნო-

მენკლავტურის 8701, 8702, 8703, 8704, 8705 და 8711 სასაქონლო პოზიციებით გათვალისწინებული მექანიკური სატრანსპორტო საშუალების ზოგად დეკლარირებას დეკლარანტს ავალდებულებს განახორციელოს ან საბაჟო გამშვებ პუნქტში ან გაფორმების ეკონომიკურ ზონაში, რომელთაგან არცერთს არ განეკუთვნება შპს „...“ საწყობი.

კასატორის განმარტებით, საზღვაო ტრანსპორტით შემოტანილი კონტეინერებით გადაადგილებული ავტომობილების ზოგადი დეკლარირებისას საბაჟო ორგანო ახორციელებს რა კანონმდებლობით მისთვის მინიჭებულ უფლებომოსილებას, ახდენს საქონლის ფიზიკურ დათვალიერებას (საბაჟო კონტროლის ერთ-ერთი პროცედურა), რისთვისაც დოკუმენტების წარდგენასთან ერთად საჭიროა საქონლის ფიზიკური დათვალიერება, კერძოდ, კონტეინერების გახსნა, ავტომობილის იდენტიფიცირება და დადგენილი წესით აღრიცხვა, რისი განხორციელებაც ფოთში საბაჟო გამშვები პუნქტის ან თუნდაც ნავსადგურის ტერიტორიაზე შეუძლებელია, შესაბამისი ინფრასტრუქტურის არარსებობის გამო. ამიტომ განისაზღვრა აღნიშნული საბაჟო პროცედურები საბაჟო გამშვები პუნქტის ნაცვლად ჩატარებულიყო გაფორმების ეკონომიკურ ზონა „ფოთში“. კასატორი მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 214-ე მუხლზე და აღნიშნავს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მხრიდან ადგილი არ აქვს კანონშეუსაბამო ქმედებას.

ამასთან, კასატორის მითითებით, საგადასახადო კოდექსის 215-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საქონლის საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანა/საბაჟო ტერიტორიიდან გატანა ხორციელდება საბაჟო გამშვები პუნქტის ან საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრული სხვა ადგილის გავლით და, შესაბამისად, სავალდებულოა მისი წარდგენა. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2012 წლის 26 ივლისის №290 ბრძანებით დამტკიცებული „საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ“ ინსტრუქციის მე-2 მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანილი საქონლის წარდგენა ხდება: საბაჟო გამშვები პუნქტის გარდა სხვა ადგილებში საქონლის შემოტანისას – საგადასახადო ორგანოს მიერ შერჩეულ საბაჟო კონტროლის ზონაში (საბაჟო გამშვები პუნქტი, საბაჟო ტერმინალი, საბაჟო საწყობი, გაფორმების ეკონომიკური ზონა, საბაჟო კონტროლის სხვა ზონა ან საგადასახადო ორგანოს მიერ მითითებული სხვა ნებისმიერი ადგილი) საქონლის ფაქტობრივი განთავსებით. ამავე ინსტრუქციის მე-18 მუხ-

ლის მიხედვით კი საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანილი/საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან გასატანი საქონლის გაფორმების ადგილი გაფორმების ეკონომიკური ზონა „ფოთისთვის“ არის ქ. ფოთი, ...-ის ქუჩა №32.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 28 დეკემბრის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი მიღებულ იქნა წარმოებაში საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 18 თებერვლის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მისი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრებით.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობის შესწავლის, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: მოსარჩელის კუთვნილ ტერმინალში (მდებარე – ქ. ფოთი, ... №..., საწყობის საქმიანობის სანებართვო მოწმობა №...) 2014 წლის 11 აპრილს შეტანილ იქნა ავტომობილებით დატვირთული ორი კონტეინერი: №სმაუ 5093989 და №სეგუ 4107315. 2014 წლის 12 აპრილს მოსარჩელემ, როგორც ტვირთმიმღებების წარმომადგენელმა, აღნიშნული ავტომანქანების ზოგადი დეკლარირების მიზნით წერილობით მიმართა გაფორმების ეკონომიკურ ზონა „ფოთს“ და წარუდგინა შესაბამისი დოკუმენტაცია. იმის გამო, რომ ამ მიმართვას არ მოჰყვა რეაგირება, მოსარჩელემ 2014 წლის 16 აპრილს კვლავ წერილობით მიმართა გაფორმების ეკონომიკური ზონა „ფოთის“ უფროსს და საბაჟო დეპარტამენტის უფროსს და მოითხოვა ზემოაღნიშნულთან დაკავშირებით შესრულებულიყო საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი საბაჟო პროცედურები. აღნიშნული წერილით ასევე დაისვა კითხვა – შეეძლო თუ არა მოსარჩელეს გაეხსნა კონტეინერები ავტომანქანების გადმოსატვირთად. მოსარჩელის 2014 წლის 16 აპრილის წერილის პასუხად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარ-

ტამენგმა 2014 წლის 17 აპრილის №21-10-17/2659 წერილით მოსარჩელეს აცნობა, რომ კონტინენტით გადაადგილებულ სატრანსპორტო საშუალებებზე მოთხოვნილ პროცედურებზე მიმდინარე წლის 4 აპრილს მიეცათ განმარტება საბაჟო დეპარტამენტის წერილით. მოსარჩელეს აქვე ეცნობა, რომ ვინაიდან წერილში მითითებულ კონტინენტებში განთავსებულ ავტომანქანებზე საბაჟო პროცედურები არ განხორციელებულა – ისინი იმყოფებიან საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ, რაც, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად, გულისხმობს შემოსავლების სამსახურის მიერ გასატერებელ ღონისძიებათა ერთობლიობას, მათ შორის, ზოგად დეკლარირებასაც. ამავდროულად, საქონლის მიმართ არ განხორციელებულა საბაჟო კონტროლის პროცედურები. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საბაჟო დეპარტამენტმა მოითხოვა საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ მყოფი კონტინენტებით გადაადგილებულ სატრანსპორტო საშუალებებზე საბაჟო კონტროლის ღონისძიებების გატარების მიზნით მათი წარდგენა გაფორმების ეკონომიკურ ზონაში.

დადგენილია, რომ მოსარჩელემ ავტომანქანებით დატვირთული ერთი კონტინენტი №სმაუ 5093989 გადაიტანა გაფორმების ეკონომიკურ ზონაში; ხოლო კონტინენტში განთავსებული ავტომანქანების მფლობელების მიერ შპს „ი...“ სასარგებლოდ სატერმინალო მომსახურებისათვის გადახდილ იქნა თითოეულ ავტომანქანაზე 70 ლარი.

ასევე დადგენილია, რომ მოსარჩელემ 2014 წლის 8 მაისს და 2014 წლის 17 ივნისს საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს, რაზეც მას პასუხი არ მიუღია.

ამასთან, საბაჟო დეპარტამენტის 2014 წლის 4 აპრილის №21-10-17/22571 წერილის თანახმად, საზღვაო ტრანსპორტით შემოტანილი კონტინენტებით გადაადგილებული ავტომობილების ზოგადი დეკლარირებისათვის, დოკუმენტების წარდგენასთან ერთად საჭიროა კონტინენტის გახსნა, ავტომობილის იდენტიფიცირება და დადგენილი წესით აღრიცხვა (საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს მონაცემთა ავტორიზებულ ბაზაში ინფორმაციის ასახვით), ავტომობილში არსებულ საქონელზე შესაბამისი საბაჟო პროცედურების განხორციელება, რისი შესრულებაც ფოთში საბაჟო გამშვები პუნქტის ან თუნდაც ნავსადგურის ტერიტორიაზე შეუძლებელია. შესაბამისად, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2012 წლის 26 ივლისის №290 ბრძანების მე-3 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანილი საქონლის ზოგადი დეკლარირება ხორციელდება საბაჟო გამშვებ პუნქტში, სა-

საზღვრო კონტროლის განხორციელების დასრულებიდან არა-უგვიანეს 3 სამუშაო დღისა, ხოლო გაფორმების ეკონომიკური ზონის დანიშნულებით სხვა სატრანსპორტო საშუალებით (მათ შორის, კონტეინერით) გადაადგილებული ან საბაჟო დეპარტამენტის გაფორმების სამმართველოს სარკინიგზო ტრანსპორტით გადაადგილებული საქონლის გაფორმების განყოფილების დანიშნულებით სარკინიგზო ტრანსპორტით გადაადგილებული, საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 8701, 8702, 8703, 8704, 8705 და 8711 სასაქონლო პოზიციებით გათვალისწინებული მექანიკური სატრანსპორტო საშუალების ზოგადი დეკლარირება ხორციელდება გაფორმების ეკონომიკურ ზონაში ან სარკინიგზო ტრანსპორტით გადაადგილებული საქონლის გაფორმების განყოფილებაში, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი თანამშრომლის მიერ შინაგან საქმეთა სამინისტროს მონაცემთა ავტორიზებულ ბაზაში ინფორმაციის ასახვით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 8 ივლისის №32960 ბრძანებით მოსარჩელის საჩივარი, რომელიც შეეხებოდა მოსარჩელის კუთვნილ საბაჟო სანყოფიში განთავსებულ კონტეინერში ჩატვირთულ ავტოსატრანსპორტო საშუალებებზე საბაჟო პროცედურების განხორციელებას ამ კონტეინერის გაფორმების ეკონომიკურ ზონაში წარდგენის გარეშე, არ დაკმაყოფილდა.

ამასთან, დადგენილია, რომ სსიპ კონკურენციის სააგენტოს ქ. თბილისის 2015 წლის 30 მარტის №40 ბრძანებით დადგინდა „კონკურენციის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-10 მუხლის „გ“ და „ე“ ქვეპუნქტების მოთხოვნათა დარღვევის ფაქტები. სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა საავტომობილო-საკონტეინერო მომსახურების ბაზარზე მოქმედი ეკონომიკური აგენტებისათვის თანაბარი კონკურენტული გარემოს შექმნის მიზნით, უზრუნველყოს ამ ბრძანებით დადგენილი დარღვევის ფაქტების აღმოფხვრა და მისი ქმედების „კონკურენციის შესახებ“ საქართველოს კანონის მოთხოვნებთან შესაბამისობაში მოყვანა.

განსახილველ შემთხვევაში მოსარჩელე – შპს „...“ მოპასუხისათვის – სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის (მისადმი დაქვემდებარებული სამსახურების – გაფორმების ეკონომიკური ზონა „ფოთის“ და საბაჟო დეპარტამენტის მეშვეობით) შპს „...“ სანყოფიში განთავსებულ №სეგუ 4107315 კონტეინერში ჩატვირთულ ავტომანქანებზე, ამ კონტეინერის შპს „ი...“ სანყოფიში წარდგენის გარეშე, შესაბამისი საბაჟო პროცედურების განხორცი-

ელების დავალებას მოითხოვს. მოცემული დავა გამოწვეულია სწორედ იმ გარემოებით, რომ საბაჟო საწყობის საქმიანობის სა-
ნებართვო მოწმობის მფლობელი – შპს „...“, რომელიც თავად
ენვეა სასაწყობო საქმიანობას, იძულებული გახდა საბაჟო ზე-
დამხედველობას დაქვემდებარებული კონტინერით გადაად-
გილებული სატრანსპორტო საშუალებები შეეტანა შპს „ი...“ საწყობში (რომელსაც გააჩნია ზუსტად ისეთივე სასაწყობო მოწ-
მობა, როგორც შპს „...“), სადაც კონტინერში განთავსებული
ავტომანქანების მფლობელების მიერ შპს „ი...“ სასარგებლოდ
სატერმინალო მომსახურებისათვის თითოეულ ავტომანქანაზე
გადახდილ იქნა 70 ლარი. საკასაციო სასამართლო ხაზგასმით
აღნიშნავს, რომ განსახილველი დავა არ გამოწვევია საბაჟო
დეპარტამენტის მოთხოვნას შპს „...“ საბაჟო ზედამხედველო-
ბის ქვეშ მყოფი კონტინერით გადაადგილებული სატრანსპორ-
ტო საშუალებები წარედგინა გაფორმების ეკონომიკურ ზონა-
ში. მართალია, შპს „...“ არ ეთანხმებოდა აღნიშნულ მოთხოვნას,
მაგრამ მოსარჩელემ კონტინერის მოცდენის თავიდან აცილე-
ბისა და ამ კონტინერში განთავსებული ავტომანქანების მფლო-
ბელების ინტერესების გათვალისწინებით, საბაჟო პროცედუ-
რების განხორციელების მიზნით, ავტომანქანებით დატვირთუ-
ლი ერთი კონტინერი №სმაუ 5093989 გადაიტანა გაფორმების
ეკონომიკურ ზონაში, სადაც აღმოჩნდა, რომ საბაჟო ზედამხედ-
ველობას დაქვემდებარებული კონტინერში ჩატვირთული სატ-
რანსპორტო საშუალებები უნდა შეეტანა შპს „ი...“ საწყობში.

მოცემული დავის ფარგლებში მოსარჩელის კანონიერ ინტე-
რესს წარმოადგენს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა შპს „...“ საწყობში განთავსებულ №სეგუ 4107315 კონტინერში ჩატვირ-
თულ ავტომანქანებზე შპს „ი...“ საწყობში წარდგენის გარეშე
განხორციელოს შესაბამისი საბაჟო პროცედურები, მით უფ-
რო იმ პირობებში, როდესაც მოსარჩელე თავად წარმოადგენს
საბაჟო საწყობის საქმიანობის სასაწყობო მოწმობის მფლო-
ბელ სუბიექტს. ამასთან, განსახილველი სამართალურთიერთო-
ბის შეფასებას გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს შპს „...“ მიერ
შემდგომში სასაწყობო საქმიანობის განხორციელების კუთხი-
თაც. სახეზე გვაქვს მოცემულობა, როდესაც მოსარჩელე იძუ-
ლებული ხდება საბაჟო ზედამხედველობას დაქვემდებარებუ-
ლი კონტინერით გადაადგილებული სატრანსპორტო საშუალე-
ბები შეიტანოს შპს „ი...“ საწყობში და აღნიშნული ავტომანქა-
ნების მფლობელებმა მის კონკურენტ შპს-ს გადაუხადონ სა-
ფასური ისეთივე მომსახურებაში, რასაც თვითონაც ახორციე-
ლებს.

განსახილველი დავის ფარგლებში, სადავო სამართალურთიერთობის მარეგულირებელი ნორმების ერთობლიობაში მიმოხილვით, უნდა დადგინდეს კანონმდებლობა უშვებს თუ არა საბაჟო პროცედურების განხორციელების შესაძლებლობას გაფორმების ეკონომიკურ ზონაში საქონლის ფაქტობრივი განთავსების გარეშე, კერძოდ, საბაჟო პროცედურების განხორციელებისას სავალდებულოა თუ არა გაფორმების ეკონომიკურ ზონაში საქონლის ფიზიკურად წარდგენა. ასევე მნიშვნელოვანია დადგინდეს, შესაძლებელია თუ არა საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ მყოფი კონტეინერით გადაადგილებულ სატრანსპორტო საშუალებებზე საბაჟო პროცედურების განხორციელება იურიდიული პირის საბაჟო სანყოფში.

სადავო სამართალურთიერთობის შეფასებისას, საკასაციო სასამართლო მნიშვნელოვნად მიიჩნევს თავად სასანყობო საქმიანობის არსის განმარტებას. საბაჟო სანყოფის საქმიანობა ხორციელდება შემოსავლების სამსახურის მიერ გაცემული ნებართვის საფუძველზე. აღნიშნული ნებართვის მისაღებად კანონმდებლობით დადგენილია გარკვეული პირობები, მათ შორის, სანებართვო მოსაკრებელი. საგადასახადო კოდექსის 231-ე მუხლის თანახმად, საბაჟო სანყოფი არის საბაჟო კონტროლის ზონა. სანყოფი არის ადგილი, სადაც შესაძლებელია დასანყოფედეს საქართველოში შემოტანილი/გასატანი უცხოური საქონელი ან ექსპორტში მოქცეული საქართველოს საქონელი. კერძოდ, სანყოფში შესაძლებელია: სანყოფის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეული საქონლის შენახვა; იმ საქონლის დროებით შენახვა, რომლის მიმართაც განსაზღვრულია ან არ არის განსაზღვრული სასაქონლო ოპერაცია; საბაჟო კონტროლის ქვეშ მყოფი საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების დროებით განთავსება.

საქმის მასალების თანახმად, შპს „...“ ფლობს შემოსავლების სამსახურის მიერ გაცემულ საბაჟო სანყოფის საქმიანობის სანებართვო მოწმობას და იგი უფლებამოსილია განახორციელოს სასანყოფო საქმიანობა. ამასთან, იგი ვალდებული იყო შეესრულებინა სადავო სამართლებრივი ურთიერთობის წარმოშობის დროს მოქმედი საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 5 იანვრის №9 დადგენილებით დამტკიცებული „სანყოფისა და თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტის საქმიანობის ნებართვების გაცემის წესების შესახებ“ ინსტრუქციის მე-7 მუხლით განსაზღვრული პირობები, მათ შორის – ხელი არ შეეშალა სახელმწიფო კონტროლის განხორციელებისათვის, ასევე, საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოსთვის უსას-

ყიდლოდ გამოეყო კონტროლის პროცედურებისათვის აუცილებელი სათავსო, მოწყობილობები და კავშირგაბმულობის საშუალებები.

საგადასახადო კოდექსის 215-ე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანის შემდეგ ან შემოტანამდე საქონელი ექვემდებარება საბაჟო გამშვებ პუნქტში, საბაჟო ტერმინალში ან საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრულ ადგილზე გაფორმებას. ამავე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საქონლის საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანა/საბაჟო ტერიტორიიდან გატანა ხორციელდება საბაჟო გამშვები პუნქტის ან საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრული სხვა ადგილის გავლით და, შესაბამისად, სავალდებულოა მისი წარდგენა.

საქონლის საბაჟო გამშვებ პუნქტში წარდგენის წესს უშუალოდ არეგულირებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2012 წლის 26 ივლისის №290 ბრძანებით დამტკიცებული „საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ“ ინსტრუქციის მე-2 მუხლი, რომლის პირველი პუნქტის თანახმად, საქონელი, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანის მომენტიდან, აგრეთვე, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან გასატანი საქონელი გაფორმების დასრულების მომენტიდან, ექვემდებარება საბაჟო ზედამხედველობას და შესაბამისად, სავალდებულოა მისი წარდგენა ამ მუხლით დადგენილი წესით. ამავე მუხლის მე-3 პუნქტის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანილი საქონლის წარდგენა ხდება საბაჟო გამშვები პუნქტის გარდა სხვა ადგილებში საქონლის შემოტანისას – საგადასახადო ორგანოს მიერ შერჩეულ საბაჟო კონტროლის ზონაში (საბაჟო გამშვები პუნქტი, საბაჟო ტერმინალი, საბაჟო სანყოფი, გაფორმების ეკონომიკური ზონა, საბაჟო კონტროლის სხვა ზონა ან საგადასახადო ორგანოს მიერ მითითებული სხვა ნებისმიერი ადგილი) საქონლის ფაქტობრივი განთავსებით. ამავე მუხლის მე-4 პუნქტის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტების მიხედვით, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან გასატანი საქონლის წარდგენა ხდება: ა) საბაჟო კონტროლის ზონაში საქონლის ფაქტობრივი განთავსებით; ბ) საბაჟო გამშვები პუნქტის გარდა სხვა ადგილის გავლით საქონლის გატანისას, საგადასახადო ორგანოს მიერ შერჩეულ ადგილზე საქონლის ფაქტობრივი განთავსებით. ამასთან, ინსტრუქციის მე-4 მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, ზოგადი დეკლარირება ხორციელდება ელექტრონულად ან წერილობით. აქვე საკასაციო სასამართლო ყურადღე-

ბას ამახვილებს 2014 წლის 29 სექტემბერს განხორციელებულ ნორმატიულ ცვლილებებზე, კერძოდ, ინსტრუქციის მე-4 მუხლს დაემატა 2¹ ქვეპუნქტი, რომლის თანახმად, საბაჟო სან-ყობში წარდგენილი, კონტინერით გადაადგილებული მექანიკური სატრანსპორტო საშუალების ზოგადი დეკლარირება ასევე შესაძლებელია განხორციელდეს საგადასახადო ორგანოსათვის შესაბამისი საბაჟო სანყოფის მიერ ამ მუხლის მე-2 პუნქტის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული დოკუმენტების საფუძველზე ელექტრონულად მიწოდებული ინფორმაციის გამოყენებით. ამდენად, აღნიშნული ნორმის მიხედვით, ზოგადი დეკლარირების განხორციელება საბაჟო სანყოფის შეუძლია ელექტრონულად მიწოდებული შესაბამისი ინფორმაციის გამოყენებით. აღნიშნული საგამონაკლისო შემთხვევა ადასტურებს იმ გარემოებას, რომ ზოგადი დეკლარირებისათვის საქონლის ფაქტობრივი განთავსება მოითხოვება იმ შემთხვევაში, თუ არ არსებობს საქონლის სატრანსპორტო დოკუმენტი ან ნასყიდობის ხელშეკრულება ან ანგარიშ-ფაქტურა, ვინაიდან ამავე ნორმის თანახმად, ასეთ შემთხვევაში, საქონელი ექვემდებარება სავალდებულო დათვალიერებას ან/და სინჯის/ნიმუშის აღებას და შესაბამისი აქტის შედგენას.

ამასთან, სსიპ შემოსავლების სამსახურის ოფიციალურ ვებ-გვერდზე განთავსებული ინფორმაციის მიხედვით (http://www.rs.ge/Default.aspx?sec_id=4785&lang=1), შესაძლებელია ტვირთი გაფორმდეს ელექტრონულად, გაფორმების სამმართველოში მიუსვლელოდ შემოსავლების სამსახურის ვებ-გვერდზე დოკუმენტების ატვირთვით, რა დროსაც შესაძლებელია მომსახურების საფასურის გადახდა ხელსაყრელ დროსა და ადგილზე. ამასთან, სანყოფის ნებართვის მოქმედების პერიოდში, დასაწყობებული საქონლის შესახებ ელექტრონულად ატვირთული ინფორმაცია ონლაინ რეჟიმში ხელმისაწვდომი უნდა იყოს შემოსავლების სამსახურისათვის (<http://www.rs.ge/4989>).

ამდენად, ზოგადი წესის მიხედვით, საბაჟო ორგანოს, საბაჟო პროცედურების განხორციელების მიზნით, კანონმდებლობით განსაზღვრული სათანადო დოკუმენტები წარედგინება ელექტრონულად ან წერილობით, თუმცა აღნიშნული არ უნდა იქნეს გაგებული იმგვარად, რომ საბაჟო კონტროლის განმახორციელებელ სახელმწიფო ორგანოს ეზღუდება უფლებამოსილება საბაჟო პროცედურების სათანადოდ და კანონშესაბამისად განხორციელების მიზნით საქონლის ფაქტობრივი განთავსება მისთვის სასურველ ადგილას მოითხოვოს. იმ შემთხვევაში, თუ საჭირო გახდა კონტინერის გახსნა, ავტომობილების იდენტი-

ფიცირება და დადგენილი წესით აღრიცხვა, შემოსავლების სამსახური, მისი ფუნქციებიდან და საქმიანობის მიზნებიდან გამომდინარე უფლებამოსილია მოითხოვოს საქონლის ფიზიკურად წარდგენა. თუმცა, ამგვარი მოთხოვნა უნდა უკავშირდებოდეს მხოლოდ საბაჟო კონტროლისა და ზედამხედველობის განხორციელების მიზნებს და არა რომელიმე იურიდიული პირისთვის უპირატესობის მინიჭებას. საბაჟო ორგანოს ამგვარი ქმედება დაუსაბუთებელ უპირატესობას არ უნდა ანიჭებდეს იდენტიურ სამართლებრივ მდგომარეობაში მყოფ პირებს. საკასაციო სასამართლოს მითითებით, შემოსავლების სამსახურის ქმედებას კანონშეუსაბამო ხასიათს სწორედ ის გარემოება სქენს, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ მოსარჩელეს საბაჟო პროცედურების განხორციელების მიზნით კონტინერის შპს „ი...“ სანყოფიში შეტანა მოსთხოვა, რომელსაც გააჩნია შემოსავლების სამსახურის მიერ გაცემული ზუსტად ისეთივე სანებართვო მოწმობა, როგორც მოსარჩელეს და საქმეზე არც მისი სამართლებრივი უპირატესობა დადასტურებულა შპს „...“ შედარებით. საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს შპს „ი...“ უპირატესობის მინიჭებას მხოლოდ იმ გარემოებაზე მითითებით, რომ ის ფოთის გეზ-ის მახლობლად მდებარეობს.

ამასთან, იმ შემთხვევაში, თუ საბაჟო პროცედურების განხორციელებისას დოკუმენტების წარდგენასთან ერთად საჭირო გახდა კონტინერის გახსნა, ავტომობილების იდენტიფიცირება და დადგენილი წესით აღრიცხვა, შემოსავლების სამსახურს შესაძლებლობა ჰქონდა საჭირო პროცედურები განხორციელებინა თავად შპს „...“ კუთვნილ საბაჟო სანყოფიში, რომელიც სათანადო ნებართვის საფუძველზე უფლებამოსილია განხორციელოს სასაწყობო საქმიანობა. ასევე დადგენილია, რომ შემოსავლების სამსახურს შპს „...“ მიმართ არ წაუყენებია დამატებითი მოთხოვნები კონტროლის პროცედურებისათვის აუცილებელი სათავსო, მოწყობილობებისა და კავშირგაბმულობის საშუალებების შესახებ და შესაბამისად, ადგილი არ ჰქონია შპს „...“ მხრიდან კანონით დადგენილი მოთხოვნის შეუსრულებლობის ფაქტს.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებას და მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის უარი ქმედების განხორციელებაზე პირდაპირ და უშუალო ზიანს აყენებს შპს „...“, შესაბამისად, მოპასუხეს შპს „...“ სანყოფიში განთავსებულ №სეგუ 4107315 კონტინერში ჩატვირთულ ავტომანქანებზე შესაბამისი საბაჟო პროცედურების განხორციელება უნდა დაევალოს ამ კონტინერის შპს „ი...“ წარ-

დგენის გარეშე.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს, რადგან გასაჩივრებული თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 16 ივლისის გადაწყვეტილება არსებითად სწორია, არ არსებობს მისი გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი და იგი საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-ე მუხლის თანახმად, დატოვებულ უნდა იქნეს უცვლელად.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ ბ ი ნ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 16 ივლისის გადაწყვეტილება;
3. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

**გადასასადის გადამცდელის საქმიანოზის
განეიორებითი შემონეევის შეზღუდვა**

**გადანყვეტილბა
საქართველოს სსხელით**

№ბს-649-641 (კ-15)

1 მარტი, 2016 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა

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

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

აღწერილობითი ნაწილი:

შპს „...“ თბილისის საქალაქო სასამართლოში სსიპ შემოსავ-
ლების სამსახურის წინააღმდეგ სარჩელი აღძრა და მოითხოვა
სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013
წლის 11 სექტემბრის №44152 ბრძანების ბათილად ცნობა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქ-
მეთა კოლეგიის 2014 წლის 1 დეკემბრის გადაწყვეტილებით შპს
„...“ სარჩელი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარ-
ტამენტის 2013 წლის 11 სექტემბრის №44152 ბრძანების ბათი-
ლად ცნობის თაობაზე არ დაკმაყოფილდა.

აღნიშნული გადაწყვეტილება მოსარჩელემ სააპელაციო წე-
სით გაასაჩივრა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატის 2015 წლის 22 ივლისის გადაწყვეტილებით შპს
„...“ სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა, გაუქმდა თბილისის
საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგი-
ის 2014 წლის 1 დეკემბრის გადაწყვეტილება და მიღებული იქ-
ნა ახალი გადაწყვეტილება, შპს „...“ სარჩელი დაკმაყოფილდა,
ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუ-
დიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 11 სექტემბრის №44152
ბრძანება.

**სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად შემდეგი ფაქ-
ტობრივი გარემოებები მიიჩნია:**

1. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქ-
მეთა კოლეგიის 2013 წლის 6 ივნისის ბრძანებით დაკმაყოფილ-

და სსიპ შემოსავლების სამსახურის შუამდგომლობა შპს „...“ საქმიანობის გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების შესახებ. შესამონმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2007 წლის 1 იანვრიდან 2013 წლის 29 მაისამდე, წლიური მოგებისა და ქონების გადასახადის ნაწილში – 2007-2012 წლების საანგარიშო პერიოდი. სამენარმეო საქმიანობის გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების ვადა განისაზღვრა 15 დღით. მითითებული ბრძანების საფუძველზე სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2013 წლის 10 ივნისს გამოსცა №25609 ბრძანება შპს „...“ საქმიანობის გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების შესახებ;

2. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 8 ივლისის ბრძანებით დაკმაყოფილდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის შუამდგომლობა შპს „...“ სამენარმეო საქმიანობის გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების შესახებ ბრძანებით დადგენილი ვადის გაგრძელების შესახებ და სამენარმეო საქმიანობის გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩასატარებლად დადგენილი ვადა გაგრძელდა კიდევ 15 დღით. ბრძანება საწარმომ გაასაჩივრა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში, რომლის 2013 წლის 26 ივლისის ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 8 ივლისის ბრძანება და შუამდგომლობის თაობაზე მიღებულ იქნა ახალი ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტს გაუგრძელდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 6 ივნისის ბრძანებით შპს „...“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩასატარებლად დადგენილი 15-დღიანი ვადა 7 სამუშაო დღით;

3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 8 აგვისტოს №38003 ბრძანებით შპს „...“ საქმიანობის გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმება შეჩერდა;

4. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2013 წლის 13 აგვისტოს გამოსცა №38680 ბრძანება აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 10 ივნისის №25609 ბრძანებით დანიშნული გასვლითი საგადასახადო შემონმების განახლების შესახებ; სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2013 წლის 13 აგვისტოს გამოსცა №38681 ბრძანება აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 10 ივნისის №25609 ბრძანე-

ბის ძალადაკარგულად გამოცხადების შესახებ;

5. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა, საგადასახადო კოდექსის 264-ე მუხლის შესაბამისად, 2013 წლის 13 აგვისტოს გადასახადის გადამხდელს გაუგზავნა საგადასახადო შეტყობინება;

6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2013 წლის 11 სექტემბერს, საგადასახადო კოდექსის 264-ე მუხლის საფუძველზე, გამოსცა №44152 ბრძანება შპს „...“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემონმების შესახებ. შესამონმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2007 წლის 1 იანვრიდან 2013 წლის 29 მაისამდე, წლიური მოგებისა და ქონების გადასახადის ნაწილში 2007-2012 წლების საანგარიშო პერიოდი. შემონმების ვადა განისაზღვრა 2013 წლის 11 სექტემბრიდან 25 ოქტომბრის ჩათვლით.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურმა ერთი წლის ფარგლებში (2013 წლის განმავლობაში) დაგეგმა და განახორციელა შპს „...“ საქმიანობის როგორც გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმება, ისე – გასვლითი საგადასახადო შემონმება, კერძოდ, დადგენილია, რომ 2013 წლის 6 ივნისის სასამართლოს ბრძანების საფუძველზე შპს „...“ მიმართ საგადასახადო ორგანო ახორციელებდა გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების ღონისძიებებს, ხოლო 2013 წლის 13 აგვისტოდან, საგადასახადო შეტყობინების გაგზავნის დღიდან, ახორციელებდა გასვლითი საგადასახადო შემონმების ღონისძიებებს. ორივე შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს უნდა შეემონმებინა შპს „...“ საქმიანობა 2007 წლის 1 იანვრიდან 2013 წლის 29 მაისამდე დროის მონაკვეთში, ხოლო წლიური მოგების და ქონების გადასახადების ნაწილში – 2007-2012 წლების საანგარიშო პერიოდში.

სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა აპელანტის პოზიციას შპს „...“ გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩატარების შესახებ სსიპ შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილების უკანონობის თაობაზე და განმარტა, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ გადაწყვეტილების მიღება შპს „...“ საქმიანობის იმავე პერიოდების და იმავე სფეროს შემონმების შესახებ, რა პერიოდი და სფეროც საგადასახადო ორგანომ უკვე შეამონმა გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების ფარგლებში, ეწინააღმდეგება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლის დანაწესს.

სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, ის გარემოება, რომ საგადასახადო ორგანომ ფაქტობრივად განახორციელა შპს „...“

გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმება, მაგრამ შემონმების შედეგების ამსახველი საგადასახადო შემონმების აქტი არ შეადგინა, არ ქმნის სამართლებრივ საფუძველს იმისათვის, რომ საგადასახადო ორგანომ მიიღოს გადაწყვეტილება იმავე პერიოდზე და იმავე გადასახადებზე შპს „...“ გასვლითი საგადასახადო შემონმების შესახებ. საგადასახადო ორგანოს მიერ გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების შედეგების ამსახველი საგადასახადო შემონმების აქტის შედგენის ვალდებულების დარღვევამ არ შეიძლება, საგადასახადო ორგანო აღჭურვოს იმ უპირატესი უფლებამოსილებით, რომ მან სანარმო შეამონმოს უკვე შემონმებულ პერიოდზე სასამართლოს ნებართვის გარეშე, თუნდაც გასვლითი საგადასახადო შემონმების გზით.

სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება მოპასუხემ საკასაციო წესით გაასაჩივრა მისი გაუქმებისა და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღების მოთხოვნით.

კასატორის მტკიცებით, გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმებისას ყველა შემთხვევაში დგება აქტი, შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლოს პოზიცია, რომ აქტის შეუდგენლობის მიუხედავად, შემონმება შეიძლება, ჩატარებულად ჩაითვალოს, ენიანალმდეგება საგადასახადო კოდექსის 267-ე მუხლს. საგადასახადო შემონმება საგადასახადო ორგანოსათვის კანონით მინიჭებული უფლებამოსილებაა. შპს „...“ საქმიანობის გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმება დაიწყო მთავარი პროკურატურის მოთხოვნისა და მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე, თუმცა ეს არ გულისხმობს გემიური საგადასახადო შემონმების აკრძალვას. საგადასახადო კოდექსის 264-ე მუხლით დადგენილია გასვლითი საგადასახადო შემონმების წესები, ამ ნორმით არ არის დადგენილი მსგავსი შეზღუდვა. სააპელაციო სასამართლომ ზემოაღნიშნული ნორმები არასწორად განმარტა.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებები, განიხილა საკასაციო საჩივარი, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ფაქტობრივ-სამართლებრივი დასაბუთებულობა და მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

მოცემულ საქმეზე სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები მიიჩნია:

1. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქ-

მეთა კოლეგიის 2013 წლის 6 ივნისის ბრძანებით დაკმაყოფილდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის შუამდგომლობა შპს „...“ საქმიანობის გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების შესახებ. შესამონმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2007 წლის 1 იანვრიდან 2013 წლის 29 მაისამდე, წლიური მოგებისა და ქონების გადასახადის ნაწილში – 2007-2012 წლების საანგარიშო პერიოდი. სამენარმეო საქმიანობის გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების ვადა განისაზღვრა 15 დღით. მითითებული ბრძანების საფუძველზე სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2013 წლის 10 ივნისს გამოსცა №25609 ბრძანება შპს „...“ საქმიანობის გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების შესახებ;

2. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 8 ივლისის ბრძანებით დაკმაყოფილდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის შუამდგომლობა შპს „...“ სამენარმეო საქმიანობის გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების შესახებ ბრძანებით დადგენილი ვადის გაგრძელების შესახებ და სამენარმეო საქმიანობის გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩასატარებლად დადგენილი ვადა გაგრძელდა კიდევ 15 დღით. ბრძანება საწარმომ გაასაჩივრა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში, რომლის 2013 წლის 26 ივლისის ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 8 ივლისის ბრძანება და შუამდგომლობის თაობაზე მიღებულ იქნა ახალი ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტს გაუგრძელდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 6 ივნისის ბრძანებით შპს „...“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩასატარებლად დადგენილი 15-დღიანი ვადა 7 სამუშაო დღით;

3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 8 აგვისტოს №38003 ბრძანებით შპს „...“ საქმიანობის გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმება შეჩერდა;

4. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2013 წლის 13 აგვისტოს გამოსცა №38680 ბრძანება აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 10 ივნისის №25609 ბრძანებით დანიშნული გასვლითი საგადასახადო შემონმების განახლების შესახებ; სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2013 წლის 13 აგვისტოს გამოსცა №38681 ბრძანება აუ-

დიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 10 ივნისის №25609 ბრძანების ძალადაკარგულად გამოცხადების შესახებ;

5. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა, საგადასახადო კოდექსის 264-ე მუხლის შესაბამისად, 2013 წლის 13 აგვისტოს გადასახადის გადამხდელს გაუგზავნა საგადასახადო შეტყობინება;

6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2013 წლის 11 სექტემბერს, საგადასახადო კოდექსის 264-ე მუხლის საფუძველზე, გამოსცა №44152 ბრძანება შპს „...“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემონმების შესახებ. შესამონმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2007 წლის 1 იანვრიდან 2013 წლის 29 მაისამდე, წლიური მოგებისა და ქონების გადასახადის ნაწილში 2007-2012 წლების საანგარიშო პერიოდი. შემონმების ვადა განისაზღვრა 2013 წლის 11 სექტემბრიდან 25 ოქტომბრის ჩათვლით.

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

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

მოცემული დავის ფარგლებში შესაფასებელია საგადასახადო ორგანოს მოქმედების კანონიერება ისეთ პირობებში, როდესაც გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების დაწყების შესახებ ბრძანება საგადასახადო ორგანომ თავად გააუქმა და შემდგომში გამოსცა გასვლითი საგადასახადო შემონმების დაწყების შესახებ ბრძანება იმავე პერიოდზე, იმავე სფეროზე.

საგადასახადო კოდექსის 262-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო შემონმება შეიძლება იყოს კამერალური და გასვლითი.

საგადასახადო კოდექსის 263-ე-265-ე მუხლებზე დაყრდნობით, საკასაციო სასამართლო ასკვნის, რომ, კამერალური საგადასახადო შემონმებისაგან განსხვავებით, გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩატარებისას სავალდებულოა, შედგეს საგადასახადო შემონმების აქტი.

განსახილველ შემთხვევაში, სადავოა, რამდენად შესაძლებელია, გასვლითი საგადასახადო შემონმება ჩატარებულად იქნეს მიჩნეული, როდესაც შესაბამისი აქტი არ შემდგარა.

საგადასახადო კოდექსის 267-ე მუხლის მიხედვით, საგადასახადო შემონმების შედეგების შესახებ დგება აქტი, რომელშიც უნდა მიეთითოს:

ა) ყველა ის ფაქტობრივი გარემოება, მტკიცებულება და არგუმენტი, რომელსაც არსებითი მნიშვნელობა ჰქონდა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას. თუ შემონმება ექსპერტის დასკვნას დაეყრდნო, აქტიში მიეთითება ამ დასკვნის შინაარსი;

ბ) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ან/და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის აქტის ის ნორმა, რომლითაც იხელმძღვანელებს შემონმებლებმა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას;

გ) გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების წარმოშობის ზუსტი თარიღები (თუ მათი დადგენა შესაძლებელია), გადასახადისა და ჯარიმის გაანგარიშება, ჯამურად გადასახდელი ან მისაღები თანხა, იმ დოკუმენტების რეკვიზიტები (საჭიროების შემთხვევაში – ასლები), რომლებითაც დასტურდება ამ მოთხოვნებისა და ვალდებულებების წარმოშობა, ასევე საგადასახადო შემონმების აქტის დანართების შინაარსი.

ამავე კოდექსის 268-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით კი, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ გადანყვეტილებას, რომლის ასლი წარედგინება გადასახადის გადამხდელს შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად.

ზემოაღნიშნული ნორმებიდან გამომდინარე, ცალსახაა, რომ გადასახადის გადამხდელის მიმართ სამართლებრივი შედეგები დგება მხოლოდ საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე.

საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლის მე-6 ნაწილის მიხედვით მოსამართლის ბრძანების გარეშე აკრძალულია პირის საქმიანობის უკვე შემონმებული საკითხის იმავე პერიოდის ხელახალი შემონმება, გარდა იმ საკითხებისა, რომელთა მიხედვითაც პირი უკვე შემონმებულ პერიოდზე შესწორებულ საგადასახადო დეკლარაციას წარადგენს.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ გადასახადის გადამხდელის ინტერესების დაცვის მიზნით, კანონმდებელი კრძალავს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის განმეორე-

ბით შემონმებას, თუ საამისოდ არ არსებობს ობიექტური აუცილებლობა, რაც საგადასახადო ორგანომ უნდა დაასაბუთოს სასამართლო ნებართვის მოპოვების პროცესში, ამასთან საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ამ ნორმის მიზნებისათვის, აუცილებელია, რომ პირველი შემონმება დასრულებული იყოს. გასვლითი საგადასახადო შემონმება (გადაუდებელი და ჩვეულებრივი) სრულდება საგადასახადო შემონმების აქტის შედგენით. აქტის შედგენა წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს ვალდებულებას. საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ამ ვალდებულების შეუსრულებლობა, ბუნებრივია, არ აძლევს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილებას, გააუქმოს თავისივე ბრძანება გასვლითი საგადასახადო შემონმების დაწყების შესახებ და დაიწყოს ხელახალი შემონმება. საკასაციო სასამართლო ეთანხმება სააპელაციო სასამართლოს განმარტებას, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ თავისი ვალდებულების შეუსრულებლობა მას არ აძლევს უფლებას, თავისი ინიციატივით დაიწყოს იმავე პერიოდის საგადასახადო შემონმება. როგორც ჩვეულებრივი, ისე გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმება მოცულობითი პროცესია და გადასახადის გადამხდელის ყოველდღიურ საქმიანობაში გარკვეულ ჩარევას გულისხმობს. შემონმების პროცესი მოიცავს განსაზღვრულ, გარკვეულწილად საქართველოს საგადასახადო კოდექსით მონესრიგებულ ღონისძიებების კომპლექსს და პროცესუალურ მოქმედებებს. სწორედ ამ მიზეზით, საგადასახადო კოდექსი ადგენს გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩატარების საკმაოდ მკაცრ სამართლებრივ შეზღუდვებს და ვადებს. გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმებას შეიძლება მოჰყვეს გადასახადის გადამხდელის დოკუმენტაციის ან/და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დალუქვა, მის ქონებაზე საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის გამოყენება, დოკუმენტების ამოღება.

საკასაციო სასამართლო ხაზს უსვამს, რომ ისეთ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ორგანო, მართალია, მიმართავს კანონით გათვალისწინებულ ღონისძიებებს, მაგრამ გასვლითი საგადასახადო შემონმების პროცესს არ დაასრულებს კანონით დადგენილი წესით, გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია, მოითხოვოს მისი საქმიანობის შეფერხებით გამოწვეული ზიანის ანაზღაურება, ამასთან, ასეთ შემთხვევაში, მნიშვნელოვანი იქნება არა ის გარემოება, რომ საგადასახადო ორგანომ შემონმების თაობაზე აქტი არ შეადგინა, არამედ ის ფაქტი, თუ რამდენად განახორციელა გასვლითი საგადასახადო შემონმების ფარგლებში კანონით დაშვებული ღონისძიებები, ამდენად,

გადამწყვეტია ის გარემოება, რომ შემონმება ნამდვილად უნდა იყოს განხორციელებული. ამ შემთხვევაში, სამართლებრივ საფუძველს იქნება მოკლებული საგადასახადო ორგანოს მიერ ახალი ბრძანების გამოცემა საგადასახადო შემონმების დაწყების თაობაზე იმავე სუბიექტის მიმართ, იმავე სფეროზე, სასამართლოს ბრძანების მიღების გარეშე. სხვაგვარი განმარტების პირობებში, ყოველგვარი აზრი ეკარგება გასვლით საგადასახადო შემონმებაზე სასამართლო კონტროლის დაწესებას და საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლით გათვალისწინებულ შეზღუდვას.

განსახილველ შემთხვევაში, მოსარჩელე იმ გარემოებებზე დაყრდნობით ითხოვდა 2013 წლის 11 სექტემბრის №44152 ბრძანების ბათილად ცნობას, რომ „...“ საქმიანობის გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების შედეგად საწარმოს ხელი შეეშალა ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებაში. ადმინისტრაციულმა ორგანომ არაკეთილსინდისიერად იმოქმედა, გააუქმა საკუთარი ბრძანება გადაუდებელი გასვლითი შემონმების დაწყების თაობაზე და გამოსცა ახალი ბრძანება გასვლითი საგადასახადო შემონმების დაწყების თაობაზე, რაც საგადასახადო ორგანოს ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის გაუთავებლად შემონმების საშუალებას აძლევს.

საკასაციო სასამართლო, ზოგადად, ეთანხმება მოსარჩელის პოზიციას, თუმცა აღნიშნავს, რომ ეს მტკიცება სათანადოდ დასაბუთებული არ არის. განსახილველ შემთხვევაში, საქმეში წარმოდგენილი მასალებით არ დასტურდება, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურმა 2013 წლის 10 ივნისის ბრძანების გამოცემის შემდგომ შპს „...“ მიმართ რაიმე ღონისძიება გაატარა, უფრო მეტიც, საქმეში წარმოდგენილი თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 26 ივლისის განჩინებით დასტურდება, რომ, მიუხედავად შემონმების ვადის არსებობისა, სსიპ შემოსავლების სამსახურს, ფაქტობრივად, შემონმება არ დაუწყია. თავად შპს „...“ დირექტორი ამტკიცებდა, რომ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენლები მხოლოდ ერთხელ, 2013 წლის 24 ივნისს მივიდნენ საწარმოში. იმ დროისათვის სახეზე იყო ადმინისტრაციული ორგანოს უმოქმედობა. საპირისპირო მტკიცებულებები მოსარჩელეს სასამართლოსათვის არ წარუდგენია. საკასაციო სასამართლოს სხდომაზე მოწინააღმდეგე მხარის წარმომადგენელმა მხოლოდ სიტყვიერად განმარტა, რომ საგადასახადო ორგანომ დალუქა შპს „...“ დოკუმენტაცია. სააპელაციო სასამართლომ კი, ეს მოცემულობა არ გაითვალისწინა.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, სასამართლო ნებართვის საჭიროება განმეორებით გასვლითი საგადასახადო შემონმებისათვის არ არსებობდა იმის გამო, რომ, პირველი შემონმება, რეალურად, არ ჩატარებულა და შემოსავლების სამსახურს რაიმე ღონისძიებები შპს „...“ მიმართ არ გაუტარებია.

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები სამართლებრივად არასწორად შეაფასა, რაც, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, გადაწყვეტილების გაუქმების აბსოლუტური საფუძველია.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლის თანახმად, საკასაციო სასამართლო თვითონ მიიღებს გადაწყვეტილებას საქმეზე, თუ არ არსებობს ამ კოდექსის 412-ე მუხლით გათვალისწინებული გადაწყვეტილების გაუქმებისა და საქმის სააპელაციო სასამართლოში ხელახლა განსახილველად დაბრუნების საფუძვლები. ვინაიდან მოცემულ შემთხვევაში არ არსებობს მტკიცებულებათა დამატებით გამოკვლევისა და ფაქტობრივი გარემოებების დადგენის საჭიროება, საკასაციო სასამართლო უფლებამოსილია, თავად მიიღოს გადაწყვეტილება.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ შპს „...“ სარჩელი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

გ ა დ ა ნ ყ ვ ი ტ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 22 ივლისის გადაწყვეტილება და საქმეზე მიღებულ იქნას ახალი გადაწყვეტილება;
3. შპს „...“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს;
4. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ გასაჩივრდება.

**მრიცხველ მექანიზმზე ლუქის არქონის გამო
დაჯარიმების კანონიერება**

**გადაწყვეტილება
საქართველოს სახელმწიფო**

№ბს-182-181 (კ-16)

2 აგვისტო, 2016 წელი, ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის
ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

1. შპს „...“ თბილისის საქალაქო სასამართლოში სსიპ შემო-
სავლების სამსახურის წინააღმდეგ სარჩელი აღძრა, რომლითაც
მოითხოვა 2014 წლის 6 თებერვლის №063587 საგადასახადო სა-
მართალდარღვევის ოქმის ბათილად ცნობა; 2014 წლის 6 თე-
ბერვლის №063588 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის
ბათილად ცნობა; სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 8
მაისის №24504 ბრძანების ბათილად ცნობა.

1.1. მოსარჩელის მტკიცებით, 2014 წლის 31 იანვრის №5385
ბრძანების საფუძველზე საგადასახადო მონიტორინგის დეპარ-
ტამენტის უფლებამოსილმა თანამშრომლებმა შპს „...“ ავტოგა-
სამართი სადგური დაათვალიერეს, რის შედეგად დადგინდა,
რომ შპს „...“ კუთვნილ ავტოგასამართ სადგურზე (მისამართი:
თბილისი, ..., ... საავტომობილო გზა, ობიექტის სარეგისტრაციო
ნომერი №...) ოთხი მარიგებელი სვეტიდან ორი მარიგებელი სვე-
ტის მადოზირებელ და მრიცხველ მექანიზმებზე დადებული იყო
საგადასახადო ორგანოს მიერ გაცემული ლუქი, ხოლო ორი მა-
რიგებელი სვეტი არ იყო დალუქული. აღნიშნულ ფაქტთან და-
კავშირებით, შედგა №063587 საგადასახადო სამართალდარღვე-
ვის ოქმი და შპს „...“, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის
281-ე მუხლის მე-9 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალ-
დარღვევისათვის, დაეკისრა ჯარიმა – 1500 ლარი; ამავე დღეს
შემონმდა შპს „...“ კუთვნილი მეორე ავტოგასამართი სადგური,
რის შედეგად დადგინდა, რომ სამი მარიგებელი სვეტიდან ორი
მარიგებელი სვეტის მადოზირებელ და მრიცხველ მექანიზმებ-

ზე დადებული იყო საგადასახადო ორგანოს ლუქი, ხოლო ერთი მარიგებელი სვეტი არ იყო დალუქული საგადასახადო ორგანოს ლუქით. აღნიშნულ ფაქტთან დაკავშირებით შედგა №063588 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი და შპს „...“, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-9 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევისათვის, დაეკისრა ჯარიმა – 1500 ლარი. აღნიშნული სვეტები არ იყო განკუთვნილი ექსპლუატაციისათვის, არ იყო მიერთებული ქსელთან და, ფაქტობრივად, დიზაინის თვალსაზრისით, ცარიელი ადგილების შენახვებად იყო განკუთვნილი.

2. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 20 მარტის გადაწყვეტილებით შპს „...“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

3. პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება მოსარჩელემ სააპელაციო წესით გაასაჩივრა.

4. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 24 ნოემბრის გადაწყვეტილებით შპს „...“ სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა; გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 20 მარტის გადაწყვეტილება და მიღებული იქნა ახალი გადაწყვეტილება; შპს „...“ სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი 2014 წლის 6 თებერვლის №063587 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, 2014 წლის 6 თებერვლის №063588 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 8 მაისის №24504 ბრძანება.

5. სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები მიიჩნია:

5.1. 2014 წლის 31 იანვრის №5385 ბრძანების საფუძველზე საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის უფლებამოსილმა თანამშრომლებმა შპს „...“ ავტოგასამართი სადგური დაათვალიერეს, რის შედეგად დადგინდა, რომ შპს „...“ კუთვნილ ავტოგასამართ სადგურზე (მისამართი: თბილისი, ..., ... საავტომობილო გზა, ობიექტის სარეგისტრაციო ნომერი №...) ოთხი მარიგებელი სვეტიდან ორი მარიგებელი სვეტის მადოზირებელ და მრიცხველ მექანიზმებზე დადებული იყო საგადასახადო ორგანოს მიერ გაცემული ლუქი, ხოლო ორი მარიგებელი სვეტი არ იყო დალუქული. აღნიშნულ ფაქტთან დაკავშირებით შედგა №063587 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი და შპს „...“, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-9 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევისათვის, დაე-

კისრა ჯარიმა – 1500 ლარი;

5.2. 2014 წლის 31 იანვრის №5385 ბრძანების საფუძველზე, საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის უფლებამოსილმა თანამშრომლებმა შპს „...“ კუთვნილი ავტოგასამართი სადგური დაათვალიერეს, რის შედეგად დადგინდა, რომ შპს „...“ კუთვნილ ობიექტზე (მისამართი: თბილისი, ... 54ა, ობიექტის სარეგისტრაციო ნომერი №...) სამი მარიგებელი სვეტიდან ორი მარიგებელი სვეტის მადოზირებელ და მრიცხველ მექანიზმებზე დადებული იყო საგადასახადო ორგანოს ლუქი, ხოლო ერთი მარიგებელი სვეტი არ იყო დალუქული საგადასახადო ორგანოს ლუქით. აღნიშნულ ფაქტთან დაკავშირებით შედგა №063588 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი და შპს „...“, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-9 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევისათვის, დაეკისრა ჯარიმა – 1500 ლარი;

5.3. 2014 წლის 20 თებერვალს შპს „...“ წარმომადგენელმა საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-9 ნაწილით დაკისრებული ჯარიმის შეცვლა ამავე კოდექსის 291-ე მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმით.

5.4. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 08 მაისის №24504 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

5.5. შპს „...“ კუთვნილ ავტოგასამართ სადგურებში რამდენიმე მარიგებელი სვეტი (თბილისში, ..., ... საავტომობილო გზაზე მდებარე ავტოგასამართ სადგურზე – ორი მარიგებელი სვეტი, ხოლო თბილისი, ... 54ა-ში მდებარე ავტოგასამართ სადგურზე – ერთი მარიგებელი სვეტი) საგადასახადო ორგანოს ლუქით არ იყო დალუქული. ეს სვეტები სანჯავის მისაწოდებლად არ გამოიყენებოდა.

6. სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ ქმედება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-9 ნაწილით გათვალისწინებულ სამართალდარღვევად რომ დაკვალიფიცირდეს, სახეზე უნდა იყოს ავტოგასამართ სადგურში დაულუქავი მარიგებელი სვეტით სანჯავის გაცემის დადასტურებული ფაქტები, ანუ, ადმინისტრაციულმა ორგანომ მხოლოდ იმაზე კი არ უნდა გააკეთოს მითითება, რომ ასეთი სვეტი სადგურში განთავსებულია, არამედ უნდა დაადასტუროს, რომ სუბიექტი ასეთი მარიგებელი სვეტით ეწევა საქმიანობას, რაც იმას ნიშნავს, რომ დაულუქავი მარიგებელი სვეტიდან სანჯავის გაცემა უნდა ხდებოდეს.

7. სასამართლოს მითითებით, როგორც სააპელაციო სასამარ-

თლოს მთავარ სხდომაზე გამოიკვია, არ განხორციელებულა საკონტროლო შესყიდვა, რომლითაც დადასტურდებოდა ასეთი სვეტიდან საქმიანობა (საწვავის გაცემა), ამასთან, არ შემოწმებულა, ეს სვეტები მიერთებული იყო თუ არა საწვავის წყაროს და არსებობდა მაღალი ალბათობა იმისა, რომ მათგან, იმ მომენტში თუ არა, სხვა დროს შესაძლოა, განხორციელებულიყო საწვავის გაცემა, ანუ ადგილი ჰქონდა საქმიანობას, რაც მოგვცემდა ამ მუხლით გათვალისწინებული ქმედების კვალიფიკაციას.

8. სააპელაციო პალატის გადაწყვეტილება სსიპ შემოსავლების სამსახურმა საკასაციო წესით გაასაჩივრა მისი გაუქმებისა და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღების მოთხოვნით.

8.1. კასატორის მტკიცებით, სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა და არასწორად განმარტა საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-9 ნაწილი. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით დამტკიცებული „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის“ 23-ე მუხლის მე-5 პუნქტის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს ლუქებით დალუქვას ექვემდებარება ყველა მარიგებელი სვეტი, მიუხედავად იმისა, გამოიყენება თუ არა ეს სვეტი საწვავის მისაწოდებლად.

სამოტივაციო ნაწილი:

9. საკასაციო სასამართლომ განიხილა საკასაციო საჩივარი, შეისწავლა საქმის მასალები, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ფაქტობრივ-სამართლებრივი დასაბუთებულობა და მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

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

11. სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 407-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლოს მიერ დამტკიცებულად ცნობილი ფაქტობრივი გარემოებები სავალდებულოა

საკასაციო სასამართლოსათვის, თუ წამოყენებული არ არის დასაშვები და დასაბუთებული პრეტენზია (შედავება).

12. „დასაშვები და დასაბუთებული პრეტენზია“ გულისხმობს მხარის მითითებას საპროცესო-სამართლებრივ დარღვევებზე, რასაც შედეგად ფაქტობრივი გარემოებების არასწორად დადგენა მოჰყვა. განსახილველ შემთხვევაში, ამგვარი შედავება წარმოდგენილი არ ყოფილა, შესაბამისად, საკასაციო სასამართლო ხელმძღვანელობს სააპელაციო სასამართლოს მიერ დადგენილი შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებებით:

12.1. შპს „...“ კუთვნილ ავტოგასამართ სადგურებში რამდენიმე მარიგებელი სვეტი (თბილისში, ..., ... საავტომობილო გზაზე მდებარე ავტოგასამართ სადგურზე – ორი მარიგებელი სვეტი, ხოლო თბილისში, ... 54ა-ში მდებარე ავტოგასამართ სადგურზე – ერთი მარიგებელი სვეტი) საგადასახადო ორგანოს ლუქით არ იყო დალუქული. ეს სვეტები საწვავის მისაწოდებლად არ გამოიყენებოდა.

12.2. 2014 წლის 31 იანვრის №5385 ბრძანების საფუძველზე, საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის უფლებამოსილმა თანამშრომლებმა შპს „...“ ავტოგასამართი სადგური დაათვალიერეს, რის შედეგად დადგინდა, რომ შპს „...“ კუთვნილ ავტოგასამართ სადგურზე (მისამართი: თბილისი, ..., ... საავტომობილო გზა, ობიექტის სარეგისტრაციო ნომერი №...) ოთხი მარიგებელი სვეტიდან ორი მარიგებელი სვეტის მადოზირებელ და მრიცხველ მექანიზმებზე დადებული იყო საგადასახადო ორგანოს მიერ გაცემული ლუქი, ხოლო ორი მარიგებელი სვეტი არ იყო დალუქული. აღნიშნულ ფაქტთან დაკავშირებით შედგა №063587 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი და შპს „...“, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-9 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევისათვის, დაეკისრა ჯარიმა – 1500 ლარი;

12.3. 2014 წლის 31 იანვრის №5385 ბრძანების საფუძველზე, საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის უფლებამოსილმა თანამშრომლებმა შპს „...“ კუთვნილი ავტოგასამართი სადგური დაათვალიერეს, რის შედეგად დადგინდა, რომ შპს „...“ კუთვნილ ობიექტზე (მისამართი: თბილისი, ... 54ა, ობიექტის სარეგისტრაციო ნომერი №...) სამი მარიგებელი სვეტიდან ორი მარიგებელი სვეტის მადოზირებელ და მრიცხველ მექანიზმებზე დადებული იყო საგადასახადო ორგანოს ლუქი, ხოლო ერთი მარიგებელი სვეტი არ იყო დალუქული საგადასახადო ორგანოს ლუქით. აღნიშნულ ფაქტთან დაკავშირებით შედგა №063588 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი და შპს „...“, საქართვე-

ლოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-9 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევისათვის, დაეკისრა ჯარიმა – 1500 ლარი.

13. საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ არასწორად განმარტა საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-9 ნაწილი.

14. აღნიშნული ნორმის თანახმად, ავტოგასამართ ან/და აირგასამართ ან/და აირსავსებ საკომპრესორო სადგურში მადოზირებელ ან/და მრიცხველ მექანიზმზე საგადასახადო ორგანოს ლუქის არქონა ან დაზიანებული ლუქის ქონა – იწვევს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას 1 500 ლარის ოდენობით.

15. საკასაციო სასამართლო არ ეთანხმება სააპელაციო სასამართლოს მტკიცებას, რომ ამ მუხლით განსაზღვრული საგადასახადო სამართალდარღვევის შემადგენლობა არსებობს, თუ დაულუქავი მექანიზმიდან ხდება სანვავის გაცემა. საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ, მითითებული ნორმის საფუძველზე, სამართალდარღვევას წარმოადგენს თავისთავად მადოზირებელ სვეტზე ლუქის არქონა, ანუ, დაულუქავი მექანიზმიდან სანვავის გაცემის რისკის შექმნა. სააპელაციო სასამართლოს მითითების საპირისპიროდ, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ამ შემთხვევაში, მაკონტროლებელი ორგანო არ არის ვალდებული, განხორციელოს საკონტროლო შესყიდვა, რომლითაც დადასტურდებოდა ასეთი სვეტიდან საქმიანობა (სანვავის გაცემა), ან საგანგებოდ შეამოწმოს, ეს სვეტები მიერთებული იყო თუ არა სანვავის წყაროსთან. გარდა ამისა, სააპელაციო სასამართლომ, როცა დაადგინა, რომ სადავო სვეტებიდან სანვავი არ გაიცემოდა, გამოიყენა მტკიცებულებები, რომლებიც 2014 წლის მდგომარეობას არ ასახავდა.

16. საკასაციო სასამართლო ეთანხმება კასატორს, რომ სააპელაციო სასამართლოს უნდა გამოეყენებინა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით დამტკიცებული „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის“ 23-ე მუხლის მე-5 პუნქტი, რომლის თანახმადაც, საგადასახადო ორგანოს ლუქებით დალუქვას ექვემდებარება ყველა მარიგებელი სვეტი, მიუხედავად იმისა, გამოიყენება თუ არა ეს სვეტი სანვავის მისაწოდებლად.

17. საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საგადასახადო

კოდექსის 281.9 მუხლი სწორედ ამ ნორმასთან ერთობლივად უნდა განიმარტოს. აღნიშნული წესის საფუძველზე, სავალდებულოა ლუქის დადება იმ მარიგებელ სვეტებზეც, რომლებიც სანვაგის გასაცემად არ გამოიყენება და შესაძლოა, მომავალშიც არ იქნეს გამოყენებული.

18. ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა და არასწორად განმარტა კანონი, ამდენად, გასაჩივრებული გადაწყვეტილება იურიდიულად დაუსაბუთებელია. ეს გარემოება კი, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, გადაწყვეტილების გაუქმების აბსოლუტური საფუძველია.

19. სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლის თანახმად, საკასაციო სასამართლო თვითონ მიიღებს გადაწყვეტილებას საქმეზე, თუ არ არსებობს ამ კოდექსის 412-ე მუხლით გათვალისწინებული გადაწყვეტილების გაუქმებისა და საქმის სააპელაციო სასამართლოში ხელახლა განსახილველად დაბრუნების საფუძველები. განსახილველ შემთხვევაში, საკასაციო სასამართლო უფლებამოსილია, თავად მიიღოს გადაწყვეტილება.

20. საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ 2014 წლის 6 თებერვლის №063587 და №063588 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმები კანონიერია.

21. რაც შეეხება მოსარჩელის მტკიცებას, რომ ჯარიმის სახით 100 ლარი უნდა დაკისრებოდა და არა 1500, საკასაციო სასამართლო ეთანხმება მითითებას, რომ სახეზე არ იყო ამავე კოდექსის 291-ე მუხლის გამოყენების წინაპირობა, რომელიც ითვალისწინებს ამ კოდექსით გათვალისწინებული ვალდებულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში პირის 100 ლარით დაჯარიმების შესაძლებლობას მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც ვალდებულების შეუსრულებლობის გამო ამავე კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა, მაგრამ არ არის განსაზღვრული ჯარიმის კონკრეტული ოდენობა. განსახილველ შემთხვევაში, სახეზეა საგადასახადო კოდექსის 281.9 მუხლის მოთხოვნების დარღვევა, რომელიც კონკრეტულ ჯარიმას ითვალისწინებს.

22. საკასაციო სასამართლო არ იზიარებს მოსარჩელის მტკიცებას საგადასახადო კოდექსის 270-ე მუხლის მე-3 ნაწილის გამოყენების თაობაზე. აღნიშნული ნორმის თანახმად, ერთი და იმავე საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს არ შე-

იძლება დაეკისროს სხვადასხვა პასუხისმგებლობა ან განმეორებით დაეკისროს პასუხისმგებლობა. საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქმეში წარმოდგენილი 2014 წლის 6 თებერვლის №063587 და №063588 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმებით ირკვევა, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევები შპს „...“ ორ სხვადასხვა ობიექტზე არის გამოვლენილი, შესაბამისად, მოსარჩელე მხარის მიერ ადგილი აქვს ორ, ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელი სამართალდარღვევის ჩადენას.

23. ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება უნდა გაუქმდეს და საქმეზე მიღებული ახალი გადაწყვეტილებით შპს „...“ სარჩელი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

გ ა დ ა ნ ყ ვ ი ტ ა :

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 24 ნოემბრის გადაწყვეტილება და საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. შპს „...“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს;
4. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

**საგადასახადო სამართალდარღვევის გამომწვევი
დაკისრებული ჯარიმის შემცირება**

**გადაწყვეტილება
საქართველოს სასჯელით**

№ბს-116-115(3კ-16)

1 ნოემბერი, 2016 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ადმინისტრაციული აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2014 წლის 31 დეკემბერს შპს „...“ წარმომადგენელმა თ. ნ-ემ სარჩელი შეიტანა თბილისის საქალაქო სასამართლოში სსიპ შემოსავლების სამსახურის, იმავე სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წინააღმდეგ, რომლითაც მოითხოვა საბაჟო დეპარტამენტის 2014 წლის 4 ივნისის საგადასახადო სამართალდარღვევის №EL025087 ოქმის ბათილად ცნობა; ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 5 დეკემბრის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა; სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 26 აგვისტოს №38243 ბრძანების იმ ნაწილის ბათილად ცნობა, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა შპს „...“ საჩივარი და №EL025087 ოქმი დარჩა ძალაში, ხოლო №EL025084, №EL025085 და №EL025086 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმებთან დაკავშირებით – ყოველი სამართალდარღვევა – საგადასახადო ორგანოს თანხმობის გარეშე ლუქის ახსნა – განხილული იქნა როგორც პირველი შემთხვევა და კომპანიის ქმედება გადაკვლიფიცირდა საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-2 ნაწილით.

სარჩელი ეფუძნებოდა იმ გარემოებებს, რომ 2014 წლის 4 ივნისს საბაჟო დეპარტამენტმა შეამოწმა შპს „...“ საქმიანობა, რის შედეგადაც დადგინდა, რომ 26 მაისს კომპანიის საბაჟო სან-ყოფში დაიტვირთა ტრანზიტის სასაქონლო ოპერაციისათვის განკუთვნილი 13-ვაგონიანი სარკინიგზო შემადგენლობა საქონლით – რეაქტიული სანვავი. 4 ვაგონზე, საბაჟო ორგანოს თანხმობის გარეშე, ახსნილი იყო თანმხლებ დოკუმენტებში მითი-

თებული ლუქები. საბაჟო სამსახურმა აღნიშნული სამართალ-დარღვევის გამო შეადგინა 5 ოქმი და კომპანიას დააკისრა 5 სხვადასხვა სანქცია, კერძოდ, ოთხივე ვაგონზე ლუქის არ არსებობა შეფასდა როგორც სანებართვო პირობების დარღვევა სკ-ის 290-ე მუხლის პირველი ნაწილით. იგივე სამართალდარღვევა შეფასდა ასევე საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის დარღვევად. ერთ ვაგონზე სანყოფი დაჯარიმდა 289-ე მუხლის მე-2 ნაწილით 5000 ლარით, ხოლო დარჩენილ სამ ვაგონზე კომპანია დაჯარიმდა 289-ე მუხლის მე-3 ნაწილის საფუძველზე. შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 26 აგვისტოს №38243 ბრძანებით კომპანიის საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ – ყოველი სამართალდარღვევა, საგადასახადო ორგანოს თანხმობის გარეშე ლუქის ახსნა – განხილული იქნა როგორც პირველი შემთხვევა და სამართალდარღვევის ოქმებით შეფარდებული სანქციები გადაკვალიფიცირდა საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-2 ნაწილით. დანარჩენ ნაწილში საჩივარი დარჩა განუხილველი. შემოსავლების სამსახურმა ძალაში დატოვა №EL025087 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რომლითაც კომპანიას დაეკისრა სანებართვო პირობების დარღვევისათვის გათვალისწინებული სანქცია – ჯარიმა 4000 ლარი. დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა და ძალაში დარჩა შემოსავლების სამსახურის ბრძანება.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2015 წლის 8 მაისის განჩინებით შპს „...“ სარჩელი განსახილველად გადაეგზავნა განსჯად – ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2015 წლის 14 აგვისტოს გადაწყვეტილებით შპს „...“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

აღნიშნული გადაწყვეტილება მოსარჩელემ სააპელაციო წესით გაასაჩივრა.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 1 დეკემბრის გადაწყვეტილებით შპს „...“ სააპელაციო საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა; გაუქმდა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2015 წლის 14 აგვისტოს გადაწყვეტილება; შპს „...“ სარჩელი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის მიერ შედგენილი 04.06.2014 წლის №EL025087 სამართალდარღვევის ოქმი და ამ ნაწილში (№EL025087 ოქმის) შპს „...“ საჩივართან დაკავშირებით მიღებული სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 26 აგვისტოს №38243 გადაწყვეტილება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტ-

ტროს დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 5 დეკემბრის განწყვეტილება; დანარჩენ ნაწილში შპს „...“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

სააპელაციო სასამართლომ დადგინებულ შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები მიიჩნია:

1. 2014 წლის 26 მაისს შპს „...“ საბაჟო საწყობში ტრანზიტის სასაქონლო ოპერაციისთვის განკუთვნილი რეაქტიული საწვავით დაიჭირთა 13-ვაგონიანი სარკინიგზო შემადგენლობა, რაზეც გამოიწერა აღრიცხვის მოწმობა №...;

2. 2014 წლის 4 ივნისს, სარკინიგზო ვაგონების გადამონმებისას გაირკვა, რომ აღრიცხვის მოწმობაში მითითებული ვაგონების ნაწილი №..., №..., №..., №... არ იყო გაყვანილი საბაჟო საწყობის ტერიტორიიდან. შემონმებით ასევე დადგინდა, რომ ოთხივე ვაგონზე მოცილებული იყო სატრანსპორტო ზედნადებებში მითითებული იდენტიფიკაციის საშუალებები, რასთან დაკავშირებითაც, შპს „...“ მიმართ შედგა №EL025083, №EL025084, №EL025085 და №EL025086 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმები, კერძოდ, სამართალდარღვევის ოქმი №EL0250863 შედგა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე (ჯარიმა 5 000 ლარი), საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმები: №EL025084, №EL025085, №EL025086 შედგა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-3 ნაწილის საფუძველზე, რომელიც ითვალისწინებს ჯარიმას 10 000 ლარს ოდენობით, ხოლო სამართალდარღვევის ოქმი №EL025087 შედგა საგადასახადო კოდექსის 290-ე მუხლის პირველი ნაწილის საფუძველზე, რომელიც ითვალისწინებს ჯარიმას 4000 ლარის ოდენობით (სანქციები მითითებულია სამართალდარღვევის ოქმების შედგენის დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი რედაქციით);

3. 2014 წლის 20 ივნისს შპს „...“ სამართალდარღვევის ოქმები: №EL025084, №EL025085, №EL025086 და №EL025087 გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭოში, რომელმაც, 2014 წლის 26 აგვისტოს №38243 ბრძანებით, საჩივარი დააკმაყოფილა ნაწილობრივ, მედიაციის საბჭომ მიიჩნია, რომ №EL025084, №EL025085, №EL025086 ოქმებში აღწერილი ქმედებები ჩადენილი იყო ერთმანეთის მიყოლებით, ყოველი შემდეგი დარღვევა არ იყო ჩადენილი წინა სამართალდარღვევის გამოვლენის შემდეგ, ისინი ერთდროულად გამოვლინდა, რის გამოც №EL025084, №EL025085, №EL025086 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმებთან დაკავშირებით ყოველი სამართალდარღვევა – საგადასახადო ორგანოს თანხმობის გარეშე

ლუქის ახსნა – განხილული იქნა როგორც პირველი შემთხვევა და აღნიშნული სამართალდარღვევის ოქმებით შეფარდებული სანქციები გადაკვლიფიცირდა სკ-ის 289-ე მუხლის მე-2 ნაწილზე. №EL025087 სამართალდარღვევის ოქმთან დაკავშირებით კი შემოსავლების სამსახურმა მიუთითა, რომ შპს „...“ მხრიდან ადგილი ჰქონდა საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 5 იანვრის №9 დადგენილებით დამტკიცებული „საწყობისა და თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტის საქმიანობის ნებართვის გაცემის წესების“ მე-7 მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული სანებართვო პირობის დარღვევას, ნებართვის მფლობელი ვალდებულია: ა) დაიცვას საწყობის შექმნის პირობები და შეასრულოს საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნები; ბ) ხელი არ შეუშალოს სახელმწიფო კონტროლის განხორციელებას, შესაბამისად, ვინაიდან ნებართვის მფლობელია ვალდებული დაიცვას სანებართვო პირობები, ხოლო ამ პირობების დარღვევისათვის საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილია პასუხისმგებლობა.

4. მედიაციის საბჭომ მიიჩნია, რომ №EL025087 სამართალდარღვევის ოქმი იყო კანონიერი და იგი არ გააუქმა, თუმცა, ამ მოთხოვნასთან დაკავშირებით, შემოსავლების სამსახურის №38243 ბრძანების სარეზოლუციო ნაწილით საჩივარი დარჩა განუხილველი;

5. სააპელაციო სასამართლოს სხდომაზე შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა განმარტა, რომ №EL025087 სამართალდარღვევის ოქმის ნაწილშიც შემოსავლების სამსახურმა არსებითად იმსჯელა თავის გადაწყვეტილებაში (№38243 ბრძანებაში), რაც ასახულია კიდევც ხსენებული აქტის სამოტივაციო ნაწილში, თუმცა სარეზოლუციო ნაწილში საჩივრის განუხილველად დატოვების შესახებ მითითება წამოადგენს ტექნიკურ შეცდომას.

6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 26 აგვისტოს №38243 ბრძანება მოსარჩელე კომპანიამ გაასაჩივრა ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში, რომელმაც 2014 წლის 5 დეკემბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დააკმაყოფილა. დავების განხილვის საბჭო დაეთანხმა შემოსავლების სამსახურის №38243 ბრძანებაში გამოთქმულ მოსაზრებებს და დამატებით მიუთითა, რომ ვინაიდან საბაჟო საწყობის ტერიტორიაზე განთავსებულ საქონელზე იდენტიფიკაციის საშუალებების მოხსნა/მოცილებამ შექმნა საწყობში არსებული საქონლის უკანონოდ განკარგვის შესაძლებლობა, რაც დაუშვებელი იყო „საწყობისა და თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტის საქმიანობის ნებართვის გაცემის წესის შესახებ ინსტრუქციის“ მე-

7 მუხლის „გ“ ქვეპუნქტით, სახეზე იყო მომჩივნის მიერ საბაჟო საწყობის სანებართვო პირობების დარღვევა.

სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის 207-ე მუხლის „მ“ ქვეპუნქტით საქონლის მფლობელი განმარტებულია როგორც პირი, რომელიც საქართველოს საბაჟო საზღვრის გადაკვეთასთან დაკავშირებულ ოპერაციებში არის საქონლის მესაკუთრე, ან რომელსაც აქვს საქონლის განკარგვის მსგავსი უფლება, ან რომლის ფიზიკური კონტროლის ქვეშაც არის საქონელი. ამდენად, მოსარჩელე გადასახადის გადამხდელი წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული დარღვევის სუბიექტს. 207-ე მუხლის „რ“ ქვეპუნქტით, სატრანსპორტო საშუალება არის საავტომობილო, საჰაერო, საზღვაო და სარკინიგზო სატრანსპორტო საშუალება, აგრეთვე ელექტროგადამცემი ხაზი, მილსადენი, კონტინერი, მისაბმელი, ნახევარმისაბმელი და ნებისმიერი სხვა საშუალება, რომლებიც გამოიყენება მგზავრთა გადაყვანისათვის ან/და საქონლის გადაზიდვისათვის.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე განმარტა, რომ საქართველოს საბაჟო საზღვრის გადამკვეთი სატრანსპორტო საშუალება, რომლითაც ხორციელდება საქონლის გატანა, ექვემდებარება ნიშანდებას. იდენტიფიკაციის საშუალების გამოყენების მიზანს კი წარმოადგენს საქონლის შემდგომი იდენტიფიკაცია ან/და სატრანსპორტო საშუალების ხელშეუხებლობის უზრუნველყოფა. ამდენად, გამოყენების სპეციფიკიდან გამომდინარე, თითოეულ საშუალებას – ლუქს, პლომბს და ა.შ დამოუკიდებლად წაეყენება კანონით გათვალისწინებული მოთხოვნები მათი დამზადებისას, გამოყენების/დადებისას და მოხსნისას; ამდენად, იდენტიფიკაციის საშუალების ცალკე ერთეული მკაცრ აღრიცხვას დაქვემდებარებულია და საგადასახადო ორგანოს თანხმობის გარეშე მათი მოხსნა/მოცილება ან/და სხვაგვარად გაუვარგისება/ განადგურება, ნიშანდებულ სატრანსპორტო საშუალებაში ან საბაჟო კონტროლის ზონაში არსებულ შენობა-ნაგებობაში შეღწევისათვის – დამოუკიდებელ შემთხვევად განიხილება.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ შპს „...“ მიმართ №EL025087 სამართალდარღვევის ოქმი შედგენილია კანონის მოთხოვნათა დარღვევით და კომპანიას არ ჩაუდენია საგადასახადო კოდექსის 290-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებულ ქმედება – საბაჟო საწყობის მიერ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი სანებართვო პირობების დარღვევა.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ საქართველოს მთავრობის 05.01.2011 წლის №9 დადგენილებით დამტკიცებული „საწყობისა და თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტის საქმიანობის ნებართვების გაცემის წესების შესახებ ინსტრუქციის“ მე-2 მუხლის „ზ“ ქვეპუნქტით, „სანებართვო პირობები“ განმარტებულია, როგორც „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონითა და ინსტრუქციით დადგენილი მოთხოვნებისა და ინფორმაციის ნუსხა, რომელსაც უნდა აკმაყოფილებდეს ნებართვის მაძიებელი ნებართვის მისაღებად ან/და ნებართვით განსაზღვრული საქმიანობის განხორციელებისას. „მ“ ქვეპუნქტით, „საწყობი“ ნიშნავს, საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე არსებული, ამ ინსტრუქციის II თავით დადგენილი სანებართვო პირობების შესაბამისად, ტერიტორიულად განცალკევებული შენობა-ნაგებობების ან/და მიწის ნაკვეთისაგან შემდგარ ტერიტორიას, რომლის ფარგლებშიც ხორციელდება ან განხორციელდება ნებართვით განსაზღვრული საქმიანობა. აღნიშნული ტერიტორია უნდა იყოს ერთიანი. მე-7 მუხლის მიხედვით, საწყობის საქმიანობის ნებართვის მფლობელი ნებართვის მოქმედების მთელი ვადის განმავლობაში ვალდებულია: ა) დაიცვას საწყობის შექმნის პირობები და შეასრულოს საგადასახადო ორგანოების მოთხოვნები; ბ) ხელი არ შეუშალოს სახელმწიფო კონტროლის განხორციელებას; გ) გამორიცხოს საწყობში არსებული საქონლის უკანონოდ განკარგვის შესაძლებლობა. განსახილველ შემთხვევაში, მოსარჩელე კომპანია დაჯარიმებულია საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული დარღვევის გამო – ნიშანდებულ სატრანსპორტო საშუალებაში შესაღწევად იდენტიფიკაციის საშუალების მოხსნა/მოცილებისათვის საგადასახადო ორგანოს თანხმობის გარეშე და იმავდროულად მის მიმართ შედგენილია სამართალდარღვევის ოქმი საბაჟო საწყობის სანებართვო პირობის შეუსრულებლობისათვის (სკ-ის 290.1 მუხლი) – იმის გამო, რომ მან არ გამორიცხა საქონლის უკანონოდ განკარგვის შესაძლებლობა.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონის 24-ე მუხლის 33-ე პუნქტზე, ასევე იმავე კანონის 34-ე მუხლზე, რომელიც განსაზღვრავს პასუხისმგებლობას სანებართვო პირობების დარღვევისათვის და დამატებით ითვალისწინებს მითითებისა და ვადის განსაზღვრას ნებართვის მფლობელისათვის სანებართვო პირობების დასაკმაყოფილებლად.

სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა, რომ ოქმის შემდგენს

არ მიუცია რაიმე მითითება „საწყობისათვის“ რა კონკრეტული ღონისძიებები უნდა განეხორციელებია მომავალში სანებართვო პირობა რომ შესრულებულად მიეჩნიათ, რაც კიდევ ერთხელ მოწმობს იმას, რომ დარღვევად ჩაითვალა მხოლოდ იდენტიფიკაციის საშუალების (ლუქის) მოხსნა/მოცილება სატრანსპორტო საშუალებაზე საგადასახადო ორგანოს თანხმობის გარეშე.

სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა აპელანტის მოსაზრება, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-2 ნაწილი საქონლის უკანონოდ განკარგვის საფრთხის თავიდან აცილებას ემსახურება და ადგენს სანქციას იდენტიფიკაციის საშუალებების მოხსნა/მოცილებაზე, რაც გამოყენებულია კიდევ შპს „...ს“ მიმართ, ხოლო საგადასახადო კოდექსის 290-ე მუხლით დადგენილია სანქცია სანებართვო პირობების შეუსრულებლობისათვის და მასში არ მოიაზრება ისეთი ქმედება, რისთვისაც კანონით ცალკე არის დადგენილი პასუხისმგებლობა, მით უფრო, რომ 289-ე მუხლის მე-2 ნაწილის სანქცია – 290-ე მუხლის პირველ ნაწილზე მკაცრია. კომპანიის მიმართ ერთი და იმავე ქმედებისათვის ორი სხვადასხვა ნორმის საფუძველზე იქნა გამოყენებული ადმინისტრაციული სახდელი, რაც ეწინააღმდეგება საგადასახადო კოდექსის 270-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მოთხოვნას.

სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საკასაციო წესით ორივე მხარემ გაასაჩივრა.

შპს „...“ საკასაციო საჩივრით ითხოვს სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში გაუქმებას და ახალი გადაწყვეტილების მიღებას.

კასატორის მტკიცებით, სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი, რომელიც პასუხისმგებლობიდან გათავისუფლების საფუძველს წარმოადგენს. ლუქის მოხსნა მოხდა ტვირთის მფლობელის მოთხოვნით, ვინაიდან ტვირთის ხარისხის ერთ-ერთი მაჩვენებელი არ შეესაბამებოდა საერთაშორისო სტანდარტებს. კომპანიის თანამშრომლებმა დაუშვეს სურვიერული კომპანია ვაგონებთან და მოხსნეს ლუქები საგადასახადო ორგანოს თანხმობის გარეშე.

კასატორის მოსაზრებით, სასამართლომ არასწორად განმარტა კანონი, რამაც გამოიწვია შპს „...“ უსაფუძვლო სანქციების დაკისრება, კერძოდ, ერთ ვაგონზე იდენტიფიკაციის საშუალებების არარსებობის გამო, საწყობს დაეკისრა საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული სან-

ქცია (5 000 ლარი), ხოლო დანარჩენ სამ ვაგონზე იმავე საშუალებების არარსებობის გამო კომპანიას დაეკისრა სამართალდარღვევის განმეორებით ჩადენისათვის დადგენილი სანქცია (თითოეულ ვაგონზე 10 000 ლარი). შემოსავლების სამსახურმა გაიზიარა კომპანიის საჩივარში მითითებული მსჯელობა განმეორებით ჩადენილ სამართალდარღვევებთან მიმართებაში, თუმცა თავად არასწორი შეფასება მისცა სამართალდარღვევას და თითოეულ ვაგონზე იდენტიფიკაციის საშუალებების მოხსნა განიხილა ცალ-ცალკე სამართალდარღვევად.

შემოსავლების სამსახურმა მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 207-ე მუხლის „რ“ ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმადაც, სატრანსპორტო საშუალება არის საავტომობილო, საჰაერო, საზღვაო და სარკინიგზო სატრანსპორტო საშუალება, ასევე ელექტროგადამცემი ხაზი, მილსადენი, კონტეინერი, მისაბმელი, ნახევრადმისაბმელი და ნებისმიერი სხვა საშუალება, რომლებიც გამოიყენება მგზავრთა გადაყვანისთვის და საქონლის გადაზიდვისთვის. შემოსავლების სამსახური ეყრდნობა რა ზემოაღნიშნულ განმარტებას, სარკინიგზო სატრანსპორტო საშუალებაში მოიაზრებს 13 ვაგონიანი შემადგენლობის ცალკეულ ვაგონს, რაც არასწორია, ვინაიდან საგადასახადო კოდექსის 207-ე მუხლი მიუთითებს: „ამ კარში გამოყენებულ ტერმინებს აქვს შემდეგი მნიშვნელობა“. 207-ე მუხლი შედის საგადასახადო კოდექსის მე-10 კარში, ხოლო 289-ე მუხლი ეკუთვნის საგადასახადო კოდექსის მე-13 კარს. ამ შემთხვევაში სატრანსპორტო საშუალება უნდა განიმარტოს კანონმდებლის მიზნისა და ნორმის შინაარსის გათვალისწინებით, კერძოდ, კანონმდებელი სამართალდარღვევად განიხილავს იდენტიფიკაციის საშუალებების მოხსნას სატრანსპორტო საშუალებაზე. საბაჟო საწყობის ტერიტორიაზე შემოსული 13-ვაგონიანი სარკინიგზო შემადგენლობა, რომელშიც ასხია იდენტური საქონელი, რომელზეც გაცემულია ერთი აღრიცხვის მონმობა და მითითებული აქვს ერთი გამწევი ძალა განხილულ უნდა იქნეს ერთ სატრანსპორტო საშუალებად.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის შესწავლის, საკასაციო საჩივრის განხილვის შედეგად მიიჩნევს, რომ შპს „...“ საკასაციო საჩივარი ნაწილობრივ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები მიიჩნია:

1. 2014 წლის 26 მაისს შპს „...“ საბაჟო სანყოფილეში ტრანზიტის სასაქონლო ოპერაციისთვის განკუთვნილი რეაქტიული სანვა-ვით დაიტვირთა 13-ვაგონიანი სარკინიგზო შემადგენლობა, რა-ზეც გამოინერა აღრიცხვის მონომობა №...;

2. 2014 წლის 4 ივნისს, სარკინიგზო ვაგონების გადამონმე-ბისას გაირკვა, რომ აღრიცხვის მონომობაში მითითებული ვაგო-ნების ნაწილი №..., №..., №..., №... არ იყო გაყვანილი საბაჟო სან-ყოფის ტერიტორიიდან. შემონმებით ასევე დადგინდა, რომ ოთ-ხივე ვაგონზე მოცილებული იყო სატრანსპორტო ზედნადებებ-ში მითითებული იდენტიფიკაციის საშუალებები, რასთან დაკავ-შირებითაც, შპს „...“ მიმართ შედგა №EL025083, №EL025084, №EL025085 და №EL025086 საგადასახადო სამართალდარღვე-ვის ოქმები, კერძოდ, სამართალდარღვევის ოქმი №EL0250863 შედგა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე (ჯარიმა 5 000 ლარი), საგადასახა-დო სამართალდარღვევის ოქმები: №EL025084, №EL025085, №EL025086 შედგა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-3 ნაწილის საფუძველზე, რომელიც ითვალისწი-ნებს ჯარიმას 10 000 ლარს ოდენობით, ხოლო სამართალდარ-ღვევის ოქმი №EL025087 შედგა საგადასახადო კოდექსის 290-ე მუხლის პირველი ნაწილის საფუძველზე, რომელიც ითვალის-წინებს ჯარიმას 4000 ლარის ოდენობით (სანქციები მითითებუ-ლია სამართალდარღვევის ოქმების შედგენის დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი რედაქციით);

3. 2014 წლის 20 ივნისს შპს „...“ სამართალდარღვევის ოქმე-ბი: №EL025084, №EL025085, №EL025086 და №EL025087 გაასა-ჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭოში, რო-მელმაც, 2014 წლის 26 აგვისტოს №38243 ბრძანებით, საჩივარი დააკმაყოფილა ნაწილობრივ, მედიაციის საბჭომ მიიჩნია, რომ №EL025084, №EL025085, №EL025086 ოქმებში აღწერილი ქმე-დებები ჩადენილი იყო ერთმანეთის მიყოლებით, ყოველი შემ-დეგი დარღვევა არ იყო ჩადენილი წინა სამართალდარღვევის გამოვლენის შემდეგ, ისინი ერთდროულად გამოვლინდა, რის გამოც №EL025084, №EL025085, №EL025086 საგადასახადო სა-მართალდარღვევის ოქმებთან დაკავშირებით ყოველი სამარ-თალდარღვევა – საგადასახადო ორგანოს თანხმობის გარეშე ლუქის ახსნა – განხილული იქნა როგორც პირველი შემთხვევა და აღნიშნული სამართალდარღვევის ოქმებით შეფარდებული სანქციები გადაკვლიფიცირდა სკ-ის 289-ე მუხლის მე-2 ნაწილ-ზე. №EL025087 სამართალდარღვევის ოქმთან დაკავშირებით კი შემოსავლების სამსახურმა მიუთითა, რომ შპს „...“ მხრიდან

ადგილი ჰქონდა საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 5 იანვრის №9 დადგენილებით დამტკიცებული „საწყობისა და თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტის საქმიანობის ნებართვის გაცემის წესების“ მე-7 მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული სანებართვო პირობის დარღვევას, ნებართვის მფლობელი ვალდებულია: ა) დაიცვას საწყობის შექმნის პირობები და შეასრულოს საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნები; ბ) ხელი არ შეუშალოს სახელმწიფო კონტროლის განხორციელებას, შესაბამისად, ვინაიდან ნებართვის მფლობელია ვალდებული დაიცვას სანებართვო პირობები, ხოლო ამ პირობების დარღვევისათვის საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილია პასუხისმგებლობა.

4. მედიაციის საბჭომ მიიჩნია, რომ №EL025087 სამართალდარღვევის ოქმი იყო კანონიერი და იგი არ გააუქმა, თუმცა, ამ მოთხოვნასთან დაკავშირებით, შემოსავლების სამსახურის №38243 ბრძანების სარეზოლუციო ნაწილით საჩივარი დარჩა განუხილველი;

5. სააპელაციო სასამართლოს სხდომაზე შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა განმარტა, რომ №EL025087 სამართალდარღვევის ოქმის ნაწილშიც შემოსავლების სამსახურმა არსებითად იმსჯელა თავის გადაწყვეტილებაში (№38243 ბრძანებაში), რაც ასახულია კიდევ სხენებული აქტის სამოტივაციო ნაწილში, თუმცა სარეზოლუციო ნაწილში საჩივრის განუხილველად დატოვების შესახებ მითითება წარმოადგენს ტექნიკურ შეცდომას.

6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 26 აგვისტოს №38243 ბრძანება მოსარჩელე კომპანიამ გაასაჩივრა ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში, რომელმაც 2014 წლის 5 დეკემბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დააკმაყოფილა. დავების განხილვის საბჭო დაეთანხმა შემოსავლების სამსახურის №38243 ბრძანებაში გამოთქმულ მოსაზრებებს და დამატებით მიუთითა, რომ ვინაიდან საბაჟო საწყობის ტერიტორიაზე განთავსებულ საქონელზე იდენტიფიკაციის საშუალებების მოხსნა/მოცილება შექმნა საწყობში არსებული საქონლის უკანონოდ განკარგვის შესაძლებლობა, რაც დაუშვებელი იყო „საწყობისა და თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტის საქმიანობის ნებართვის გაცემის წესის შესახებ ინსტრუქციის“ მე-7 მუხლის „გ“ ქვეპუნქტით, სახეზე იყო მომჩივნის მიერ საბაჟო საწყობის სანებართვო პირობების დარღვევა.

ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოი-

ყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი.

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

კასატორს ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებების მიმართ ამგვარი პრეტენზია არ წარმოუდგენია.

საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს კასატორის მტკიცებას, რომ საბაჟო საწყობის ტერიტორიაზე შემოსული 13-ვაგონიანი სარკინიგზო შემადგენლობა, რომელზეც გაცემულია ერთი აღრიცხვის მონშობა და მითითებული აქვს ერთი გამწვევი ძალა, განხილულ უნდა იქნეს ერთ სატრანსპორტო საშუალებად.

საგადასახადო კოდექსის 207-ე მუხლის „მ“ ქვეპუნქტით, საქონლის მფლობელი განმარტებულია როგორც პირი, რომელიც საქართველოს საბაჟო საზღვრის გადაკვეთასთან დაკავშირებულ ოპერაციებში არის საქონლის მესაკუთრე, ან რომელსაც აქვს საქონლის განკარგვის მსგავსი უფლება, ან რომლის ფიზიკური კონტროლის ქვეშაც არის საქონელი. ამდენად, მოსარჩელე გადასახადის გადამხდელი წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული დარღვევის სუბიექტს. 207-ე მუხლის „რ“ ქვეპუნქტით, სატრანსპორტო საშუალება არის საავტომობილო, საჰაერო, საზღვაო და სარკინიგზო სატრანსპორტო საშუალება, აგრეთვე ელექტროგადამცემი ხაზი, მილსადენი, კონტეინერი, მისაბმელი, ნახევარმისაბმელი და ნებისმიერი სხვა საშუალება, რომლებიც გამოიყენება მგზავრთა გადაყვანისათვის ან/და საქონლის გადაზიდვისათვის.

საკასაციო სასამართლო ამ საკითხში სრულად იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს განმარტებას, რომ სადავო საკითხის გადასაწყვეტად – რამდენად უნდა ჩათვლილიყო თითოეულ ვაგონზე იდენტიფიკაციის საშუალების მოხსნა – დამოუკიდებელ სამართალდარღვევად, გასათვალისწინებელია შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2012 წლის 1 აგვისტოს №12858 ბრძანება „საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის შემოტანასთან/საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან გატანასთან და დეკლარირებასთან დაკავშირებული პროცედურების განხორციელების თაობაზე“. ბრძანების 1.1. მუხლით, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის შემოტანა/გატანის პროცესში

ივსება საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების აღრიცხვის მოწმობა, რომელსაც ენიჭება უნიკალური საიდენტიფიკაციო ნომერი. განსახილველ შემთხვევაში, 13-ვაგონიან სარკინიგზო შემადგენლობაზე, მართალია, გამოწერილია აღრიცხვის მოწმობა №... 26/05/2014წ, თუმცა, ეს გარემოება არ ადასტურებს კასატორის მოსაზრებას, რომ 4 ვაგონზე ლუქის მოხსნა – ერთ სამართალდარღვევას წარმოადგენს.

შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2012 წლის 1 აგვისტოს №12858 ბრძანების 1.9 მუხლით, ერთი მოწმობა გაიცემა მხოლოდ ერთ სასაქონლო პარტიაზე. 2.15 მუხლით, მოწმობის „გრაფა 25“ შეიცავს მონაცემებს „ტრანსპორტის სახეობის“ შესახებ და მასში მიეთითება მე-18 გრაფაში მითითებული სატრანსპორტო საშუალების კოდი კლასიფიკატორის მე-9 ნაწილის მიხედვით. განსახილველ შემთხვევაში, კლასიფიკატორის მე-9 ნაწილის შესაბამისად, ტრანსპორტის სახეს წარმოადგენდა სარკინიგზო ტრანსპორტი (კოდი 20). №12858 ბრძანების 2.12. მუხლით, „გრაფა 18“ „ა.ბ“ ქვეპუნქტი ითხოვს სარკინიგზო ტრანსპორტის შემთხვევაში – რკინიგზის ვაგონების რაოდენობის მითითებას. გარდა აღნიშნულისა, №12858 ბრძანებით განსაზღვრულია საქონლის ნიშანდება და იდენტიფიკაციის საშუალებები. 31.2 მუხლის მიხედვით, საქართველოს საბაჟო საზღვრის გადაკვეთი სატრანსპორტო საშუალება, რომლითაც ხორციელდება საქონლის გატანა, ექვემდებარება ნიშანდებას: ა) საბაჟო გამშვები პუნქტის მიერ, როდესაც: ა.ა) ექსპორტის სასაქონლო საბაჟო დეკლარაციის მიმართ გამოსაყენებელი საბაჟო კონტროლის ღონისძიების შერჩევა ხორციელდება საბაჟო გამშვებ პუნქტში; ა.ბ) საქონელი და ავტოსატრანსპორტო საშუალება ექსპორტის/რეექსპორტის განხორციელების მიზნით პირდაპირ წარედგინება საბაჟო გამშვებ პუნქტს. 26.1 მუხლით, საბაჟო ზედამხედველობის ნებისმიერ ეტაპზე, როდესაც არსებობს საქონლის ნიშანდების აუცილებლობა მისი შემდგომი იდენტიფიკაციისათვის ან/და საჭიროა საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ან/და შენობა-ნაგებობის ხელშეუხებლობის უზრუნველყოფა, ხორციელდება მათი ნიშანდება იდენტიფიკაციის საშუალებების გამოყენებით, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი თანამშრომლის მიერ. 27.1. მუხლით, იდენტიფიკაციის საშუალებებია (ნიშნებია): შტამპი, ბეჭედი, პლომბი, ლუქი, მწებავი ლენტი, ტომრები, შესაფუთი მასალები, ზონარი და სხვა, რომლებიც გამოყენების სპეციფიკიდან გამომდინარე, უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ ძირითად მოთხოვნებს: ა) უნდა იყოს მყარი და გამძლე დაზიანების მიმართ; ბ) შესაძლე-

ბელი უნდა იყოს მათი დადება მარტივად და სწრაფად; გ) შე-
საძლებელი უნდა იყოს მათი შემონემა და იდენტიფიკაცია; დ)
შეუძლებელი უნდა იყოს მათი მოხსნა ან მოცილება დაზიანე-
ბის, გატეხვის (თვალნათლივი ნიშნების) გარეშე; ე) უნდა იყოს
ერთჯერადი (გარდა მრავალჯერადი გამოყენების ლუქებისა)
და გააჩნდეს უნიკალური ნომერი (მრავალჯერადი გამოყენე-
ბის ლუქებს შესაძლებელია არ გააჩნდეს უნიკალური ნომერი);
ვ) უნდა იყოს იმგვარად კონსტრუირებული, რომ შეუძლებელი
იყოს მათი კოპირება, გაყალბება ან მეორადი გამოყენება, მათ-
ზე ქარხნული წესით უნდა იყოს აღნიშნული რეგისტრაციის უნი-
კალური ნომერი, სერია და ინიციალები. 7.3 მუხლით, იდენტი-
ფიკაციის საშუალებები (ნიშნები) ისე უნდა იქნეს დადებული,
რომ გამოირიცხოს დაუზიანებლად მისი მოხსნა/მოცილება და
შეუძლებელი იყოს საქონელთან მისვლა ან კვალის დატოვების
გარეშე სატრანსპორტო საშუალებაში ან შენობა-ნაგებობაში
უკანონო შეღწევა.

№12858 ბრძანების 32.1 მუხლით, (სადავო ოქმების შედგე-
ნის დროს მოქმედი რედაქცია) საგადასახადო ორგანოს უფლე-
ბამოსილი პირი ვალდებულია, საქონელზე ან/და სატრანსპორ-
ტო საშუალებაზე განხორციელებული ნიშანდების შესახებ მო-
ნაცემები დააფიქსიროს ელექტრონულად შევსებულ მოწმობა-
ში, ასევე თღ-ნიგნაკით გადაადგილების შემთხვევაში – TIR-
ნიგნაკის საქართველოს ტერიტორიაზე გამოსაყენებელ მოსა-
ხვე ფურცელსა და ყუაზე. 32.2 მუხლით, საქართველოს საბაჟო
ტერიტორიიდან საქონლის გატანის დროს, ასევე ტრანზიტისას
საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების საბაჟო გამშვებ
პუნქტში გამოცხადებისას, საგადასახადო ორგანოს უფლება-
მოსილი პირი საქონლის თანმხლებ დოკუმენტებთან ერთად
ამონებს სატრანსპორტო საშუალებაზე დადებული იდენტი-
ფიკაციის საშუალებების (ნიშნების) მთლიანობას, მათი რეკვი-
ზიტების შემონეებას თანმხლები დოკუმენტების მიხედვით,
ხოლო საგადასახადო ორგანოს თანხმობის გარეშე იდენტიფი-
კაციის საშუალებების (ნიშნების) მოხსნა/მოცილების ან/და გა-
ნადგურების შემთხვევაში, ადგენს საგადასახადო სამართალ-
დარღვევის ოქმს, ხოლო 2.3 მუხლით, ამ მუხლის მე-2 პუნქტით
გათვალისწინებულ შემთხვევაში, თუ საქონლის დათვლიერე-
ბის შედეგად საქონლის დანაკლისი არ გამოვლინდა, საგადასა-
ხადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ახდენს ხელახალ ნიშან-
დებას და აკეთებს აღნიშვნას თავის მიერ დადებული იდენტი-
ფიკაციის საშუალებების შესახებ საქონლის თანმხლებ დოკუ-
მენტებში, ასევე TIR-ნიგნაკით გადაადგილების შემთხვევაში –

TIR-ნიგნაკის შესაბამის მოსახვევ ფურცელსა და ყუაზე.

სააპელაციო სასამართლომ მართებულად განმარტა, რომ ზემოთ ჩამოთვლილი ნორმების საფუძველზე, საქართველოს საბაჟო საზღვრის გადამკვეთი სატრანსპორტო საშუალება, რომლითაც ხორციელდება საქონლის გატანა, ექვემდებარება ნიშანდებას. იდენტიფიკაციის საშუალების გამოყენების მიზანს კი წარმოადგენს საქონლის შემდგომი იდენტიფიკაცია ან/და სატრანსპორტო საშუალების ხელშეუხებლობის უზრუნველყოფა. გამოყენების სპეციფიკიდან გამომდინარე, თითოეულ საშუალებას – ლუქს, პლომბს და ა.შ დამოუკიდებლად წაყენება კანონით გათვალისწინებული მოთხოვნები მათი დამზადებისას, გამოყენების/დადებისას და მოხსნისას. ამდენად, იდენტიფიკაციის საშუალების ცალკე ერთეული მკაცრ აღრიცხვას დაქვემდებარებულია და საგადასახადო ორგანოს თანხმობის გარეშე მათი მოხსნა/მოცილება ან/და სხვაგვარად გაუფარგისება/განადგურება, ნიშანდებულ სატრანსპორტო საშუალებაში ან საბაჟო კონტროლის ზონაში არსებულ შენობა-ნაგებობაში შეღწევისათვის – დამოუკიდებელ შემთხვევად განიხილება.

საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის 21-ე ნაწილის თანახმად, თუ საგადასახადო დავის განხილვის დასრულებამდე კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი ქმედების ჩადენისათვის, დავის განმხილველი ორგანო ვალდებულია გამოიყენოს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა.

ამავე კოდექსის 296-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად კი, საგადასახადო დავა შესაძლებელია განხილულ იქნეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სასამართლოში.

ზემოაღნიშნული ნორმების შესაბამისად, თუ სასამართლოში საგადასახადო დავის განხილვის დასრულებამდე საკანონმდებლო ცვლილებების შედეგად სამართალდარღვევისათვის სანქცია შემცირდა, სასამართლო ვალდებულია, ახალი ნორმით იხელმძღვანელოს.

საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მოქმედი რედაქციით, სადავო სამართალურთიერთობის მომწესრიგებელი ნორმა ორ ნაწილად გაიყო და ცალკე სამართალდარღვევად გამოიყო იდენტიფიკაციის საშუალების მოხსნა/მოცილება, რასაც ნიშანდებული სატრანსპორტო საშუალებიდან საქონლის განკარგვა, დაკარგვა ან განადგურება მოჰყვა შედეგად, კერძოდ, 289-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს თანხმობის გარეშე იდენტიფიკაციის საშუალების მოხსნა/მოცილე-

ბა ან/და სხვაგვარად გაუვარგისება/განადგურება, ნიშანდებუ-
ლი სატრანსპორტო საშუალების ან საბაჟო კონტროლის ზონა-
ში არსებული შენობა-ნაგებობის ან ნიშანდებული ბარგის/ხელ-
ბარგის დაზიანება, აგრეთვე, სატრანსპორტო საშუალების გა-
დაადგილება იმგვარად დადებული იდენტიფიკაციის საშუალე-
ბით, რომელიც მასში იდენტიფიკაციის საშუალების დაზიანე-
ბის გარეშე შელწევის საშუალებას იძლევა, იწვევს მფლობელის
დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით. ამავე მუხლის მე-3¹ ნაწი-
ლის თანახმად კი, ამ მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრული ქმე-
დება, რამაც გამოიწვია ნიშანდებული სატრანსპორტო საშუა-
ლებიდან ან საბაჟო კონტროლის ზონაში არსებული შენობა-ნა-
გებობიდან ან ნიშანდებული ბარგიდან/ხელბარგიდან საქონლის
განკარგვა, დაკარგვა ან განადგურება, იწვევს მფლობელის და-
ჯარიმებას 5 000 ლარის ოდენობით.

განსახილველ შემთხვევაში, საქმის მასალებით დასტურდე-
ბა, რომ შპს „...“ პასუხისმგებლობის საფუძველი მხოლოდ საგა-
დასახადო ორგანოს თანხმობის გარეშე ლუქის ახსნა გახდა და
ნიშანდებული სატრანსპორტო საშუალებიდან საქონლის დაკარ-
გვას ან განკარგვას ადგილი არ ჰქონია, ამდენად, მოქმედი რე-
დაქციით, აღნიშნული სამართალდარღვევა საგადასახადო კო-
დექსის 289-ე მუხლის მე-2 ნაწილით კვალიფიცირდება და სან-
ქციის სახედ 500-ლარიანი ჯარიმაა დადგენილი. ვინაიდან და-
ვის განხილვის დასრულებამდე საგადასახადო სანქცია შემცირ-
და, შესაბამისად, უნდა შემცირდეს შპს „...“ დაკისრებული ჯა-
რიმები.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლის თანახმად
საკასაციო სასამართლო თვითონ მიიღებს გადაწყვეტილებას
საქმეზე, თუ არ არსებობს ამ კოდექსის 412-ე მუხლით გათვა-
ლისწინებული გადაწყვეტილების გაუქმებისა და საქმის სააპე-
ლაციო სასამართლოში ხელახლა განსახილველად დაბრუნების
საფუძველები.

განსახილველ შემთხვევაში, არ არსებობს მტკიცებულება-
თა გამოკვლევის ან საქმის ფაქტობრივი გარემოებების დადგე-
ნის საჭიროება, ამდენად, საკასაციო სასამართლო უფლებამო-
სილია თავად მიიღოს გადაწყვეტილება.

საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მოთხოვნის შესაბა-
მისად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ №EL025084,
№EL025085 №EL025086 საგადასახადო სამართალდარღვევის
ოქმებით შპს „...“ დაკისრებული ჯარიმები უნდა შემცირდეს 500-
500 ლარამდე თითოეული სამართალდარღვევისათვის.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი

ნაწილის თანახმად, იმ მხარის მიერ გაღებული ხარჯების გადახდა, რომლის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადაწყვეტილება, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე განთავისუფლებული იყოს სახელმწიფო ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან. თუ სარჩელი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, მაშინ ამ მუხლში აღნიშნული თანხა მოსარჩელეს მიეკუთვნება სარჩელის იმ მოთხოვნის პროპორციულად, რომელიც სასამართლოს გადაწყვეტილებით იქნა დაკმაყოფილებული, ხოლო მოპასუხეს – სარჩელის მოთხოვნის იმ ნაწილის პროპორციულად, რომელზედაც მოსარჩელეს უარი ეთქვა. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად კი, თუ სააპელაციო ან საკასაციო სასამართლო შეცვლის გადაწყვეტილებას ან გამოიტანს ახალ გადაწყვეტილებას, იგი შესაბამისად შეცვლის სასამართლო ხარჯების განაწილებასაც.

განსახილველ შემთხვევაში, ვინაიდან შპს „...“ სარჩელი ნაწილობრივ კმაყოფილდება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა სოლიდარულად უნდა აუნაზღაურონ მოსარჩელეს საკასაციო სასამართლოში გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის – 750 ლარის ნახევარი – 375 ლარი.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე, 53-ე მუხლებით და

გ ა დ ა ნ ყ ვ ი ტ ა:

1. შპს „...“ საკასაციო საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდეს;

2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 1 დეკემბრის გადაწყვეტილება იმ ნაწილში, რომლითაც შპს „...ს“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა (სარეზოლუციო ნაწილის მე-4 პუნქტი) და ამ ნაწილში მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;

3. შპს „...“ სარჩელი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდეს;

4. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2014 წლის 4 ივნისის №EL025084, №EL025085 და №EL025086 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმებით შპს „...“ დაკისრებული ჯარიმები შემცირდეს 500-500 ლარამდე თითოეული სამართალდარღვევი-

სათვის;

5. დანარჩენ ნაწილში ქუთაისის სააკველიაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 1 დეკემბრის გადაწყვეტილება უცვლელად დარჩეს;

6. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს სოლიდარულად დაეკისროთ მოსარჩელის სასარგებლოდ მის მიერ საკასაციო სასამართლოში გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის ნახევრის – 375 ლარის ანაზღაურება;

7. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრება

გადაწყვეტილება საქართველოს სახელმწიფო

№ბს-770-762(კ)-15)

6 ოქტომბერი, 2016 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

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

დავის საგანი: საჩივრის განუხილველად დატოვება, საჩივრის განხილვის დავალება

აღწერილობითი ნაწილი:

ი/მ ზ. გ-ას 19.09.12წ. ჩაუტარდა ალტერნატიული საგადასახადო შემონმება. 19.09.12წ. საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 30.07.13წ. №35626 ბრძანების შესაბამისად და 30.07.13წ. №030-4 საგადასახადო მოთხოვნით, ი/მ ზ. გ-ას დამატებით დაერიცხა 87 315,28 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი 49 279 ლარი და საურავი 38 037,28 ლარი. დარიცხვის შემცირების მოთხოვნით მენარმემ 05.09.13წ. მიმართა შემოსავლების სამსახურს, რომელმაც 24.09.13წ. №47017 ბრძანებით, საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, განუხილველად დატოვა საჩივარი მისი წარდგენის კანონით დადგენილი ვადის დარღვევის გამო. საჩივრის განუხილ-

ველად დატოვების საფუძველად შემოსავლების სამსახურმა მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 299.2 მუხლი, რომლის თანახმად შემომწმების აქტი და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება საჩივრდება ამ დოკუმენტის საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. 30.07.13წ. №030-4 საგადასახადო მოთხოვნას მოსარჩელე ავტორიზებული მომხმარებლის გვერდზე (www.rs.ge) გაეცნო 02.08.13წ., ხოლო საჩივარი წარდგენილ იქნა დადგენილი ვადის დარღვევით (05.09.13წ.).

შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილება გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 23.04.14წ. №6869/2/13 გადაწყვეტილებით ი/მ ზ. გ-ს საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

ი/მ ზ. გ-ამ სარჩელი აღძრა სასამართლოში, რომლითაც მოითხოვა შემოსავლების სამსახურის 24.09.13წ. №47017 ბრძანების და ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 23.04.14წ. №6869/2/13 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა. საქმის პირველ ინსტანციაში განხილვისას მოსარჩელემ დააზუსტა სასარჩელო მოთხოვნა და სადავო აქტების ბათილად ცნობასთან ერთად მოითხოვა შემოსავლების სამსახურისათვის მისი საჩივრის განხილვის დაგალება. მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ ალტერნატიული საგადასახადო შემომწმება ჩატარდა 2012 წლის ივლისში, გადასახადის დარიცხვის შესახებ 30.07.13წ. №35626 ბრძანება, შესაბამისი დანართებით, მიღებული აქვს 06.08.13წ., რომელსაც კომპიუტერული ბაზის მეშვეობით 07.08.13წ. გაეცნო. საგადასახადო მოთხოვნა მიღებული აქვს ბრძანებაზე ადრე, მაგრამ საჩივრის შედგენისათვის აუცილებელი იყო ამ დოკუმენტის (ბრძანების) გაცნობა, რომლის მიხედვითაც შედგა საგადასახადო მოთხოვნა. მოსარჩელემ აღნიშნა აგრეთვე, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ დარღვეულია მენარმისათვის საჭირო ინფორმაციის წარდგენის მიმდევრობა, საგადასახადო მოთხოვნა მიღებულია 30.07.13წ., მოსარჩელე მას 02.08.13წ. გაეცნო, თანხის დარიცხვის შესახებ 30.07.13წ. №35626 ბრძანება 06.08.13წ. არის მიღებული, რომლის გასაჩივრების ვადა არ არის დარღვეული.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 29.12.14წ. გადაწყვეტილებით სარჩელი არ დაკმაყოფილდა. სასამართლომ აღნიშნა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 24.03.13წ. №47017 ბრძანებით ი/მ ზ. გ-ს საჩივარი განუხილველი დარჩა, რადგან 30.07.13წ. №030-4 საგადასახადო მოთხოვნას მოსარჩელე ავტორიზებული მომხმარებლის

გვერდზე (www.rs.ge) გაეცნო 02.08.13წ., საჩივარი კი წარდგენილ იქნა 05.09.13წ., კანონმდებლობით დადგენილი ვადის დარღვევით. საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო შემონმების აქტი და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება საჩივრდება ამ დოკუმენტების საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. ვინაიდან საგადასახადო კოდექსი ნებისმიერი გადაწყვეტილების გასაჩივრებას მხოლოდ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად ითვალისწინებს, ამასთანავე, საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების ვადის გასვლის შემდგომ საგადასახადო დავალიანება აღიარებულად მიიჩნევა, სხვა ნებისმიერი აქტის – შემონმების აქტისა და ბრძანების ბათილად ცნობა გავლენას არ ახდენს მოსარჩელის საგადასახადო ვალდებულებაზე, ვინაიდან ძალაში რჩება შემონმების აქტის საფუძველზე გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი – საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის გასაჩივრების ვადა მოსარჩელის მიერ გაშვებულია.

სააპელაციო პალატის 08.09.2015წ. განჩინებით ი/მ ზ. გ-ას სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. სააპელაციო პალატამ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მოსაზრება, რომ ვადის ათვლა უკავშირდება გადამხდელისათვის საგადასახადო მოთხოვნის ჩაბარების თარიღს. საგადასახადო კოდექსის 268-ე და 299-ე მუხლების საფუძველზე სააპელაციო პალატამ მიუთითა, რომ საგადასახადო დავა იწყება საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრებით და მხოლოდ მასთან ერთად დაიშვება საგადასახადო შემონმების აქტის და დარიცხვის ბრძანების გასაჩივრება, რის გამოც საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად გასაჩივრების ვადის ათვლა უკავშირდება საგადასახადო მოთხოვნის ჩაბარების თარიღს. სააპელაციო პალატამ არ გაიზიარა აპელანტის მოსაზრება იმის შესახებ, რომ შემონმების აქტის და დარიცხვის ბრძანების ჩაბარება-გაცნობის გარეშე საგადასახადო მოთხოვნის დამოუკიდებლად გასაჩივრება არ არის სამართლებრივი შედეგის მომტანი, სააპელაციო პალატამ მიუთითა, რომ კოდექსის 64-ე მუხლის შესაბამისად საგადასახადო მოთხოვნა არის გადახდის მოთხოვნის საფუძველი, შესასრულებლად სავალდებულო აქტი და სწორედ მისი გასაჩივრებით იწყება გადამხდელის მიერ საგადასახადო დავა.

სააპელაციო სასამართლოს განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ი/მ ზ. გ-ამ. საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლზე მითითებით კასატორი აღნიშნავს, რომ აუდიტის დეპარტამენტის მიერ შემონმების აქტის საფუძველზე გამოცემული ბრძანება მენარმეს უნდა ეცნობოს საგადასახადო მოთხოვნის წარ-

დგენამდე და არა პირიქით. ამდენად, დაირღვა მენარმისათვის ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის წარდგენის თანმიმდევრობა. ბრძანების გასაჩივრების ვადა არ დარღვეულა. სასამართლომ არასწორად განმარტა საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის მე-2 ნაწილი, ბრძანების გასაჩივრების ვადა არ არის დარღვეული, ვინაიდან ბრძანების გასაჩივრება იგივეა, რაც საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრება.

სსიპ შემოსავლების სამსახური შესაგებელში აღნიშნავს, რომ 31.07.12წ. ი/მ ზ. გ-ამ აცნობა აუდიტის დეპარტამენტს, რომ საგადასახადო შემოწმებასთან დაკავშირებით აიჩივებდა ალტერნატიული აუდიტორი და წარმოადგინა ალტერნატიული საგადასახადო შემოწმების განმარტაციულ ტექსტზე პირთან 27.07.12წ. ხელშეკრულება საგადასახადო აუდიტის ჩატარების თაობაზე. 27.09.12წ. აუდიტის დეპარტამენტს წარედგინა განაცხადი, რომლითაც გადამხდელი მიუთითებდა, რომ აპირებდა მედიაციის საბჭოზე მოსაზრებების წარმოდგენას და ითხოვდა საგადასახადო სანქციის გადახდისაგან გათავისუფლებას, თუმცა თანხმობას აცხადებდა საგადასახადო პირობებზეც. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010წ. №994 ბრძანებით დამტკიცებული წესის 37¹¹ მუხლის თანახმად, საგადასახადო ორგანო წარმოდგენილი განაცხადის და შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოსცემს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს საგადასახადის და სანქციის დარიცხვის შესახებ. ი/მ ზ. გ-ა ალტერნატიული საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე განხორციელებული დარიცხვის თაობაზე 30.0.7.13წ. გამოცემულ №030-4 საგადასახადო მოთხოვნას გაეცნო ავტორიზებული მომხმარებლის გვერდზე 02.08.13წ., ხოლო №35626 ბრძანებას ამავე ფორმით – 07.08.13წ.. ინდ.მენარმის მიერ წარდგენილი საჩივარი 30.07.13წ. №35626 ბრძანების გაუქმების მოთხოვნით შემოსავლების სამსახურს 05.09.13წ. წარედგინა. საჩივარში გადამხდელი არ ახსენებდა საგადასახადო მოთხოვნას, რომელიც დავის დაწყების ფორმალურ საფუძველს წარმოადგენს, რადგან არის ვალდებული დაკისრებასთან დაკავშირებული დოკუმენტი. საგადასახადო მოთხოვნას მოსარჩელე 02.08.13წ. გაეცნო, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის საფუძველების გამოთხოვის თაობაზე განცხადება წარდგენილი არ ყოფილა. საჩივრის შეტანის შემდგომ გარემოებები არ არსებობდა, საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის თანახმად, შემოწმების აქტი და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება საჩივრდება საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად და არა პირიქით. კანონმდე-

ბელმა საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე გამოცემული ბრძანების დამოუკიდებლად გასაჩივრების შესაძლებლობა გამორიცხა ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემამდე. შესაბამისად საჩივრდება ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და არა მისი მომზადებისთვის გამოყენებული მასალა, თუნდაც ეს იყოს ბრძანება გადასახადების დარიცხვის შესახებ.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ საკასაციო შესაგებელში აღნიშნა, რომ სააპელაციო პალატამ სწორად განმარტა საგადასახადო კოდექსის 268-ე და 299-ე მუხლები, დავა იწყება საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრებით და მხოლოდ მასთან ერთად დაიშვება საგადასახადო შემონმების აქტის და დარიცხვის ბრძანების გასაჩივრება, რის გამოც გასაჩივრების ვადა უკავშირდება საგადასახადო მოთხოვნის ჩაბარების თარიღს. საგადასახადო მოთხოვნა არის გადასახადის გადახდის მოთხოვნის საფუძველი, შესასრულებლად სავალდებულო აქტი და სწორედ მისი გასაჩივრებით იწყება გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო დავა. საგადასახადო შემონმების აქტსა და დარიცხვის ბრძანებას არ აქვს მონესრიგების ელემენტი. ადმინისტრაციული ორგანოს მონესრიგება იწვევს უშუალო სამართლებრივი შედეგის წარმოშობას. შემონმება და ბრძანება დამოუკიდებლად, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის გარეშე გადასახადის გადამხდელისათვის არ წარმოშობს სამართლებრივ შედეგს და აღნიშულის გათვალისწინებით არ წარმოადგენს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს. ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს წარმოადგენს მხოლოდ საგადასახადო მოთხოვნა, იმ შემთხვევაში, თუ გადამხდელი არ ეთანხმება საგადასახადო მოთხოვნას, მან უნდა გაასაჩივროს იგი დამოუკიდებლადაც, კანონით დადგენილ ვადაში, ბრძანებისა და შემონმების აქტის ჩაბარების მიუხედავად. შემონმების აქტის და ბრძანების ჩაუბარებლობა შესაძლოა გახდეს საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების საფუძველი. მოცემულ შემთხვევაში შემონმების აქტისა და დარიცხვის ბრძანების ჩაბარების თარიღიდან გასაჩივრების ვადის ათვლა გულისხმობს კანონიერ ძალაში შესულ საგადასახადო მოთხოვნაზე გადასახადის გადამხდელისათვის გასაჩივრების უფლების მიცემას ანუ საჩივრის წარდგენის ვადებთან დაკავშირებით საგადასახადო კოდექსის ნორმების უგულვებლყოფას. ამგვარი განმარტება ხელს შეუშლის საგადასახადო ვალდებულების აღიარების ინ-

სტიტუტის ფუნქციონირებას.

საკასაციო პალატის სხდომაზე კასატორის წარმომადგენელმა მხარი დაუჭირა საკასაციო საჩივარს და მოითხოვა მისი დაკმაყოფილება, სააპელაციო პალატის გასაჩივრებელი განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება. მონინალმდევე მხარის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენლებმა საკასაციო საჩივრის საფუძვლები არ ცნეს და მოითხოვეს საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა, სააპელაციო სასამართლოს განჩინების უცვლელად დატოვება.

სამოტივაციო ნაწილი:

საქმის მასალების და საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის შედეგად, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ ი/მ ზ. გ-ას საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმის მასალებით დასტურდება და დავას არ იწვევს, რომ აუდიტის დეპარტამენტის 25.06.12წ. №21-14/46105 შეტყობინებით ი/მ ზ. გ-ას ეცნობა მისი საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემონმების შესახებ, ინდ.მენარმეს განემარტა შემონმების განმახორციელებელი პირის არჩევის შესახებ. 27.07.12წ. განცხადებით ზ. გ-ამ აცნობა დეპარტამენტს, რომ აირჩია ალტერნატიული აუდიტორი. 27.07.12წ. კერძო აუდიტორსა და ზ. გ-ას შორის დაიდო საგადასახადო აუდიტის ხელშეკრულება. ალტერნატიული საგადასახადო შემონმების აქტის თანახმად გადამხდელს დამატებით დაერიცხა საგადასახადო და საჯარიმო თანხები. „გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის №35626 ბრძანება, რომლითაც ი/მ ზ. გ-ას დაერიცხა საგადასახადო დავალიანება და ამ ბრძანების საფუძველზე მიღებული სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მოთხოვნა 30.07.13წ. გამოიცა. ამავე დღეს ი/მ ზ. გ-ას გაეგზავნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 30.07.2013წ. საგადასახადო მოთხოვნა, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი ავტორიზებული მომხმარებლის ვებ-გვერდზე 02.08.2013წ. გაეცნო. დეპარტამენტის 30.07.2013წ. ბრძანება მენარმეს 06.08.2013წ. გაეგზავნა, რომელსაც ი/მ ზ. გ-ა 07.08.2013წ. გაეცნო. დარიცხვების შემცირების მოთხოვნით გადასახადის გადამხდელმა 05.09.2013წ. საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს. ინდ.მენარმემ მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის

30.07.13წ. №35626 ბრძანების გაუქმება. ინდ.მენარმის სამენარ-
მეო საქმიანობის საგანს შეადგენს ავტოსატრანსპორტო გადა-
ზიდვა, საჩივრის ავტორმა აღნიშნა, რომ საშემოსავლო და სოც.
გადასახადში დარიცხული თანხა უნდა შემცირდეს გადაზიდ-
ვებზე გახარჯული სანვავის ღირებულების პროპორციულად.
სსიპ შემოსავლების სამსახურის 24.09.13წ. №47017 ბრძანებით
საჩივარი დარჩა განუხილველად მისი წარდგენის კანონით დად-
გენილი ვადის დარღვევის გამო. საჩივრის ავტორს მიეთითა, რომ
ერთიანი კომპიუტერული ბაზის მონაცემებით, საგადასახადო
შემონების აქტის შედეგებზე გამოცემულ შემოსავლების სამ-
სახურის 30.07.13წ. №030-4 საგადასახადო მოთხოვნას გადამ-
ხდელი ავტორიზებული მომხმარებლის გვერდზე 02.08.13წ. გა-
ეცნო. ვინაიდან საჩივარი წარდგენილია 05.09.13წ., გასულია გა-
საჩივრებისათვის საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენი-
ლი ვადა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების გან-
ხილვის საბჭოს 23.04.14წ. გადაწყვეტილებით ი/მ ზ. გ-ას საჩი-
ვარი არ დაკმაყოფილდა. აღნიშნული ბრძანება 11.10.13წ. ფი-
ნანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭო-
ში გასაჩივრდა. დავების განხილვის საბჭოს 23.04.14წ. გადაწყ-
ვეტილებით ინდ.მენარმეს საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, რაც
გადამხდელმა სასამართლოში გაასაჩივრა. მოსარჩელე აღნიშ-
ნავს, რომ საჩივრის შედგენისათვის აუცილებელი იყო იმ დო-
კუმენტის (ბრძანების) გაცნობა, რომლის მიხედვითაც მოხდა
საგადასახადო მოთხოვნის შედგენა. ბრძანების გასაჩივრების
ვადა არ დარღვეულა, შესაბამისად, უკანონოა საჩივრის განუ-
ხილველად დატოვება.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საგადასახადის გადამ-
ხდელს უფლება აქვს კანონით დადგენილი წესით გაასაჩივროს
საგადასახადო ორგანოს ქმედება ან გადაწყვეტილება (საგადა-
სახადო კოდექსის 41-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ი“ ქვეპუნქტი,
299-ე მუხლის 1-ლი ნაწილი). საგადასახადო დავა შეიძლება გან-
ხილულ იქნეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემა-
ში და სასამართლოში (296.1 მუხ.). საგადასახადო კოდექსის 41-
ე მუხლის მე-2 ნაწილის დანაწესით გარანტირებულია გადასა-
ხადის გადამხდელის უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების
დაცვა ადმინისტრაციული და სასამართლო წესით. „ადამიანის
უფლებათა და ძირითად თავისუფლებათა დაცვის კონვენციის„
მე-13 მუხლის თანახმად, ეროვნული ხელისუფლება ვალდებული
ა უზრუნველყოს სამართლებრივი დაცვის ქმედითი საშუა-
ლება, თუნდაც ეს დარღვევა ჩაიდინოს პირმა, რომელიც სამსა-
ხურებრივ უფლებამოსილებას ახორციელებს. კონვენციის მე-

13 მუხლით ნაკისრი ვალდებულების განხორციელების წესი და ფორმა სახელმწიფოს დისკრეციის სფეროს შეადგენს, თუმცა სახელმწიფომ უნდა უზრუნველყოს ქვეყნის შიდასამართლებრივი დაცვის ეფექტურობა. უფლების დაცვის საშუალება უნდა იყოს ეფექტური არა მხოლოდ საკანონმდებლო რეგულაციის, არამედ მისი პრაქტიკული იმპლემენტაციის თვალსაზრისით. კონვენციის მე-13 მუხლის დანაწესი ეხება არა მხოლოდ სასამართლოს, არამედ აგრეთვე ადმინისტრაციულ ორგანოებს. გადამხდელის უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვა მნიშვნელოვნად არის დამოკიდებული საჩივრის განხილვის მექანიზმის ეფექტურ მოქმედებაზე.

საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო შემონმების აქტი და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება საჩივრდება ამ დოკუმენტის საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. საგადასახადო კანონმდებლობა განსაზღვრავს საჩივრის შეტანის ვადას, რომლის განმავლობაშიც პირს შეუძლია მოახდინოს საჩივრის უფლების რეალიზება. საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 30 დღის ვადაში საჩივრდება. კოდექსით დადგენილ ვადას აღმკვეთი ხასიათი აქვს, დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ გასულია საჩივრის წარდგენის ვადა (301-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტი). ადმინისტრაციულ წარმოებაში ვადების ათვლის მნიშვნელობიდან გამომდინარე, სზაკ-ის 94.2 მუხლი დამატებით ადგენს, რომ დაინტერესებული მხარე ვალდებულია დაიცვას დადგენილი ვადა, რომლის დინება დაიწყება მხოლოდ დაინტერესებული მხარისათვის შესაბამისი დოკუმენტის ან ინფორმაციის გადაცემის ან ამ ინფორმაციის გამოქვეყნების დღიდან. მომჩივნის მიერ გასაჩივრების ვადის დარღვევის და მაშასადამე საგადასახადო დავალიანების აღიარების შესახებ მტკიცების ტვირთი ეკისრება საგადასახადო ორგანოს. უფლებამოსილი ორგანოს მიერ საჩივრის განხილვაზე უსაფუძვლოდ უარის თქმა იწვევს საგადასახადის გადამხდელის უფლებების და კანონიერი ინტერესების შელახვას, ვინაიდან გასაჩივრების უფლება არის სხვა უფლებების და ინტერესების დაცვის საშუალება, რაც განაპირობებს გასაჩივრების უფლების მნიშვნელობას. გასაჩივრების ვადის გასვლა ქმნის საგადასახადო დავალიანების აღიარებულად მიჩნევის პირობას (8.5 მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტი), რის გამოც არსებითი მნიშვნელობა აქვს გასაჩივრების ვადის ამონურვის მომენტის დადგენას. უკანასკნელის დასადგენად თავის მხრივ სა-

ჭირთა გასაჩივრების ვადის ათვლის, ვადის დინების დაწყების, აქტის ძალაში შესვლის მომენტის ზუსტი განსაზღვრა.

ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის იმ პირისათვის ოფიციალური გაცნობის მოთხოვნა, რომლის მიმართაც არის იგი გამოცემული, კანონმდებლობის კატეგორიული იმპერატივია, ვინაიდან აქტის გამოქვეყნება, მისი ადრესატისთვის გაცნობა არის ადმინისტრაციული წარმოების ფინალი და მისი ნაყოფი – წარმოების შედეგად გამოცემული გადაწყვეტილება ძალაში შედის მხარისათვის ოფიციალური გაცნობით (სზაკ-ის 54-ე მუხ.). აქტის ძალაში შესვლის მომენტის დადგენა მნიშვნელოვანია აქტის გასაჩივრებისათვის დადგენილი ვადების დაცულობის გარკვევისათვის. სწორედ აქტის ძალაში შესვლით ანუ მხარისათვის კანონით დადგენილი წესით გაცნობით იწყება მისი გასაჩივრების ვადის ათვლა, გაცნობის შემდეგ ხდება შესაბამისი ადრესატის უფლებამოვალეობების წარმოშობა, შეცვლა ან შეწყვეტა. შესაბამისად, სწორედ ამ მომენტიდან პირს ეძლევა გასაჩივრების შესაძლებლობა. აქტის ოფიციალური გაცნობის სამართლებრივი მნიშვნელობა მდგომარეობს იმაში, რომ მხარე ადასტურებს მისი შინაარსის გაცნობას. გასაჩივრების ვადის დინება არ იწყება მაშინაც კი, როდესაც პირისთვის აქტის შინაარსი ცნობილი გახდა არაოფიციალური წყაროდან ან თუნდაც აქტის პროექტის ან იმ მასალების გაცნობიდან, რომლის საფუძველზე შემდგომში გამოიცა ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი. საჩივრის უფლება წარმოიშობა გამოცემული აქტით უფლების ან კანონიერი ინტერესის დარღვევით, რომელიც მხოლოდ ძალაში შესული აქტით და არა აქტის პროექტით არის შესაძლებელი. შეუძლებელია პირს მოეთხოვოს მისთვის ჯერ კიდევ უცნობი აქტის შესრულება, პირის უფლების ან კანონიერი ინტერესის დარღვევა უმოქმედო აქტით, შესაბამისად, არ დაიშვება აქტის გაცნობამდე გასაჩივრებისათვის დადგენილი ვადის ათვლა. ამდენად, აქტის გაცნობა არის საჩივრის უფლების წარმოშობის პირობა, აქტის გაცნობამდე საჩივრის შეტანის შესაძლებლობა ადმინისტრაციულ საჩივარს ორგანოს თვითკონტროლის, ადმინისტრაციულ ორგანოთა სისტემის ფარგლებში მიღებული გადაწყვეტილების კანონიერიერების გადამოწმების მექანიზმის ნაცვლად აქცევს ორგანოზე ზედამხედველობის საშუალებად, რაც ეწინააღმდეგება ადმინისტრაციული საჩივრის ბუნებას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, დაუშვებელია აქტის გაცნობამდე მისი გასაჩივრების ვადის ათვლა.

სზაკ-ის 58-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, ოფიციალუ-

რი გაცნობა ნიშნავს დაინტერესებული პირისათვის აქტის გადაცემას ან ფოსტის მეშვეობით გაგზავნას. გადასახადის გადამხელსა და საგადასახადო ორგანოს შორის მიმონერა შეიძლება განხორციელდეს როგორც წერილობითი, ასევე ელექტრონული ფორმით. მიმონერის ორივე ფორმას თანაბარი იურიდიული ძალა გააჩნია. საგადასახადო კანონმდებლობა ადგენს გადაწყვეტილების გასაჩივრების სპეციალურ დანაწესს, კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 44.1 მუხლის თანახმად, საგადასახადო ორგანო დოკუმენტს პირს უგზავნის ან/და წარუდგენს წერილობით ან ელექტრონული ფორმით. საგადასახადო ორგანოს მიერ პირისათვის ელექტრონული ფორმით გაგზავნილი ნებისმიერი შეტყობინება ან სხვა დოკუმენტი ჩაბარებულად ითვლება ადრესატის მიერ მისი გაცნობისთანავე (44.9 მუხ.). გადამხდელის მიერ შეტყობინების გაცნობის შესახებ საგადასახადო ორგანოს ინფორმაცია მიენოდება სამსახურის ვებგვერდიდან (საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.10წ. №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 12.3 მუხ.). მოცემულ შემთხვევაში გადამხდელის მიერ შეტყობინების გაცნობა პროგრამულად აღირიცხა. ელექტრონული ფორმით გაგზავნილი შეტყობინება ჩაბარებულად ითვლება პირის მიერ მისი გაცნობისთანავე ან გადასახადის გადამხდელის ავტორიზებული მომხმარებლის გვერდზე გაგზავნიდან (განთავსებიდან) 30-ე დღეს, თუ ამ ვადაში ადრესატი შეტყობინებას არ გაცნობია (მუხ. 44.9). კომპიუტერული ბაზის მონაცემებით, შემოსავლების სამსახურის 30.07.13წ. №030-4 საგადასახადო მოთხოვნას, რომელიც გადამხდელს გაეგზავნა 30.07.13წ., გადამხდელი ავტორიზებული მომხმარებლის გვერდზე (წწწ.რს.გე) 02.08.13წ. გაეცნო, ხოლო შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 30.07.13წ. №35626 ბრძანებას, გაგზავნილს 06.08.13წ., გადასახადის გადამხდელი 07.08.2013წ. გაეცნო. სასარჩელო მოთხოვნის უსაფუძვლობას არ ადასტურებს ის გარემოება, რომ საგადასახადო კოდექსის 299.2 მუხლის თანახმად, შემონმების აქტი და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება საჩივრდება ამ დოკუმენტების საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ გასაჩივრების უფლება მოიცავს პრეზუმირებას იმისა, რომ პირისათვის ცნობილია აქტის შინაარსი, გასაჩივრება გულისხმობს აქტის გამოცემის მოტივების ცოდნას. ამ თვალსაზრისით აქტის დასაბუთებას მისი გასაჩივრების უფლების უზრუნველყოფის დატვირთვა გააჩნია.

გასაჩივრების ვადის ათვლა შესაძლებელია მოხდეს მხოლოდ იმ მომენტიდან, როდესაც პირს შეექმნება ობიექტური შესაძლებლობა მიიღოს ინფორმაცია აქტის შინაარსის შესახებ. აქტის ოფიციალურად გაცნობით პირისთვის ცნობილი ხდება რა გახდა აქტის გამოცემის საფუძველი და შესაბამისად, ექნება თუ არა პერსპექტივა მის საჩივარს, აგრეთვე ის, თუ რა სამართლებრივი საშუალებებით შეძლებს თავისი უფლებებისა და ინტერესების დაცვას, რა არგუმენტებით უნდა დაუპირისპირდეს გადანყვეტილებას (სუს 10.10.13წ. №ბს-854-836(კ-12) გადანყვეტილება). იმ მომენტამდე გასაჩივრების ვადის დინების ათვლის დანყება, ვიდრე პირს არ მისცემია აქტის შინაარსის ოფიციალური წყაროს მეშვეობით გაცნობის შესაძლებლობა, უხეშად არღვევს პირის უფლებას საჩივარზე. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ პირს უნდა ჰქონდეს ფაქტზე რეაგირების ეფექტური, ქმედითი და არა ილუზორული მექანიზმი და საჩივრის განხილვის გამართული პროცედურა ასეთი მექანიზმის არსებობის, ადმინისტრირების მაღალი ხარისხის დადასტურება უნდა იყოს. საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის მე-8 ნაწილის მიხედვით, დავის დანყება დასაშვებია, თუ დადგინდება, რომ გასაჩივრებული გადანყვეტილება არ გაგზავნია მომჩივანს, ასეთ შემთხვევაში გასაჩივრების ვადა აითვლება იმ დღიდან, როდესაც გასაჩივრებული გადანყვეტილება ცნობილი გახდა მომჩივნისათვის.

საფუძველს არის მოკლებული საკასაციო საჩივარზე წარდგენილ სსიპ შემოსავლების სამსახურის და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო შესაგებლებში მოყვანილი მოსაზრება იმასთან დაკავშირებით, რომ ბრძანება არის მოსამზადებელი მასალა ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის – საგადასახადო მოთხოვნის გამოსაცემად. უნდა აღინიშნოს, რომ შემომწმების ქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დაკისრების შესახებ პროცედურა საგადასახადო კოდექსით არ არის საკმარისად მოწესრიგებული, რაც საგადასახადო ორგანოებს უქმნის შემომწმების მასალების განხილვის თავისუფალ რეჟიმს, თუმცა აღნიშნული არ გამოორიცხავს შემომწმების აქტის განხილვის შედეგად გამოცემული გადანყვეტილების მომწესრიგებელ ფუნქციას, რომელიც თავის გამოვლინებას პოულობს საგადასახადო დავალიანების სახეობის, ოდენობის, სამართლებრივი საფუძვლის, დავალიანების წარმოშობის მომენტის განსაზღვრაში. ამდენად, საკასაციო პალატა არ იზიარებს მოპასუხეების შესაგებლებში მოყვანილ არგუმენტს იმასთან დაკავშირებით, რომ გადასახადის და-

რიცხვის შესახებ გადაწყვეტილებას არ გააჩნია ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტისათვის დამახასიათებელი მოწესრიგების ნიშანი. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საგადასახადო დავალიანების დარიცხვის ბრძანება არის საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება საგადასახადო დავალიანების ან საჯარიმო სანქციის დაკისრების შესახებ, ის უშუალოდ იწვევს სამართლებრივ შედეგს გადასახადის გადამხდელისათვის. გადასახადის დარიცხვის დროს მოქმედი საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.10წ. №994 ბრძანებით დამტკიცებული „საგადასახადო კონტროლის განმხორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამონერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, „სამართალდარღვევათა საქმის წარმოების წესის“ 37¹¹ მუხლის მე-7 პუნქტის მე-2 წინადადების თანახმად, საგადასახადო ორგანო შემონმების აქტის საფუძველზე გამოსცემს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს განაცხადის და სანქციის დარიცხვის შესახებ. ამავე წესის 71-ე მუხლის მე-3 პუნქტის შესაბამისად, საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და საგადასახადო სანქციის გამოყენების თაობაზე შესაბამისი საგადასახადო ორგანო, აქტის შედგენიდან არა უგვიანეს 30 კალენდარული დღისა, იღებს გადაწყვეტილებას, რომელიც ფორმდება საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მოადგილის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით. საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს თუ არ არსებობს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება. მოცემულ შემთხვევაში ინდ.მენარმეს გადასახადის დარიცხვის შესახებ ბრძანებით განემარტა აქტის გასაჩივრების შესაძლებლობა (ბრძანებაში მიეთითა საგადასახადო კოდექსის მე-14 კარით დადგენილი წესით, მისი ჩაბარებიდან 30 დღის ვადაში ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში წერილობითი ან ელექტრონული საჩივრის წარდგენის გზით, აგრეთვე სასამართლოში კანონმდებლობით დადგენილი წესით გასაჩივრების შესაძლებლობა). ამდენად, გადასახადის დარიცხვის ბრძანება პასუხობს სზაკის მე-2 მუხლის „დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის დეფინიციის ყველა ნიშანს. სწორედ აღნიშნულის გამო გადასახადის დარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილების ასლი, 268-ე მუხლის 1-

ლი ნაწილის თანახმად, უნდა წარედგინოს გადასახადის გადამხდელს შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. ბრძანების გამოცემის დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 45-ე მუხლის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ვალდებულების დამდგენი მოთხოვნა. ასეთ აქტს წარმოადგენს არა მხოლოდ საგადასახადო მოთხოვნა, არამედ აგრეთვე გადასახადის დარიცხვის შესახებ სადავო ბრძანება. საგადასახადო მოთხოვნა შესაძლოა იყოს გადასახადის დარიცხვის ერთადერთი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი იმ შემთხვევაში, როდესაც საგადასახადო მოთხოვნა გამოიცემა არა გადასახადის დარიცხვის შესახებ ბრძანების საფუძველზე, არამედ საგადასახადო დეკლარაციის საფუძველზე, ან როდესაც გადასახადის გაანგარიშება საგადასახადო ორგანოს ვალდებულებას შეადგენს. განსახილველ შემთხვევაში საგადასახადო მოთხოვნა გამოცემულია გადასახადის დარიცხვის შესახებ ბრძანების საფუძველზე. გადასახადის დარიცხვის შესახებ ბრძანება გამოცემულია აუდიტის დეპარტამენტის მიერ, რომელიც საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 23.05.11წ. №303 ბრძანებით დამტკიცებული „სსიპ შემოსავლების სამსახურის დებულების“ 4.2, 5.1 მუხლების თანახმად, არის შემოსავლების სამსახურის სპეციალიზებული სტრუქტურული ერთეული. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 28.03.08წ. №317 ბრძანებით დამტკიცებული „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის დებულების“ მე-3 მუხლის, 4.4 მუხლის „ე“ და „თ“ ქვეპუნქტების, მე-8 მუხლის „ა.გ“ ქვეპუნქტის შინაარსი ადასტურებს აუდიტის დეპარტამენტის უფლებამოსილებას გამოსცეს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები.

საგადასახადო კოდექსის 268-ე და 299-ე მუხლების ერთობლივი ანალიზი ცხადყოფს, რომ არსებით სამართლებრივ დოკუმენტს წარმოადგენს გადასახადის დაკისრების შესახებ გადაწყვეტილება. შემონმების აქტი არის გადაწყვეტილების მიღების წინაპირობა, საგადასახადო კოდექსის 368¹.1 მუხლის, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.10წ. №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის მე-17 მუხლის თანახმად უფლებამოსილი პირი გადაწყვეტილებას გამოსცემს შემონმების აქტის საფუძველზე, შემონმების აქტი იძლევა გადაწყვეტილების ფორმალური მართებულობის შემონმების შესაძლებლობას, ხოლო საგადასახადო მოთხოვნა წარმოადგენს გადაწყვეტილების შესაბამისად დაკისრებული თანხის მოთხოვნისა და გადაწყვეტილების

აღსრულების საშუალებას. გადასახადის დარიცხვის ან/და სანქციის დაკისრების შესახებ საგადასახადო ორგანოს გადანყევტილება ქმნის საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის საფუძველს (62.2 მუხ.). ამდენად, არსებობდა აუდიტის დეპარტამენტის 30.07.13წ. №35626 ბრძანების გადამხდელისათვის გაცნობის და შესაბამისად ამ ბრძანების გაცნობიდან მისი გასაჩივრების ვადის ათვლის ვალდებულება.

საკასაციო პალატა თვლის, რომ გადასახადების დარიცხვის შესახებ ბრძანების ჩაბარებად ვერ ჩაითვლება ინდ.მენარმის მიერ შემონმების აქტის გაცნობა. ბრძანება გამოიცემა შემონმების აქტის საფუძველზე. მოცემულ შემთხვევაში ბრძანება გამოიცა 27.02.12წ. ხელშეკრულების და 25.06.12წ. შეტყობინების შესაბამისად ჩატარებული ალტერნატიული შემონმების შედეგად შედგენილი შემონმების აქტის საფუძველზე. ბრძანება, რომელიც მისი გამოცემის პერიოდში (30.07.13წ.) მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 45.4 მუხლის თანახმად, ალტერნატიული შემონმების აქტისაგან განსხვავებით, წარმოადგენდა ვალდებულების დამდგენ მოთხოვნას, სავალდებულო წესით არ ასახავს შემონმების აქტში მოცემულ ყველა პოზიციას. შემონმების აქტის საფუძველზე ბრძანების გამოცემის მიუხედავად, არ არის გამოორიცხული ადმინისტრაციული ორგანოს აუდიტის შედეგის ხარისხის კონტროლის შედეგად ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტში – ბრძანებაში ალტერნატიული საგადასახადო შემონმების არა ყველა, არამედ ზოგიერთი შედეგის ასახვა, გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისათვის მნიშვნელობის მქონე მტკიცებულების და არგუმენტების ნაწილის გაზიარება, შემონმების მიერ გამოყენებული ნორმის განსხვავებული განმარტება, რასაც შესაძლოა მნიშვნელობა ჰქონდეს საგადასახადო ვალდებულების ოდენობისათვის (აღსანიშნავია, რომ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.10წ. №994 ბრძანებით დამტკიცებული „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესში“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 28.01.15წ. №31 ბრძანებით შეტანილი ცვლილების შედეგად წესის II კარი („ალტერნატიული საგადასახადო შემონმება“) ამოღებულ იქნა). საგადასახადო კოდექსის 268.1 მუხლის მიხედ-

ვით, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე იღებს გადაწყვეტილებას გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ. მხედველობაშია მისაღები აგრეთვე ის გარემოება, რომ ალტერნატიული საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე გამოცემული აუდიტის დეპარტამენტის 30.07.13წ. №35626 ბრძანებით დასარიცხი თანხის ოდენობა შემცირდა, რაც დამატებით ადასტურებს ბრძანების ჩაბარების საჭიროებას გადამხდელის მიერ შემონმების აქტის გაცნობის მიუხედავად. ალტერნატიული საგადასახადო შემონმების 19.09.12წ. აქტის საფუძველზე გამოცემული „გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ“ აუდიტის დეპარტამენტის 30.07.13წ. №35626 ბრძანებით ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა 42 544 ლარი, დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები 40 189 ლარი და შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები 33464 ლარით, ბრძანებით განისაზღვრა ინდ.მენარმის პირად ბარათზე ბრძანების დანართად გამოყენებული შემონმების აქტის ნაწილში მითითებული გადასახადების ასახვა გადასახადის სახეების და ვადების მიხედვით. ამდენად, საჩივრის ავტორის მიერ ალტერნატიული საგადასახადო შემონმების აქტის პროექტის გაცნობა არ აძლევდა მას საგადასახადო მოთხოვნის დასაბუთებული გასაჩივრების შესაძლებლობას. შემონმების აქტის პროექტის გაცნობა აძლევდა მას შესაძლებლობას წარედგინა მოსაზრებები აქტის პროექტზე, მოეხდინა სამედიაციო პროცედურების ინიცირება, ამ შესაძლებლობის გამოყენებლობა არ გამორიცხავდა საგადასახადო ორგანოს ვალდებულებას გადამხდელისათვის ერთად წარედგინა შემონმების აქტის საფუძველზე გამოცემული ბრძანება და საგადასახადო მოთხოვნა.

საგადასახადო წარმოება შედგება ოთხი ეტაპისგან: საგადასახადო გამოძიება (გამოიცემა საგადასახადო შემონმების აქტი); საქმის განხილვა (შემონმების აქტის საფუძველზე მიიღება გადაწყვეტილება); გადაწყვეტილების აღსრულება (საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენა); გადაწყვეტილების გადასინჯვა. ვინაიდან გადასახადის დარიცხვის ან/და სანქციის დაკისრების შესახებ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტია, მასზე ვრცელდება სზაკ-ის მე-4 თავით დადგენილი მოთხოვნები, უკეთეს საგადასახადო კანონმდებლობით არ არის დადგენილი განსხვავებული, სპეციალური რეგულაცია. „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის მე-17 მუხლის მე-4 ქვე-

პუნქტის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ერთ-ერთი საფუძველია გადასახადის დარიცხვის ან/და სანქციის დაკისრების შესახებ საგადასახადო ორგანოს გადანყვეტილება. საგადასახადო მოთხოვნა შეიცავს მითითებას გადასახდელი თანხის შესახებ, ხოლო ბრძანება იძლევა საგადასახადო მოთხოვნაში ასახული, გადასახდელად დარიცხული თანხების სისწორის, დავალიანების წარმოშობის გარკვევის დადგენის შესაძლებლობას. მოცემულ შემთხვევაში ბრძანება, საგადასახადო მოთხოვნისაგან განსხვავებით, მოიცავს დანართს, რომელშიც დეტალურად არის ასახული გადასახადის გადამხდელის მოგების/წლიური საშემოსავლო გადასახადის, დღგ-ს, მიმდინარე გადასახდელები და სხვ. მონაცემები. საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო მოთხოვნას უგზავნის გამოვლენილ საგადასახადო სამართალდარღვევაზე ან საგადასახადო შემონმების მასალებზე თანხების დარიცხვის შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მოადგილის მიერ გადანყვეტილების მიღებიდან 5 სამუშაო დღის განმავლობაში. მოცემულ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო მოთხოვნა წარედგინა საგადასახადო კოდექსის 64.2 მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საფუძველით, რაც ითვალისწინებს საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენას გადასახადის დარიცხვის ან/და სანქციის დაკისრების შესახებ საგადასახადო ორგანოს გადანყვეტილების საფუძველზე. აღნიშნული გადანყვეტილების გამოცემისა და გადამხდელისათვის გადაცემის წესს განსაზღვრავს კოდექსის 268-ე მუხლის პირველი ნაწილი, რომლის შესაბამისად „საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ გადანყვეტილებას, რომლის ასლი წარედგინება გადასახადის გადამხდელს შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად“. აღნიშნულის მიუხედავად, მოცემულ შემთხვევაში თანხის დარიცხვის შესახებ ბრძანება გადამხდელს გაეგზავნა 06.08.13წ., საგადასახადო მოთხოვნის გაგზავნის (30.07.13წ.) შემდეგ. საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საგადასახადო მოთხოვნის გაცნობიდან გასაჩივრების ვადის ათვლა შესაძლებელია 268-ე მუხლის 1-ლი ნაწილით გათვალისწინებული დანაწესის დაცვის (საგადასახადო მოთხოვნის და გადანყვეტილების ასლის ერთად წარდგენის) შემთხვევაში, რასაც განსახილველ შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონია. გადასახადის გადამხდელისათვის აქტების ერთად წარდგენის დანაწესი მიზნად ისახავს დარიცხული გადა-

სახადის კანონით დადგენილ ვადაში გასაჩივრების უფლების რეალიზაციის უზრუნველყოფას, კერძო და საჯარო ინტერესების პროპორციულობის დაცვას. აღნიშნული ნორმა საგადასახადო ორგანოს არ აძლევს შესაძლებლობას აირჩიოს გადაწყვეტილების ან საგადასახადო მოთხოვნის გაგზავნის რიგითობა, რამდენადაც საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ჟ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში ამ კოდექსითა და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტებით გათვალისწინებული წესით და დადგენილ ვადებში გადასცენ (გაუგზავნონ) გადასახადის გადამხდელს ან მის წარმომადგენელს საგადასახადო შემონმების აქტები, აგრეთვე საგადასახადო ორგანოთა სხვა გადაწყვეტილებები და შეტყობინებები. საგადასახადო ორგანოსათვის დარიცხვების შესახებ გადაწყვეტილებისა და საგადასახადო მოთხოვნის ერთობლივად გადაცემის ვალდებულების დაკისრება ემსახურება გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვის გარანტიას (41.2 მუხ.), საჩივრის უფლების სრულყოფილი რეალიზების საშუალებას. აღნიშნულის მიუხედავად, განსახილველ შემთხვევაში გადამხდელს თავდაპირველად გაეგზავნა საგადასახადო მოთხოვნა, ხოლო შემდგომ ბრძანება გადასახადის დაკისრების შესახებ. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელის გათავისუფლებას სანქციისაგან, უკეთეს დარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით. კოდექსი ანალოგიური შინაარსის დანაწესს არ ითვალისწინებს საგადასახადო ორგანოს მიმართ გადასახადის ადმინისტრირებისას მის მიერ დაშვებულ შეცდომებთან დაკავშირებით, რამდენადაც საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-8 ნაწილის შესაბამისად, გადასახადის ადმინისტრირებას საგადასახადო ორგანოები ახორციელებენ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების მიზნით და ამ პროცესში მონაწილე უფლებამოსილი პირები საგადასახადო ორგანოს სახელით ასრულებენ შესაბამის საჯარო-სამართლებრივ უფლებამოსილებას, რომლის კანონის სრული დაცვითა და კეთილსინდისიერად შესრულების ვალდებულებას მათ „საჯარო სამსახურის შესახებ“ კანონის 28-ე მუხლი აკისრებთ.

ადმინისტრაციული აქტის გასაჩივრების კანონით დადგენილი ვადის დენა იწყება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ადმინისტრაციულ ორგანოს დაცული აქვს ამ აქტის ადრესატისათვის წარდგენის კანონით გათვალისწინებული მოთხოვნები. შესაბა-

მისად, იმის მხედველობაში მიღებით, რომ გადაწყვეტილება საჩივრდება ამ დოკუმენტების საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია უზრუნველყოს მითითებული დოკუმენტების გადასახადის გადამხდელისათვის ერთდროულად წარდგენა – წინააღმდეგ შემთხვევაში პირის საჩივარი განხილვას უნდა დაექვემდებაროს დოკუმენტის კანონით გათვალისწინებულ ვადაში გასაჩივრების შემთხვევაში, თითოეული დოკუმენტის (ბრძანება და საგადასახადო მოთხოვნა) გასაჩივრების ვადა დამოუკიდებლად უნდა ათვლილიყო, მით უმეტეს, რომ თითოეულ მათგანში მითითებული იყო მათი გასაჩივრების წესი და ვადა. აღნიშნული ვითარების თავიდან ასაცილებლად საგადასახადო ორგანოს უნდა შეესრულებინა საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული დანაწესი და ერთდროულად ჩაებარებინა გადასახადის გადამხდელისათვის ბრძანება და საგადასახადო მოთხოვნა. ამდენად, საკასაციო სასამართლო არ იზიარებს ქვედა სასამართლო ინსტანციების მოსაზრებას გადასახადის გადამხდელის მიერ საჩივრის შეტანის ვადის დარღვევის, ბრძანების გასაჩივრების 30-დღიანი ვადის გადასახადის გადამხდელისათვის საგადასახადო მოთხოვნის ჩაბარების თარიღიდან ათვლის შესახებ. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი უნდა შეიცავდეს მითითებას მისი გასაჩივრების წესის შესახებ (სზაკ-ის 52.2 მუხ.). პირს უფლება აქვს გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 30 დღის ვადაში (299.3 მუხ.). გადასახადის გადამხდელმა დავა დაიწყო მისთვის საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების („გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ“ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 30.07.13წ. №35626 ბრძანების) გაცნობიდან 30 დღის ვადაში, მოსარჩელემ გადაწყვეტილებაში განმარტებული გასაჩივრების ვადაში შეიტანა საჩივარი, რაც 299.8 მუხლის საფუძველზე საგადასახადო ორგანოს ავალდებულებდა განეხილა მისი საჩივარი. მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების ვადის ამონურვა არ გამორიცხავდა შემოსავლების სამსახურის ბრძანებაზე საჩივრის განხილვის ვალდებულებას, ვინაიდან ბრძანების გასაჩივრების ვადა არ იყო გაშვებული. ამდენად, სასარჩელო მოთხოვნის უსაფუძვლობას არ ასაბუთებს მოპასუხეების მითითება იმის შესახებ, რომ არ არსებობდა ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოება საქმის წარმოების განახლებისათვის.

საკასაციო პალატა თვლის, რომ შემოსავლების სამსახურს ბრძანების გაუქმების მოთხოვნით ინდ.მენარმის მიერ შეტანილი საჩივარი უნდა მიეღო და განეხილა. საჩივრის განხილვის შედეგად ბრძანებით დაკისრებული გადასახადების შესაძლო შეცვლა გამოიწვევს საგადასახადო მოთხოვნის შეცვლას. სწორედ ამ გარემოების მხედველობაში მიღებით ადგენს კანონი (სსკ 268.1 მუხლი), რომ გადასახადის დარიცხვის შესახებ ბრძანება წარედგინება გადასახადის გადამხდელს მის საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად, შესაბამისად მისი ავტომატიზებული წესით გაცნობა ერთობლივად უნდა ხდებოდეს. სწორედ ასეთ ვითარებაში ეძლევა გადასახადის გადამხდელს საკუთარი უფლების სრულფასოვნად რეალიზების შესაძლებლობა. სხვა შემთხვევაში ფორმალური ხასიათი მიეცემა კანონისა და სადავო ბრძანების მითითებას, რომ ადრესატს აქვს აქტის გასაჩივრების უფლება.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან გადასახადის გადამხდელს მოგვიანებით გაეგზავნა გადასახადების დარიცხვის შესახებ ბრძანება, გადამხდელმა ბრძანებაში მითითებულ ვადაში გაასაჩივრა აქტი, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ მოქმედი კანონმდებლობა ვალდებულს ხდიდა საგადასახადო ორგანოს, განეხილა საჩივარი. ამდენად, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ ი/მ ზ. გ-ას საჩივრის განუხილველად დატოვება არ ემყარება კანონმდებლობის მოთხოვნებს, საჩივარი ექვემდებარებოდა არსებითად განხილვას, საჩივრის განუხილველობით შეიზღუდა გადასახადის გადამხდელის უფლება საჩივარზე. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავა ორეტაპიანია და იწყება საჩივრის შემოსავლების სამსახურში წარდგენით (297.3 მუხ.). საჩივრის განმხილველო ორგანოა – სსიპ შემოსავლების სამსახური და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველი საბჭო. საქართველოს მთავრობის 14.12.11წ. №473 დადგენილებით დამტკიცებული „დავის განმხილველი ორგანოების რეგლამენტი“ 33-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, დავის განხილვის საბჭო უფლებამოსილია გააუქმოს შემოსავლების სამსახურის მიერ დავის განხილვისას მიღებული გადაწყვეტილება და საქმე დაუბრუნოს შემოსავლების სამსახურს ხელახალი განხილვისათვის, თუ შემოსავლების სამსახურმა არამართლზომიერად დატოვა საჩივარი განუხილველად. აღნიშნულის მიუხედავად, დავების განხილვის საბჭოს სადავო გადაწყვეტილებით შემოსავლების სამსახურის აქტზე ინდ.მენარმის მიერ შეტანილი საჩივარი არ დაკ-

მაყოფილდა. შემოსავლების სამსახურის 24.09.13წ. №47017 ბრძანებაში საჩივრის განუხილველად დატოვების საფუძველად მითითებულია 30.07.13წ. №030-4 საგადასახადო მოთხოვნის ავტორიზებული მომხმარებლის გვერდზე მოსარჩელის მიერ საგადასახადო მოთხოვნის გაცნობის თარიღიდან (02.08.13წ.) საჩივრის წარდგენის (05.08.13წ.) მომენტამდე გასაჩივრების ვადის გასვლა მაშინ, როდესაც ინდ.მენარმე ასაჩივრებდა დარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილებას, რომლის გასაჩივრების ვადა არ იყო გაცდენილი. არც ერთ ადმინისტრაციულ ორგანოს არ უმსჯელია აქტების წარდგენის დადგენილი წესის დარღვევაზე, ბრძანების გაცნობის გარეშე საჩივრის შედგენის შეუძლებლობაზე, ბრძანების გასაჩივრების ვადაში საჩივრის წარდგენაზე.

ამდენად, სადავო აქტები ეწინააღმდეგება საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებს, რაც სზაკ-ის მე-60¹ მუხლის თანახმად ქმნის მათი ბათილად ცნობის პირობას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა თვლის, რომ სააპელაციო პალატის გასაჩივრებული განჩინება არის დაუსაბუთებელი და არ ემყარება კანონმდებლობის მოთხოვნებს, საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს, სადავო აქტების ბათილად ცნობით და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სსიპ შემოსავლების სამსახურს უნდა დაევალოს საჩივრის განხილვა.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ კანონის 5.1 მუხლის „ლ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საერთო სასამართლოებში განსახილველ საქმეებზე სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან თავისუფლებიან საგადასახადო ორგანოები – ყველა საქმეზე. ხსენებული ნორმა არ აწესრიგებს მხარეებს შორის ხარჯების განაწილების წესს. სსკ-ის 53-ე მუხლის, სასკ-ის 10.3 მუხლის საფუძველზე მოსარჩელის მიერ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი თანხა სოლიდარულად უნდა დაეკისროს მოპასუხეებს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

გ ა დ ა ნ ყ ვ ი ტ ა:

1. ი/მ ზ. გ-ას საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;

2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 08.09.2015წ. განჩინება და საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;

3. ი/მ ზ. გ-ას სარჩელი დაკმაყოფილდეს, ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 24.09.2013წ. №47017 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 23.04.2014წ. №6869/2/13 გადაწყვეტილება. სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალოს ი/მ ზ. გ-ას მიერ 05.09.2013წ. შემოსავლების სამსახურში წარდგენილი საჩივრის განხილვა;

4. სსიპ შემოსავლების სამსახურსა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს გ. წ-ას (პ.ნ. ...) სასარგებლოდ სოლიდარულად დაეკისროთ მის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის – 100 ლარის ანაზღაურება;

5. სსიპ შემოსავლების სამსახურსა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ზ. გ-ას (პ.ნ. ...) სასარგებლოდ სოლიდარულად დაეკისროთ მის მიერ და ლ. გ-ოს მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის – 450 ლარის ანაზღაურება;

6. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

**საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების
ბასანივრება საჩივრის წარღვანის ვადის გასვლის
შემდეგ**

**გადაწყვეტილება
საქართველოს სახელით**

№ბს-490-485 (2კ-16)

15 ნოემბერი 2016 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამარ-
თლებრივი აქტის ბათილად ცნობა, ქმედების განხორციელების
დავალება

აღწერილობითი ნაწილი:

შპს „...“ თბილისის საქალაქო სასამართლოში სარჩელი აღ-
ძრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წინააღმდეგ და მო-
ითხოვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული
დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 10 დეკემბრის გადან-
ყვეტილების (საჩივარი №8399/2/14) ბათილად ცნობა, მოპასუ-
ხისათვის შპს „...“ საჩივრის არსებითი განხილვის დავალება.

საქმეში მესამე პირად ჩაბმულ იქნა სსიპ შემოსავლების სამ-
სახური ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-16 მუხ-
ლის მეორე ნაწილის შესაბამისად.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქ-
მეთა კოლეგიის 2015 წლის 18 ივნისის გადაწყვეტილებით შპს
„...“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

აღნიშნული გადაწყვეტილება შპს „...“ სააპელაციო წესით გა-
ასაჩივრა, რომელმაც მოითხოვა თბილისის საქალაქო სასამარ-
თლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 18 ივ-
ნისის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილე-
ბის მიღება.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატის 2016 წლის 31 მარტის გადაწყვეტილებით შპს
„...“ სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა; გაუქმდა თბილისის
საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგი-
ის 2015 წლის 18 ივნისის გადაწყვეტილება; შპს „...“ სარჩელი

დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; სადავო საკითხის გადაწყვეტილად ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 10 დეკემბრის გადაწყვეტილება (საჩივარი №8399/2/14) და მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოს დავალა საქმისთვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შედეგად ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა კანონით დადგენილ ვადაში.

სააპელაციო სასამართლომ საქმეზე დადგენილად შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები მიიჩნია:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ განხორციელდა შპს „...“ საგადასახადო შემონმება, რის თაობაზეც შედგა 2014 წლის 21 თებერვლის საგადასახადო შემონმების აქტი;

2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 21 თებერვლის საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე მიღებული იქნა 2014 წლის 27 თებერვლის №11738 ბრძანება, ხოლო ამ ბრძანების საფუძველზე გამოიცა 2014 წლის 27 თებერვლის №6-109 საგადასახადო მოთხოვნა;

3. შპს „...“ 2014 წლის 27 თებერვლის №6-109 საგადასახადო მოთხოვნა სსიპ შემოსავლების სამსახურში გაასაჩივრა. შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 28 აპრილის №22581 ბრძანებით წარმოდგენილი საჩივარი არ დაკმაყოფილდა;

4. შპს „...“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 28 აპრილის №22581 ბრძანება 2014 წლის 11 ივნისს გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში;

5. დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 10 დეკემბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი დარჩა განუხილველი გასაჩივრების ვადის გასვლის გამო.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სადავო აქტის გამოცემის დროს მოპასუხე ადმინისტრაციულმა ორგანომ სათანადოდ არ გამოიკვლია საქმის გარემოებები, კერძოდ, არ შეინაწავლა, შემოსავლების სამსახურის აქტის გასაჩივრების ვადის გაშვება გადასახადის გადამხდელის მიერ ხომ არ მომხდარა საპატიო მიზეზით.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა საქმეში წარმოდგენილი სამედიცინო კლინიკის მიერ 2014 წლის 10 ივნისის მ. ხ-ის (შპს „...“ დირექტორი) მიმართ გაცემულ ცნობაზე, საიდანაც ირკვევა, რომ მ. ხ-ეს ამ დროისათვის ანუ 2014 წლის 10 ივნისისათვის დანიშნული ჰქონდა ნოლითი რეჟიმი. აქედან გამომდინ-

ნარე, სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო ვალდებულია, ხელახლა იმსჯელოს შპს „...“ საჩივრის დასაშვებობის საკითხზე, რა დროსაც უნდა გამოიკვლიოს, შპს „...“ დირექტორს შესაბამისი გასაჩივრების ვადის პერიოდისათვის, მისი ჯანმრთელობის მდგომარეობიდან გამომდინარე (წოლითი რეჟიმის გამო), ჰქონდა თუ არა შემოსავლების სამსახურის აქტის დროულად გასაჩივრების ფიზიკური შესაძლებლობა და ხომ არ არსებობს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის მე-10 ნაწილის საფუძველზე საჩივრის დასაშვებად ცნობისა და მისი არსებითად განხილვის საფუძველი, მით უფრო იმის გათვალისწინებით, რომ მხოლოდ ერთი დღით არის დარღვეული შემოსავლების სამსახურის ბრძანების გასაჩივრების კანონით დადგენილი ვადა.

აღნიშნული გადაწყვეტილება სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ საკასაციო წესით გაასაჩივრეს, მისი გაუქმებისა და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღების მოთხოვნით. კასატორები მიიჩნევენ, რომ სააპელაციო სასამართლომ არასწორად შეაფასა საქმის გარემოებები და მოსარჩელის მიერ ვადის გაშვება საპატიო მიზეზით არ მომხდარა.

სამოტივაციო ნაწილი:

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

განსახილველ შემთხვევაში, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სადავო აქტის გამოცემის დროს მოპასუხე ადმინისტრაციულმა ორგანომ სათანადოდ არ გამოიკვლია საქმის გარემოებები, კერძოდ, არ შეისწავლა, გადასახადის გადამხდელმა შემოსავლების სამსახურის აქტის გასაჩივრების ვადა საპატიო მიზეზით გაუშვა თუ არა.

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

ფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი. სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისათვის არსებობს მხარის გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარება მოიცავს ადმინისტრაციული ორგანოს უმნიშვნელოვანეს პროცედურულ ვალდებულებას – გამოიკვილოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის ეს უმნიშვნელოვანესი იმპერატიული ხასიათის დანაწესი ემსახურება საჯარო მმართველობის კანონიერების პრინციპს, რამდენადაც ყოველი მმართველობითი გადაწყვეტილების მიღება უნდა ეფუძნებოდეს განსახილველი საკითხის გარემოებებისა და ფაქტების ობიექტურ შესწავლა-გამოკვლევას, რომლის შეფასებიდან უნდა გამომდინარეობდეს საკითხის გადასაწყვეტად ჩამოყალიბებული დასკვნა. იმ შემთხვევაში, თუ ადმინისტრაციული აქტი გამოცემულია ზემოაღნიშნული წესების დარღვევით ჩატარებული ადმინისტრაციული წარმოების შედეგად, ეს გარემოება მისი ბათილად ცნობის საფუძველია.

საკასაციო სასამართლო ასევე განმარტავს, რომ ასკ-ის 32.4 მუხლის შესაბამისად, სასამართლომ ადმინისტრაციული აქტი ბათილად უნდა ცნოს თუ ა) ეს აქტი გამოცემულია საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების გამოკვლევა-შეფასების გარეშე და ბ) ადმინისტრაციული წარმოების წესის დარღვევის ხასიათის გათვალისწინებით, სასამართლოს თავად არ შეუძლია, გამოიკვილოს და დაადგინოს საჭირო ფაქტობრივი გარემოებები.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, ამ ნორმის გამოყენების წინაპირობა არ არსებობდა.

მოცემულ საქმეზე შეფასების საგანია, შპს „...“ საპატიო მიზეზით გაუშვა თუ არა შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილების დავების განხილვის საბჭოში გასაჩივრების ვადა. საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ამ გარემოების გამოკვლევა და შეფასება შესაძლებელია ხელახალი ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარების გარეშეც.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 305-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, შემოსავლების სამსახურის მიერ მომჩივნისთვის არასასურველი გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში ამ მომჩივანს უფლება აქვს, გადაწყვეტილება მისი

ჩაბარებიდან 20 დღის ვადაში გაასაჩივროს დავების განხილვის საბჭოში ან სასამართლოში. იმავე კოდექსის 301-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის მიხედვით, დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ გასულია საჩივრის წარდგენის ვადა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის მე-10 ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს საჩივრის წარდგენის ვადის გასვლის შემდეგაც, თუ მომჩივანი დაამტკიცებს, რომ გასაჩივრების ვადის დარღვევა მისგან დამოუკიდებელი მიზეზით იყო გამოწვეული.

ამავე კოდექსის 44-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანო დოკუმენტს პირს უგზავნის ან/და წარუდგენს წერილობითი ან ელექტრონული ფორმით. იმავე მუხლის მე-9 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს მიერ პირისათვის ელექტრონული ფორმით გაგზავნილი დოკუმენტი ჩაბარებულად ითვლება ადრესატის მიერ მისი გაცნობისთანავე, ხოლო ამ კოდექსის 264-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში – გაცნობისთანავე ან გადასახადის გადამხდელის ავტორიზებული მომხმარებლის გვერდზე განთავსებიდან 30-ე დღეს, თუ ამ ვადაში ადრესატი შეტყობინებას არ გაცნობია.

საქმის მასალებით დადგენილია, რომ შემოსავლების სამსახურის ბრძანებას, შემოსავლების სამსახურის ელექტრონული ბაზის ამონაწერის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელი (აპელანტი) გაეცნო 2014 წლის 21 მაისს, ხოლო საჩივარი დავების განხილვის საბჭოში წარადგინა 2014 წლის 11 ივნისს – 20-დღიანი ვადის გასვლის შემდეგ.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის მე-10 ნაწილის გამოყენებისათვის მომჩივანმა უნდა დაადასტუროს, რომ საჩივრის წარდგენის ვადის განმავლობაში მოქმედებდა ისეთი დაუძლეველი ძალა, რაც საჩივრის შეტანას შეუძლებელს ხდიდა ან არსებობდა სხვა საპატიო მიზეზი, რაც ობიექტურად გამორიცხავდა გასაჩივრების შესაძლებლობას. საგადასახადო კოდექსი არ განსაზღვრავს, რა შეიძლება მიჩნეულ იქნეს ვადის გადაცილების საპატიო მიზეზად, ამდენად, ეს საკითხი ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში, ობიექტური შეფასების საფუძველზე უნდა გადაწყდეს.

საკასაციო სასამართლო არ ეთანხმება სააპელაციო სასამართლოს, რომ საქმეში წარმოდგენილი შპს „...“ დირექტორ მ. ხ-ის მიმართ გაცემული ჯანმრთელობის ცნობა შეიძლება ჩაითვალოს ვადის გაშვების საპატიო მიზეზის დამადასტურებელ

მტკიცებულებად.

აღნიშნული ცნობის შესაბამისად, შპს-ს დირექტორმა საჩივრის შეტანის ბოლო დღეს – 2014 წლის 10 ივნისს მიმართა ექიმს, ამასთან, დიაგნოზში მწვავე რესპირატორული დაავადება აქვს მითითებული.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ აღნიშნული ცნობით არ დასტურდება გადასახადის გადამხდელის მიერ კანონით დადგენილ ვადაში საჩივრის წარდგენის შეუძლებლობა, რაც საპელაციო სასამართლომ არასწორად შეაფასა. საკასაციო სასამართლო აქვე აღნიშნავს, რომ მოსარჩელე არის იურიდიული პირი, რომლის სახელითაც მოქმედებებს, ჩვეულებრივ, დირექტორი ახორციელებს და „მენარმეთა შესახებ“ კანონის თანახმად, სწორედ ეს უკანასკნელია წარმომადგენლობითი უფლებამოსილებით აღჭურვილი სუბიექტი, მაგრამ ეს გარემოება არ გამორიცხავს, საჭიროების შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოში საჩივრის შეტანის უფლებამოსილების სხვა პირისათვის გადანიშნვის შესაძლებლობას.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლის თანახმად, საკასაციო სასამართლო თვითონ მიიღებს გადაწყვეტილებას საქმეზე, თუ არ არსებობს ამ კოდექსის 412-ე მუხლით გათვალისწინებული გადაწყვეტილების გაუქმებისა და საქმის საპელაციო სასამართლოში ხელახლა განსახილველად დაბრუნების საფუძვლები.

მოცემულ საქმეზე არ არსებობს მტკიცებულებათა დამატებით გამოკვლევისა და ფაქტობრივი გარემოებების დადგენის აუცილებლობა, ამდენად, საკასაციო სასამართლო თავად მიიღებს გადაწყვეტილებას.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტით შპს „...“ საჩივარი განუხილველად მართებულად დარჩა, ამდენად, სარჩელის დაკმაყოფილების წინაპირობა არ არსებობს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

გ ა დ ა ნ ყ ვ ი ტ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის და საქართველოს ფინანს-

- სთა სამინისტროს საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 31 მარტის გადაწყვეტილება და საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
 3. შპს „...“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს;
 4. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საკიეპელი

1. ზედმეტად გადახდილი გადასახადის უკან დაბრუნების მოთხოვნის ხანდაზმულობა 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის მიხედვით 3
2. საგადასახადო დავის განხილვა 2004 წლის საგადასახადო კოდექსის მიხედვით
დღგ-ს გადასახადისაგან გათავისუფლება 21
სოციალური გადასახადის გადახდის ვალდებულების პირობები 33
3. საგადასახადო დავის განხილვა 2010 წლის საგადასახადო კოდექსის მიხედვით
საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით 61; 72
ქონების გადასახადისაგან გათავისუფლების საფუძველები 86
სასაქონლო კოდის მინიჭების კანონიერება, გადასახადისაგან გათავისუფლების საფუძველი 101
საბაჟო პროცედურების განხორციელება 112
გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის განმეორებითი შემოწმების შეზღუდვა 136
მრიცხველ მექანიზმზე ლუქის არქონის გამო დაჯარიმების კანონიერება 146
საგადასახადო სამართალდარღვევის გამო დაკისრებული ჯარიმის შემცირება 154
საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრება 170
საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრება საჩივრის წარდგენის ვადის გასვლის შემდეგ 191