

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი
ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეებზე
2009, №9

საგადასახადო დავები
(დამატებითი ღირებულების გადასახადი)

- ამხანაგობის რეგისტრაცია დღგ-ის გადამხდელად
- დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტი
- დღგ-ით უკუდაბეგვრის წესი
- დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირებისათვის ფინანსური სანქციის დაკისრება
- დღგ-ის გადახდისაგან განთავისუფლების საფუძველი
- დღგ-ის თანხის შეცდომით დაბრუნება
- დღგ-ის თანხის ჩათვლა
- საურავი

დამატებითი ღირებულების გადასახადი

დღგ-ის გადახდისაგან განთავისუფლების საფუძველი

განჩინება

#ბს-721-687(23-07)

22 იანვარი, 2008 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა

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

დავის საგანი: ადმინისტრაციული აქტის ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2003 წლის 7 ივლისს მ. ა-ვამ სარჩელი აღძრა თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის რაიონულ სასამართლოში ქ. თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის მიმართ და მოითხოვა თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის 2002 წლის 20 მარტის შემოწმების აქტისა და თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2002 წლის 10 მაისის გადაწყვეტილების, თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის 2003 წლის 11 ივნისის #294 საგადასახადო შეტყობინების ბათილად ცნობა შემდეგი საფუძველით:

1998 წლის 16 იანვარს მოსარჩელესა და მ. ა-არს შორის გაფორმდა ქირავნობის ხელშეკრულება, რომლის საგანს წარმოადგენდა ქ. თბილისში, ... ქ. #45-ში მდებარე საცხოვრებელი ფართი. ხელშეკრულებით ქირა განისაზღვრა 350 ლარით და გადახდა უნდა დაწყებულიყო 1998 წლის 5 აპრილიდან. ქირავნობის ხელშეკრულების დადებისთან დაკავშირებული ხარჯი - 378 ლარი გადახდილ იქნა მოსარჩელის მიერ.

მოსარჩელის მითითებით, საგადასახადო კოდექსის 164-ე-165-ე მუხლების დარღვევით, ნაცვლად საშემოსავლო დეკლარაციისა, საგადასახადო ინსპექციამ მ. ა-ვას შეავსებინა ქონების გადასახადის დეკლარაცია, რის გამოც მ. ა-ვამ გადაიხადა 560 ლარი.

მოსარჩელის მითითებით, ჩუღურეთის რაიონის საგადასახადო ინსპექციაში მ. ა-არის 1999 წლის 1 ივნისის განცხადების საფუძველზე, ამავე საგადასახადო ინსპექციის ინსპექტორს დაევალია მ. ა-ვას ბიუჯეტთან და არასაბიუჯეტო ფონდებთან ანგარიშსწორების საკითხის შესწავლა. შემოწმების შედეგად დადგინდა, რომ მ. ა-ვას მიერ გადახდილი 560 ლარი აღრიცხული უნდა ყოფილიყო არა ქონების გადაცემისათვის გადასახადის დეკლარაციაში, არამედ, საშემოსავლო დეკლარაციაში, აღნიშნული მ. ა-ვას ჩაერიცხა საშემოსავლო გადასახადებში, ხოლო სანოტარო ხარჯი - 378 ლარი გაეკეთა შემოსავლებიდან. საგადასახადო შემოწმების შედეგად არ დადასტურდა მ. ა-არის განცხადებაში ასახული ფაქტები, რის გამოც დადგინდა მ. ა-ვას კეთილსინდისიერება საგადასახადო ინსპექციის მიმართ 1998 წლის დეკემბრის ჩათვლით.

2002 წლის 20 მარტის აქტით, მ. ა-ვას დაერიცხა დამატებითი ღირებულების გადასახადი, რაც მოსარჩელემ მიიჩნია არასწორად, რადგან საგადასახადო კოდექსის 101-ე მუხლის პირველი პუნქტის "ზ" ქვეპუნქტის შესაბამისად, საცხოვრებელი ფართის გაქირავებით მიღებულ თანხაზე დამატებითი ღირებულების გადასახადი არ ირიცხება.

მოსარჩელის მითითებით, ის ფაქტი, რომ მ. ა-ვასა და მ. ა-არს შორის დადებული იყო ქირავნობის და არა იჯარის ხელშეკრულება, დასტურდება ხელშეკრულებით, ასევე, დიდუბე-ჩუღურეთის საგადასახადო ინსპექციის 1999 წლის 1 ივლისის დასკვნით, 2002 წლის 11 აპრილის ცნობით, 2002 წლის 23 აპრილისა და 18 ივლისის სისხლის სამართლის საქმის აღძვრის შესახებ დადგენილების გაუქმების თაობაზე მიღებული დადგენილებით, 2002 წლის 5 ივლისის სამოქალაქო საქმის შეწყვეტის შესახებ განჩინებითა და ნოტარიუსთა პალატის 2002 წლის 15 ივლისის დოკუმენტით. აღნიშნული დოკუმენტებით დასტურდება, რომ დამატებითი ღირებულების გადასახადის გადახდელს არ წარმოადგენდა მ. ა-ვა და უკანონოდ მოხდა მისთვის დარიცხვა.

მოსარჩელის განმარტებით, ასევე უკანონოდ დაერიცხა მ. ა-ვას ეკონომიკური საქმიანობისათვის გადასახადი, რადგან ხელშეკრულების დადების მომენტში არ მოქმედებდა შესაბამისი ნორმა, ხოლო საგადასახადო კოდექსის 4.6 მუხლის თანახმად, საგადასახადო კანონმდებლობის აქტებს არა აქვთ უკუქცევითი ძალა, თუ შესაბამისი ნორმატიული აქტით სხვა რამ არ არის დადგენილი.

მოსარჩელის მითითებით, საგადასახადო შემოწმების შედეგად ასევე არასწორად დაერიცხა სოციალური გადასახადი, რადგან საგადასახადო კოდექსის 185-ე მუხლის "დ" პუნქტის შესაბამისად, სოციალური გადასახადის გადამხდელებს წარმოადგენენ პირები, რომლებიც საქართველოში ეწევიან სამეწარმეო საქმიანობას, მ. ა-ვა კი სამეწარმეო საქმიანობას არ ახორციელებდა, იგი არ არის მეწარმე. ამასთან, საგადასახადო კოდექსის 39-ე მუხლის "ბ" პუნქტის თანახმად, ქონების იჯარით ან ქირით მიღებული შემოსავლები განეკუთვნება არასამეწარმეო საქმიანობით მიღებულ შემოსავალს.

მოსარჩელის მითითებით, საგადასახადო ინსპექციის 2002 წლის 17 აპრილის აქტი გაასაჩივრა ქ. თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციაში, რომლის 2002 წლის 10 მაისის გადაწყვეტილებით სამართლიანად იქნა მიჩნეული 2002 წლის 17 აპრილის აქტი.

მოსარჩელის მითითებით, 2003 წლის 18 ივნისს მიიღო დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის 2003 წლის 11 ივნისის სქემა, რომლითაც დაერიცხა 1994,78 ლარი. აღნიშნული სქემა შედგენილ იქნა 2002 წლის 20 მარტის შედარების აქტის საფუძველზე.

მოსარჩელის მითითებით, ასევე უკანონოა გირავნობის უფლების წარმოშობის შესახებ შეტყობინება, რადგან მ. ა-ვას საწარმო არასდროს ჰქონდა და არც მეწარმე ყოფილა, ხოლო ქირავნობის ხელშეკრულების საგანი არ წარმოადგენს საწარმოს. ამასთან, 2002 წლის 26 მარტიდან აღარ არის მ. ა-ვას საკუთრებაში.

თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის რაიონული სასამართლოს 2003 წლის 29 დეკემბრის გადაწყვეტილებით მ. ა-ვას სარჩელი დაკმაყოფილდა - ბათილად იქნა ცნობილი ქ. თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის 2002 წლის 20 მარტის შემოწმების აქტი, 2002 წლის 10 მაისისა და 2003 წლის 11 ივნისის ადმინისტრაციული აქტები სამართლებრივი შედეგებით, რაც რაიონულმა სასამართლომ დაასაბუთა შემდეგნაირად:

რაიონულმა სასამართლომ დადგინა, რომ მ. ა-ვასა და მ. ა-არს შორის 1998 წლის 16 იანვარს გაფორმდა ქ. თბილისში, ... ქ. #45-ში მდებარე 23 კვ.მ საცხოვრებელზე ქირავნობის ხელშეკრულება, რაც დასტურდება ჩუღურეთის რაიონის სახ. საგადასახადო ინსპექციის 1999 წლის 30 ივნისის ცნობით, საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თავმჯდომარის 2000 წლის 10 მარტის წერილით, საქართველოს ნოტარიუსთა პალატის 2002 წლის 15 ივლისის წერილით და ქ. თბილისის პროკურატურის 2002 წლის 23 აპრილისა და 2002 წლის 18 ივლისის დადგენილებებით. ამასთან, ხელშეკრულების სამართლებრივ ბუნებაზე ასევე მიუთითებს გარიგების დადების მომენტისათვის მხარეთა მიერ გამოვლენილი ნებაც, მათ შორის კანონით ქირავნობის ხელშეკრულებისათვის დაწესებული სამართლებრივი ურთიერთობის წარმოშობის შესახებ, რაზეც მიუთითებს ასევე სანოტარო წესით დამოწმებული ხელშეკრულების დასახელებაც.

რაიონულმა სასამართლომ მიიჩნია, რომ თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის 2002 წლის 20 მარტის შემოწმების აქტით, 2002 წლის 10 მაისისა და 2003 წლის 11 ივნისის ადმინისტრაციული აქტებით მ. ა-ვას უსაფუძვლოდ დაერიცხა გადასახდელად 19,940 ლარი, რადგან საგადასახადო კოდექსის 35-ე მუხლის თანახმად, მ. ა-ვა, როგორც გადამხდელი ფიზიკური პირი, მხოლოდ საშემოსავლო გადასახადით შეიძლება დაბეგრულიყო.

რაიონული სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ქ. თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციამ და მოითხოვა თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის რაიონული სასამართლოს 2003 წლის 29 დეკემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და მ. ა-ვას სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა, ასევე აპელანტმა იშუამდგომლა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 16.2 მუხლის შესაბამისად, საქმეში მესამე პირად საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ჩართვა შემდეგი მოტივით:

აპელანტის მითითებით, საგადასახადო კოდექსის 29.10 მუხლის "ბ" ქვეპუნქტის შესაბამისად, მ. ა-ვა წარმოადგენს პირს, რომელიც ეწევა არასამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას, კერძოდ, ეწევა მომსახურებას კომპენსაციის მიღების მიზნით და წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსის 96.2, 209.1, 185 "დ", 39 "ბ" მუხლებით გათვალისწინებული ეკონომიკური საქმიანობისათვის, სოციალური, საშემოსავლო გადასახადებით დაბეგრის ობიექტს.

მ. ა-არსა და მ. ა-ვას შორის დადებული ქირავნობის ხელშეკრულება საგადასახადო მიზნებისათვის, ფაქტობრივად, თავისი შინაარსით წარმოადგენს საიჯარო ხელშეკრულებას და იჯარით გაცემული ფართი არ წარმოადგენს საცხოვრებელ ფართს და იგი გამოყენებულია სამეწარმეო საქმიანობისათვის.

თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა პალატის 2004 წლის 22 დეკემბრის საოქმოდ განჩინებით თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლედ ჩაერთო თბილისის საგადასახადო ინსპექცია.

თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა სააპელაციო პალატის 2005 წლის 28 იანვრის განჩინებით საქმეში მესამე პირად იქნა ჩართული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 15 მაისის გადაწყვეტილებით ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის რაიონული სასამართლოს 2003 წლის 29 დეკემბრის გადაწყვეტილების შეცვლით საშემოსავლო გადასახადის დარიცხვის ბათილად ცნობის ნაწილში მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება: მ. ა-ვას სარჩელი ამ ნაწილში დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ - ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლის შესაბამისად, სადავო საკითხის გადაწყვეტლად, ბათილად იქნა ცნობილი ქ. თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის 2002 წლის 20 მარტის შემოწმების აქტი, 2002 წლის 10 მაისისა და 2003 წლის 11 ივნისის ადმინისტრაციული აქტები მ. ა-ვას მიმართ საშემოსავლო გადასახადის დარიცხვის ნაწილში და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციას დაევალა გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლიდან ერთი თვის ვადაში საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ, ამ ნაწილში ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა, ხოლო დანარჩენ ნაწილში გადაწყვეტილება დარჩა უცვლელად, რაც სააპელაციო სასამართლომ დაასაბუთა შემდეგნაირად:

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ 1998 წლის 16 იანვარს მ. ა-ვასა და მ. ა-არს შორის დაიდო პირად საკუთრებაში არსებული საცხოვრებელი ფართის ქირავნობის ხელშეკრულება, რომლითაც მ. ა-ვამ მ. ა-არს თავისი კუთვნილი, ქ. თბილისში, ... ქ. #45-ში მდებარე საცხოვრებელი 23 კვ.მ მიაქირავა შემდგომში შერეული მაღაზიის გასახსნელად. ხელშეკრულება დაიდო 5 წლის ვადით, ბინის ქირა განისაზღვრა ყოველთვიურად 350 ლარის ოდენობით, მისი გადახდევინების დაწყების დროდ განისაზღვრა 1998 წლის 5 აპრილი, სახელშეკრულებო ხარჯები - 315 ლარი, დღგ - 63 ლარი გადახდილ იქნა მ. ა-ვას მიერ. 2002 წლის 15 ივლისის #19/21-443 წერილით საქართველოს კონტროლის პალატამ მ. ა-ვას განუმარტა, რომ მის მიერ წარდგენილ დოკუმენტში მითითებული არ იყო საიჯარო ვალდებულებების შესახებ და აღნიშნული დოკუმენტი წარმოადგენდა ქირავნობის ხელშეკრულებას. თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის რაიონული სასამართლოს 2002 წლის 5 მაისის განჩინების საქმეში არსებული ასლის თანახმად, მ. ა-ვას, მ. ა-არსა და რ. თ-ძეს შორის განხორციელებული მორიგების საფუძველზე საქმის წარმოება შეწყდა. მ. ა-ვას განმარტებით, მას და მ. ა-არს შორის ქირავნობის ხელშეკრულების მოქმედება შეწყდა 2002 წლის თებერვალში და ამის შემდეგ მ. ა-არს მისთვის ქირა არ გადაუხდია. 1999 წლის 14 აპრილს მ. ა-ვას მიერ გადახდილ იქნა გასული პერიოდის საშემოსავლო გადასახადი 560 ლარის ოდენობით. დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2002 წლის 11 აპრილს გაცემული ცნობის თანახმად, მ. ა-ვა საგადასახადო აღრიცხვაზე იმყოფება დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციაში. 1999 წლის 16 აპრილს საშემოსავლო გადასახადში ჩარიცხული აქვს 560 ლარი. 2002 წლის 20 მარტს ქ. თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის გადამხდელთა კონტროლის განყოფილების საგადასახადო ინსპექტორის მიერ შემოწმდა მ. ა-ვას ბიუჯეტთან და არასაბიუჯეტო ფონდებთან ანგარიშსწორების საკითხები და შედგა აქტი, რომლის თანახმად, მ. ა-ვას გადასახდელად დაერიცხა დღგ - ძირითადი - 1868,8 ლარი, სანქცია - 2336 ლარი, საურავი 2213,28 ლარი, სულ - 6418,08 ლარი; გადასახადი ეკონომიკური საქმიანობისათვის - ძირითადი 92,24 ლარი, სანქცია - 23,06 ლარი, საურავი - 63,77 ლარი, სულ - 179,07 ლარი; სოცუზრუნველყოფის ფონდის გადასახადი - ძირითადი - 2405,68 ლარი, სანქცია - 393,88 ლარი, საურავი - 1271,83 ლარი, სულ - 4071,39 ლარი; დასაქმების ერთიანი სახელმწიფო ფონდის გადასახადი - ძირითადი - 88,60 ლარი, სანქცია - 14,51 ლარი, საურავი - 46,81 ლარი, სულ - 149,92 ლარი; სამედიცინო დაზღვევის სახელმწიფო კომპანიის გადასახადი ძირითადი - 88,60 ლარი, სანქცია - 14,51 ლარი, საურავი - 46,81 ლარი, სულ - 149,92 ლარი; საშემოსავლო გადასახადი - ძირითადი 2187,50 ლარი, სანქცია - 407,95 ლარი, საურავი - 852,73 ლარი, სულ - 3438,18 ლარი. მთლიანად ძირითადი გადასახადი - 6731,42 ლარი, სანქცია - 3189,91 ლარი, საურავი - 4485,23 ლარი. საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციამ განიხილა მ. ა-ვას ადმინისტრაციული საჩივარი, რაც 2002 წლის 10 მაისის წერილით არ დაკმაყოფილდა. 2003 წლის 11 ივნისს მ. ა-ვას გაეგზავნა #294 შეტყობინება გირავნობის უფლების წარმოშობის შესახებ, რომლის თანახმად მ. ა-ვას ეცნობა, რომ მას, 2003 წლის 11 ივნისის მდგომარეობით, ერიცხებოდა სახელმწიფო ბიუჯეტისა და სახელმწიფო ფონდების დავალიანება 19940 ლარი და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 244-ე მუხლის შესაბამისად, სახელმწიფოს სასარგებლოდ წარმოშობილია გირავნო-

ბის უფლება მისი საწარმოს ქონების იმ ნაწილის მიმართ, რომლის ლიკვიდური ღირებულება განისაზღვრა 19940 ლარის ოდენობით და საკმარისია საგადასახადო ვალდებულების დაფარვისათვის.

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 531-ე მუხლის თანახმად, ქირავნობის ხელშეკრულებით გამქირავებელი მოვალეა, დამქირავებელს სარგებლობაში გადასცეს ნივთი განსაზღვრული ვადით. დამქირავებელი მოვალეა, დამქირავებელს გადაუხადოს დათქმული ქირა. ამავე კოდექსის 581-ე მუხლის თანახმად კი, იჯარის ხელშეკრულებით მეიჯარე მოვალეა, გადასცეს მოიჯარეს განსაზღვრული ქონება დროებით სარგებლობაში და საიჯარო დროის განმავლობაში უზრუნველყოს ნაყოფის მიღების შესაძლებლობა, თუ იგი მიღებულია მეურნეობის სწორი გაძლოლის შედეგად შემოსავლის სახით.

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ მ. ა-ვასა და მ. ა-არს შორის დადებული ხელშეკრულება, რომლის თანახმადაც, მ. ა-ვამ მ. ა-არს დროებით სარგებლობაში, ქირის გადახდის პირობით გადასცა საცხოვრებელი სახლის მისი კუთვნილი ნაწილი, თავისი სახელწოდებით, ფორმით, შინაარსით, სამართლებრივი ბუნებით წარმოადგენს საცხოვრებელი ფართობის ქირავნობის ხელშეკრულებას და აღნიშნულზე გავლენას არ ახდენს ის გარემოება, მ. ა-არი აღნიშნულ საცხოვრებელ ფართობს საცხოვრებლად გამოიყენებდა თუ სამეწარმეო საქმიანობისათვის.

ქ. თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის 2002 წლის 20 მარტის აქტის თანახმად, მ. ა-ვა მიჩნეულ იქნა დღგ-ს, ეკონომიკური საქმიანობის, სოციალური და საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელად.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, 1998 წლისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 8.3 მუხლის თანახმად, არასამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება ერთი პირის მიერ მეორე პირისათვის საფასურის გადახდით ქონების სარგებლობაში გადაცემა, შესაბამისად, მ. ა-ვას მიერ ქირის მიღება უნდა ჩაითვალოს არასამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობად. ამავე კოდექსის 90-ე მუხლის თანახმად, დღგ, როგორც არაპირდაპირი გადასახადი, არის საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის, სამუშაოს, მომსახურების წარმოებისა და მიმოქცევის პროცესში შექმნილი ღირებულების ნაწილის, აგრეთვე საქართველოს ტერიტორიაზე შემოტანილი ყველა დასაბეგრი საქონლის ღირებულების ნაწილის ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანი, 91-ე მუხლის თანახმად კი დღგ-ს გადამხდელია პირი, რომელიც რეგისტრირებულია ან ვალდებულია, გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ს გადამხდელად. ამავე კოდექსის 101.1 მუხლის "ზ" ქვეპუნქტის თანახმად კი, ბინის ქირა გათავისუფლებულია დღგ-საგან.

ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელე მ. ა-ვა ბინის ქირის მიღების გამო დღგ-ს გადამხდელს არ წარმოადგენდა.

სააპელაციო სასამართლომ არასწორად მიიჩნია ის გარემოება, რომ სადავო აქტით, საგადასახადო კოდექსის 209.1 მუხლის შესაბამისად, მ. ა-ვა წარმოადგენს ეკონომიკური გადასახადის გადამხდელს ეკონომიკური საქმიანობისათვის, რადგან სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, მითითებული ნორმით გათვალისწინებულია გადასახადი სამეწარმეო საქმიანობისათვის და იგი წარმოადგენს ადგილობრივ გადასახადს. სამეწარმეო საქმიანობისათვის გადასახადს იხდიან ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც ქალაქის შესაბამის ტერიტორიაზე ეწევიან სამეწარმეო საქმიანობას. მე-8 მუხლის მიხედვით, მ. ა-ვა არ ეწეოდა სამეწარმეო საქმიანობას, რის გამოც იგი არ წარმოადგენდა მითითებული გადასახადის გადამხდელს.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე არასწორად მიიჩნია ის გარემოება, რომ საგადასახადო კოდექსის 185-ე მუხლის "დ" პუნქტის საფუძველზე მ. ა-ვა ექვემდებარებოდა სოციალური გადასახადით დაბეგვრას. სააპელაციო სასამართლომ ქირავნობის ხელშეკრულების დადების დროისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 185-ე მუხლის, 2000 წლის 13 ივლისს შეტანილი ცვლილებების შედეგად ჩამოყალიბებული 185-ე მუხლის "ა" პუნქტის რედაქციის, "მეწარმეთა შესახებ" კანონის 1.2 მუხლის განმარტების შედეგად მიიჩნია, რომ მ. ა-ვას საქმიანობა, საცხოვრებელი ფართის დროებით სარგებლობაში გადაცემით ბინის ქირის მიღება, წარმოადგენდა ისეთ არასამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას, რომელზედაც არ უნდა გავრცელებულიყო საგადასახადო კოდექსის 185-ე მუხლით გათვალისწინებული სოციალური გადასახადით დაბეგვრა.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ 2002 წლის 20 მარტის სადავო შემოწმების აქტი იმ ნაწილში, რომლითაც მოსარჩელეს დაერიცხა დღგ ეკონომიკური საქმიანობისათვის და სოციალური გადასახადი, ეწინააღმდეგება კანონს, რის გამოც რაიონული სასამართლოს მიერ მართებულად იქნა ბათილად ცნობილი სადავო შემოწმების აქტი მითითებულ ნაწილში მის საფუძველზე გამოცემულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებთან ერთად.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სადავო აქტით საგადასახადო კოდექსის 39-ე მუხლის საფუძველზე მ. ა-ვას შემოსავლები წარმოადგენს სოციალური გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს, რადგან საგადასახადო კოდექსის 39-ე მუხლის "ბ" პუნქტის მიხედვით, ეკონომიკური საქმიანო-

ბით მიღებულ შემოსავალს მიეკუთვნება არასამეწარმეო საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, მათ შორის, ქონების ქირით მიღებული შემოსავლები. საგადასახადო კოდექსის 35-ე მუხლის თანახმად კი საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელები არიან ფიზიკური პირები. 36-ე მუხლის თანახმად, საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც გამოითვლება როგორც სხვაობა კალენდარული წლის ერთობლივ შემოსავალსა და ამ პერიოდისათვის საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ გამოქვითვის თანხებს შორის.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, სადავო აქტით მ. ა-ვას 1998 წლის შემოსავალმა შეადგინა 3504 ლარი, გამოსაქვითმა ხარჯებმა - 129,24 ლარი, საშემოსავლო გადასახადის დასაბეგრმა შემოსავალმა - 3374,76 ლარი, საგადასახადო კოდექსის 42-ე მუხლის შესაბამისად, გადაუანგარიშდა საშემოსავლო გადასახადი, რომელმაც შეადგინა 622,35 ლარი, რაზეც აქტის თანახმად, არ იყო წარდგენილი საშემოსავლო გადასახადის ყოველწლიური დეკლარაცია. აღნიშნულიდან გამომდინარე, დამატებით მ. ა-ვას დაერიცხა ძირითადი გადასახადი - 622,35 ლარი, სანქცია - 155,60 ლარი, საურავი - 97,73 ლარი, ბარათზე რიცხული 560 ლარის გათვალისწინებით.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, მ. ა-ვას მიერ მ. ა-ართან დადებული ქირავნობის ხელშეკრულების თანახმად, ბინის ქირა შეადგენდა 350 ლარს თვეში, თანხის გადახდა უნდა დაწყებულიყო 1998 წლის 5 აპრილიდან, სახელშეკრულებო ხარჯები - 378 ლარი გადახდილი იქნა მ. ა-ვას მიერ. მან 1999 წლის 14 აპრილს სახელმწიფო ბიუჯეტში გადაიხადა 560 ლარი. სააპელაციო სასამართლომ დადასტურებულად მიიჩნია, რომ მ. ა-ვამ საგადასახადო ორგანოს წარუდგინა ქონების გადაცემისათვის გადასახადის დეკლარაცია, სადაც მიუთითა, რომ მისი შემოსავალი იყო 3150-378 ლარი, ანუ 2800 ლარი, რომლის 20 პროცენტი შეადგენდა 560 ლარს. მ. ა-ვამ 1999 წლის 14 აპრილს გადაიხადა სახელმწიფო ბიუჯეტში 560 ლარი, რაც წარმოადგენდა საშემოსავლო გადასახადს. მ. ა-ვა, როგორც საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელი პირი, 1998 წლის 16 დეკემბერს რეგისტრირებულ იქნა საგადასახადო ინსპექციაში და მიენიჭა სარეგისტრაციო ნომერი 102943120. ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ დეკლარაციის არასწორად შევსებას მოსარჩელისათვის უარყოფითი შედეგები არ შეიძლება მოჰყოლოდა. სააპელაციო სასამართლომ ასევე დადასტურებულად მიიჩნია, რომ მ. ა-ვას საშემოსავლო გადასახადი აღარ გადაუხდია. ჩუღურეთის რაიონის საგადასახადო ინსპექციის ინსპექტორის 1999 წლის 30 ივნისს შედგენილი ცნობის თანახმად, მ. ა-ვას საშემოსავლო გადასახადი 560 ლარი სწორად აქვს დარიცხული და გადახდილი და მისი მხრიდან შემოსავლის დამალვა არ დასტურდება.

სააპელაციო სასამართლომ დადასტურებულად მიიჩნია, რომ მ. ა-ვა წარმოადგენდა მხოლოდ საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელს, მაგრამ გადასახადის გაანგარიშების დროს არ მომხდარა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევა და შეფასება. ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი საშემოსავლო გადასახადის დარიცხვის ნაწილში და მის საფუძველზე გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები, ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლის შესაბამისად, ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი.

სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურმა და მოითხოვა 2007 წლის 15 მაისის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა, უსაფუძვლობის გამო, შემდეგი მოტივით:

კასატორმა არ გაიზიარა სააპელაციო სასამართლოს დასკვნა იმის თაობაზე, რომ მ. ა-ვას საქმიანობა არ წარმოადგენდა სამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას და შესაბამისად, მასზე იმ პერიოდში მოქმედი კანონმდებლობით მოქმედებდა დაბეგვრის განსხვავებული რეჟიმი. კასატორის მითითებით, სამოქალაქო კოდექსის 531-ე მუხლის თანახმად, ცნება იჯარა გულისხმობს ნაყოფის მიღების შესაძლებლობას, თუ იგი მიღებულია მეურნეობის სწორი გაძღოლის შედეგად. კონკრეტულ შემთხვევაში, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 29.10 მუხლის მიხედვით, მ. ა-ვა წარმოადგენს პირს, რომელიც ეწევა არასამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას, კერძოდ, იგი ეწევა მომსახურებას კომპენსაციის მიღების მიზნით და წარმოადგენს გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს. 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 96.2 მუხლით დასაბეგრი ოპერაციაა მომსახურების გაწევა, 209.1 მუხლის თანახმად, მ. ა-ვას შემოსავალი წარმოადგენს ეკონომიკური საქმიანობისათვის გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს.

კასატორის მოსაზრებით, სააპელაციო სასამართლომ ყოველგვარი მოტივაციის გარეშე მიიჩნია მ. ა-ვა არასამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობის განმარტოვებელ სუბიექტად და მიუთითა 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 8.3 მუხლის "გ" ქვეპუნქტზე, რომელიც, მართალია, ადგენს, რომ ქონების იჯარით გადაცემა განეკუთვნება არასამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას, გარდა ამავე მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევებისა. ხოლო ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის "ა" ქვეპუნქტის შესაბამისად, ქონების იჯარით გადაცემა განეკუთვნება სა-

მეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას, თუ ასეთი საქმიანობა ხორციელდება სისტემატურად და არ წარმოადგენს აღნიშნული ოპერაციის განმახორციელებელი პირის პროფესიულ საქმიანობას.

სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციამ და მოითხოვა 2007 წლის 15 მაისის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა, უსაფუძვლოების გამო, შემდეგი მოტივით:

კასატორის მოსაზრებით, სააპელაციო სასამართლომ უხეშად დაარღვია სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის, კერძოდ, 389-ე და 249.1 მუხლების მოთხოვნები. კასატორმა არ გაიზიარა სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობა, რომ საცხოვრებელი ფართის დროებით სარგებლობაში გადაცემით ბინის ქირით მიღებული შემოსავალი წარმოადგენს არასამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას. 2004 წლის 31 დეკემბრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის შესაბამისად, მ. ა-ვას საქმიანობა განეკუთვნება არასამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას, რადგანაც ხელშეკრულების თანახმად ადგილი აქვს ერთი პირის მიერ მეორე პირისათვის საფასურის გადახდით ქონების დროებით სარგებლობაში გადაცემას. სამოქალაქო კოდექსის 531-ე და 581-ე მუხლების მიხედვით, გაფორმებული ხელშეკრულება წარმოადგენს საიჯარო ხელშეკრულებას, რადგან ქონების გადაცემა მოხდა დამქირავებლის მიერ სამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობის საწარმოებლად. საგადასახადო კოდექსის 29.10 მუხლის "ბ" ქვეპუნქტის შესაბამისად, ქონების გადაცემა ითვლება მომსახურების გაწევად, რის გამოც ამავე კოდექსის 96.1 და 96.2 მუხლების თანახმად, გამქირავებელი ვალდებული იყო, საგადასახადო ინსპექციაში გაველო რეგისტრაცია და გადაეხადა დღგ. კასატორის მითითებით, მ. ა-ვა საგადასახადო კოდექსის 36¹ მუხლის შესაბამისად, წარმოადგენს სამომსავლო გადასახადის გადამხდელს. ამავე კოდექსის 209¹ მუხლის მიხედვით, 1999 წლის 9 ივნისიდან ეკონომიკური საქმიანობისათვის გადასახადის, ხოლო 185-ე მუხლის "დ" პუნქტის თანახმად, 1998 წლის 28 ნოემბრიდან 2000 წლის 10 აგვისტომდე იგი ოფიციალური გადასახადის გადამხდელია.

ამდენად, კასატორმა მიიჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება ამ ნაწილში სამართლებრივ საფუძველს მოკლებულია.

კასატორის მითითებით, სააპელაციო სასამართლოს მტკიცებულების სახით არ უნდა გამოყენებინა დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის გადამხდელთა კონტროლის განყოფილების ინსპექტორის - დ. ც-იანის 1999 წლის 30 ივნისის ცნობის ქსეროასლი, რადგან ინსპექტორის ცნობის გაცემის უფლება არ ჰქონდა. გარდა აღნიშნულისა, სააპელაციო სასამართლოს არ მიუთითებია საქმისათვის მნიშვნელოვანი, კონკრეტულად რა გარემოებები უნდა გამოეკვლია საგადასახადო ორგანოს, მით უფრო, რომ "ამნისტიისა და არადეკლარირებული გადასახადისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ" 4.4 მუხლის მიხედვით, საქართველოს კანონმდებლობით მაკონტროლებელ ორგანოებს, მათ შორის, საგადასახადო და საბაჟო ორგანოებს, აგრეთვე, სამართალდამცავ ორგანოებს ეკრძალებათ I და II პუნქტებით გათვალისწინებულ გადასახდელეთან დაკავშირებით ნებისმიერი ფორმით რევიზიის განხორციელება. ამდენად, კასატორის მითითებით, სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება ეწინააღმდეგება მითითებულ კანონს და გადაწყვეტილების შესრულება შეუძლებელია.

საკასაციო სასამართლოს 2007 წლის 27 ნოემბრის განჩინებით ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34.3. მუხლის "გ" პუნქტის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურისა და ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივრები დასაშვებად იქნა მიჩნეული /პროცესუალური კასაცია/.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების შესწავლის, წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრების მოტივების საფუძვლიანობისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ამავე სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 15 მაისის გადაწყვეტილება შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლომ კანონის სწორად გამოყენებისა და განმარტების შედეგად, საქმეზე არსებითად სწორი გადაწყვეტილება დაადგინა, საკასაციო საჩივარში მითითებულ დარღვევებს ადგილი არ ჰქონია, რის გამოც არ არსებობს მისი გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი.

საკასაციო სასამართლო სსსკ-ის 407.2 მუხლის შესაბამისად, იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს, რადგან კასატორების მიერ არ არის წამოყენებუ-

ლი დასაბუთებული და დასაშვები საკასაციო პრეტენზიები, კერძოდ, საკასაციო სასამართლო იზიარებს ფაქტობრივ გარემოებებს იმის თაობაზე, რომ 1998 წლის 16 იანვარს მ. ა-ვასა და მ. ა-არს შორის დაიდო პირად საკუთრებაში არსებული საცხოვრებელი ფართის ქირავნობის ხელშეკრულება, რომლითაც მ. ა-ვამ კუთვნილი, ქ. თბილისში, ... ქ. #45-ში მდებარე საცხოვრებელი 23 კვ.მ შემდგომში შერეული მაღაზიის მოსაწყობად მიაქირავა მ. ა-არს. მხარეთა შორის ქირავნობის და არა იჯარის ხელშეკრულების დადება სააპელაციო სასამართლომ დადასტურებულად მიიჩნია თავად ხელშეკრულების სახელწოდების, ფორმის, შინაარსისა და სამართლებრივი ბუნების გათვალისწინებით, ასევე საქმეში წარმოდგენილი, საქართველოს კონტროლის პალატის 2002 წლის 15 ივლისის #19/21-443 წერილით და მართებულად მიუთითა, რომ ხელშეკრულების სამართლებრივ ბუნებაზე გავლენას არ ახდენს თავად ის გარემოება, დამქირავებელი რა მიზნისათვის იყენებდა ფართს. აღნიშნულს ასევე ადასტურებს საქმეში წარმოდგენილი საგადასახადო დეპარტამენტის თავმჯდომარის #01-1/287 წერილი, რომლის თანახმად, სამოქალაქო კოდექსის 531-ე მუხლის თანახმად დადებული ქირავნობის ხელშეკრულებიდან მიღებული სარგებელი წარმოადგენს ბინის ქირას და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 101-ე მუხლის "ზ" პუნქტის თანახმად, თავისუფლდება დღ-საგან მიუხედავად იმისა, რა მიზნით გამოიყენებს დამქირავებელი საცხოვრებელ ფართს.

ამდენად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლომ მართებულად მიიჩნია დადასტურებულად ის გარემოება, რომ მხარეთა შორის დაიდო ქირავნობის და არა იჯარის ხელშეკრულება და დაუსაბუთებლად მიიჩნევს აღნიშნულთან დაკავშირებით კასატორთა საკასაციო პრეტენზიას, რომ მხარეთა შორის არსებობდა საიჯარო ვალდებულებები, რადგან მ. ა-არს ფართი სარგებლობაში გადაეცა მაღაზიის მოსაწყობად.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლომ ასევე კანონის სწორად გამოყენებისა და განმარტების შედეგად, მართებულად მიიჩნია მ. ა-ვა არასამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელ პირად საგადასახადო კოდექსის 8.3 მუხლის შესაბამისად. აღნიშნულთან დაკავშირებით, საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს კასატორის - შემოსავლების სამსახურის საკასაციო პრეტენზიას, რომ სააპელაციო სასამართლომ არ გაითვალისწინა საგადასახადო კოდექსის 8.3 მუხლის დათქმა, რომელიც გამორიცხავს არასამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობად ამავე მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევების მიჩნევას. საკასაციო სასამართლოს დაუსაბუთებლად მიაჩნია კასატორის საკასაციო პრეტენზია და მიაჩნია, რომ საგადასახადო კოდექსის 8.4 მუხლის "ა" პუნქტი არ ვრცელდება მ. ა-ვაზე. კერძოდ, მითითებული ნორმის თანახმად, ეკონომიკური საქმიანობა ითვლება სამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობად, რომელიც დაკავშირებულია ფასიანი ქაღალდების ან სხვა ქონების შექმნასთან (რეალიზაციასთან), თუ ასეთი საქმიანობა ხორციელდება სისტემატურად და წარმოადგენს აღნიშნული ოპერაციების განმახორციელებელი პირის პროფესიულ საქმიანობას. ამდენად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მითითებული ნორმის შინაარსიდან გამომდინარე, უსაფუძვლოა კასატორის არგუმენტი მ. ა-ვას სამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელ პირად მიჩნევის შესახებ.

საკასაციო სასამართლო ასევე იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს დასკვნას იმის თაობაზე, რომ სადავო თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის 2002 წლის 20 მარტის შემოწმების აქტით არასწორად დაერიცხა მ. ა-ვას დღ-ს, ეკონომიკური საქმიანობისათვის, სოციალური გადასახადი თანახმად საგადასახადო კოდექსის 101.1 მუხლის "ზ" პუნქტის, 209.1, 185-ე მუხლებისა.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს დასკვნას, რომ მ. ა-ვა წარმოადგენს მხოლოდ საშემოსავლო გადასახადის გამამხდელს და მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლომ ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლის შესაბამისად, მართებულად მიიჩნია, რომ სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემული იყო საქმის გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, შესაბამისად, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნო იგი და ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციას დაევალა საქმისათვის მნიშვნელოვანი გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა. აღნიშნულთან დაკავშირებით, საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს კასატორის თბილისის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო პრეტენზიას, რომ აღნიშნული გამოიწვევს "ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ" კანონის 4.4 მუხლის მოთხოვნიდან გამომდინარე, გადაწყვეტილების ფაქტობრივად შეუსრულებლობას.

აღნიშნულთან დაკავშირებით საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ მითითებული კანონით განისაზღვრა არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების გამოვლენისა და აღიარების მიზნით ასეთი შემოსავლის (ქონების) ლეგალიზების პირობები და წესი. კანონის მე-4 მუხლით მოწესრიგებულია არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებების ლეგალიზაციის წესი. მითითებული ნორმის თანახმად, ლეგალიზაციას დაექვემდებარა რეზიდენტი და არარეზი-

დენტი ფიზიკური და იურიდიული პირების მიერ 2004 წლის 1 იანვრამდე წარმოშობილი და შესრულებული საგადასახადო და საბაჟო ვალდებულებები და აიკრძალა მათ მიმართ სისხლისსამართლებრივი დევნის, ადმინისტრაციული ან კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა სახის სამართალწარმოების განხორციელება, ასევე მითითებული ნორმის მოქმედება კანონმდებელმა გაავრცელა საქართველოს საგადასახადო კოდექსითა და სხვა საკანონმდებლო აქტებით განსაზღვრული გადასახადის გადამხდელებზე, აგრეთვე საგადასახადო აგენტებზე, რომლებმაც 2004 წლის 1 იანვრამდე არ განახორციელეს საგადასახადო ვალდებულებათა დეკლარირება ან/და გადახდა. აღნიშნული კანონის 4.3 მუხლის თანახმად, ლეგალიზებას არ დაექვემდებარა და შესრულებულად არ ჩაითვალა შესაბამის სახელმწიფო ორგანოებში კანონმდებლობით დადგენილი წესით დეკლარირებული, დარიცხული და აღრიცხული, მაგრამ გადაუხდელო საგადასახადო და საბაჟო ვალდებულებები. ხოლო ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად, საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებულ მაკონტროლებელ ორგანოებს (საგადასახადო და საბაჟო ორგანოებს), ასევე სამართალდამცავ ორგანოებს აიკრძალათ კანონის 4.1 და 4.2 მუხლით განსაზღვრულ გადასახდელებთან დაკავშირებით ნებისმიერი ფორმით რევიზიის განხორციელება. საკასაციო სასამართლოს მითითებული ნორმების საფუძველზე მიაჩნია, რომ კანონის 4.3 მუხლის თანახმად, ლეგალიზებას არ დაექვემდებარა მ. ა-ვას საგადასახადო ვალდებულება. შესაბამისად, საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს კასატორის არგუმენტს, რომ საგადასახადო ინსპექციას არ ექნება რევიზიის განხორციელების უფლებამოსილება.

ამდენად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ კასატორების მიერ წამოყენებული საკასაციო პრეტენზიები დაუსაბუთებელია, სააპელაციო სასამართლოს მიერ გადაწყვეტილების მიღებისას ადგილი არ ჰქონია სამოქალაქო საპროცესო ნორმების დარღვევას, შესაბამისად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საკასაციო საჩივრების მოტივები არ წარმოადგენს საკმარის საფუძველს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებისათვის და სააპელაციო სასამართლომ კანონის სწორად გამოყენებისა და განმარტების შედეგად საქმეზე სწორი გადაწყვეტილება დაადგინა, რის გამოც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ამავე სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 15 მაისის გადაწყვეტილება.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის საფუძველზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ამავე სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციას უნდა დაეკისროს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ სასამართლო ხარჯების სახით 100 ლარის გადახდა.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი მუხლის მე-2 ნაწილით, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე, 390-ე, 399-ე, 410-ე მუხლებით და

დ ა ა დ გ ი ნ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ამავე სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 15 მაისის გადაწყვეტილება;
3. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ამავე სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციას დაეკისროს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ სასამართლო ხარჯების სახით 100 ლარის გადახდა;
4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

დღგ-ის თანხის ჩათვლა; საურავი

განჩინება

#ბს-750-716(33-07)

24 იანვარი, 2008 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),

მ. ჩინჩალაძე,

ლ. ლაზარაშვილი

სარჩელის საგანი: დღგ-ს ჩათვლის აღდგენა, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2002 წლის 8 ნოემბერს შპს "ტმტ-მ" სასარჩელო განცხადებით მიმართა თელავის რაიონულ სასამართლოს მოპასუხე თელავის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ და მოითხოვა დღგ-ს ჩათვლის აღდგენა.

მოსარჩელის განმარტებით, სს "საქართველოს ელექტროკავშირში" ჩატარებულ დოკუმენტურ რევიზიასთან დაკავშირებით, შპს "ტმტ-ში" ჩატარებულ იქნა შემხვედრი შემოწმება შპს "ტმტ-ს" მიერ სს "საქართველოს ელექტროკავშირისათვის" 500000 ლარის აქტივის გადაცემის შესახებ 2001 წლის 19 ოქტომბერს გაფორმებული #1910 ხელშეკრულებიდან გამომდინარე. შპს "ტმტ-მ" 2000 წლის აგვისტოში ჩაატარა ყიდვა-გაყიდვის ერთი ოპერაცია და მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში წარადგინა შესაბამისი დეკლარაცია 986960,52 ლარის აქტივის შექმნის შესახებ. შპს "ტმტ-სა" და შპს "ფაეტონს" შორის გაფორმებული ხელშეკრულების მიხედვით, შპს "ფაეტონს" შპს "ტმტ-სთვის" უნდა გადაეცა 1 კომპლექტი ხილის კონცენტრატის დამამზადებელი დანადგარი და შესაბამისი დღგ-ს თანხა დაეფარა საქონლის გადატვირთვიდან 25 საბანკო დღის განმავლობაში. შპს "ტმტ-მ" გადაუხადა დღგ-ს თანხა შპს "ფაეტონს" და 2001 წლის 12 ნოემბერს მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში წარადგინა დღგ-ს დეკლარაცია, მაგრამ სახელმწიფო ბიუჯეტის მიმართ შპს "ფაეტონის" დავალიანების გამო, შპს "ტმტ-ს" შეუჩერდა აღნიშნული დეკლარაციის მიხედვით დღგ-ს ჩათვლა. მოსარჩელემ მოითხოვა თელავის საგადასახადო ინსპექციის 2002 წლის 25 ოქტომბრის #2416/8 წერილის ბათილად ცნობა და 2001 წლის 12 ნოემბერს მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში წარდგენილი დღგ-ს დეკლარაციის მიხედვით გადახდილი დღგ-ს ჩათვლის აღდგენა.

თელავის რაიონული სასამართლოს 2002 წლის 19 ნოემბრის განჩინებით საქმეში მესამე პირად ჩაება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი.

თელავის რაიონული სასამართლოს 2002 წლის 25 ნოემბრის გადაწყვეტილებით შპს "ტმტ-ს" სარჩელი დაკმაყოფილდა - ბათილად იქნა ცნობილი თელავის საგადასახადო ინსპექციის 2002 წლის 25 ოქტომბრის #2416/8 წერილი და განახლდა შეჩერებული ჩათვლის მოქმედება.

აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა თელავის საგადასახადო ინსპექციამ, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება იმ მოტივით, რომ სარჩელი იყო თბილისის საოლქო სასამართლოს განსჯადი, რადგან სარჩელის ფასი აღემატებოდა 500000 ლარს და შეადგენდა 986960,52 ლარს.

თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა სააპელაციო პალატის 2004 წლის 19 ნოემბრის საოქმო განჩინებით შპს "ტმტ-ს" უფლებამონაცვლედ საქმეში ჩაება შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯია".

თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა სააპელაციო პალატის 2004 წლის 10 დეკემბრის განჩინებით თელავის საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა; გაუქმდა თელავის რაიონული სასამართლოს 2002 წლის 25 ნოემბრის გადაწყვეტილება და საქმე განსჯადობის მიხედვით, განსახილველად გადაეცა თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა კოლეგიას.

2004 წლის 5 მაისს შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიამ" ახალი სარჩელით მიმართა თბილისის საოლქო სასამართლოს მოპასუხე მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, 2004 წლის 20 აპრილს მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ გამოსცა ადმინისტრაციული აქტი საგადასახადო შეტყობინების სახით, რომლის მიხედვითაც, შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" დაევალა დღგ-ს სახით 4387763 ლარის გადახდა. მოსარჩელემ, აღნიშნული შეტყობინების მიღების შემდეგ, კანონით დადგენილი წესით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტს დღგ-ს სახით დარიცხული

თანხის დარიცხვის საფუძვლის გარკვევის მიზნით, რის პასუხადაც საგადასახადო დეპარტამენტმა 2004 წლის 26 აპრილის წერილში დარიცხვის საფუძვლად მიუთითა ამავე დეპარტამენტის გადამხდელთა კონტროლის სამმართველოს უფროსის მოხსენებით ბარათზე, შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიის" მიერ 2004 წლის 19 თებერვალს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთვის გაგზავნილ წერილსა და თანდართულ მასალებზე, აგრეთვე, საგადასახადო ინსპექციებიდან მიღებულ ინფორმაციაზე.

მოსარჩელის მტკიცებით, მოპასუხემ უხეშად დაარღვია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის ის ნორმები, რომლებიც აწესრიგებდა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადებასა და გამოცემას, კერძოდ, აღნიშნული კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილები, რაც იმაში გამოიხატა, რომ მოპასუხე დაეყრდნო მხოლოდ სხვადასხვა საგადასახადო ინსპექციებიდან მიღებულ ინფორმაციას და არ გამოუკვლევია არც ერთი მტკიცებულება, აგრეთვე, ადმინისტრაციულ წარმოებაში მონაწილეობის მისაღებად არ მიუწვევია მოსარჩელის წარმომადგენელი და მოცემულ საქმესთან დაკავშირებული გარემოებების გამოსაკვლევად არ გამოუთხოვია ადმინისტრაციულ წარმოებასთან დაკავშირებული დოკუმენტაცია.

მოსარჩელე სარჩელში მიუთითებდა, რომ მოპასუხემ ასევე დაარღვია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 95-ე მუხლის მე-2 ნაწილი, რაც იმაში გამოიხატა, რომ ადმინისტრაციული წარმოება სახეზე იყო მოსარჩელისთვის შეუტყობინებლად - იგი არ იქნა ჩაბმული ადმინისტრაციულ წარმოებაში, როგორც დაინტერესებული მხარე, არ ჰქონდა შესაძლებლობა, სათანადო მტკიცებულებების წარდგენითა და ზეპირი ახსნა-განმარტების მიცემით დაემტკიცებინა თავისი სიმართლე და მას ეცნობა მხოლოდ საბოლოო შედეგის თაობაზე, მაშინ, როდესაც მოპასუხემ იცოდა, რომ გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტის გამოცემით არა მარტო გაუარესდებოდა მოსარჩელის სამართლებრივი მდგომარეობა, არამედ იგი შეიძლებოდა გაკოტრებამდეც კი მისულიყო.

მოსარჩელე სარჩელში აღნიშნავდა, რომ მოპასუხემ უხეშად დაარღვია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-100 მუხლის მოთხოვნა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის ერთვითი ვადის შესახებ, რაც იმაში გამოიხატა, რომ მოსარჩელემ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის სახელზე განცხადება გაგზავნა 2004 წლის 19 თებერვალს, ხოლო საბოლოო გადაწყვეტილება მიღებულ იქნა 2004 წლის 20 აპრილს.

მოსარჩელის მტკიცებით, მოპასუხე გადაუხდელი დღგ-ს თანხის გადახდის წარმოშობის საფუძველს უკავშირებდა შპს "ტმტ-ს" მიერ გადასახდელ 986860 ლარს, შპს "ჯი-სის" მიერ გადასახდელ 1500803 ლარს და შპს "რამკოს" მიერ გადასახდელ 1900000 ლარს.

მოსარჩელის განმარტებით, თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის რაიონული სასამართლოს 2003 წლის 12 თებერვლის დადგენილების საფუძველზე მოხდა შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიისა" და შპს "ტმტ-ს" შერწყმა, რის შედეგადაც შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიის" მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის დღგ-ს პირადი აღრიცხვის ბარათზე გადატანილ იქნა შპს "ტმტ-ს" დღგ-ს პირადი აღრიცხვა, რომელსაც გააჩნდა ზედმეტობა 986960 ლარის ოდენობით. აღნიშნული ოპერაცია საეჭვოდ ჩაითვალა და საგადასახადო დეპარტამენტის მიერ 2001 წლის 24 დეკემბრის #1-036940699 წერილით შპს "ტმტ-ს" გაუუქმდა დღგ-ს ჩათვლები მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ, რაც გასაჩივრდა თელავის რაიონულ სასამართლოში, რომელმაც დააკმაყოფილა შპს "ტმტ-ს" სარჩელი - ბათილად იქნა ცნობილი თელავის საგადასახადო ინსპექციის 2002 წლის 25 ოქტომბრის წერილი, რომლითაც შპს "ტმტ-ს" უარი ეთქვა მის ანგარიშზე ასახული დღგ-ს ჩათვლის მოქმედების განახლებაზე და განახლდა ჩათვლის მოქმედება. სწორედ ამ ფორმით მიიღო შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიამ" აღნიშნული ჩათვლები შერწყმის დროს.

მოსარჩელის მტკიცებით, თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის რაიონული სასამართლოს 2003 წლის 12 ივნისის დადგენილებით მოხდა შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიისა" და შპს "რამკოს" შერწყმა, რის შედეგადაც შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიის" დღგ-ს პირადი აღრიცხვის ბარათზე შეტანილ იქნა 1900000 ლარის ზედმეტობა. შპს "რამკოს" აღნიშნული ზედმეტობა წარმოეშვა 2003 წლის 10 ივნისის თბილისის ვაკე-საბურთალოს საოლქო საგადასახადო ინსპექციაში შპს "ფორტუნას" დღგ-ს პირადი აღრიცხვის ბარათზე ზედმეტად რიცხული 3402840 ლარიდან 1900000 ლარის შპს "რამკოს" პირად ბარათზე გადატანით. ხსენებული გადატანის სამართლებრივ საფუძველს წარმოადგენდა შპს "რამკოსა" და შპს "ფორტუნას" შორის დადებული 2003 წლის 5 ივნისის ხელშეკრულება, რომლითაც შპს "ფორტუნამ" მოახდინა 1900000 ლარის გადაცემა შპს "რამკოსთვის". აღნიშნული ზედმეტობის შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" პირად ბარათზე აღრიცხვის შემდეგ, მან მოახდინა 750000 ლარის შპს "ფერისთვის" გადაცემა, ხოლო 1100000 ლარი გადასცა სს "ბანკ რესპუბლიკას". მოცემულ შემთხვევაში შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" გააჩნდა დავალიანება შპს "ფორტუნას" მიმართ, რომელსაც, თავის მხრივ, გააჩნდა დავა-

ლიანება შპს "ორიონის" მიმართ, ხოლო ამ უკანასკნელს - სს "ბანკ რესპუბლიკის" მიმართ. აღნიშნულის საფუძველზე 2003 წლის 16 ივნისს გაფორმდა სამმხრივი ხელშეკრულება და სს "ბანკმა რესპუბლიკამ" მიიღო 1100000 ლარის ზედმეტობა, ხოლო სანაცვლოდ შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიამ" მოახდინა სესხის გაქვითვა. ამდენად, უსაფუძვლო იყო მოპასუხის მითითება იმაზე, რომ შპს "ფორტუნას" არ ჰქონდა ზედმეტობა კანონით დადგენილი წესით დამოწმებული, რადგან ამ ზედმეტობის რეალურად ჩათვლა და ასახვა მოხდა შპს "რამკოს" ბარათზე, რაც დასტურდებოდა შესაბამისი საგადასახადო ორგანოს მიერ სათანადო წესით დამოწმებული შედარების აქტით, რომლიდანაც ჩანდა, რომ შპს "რამკოს" გააჩნდა ზედმეტობა 1900000 ლარის ოდენობით. ამასთან, სარჩელის აღძვრის დროისთვის შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" არ გააჩნდა რეალურად მიღებული ზედმეტობა, რაც გამორიცხავდა მისგან ამ თანხების მოთხოვნას. შპს "ფორტუნას" მიერ მიღებული ზედმეტობის თაობაზე შეტანილ იქნა შესაბამისი განცხადებები შპს "ფორტუნას" და შპს "რამკოს" მუშაკების მიმართ სისხლის სამართლის საქმის აღძვრის თაობაზე, რაზეც გამოიცა 2003 წლის 28 ოქტომბრის და 30 ოქტომბრის დადგენილებები სისხლის სამართლის საქმის აღძვრაზე უარის თქმის შესახებ, რითაც ცალსახად დასტურდებოდა შპს "ფორტუნას" და შპს "რამკოს" უდანაშაულობა და მათი კუთვნილი ზედმეტობის კანონიერება.

მოსარჩელის განმარტებით, თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის რაიონული სასამართლოს 2003 წლის 24 აპრილის დადგენილებით მოხდა შპს "ჯი-სის" და შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" შერწყმა, რის შედეგადაც ამ უკანასკნელს დღგ-ს პირადი აღრიცხვის ბარათზე წარმოეშვა ზედმეტობა - 1500803 ლარი, რომელიც, თავის მხრივ, მიღებული იყო შპს "საბასგან". არასწორი იყო მოპასუხის მოსაზრება, რომელმაც აღნიშნა, რომ, რადგან არ მოხერხდა შპს "საბას" აქციონის გადასახადის პირადი აღრიცხვის ბარათზე ზედმეტად რიცხული 936456 ლარის რეალობის შესახებ მტკიცებულებებისა და შპს "საბას" პირველადი საბუღალტრო დოკუმენტაციის მოძიება, შესაბამისი საგადასახადო ინსპექციის მიერ გამოთქმული ეჭვის საფუძველზე ამ ზედმეტობის მოსარჩელისთვის გადაცემა იყო უკანონო. მოცემულ შემთხვევაში გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოიცა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის მოთხოვნათა უხეში დარღვევით. მოპასუხეს კანონის დაცვით რომ ეწარმოებინა ადმინისტრაციული წარმოება, საფუძველიანად გამოიკვლევდა აღნიშნულ გარემოებებს და მივიდოდა სწორ დასკვნამდე.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60 მუხლის პირველი ნაწილის "დ" ქვეპუნქტის საფუძველზე, მოითხოვა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის - მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 20 აპრილის #11/1611 საგადასახადო შეტყობინების, რომლითაც შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" დღგ-ს სახით დაერიცხა 4387763 ლარი, ბათილად ცნობა.

თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა კოლეგიის 2004 წლის 11 მაისის განჩინებით საქმეში მესამე პირად ჩაება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი.

2004 წლის 27 მაისს შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიამ" თბილისის საოლქო სასამართლოში წარადგინა განცხადება, რომლითაც გაადიდა სასარჩელო მოთხოვნების ოდენობა და დამატებით მოითხოვა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 24 მაისის #11/1959 საგადასახადო შეტყობინების ბათილად ცნობა, რომლითაც შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" დაერიცხა საურავები ძირითად თანხაზე და 2004 წლის 24 მაისის მდგომარეობით, ბიუჯეტისა და სახელმწიფო ფონდების ვადაგადაცილებულმა დავალიანებამ შეადგინა 6792900 ლარი.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტმა თბილისის საოლქო სასამართლოში წარადგინა შესაგებელი, რომლითაც სარჩელი არ ცნო და აღნიშნა, რომ შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას", როგორც რეორგანიზებულ საწარმოთა მეკვიდრეს, დაეკისრა აღნიშნული საწარმოების საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულება, მიუხედავად იმისა, რეორგანიზაციის დასრულებამდე ცნობილი იყო თუ არა მისთვის ხსენებულ საწარმოთა მიერ საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების თაობაზე. შესაგებლის ავტორის მტკიცებით, მან დეტალურად განიხილა მოსარჩელის 2004 წლის 19 თებერვლის #16 წერილით მიწოდებული წინადადებები და ადგილობრივი საგადასახადო ინსპექციებიდან მიღებული ინფორმაციების ანალიზით დაასკვნა, რომ გასაუქმებელი იყო რეორგანიზებულ საწარმოთა ზედმეტობების საფუძველზე განხორციელებული ჩათვლები, რაც მოხდა კიდევ და გაუქმდა 4387763 ლარის ზედმეტობის თანხა, ხოლო ამ თანხას შემდგომ დაერიცხა საურავი. შპს "ტმტ-ს" ბიუჯეტში ზედმეტობები წარმოეშვა არა ბიუჯეტში ზედმეტად გადახდილი თანხებით, არამედ 2001 წლის 12 ნოემბერს მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში წარდგენილი #308981 ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე მოთხოვნილი ჩათვლების აღრიცხვით, ხოლო აღნიშნული ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით, შპს "ფაეტონმა" შპს "ტმტ-ს" მიაწოდა ხილის კონცენტრატების დამამზადებელი ქარხანა 5921463 ლარად და დღგ-მ შეადგინა 986960 ლარი. გამოძიების მასალებით კი დადგენილი იყო, რომ შპს "ფაეტონს" ბიუჯეტთან ან-

გარიშსწორება დაარსების დღიდან არ უწარმოებია და შესაბამისად, ხსენებული ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით, დღე არ ჰქონდა გადახდილი. ერთი გადამხდელის მიერ მეორე გადამხდელისათვის საწარმოს მიწოდება არ წარმოადგენდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციას, ხოლო უძრავი ქონების მიწოდება გათავისუფლებული იყო დღე-საგან. ამასთან, თელავის რაიონული სასამართლოს 2002 წლის 25 ნოემბრის გადაწყვეტილება არ იყო შესული კანონიერ ძალაში.

შესაგებლის ავტორის განმარტებით, შპს "რამკოს" ბიუჯეტში დღე-ს ზედმეტობები წარმოემვა არა ზედმეტად გადახდილი თანხებით, არამედ თბილისის ვაკე-საბურთალოს საოლქო საგადასახადო ინსპექციაში შპს "ფორტუნას" დღე-ს პირადი აღრიცხვის ბარათზე არსებული 3402840 ლარიდან 1900000 ლარის გადატანით. ამდენად, მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიასათვის", როგორც შპს "რამკოს" სამართალმემკვიდრისთვის, თანხის მოთხოვნა შეესაბამებოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსს.

შესაგებლის ავტორის მტკიცებით, შპს "ჯი-სის" ბიუჯეტში დღე-ს ზედმეტობები წარმოემვა ასევე არა ზედმეტად გადახდილი თანხებით, არამედ შპს "საბას" დღე-ს პირადი ბარათიდან 599544 ლარისა და აქციზის პირადი ბარათიდან 936456 ლარის გადატანის შედეგად. საქართველოს გენერალური პროკურატურის მიერ კვლავ გრძელდებოდა შპს "საბას" და შპს "ჯი-სის" მიერ შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიასათვის" დღე-ს ზედმეტობების - 1500800 ლარის - გადაცემის კანონიერების შესწავლა, ხოლო მან განახორციელა სავარაუდო დარიცხვა საგადასახადო კანონმდებლობის სრული დაცვით შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიაზე", როგორც შპს "ჯი-სის" სამართალმემკვიდრეზე.

თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა კოლეგიის 2004 წლის 29 ოქტომბრის განჩინებით შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" შუამდგომლობა დაკმაყოფილდა და საქმის საბოლოო გადაწყვეტამდე შეჩერდა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 20 აპრილის #11/1611 საგადასახადო შეტყობინების მოქმედება 4387763 ლარის დარიცხვის თაობაზე და 2004 წლის 24 მაისის #11/1959 საგადასახადო შეტყობინების მოქმედება ძირითადი თანხის - 4387763 ლარის დარიცხვის ნაწილში.

2005 წლის 17 მარტს შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიამ" კიდევ ერთი სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საოლქო სასამართლოს მოპასუხე მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიმართ და მოითხოვა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60 მუხლის პირველი ნაწილის "გ" და "დ" ქვეპუნქტების მიხედვით, მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 22 თებერვლის #27 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა.

მოსარჩელის განმარტებით, 2005 წლის 1 მარტს მიიღო მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 22 თებერვლის #27 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის მიხედვითაც, შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" დაევა 4387763 ლარის გადახდა. აღნიშნულმა ინსპექციამ 2004 წლის 20 აპრილის #11/1611 საგადასახადო მოთხოვნით ერთხელ უკვე დაავალდებულა შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯია" ხსენებული თანხის გადახდაზე, რის გამოც მას არ გააჩნდა არანაირი სამართლებრივი საფუძველი, 2005 წლის 22 თებერვალს გამოეცა #27 საგადასახადო მოთხოვნა.

თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა კოლეგიის 2005 წლის 22 მარტის განჩინებით ერთ წარმოებად გაერთიანდა ადმინისტრაციული საქმე შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" მიერ 2004 წლის 5 მაისს აღძრული სარჩელის გამო, მოპასუხე მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიმართ და ადმინისტრაციული საქმე შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" 2005 წლის 17 მარტის სასარჩელო განცხადების გამო, მოპასუხე მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიმართ, ხოლო გაერთიანებულ საქმეს მიენიჭა ნომერი - #3ა/52-2005.

თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა კოლეგიის 2005 წლის 24 მარტის განჩინებით ერთ წარმოებად გაერთიანდა ადმინისტრაციული საქმე შპს "ტმტ-ს" უფლებამონაცვლე შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" სარჩელის გამო თელავის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ და #3ა/52-2005 ადმინისტრაციული საქმე, ხოლო გაერთიანებულ საქმეს მიენიჭა ნომერი - #3ა/52-2005.

თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა კოლეგიის 2005 წლის 14 ივლისის განჩინებით #3ა/52-2005 ადმინისტრაციული საქმე შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" სარჩელის გამო მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიმართ გადაეცა განსჯად სასამართლოს - თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას.

2006 წლის 1 თებერვალს შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიამ" კვლავ მიმართა სხვა სასარჩელო განცხადებით თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუ-

ხე მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიმართ და მოითხოვა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 18 იანვრის #21#10 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა.

მოსარჩელის განმარტებით, 2006 წლის 18 იანვარს მიიღო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 18 იანვრის #21#10 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის თანახმადაც, შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" ბიუჯეტის წინაშე ერიგ-ხეზოდა დავალიანება - 5043063,18 ლარი. აღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნა გამოიცა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის მე-4 ნაწილის მოთხოვნათა დარღვევით, რადგან გასაჩივრებულ საგადასახადო მოთხოვნას არ გააჩნდა ხსენებული მუხლით გათვალისწინებული არც ერთი საფუძველი, რის გამოც იგი ეწინააღმდეგებოდა კანონს, რაც საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად, ხსენებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძველს წარმოადგენდა. აღნიშნულ საგადასახადო მოთხოვნაში მითითებული თანხა - 5043063,18 ლარი შეიცავდა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2004 წლის 20 აპრილის #11/1611 საგადასახადო შეტყობინებით დარიცხულ თანხას - 4387763 ლარს, რაც გასაჩივრებული იყო სასამართლოში და აღნიშნულზე მიმდინარეობდა დავა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 148-ე მუხლის შესაბამისად, სადავო თანხისა და მასზე დარიცხული საურავის, ისევე, როგორც შესაბამისი ჯარიმის გადახდის ვალდებულება, შეჩერებულად ითვლებოდა საგადასახადო დავის დაწყების დღიდან დავის დასრულებამდე. მოპასუხემ იმავე თანხაზე - 4387763 ლარზე 2005 წლის 22 თებერვალს კიდევ ერთი - #27 საგადასახადო მოთხოვნა გამოსცა, რომელიც ასევე გასაჩივრებული იყო მის მიერ და გაერთიანდა ერთ წარმოებად 2004 წლის 20 აპრილის #11/1611 საგადასახადო შეტყობინების ბათილად ცნობასთან დაკავშირებით არსებულ სასარჩელო მოთხოვნასთან ერთად. აღნიშნულზე იმჟამად მიმდინარეობდა დავა.

2006 წლის 19 აპრილს შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიამ" კიდევ ერთი სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხე მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიმართ და მოითხოვა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 4 აპრილის #174 საგადასახადო მოთხოვნისა და იმავე ინსპექციის 2006 წლის 3 აპრილის #106 ბრძანების ბათილად ცნობა.

მოსარჩელის განმარტებით, მან მიიღო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 3 აპრილის #106 ბრძანება და იმავე ინსპექციის 2006 წლის 4 აპრილის #174 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის თანახმადაც, შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" ერიგებოდა ბიუჯეტის მიმართ დღგ-ს დავალიანება 35197 ლარის ოდენობით. ხსენებული საგადასახადო მოთხოვნა გამოიცა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის მე-4 ნაწილის მოთხოვნათა დარღვევით, რადგან გასაჩივრებულ საგადასახადო მოთხოვნასა და ბრძანებას ხსენებული მუხლით გათვალისწინებული არც ერთი საფუძველი არ გააჩნდა და შესაბამისად, ეწინააღმდეგებოდა კანონს, რაც საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის მიხედვით, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძველს წარმოადგენდა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 22 ივნისის განჩინებით #3/362 ადმინისტრაციული საქმე შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიის" სარჩელის გამო მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მიმართ, ერთ წარმოებად გაერთიანდა #3/1984 ადმინისტრაციულ საქმესთან შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიის" მიერ 2006 წლის 1 თებერვალს აღძრული სარჩელის გამო მოპასუხე მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიმართ და #3/2653 ადმინისტრაციულ საქმესთან შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიის" მიერ 2006 წლის 19 აპრილს აღძრული სარჩელის გამო მოპასუხე მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიმართ.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 27 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიის" სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; სადავო - დღგ-ს ჩათვლის აღდგენის საკითხის გადაწყვეტლად, ბათილად იქნა ცნობილი: თელავის საგადასახადო ინსპექციის 2002 წლის 25 ოქტომბრის #2416/8 წერილი, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 20 აპრილის #11/1611 საგადასახადო შეტყობინება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 24 მაისის #11/1959 საგადასახადო შეტყობინება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 22 თებერვლის #27 საგადასახადო მოთხოვნა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 18 იანვრის #21#10

საგადასახადო მოთხოვნა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 4 აპრილის #174 საგადასახადო მოთხოვნა და 2006 წლის 3 აპრილის #106-ს ბრძანება; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციას დაევალა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე ფაქტებისა და გარემოებების გამოკვლევის შემდგომ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა იმავე გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან 1 თვის ვადაში.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის #1-11/6556 წერილით მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციას დაევალა შპს "ტმტ-ს" მიერ 2001 წლის 12 ნოემბერს წარდგენილი 2000 წლის აგვისტოს დღე-ს ყოველთვიურ დეკლარაციაში ასახული სერია "ე", #308981 საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით განხორციელებული ჩათვლის შეჩერება (დღე-ს თანხით - 986960,52 ლარი). თელავის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის 2002 წლის 25 ოქტომბრის #2416/8 წერილით შპს "ტმტ-ს" ეცნობა, რომ საგადასახადო დეპარტამენტის 2001 წლის 14 დეკემბრის #1-11/6556 წერილის საფუძველზე დღე-ს ჩათვლა მომავალში აღდგენას დაექვემდებარებოდა მხოლოდ საგადასახადო დეპარტამენტის შესაბამისი წერილის საფუძველზე. შპს "ტმტ-ს" მიერ აღძრულ იქნა სარჩელი თელავის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის მიმართ და მოთხოვნილ იქნა 2002 წლის 25 ოქტომბრის #2416/8 წერილის ბათილად ცნობა და დღე-ს ჩათვლის აღდგენა. 2003 წლის 7 თებერვლის შერწყმის (მიერთების) ხელშეკრულების საფუძველზე, თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის რაიონული სასამართლოს მიერ 2003 წლის 12 თებერვალს მიღებულ იქნა დადგენილება, რომლითაც განხორციელდა შპს "ტმტ-ს" შერწყმა შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიასთან". აღნიშნულის შედეგად, შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიის" მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში დღე-ს პირადი აღრიცხვის ბარათზე გადატანილ იქნა შპს "ტმტ-ს" დღე-ს პირადი აღრიცხვა, რომელსაც გააჩნდა ზედმეტობა 986960 ლარის ოდენობით. თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა სააპელაციო პალატის 2004 წლის 19 ნოემბრის განჩინებით ადმინისტრაციულ საქმეში შპს "ტმტ-ს" ნაცვლად, ჩაება მისი უფლებამონაცვლე - შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯია". 2003 წლის 18 აპრილის შერწყმის (მიერთების) ხელშეკრულების საფუძველზე, თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის რაიონული სასამართლოს მიერ 2003 წლის 24 აპრილს მიღებულ იქნა დადგენილება, რომლითაც შპს "ჯი-სი" შეერწყა შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას", რის შედეგადაც შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" დღე-ს პირადი აღრიცხვის ბარათზე წარმოეშვა ზედმეტობა - 1500803 ლარი. აღნიშნული ზედმეტობა შპს "ჯი-სის" მიღებული ჰქონდა შპს "საბასგან". შპს "რამკოსა" და შპს "ფორტუნას" შორის დადებული 2003 წლის 5 ივნისის ხელშეკრულების საფუძველზე, შპს "ფორტუნას" დღე-ს პირადი აღრიცხვის ბარათზე რიცხული 3402840 ლარიდან 1900000 ლარი გადატანილ იქნა შპს "რამკოს" დღე-ს პირადი აღრიცხვის ბარათზე. 2003 წლის 6 ივნისის შერწყმის (მიერთების) ხელშეკრულების საფუძველზე, თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის რაიონული სასამართლოს მიერ 2003 წლის 12 ივნისს მიღებულ იქნა დადგენილება, რომლითაც განხორციელდა შპს "რამკოს" შერწყმა შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიასთან", რის შედეგადაც შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიის" დღე-ს პირადი აღრიცხვის ბარათზე გადატანილ იქნა 1900000 ლარის ზედმეტობა. მოსარჩელის მიერ 750000 ლარი გადაცემულ იქნა შპს "ფერისათვის", ხოლო შესაბამისი სამმხრივი ხელშეკრულების საფუძველზე, 1100000 ლარი გადაეცა სს "ბანკ რესპუბლიკას".

საქალაქო სასამართლომ ასევე დადგენილად მიიჩნია, რომ მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 20 აპრილის #11/1611 საგადასახადო შეტყობინებით შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" დღე-ს სახით ბიუჯეტში გადასახდელად დაერიცხა 4387763 ლარი. ხსენებული საგადასახადო შეტყობინების საფუძველად მიეთითა შპს "ტმტ-ზე" რიცხულ 986960 ლარზე, შპს "ჯი-სიზე" რიცხულ 1500803 ლარსა და შპს "რამკოზე" რიცხულ 1900000 ლარზე. 2004 წლის 24 მაისს მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ გამოსცა #11/1959 საგადასახადო შეტყობინება, რომლის მიხედვითაც, შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" დღე-ს სახით ბიუჯეტში გადასახდელად დაერიცხა 6792900 ლარი. აღნიშნული თანხა წარმოადგენდა #11/1611 საგადასახადო შეტყობინებით პირველად დარიცხული თანხის - 4387763 ლარის და მეორე, #11/1959 საგადასახადო შეტყობინების გამოცემის მომენტისათვის, ამ ძირითად თანხაზე საურთავების სახით დარიცხული 2405137 ლარის ჯამს. #11/1611 საგადასახადო შეტყობინება შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიის" მიერ გასაჩივრებულ იქნა თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა კოლეგიაში 2004 წლის 5 მაისს, ხოლო 2004 წლის 27 მაისს მოსარჩელემ გაადიდა სასარჩელო მოთხოვნების ოდენობა - მოითხოვა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ გამოცემული #11/1959 საგადასახადო შეტყობინების ბათილად ცნობაც. 2005 წლის 19 მაისის განჩინებით მოცემული საქმე ერთ წარმოებად გაერთიან-

და ადმინისტრაციულ საქმესთან შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიის" სარჩელის გამო, მოპასუხე თელავის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის მიმართ 2002 წლის 25 ოქტომბრის #2416/8 წერილის ბათილად ცნობისა და დღგ-ს ჩათვლის აღდგენის თაობაზე. მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2005 წლის 22 თებერვალს გამოცემულ იქნა #27 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის მიხედვითაც, შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" დღგ-ს სახით ბიუჯეტში გადასახდელად დაერიცხა 4387763 ლარი. ხსენებული საგადასახადო მოთხოვნა 2005 წლის 17 მარტს გასაჩივრებულ იქნა თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა კოლეგიაში, რომლის 2002 წლის 22 მარტის განჩინებით, აღნიშნული სარჩელი მიღებულ იქნა წარმოებაში და გაერთიანდა ერთ წარმოებად ზემოაღნიშნულ ადმინისტრაციულ საქმესთან. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2006 წლის 18 იანვარს გამოცემული #21#10 საგადასახადო მოთხოვნის შესაბამისად, შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" ბიუჯეტში გადასახდელად დაერიცხა 5043063,18 ლარი, დღგ-ს სახით ბიუჯეტში გადასახდელად დარიცხული 4387763 ლარისა და მასზე დარიცხული საურავების ნაწილში. საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის იმავე წლის #106 ბრძანების საფუძველზე 2006 წლის 4 აპრილს გამოცემულ იქნა #174 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც მოსარჩელეს ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაერიცხა დღგ - 35197 ლარი. აღნიშნული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გასაჩივრებულ იქნა შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიის" მიერ თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიაში 2006 წლის 1 თებერვალს და 2006 წლის 19 აპრილს. ხსენებული საქმეები გაერთიანდა ერთ წარმოებად.

საქალაქო სასამართლომ მთლიანად გაიზიარა მოსარჩელის განმარტება იმის თაობაზე, რომ გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემული იყო მოპასუხეთა მიერ, საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, შემდეგი მოტივით: საგადასახადო დეპარტამენტის 2004 წლის 26 აპრილის წერილით მოსარჩელეს წარედგინა გადამხდელთა კონტროლის სამმართველოს უფროსის მოხსენებითი ბარათი, რის საფუძველზეც განხორციელდა სადავო თანხების დარიცხვა. დარიცხვის საფუძველად ასევე მითითებული იყო შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" მიერ 2004 წლის 19 თებერვალს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროში გაგზავნილი წერილი და თანდართული მასალები, ასევე საგადასახადო ინსპექციებიდან მიღებული ინფორმაციები. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის მე-4 ნაწილით არც ერთი ზემოაღნიშნული საფუძველი არ იყო გათვალისწინებული საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის საფუძველად. მოპასუხეებმა დაარღვიეს ასევე საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის ის ნორმები, რომლებიც აწესებდა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადებისა და გამოცემის პირობებს, კერძოდ, ხსენებული კოდექსის 95-ე მუხლის მიხედვით, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებული იყო, ადმინისტრაციული წარმოების დაწყების შესახებ ეცნობებინა დაინტერესებული მხარისათვის, თუ ამ აქტით შეიძლება გაუარესებულიყო მისი სამართლებრივი მდგომარეობა და უზრუნველყო მისი მონაწილეობა ადმინისტრაციულ წარმოებაში. მოპასუხისათვის ნათელი იყო, რომ გასაჩივრებული აქტის გამოცემით გაუარესდებოდა მოსარჩელის ფინანსური მდგომარეობა. აღნიშნული კოდექსის 96-ე მუხლის შესაბამისად, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებული იყო, ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოეკვლია საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიეღო ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. დაუშვებელი იყო ადმინისტრაციული აქტის გამოცემას საფუძველად დასდებოდა ისეთი გარემოება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ იყო გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ.

საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში შესაბამისი მოპასუხის მიერ არ იქნა გამოკვლეული მტკიცებულებები და ასევე მას არ უმსჯელია იმ მტკიცებულებებზე, რომლებიც, მოსარჩელის განმარტებით, ასაბუთებდა სადავო ზედმეტობების კანონიერებას. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 97-ე-99-ე მუხლები არეგულირებდა მტკიცებულებათა გამოკვლევის, დაინტერესებული მხარის მიერ საკუთარი აზრის გამოთქმისა და ადმინისტრაციული წარმოების მასალების გაცნობის უფლებას. შესაბამისი მოხსენებითი ბარათი შედგენილი იყო მხოლოდ სხვადასხვა საგადასახადო ინსპექციიდან მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე, მოპასუხეს ადმინისტრაციულ წარმოებაში არ მიუწვევია შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯია" და ამდენად, მას არ მიეცა საშუალება, მონაწილეობა მიეღო ადმინისტრაციულ წარმოებაში, ასევე შესაბამისი ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ არ იქნა უზრუნველყოფილი მოსარჩელის იმ უფლებების დაცვა, რომლებიც მას გააჩნდა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის ზემოაღნიშნული ნორმების საფუძველზე.

საქალაქო სასამართლომ ასევე მიიჩნია, რომ გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტებით მოსარჩელეს დაერიცხა 20000000 ლარზე მეტი გადასახადი. უდავო იყო, რომ განსახილველ შემთხვევაში, ყველა სადავო აქტის საფუძველს წარმოადგენდა ზედმეტობა დღგ-ში 4387763

ლარის ოდენობით. აქედან გამომდინარე, საგადასახადო ორგანოების მიერ ყოველი შემდგომი საგადასახადო შეტყობინებით/საგადასახადო მოთხოვნით მოსარჩელეს უნდა დარიცხოდა მხოლოდ სანქცია ან საურავი 4387763 ლარის დღგ-ს ზედმეტობის ნაწილში, ან ყოველი მომდევნო საგადასახადო შეტყობინების/საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემისას მიღებული უნდა ყოფილიყო გადაწყვეტილება მანამდე გამოცემული შესაბამისი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ძალადაკარგულად გამოცხადების შესახებ. საქმეში არსებული მასალებითა და თვით მოპასუხეთა წარმომადგენლების განმარტებით, უდავოდ დადგენილი იყო, რომ დღგ-ს ზედმეტობა 750000 ლარის ოდენობით, გადაცემულ იქნა შპს "ფერისათვის", ხოლო 1100000 ლარი - სს "ბანკ რესპუბლიკასათვის". ამდენად, თუნდაც მთლიანად დღგ-ს ზედმეტობის არაკანონიერად მიჩნევის შემთხვევაშიც, არ იყო გამოკვლეული 1850000 ლარის ოდენობით დღგ-ს ზედმეტობის ნაწილში მოსარჩელის სარგებელი და შესაბამისად, უცნობი იყო შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიასთვის" მისი დარიცხვის მოტივი.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემისას არსებითად დარღვეულ იქნა მათი მომზადებისა და გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები, რაც საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, მათი ბათილად ცნობის საფუძველი იყო. საქალაქო სასამართლომ ასევე მიიჩნია, რომ მოპასუხეს - საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციას უნდა დავალებოდა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსისა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა შესაბამისად, ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარება და მიეწვია დაინტერესებული მხარე - შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯია", უზრუნველყო მტკიცებულებების წარდგენისა და საკუთარი მოსაზრების გამოთქმის უფლება, გამოეკვლია საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე მიეღო ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი. ამასთან, საქალაქო სასამართლომ ყურადღება მიაქცია იმ გარემოებას, რომ ხსენებული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ აუცილებლად უნდა ყოფილიყო გამოკვლეული და შეფასებული მოსარჩელის განმარტება იმის თაობაზე, რომ დღგ-ს თანხის ნაწილის - 1850000 ლარის მესამე პირებზე გადაცემით შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" სარგებელი არ მიუღია.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 27 ოქტომბრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტმა, მიუთითა იმავე გარემოებებზე, რაც უკვე აღნიშნული ჰქონდა შესაგებელში და მოითხოვა აღნიშნული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 27 ოქტომბრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამაც, რომელმაც მოითხოვა აღნიშნული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 27 ოქტომბრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ასევე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თელავის საგადასახადო ინსპექციამ, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 16 მაისის საოქმო განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის უფლებამონაცვლედ დადგენილ იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლედ - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია, ხოლო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თელავის საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლედ - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თელავის საგადასახადო ინსპექცია.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 30 მაისის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თელავის საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 27 ოქტომბრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ მხარეების ყურადღება გამამხვილა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2005 წლის 5 დეკემბრისა და საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2005 წლის 10 მარტის გადაწყვეტილებებზე. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს ხსენებულ გადაწყვეტილებაში აღნიშნული იყო, რომ საქართველოს 1997 წლის საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული დღგ-ს თანხის ჩათვლა წარმოადგენდა შესაბამისი პირის უფლებას, გარკვეული პირობების დადგომის შემდეგ სახელმწიფოს მხრიდან მიეღო მის მიერ გაწეული საფასურის შედეგად დღგ-ით, როგორც გადასახადით გათვალისწინებული თანხის გადახდილად აღიარება. ამდენად, იმ შემთხვევაში, თუ მიმწოდებლის მიერ არ შესრულდებოდა მის მიმართ დადგენილი ვალდებულება და არ განხორციელდებოდა დღგ-ს თანხის ბიუჯეტში შეტანა, შესაბამისად, ვერ განხორციელდებოდა მიმღების უფლება, ჩათვლოდა დღგ-ს თანხა გადახდილად.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2005 წლის 5 დეკემბრის პრეცედენტული მნიშვნელობის მქონე გადაწყვეტილებით კი ცხადი გახდა, რომ საურავი წარმოადგენდა გადასახადის გადამხდელისათვის დადგენილი პასუხისმგებლობის სახეს, რომელიც გამოყენებული ვერ იქნებოდა იმ პირის მიმართ, რომელიც არ ითვლებოდა გადასახადის გადამხდელად. განსახილველ საქმეში საურავი დაერიცხა შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას", როგორც რეორგანიზებული საწარმოების უფლებამონაცვლეს, მაშინ, როდესაც დღგ-ს ჩათვლების მიღების საფუძველს წარმოადგენდა, შპს "ტმტ-ს" შემთხვევაში, მიმწოდებლის - შპს "ფაეტონის" პირადი აღრიცხვის ბარათზე არსებული ზედმეტობა, შპს "რამკოს" შემთხვევაში - შპს "ფორტუნას" დღგ-ს ბარათზე არსებული ზედმეტობა და შპს "ჯი-სის" შემთხვევაში - შპს "საბას" დღგ-სა და აქციზის პირადი აღრიცხვის ბარათებზე რიცხული თანხების გადატანა.

სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ უკვე დამკვიდრებული პრაქტიკით, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ დადგინდებოდა, რომ დღგ-ს ჩათვლები, 4387763 ლარის ოდენობით, უნდა გაუქმებულიყო კანონით დადგენილი წესით, საურავის სახით დადგენილი თანხა იყო დაუსაბუთებელი და მისი დარიცხვის კანონიერებაზე საგადასახადო ორგანოებს უნდა ემსჯელათ კანონით დადგენილი წესით. საქმის მასალებით დადგენილი იყო, რომ 2003 წლის 16 ივნისის ხელშეკრულებით სს "ბანკ რესპუბლიკას", შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" და შპს "ორიონს" შორის გაფორმებულ იქნა მოთხოვნის დათმობისა და ვალის გაქვითვის შესახებ ხელშეკრულება. აღნიშნული ხელშეკრულებით მოთხოვნის დამთმობი - შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯია" სს "ბანკ რესპუბლიკას" უთმობდა თავის მოთხოვნებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიმართ 1100000 ლარის ოდენობით, ხოლო ხსენებული ბანკი მიღებულ მოთხოვნაში ქვითავდა მსესხებლის საკრედიტო ვალდებულებების შესაბამის ნაწილს, წინამდებარე ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირობებით. საქმეში არსებული 2003 წლის 24 აპრილის ხელშეკრულებით შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯია" ჩაურიცხავდა სს "თიბისი ბანკს" პირად ბარათზე რიცხულ დამატებული ღირებულების გადასახადის აქტივს 1500000 ლარის ოდენობით. აქტივის ჩარიცხვის შემთხვევაში, აღნიშნული ბანკი გადაურიცხავდა შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" 1350000 ლარს მისი ანგარიშსწორების ანგარიშზე, ხელშეკრულების გრაფიკის შესაბამისად. დასახელებულ ხელშეკრულებაში მითითებული იყო, რომ იგი ძალაში იყო მხარეთა მიერ მისი ხელმოწერის მომენტიდან. ზემოაღნიშნული ხელშეკრულებებიდან გამომდინარე, ცხადი ხდებოდა, რომ შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიამ" იმავე ხელშეკრულებების კონტრაპენტებზე გაასხვისა მის პირადი აღრიცხვის ბარათებზე არსებული 2600000 ლარის აქტივი, ანუ მას აღნიშნული რაოდენობის დღგ-ს აქტივი საგადასახადო ორგანოსთან ურთიერთობაში არ გამოუყენებია. საქმის მასალებით დასტურდებოდა, რომ აღნიშნულ საკითხზე საგადასახადო ორგანოების მხრიდან ადმინისტრაციული წარმოების განხორციელების დროს არ ყოფილა მსჯელობა და საკითხი, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მოთხოვნათა შესაბამისად, გამოკვლეული არ იყო. საქმის მასალებით, ასევე მხარეების მიერ მიცემული ახსნა-განმარტებებით, დადგენილი იყო, რომ გასაჩივრებული აქტების გამოცემისას განხორციელებული ადმინისტრაციული წარმოების დროს არ მიუწვევიათ დაინტერესებული მხარე, მაშინ, როდესაც საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 95-ე მუხლი ადგენდა, რომ ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი იყო, ადმინისტრაციულ წარმოებაში ჩაება დაინტერესებული მხარე მისი მოთხოვნის საფუძველზე, ხოლო კანონით განსაზღვრულ შემთხვევაში ვალდებული იყო უზრუნველყო მისი მონაწილეობა ადმინისტრაციულ წარმოებაში. იმავე კოდექსის 96-ე მუხლის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებული იყო, ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოკვლია საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიეღო ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის თანახმად, წერილობით გამოცემულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტში უნდა ყოფილიყო წერილობითი დასაბუთება. თუ ადმინისტრაციული ორგანო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემისას მოქმედებდა დისკრეციული უფლებამოსილების

ფარგლებში, წერილობით დასაბუთებაში მიეთითებოდა ყველა ის ფაქტობრივი გარემოება, რომლებსაც არსებითი მნიშვნელობა ჰქონდა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემისას. იმავე მუხლის მე-5 ნაწილის მიხედვით კი, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ იყო თავისი გადაწყვეტილება დაეფუძნებინა იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იყო გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს. საქმეში მოიპოვებოდა შპს "ფორტუნაში" 2003 წლის 12 სექტემბერს თბილისის ვაკე-საბურთალოს საოლქო საგადასახადო ინსპექციის მიერ ჩატარებული საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლითაც დგინდებოდა, რომ დღგ-ით ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების სისწორის შემოწმებით ჩათვლები განხორციელებული იყო სწორად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის მოთხოვნათა გათვალისწინებით. თანხები ანაზღაურებული იყო ნაღდი ანგარიშსწორებით და ხსენებული აქტით დადგინდა, რომ შემოწმებით შპს "ფორტუნას" ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით გადასახდელი არ დაერიცხა. "სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-4 მუხლის თანახმად, თუ მეწარმე შეამოწმა უფლებამოსილმა მაკონტროლებელმა ორგანომ, დაუშვებელი იყო საქმიანობის იმავე საკითხთან დაკავშირებით, იგი შეემოწმებინა სხვა მაკონტროლებელ ორგანოს ან იმავე მაკონტროლებელი ორგანოს სხვა დანაყოფს. საქმის მასალებით არ დგინდებოდა, გაითვალისწინა თუ არა აქტის გამომცემმა ადმინისტრაციულმა ორგანომ კანონის აღნიშნული ნორმის დანაწესი და მიიღო თუ არა მის შესაბამისად გადაწყვეტილება. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად, თუ სასამართლო მიიჩნევდა, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემული იყო საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილი იყო, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად, ბათილად ეცნო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაევალებინა ადმინისტრაციული ორგანოსთვის ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოეცა ახალი აქტი.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სახეზე იყო საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული გარემოება და გასაჩივრებული აქტების გაუქმების - სადავო საკითხის არსებითი გადაწყვეტის გარეშე უნდა დავალებოდა ადმინისტრაციულ ორგანოს საქმის გარემოებების გამოკვლევა, სათანადოდ შესწავლა და შესაბამისი გადაწყვეტილების - ახალი აქტის გამოცემა. ადმინისტრაციულ ორგანოს უნდა მიეწვია დაინტერესებული მხარე და ჩაეხიზნა იგი წარმოებაში, ასევე გამოეკვლია, იქნა თუ არა რეალიზებული სს "ბანკ რესპუბლიკას", შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიასა" და შპს "ორიონს" შორის 2003 წლის 16 ივნისს გაფორმებული ხელშეკრულება მოთხოვნის დათმობისა და ვალის გაქვითვის შესახებ და გადაეცა თუ არა 1100000 ლარის აქტივი სს "ბანკ რესპუბლიკას", ანუ გარკვეულიყო, რეალურად ისარგებლა თუ არა აღნიშნული აქტივით მოსარჩელემ. დასადგენი იყო შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიასა" და სს "თიბისი ბანკს" შორის 2003 წლის 24 აპრილს გაფორმებული ხელშეკრულება, რომლითაც სს "თიბისი ბანკს" გადაეცა შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიის" პირად ბარათზე რიცხვული დამატებული ღირებულების გადასახადის აქტივი 1500000 ლარის ოდენობით, ასევე, იქნა თუ არა რეალიზებული და აღნიშნული აქტივი ნამდვილად გადაეცა თუ არა სს "თიბისი ბანკს". მოპასუხეს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მოთხოვნათა დაცვით უნდა დაედგინა, რამდენად ექვემდებარებოდა გაუქმებას დღგ-ს ჩათვლები 1900000 ლარის, 1500803 ლარისა და 986960 ლარის ნაწილში.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ არსებითად სწორად გადაწყვიტა სარჩელი, გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა და სწორად განმარტა იგი, რის გამოც არ არსებობდა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველი.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 30 მაისის განჩინება საკასაციო წესით გასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თელავის საგადასახადო ინსპექციამ, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასატორის განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 118-ე, 237-ე და 240-ე მუხლების საფუძველზე დადგენილია, რომ გადამხდელის უფლებამოსილება, მოითხოვოს ზედმეტად გადახდილი გადასახადის ჩათვლა, ვრცელდება მხოლოდ იმ თანხებზე, რომლებიც საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებისას გადამხდელის მიერ ზედმეტად იქნა შეტანილი საქართველოს ბიუჯეტში. შპს "ტმტ-ს" ბიუჯეტში ზედმეტობები წარმოეშვა არა ბიუჯეტში ზედმეტად გადახდილი თანხებით, არამედ მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში წარდგენილი 2001 წლის 12 ნოემბრის #308981 ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე მოთხოვნილი ჩათვლების აღრიცხვით. #308981 ანგარიშ-ფაქტურა დათარიღებულია 2000 წლის 30 აგვისტოთი. მასში მითითებულია შპს "ფაეტონის" მიერ შპს "ტმტ-სათვის" ხილის კონცენტრატების დამამზადებელი ქარხნის მიწოდებაზე 5921463 ლარად, მათ შორის, დღგ - 986960 ლარი. საგადასახადო სამსახურისა და გამოძი-

ების მასალებით დადგენილია, რომ შპს "ფაეტონს" ბიუჯეტთან ანგარიშსწორება დაარსების დღიდან არ უწარმოებია და შესაბამისად, აღნიშნული ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით, დღე არ გადაუხდია. გარდა ამისა, გამოძიებით არ დადგენილა ამ ქარხნის რუსეთის ფედერაციაში იმპორტის ფაქტი, მაშინ, როცა შპს "ტმტ-ს" ხელშეკრულებით დაგეგმილი ჰქონდა ქარხნის მიწოდება ქალაქ ვლადიკავკაზის ფირმა "ვოსტოკისთვის". ერთი გადამხდელის მიერ მეორე გადამხდელისათვის საწარმოს მიწოდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დასაბეგრ ოპერაციას არ წარმოადგენდა, ხოლო იმავე კოდექსის 101-ე მუხლის პირველი ნაწილის "ზ" ქვეპუნქტის თანახმად, უძრავი ქონების მიწოდება გათავისუფლებული იყო დღე-საგან. ამის საფუძველზე საგადასახადო დეპარტამენტიდან შევიდა 2001 წლის 4 დეკემბრის #1-11/6556 წერილი, რომლითაც თელავის საოლქო საგადასახადო ინსპექციას მიეთითა, გაეუქმებინა შპს "ტმტ-სათვის" ჩათვლა 986960 ლარზე. თელავის საოლქო საგადასახადო ინსპექციამ, იხელმძღვანელა რა ზემოაღნიშნული წერილით, ჩათვლები შეაჩერა და ამის შესახებ აცნობა შპს "ტმტ-ს" 2002 წლის 25 ოქტომბრის #2416/8 წერილით.

კასატორი მიუთითებს, რომ ჩათვლის შეჩერების შესახებ საგადასახადო დეპარტამენტის მითითება დაფუძნებული იყო იმაზე, რომ ჩასათვლელი დღე-ს თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც დასაბეგრი ოპერაციის დროის მიხედვით გადახდილია დასაბეგრ ოპერაციაზე და არა დღე-ით გათვალისწინებულ ოპერაციაზე, ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის შესაბამისად, ჩასათვლელი დღე-ს თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც დასაბეგრი ოპერაციის დროის მიხედვით გადახდილია წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის შესაბამისად ან გადახდილია საბაჟო დეკლარაციის მიხედვით. აქედან გამომდინარე, აღნიშნული წერილი სწორია და არ არსებობს მისი გაუქმების საფუძველი.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 30 მაისის განჩინება საკასაციო წესით გასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმაც, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასატორის განმარტებით, სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა და არასწორად განმარტა კანონი, რითაც დაარღვია სამართლის ნორმები და მიიღო უკანონო განჩინება. კასატორი არ იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემულია მოპასუხეთა მიერ საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე. მოსარჩელეს გადასახადებით დაბეგვრის ბარათზე შესწორებითი დარიცხვით გაუუქმდა შპს "ტმტ-ს", შპს "ჯი-სის" და შპს "რამკოს" დღე-ს დაბეგვრის ბარათებზე მიერთებამდე დაფიქსირებული ე.წ. "ზედმეტობის თანხები", რომელთა ჩათვლაც საანგარიშო პერიოდში წარმოშობილი, დარიცხული დღე-ს ანგარიშში მოითხოვა შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიამ". სააპელაციო სასამართლომ არასწორად განმარტა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 118-ე და 240-ე მუხლები.

კასატორი აღნიშნავს, რომ საგადასახადო დეპარტამენტის მიერ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2004 წლის 3 მარტის #2623 რეზოლუციით დეტალურად იქნა განხილული მოსარჩელის 2004 წლის 19 თებერვლის #16 წერილით წარმოდგენილი წინადადებები და ამასთან, ადგილობრივი საგადასახადო ინსპექციიდან მიღებული ინფორმაციების ანალიზით საგადასახადო დეპარტამენტმა დაასკვნა, რომ გასაუქმებელი იყო რეორგანიზებულ საწარმოთა ზედმეტობების საფუძველზე განხორციელებული ჩათვლები და აღნიშნულის შესახებ შეტყობინების გაგზავნა დაევალა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციას. მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 20 აპრილის #11/1611 საგადასახადო შეტყობინებით შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიისათვის" ცნობილი გახდა წინადადებებისა და ინფორმაციების ანალიზის შედეგები, კერძოდ, რეორგანიზებული საწარმოების მხრიდან საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტში ზედმეტად შეტანილი დღე-ს გადასახადის შესახებ მტკიცებულებების უქონლობის გამო, მოსარჩელეს უარი ეთქვა დღე-ს ჩათვლის მიღებაზე და ამ ე.წ. "აქტივებით" საგადასახადო ვალდებულებების დაფარვაზე და შესწორებითი დარიცხვის გზით შემცირდა მანამდე დაბეგვრის პირად ბარათზე არსებული ჩანაწერები. მოსარჩელეს დღე-ს ბარათებზე დარიცხვით გადმოტანილი ზედმეტობის თანხები გაუუქმდა 4387763 ლარის ოდენობით.

კასატორის განმარტებით, მიმდინარე საანგარიშო პერიოდების მიხედვით, დეკლარაციებით უკვე წარმოდგენილი გადასახადის თანხაზე დღე-ში განხორციელდა საურავის დარიცხვა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლის დებულებებიდან გამომდინარე, კერძოდ, საწარმოს (გადამხდელს) დაეკისრა გადასახადის გადაუხდელი თანხის 0,15% თითოეულ ვადაგადაცილებულ დღეზე, გადასახადის ვადის დადგენილი თარიღიდან გადასახადის გადახდის თარიღამდე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 28-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულება ეკისრება გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის

მომენტიდან, რომლებიც ითვალისწინებს გადასახადის გადახდას. აქედან გამომდინარე, ვერ იქნება გაზიარებული და ასევე უარი უნდა ეთქვას დარიცხული საურავის გამო, 2004 წლის 27 მაისის დაზუსტებულ სასარჩელო განცხადებას გაზრდილ სასარჩელო მოთხოვნაზე - სულ 6792900 ლარზე.

კასატორი აღნიშნავს, რომ საქმეში არსებული მასალებით და შესაბამისი ორგანოების მიერ მოკვლევის შედეგებით დადგენილია, რომ შპს "ტმტ-ს" ბიუჯეტში ზედმეტობები წარმოეშვა არა ბიუჯეტში ზედმეტად გადახდილი თანხებით, არამედ 2001 წლის 12 ნოემბერს მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში წარდგენილი #308981 ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე მოთხოვნილი ჩათვლების აღრიცხვით. #308981 ანგარიშ-ფაქტურა დათარიღებულია 2000 წლის 30 აგვისტოთი. მასში დაფიქსირდა შპს "ფაეტონის" მიერ შპს "ტმტ-სათვის" ხილის კონცენტრატების დამამზადებელი ქარხნის მიწოდება 5921463 ლარად, მათ შორის, დღგ - 986960 ლარი. საგადასახადო სამსახურებისა და გამოძიების მასალებით დადგენილია, რომ შპს "ფაეტონს" ბიუჯეტთან ანგარიშსწორება დაარსების დღიდან არ უწარმოებია და შესაბამისად, ამ ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით, დღგ არ გადაუხდია. გარდა ამისა, გამოძიებით არ დადგენილა ამ ქარხნის რუსეთის ფედერაციაში იმპორტის ფაქტი, მაშინ, როცა შპს "ტმტ-ს" ხელშეკრულებით დაგეგმილი ჰქონდა ქარხნის მიწოდება ქალაქ ვლადიკავკაზის ფირმა "ვოსტოკისთვის". ერთი გადამხდელის მიერ მეორე გადამხდელისთვის საწარმოს მიწოდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დასაბეგრ ოპერაციას არ წარმოადგენს, ხოლო ამავე კოდექსის 101-ე მუხლის პირველი ნაწილის "ზ" ქვეპუნქტის თანახმად, უძრავი ქონების მიწოდება გათავისუფლებულია დღგ-საგან. ამის საფუძველზე მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციას მიეთითა შპს "ტმტ-სათვის" ჩათვლების გაუქმების შესახებ და შპს "ფაეტონთან" გადაანგარიშებისა და დასაბეგრი ოპერაციის კორექტირების აუცილებლობაზე. ამ მითითების საფუძველზე, მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ მიიღო გადაწყვეტილება და შპს "ტმტ-ს" გაუუქმდა ჩათვლა 986960 ლარზე.

კასატორის განმარტებით, არსობრივად და ფაქტობრივ გარემოებათა გათვალისწინებით, შესაბამისი საგადასახადო შეტყობინება მთლიანად შეესაბამება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლს. შპს "ფაეტონს" კიდევაც რომ გადაეხადა #308981 ანგარიშ-ფაქტურით დღგ-ს თანხები, ისინი ჩათვლას მაინც არ დაექვემდებარებოდა, ვინაიდან დასაბეგრი ოპერაციის პირობებში არ იქნებოდა გადახდილი. შპს "ტმტ-მ" ჩათვლის აღდგენის თაობაზე სასარჩელო განცხადებით მიმართა თელავის რაიონულ სასამართლოს, რომელმაც დააკმაყოფილა მოსარჩელის მოთხოვნა, თუმცა დასაბუთებული გადაწყვეტილების მიღების შემდეგ რაიონული სასამართლოს გადაწყვეტილება გასაჩივრდა ზემდგომ სასამართლო ინსტანციაში. იმის გათვალისწინებით, რომ ხსენებული გადაწყვეტილება კანონიერ ძალაში არ შესულა, შპს "ტმტ-ს" სამართალმემკვიდრეს - შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" დღგ-ს ჩათვლების აღდგენაზე უარი უნდა ეთქვას.

კასატორი აღნიშნავს, რომ შპს "რამკოს" ბიუჯეტში დღგ-ს ზედმეტობები წარმოეშვა არა ზედმეტად გადახდილი თანხებით, არამედ 2003 წლის 10 ივნისს თბილისის ვაკე-საბურთალოს საოლქო საგადასახადო ინსპექციაში შპს "ფორტუნას" დღგ-ს პირადი აღრიცხვის ბარათზე არსებული 3402840 ლარიდან 1900000 ლარის გადატანით. შპს "ფორტუნა" დღგ-ს გადამხდელად აღრიცხვაზე დგას 2003 წლის 30 მაისიდან. ამ საწარმომ შპს "ფუმიდან" მიღებული ანგარიშ-ფაქტურებით მოითხოვა დღგ-ს ჩათვლები, სულ 3402840 ლარის ოდენობით, რომელიც 2003 წლის 2 ივნისს წარმოდგენილი მაისის თვის საანგარიშო პერიოდის დღგ-ს დეკლარაციის საფუძველზე, აღრიცხა დღგ-ს ბარათებზე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 91-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, პირი, რომელიც რეგისტრაციაში ტარდება, გადასახადის გადამხდელად ითვლება რეგისტრაციის ძალაში შესვლის მომენტიდან, ანუ ამ შემთხვევაში, 2003 წლის 30 მაისიდან. შესაბამისად, მას არასწორად აქვს ასახული დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციამდე მიღებული ანგარიშ-ფაქტურები - მაისის დეკლარაციამდე მიღებული ანგარიშ-ფაქტურები მაისის დეკლარაციაში და შემდეგ დღგ-ს პირად ბარათებზე. ამდენად, მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიასათვის", როგორც შპს "რამკოს" სამართალმემკვიდრისთვის, თანხის მოთხოვნა შეტყობინების გაგზავნის გზით არსობრივად და ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით, შეესაბამება საქართველოს საგადასახადო კოდექსს. შპს "ჯი-სის" ბიუჯეტში დღგ-ს ზედმეტობები ასევე წარმოეშვა არა ზედმეტად გადახდილი თანხებით, არამედ - 2003 წლის 18 აპრილს შპს "საბას" დღგ-ს პირადი ბარათიდან 599544 ლარის და აქციზის პირადი ბარათიდან 936456 ლარის გადატანის შედეგად. შპს "საბას" 2003 წლის 13 ნოემბრის #71 და 2004 წლის 3 ივნისის #303-გ წერილებით დგინდება, რომ საქართველოს გენერალური პროკურატურის მიერ დღემდე გრძელდება შპს "საბასა" და შპს "ჯი-სის" მიერ შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიასათვის" დღგ-ს ზედმეტობების - 1500800 ლარის გადაცემის კანონიერების შესწავლა. საზოგადოების საბუთები გადაგზავნილია საგამომიებო დეპარტამენტში. ამ და სხვა სარწმუნო ინფორმაციის შესაბამისად, მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ საგადასახადო კანონ-

მდებლობის სრული დაცვით განახორციელა სავარაუდო დარიცხვა შპს "ჯი-სის" სამართალმემკვიდრეზე.

კასატორის მტკიცებით, სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა - საქართველოს 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-3, მე-4, 30-ე, 32-ე, 34-ე, 114-ე, 115-ე, 118-ე, 217-ე, 218-ე, 235-ე, 236-ე, 237-ე, 240-ე და 252-ე მუხლები და შესაბამისად, გასაჩივრებული განჩინება კანონის დარღვევითაა გამოტანილი, რაც საკასაციო საჩივრის საფუძველს წარმოადგენს.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 30 მაისის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ასევე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასატორის განმარტებით, გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებაა, სწორად გაიანგარიშოს გადასახადი, ხოლო გადასახადების გადახდის სამართლებრივი რეგულირება ხორციელდება საგადასახადო კანონმდებლობის, როგორც ზოგადი, ასევე კონკრეტული გადასახადების გამოანგარიშებასთან და გადახდასთან დაკავშირებული სპეციალური ნორმებით. საგადასახადო ვალდებულების შესრულება ხორციელდება ვალდებული პირის განსაზღვრული მოქმედებებით ან მათი ერთობლიობით, რომლებიც მიმართულია სახელმწიფო ბიუჯეტში გადასახადის ფაქტობრივი შეტანისკენ. გადასახადის გადახდის ვალდებულების შესრულების განსაკუთრებულ ნიშანს წარმოადგენს ის გარემოება, რომ მისი კონკრეტული შინაარსი იწყება ვალდებული პირის მიერ ვალდებულების განსაზღვრის მომენტიდან და მთავრდება ფულადი სახსრების რეალური შეტანით ბიუჯეტში ან სახელმწიფო ფონდებში. ამრიგად, გადასახადების გადახდის ვალდებულება ორი დამოუკიდებელი, მაგრამ იმავდროულად თანმიმდევრული და ურთიერთდაკავშირებული ნაწილებისაგან შედგება - გადასახადის გამოანგარიშება და მისი გადახდა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მთელ რიგ მუხლებში მითითებულია "გამოანგარიშებისა და გადახდის" შესახებ, როგორც ერთიან პროცესზე. იურიდიული თვალსაზრისით, საგადასახადო წარმოება აერთიანებს გადასახადების გამოანგარიშებასა და გადახდასთან დაკავშირებულ ნორმებს, ანუ, შეიძლება ითქვას, რომ საგადასახადო წარმოება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების წესია, რომელიც განსაზღვრავს გადასახადის გადამხდელისა და სხვა ვალდებული პირის იურიდიული ვალდებულების აღსრულების წესს გადასახადების გამოანგარიშებასა და ბიუჯეტში გადახდასთან დაკავშირებით.

კასატორი აღნიშნავს, რომ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 7 აპრილის #228 ბრძანებით დამტკიცებული "გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათების წარმოების წესის შესახებ" ინსტრუქციის თანახმად, გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე ჩანაწერები ხორციელდება საგადასახადო ინსპექციის მუშაკის მიერ, გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი საგადასახადო დეკლარაციების, გაანგარიშებების, დაზუსტებული დეკლარაციებისა და სხვა დოკუმენტების საფუძველზე. ხაზგასმით უნდა აღინიშნოს ის ფაქტი, რომ გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე არსებული ინფორმაციის კანონიერებაზე პასუხისმგებელია უშუალოდ გადასახადის გადამხდელი. საგადასახადო ორგანო შეიძლება განისაზღვროს პასუხისმგებელ პირად მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ შემოწმების შედეგად დაადასტურებს გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის კანონიერებას, რასაც ამ შემთხვევაში ადგილი არა აქვს. ამ შემთხვევაში წარმოდგენილია ცნობა, რომელიც ასახავს მხოლოდ იმ პერიოდისათვის გადამხდელის მდგომარეობას პირადი აღრიცხვის ბარათზე, კერძოდ, ცნობის სახით ინფორმაციის გაცემის საფუძველია თავად გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაცია, რაზეც პასუხისმგებლობა ისევ და ისევ ეკისრება გადამხდელს და არა საგადასახადო ორგანოს, ვინაიდან გადასახადის სწორად გამოანგარიშების ვალდებულება აკისრია გადამხდელს. აღნიშნულის არგუმენტად საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 63-ე მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნულია, რომ გადასახადის გადამხდელი დაბეგვრის ობიექტის, გადასახადის განაკვეთისა და საგადასახადო შეღავათების გათვალისწინებით, დამოუკიდებლად გამოანგარიშებს საანგარიშო პერიოდისათვის გადასახდელ გადასახადის თანხას, თუ საგადასახადო კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. საწარმოს რეორგანიზაციის დროს გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის ვალდებულება გადადის იმ გადამხდელზე, რომელსაც უერთდება თავდაპირველი გადამხდელი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, ერთი საწარმოს/ორგანიზაციის მეორე საწარმოსთან/ორგანიზაციასთან მიერთებისას, მიერთებული საწარმოს/ორგანიზაციის საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უფლებამონაცვლედ ითვლება საწარმო/ორგანიზაცია, რომელსაც მიუერთდა ეს საწარმო/ორგანიზაცია.

კასატორის განმარტებით, ვინაიდან გადახდის ვალდებულება მოიცავს გადასახადის გამოანგარიშებასა და მის გადახდას, რეორგანიზაციის შედეგად უფლებამონაცვლე საწარმო პასუხს აგებს ყვე-

ლა იმ ვალდებულებაზე, რაზეც პასუხს აგებდა რეორგანიზაციის შედეგად მიერთებული საწარმო. შპს "ტმტ", შპს "ჯი-სი" და შპს "რამკო" წარმოადგენენ იმ საწარმოებს, რომლებიც მიუერთდნენ შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" და ამ უკანასკნელს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 32-ე მუხლის თანახმად, როგორც რეორგანიზებულ საწარმოთა სამართალმემკვიდრეს, დაეკისრა შპს "ტმტ-ს", შპს "ჯი-სისა" და შპს "რამკოს" საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულება, მიუხედავად იმისა, რეორგანიზაციის დასრულებამდე იყო თუ არა ცნობილი სამართალმემკვიდრისათვის (შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას") რეორგანიზებულ საწარმოთა მიერ საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულებლობის ან არასათანადოდ შესრულების ფაქტები, ან სხვა გარემოებები. მოსარჩელეს გადასახადებით დაბეგვრის ბარათზე შესწორებითი დარიცხვის გზით გაუუქმდა შპს "ტმტ-ს", შპს "ჯი-სის" და შპს "რამკოს" დღგ-ს დაბეგვრის ბარათზე მიერთებამდე დაფიქსირებული ე.წ. "ზედმეტობის" თანხები, რომელთა ჩათვლაც საანგარიშო პერიოდში წარმოშობილი, დარიცხული დღგ-ს ანგარიშში მოითხოვა შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიამ". საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 118-ე, 237-ე და 240-ე მუხლების საფუძველზე, გადამხდელის უფლებამოსილება, მოითხოვოს ზედმეტად გადახდილი გადასახადის ჩათვლა, ვრცელდება მხოლოდ იმ თანხებზე, რომლებიც საგადასახადო ვალდებულების შესრულებისას გადამხდელის მიერ ზედმეტად იქნა შეტანილი საქართველოს ბიუჯეტში. მოცემული დავა არ ეხება მოსარჩელის მიერ ზედმეტად გადახდილ თანხებს და სადავო თანხები არ წარმოადგენს შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" ან მასზე მიერთებული საზოგადოებების მიერ ბიუჯეტში ზედმეტად შეტანილ გადასახადებს. მოსარჩელეს დღგ-ს ბარათებზე დარიცხვით გადმოტანილი ზედმეტობის თანხები გაუუქმდა 4387763 ლარის ოდენობით. აღნიშნულის შემდეგ, მიმდინარე საანგარიშო პერიოდების დეკლარაციებით უკვე წარმოდგენილი გადასახადის თანხაზე დღგ-ში, განხორციელდა საურავის დარიცხვა 2005 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლის დებულებებიდან გამომდინარე.

კასატორი აღნიშნავს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მიერ მოკვლეული და შესწავლილი მასალების (რაც გახდა საფუძველი მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისათვის მოსარჩელეზე სადავო თანხის დარიცხვისა) საფუძველზე დადგინდა შემდეგი:

1. შპს "ტმტ-ს" ბიუჯეტში ზედმეტობები წარმოეშვა არა ბიუჯეტში ზედმეტად გადახდილი თანხებით, არამედ 2001 წლის 12 ნოემბერს მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში წარდგენილი #308981 ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე მოთხოვნილი ჩათვლების აღრიცხვით. #308981 ანგარიშ-ფაქტურა დათარიღებულია 2000 წლის 30 აგვისტოთი. მასში დაფიქსირდა შპს "ფაეტონის" მიერ შპს "ტმტ-სათვის" ხილის კონცენტრატების დამამზადებელი ქარხნის მიწოდება 5921463 ლარად, მათ შორის, დღგ - 986960 ლარი. საგადასახადო სამსახურებისა და გამოძიების მასალებით დადგენილია, რომ შპს "ფაეტონს" ბიუჯეტთან ანგარიშსწორება დაარსების დღიდან არ უწარმოებია და შესაბამისად, ამ ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით დღგ არ გადაუხდია. გარდა ამისა, გამოძიებით არ დადგენილა ამ ქარხნის რუსეთის ფედერაციაში იმპორტის ფაქტი, მაშინ, როცა შპს "ტმტ-ს" ხელშეკრულებით დაგეგმილი ჰქონდა ქარხნის მიწოდება ქალაქ ვლადიკავკაზის ფორმა "ვოსტოკისთვის". ერთი გადამხდელის მიერ მეორე გადამხდელისათვის საწარმოს მიწოდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დასაბეგრ ოპერაციას არ წარმოადგენს, ხოლო იმავე კოდექსის 101-ე მუხლის პირველი ნაწილის "ზ" ქვეპუნქტის თანახმად, უძრავი ქონების მიწოდება გათავისუფლებულია დღგ-საგან. ამის საფუძველზე მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციას მიეთითა შპს "ტმტ-სათვის" ჩათვლების გაუქმების შესახებ და შპს "ფაეტონთან" გადაანგარიშებისა და დასაბეგრი ოპერაციის კორექტირების აუცილებლობაზე. ამ მითითების საფუძველზე მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ მიიღო გადაწყვეტილება და შპს "ტმტ-ს" გაუუქმდა ჩათვლა 986960 ლარზე;

2. შპს "რამკოს" ბიუჯეტში დღგ-ს ზედმეტობები წარმოეშვა არა ზედმეტად გადახდილი თანხებით, არამედ 2003 წლის 10 ივნისს თბილისის ვაკე-საბურთალოს საოლქო საგადასახადო ინსპექციაში შპს "ფორტუნას" დღგ-ს პირადი აღრიცხვის ბარათზე არსებული 3402840 ლარიდან 1900000 ლარის გადატანით. შპს "ფორტუნა" დღგ-ს გადამხდელად აღრიცხვაზე დგას 2003 წლის 30 მაისიდან. ამ საწარმომ შპს "ფუმიდან" მიღებული ანგარიშ-ფაქტურებით მოითხოვა დღგ-ს ჩათვლები, სულ - 3402840 ლარის ოდენობით, რომელიც 2003 წლის 2 ივნისს წარმოდგენილი მაისის საანგარიშო პერიოდის დღგ-ს დეკლარაციის საფუძველზე აღირიცხება დღგ-ს ბარათებზე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 91-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, პირი, რომელიც რეგისტრაციაში ტარდება, გადასახადის გადამხდელად ითვლება რეგისტრაციის ძალაში შესვლის მომენტიდან, ანუ ამ შემთხვევაში - 2003 წლის 30 მაისიდან. შესაბამისად, მას არასწორად აქვს ასახული დღგ-ს რეგისტრაციამდე მიღებული ანგარიშ-ფაქტურები - მაისის დეკლარაციამდე მიღებული ანგარიშ-ფაქტურები მაისის დეკლარაციაში და შემდეგ დღგ-ს პირად ბარათებზე. იმავე კო-

დექსის 118-ე და 235-ე მუხლების საფუძველზე, საგადასახადო ორგანოს მიერ დღგ-ს გადამხდელისათვის თანხის შეცდომით დაბრუნების შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს შეუძლია მოითხოვოს ამ თანხის დაბრუნება დღგ-ს გადახდევინების წესით და დაარიცხოს გადასახადი. ამდენად, მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიისთვის", როგორც შპს "რამკოს" სამართალმემკვიდრისთვის, თანხის მოთხოვნა შეტყობინების გაგზავნის გზით არსობრივად და ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით, შეესაბამება საქართველოს საგადასახადო კოდექსს;

3. შპს "ჯი-სის" ბიუჯეტში დღგ-ს ზედმეტობები ასევე წარმოეშვა არა ზედმეტად გადახდილი თანხებით, არამედ 2003 წლის 18 აპრილს შპს "საბას" დღგ-ს პირადი ბარათიდან 599544 ლარისა და აქციზის პირადი ბარათიდან 936456 ლარის გადატანის შედეგად. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიამ, ფაქტობრივად, დადგენილად მიიჩნია ის გარემოება, რომ ზემოაღნიშნული სადავო ადმინისტრაციული აქტები გამოცემული იყო საქმის ფაქტობრივ გარემოებათა ყოველმხრივი და სრულყოფილი გამოკვლევის გარეშე. აღნიშნულ მსჯელობას სასამართლომ საფუძველად დაუდო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლი, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 95-ე, 96-ე, 97-ე და 99-ე მუხლები. სასამართლომ გადაწყვეტილებას საფუძველად დაუდო ასევე საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, რომლის მიხედვით, 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 აქტი. სასამართლოს არ უნდა გამოეყენებინა აღნიშნული ნორმა, ვინაიდან, როგორც სასამართლოს გადაწყვეტილებაშია აღნიშნული, მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ საქართველოს საგადასახადო კოდექსისა და საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის შესაბამისად, რომც მოიწვიოს მოსარჩელე შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯია" ადმინისტრაციულ წარმოებაში, როგორც დაინტერესებული მხარე და ამ უკანასკნელმა წარმოადგინოს მტკიცებულებები (რაც პრაქტიკულად შეუძლებელია) და გამოთქვას თავისი მოსაზრება სადავო საკითხთან დაკავშირებით, პრაქტიკულად არაფერი შეიცვლება, ვინაიდან ხსენებული ინსპექცია მოკლებულია შესაძლებლობას, შეისწავლოს შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიის" მიერ შერწყმული საზოგადოებების პირადი აღრიცხვის ბარათებზე თავის დროზე არსებული ზედმეტობების რეალობა, იქიდან გამომდინარე, რომ შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიასთან" შერწყმული საზოგადოებები მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში გადასახადის გადამხდელებად არასოდეს ყოფილან რეგისტრირებული, ასევე აღნიშნული საგადასახადო ინსპექცია საგადასახადო კონტროლს ახორციელებს მხოლოდ იმ გადასახადის გადამხდელთა მიმართ, რომლებიც ამავე ინსპექციაში იყოფებიან საგადასახადო აღრიცხვაზე.

კასატორის განმარტებით, საქალაქო სასამართლოს (სასარჩელო თანხის ოდენობიდან გამომდინარე მაინც) უნდა გამოეყენებინა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-19 მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული უფლება, კერძოდ, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 103-ე მუხლით მინიჭებული უფლებამოსილების გარდა, სასამართლო უფლებამოსილია, საკუთარი ინიციატივითაც შეაგროვოს ფაქტობრივი გარემოებები და მტკიცებულებები. სასამართლოს შეეძლო გამოერკვია ის გარემოებები, რომელ გარემოებათა გამოკვლევაზეც მიუთითებს გადაწყვეტილებაში, მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ კი სადავო თანხის დარიცხვა მოსარჩელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე განახორციელა კანონის დაცვით, კერძოდ, საგადასახადო დეპარტამენტის მიწერილობის საფუძველზე, რომელიც საქართველოს 2005 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 235-ე მუხლის თანახმად, ჩაითვალა სანდო ინფორმაციად.

კასატორის მტკიცებით, აღნიშნულიდან გამომდინარე, პირველი და მეორე ინსტანციების სასამართლოებმა არასწორად განმარტეს და არასწორად გამოიყენეს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 95-ე და 96-ე მუხლები, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-19 მუხლი და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლი, ასევე არ გამოიყენეს 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 30-ე და 114-ე მუხლებით დადგენილი წესები.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2007 წლის 30 ივლისის განჩინებებით, ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თელავის საგადასახადო ინსპექციის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივ-

რები; მხარეებს მიეცათ უფლება, 2007 წლის 30 ივლისის განჩინებების ჩაბარებიდან 14 დღის ვადაში წარმოედგინათ მოსაზრება, თუ რამდენად იყო დასაშვები განსახილველად საკასაციო საჩივრები ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2007 წლის 31 ოქტომბრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თელავის საგადასახადო ინსპექციის (საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თელავის საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლე), საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა (საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის უფლებამონაცვლე) და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის (საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლე) საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის "ა" ქვეპუნქტით და მათი განხილვა დაინიშნა 2007 წლის 12 დეკემბერს, 11.00 საათზე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო გაეცნო საქმის მასალებს, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებანი, შეამოწმა გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობა, წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრების საფუძვლიანობა და მიაჩნია, რომ საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის 2001 წლის 4 დეკემბრის #1-11/6556 წერილით მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციას დაევალა შპს "ტმტ-ს" მიერ 2001 წლის 12 ნოემბერს წარდგენილი 2000 წლის აგვისტოს დღგ-ს ყოველთვიურ დეკლარაციაში ასახული სერია "ე", #308981 საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით განხორციელებული ჩათვლის შეჩერება (დღგ-ს თანხით - 986960,52 ლარი). თელავის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის 2002 წლის 25 ოქტომბრის #2416/8 წერილით შპს "ტმტ-ს" ეცნობა, რომ საგადასახადო დეპარტამენტის 2001 წლის 4 დეკემბრის #1-11/6556 წერილის საფუძველზე დღგ-ს ჩათვლა მომავალში აღდგენას დაექვემდებარებოდა მხოლოდ საგადასახადო დეპარტამენტის შესაბამისი წერილის საფუძველზე სს "საქართველოს ელექტროკავშირისათვის" შპს "ტმტ-ს" მიერ 500000 ლარის აქტივის გადაცემასთან დაკავშირებით, საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს საგამოძიებო დეპარტამენტის უფროსი გამომძიებლის 2002 წლის 22 ოქტომბრის დადგენილებით უარი ითქვა შპს "ტმტ-ს" დირექტორის მიმართ სისხლის სამართლის საქმის აღძვრაზე და ამ დადგენილებაში აღინიშნა, რომ დადგენილი იყო, რომ შპს "ფაეტონს" დაარსების დღიდან არ უწარმოებია სახელმწიფო ბიუჯეტთან ანგარიშსწორება შპს "ტმტ-ს" შემოწმების შესახებ საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს საექსპერტო-კრიმინალისტიკური მთავარი სამმართველოს 2002 წლის 14 მაისის აქტის მიხედვით, შპს "ფაეტონს" სახელმწიფო ბიუჯეტთან ანგარიშსწორება დაარსების დღიდან არ უწარმოებია. 2000 წლის 27 აგვისტოს ყიდვა-გაყიდვის ხელშეკრულებით შპს "ტმტ-მ" შპს "ფაეტონისაგან" შეიძინა ხილის კონცენტრატების დამამზადებელი დანადგარი (ქარხანა) 5821764 ლარად, საიდანაც დღგ შეადგენდა 986960 ლარს. აღნიშნული დანადგარი (ქარხანა) შპს "ტმტ-მ" ჩაიბარა 2000 წლის 30 აგვისტოს მიღება-ჩაბარების აქტით. სს "ბანკ რესპუბლიკას", შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიასა" და შპს "ორიონს" შორის მოთხოვნის დათმობისა და ვალის გაქვითვის შესახებ 2003 წლის 16 ივნისის სამმხრივი ხელშეკრულებით სს "ბანკმა რესპუბლიკამ" მიიღო 1100000 ლარის ზედმეტობა, ხოლო სანაცვლოდ შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიამ" მოახდინა სესხის გაქვითვა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის გადამხდელთა კონტროლის სამმართველოს უფროსის მოხსენებითი ბარათის მიხედვით ამავე დეპარტამენტის თავმჯდომარისადმი, მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციას უნდა დავალბოდა, მის ხელთ არსებული ინფორმაციის საფუძველზე მოეხდინა სავარაუდო დარიცხვები შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" პირადი აღრიცხვის ბარათებზე და გაეზავნა მისთვის შეტყობინება დარიცხული თანხების შესახებ. თბილისის ვაკე-საბურთალოს საოლქო საგადასახადო ინსპექციის 2003 წლის 12 სექტემბრის აქტის მიხედვით, შემოწმებით შპს "ფორტუნას" ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით გადასახდელი არ დაერიცხა. მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 22 თებერვლის #27 საგადასახადო მოთხოვნის მიხედვით, შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" დღგ-ს სახით ბიუჯეტში გადასახდელად დაერიცხა 4387763 ლარი.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს მოცემული საქმის მასალებში მოყვანილ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: შპს "ფერსა" და შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" შორის 2003 წლის 27 ივნისის ხელშეკრულების მიხედვით, შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიამ" შპს "ფერს" გადასცა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში მის პირად ბარათზე რიცხული ზედმეტო-

ბა დღგ-ში 750000 ლარის ოდენობით. შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიის" მიმართ შპს "ფორტუნას" 2004 წლის 2 ივნისის წერილის მიხედვით, შპს "ფორტუნას" მიერ შპს "რამკოზე" 1900000 ლარი დღგ-ს ზედმეტობის მოთხოვნის უფლების დათმობა განხორციელდა კანონის მოთხოვნათა სრული დაცვით. მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 20 აპრილის #11/1611 საგადასახადო შეტყობინებით შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" დღგ-ს სახით ბიუჯეტში გადასახდელად დაერიცხა 4387763 ლარი, ხოლო საგადასახადო შეტყობინების საფუძველად მიეთითა შპს "ტმტ-ზე" რიცხულ 986960 ლარზე, შპს "ჯი-სიზე" რიცხულ 1500803 ლარსა და შპს "რამკოზე" რიცხულ 1900000 ლარზე. სს "თიბისი ბანკსა" და შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" შორის 2003 წლის 24 აპრილის ხელშეკრულების მიხედვით, შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯია" გადაურიცხავდა სს "თიბისი ბანკს" მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში, მის პირად ბარათზე რიცხულ დღგ-ს აქტივს 1500000 ლარის ოდენობით, ხოლო სს "თიბისი ბანკი" გადაურიცხავდა შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" 1350000 ლარს. სისხლის სამართლის საქმის აღძვრაზე უარის თქმის შესახებ საქართველოს გენერალური პროკურატურის 2003 წლის 29 ოქტომბრის დადგენილების მიხედვით, უარი ითქვა სისხლის სამართლის საქმის აღძვრაზე შპს "ფორტუნას" ხელმძღვანელი მუშაკების მიმართ, მათ ქმედებაში დანაშაულის შემადგენლობის არარსებობის გამო. მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2006 წლის 18 იანვარს გამოცემული #21#10 საგადასახადო მოთხოვნის შესაბამისად, შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" ბიუჯეტში გადასახდელად დაერიცხა 5043063,18 ლარი. 2003 წლის 18 აპრილის შერწყმის (მიერთების) ხელშეკრულების საფუძველზე, თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის რაიონული სასამართლოს 2003 წლის 24 აპრილის დადგენილებით შპს "ჯი-სი" შეერწყა შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" და შერწყმის შედეგად შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიაში" გადავიდა შპს "ჯი-სის" აქტივები და მას წარმოეშვა ზედმეტობა 1500800,55 ლარის ოდენობით. 2003 წლის 7 თებერვლის შერწყმის (მიერთების) ხელშეკრულების საფუძველზე, თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის რაიონული სასამართლოს 2003 წლის 12 თებერვლის დადგენილებით შპს "ტმტ" შეერწყა შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" და ამის შედეგად შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში არსებულ დღგ-ს პირადი აღრიცხვის ბარათზე გადატანილ იქნა შპს "ტმტ-ს" დღგ-ს პირადი აღრიცხვა, რომელსაც გააჩნდა ზედმეტობა 986960 ლარის ოდენობით.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, აგრეთვე, მოცემული საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: სისხლის სამართლის საქმის აღძვრაზე უარის თქმის შესახებ საქართველოს გენერალური პროკურატურის 2003 წლის 28 ოქტომბრის დადგენილების მიხედვით, უარი ითქვა სისხლის სამართლის საქმის აღძვრაზე შპს "რამკოს" ხელმძღვანელი მუშაკების მიმართ, მათ ქმედებაში დანაშაულის შემადგენლობის არარსებობის გამო; ამავე დადგენილების თანახმად, შპს "რამკოს" მიერ შპს "ფორტუნასაგან" აქტივების შექმნა მიჩნეულ იქნა კანონიერად. შპს "ფორტუნასა" და შპს "რამკოს" შორის 2003 წლის 5 ივნისის ხელშეკრულებით შპს "ფორტუნამ" შპს "რამკოს" გადასცა თბილისის ვაკე-საბურთალოს საგადასახადო ინსპექციაში მის პირად ბარათზე რიცხული ზედმეტობა, თანხით 1900000 ლარი. 2003 წლის 27 ივნისის ხელშეკრულების მიხედვით, შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიამ" შპს "ფერის" გადასცა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში მის პირად ბარათზე რიცხული ზედმეტობა დღგ-ში 750000 ლარის ოდენობით. 2003 წლის 6 ივნისის შერწყმის (მიერთების) ხელშეკრულების საფუძველზე, თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის რაიონული სასამართლოს 2003 წლის 12 ივნისის დადგენილებით შპს "რამკო" შეერწყა შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას", რის შედეგადაც შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" დღგ-ს პირადი აღრიცხვის ბარათზე გადატანილ იქნა 1900000 ლარის ზედმეტობა. საწარმოს აქტივის გადაცემაზე 2003 წლის 18 აპრილის #16 ხელშეკრულებით შპს "საბას" სააღრიცხვო ბარათზე რიცხული ზედმეტობიდან 1536000 ლარი საკუთრებაში გადაეცა შპს "ჯი-სის". მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 24 მაისის #11/1959 საგადასახადო შეტყობინებით შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" დღგ-ს სახით ბიუჯეტში გადასახდელად დაერიცხა 6792900 ლარი.

საკასაციო სასამართლო დამატებით მიუთითებს საქმის მასალებში მოყვანილ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიასადმი" შპს "საბას" 2004 წლის 3 ივნისის წერილის მიხედვით, შპს "საბას" და შპს "ჯი-სის" მიერ შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიასათვის" გადაცემული დღგ-ს ზედმეტობის - 1500800,55 ლარის კანონიერების შესწავლა მიმდინარეობდა საქართველოს გენერალურ პროკურატურაში, ხოლო იმ შემთხვევაში, თუ სასამართლო მიიღებდა გადაწყვეტილებას, რომ შპს "საბას" მიერ გადაცემული ზედმეტობა არაკანონიერი იყო, შპს "საბა" კისრულობდა ვალდებულებას, სახელმწიფო ორგანოებისა და სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე აღნიშნული თანხის გადახდაზე. საგადასახადო დეპარტამენტის თავმჯდომარის 2004 წლის 14 აპრილის წერილის მიხედვით მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისადმი, საგადასახადო

დეპარტამენტმა შეისწავლა შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" 2004 წლის 19 თებერვლის #16 წერილი თანდართული მასალებით, ასევე საგადასახადო ინსპექციებიდან მიღებული ინფორმაციები, რომელთა ანალიზის მიხედვით დადგინდა, რომ გასაუქმებელი იყო შპს "ტმტ-სთან" შეწყობის შედეგად წარმოშობილი ზედმეტობა - 986960 ლარი, ასევე შპს "რამკოსა" და შპს "ჯი-სის" შეწყობის შედეგად წარმოშობილი ზედმეტობები, შესაბამისად, 1900000 და 1500803 ლარი. საგადასახადო დეპარტამენტის თავმჯდომარის 2001 წლის 24 დეკემბრის წერილის მიხედვით მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისადმი, შპს "ტმტ-ს" მიერ ქარხნის შექმნაზე გადახდილი დღგ ჩათვლას არ ექვემდებარებოდა. საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 3 აპრილის #106-ს ბრძანების საფუძველზე შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" დაერიცხა დღგ-ს ძირითად გადასახადში 35197 ლარი. საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 4 აპრილის #174 საგადასახადო მოთხოვნით შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაერიცხა დღგ - 35197 ლარი. ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის ისანი-სამგორის გადამხდელთა რეგისტრაციისა და მომსახურების განყოფილების შემოწმების 2006 წლის 9 მარტის შუალედური აქტის მიხედვით, 2003 წლის 18 აპრილს შპს "ჯი-სისა" და შპს "საბას" შორის გაფორმდა #16 ხელშეკრულება 1536000 ლარის აქტივების გადაცემაზე, მათ შორის, აქციზის გადასახადის ზედმეტობიდან შპს "ჯი-სის" დღგ-ს ბართზე გადატანილ იქნა 936456 ლარი. საგადასახადო დეპარტამენტის მიმართ შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიას" 2004 წლის 8 ივნისის წერილით შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიამ" მოითხოვა საბოლოო დასკვნის მიღებამდე მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 20 აპრილის #11/1611 და 2004 წლის 24 მაისის #11/1959 საგადასახადო შეტყობინებების გაუქმება.

საკასაციო სასამართლო ხაზგასმით აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლომ, ძირითადად, ყურადღება გაამახვილა გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემის პროცედურებზე და ყურადღების მიღმა დარჩა მთავარი საკითხი - ხსენებული აქტების კანონიერების შემოწმება მატერიალურ-სამართლებრივი თვალსაზრისით, ანუ სააპელაციო სასამართლოს არსებითად არ უმსჯელია სასარჩელო მოთხოვნების საფუძველიანობაზე. სააპელაციო სასამართლომ არ გაითვალისწინა, რომ, ჯერ ერთი, დღგ-ს ჩათვლის აღდგენისა და საურავის დარიცხვის შესახებ საკითხებზე მსჯელობა მის საპროცესო მოვალეობას წარმოადგენდა და მეორეც, აღნიშნული მსჯელობიდან გამომდინარე, ასევე შეეძლო შეემოწმებინა გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონიერება, როგორც დღგ-ს ჩათვლის გაუქმების, ისე საურავის დარიცხვის ნაწილში.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ამ შემთხვევაში სარჩელის საგანზე არსებითად მსჯელობისა და მოცემული დავის გადაწყვეტის მიზნით, არსებითი მნიშვნელობა ჰქონდა სააპელაციო სასამართლოს მხრიდან სასარჩელო მოთხოვნების სამართლებრივ საფუძველიანობაზე მსჯელობას საქმის ფაქტობრივი გარემოებების დადგენისა და ამ გარემოებებთან დაკავშირებული მტკიცებულებების სრულყოფილი გამოკვლევის თვალსაზრისით.

აქედან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ ისე განაცხადა უარი სადავო საკითხების გადაწყვეტაზე, რომ საერთოდ არ უმსჯელია მოპასუხეთა მოტივებზე, შესაბამისად, დაუსაბუთებლად მიანიჭა უპირატესობა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის გამოყენებას და არ დაუდგენია, თუ რატომ იყო სახეზე მის მიერ სადავო საკითხების გადაწყვეტის შეუძლებლობა.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლომ არ გაითვალისწინა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის (ამჟამად საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური) მიერ თბილისის საოლქო სასამართლოში წარდგენილ შესაგებელში მოყვანილი განმარტება იმის თაობაზე, რომ მან დეტალურად განიხილა მოსარჩელის 2004 წლის 19 თებერვლის #16 წერილით მიწოდებული წინადადებები და ადგილობრივი საგადასახადო ინსპექციებიდან მიღებული ინფორმაციების ანალიზით დაასკვნა, რომ გასაუქმებელი იყო რეორგანიზებულ საწარმოთა ზედმეტობების საფუძველზე განხორციელებული ჩათვლები, რაც მოხდა კიდევ და გაუქმდა 4387763 ლარის ზედმეტობის თანხა, ხოლო ამ თანხას შემდგომ დაერიცხა საურავი. აქედან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ შესაგებლის ავტორი პირდაპირ მიუთითებდა მის მიერ საქმის გარემოებების დეტალურად განხილვაზე. ამასთან, დღგ-ზე საურავის დარიცხვის კანონიერების შეფასება საერთოდ არ ექვემდებარებოდა სასამართლოს მიერ ადმინისტრაციული ორგანოსათვის ასეთი დავალების მიცემას, რადგან აღნიშნული საკითხი ერთმნიშვნელოვნად იყო გადაწყვეტილი შესაბამისი საგადასახადო კანონმდებლობით და ცალსახად ჩამოყალიბებული სასამართლო პრაქტიკით. ამასთან დაკავშირებით, სააპელაციო სასამართლომ მხოლოდ მოკლედ მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2005 წლის 5 დეკემბრისა და საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2005 წლის 10 მარტის გადაწყვეტილებებსა და

მათ შინაარსზე, არ უმსჯელია შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიისათვის" საურავის დარიცხვის კანონიერებაზე და ამ საკითხზე არ მიუღია გადაწყვეტილება.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2005 წლის 10 მარტის #2/2/275,291,296,299 გადაწყვეტილებაზე, რომელშიც აღნიშნულია, რომ საქართველოს 1997 წლის საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული დღგ-ს თანხის ჩათვლა წარმოადგენდა შესაბამისი პირის უფლებას, გარკვეული პირობების დადგომის შემდეგ სახელმწიფოს მხრიდან მიეღო მის მიერ გაწეული საფასურის შედეგად დღგ-ით, როგორც გადასახადით გათვალისწინებული თანხის გადახდილად აღიარება. ამდენად, იმ შემთხვევაში, თუ მიმწოდებლის მიერ არ შესრულდებოდა მის მიმართ დადგენილი ვალდებულება და არ განხორციელდებოდა დღგ-ს თანხის ბიუჯეტში შეტანა, შესაბამისად, ვერ განხორციელდებოდა მიმღების უფლება, ჩათვლოდა დღგ-ს თანხა გადახდილად.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2005 წლის 5 დეკემბრის #ბს-817-403(კ-კს-05) გადაწყვეტილებაზე, რომლის მიხედვითაც, საურავი წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელისათვის დადგენილი პასუხისმგებლობის სახეს, რომელიც გამოყენებული ვერ იქნება იმ პირის მიმართ, რომელიც არ ითვლება გადასახადის გადამხდელად.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლოს მიერ საქმის არასრულყოფილი განხილვა დასტურდება იმითაც, რომ მან საერთოდ არ იმსჯელა ერთ-ერთ მნიშვნელოვან საკითხზე. აღნიშნული საკითხი შეეხება თავდაპირველი მოსარჩელის - შპს "ტმტ-ს" (სამართალმემკვიდრე შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯია") მიერ აღძრულ სარჩელთან დაკავშირებულ გარემოებებს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 32-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების თანახმად, რეორგანიზებული საწარმოს (ორგანიზაციის) საგადასახადო ვალდებულება სრულდება და ამ მუხლით განსაზღვრული მისი მემკვიდრის (მემკვიდრეების) მიერ, ხოლო რეორგანიზებული საწარმოს (ორგანიზაციის) საგადასახადო ვალდებულების შესრულება ეკისრებოდა მის მემკვიდრეს (მემკვიდრეებს), მიუხედავად იმისა, რეორგანიზაციის დასრულებამდე იყო თუ არა ცნობილი მემკვიდრისათვის (მემკვიდრეებისათვის) რეორგანიზებული საწარმოს (ორგანიზაციის) მიერ საგადასახადო ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არასათანადოდ შესრულების ფაქტები, ან გარემოებები. იმავე კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, ამ მუხლის დებულებათა გათვალისწინებით, ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა იყო გადასახადის თანხა, რომელიც დასაბეგრი ოპერაციის დროის მიხედვით გადახდილი იყო წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად ან გადახდილი იყო საბაჟო დეკლარაციის მიხედვით. დღგ-ს ჩათვლას დაექვემდებარებოდა საქართველოს ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ს თანხა.

საკასაციო სასამართლო ხაზგასმით აღნიშნავს, რომ შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიის" დავა საგადასახადო ორგანოებთან უშუალოდ შეეხება შპს "ტმტ-ს" (სამართალმემკვიდრე შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯია") მიერ შპს "ფაქტონთან" 2000 წლის 27 აგვისტოს დადებული ყიდვა-გაყიდვის ხელშეკრულებით ხილის კონცენტრატების დამამზადებელი დანადგარის (ქარხნის) შეძენას და ამასთან დაკავშირებით, დღგ-ს ჩათვლის მოთხოვნას. საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ამ შემთხვევაში არსებითი მნიშვნელობა ჰქონდა სააპელაციო სასამართლოს მხრიდან იმ საკითხზე მსჯელობასა და იმის დადგენას, აღნიშნული დანადგარის (ქარხნის) შეძენა წარმოადგენდა თუ არა ერთი გადამხდელის მიერ მეორე გადამხდელისათვის საწარმოს მიწოდებას, რადგან საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი (ამჟამად საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური) თბილისის საოლქო სასამართლოში წარდგენილ შესაგებელში ამტკიცებდა, რომ ამ შემთხვევაში სახეზე იყო სწორედ საწარმოს მიწოდება, რაც არ წარმოადგენდა საქართველოს იმჟამად მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მიხედვით დასაბეგრი ოპერაციას, ხოლო უძრავი ქონების მიწოდება გათავისუფლებული იყო დღგ-საგან. საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლოს უნდა ემსჯელა აღნიშნულ საკითხზე, სამართლებრივი შეფასება მიეცა შპს "ტმტ-ს" (სამართალმემკვიდრე შპს "კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯია") მიერ განხორციელებული ხსენებული დანადგარის (ქარხნის) შეძენისათვის და აქედან გამომდინარე, განესაზღვრა შესაბამისი სამართლებრივი შედეგები. კასატორები აღნიშნულ საკითხს სადავოდ ხდიან წარმოდგენილ საკასაციო საჩივრებშიც. ამდენად, შპს "ტმტ-ს" ეპიზოდთან დაკავშირებით, სააპელაციო სასამართლოს, პირველ ყოვლისა, თვითონ უნდა დაედგინა შესაბამისი ფაქტობრივი გარემოებები, გამოეკვლია საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებები (შეედლო დამატებითაც გამოეთხოვა მტკიცებულებები) და მიეცა მათთვის სამართლებრივი შეფასება, რადგან აღნიშნული სწორედ მის საპროცესო მოვალეობას წარმოადგენდა.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 7 აპრილის #228 ბრძანებით დამტკიცებულ "გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათების წარმოების წესის

შესახებ” ინსტრუქციის მე-3 მუხლის მე-3 პუნქტზე, რომლის თანახმად, გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათში ჩანაწერები ხორციელდება საგადასახადო ინსპექციის გადამხდელთა მომსახურების სამმართველოს მუშაკის მიერ, გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი საგადასახადო დეკლარაციების, გაანგარიშებების, დაზუსტებული დეკლარაციებისა და ამავე პუნქტში მითითებული სხვა დოკუმენტების საფუძველზე.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლოს ასევე არ გამოუკვლევია მტკიცებულებები შპს “რამკოსა” და შპს “ჯი-სისთან” დაკავშირებულ ეპიზოდებთან მიმართებაში, კერძოდ, არ მიუთითებია შესაბამის სამართლებრივ ნორმებზე, არ უმსჯელია ბიუჯეტში აღნიშნული საზოგადოებების ზედმეტობების საკითხზე ამ ზედმეტობების რეალურად არსებობისა და მათი კანონიერების კუთხით. სააპელაციო სასამართლომ არ იმსჯელა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის (ამჟამად საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური) მიერ თბილისის საოლქო სასამართლოში წარდგენილ შესაგებელში აღნიშნულ გარემოებებზე იმის შესახებ, რომ შპს “ჯი-სის” ბიუჯეტში დღგ-ს ზედმეტობები წარმოეშვა არა ზედმეტად გადახდილი თანხებით, არამედ შპს “საბას” დღგ-ს პირადი ბარათიდან 599544 ლარისა და აქციზის პირადი ბარათიდან 936456 ლარის გადატანის შედეგად, ხოლო საქართველოს გენერალური პროკურატურის მიერ კვლავ გრძელდებოდა შპს “საბას” და შპს “ჯი-სის” მიერ შპს “კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიასათვის” დღგ-ს ზედმეტობების - 1500800 ლარის - გადაცემის კანონიერების შესწავლა, მან კი განახორციელა სავარაუდო დარიცხვა საგადასახადო კანონმდებლობის სრული დაცვით შპს “კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯიაზე”, როგორც შპს “ჯი-სის” სამართალმემკვიდრეზე.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლომ ისე გამოიყენა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, რომ არ მიუთითებია შესაბამისი მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის “ლ” ქვეპუნქტით რეგლამენტირებულ დისკრეციულ უფლებამოსილებაზე, ანუ იმაზე, თუ რომელი საკითხების გადაწყვეტა განეკუთვნებოდა ხსენებული ორგანოს დისკრეციულ უფლებამოსილებას, რომლებთან მიმართებაშიც მას უნდა გამოეცა ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, რის გამოც სააპელაციო სასამართლო თვითონ ვერ იმსჯელებდა აღნიშნულ საკითხებზე და ვერ გადაწყვეტდა მათ.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ, როგორც სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, “სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ” საქართველოს კანონის მე-4 მუხლის თანახმად, თუ მეწარმე შეამოწმა უფლებამოსილმა მაკონტროლებელმა ორგანომ, დაუშვებელი იყო საქმიანობის იმავე საკითხთან დაკავშირებით, იგი შეემოწმებინა სხვა მაკონტროლებელ ორგანოს ან იმავე მაკონტროლებელი ორგანოს სხვა დანაყოფს. საქმის მასალებით კი არ დგინდებოდა, გაითვალისწინა თუ არა აქტის გამომცემმა ადმინისტრაციულმა ორგანომ კანონის აღნიშნული ნორმის დანაწესი და მიიღო თუ არა მის შესაბამისად გადაწყვეტილება. საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლოს თვითონ უნდა ემსჯელა ამ საკითხზეც, რადგან სწორედ სასამართლოს ევალება მაკონტროლებელი ორგანოს მიერ “სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ” საქართველოს კანონის მოთხოვნების დაცვის შემოწმება.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ, როგორც კასატორი - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აღნიშნავს საკასაციო საჩივარში, სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა - საქართველოს 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-3, მე-4, 30-ე, 32-ე, 34-ე, 114-ე, 115-ე, 118-ე, 217-ე, 218-ე, 235-ე, 236-ე, 237-ე, 240-ე და 252-ე მუხლები, ანუ იგი ხსენებული კოდექსის ნორმების გამოუყენებლობისა და საქმის არსებითად განუხილველობის გამო ხდის სადავოდ გასაჩივრებული განჩინების კანონიერებას.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს კასატორის - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მოსაზრებას, რომ სასამართლოს (სასარჩელო თანხის ოდენობიდან გამომდინარე მაინც) უნდა გამოეყენებინა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-19 მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული უფლება, კერძოდ, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 103-ე მუხლით მინიჭებული უფლებამოსილების გარდა, სასამართლო უფლებამოსილია, საკუთარი ინიციატივითაც შეაგროვოს ფაქტობრივი გარემოებები და მტკიცებულებები.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლზე, რომლის თანახმად, ადმინისტრაციული საქმის განხილვისას სასამართლო უფლებამოსილია, თავისი ინიციატივით მიიღოს გადაწყვეტილება დამატებითი ინფორმაციის ან მტკიცებულების წარმოსადგენად.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის მიხედვით, სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინა-

განი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს სასამართლო სხდომაზე მათ ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ. იმავე კოდექსის 394-ე მუხლის "ე" ქვეპუნქტის თანახმად, გადაწყვეტილება ყოველთვის ჩაითვლება კანონის დარღვევით მიღებულად, თუ გადაწყვეტილება იურიდიულად არ არის საკმარისად დასაბუთებული.

ამდენად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ კონკრეტულ შემთხვევაში სააპელაციო სასამართლომ დაარღვია საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილი, რის გამოც არსებობს გასაჩივრებული განჩინების გაუქმების იმავე კოდექსის 394-ე მუხლის "ე" ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საფუძველი - გასაჩივრებული განჩინება იურიდიულად არ არის საკმარისად დასაბუთებული.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ მოცემული საქმის ხელახლა განხილვისას, ყოველივე ზემოხსენებულის გათვალისწინებით, უნდა იხელმძღვანელოს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით და მე-19 მუხლის პირველი ნაწილით რეგლამენტირებული პრინციპით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, სრულყოფილად გამოიკვლიოს მტკიცებულებები, ყოველმხრივ და ობიექტურად დაადგინოს საქმის ფაქტობრივი გარემოებები და საქმეზე მიიღოს დასაბუთებული გადაწყვეტილება.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თელავის საგადასახადო ინსპექციის (საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თელავის საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლე), საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა (საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის უფლებამონაცვლე) და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის (საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლე) საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, ხოლო გასაჩივრებული განჩინება უნდა გაუქმდეს. საკასაციო სასამართლო თვითონ ვერ განიხილავს არსებითად საქმეს და ვერ მიიღებს გადაწყვეტილებას საქმეზე, რადგან სააპელაციო სასამართლოს არ განუხილავს მოცემული საქმე არსებითად და შესაბამისად, არსებობს ხსენებული განჩინების გაუქმებისა და საქმის სააპელაციო სასამართლოში ხელახლა განსახილველად დაბრუნების საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412-ე მუხლით გათვალისწინებული საფუძველები, რის გამოც მოცემული საქმე ხელახლა განსახილველად უნდა დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

დ ა ა დ გ ი ნ ა :

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თელავის საგადასახადო ინსპექციის (საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თელავის საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლე), საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა (საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის უფლებამონაცვლე) და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის (საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლე) საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;

2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 30 მაისის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;

3. სახელმწიფო ბაჟის საკითხი გადაწყდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;

4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

დღგ-ის გადამხედველად რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირებისათვის ფინანსური სანქციის დაკისრება

განჩინება

#ბს-847-815(კ-08)

15 იანვარი, 2009 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),

მ. ცისკაძე,

ნ. ქადაგიძე

სარჩელის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა და ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა

აღწერილობითი ნაწილი:

2005 წლის 26 აპრილს კოოპერატივმა "გრიგოლეთმა" სარჩელი აღძრა ფოთის საქალაქო სასამართლოში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ფოთის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ და აღნიშნა, რომ 2004 წლის 8 ნოემბერს მოპასუხემ შემოწმდა კოოპერატივი "გრიგოლეთი" და შეადგინა საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლითაც საწარმოს დაერიცხა 147792 ლარის გადახდა. აღნიშნულ დარიცხვას კოოპერატივი "გრიგოლეთი" არ დაეთანხმა, ფოთის საგადასახადო ინსპექციაში პრეტენზია შეიტანა და დარიცხული თანხების გადაანგარიშება მოითხოვა. წარდგენილი პრეტენზიის გაზიარებაზე ფოთის საგადასახადო ინსპექციამ მოსარჩელეს 2005 წლის 25 თებერვლის #01/3-4/40 წერილით უარი უთხრა. ამის შემდეგ კოოპერატივმა "გრიგოლეთმა" მიმართა საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს სსიპ "სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნულ ბიუროს" იმის გასარკვევად, თუ რამდენად სწორად იყო 2004 წლის 8 ნოემბრის აქტით საწარმოზე დარიცხული გადასახადები. აღნიშნული ბიუროს 2005 წლის 28 მარტის საფინანსო-საბუღალტრო ექსპერტიზის დასკვნით დადგინდა, რომ კოოპერატივ "გრიგოლეთს" სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ 6887,35 ლარი უნდა დარიცხოდა, ნაცვლად ზემოხსენებული საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხული 147792 ლარისა.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 25 თებერვლის #01/3-4/40 წერილის ბათილად ცნობა და მოპასუხისათვის ახალი აქტის გამოცემის დავალება მოითხოვა, რომლითაც მოსარჩელეს 6887,35 ლარის გადახდა დაეკისრებოდა, ამასთან, "აშნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ" საქართველოს კანონის შესაბამისად, მას შესრულებულად უნდა ჩათვლიდა 2004 წლის 1 იანვრამდე ყველა არადეკლარირებული და გადაუხდეელი ვალდებულება 6887,35 ლარის ოდენობით.

ფოთის საგადასახადო ინსპექციამ ფოთის საქალაქო სასამართლოში წარადგინა შესაგებელი, რომლითაც არ ცნო სარჩელი და მიუთითა, რომ ის ფაქტი, რომ მოსარჩელე ლანჩხუთის საგადასახადო ინსპექციაში დროულად წარადგენდა დღგ-ის დეკლარაციებს, არ წარმოადგენდა იმის საფუძველს, რომ იგი ჩათვლილიყო დღგ-ის გადამხედველად რეგისტრირებულ პირად, ვინაიდან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 91-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, დღგ-ის გადამხდელი იყო პირი, რომელიც რეგისტრირებული იყო ან ვალდებული იყო, გატარებულიყო რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხედველად, ხოლო იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, პირი, რომელიც რეგისტრაციაში ტარდებოდა, გადამხედველად ითვლებოდა რეგისტრაციის ძალაში შესვლის მომენტიდან. მოსარჩელემ ვერ წარადგინა მისი დღგ-ის გადამხედველად რეგისტრაციის დამადასტურებელი რაიმე მტკიცებულება. შესაბამისად, მოსარჩელეს კანონიერად დაერიცხა დამატებით გადასახდელად 11180 ლარი.

შესაგებლის ავტორის განმარტებით, 2004 წლის 1 თებერვალს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 96-ე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, მოსარჩელეს კანონიერად დაეკისრა 1303 ლარი. კოოპერატივ "გრიგოლეთის" მეპაიეთა 2001 წლის 24 იანვრის კრების #1 ოქმის თანახმად, ლანჩხუთის რაიონის გამგეობას გადაეცა 1 კილომეტრი სიგრძის ლოზე, ანუ აღნიშნული კოდექსის 96-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, განხორციელდა 25000 ლარის ღირებულების დასაბეგრი ოპერაცია (ქ. ფოთის რეგიონალური სავაჭრო-სამრეწველო პალატის 2004 წლის 28 ოქტომბრის #181 წერილის მიხედვით, აღნიშნული ლობის 1 გრძივი მეტრის ღირებულება შეადგენდა 25 ლარს) და მოსარჩელეს კანონიერად დაეკისრა 22162,5 ლარი. მოსარჩელეს კანონიერად დაეკისრა, აგრეთვე, მის დირექტორზე - კ. კ-შვილზე არაპირდაპირი ხელფასის სახით გაცემულ

83348 ლარზე და მის მიერვე თავის თანამშრომლებზე გაცემულ არაპირდაპირ ხელფასებზე შესაბამისი გადასახადები.

შესაგებლის ავტორმა მიუთითა, რომ მოსარჩელეზე ვერ გავრცელდებოდა "ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ" საქართველოს კანონი, ვინაიდან აღნიშნული კანონის მე-4 მუხლის მე-3 პუნქტის "ა" ქვეპუნქტის თანახმად, ამ კანონის მოქმედება არ ვრცელდებოდა შესაბამის სახელმწიფო ორგანოებში დეკლარირებულ, დარიცხულ და აღრიცხულ, მაგრამ გადაუხდელ საგადასახადო ვალდებულებებზე, ხოლო მოსარჩელეზე გადასახადები დარიცხული იყო კანონით დადგენილი წესით.

ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2005 წლის 6 ივნისის გადაწყვეტილებით ბათილად იქნა ცნობილი 2005 წლის 25 თებერვლის #01/3-4/40 წერილი და საგადასახადო ინსპექციას ახალი აქტის გამოცემა დაევა, რომლითაც კოოპერატივ "გრიგოლეთს" 147792 ლარის ნაცვლად, 6887,35 ლარის გადახდა დაეკისრებოდა; დანარჩენ ნაწილში მოსარჩელის მოთხოვნა არ დაკმაყოფილდა უსაფუძვლოდ გამო; ფოთის საგადასახადო ინსპექციას კოოპერატივ "გრიგოლეთის" სასარგებლოდ დაეკისრა ამ უკანასკნელის მიერ სახელმწიფო ბიუჯეტში წინასწარ გადახდილი ბაჟი 2000 ლარის ოდენობით.

საქალაქო სასამართლომ არ გაიზიარა გასაჩივრებულ აქტებში მოყვანილი არგუმენტაცია 1000 გრძივი მეტრი ღობის 5000 ლარი დღგ-ით დაბეგვრის შესახებ და მიუთითა, რომ ფოთის საგადასახადო ინსპექციას აღნიშნული ღობის საბაზრო ღირებულება უნდა განესაზღვრა არა ქ. ფოთის რეგიონალური სავაჭრო-სამრეწველო პალატის 2004 წლის 28 ოქტომბრის #181 წერილის მიხედვით (აღნიშნული ღობის 1 გრძივი მეტრის ღირებულება შეადგენდა 25 ლარს), არამედ, საქმეში არსებული აუდიტორის 2005 წლის 21 იანვრის ქონების შეფასების #1/05 აქტით, რის შედეგადაც მოსარჩელეს არასწორად დაერიცხა 22162,5 ლარი, რადგან, აღნიშნული აქტის თანახმად, მას უნდა დარიცხოდა 2000 ლარი.

"ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ" საქართველოს კანონზე მითითება საქალაქო სასამართლომ უსაფუძვლოდ მიიჩნია და განმარტა, რომ აღნიშნული კანონის მე-4 მუხლის მე-3 პუნქტის "ა" ქვეპუნქტის თანახმად, ამ კანონის მოქმედება არ ვრცელდებოდა შესაბამის სახელმწიფო ორგანოებში დეკლარირებულ, დარიცხულ და აღრიცხულ, მაგრამ გადაუხდელ საგადასახადო ვალდებულებებზე, რის გამოც სარჩელი ამ ნაწილში იყო უსაფუძვლო.

ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2005 წლის 6 ივნისის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ფოთის საგადასახადო ინსპექციამ, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

ქუთაისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა სააპელაციო პალატის 2005 წლის 17 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით ფოთის საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ - ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2005 წლის 6 ივნისის გადაწყვეტილებაში შეტანილ იქნა ცვლილება; ფოთის საგადასახადო ინსპექციას კოოპერატივ "გრიგოლეთის" სასარგებლოდ დაეკისრა ამ უკანასკნელის მიერ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 1793,39 ლარი; დანარჩენ ნაწილში ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2005 წლის 6 ივნისის გადაწყვეტილება დარჩა უცვლელად.

სააპელაციო სასამართლომ მთლიანად გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს შეფასება საქმეში არსებულ საბუღალტრო-საფინანსო ექსპერტიზის დასკვნასთან მიმართებაში, რომლის საფუძველზეც დადგინდა იყო, რომ კოოპერატივ "გრიგოლეთის" სალაროდან 83348 ლარი გაიგა შპს "კრისტალისადმი" დავალიანების დასაფარად და არა არაპირდაპირი ხელფასის სახით, რასაც შეიძლებოდა დარიცხოდა საშემოსავლო და სოციალური გადასახადები.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე მიიჩნია, რომ გასაჩივრებული აქტითა და 2004 წლის 8 ნოემბრის რევიზიის აქტით არასწორად იქნა დარიცხული დღგ-ს თანხის 100% - 11180 ლარი, ხოლო თვით ფოთის საგადასახადო ინსპექციაც არ უარყოფდა იმ ფაქტს, რომ კოოპერატივ "გრიგოლეთს" საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი ჰქონდა დღგ-ის დეკლარაციები, რის მიხედვითაც საწარმომ ჩათვლები მიიღო.

სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ, მართალია, კოოპერატივ "გრიგოლეთს" საგადასახადო ინსპექციისათვის არ მიუმართავს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის მოთხოვნით, მაგრამ, ვინაიდან იგი დღგ-ის დეკლარაციების წარდგენას ახორციელებდა, ამიტომ აღნიშნული ვერ მიიჩნეოდა მის მიერ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობად, რადგან ასეთში არ იგულისხმებოდა მხოლოდ რეგისტრაციის მოთხოვნით განცხადების შეუტანლობა, ხოლო აღნიშნულ შემთხვევაში, საგადასახადო ინსპექციას, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 94-ე მუხლის მე-5 ნაწილის საფუძველზე, საკუთარი ინიციატივით უნდა მოეხდინა კოოპერატივ "გრიგოლეთის" დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია.

სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა ფოთის საქალაქო სასამართლოს მსჯელობა 5000 გრძივი მეტრი ღობის დღგ-ით დაბეგვრის თაობაზე სადავო აქტის შეფასებასთან დაკავშირებით, ამასთან, აღნიშნა, რომ მოცემულ შემთხვევაში, გასაზიარებელი იყო აუდიტორის 2005 წლის 21 იანვრის ქონების შეფასების #1/05 აქტში მოყვანილი ფასი (ღობის 1 გრძივი მეტრი - 8 ლარი) და დასაბეგრი თანხა უნდა განაგარიშებულიყო მასზე დაყრდნობით, ვინაიდან დასკვნა იყო სპეციალისტის მიერ გაცემული დოკუმენტი სათანადო მონაცემებით.

სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს მსჯელობა იმის თაობაზეც, რომ მოცემულ დავაზე ვერ გავრცელდებოდა "ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ" საქართველოს კანონის მოთხოვნები.

ქუთაისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა სააპელაციო პალატის 2005 წლის 17 ოქტომბრის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ფოთის საგადასახადო ინსპექციამ, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2006 წლის 12 აპრილის სხდომაზე კასატორის - ფოთის საგადასახადო ინსპექციის წარმომადგენელმა დააზუსტა მოთხოვნა და საბოლოოდ მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და საქმის ხელახლა განსახილველად დაბრუნება.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2006 წლის 12 აპრილის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ფოთის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა - გაუქმდა ქუთაისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა პალატის 2005 წლის 17 ოქტომბრის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდა ქუთაისის საოლქო სასამართლოს უფლებამონაცვლე ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატას.

საკასაციო სასამართლომ ჩათვალა, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება იყო დაუსაბუთებელი. ამ შემთხვევაში არსებობდა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის "ე" ქვეპუნქტით რეგლამენტირებული საკასაციო საჩივრის აბსოლუტური საფუძველი - გადაწყვეტილება იურიდიულად არ იყო საკმაოდ დასაბუთებული, რის გამოც გადაწყვეტილების სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელი იყო. შესაბამისად, მოცემული საქმის ხელახლა განხილვისას სააპელაციო სასამართლოს უნდა გამოეკვლია ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 8 ნოემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი და გაერკვია მისი კანონიერების საკითხი კოოპერატივ "გრიგოლეთისთვის" დარიცხულ გადასახადებთან მიმართებაში და ყოველმხრივ შეეფასებინა მტკიცებულებები.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2006 წლის 14 ივნისის განჩინებით მოცემულ საქმეში მესამე პირად საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი ჩაება.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2006 წლის 10 ივლისის გადაწყვეტილებით ფოთის საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ - ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2005 წლის 6 ივნისის გადაწყვეტილება გაუქმდა დღგ-ის თანხის 100 პროცენტის, ანუ 1180 ლარის (რეალურად 11180 ლარი) კოოპერატივ "გრიგოლეთისთვის" დაუკისრებლობისა და ფოთის საგადასახადო ინსპექციისათვის სახელმწიფო ბაჟის დაკისრების ნაწილში; ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2005 წლის 6 ივნისის გადაწყვეტილება დანარჩენ ნაწილში დარჩა უცვლელად. ამ ნაწილში კოოპერატივ "გრიგოლეთს" სააპელაციო საჩივარი არ წარუდგენია.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 8 ნოემბრის აქტით შემოწმებულ იქნა კოოპერატივი "გრიგოლეთი", რომელსაც დაერიცხა სხვადასხვა სახის გადასახადი. კოოპერატივმა "გრიგოლეთმა" პრეტენზია შეიტანა ამ აქტზე, რაც არ დაკმაყოფილდა ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 25 თებერვლის წერილით. საქართველოს 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 91-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელი იყო პირი, რომელიც რეგისტრირებული იყო ან ვალდებული იყო, გატარებულიყო რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად. სადავო არ იყო, რომ კოოპერატივი "გრიგოლეთი" არ იყო გატარებული საგადასახადო ინსპექციაში დღგ-ის გადამხდელად. საქმის არსს არ ცვლიდა ის გარემოება, რომ კოოპერატივი "გრიგოლეთი" წარადგენდა ანგარიშფაქტურებს დღგ-სთან მიმართებაში, რადგან ხსენებული კოდექსის 94-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის პირი ვალდებული იყო, მიემართა საგადასახადო ორგანოსთვის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ დადგენილი ფორმის განცხადებით. მართალია, ამ მუხლის მე-5 ნაწილის მიხედვით, თუ პირი ვალდებული იყო, გატა-

რეზოლუციო რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად, მაგრამ არ ჰქონდა შეტანილი განცხადება რეგისტრაციისათვის, საგადასახადო ორგანო საკუთარი ინიციატივით ახდენდა ამ პირის რეგისტრაციას გადასახადის გადამხდელად და გადასცემდა მას შესაბამის სერტიფიკატს, მაგრამ აღნიშნული არ ათავისუფლებდა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულებისაგან. სწორედ ამიტომ, საგადასახადო ორგანო იმავე კოდექსის 121-ე მუხლის მე-2 ნაწილის "ა" ქვეპუნქტის მიხედვით, ახდევინებდა პირს სანქციის სახით, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირებისას - რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების მთელი პერიოდის განმავლობაში ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ის თანხის 100 პროცენტს.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2006 წლის 10 ივლისის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტმა, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ნაწილობრივ გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2006 წლის 10 ივლისის გადაწყვეტილება სარჩელის დაკმაყოფილების ნაწილში საკასაციო წესით გაასაჩივრა ასევე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ფოთის საგადასახადო ინსპექციამ, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2007 წლის 24 აპრილის საოქმო განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის უფლებამონაცვლედ დაშვებულ იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2007 წლის 15 მაისის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ფოთის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2006 წლის 10 ივლისის გადაწყვეტილება გასაჩივრებულ ნაწილში და ამ ნაწილში საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდა იმავე სასამართლოს.

საკასაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლოს საქმის ხელახლა განხილვისას უნდა ესარგებლა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 და მე-19 მუხლებით მინიჭებული უფლებამოსილებით, მოეპოვებინა მტკიცებულებები და სარწმუნოდ დაედგინა საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, კერძოდ, გამოეკვლია, შპს "გრიგოლეთის" მიერ რა სახის დავალიანების დაფარვა მოხდა შპს "კრისტალის" მიმართ, ამასთან, ემსჯელა, არსებობდა თუ არა მხარეებს შორის საკრედიტო ხელშეკრულება, ამგვარის არსებობის პირობებში, რა ოდენობის კრედიტი გაიცა, პროცენტით თუ უპროცენტოდ. შესაბამისად, აღნიშნული გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ, სასამართლოს უნდა ემსჯელა, კოოპერატივ "გრიგოლეთსა" და შპს "კრისტალს" შორის განხორციელებული ოპერაციები წარმოადგენდა იურიდიულ პირებს შორის ნაწარმოებ ეკონომიკური სახის ოპერაციებს თუ აღნიშნული წარმოადგენდა ხელფასს.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 8 აპრილის საოქმო განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლედ მოცემულ საქმეში ჩაება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გურიის საგადასახადო ინსპექცია.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 30 მაისის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გურიის საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა - უცვლელად დარჩა ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2005 წლის 6 ივნისის გადაწყვეტილების I, II, და III პუნქტები, რომლებითაც ბათილად იქნა ცნობილი ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 25 თებერვლის #01/3-4/40 ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, ფოთის საგადასახადო ინსპექციას დაევალა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა კოოპერატივ "გრიგოლეთისათვის" 6887,35 ლარის დარიცხვის თაობაზე.

სააპელაციო სასამართლომ საქმის მასალების მიხედვით, დადგენილად მიიჩნია, რომ ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 8 ნოემბრის აქტით შემოწმებულ იქნა კოოპერატივი "გრიგოლეთი", რომელსაც დაერიცხა სხვადასხვა სახის გადასახადი. კოოპერატივმა "გრიგოლეთმა" პრეტენზია (შენიშვნები) შეიტანა 2004 წლის 8 ნოემბრის აქტზე, რაც არ დაკმაყოფილდა ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 25 თებერვლის წერილით. 1996 წლის 15 ივნისის კოოპერატივ "გრიგოლეთსა" და შპს "კრისტალს" შორის დადებული იქნა ხელშეკრულება. ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულების შეუსრულებლობის გამო, შპს "კრისტალი" მიღებულ იქნა კოოპერატივ "გრიგოლეთში" მეპაიედ 50%-იანი წილით, საინვესტიციო თანხის მიწის გადასახადის და გამოსას-

ყიდი ღირებულების ჩათვლით - 136000 ლარის ოდენობით. კოოპერატივ "გრიგოლეთის" წევრთა 1998 წლის 28 დეკემბრის საერთო კრების #3 ოქმის პირველ პუნქტში აღნიშნული იყო, რომ კოოპერატივი "გრიგოლეთი" ვერ ასრულებდა შპს "კრისტალის" წინაშე ნაკისრ ვალდებულებას, გადაუხდელი რჩებოდა მიწის გადასახადი, გამოსასყიდი თანხა, რის გამოც დადგინდა, რომ შპს "კრისტალი" მიღებულიყო მეპაიედ და იგი მისი წილით, საინვესტიციო თანხით, მიწის გადასახადით და გამოსასყიდი ღირებულებით - 136000 ლარით, გამხდარიყო კოოპერატივ "გრიგოლეთის" 50%-იანი წილის მეპატრონე. აღნიშნული ასახული იყო #95 საინვესტიციო ანგარიშზე, ამ კოოპერატივის კრედიტორულ და დებიტორულ დავალიანებათა #76 საბალანსო ანგარიშზე. შპს "კრისტალის" კოოპერატივ "გრიგოლეთში" მეპაიედ 50%-იანი წილით მიღების თაობაზე, იმავე კოოპერატივის წესდებაში განხორციელდა ცვლილება, რომელიც რეგისტრირებულ იქნა ლანჩხუთის რაიონულ სასამართლოში 1999 წლის 14 მაისს. საქმის მასალებით (საბუღალტრო დოკუმენტებით) დადგენილი იყო, რომ კოოპერატივ "გრიგოლეთის" სალაროდან კ. კ-შვილის მიერ თანხა - 83348 ლარი გაცემული იყო შპს "კრისტალისადმი" დავალიანების დასაფარად, რაც ასევე დასტურდებოდა შპს "კრისტალის" სალაროს შემოსავლის ორდერებითაც.

საქმეში წარმოდგენილი ექსპერტიზის დასკვნის საფუძველზე, სააპელაციო სასამართლომ დადასტურებულად მიიჩნია ის გარემოება, რომ კოოპერატივ "გრიგოლეთსა" და შპს "კრისტალს" შორის ნაღდი ფულით ანგარიშსწორება, რომელმაც ასახვა ჰპოვა #76 საბალანსო ანგარიშზე, წარმოადგენდა ორ იურიდიულ პირს შორის განხორციელებულ, ეკონომიკური სახის ოპერაციებს. კ. კ-შვილის მიერ კოოპერატივ "გრიგოლეთიდან" შპს "კრისტალში" შეტანილი 83347,26 ლარი ვერ ჩათვლებოდა კ. კუპრეიშვილისათვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 38-ე მუხლით გათვალისწინებული საშემოსავლო გადასახადითა და 184-ე მუხლით გათვალისწინებული სოციალური გადასახადით დაბეგრის ობიექტად. სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია ის ფაქტი (რასაც არც მხარეები ხდიდნენ სადავოდ), რომ შპს "კრისტალსა" და კოოპერატივ "გრიგოლეთს" შორის არანაირი საკრედიტო ხელშეკრულება არ არსებობდა, რადგან საქმის მასალებით არ დასტურდებოდა მოკლევადიანი და გრძელვადიანი სესხების მიღების ფაქტი.

კოოპერატივ "გრიგოლეთს" 2000 წლის 1 სექტემბრიდან 2004 წლის ბოლომდე ლანჩხუთის საგადასახადო ინსპექციაში წარდგენილი ჰქონდა დღგ-ის დეკლარაციები, რითაც დასტურდებოდა, რომ საწარმომ სამეწარმეო საქმიანობისათვის გადაიხადა დღგ-ის თანხა, ასევე მოთხოვნილი ჰქონდა ჩათვლები შესაბამისი ანგარიშ-ფაქტურებით, ანუ დადგენილი იყო, რომ ამ კოოპერატივს დღგ-ის გადახდისაგან თავიარ აურიდებია.

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ მოსარჩელე საწარმო დღგ-ის გადამხდელად არ იყო რეგისტრირებული თავისი განცხადებით, მაგრამ ასეთი ვალდებულება ეკისრებოდა საგადასახადო ორგანოსაც საკუთარი ინიციატივით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 94-ე მუხლის თანახმად. შესაბამისად, 2004 წლის 8 ნოემბრის რევიზიის აქტი და 2005 წლის 25 თებერვლის წერილი დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობისათვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 121-ე მუხლით ფინანსური სანქციის დაკისრების ნაწილში, იყო არასწორი.

რაც შეეხებოდა ღობის საკითხს, სააპელაციო სასამართლო დაეყრდნო რა შესაბამის ექსპერტიზის დასკვნას, დადგენილად მიიჩნია, რომ კოოპერატივ "გრიგოლეთის" რკინის ღობე დამზადებული და შესული იყო ექსპლუატაციაში 1987 წლიდან. აუდიტორული დასკვნით, მისი ერთი გრძივი მეტრის საბაზრო ღირებულება 8 ლარით განისაზღვრა, რაც რეალური იყო, ვინაიდან 2000 წლის მე-3 კვარტალში 1 ტონა შავი ლითონის ჯართის ფასი შეადგენდა 39 ლარს, ხოლო ერთ გრძივ მეტრში ლითონის მოცულობა შეადგენდა 23,6 კგ-ს. ექსპერტიზა არ გამორიცხავდა, რომ მათ შორის სხვაობა, რკინის ღობის განთავსების ადგილმდებარეობის გათვალისწინებით, შეიძლებოდა გამოწვეული ყოფილიყო ღობის ცვეთით, ხოლო ერთი გრძივი მეტრის ჯართად რეალიზების შემთხვევაში, მისი წონიდან გამომდინარე, მას საბაზრო ღირებულება ექნებოდა 0,9 ლარი. ხსენებული ღობის მთლიანი ღირებულება შეადგენდა 8000 ლარს. შესაბამისად, კოოპერატივ "გრიგოლეთს" უნდა დარიცხოდა დღგ - 1600 ლარი, ასევე დეკლარაციის წარუდგენლობისათვის ჯარიმა - 25%, ანუ 400 ლარი, სულ - 2000 ლარი.

საქმის მასალების შესწავლის, ასევე 2007 წლის 26 დეკემბრის ექსპერტიზის დასკვნის საფუძველზე, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ კოოპერატივ "გრიგოლეთს" უნდა დაკისრებოდა 6887,35 ლარი, რასაც მოწინააღმდეგე მხარე - კოოპერატივი "გრიგოლეთიც" არ უარყოფდა. აქედან გამომდინარე, ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 25 თებერვლის #01/3-4/40 წერილის - ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემისას დარღვეული იყო საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნები - იგი გამოცემული იყო კანონის მოთხოვნათა დარღვევით, რის გამოც საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, იგი ბათილად უნდა გამოცხადებულიყო.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 30 მაისის განჩინება საკასაციო წესით გასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გურიის საგადასახადო ინსპექციამ, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასატორის მტკიცებით, სააპელაციო სასამართლომ დაარღვია კანონის მოთხოვნები, როცა დაეთანხმა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებას, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე კოოპერატივ "გრიგოლეთის" საქმიანობა არ იყო კანონდარდვევა. სააპელაციო სასამართლომ არ მიიჩნია, რომ კოოპერატივი "გრიგოლეთი" საქმიანობდა დღ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე. სააპელაციო სასამართლომ ამ შემთხვევაში, არასწორად განმარტა კანონი. საქართველოს 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 94-ე მუხლის მე-5 ნაწილი ადგენს საგადასახადო ორგანოს მოვალეობას, მოახდინოს გადასახადის გადამხდელის რეგისტრაცია საკუთარი ინიციატივით, მაგრამ არ ათავისუფლებს გადასახადის გადამხდელს პასუხისმგებლობისაგან ამ კოდექსის 94-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ვალდებულების შეუსრულებლობისათვის. აქედან გამომდინარე, დღ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობის გამო, შესაბამისმა საგადასახადო ინსპექციამ კოოპერატივ "გრიგოლეთს" სამართლიანად დააკისრა ჯარიმის სახით 11180 ლარი.

კასატორის მოსაზრებით, სააპელაციო სასამართლო არასწორად დაეთანხმა პირველი ინსტანციის სასამართლოს არგუმენტაციას 5000 გრძივი მეტრი ღობის დღ-ით დაბეგრასთან დაკავშირებით. კოოპერატივ "გრიგოლეთის" 2001 წლის 24 იანვრის საერთო კრების დადგენილებით, ლანჩხუთის რაიონის გამგეობას გადაეცა 1 კმ სიგრძის ღობე, რომელიც ჩამოწერილია ზარალის ანგარიშზე. საქართველოს 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 96-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, აღნიშნული ოპერაცია არის დაბეგრის ობიექტი საბაზრო ღირებულების შესაბამისად. ამ ღობის საბაზრო ღირებულება განისაზღვრა ფოთის რეგიონალური სავაჭრო-სამრეწველო პალატის მიერ, რომელმაც თავისი დასკვნა საგადასახადო ინსპექციას აცნობა 2004 წლის 28 ოქტომბრის #81 წერილით. ხსენებული დასკვნის თანახმად, 1 გრძივი მეტრი ღობის ღირებულება არის 25 ლარი, ანუ დასაბეგრი ოპერაციის საერთო ღირებულებამ შეადგინა 25000 ლარი, რომელზედაც ამ კოოპერატივს, აღნიშნული კოდექსის 112-ე მუხლის თანახმად, სანქცია-საურავების სახით, სულ დაერიცხა 22162,5 ლარი.

კასატორის მტკიცებით, ასევე, არასწორია სასამართლოს შეფასება კოოპერატივ "გრიგოლეთის" მიერ შპს "კრისტალის" სალაროში შეტანილ 83347,26 ლარის მიმართებით, რადგან აღნიშნული უნდა ჩითვალოს არა დავალიანების დაფარვად, არამედ ხელფასად, რაც უნდა დაიბეგროს სამემოსავლო და სოციალური გადასახადებით.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 30 მაისის განჩინება საკასაციო წესით გასაჩივრა ასევე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც იმავე საფუძვლებით მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2008 წლის 28 ივლისის განჩინებებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გურიის საგადასახადო ინსპექციისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები; მხარეებს მიეცათ უფლება, 2008 წლის 28 ივლისის განჩინებების ჩაბარებიდან 14 დღის ვადაში წარმოედგინათ მოსაზრება, თუ რამდენად იყო დასაშვები განსახილველად საკასაციო საჩივრები საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით; საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული დასაშვებობის შემოწმება განისაზღვრა 2008 წლის 9 ოქტომბრამდე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2008 წლის 9 ოქტომბრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გურიის საგადასახადო ინსპექციისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის "ა" ქვეპუნქტით და მათი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრებით 2008 წლის 20 ნოემბერს, 12.00 საათზე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო ზეპირი მოსმენის გარეშე გაეცნო საქმის მასალებს, შეამოწმა გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობა, წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრების საფუძვლიანობა და მიაჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გუ-

რის საგადასახადო ინსპექციისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.

საკასაციო სასამართლო დადგენილად მიიჩნევს შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებს: ფოთის საგადასახადო ინსპექციის მიერ კოოპერატივ "გრიგოლეთში" ჩატარდა 2000 წლის 1 იანვრიდან 2004 წლის 1 ოქტომბრამდე პერიოდის საგადასახადო შემოწმება, რომლითაც გაირკვა, რომ კოოპერატივი/საწარმო "გრიგოლეთი" რეგისტრირებულია ლანჩხუთის რაიონულ სასამართლოში 1996 წლის 31 აგვისტოს და აყვანილია აღრიცხვაზე გადასახადის გადამხდელად ლანჩხუთის საგადასახადო ინსპექციაში. საწარმოს საქმიანობას წარმოადგენს თევზჭერა და თევზის გადამამუშავება - შემდგომი რეალიზაცია. ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 8 ნოემბრის აქტით კოოპერატივ "გრიგოლეთს" დამატებით ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაერიცხა - 147592 ლარი. ამასთან, ქონების გადასახადი შეუმცირდა 2844 ლარით. დამატებით დარიცხული თანხებიდან დღგ-ის გადასახადმა შეადგინა - 34444,5 ლარი (ძირითადი თანხა - 8279 ლარი, სანქცია - 13950 ლარი, საურავი - 12215,5 ლარი), საშემოსავლო გადასახადმა - 36537,5 ლარი (ძირითადი თანხა - 22626 ლარი, სანქცია - 2261,5 ლარი, საურავი - 11650 ლარი), სოციალურმა გადასახადმა - 76610 ლარი (ძირითადი თანხა - 37332 ლარი, სანქცია - 9332 ლარი, საურავი - 29946 ლარი). ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 8 ნოემბრის აქტზე კოოპერატივმა "გრიგოლეთმა" პრეტენზია (შენიშვნები) შეიტანა ფოთის საგადასახადო ინსპექციაში, რაც ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 25 თებერვლის #01/3-4/40 წერილით (გადაწყვეტილება) არ დაკმაყოფილდა. საქმეში ასევე მხარის მიერ წარმოდგენილ იქნა საფინანსო-საბუღალტრო ექსპერტიზის 2005 წლის 28 მარტის დასკვნა, რომლითაც დადგენილია, რომ კოოპერატივ "გრიგოლეთს" ბიუჯეტის სასარგებლოდ უნდა დაეკისროს 6887,35 ლარი, საიდანაც ძირითადი გადასახადია - 3347,07 ლარი, ხოლო ჯარიმა-საურავი - 3540,28 ლარი. კერძოდ: დღგ-ს ძირითადი თანხა - 1600 ლარი, ჯარიმა-საურავი - 400 ლარი, საშემოსავლო გადასახადში ძირითადი თანხა - 660 ლარი, ჯარიმა-საურავი - 230,65 ლარი, სოციალურ გადასახადში ძირითადი თანხა - 1087,07 ლარი, ჯარიმა-საურავი - 2909,03 ლარი. აღნიშნული დადასტურებულ იქნა სასამართლოს მიერ დანიშნული სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს 2007 წლის 26 დეკემბრის კომპლექსური ექსპერტიზის დასკვნით.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ ვინაიდან კასატორებს არ წამოუყენებიათ დასაშვები და დასაბუთებული პრეტენზია (შედავება), საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 407-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, საკასაციო სასამართლოს მისთვის სავალდებულოდ მიაჩნია სააპელაციო სასამართლოს მიერ დამტკიცებულად ცნობილი ფაქტობრივი გარემოებები იმის თაობაზე, რომ 1996 წლის 15 ივნისს კოოპერატივ "გრიგოლეთსა" და შპს "კრისტალს" შორის დადებული იქნა ხელშეკრულება. ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულებების შეუსრულებლობის გამო, კოოპერატივის წევრთა საერთოძირების გადაწყვეტილებით, შპს "კრისტალი" მიღებულ იქნა კოოპერატივ "გრიგოლეთში" მეპაიედ 50%-იანი წილით, საინვესტიციო თანხის - მიწის გადასახადის და გამოსასყიდი ღირებულების ჩათვლით - 136000 ლარის ოდენობით. კოოპერატივ "გრიგოლეთის" წევრთა 1998 წლის 28 დეკემბრის საერთო კრების #3 ოქმის პირველ პუნქტში აღნიშნულია, რომ კოოპერატივი "გრიგოლეთი" ვერ ასრულებდა შპს "კრისტალის" წინაშე ნაკისრ ვალდებულებას, გადაუხდელი რჩებოდა მიწის გადასახადი და გამოსასყიდი თანხა, რის გამოც დადგინდა, რომ შპს "კრისტალი" მიღებულიყო მეპაიედ და მისი წილი საინვესტიციო თანხით - მიწის გადასახადით და გამოსასყიდი ღირებულებით - 136000 ლარით გამხდარიყო კოოპერატივ "გრიგოლეთის" 50%-იანი წილის მეპატრონე. აღნიშნული ასახულია #95 საინვესტიციო ანგარიშსა და ამ კოოპერატივის კრედიტორულ და დებიტორულ დავალიანებათა #76 საბალანსო ანგარიშებზე. შპს "კრისტალის" კოოპერატივ "გრიგოლეთში" მეპაიედ 50%-იანი წილით მიღების თაობაზე, კოოპერატივის წესდებაში განხორციელდა ცვლილება, რომელიც რეგისტრირებულ იქნა ლანჩხუთის რაიონულ სასამართლოში 1999 წლის 14 მაისს. საქმეში წარმოდგენილი საბუღალტრო დოკუმენტებით ასევე დადგენილია, რომ კოოპერატივ "გრიგოლეთის" სალაროდან კ. კ-შვილის მიერ თანხა - 83348 ლარი გაცემულია შპს "კრისტალისადმი" დავალიანების დასაფარად, რაც დასტურდება შპს "კრისტალის" სალაროს შემოსავლის ორდერებითაც.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას იმის თაობაზე, რომ შპს "გრიგოლეთსა" და "კრისტალს" შორის ნაღდი ფულით ანგარიშწორება, რომელმაც ასახვა ჰპოვა #76 საბალანსო ანგარიშზე, წარმოადგენდა ორ იურიდიულ პირს შორის განხორციელებულ ეკონომიკური სახის ოპერაციას. ამასთან, კ. კ-შვილის მიერ შპს "კრისტალში" შეტანილი 83347,26 ლარი ვერ ჩაითვლება კ. კ-შვილისათვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 38-ე მუხლით გათვალისწინებული საშემოსავლო გადასახადითა და 184-ე მუხლით გათვალისწინებული სოციალური გადასახადით დაბეგვრის ობიექტად.

საკასაციო სასამართლო ასევე იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას სადავო აქტით 1000 გრძივი მეტრი ღობის დღგ-ით დაბეგვრის შეფასებასთან დაკავშირებით.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქმის მასალებით დასტურდება, რომ კოოპერატივ "გრიგოლეთის" რკინის ღობე დამზადებულია და შესულია ექსპლუატაციაში 1987 წლიდან. ხსენებულ საკითხზე აუდიტორული დასკვნით, მისი ერთი გრძივი მეტრის საბაზრო ღირებულება 8 ლარით განისაზღვრა, აღნიშნული ფასი დასტურდება იმითაც, რომ 2000 წლის მე-3 კვარტალში 1 ტონა შავი ლითონის ჯართის ფასი შეადგენდა 39 ლარს, ხოლო ერთ გრძივ მეტრში ლითონის მოცულობა შეადგენს 23,6 კგ-ს. აღნიშნულს ადასტურებდა ხსენებულ საკითხზე ჩატარებული ექსპერტიზის დასკვნაც, რომელიც არ გამორიცხავს, რომ მათ შორის სხვაობა, რკინის ღობის განთავსების ადგილმდებარეობის გათვალისწინებით, შეიძლება გამოწვეული იყოს ღობის ცვეთით. საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მიერ დადგენილ გარემოებას, რომ ხსენებული ღობის მთლიანი ღირებულება შეადგენს 8000 ლარს. შესაბამისად, საკასაციო სასამართლო დადგენილად მიიჩნევს, რომ კოოპერატივ "გრიგოლეთს" უნდა დარიცხოდა დღგ - 1600 ლარი, ასევე დეკლარაციის წარუდგენლობისათვის ჯარიმა - 25%, ანუ 400 ლარი, სულ - 2000 ლარი.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 25 თებერვლის #01/3-4/40 წერილის - ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემისას დარღვეულია საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნები - იგი გამოცემულია კანონის მოთხოვნათა დარღვევით, რაც საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, მისი ბათილად ცნობის საფუძველს წარმოადგენს.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ამ ნაწილში სააპელაციო სასამართლოს არ დაურღვევია მოქმედი საპროცესო კანონმდებლობა.

საკასაციო სასამართლო დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების გამო კოოპერატივ "გრიგოლეთისათვის" ფინანსური სანქციის დაკისრების კანონიერების თაობაზე მიუთითებს, რომ ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2006 წლის 10 ივლისის გადაწყვეტილებით გაუქმდა ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2005 წლის 6 ივნისის გადაწყვეტილება დღგ-ის თანხის 100 პროცენტის, ანუ 1180 ლარის (რეალურად 11180 ლარი) კოოპერატივ "გრიგოლეთისათვის" დაუკისრებლობისა და ფოთის საგადასახადო ინსპექციისათვის სახელმწიფო ბაჟის დაკისრების ნაწილში; ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2005 წლის 6 ივნისის გადაწყვეტილება დანარჩენ ნაწილში დარჩა უცვლელად. აღნიშნული გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გასაჩივრეს მხოლოდ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ფოთის საგადასახადო ინსპექციამ, რომლებმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ნაწილობრივ გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე მთლიანად უარის თქმა მოითხოვეს. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2007 წლის 15 მაისის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ფოთის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივრები ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა; გაუქმდა ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2006 წლის 10 ივლისის გადაწყვეტილება გასაჩივრებულ ნაწილში და ამ ნაწილში საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდა იმავე სასამართლოს. ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2006 წლის 10 ივლისის გადაწყვეტილება დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირებისათვის კოოპერატივ "გრიგოლეთისათვის" ფინანსური სანქციის დაკისრების თაობაზე ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 25 თებერვლის #01/3-4/40 ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობაზე უარის თქმის ნაწილში კანონიერ ძალაში იყო შესული და მასზე სააპელაციო სასამართლოს აღარ უნდა ემსჯელა, შესაბამისად, ვერც საკასაციო სასამართლო ვერ იმსჯელებს ხსენებულ ნაწილში სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის კანონიერების საკითხზე.

საკასაციო სასამართლო დამატებით აღნიშნავს, რომ, მართალია ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2006 წლის 10 ივლისის გადაწყვეტილებაში 11180 ლარის ნაცვლად მითითებულია 1180 ლარი, მაგრამ ამ ნაწილში საკასაციო სასამართლო პროცესულურად მოკლებულია შესაძლებლობას თვითონ გაასწოროს ხსენებული უზუსტობა.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ გ ი ნ ა :

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გურიის საგადასახადო ინსპექციისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 30 მაისის განჩინება, რომლითაც უცვლელად დარჩა ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2005 წლის 6 ივნისის გადაწყვეტილება, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირები-სათვის კოოპერატივ "გრიგოლეთზე" ფინანსური სანქციის დაკისრების თაობაზე ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 25 თებერვლის #01/3-4/40 ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის ნაწილში, ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2006 წლის 10 ივლისის გადაწყვეტილების ამ ნაწილში კანონიერ ძალაში შესვლის გამო;
3. უცვლელად დარჩეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 30 მაისის განჩინება დანარჩენ ნაწილში;
4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

დღგ და საურავი

განჩინება

#ბს-513-491(23-08) 28 იანვარი, 2009 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: ლ. მურუსიძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
ნ. სხირტლაძე,
პ. სილაგამე

სარჩელის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა, საურავის მოხსნა

აღწერილობითი ნაწილი:

2006 წლის 25 ივლისს სს "საქკავშირმშენმა" სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, 2006 წლის 24 მაისს ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის ისანი-სამგორის და მთაწმინდა-კრწანისის განყოფილებისგან მას ჩაჰბარდა 2006 წლის 5 მაისით დათარიღებული #8 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც სს "საქკავშირმშენს" სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე გადასახდელად ერიცხებოდა დღგ-ს დავალიანება 43000 ლარის ოდენობით (გადასახადის ძირითადი თანხა). აღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნა სს "საქკავშირმშენმა" 2006 წლის 7 ივნისს შესაგებლის წარდგენით, საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესით გაასაჩივრა, მიიჩნია რა, რომ მას დღგ-ს მიხედვით თანხა არასწორად ჰქონდა დარიცხული. ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციამ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ ვადაში არ გამოსცა მოტივირებული ბრძანება შესაგებლის სრულად ან ნაწილობრივ დაკმაყოფილების, ან მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ და სს "საქკავშირმშენს" ყოვლად დაუსაბუთებლად და უკანონოდ, 2006 წლის 13 ივნისის #07-05/2452 წერილით აცნობა, რომ მისი შესაგებელი არ განიხილებოდა. სს "საქკავშირმშენმა" ხსენებული წერილი 2006 წლის 20 ივნისს გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტში, მაგრამ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის 2006 წლის 23 ივნისის #1040-ს ბრძანებით მისი საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

მოსარჩელის მტკიცებით, ზემოხსენებული საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემისას დარღვეულ იქნა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის მოთხოვნები, კერძოდ, იგი ეწინააღმდეგებოდა კანონს და არსებითად იყო დარღვეული მისი მომზადების და გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები. მოპასუხემ დაარღვია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული წესი შესაგებელზე მოტივირებული ბრძანების გამოცემასთან დაკავშირებით და მან სს "საქკავშირმშენის" შესაგებელს ყოვლად დაუსაბუთებლად და უკანონოდ უპასუხა 2006 წლის 13 ივნისის წერილით. საქართველოს ფინანსთა სა-

მინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის 2006 წლის 23 ივნისის #1040-ს ბრძანებით სს "საქკავშირშენის" საჩივარი არ დაკმაყოფილდა კანონმდებლობის სრული იგნორირებით. ზემოაღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნიდან ირკვეოდა, რომ სს "საქკავშირშენს" დღგ-ს მიხედვით თანხა დაერიცხა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის თანახმად, ფინანსური პოლიციის შუალედური აქტის საფუძველზე, რასაც სს "საქკავშირშენი" არ დაეთანხმა. 2003 წლისათვის სს "საქკავშირშენს" შეექმნა გარკვეული სახის ფინანსური სიძნელეები (დამკვეთმა დროულად არ გადაურიცხა თანხები), რის გამოც სს "საქკავშირშენს" წარმოეშვა დავალიანება ბიუჯეტის წინაშე. აღნიშნული დავალიანების დაფარვის მიზნით, სს "საქკავშირშენმა" 2003 წლის 3 მარტს შპს "ჯიბოსთან" გააფორმა #11 ხელშეკრულება, რომლითაც შპს "ჯიბო" ვალდებულებას იღებდა, მის პირად სააღრიცხვო ბარათზე რიცხული ზედმეტობიდან სს "საქკავშირშენისთვის" საკუთრებაში გადაეცა 43000 ლარი, ხოლო, თავის მხრივ, სს "საქკავშირშენს" აქტივის გადაცემის სანაცვლოდ, ერთი თვის ვადაში, უნდა გადაეხადა 42500 ლარი. სს "საქკავშირშენმა" სრულად შეასრულა ხსენებული ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვალდებულებები. ამ ხელშეკრულების შესახებ სს "საქკავშირშენმა" წერილობით აცნობა ქ. თბილისის ისანი-სამგორის საოლქო საგადასახადო ინსპექციას და იმავე ხელშეკრულების საფუძველზე, მოითხოვა შპს "ჯიბოს" დღგ-ს პირადი აღრიცხვის ბარათიდან 43000 ლარის გადატანა სს "საქკავშირშენის" დღგ-ს პირად ბარათზე, რაც დაკმაყოფილდა. შესაბამის საგადასახადო ინსპექციას შპს "ჯიბოს" დღგ-ს პირად ბარათზე არსებული ზედმეტობის მიმართ არანაირი ეჭვი არ გამოუხატავს და მან დაადასტურა ამ აქტივის კანონიერება.

მოსარჩელის განმარტებით, ფინანსური პოლიციის 2006 წლის შუალედური აქტის საფუძველზე, შპს "ჯიბოს" აქტივი ცნობილ იქნა უკანონოდ და შესაბამისმა საგადასახადო ინსპექციამ, მოსარჩელისთვის გაუგებარი საფუძველით, გააუქმა სს "საქკავშირშენის" მიერ მოქმედი კანონმდებლობის სრული დაცვით შეძენილი 43000 ლარის ოდენობით აქტივი და შპს "ჯიბოს" მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობა სრულიად უკანონოდ დააკისრა სს "საქკავშირშენს". ამ ქმედებით ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციამ დაარღვია კეთილსინდისიერი შემდგენის - სს "საქკავშირშენის" საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 187-ე მუხლით უზრუნველყოფილი უფლება. ამასთან, სს "საქკავშირშენმა" არ იცოდა და არც შეიძლებოდა სცოდნოდა, რომ აქტივის გამსხვიებული - შპს "ჯიბო" არ იყო ამ ქონების მესაკუთრე. გარდა ამისა, მოპასუხემ კიდევ ერთხელ დაარღვია კანონი და სს "საქკავშირშენს" ძირითად თანხასთან ერთად, დააკისრა საურავი 32977,26 ლარის ოდენობით ისე, რომ მისთვის არც კი უცნობებია ამის შესახებ. ამასთან, მოპასუხემ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, კერძოდ, საქართველოს 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლის მე-3 ნაწილი, რომელიც კრძალავდა სანქციების გამოყენებას იმ პირთა მიმართ, რომელთაც გადასახადის გადახდა დაავიანეს "შესაბამისი ორგანოების მიერ მიცემული არასწორი წერილობითი მითითებების შედეგად". შესაბამისმა საგადასახადო ინსპექციამ სს "საქკავშირშენს" თავის დროზე (2003 წელს) ჩაუთვალა გადახდილად 43000 ლარი, რასაც მისცა წერილობითი ფორმა - გაატარა დღგ-ს პირადი აღრიცხვის ბარათზე.

მოსარჩელის მტკიცებით, საქართველოს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 129-ე მუხლის შესაბამისად, საურავის დარიცხვა ხორციელდებოდა მხოლოდ მას შემდეგ, თუ გადასახადის თანხა არ იყო გადახდილი საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში. შესაბამისმა საგადასახადო ინსპექციამ წარმოშობილი დავალიანების შესახებ სს "საქკავშირშენს" აცნობა 2006 წლის 24 მაისს #8 საგადასახადო მოთხოვნით, ხოლო საურავის დარიცხვა განხორციელდა 2003 წლიდან და მის მიერ დღგ-ს ძირითად თანხაზე საურავის დაკისრება იყო უკანონო და ეწინააღმდეგებოდა სასამართლო პრაქტიკას. ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის მიერ არსებითად იყო დარღვეული ხსენებული საგადასახადო მოთხოვნის მომზადებისა და გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები.

მოსარჩელის განმარტებით, ასევე უკანონო იყო ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 13 ივნისის #07-05/2452 წერილი, ვინაიდან მცდარი იყო ამ საგადასახადო ინსპექციის პოზიცია იმასთან დაკავშირებით, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიციის რევიზიის შუალედური აქტი წარმოადგენდა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს, რადგან ფინანსური პოლიციის შუალედური აქტი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის შესაბამისად, იყო სათანადო ინფორმაცია, რომლის საფუძველზეც სწორედ შესაბამისმა საგადასახადო ინსპექციამ გამოსცა ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და სწორედ საგადასახადო ინსპექციას უნდა განეხილა სს "საქკავშირშენის" შესაგებელი.

მოსარჩელის მტკიცებით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტმა 2006 წლის 23 ივნისის #1040-ს ბრძანების გამოცემისას, პრაქტიკულად, გაიმეორა ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის მიერ დაშვებული ყველა ზემოაღნიშნული კანონდარღვევა. აღნიშნული

ბრძანება ეწინააღმდეგებოდა კანონს და არსებითად იყო დარღვეული მისი მომზადებისა და გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ მოითხოვა: ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 5 მაისის #8 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა; სს "საქკავშირშენისთვის" დღგ-ს პირადი აღრიცხვის ბარათზე უკანონოდ დარიცხული თანხის - 43000 ლარის მოხსნა; სს "საქკავშირშენისთვის" დღგ-ს მიხედვით, 43000 ლარის ოდენობით არასწორად დარიცხულ ძირითად თანხაზე უკანონოდ დარიცხული საურავების მოხსნა; ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 13 ივნისის #07-05/2452 წერილის ბათილად ცნობა; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის 2006 წლის 23 ივნისის #1040-ს ბრძანების ბათილად ცნობა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 1 სექტემბრის საოქმო განჩინებებით მოცემულ საქმეში მესამე პირებად ჩაბმულ იქნენ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი და შპს "ჯიბო".

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 25 ივნისის სხდომაზე მოსარჩელემ შეამცირა სასარჩელო მოთხოვნების ოდენობა, კერძოდ, უარი განაცხადა სადავო საგადასახადო მოთხოვნისა და ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის მიწერილობის დღგ-ს ნაწილში ბათილად ცნობაზე და მოითხოვა მხოლოდ უკანონოდ დარიცხული საურავების მოხსნა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 5 ივლისის გადაწყვეტილებით სს "საქკავშირშენის" სასარჩელო განცხადება დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი სს "საქკავშირშენის" საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის 2006 წლის 23 ივნისის #1040-ს ბრძანება მოსარჩელისთვის საურავის დაკისრების ნაწილში და მოსარჩელეს მოეხსნა 2003 წლიდან უკანონოდ დარიცხული საურავი; მოსარჩელის მიერ წინასწარ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი 537 ლარის ოდენობით დაეკისრა მოპასუხე ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის მოსარჩელის სასარგებლოდ, ხოლო სახელმწიფო ბაჟის ნახევარი, 537 ლარის ოდენობით, მოსარჩელეს დაუბრუნდა სახელმწიფო ბიუჯეტიდან.

საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქმეზე წარმოდგენილი მტკიცებულებით - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 5 მაისის #8 საგადასახადო მოთხოვნით დასტურდებოდა, რომ სს "საქკავშირშენის" საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლისა და ფინანსური პოლიციის შუალედური აქტის საფუძველზე, დღგ-ს თანხაში დაერიცხა დავალიანება 43000 ლარის ოდენობით, ხოლო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თავმჯდომარის 2006 წლის 23 ივნისის #1040-ს ბრძანებით დასტურდებოდა, რომ არ დაკმაყოფილდა დღგ-ს თანხებისა და მასზე დარიცხული საურავების გაუქმების შესახებ სს "საქკავშირშენის" საჩივარი. ამდენად, განსახილველ შემთხვევაში, სს "საქკავშირშენი" სასამართლოში აღძრული სარჩელით მოითხოვდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის 2006 წლის 23 ივნისის #1040-ს ბრძანების ბათილად ცნობას და დღგ-ს გაუქმებული ჩათვლის გამო, დარიცხული საურავის მოხსნას.

საქალაქო სასამართლომ ასევე მიიჩნია, რომ სს "საქკავშირშენისთვის" მიღებული დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების შედეგად, მასზე საურავის დარიცხვა განხორციელდა უკანონოდ და აღნიშნული ეწინააღმდეგებოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის, როგორც ძირითად პრინციპებს, ისე მითითებული კოდექსის რიგი ნორმების მოთხოვნებს, ვინაიდან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 90-ე მუხლის შესაბამისად, დღგ, როგორც არაპირდაპირი გადასახადი, იყო საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის, სამუშაოს, მომსახურების წარმოებისა და მიმოქცევის პროცესში შექმნილი ღირებულების ნაწილის, აგრეთვე, საქართველოს ტერიტორიაზე შემოტანილი ყველა დასაბეგრი საქონლის ღირებულების ნაწილის ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანი. დღგ ექვემდებარებოდა გადახდას საქონლის მიწოდების, სამუშაოს შესრულებისა და მომსახურების გაწევის ყველა სტადიაზე. დამატებული ღირებულების გადასახადი არაპირდაპირი, მრავალსაფეხურიანი გადასახადი იყო, რომლის გადახდის საბოლოო ტვირთი აწევებოდა მომხმარებელს და შესაბამისად, დღგ მიეკუთვნებოდა არაპირდაპირი გადასახადის სახეს. სწორედ დღგ-ს მრავალსაფეხურიანმა სისტემამ წარმოშვა გადახდის შემთხვევაში მისი შემდგომი ჩათვლის შესაძლებლობა.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ ბიუჯეტის წინაშე არსებული დავალიანების დაფარვის მიზნით, მოსარჩელე სს "საქკავშირშენმა" შპს "ჯიბოსთან" 2003 წლის 13 მარტს გააფორმა ხელშეკრულება, რომლის თანახმადაც, შპს "ჯიბო" ვალდებულებას იღებდა, მის პირად სააღრიცხვო ბარათზე რიცხული ზედმეტობიდან 43000 ლარი სს "საქკავშირშენისთვის" საკუთრებაში გადაეცა, ხოლო, თავის მხრივ, სს "საქკავშირშენი" ვალდებული იყო, აქტივის გადაცემის

სანაცვლოდ, ერთი თვის ვადაში გადაეხადა 42500 ლარი, რაც მოსარჩელის მიერ სრულად იქნა შესრულებული. აღნიშნული ხელშეკრულების შესახებ სს "საქკავშირშენმა" წერილობით აცნობა ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციას და შესაბამისად, მოითხოვა შპს "ჯიბოს" დღგ-ს პირადი აღრიცხვის ბარათიდან 43000 ლარის გადატანა სს "საქკავშირშენის" დღგ-ს პირად ბარათზე, რაც ქ. თბილისის ისანი-სამგორის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის მიერ დაკმაყოფილდა, ხოლო შპს "ჯიბოს" დღგ-ს პირად ბარათზე არსებული ზედმეტობის მიმართ არანაირი ეჭვი არავის არ გამოუთქვამს.

საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოცემულ პირობებში, არსებითი ყურადღება უნდა მიეცოდეს იმ საკითხს, თუ ვინ წარმოადგენდა დღგ-ს გადამხდელს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 29-ე მუხლის 25-ე ნაწილის შესაბამისად, არაპირდაპირი გადასახადის ბიუჯეტში შეტანის ვალდებულება ეკისრებოდა საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიმწოდებელს, რომელიც აღნიშნული კოდექსის III და IV კარების მიზნებისათვის იწოდებოდა გადასახადის გადამხდელად. საგულისხმო იყო, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის, დღგ-ს გადამხდელი იყო საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიმწოდებელი. იმის გათვალისწინებით, რომ სს "საქკავშირშენი" წარმოადგენდა მყიდველს და არა მიმწოდებელს, სასამართლო გამოიყენებდა დღგ-ს გადამხდელად მისი მიჩნევის შესაძლებლობას, თუმცა, იმავდროულად, საჭირო იყო განსაზღვრულიყო, რამდენად იყო შესაძლებელი მისთვის საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრება. საგადასახადო პასუხისმგებლობის სუბიექტებს წარმოადგენდნენ გადასახადის გადამხდელები, საგადასახადო აგენტები, ბანკები და სხვა საფინანსო-საკრედიტო დაწესებულებები, რომლებიც პასუხისმგებელი იყვნენ ბიუჯეტში გადასახადის გადარიცხვაზე, თუმცა, როგორც წესი, უმეტეს შემთხვევაში, საგადასახადო სამართალდარღვევის სუბიექტებს წარმოადგენდნენ გადასახადის გადამხდელები.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 252-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, თუ გადასახადის თანხა არ იყო გადახდილი დადგენილი ვადისათვის, გადასახადის გადამხდელი ვალდებული იყო, გადაეხადა გადაუხდელი თანხის 0,15% თითოეულ ვადაგადაცილებულ დღეზე, გადახდის ვადის დადგენილი თარიღიდან გადასახადის გადახდის თარიღამდე, გარდა ამ კოდექსის 252¹-ე მუხლით გათვალისწინებული შემთხვევისა. ამდენად, მითითებული მუხლის დებულებები ცხადყოფდა, რომ საურავი წარმოადგენდა ე.წ. დამატებით გადასახადს თანხების არათავისდროული გადახდის გამო. შესაბამისად, პასუხისმგებლობაც მისი დარღვევისათვის უნდა დამდგარიყო იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი დადგენილ ვადებში არ მოახდენდა გადასახადის გადახდას, გადაუხდელობის მიზეზის მიუხედავად.

ყოველივე ზემოთქმულის საფუძველზე, საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საურავი წარმოადგენდა გადასახადის გადამხდელისათვის დადგენილ პასუხისმგებლობის სახეს, რომელიც გამოყენებული ვერ იქნებოდა იმ პირის მიმართ, რომელიც არ ითვლებოდა გადასახადის გადამხდელად, ხოლო დღგ-ს, როგორც არაპირდაპირი გადასახადის ბუნებიდან გამომდინარე, სს "საქკავშირშენი" არ წარმოადგენდა დღგ-ს გადამხდელს და დაუშვებელი იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული საურავის მისთვის დაკისრება. გარდა ამისა, ასევე აღსანიშნავი იყო ის გარემოება, რომ მოსარჩელისათვის დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების შესახებ ცნობილი გახდა 2006 წლის 24 მაისს, ანუ მას შემდეგ, რაც მიიღო საგადასახადო მოთხოვნა, მაგრამ საურავი, აღნიშნული თანხის გადაუხდელობის გამო, დაეკისრა 2003 წლიდან, რაც არ გამომდინარეობდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ნორმებიდან.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 5 ივლისის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციამ, რომელთაც მოითხოვეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 20 მარტის საოქმო განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლედ დადგენილ იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრი (საგადასახადო ინსპექცია).

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 20 მარტის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 5 ივლისის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლო, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის "გ" ქვეპუნქტის შესაბამისად, დაეთანხმა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებსა და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მიუთითა მათზე და მიიჩნია, რომ გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემისას მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მიერ დარღვეულ იქნა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 29-ე, 25-ე და 252-ე მუხლების მოთხოვნები, რაც საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლისა და 32-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძველს წარმოადგენდა. შესაბამისად, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად იმსჯელა სს "საქკავშირშენისათვის" 2003 წლიდან უკანონოდ დარიცხული საურავის მოხსნის თაობაზე.

სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა აპელანტების მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ, ვინაიდან დღეს ჩათვლის გაუქმების შედეგად დარიცხულ ძირითადი თანხის ნაწილში მოსარჩელემ ცნო სარჩელი და ამ ნაწილში შეამცირა დავის საგანი, შესაბამისად, გადამხდელს ეკისრებოდა ვალდებულება ბიუჯეტის წინაშე და გადახდის ვადის დარღვევის გამო, მასზე უნდა გავრცელებულიყო საქართველოს 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლით გათვალისწინებული საურავი საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და ოდენობით.

ზემოაღნიშნულთან დაკავშირებით, სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 252-ე მუხლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებული იყო, გადაეხადა გადაუხდელი თანხის საურავი. მოცემულ შემთხვევაში, სს "საქკავშირშენი" არ წარმოადგენდა მითითებული კოდექსის 29-ე და 25-ე მუხლებით გათვალისწინებულ, ამავე კოდექსის III და IV კარების მიზნებისათვის გადასახადის გადამხდელს. საზოგადოების მიერ დღეს თანხის ბიუჯეტში შეტანა ან ამ ნაწილში სასარჩელო მოთხოვნის შემცირება არ შეიძლებოდა საურავის დარიცხვის საფუძველი ყოფილიყო, რადგან საურავი წარმოადგენდა გადასახადის გადამხდელისათვის დადგენილ პასუხისმგებლობის სახეს, რომელიც გამოყენებული ვერ იქნებოდა დღეს არგადამხდელი პირის მიმართ. როგორც პირველი ინსტანციის, ასევე სააპელაციო სასამართლოებმა დადგენილად მიიჩნიეს ის გარემოება, რომ სს "საქკავშირშენი" არ წარმოადგენდა დღეს გადამხდელს და შესაბამისად, დაუშვებელი იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 252-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული საურავის მისთვის დაკისრება.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე არ გაიზიარა აპელანტის - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მოსაზრება სახელმწიფო ბაჟის 537 ლარის ოდენობით მოსარჩელის სასარგებლოდ დაკისრების უსაფუძვლობასთან დაკავშირებით და მიუთითა, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის დეფინიციის თანახმად, იმ მხარის მიერ გაღებული ხარჯების გადახდა, რომლის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადაწყვეტილება, ეკისრებოდა მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე გათავისუფლებული ყოფილიყო სახელმწიფო ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან. მართალია, "სახელმწიფო ბაჟის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის "ლ" ქვეპუნქტის თანახმად, საერთო სასამართლოებში განსახილველ საქმეებზე სახელმწიფო ბაჟის გადახდისგან თავისუფლებოდნენ სახელმწიფო საფინანსო-საკრედიტო, საგადასახადო, საბაჟო და სხვა მაკონტროლებელი ორგანოები, როგორც მოსარჩელები ან მოპასუხეები - სარჩელზე გადასახადების, მოსაკრებლების, სახელმწიფო ბაჟისა და სხვა აუცილებელი გადასახადების ბიუჯეტში გადახდისა და ბიუჯეტიდან თანხების დაბრუნების შესახებ, მაგრამ მოცემულ შემთხვევაში, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლი წარმოადგენდა სპეციალურ ნორმას მხარის მიერ სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადასახდელ ხარჯებთან მიმართებაში და იგი მართებულად იქნა გამოყენებული პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 20 მარტის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექცია), რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასატორის მტკიცებით, სააპელაციო სასამართლომ არასწორად განმარტა კანონი, მიიჩნია რა საკმარისად ის ფაქტი, რომ არაპირდაპირი გადასახადის ბუნებიდან გამომდინარე, მისი ბიუჯეტში შეტანის ვალდებულება ეკისრებოდა საქონლის მიმწოდებელს და იმ პირის მიმართ, რომელიც არ ითვლებოდა გადასახადის გადამხდელად, დაუშვებელი იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლით გათვალისწინებული საურავის დაკისრება. სს "საქკავშირშენის" მიერ შპს "ჯიბოსაგან" შეძენილი აქტივი გაუქმდა კანონის შესაბამისად, რადგან თვით შპს "ჯიბოს" წარმოშვა დავალიანება სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე იმის შედეგად, რომ მომწოდებლების მიერ სადავო

ფაქტურების მიხედვით გადახდილი დღგ-ს თანხა არ იყო ასახული საქართველოს ეროვნული ბანკის შესაბამის სახაზინო ანგარიშზე, რითაც დაირღვა საქართველოს 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლით განსაზღვრული დღგ-ს ჩათვლის მიღების ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი პირობა. საქართველოს 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, იმისათვის, რომ გადახდელს მიეღო დღგ-ს მიხედვით ჩათვლა, საჭირო იყო დაცული ყოფილიყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე და 115-ე მუხლებით განსაზღვრული შემდეგი ძირითადი მოთხოვნები: გამყიდველსა და მყიდველს კანონით გათვალისწინებულ ვადებში უნდა წარედგინათ დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები, შესაბამისი თვის დღგ-ს დეკლარაციასთან ერთად, შესაბამის საგადასახადო ინსპექციებში; გამყიდველს უნდა ჩაერიცხა დეკლარირებული დღგ-ს თანხა საქართველოს ბიუჯეტში - იმავე კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის ბოლო წინადადების თანახმად, დღგ-ს ჩათვლას დაექვემდებარებოდა საქართველოს ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ს თანხა; დღგ-ს ჩათვლა არ წარმოებდა იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით, რომლებიც არ იძლეოდა საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) გამყიდველის იდენტიფიცირების საშუალებას (იმავე კოდექსის 114-ე მუხლის მე-3 ნაწილის "დ" ქვეპუნქტი).

კასატორის განმარტებით, ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, საგადასახადო ინსპექციამ სს "საქკავშირშენს" გაუუქმა დღგ-ს მიხედვით 43000 ლარი და წარმოშობილ ნარჩენზე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლის შესაბამისად, დაარიცხა საურავები, როგორც ვადაგასულ საგადასახადო გადასახდელებზე. ამ მუხლის მიხედვით, თუ გადასახადის თანხა არ იყო გადახდილი დადგენილი ვადისათვის, გადასახადის გადამხდელი ვალდებული იყო, გადაეხადა ვადაზე გადაუხდელი თანხის 0,2 პროცენტი ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე, გადახდის ვადის დადგენილი თარიღიდან გადასახადის გადახდის თარიღამდე.

კასატორი აღნიშნავს, რომ სს "საქკავშირშენს" დღგ-ს პირადი აღრიცხვის ბარათზე რიცხული დავალიანება გადახდილი არ არის და მასზე 2005 წლის 1 იანვრიდან ამ დრომდე გრძელდება საურავების დარიცხვა, ხოლო საქართველოს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 129-ე მუხლის შესაბამისად, საურავი შეადგენს საგადასახადო დავალიანების 0,07 პროცენტს ყოველი ვადაგადაცილებული დღისათვის.

კასატორის მოსაზრებით, სასამართლომ სრულიად უკანონოდ დააკისრა მას მოსარჩელის მიერ წინასწარ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი 537 ლარი. სასამართლომ გამოიყენა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი, რომელიც არ უნდა გამოიყენებინა და არ გამოიყენა "სახელმწიფო ბაჟის შესახებ" საქართველოს კანონი, რომელიც უნდა გამოიყენებინა. "საქართველოს მთავრობის უფლებამოსილებისა და საქმიანობის წესის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-15 მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად, სამინისტრო ფინანსდება სახელმწიფო ბიუჯეტიდან. "სახელმწიფო ბაჟის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის "ლ" ქვეპუნქტის მიხედვით, საერთო სასამართლოებში განსახილველ საქმეებზე სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან თავისუფლებიან სახელმწიფო საფინანსო-საკრედიტო, საგადასახადო, საბაჟო და სხვა მაკონტროლებელი ორგანოები, როგორც მოსარჩელები ან მოპასუხეები. იმავე მუხლის "უ" ქვეპუნქტის თანახმად, საერთო სასამართლოებში განსახილველ საქმეებზე სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან თავისუფლებიან დაწესებულებები (ორგანიზაციები), რომელთა ხარჯები ფინანსდება მხოლოდ სახელმწიფო ბიუჯეტიდან - ყველა საქმეზე. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, თბილისის რეგიონალური ცენტრი (საგადასახადო ინსპექცია) გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 20 მარტის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ასევე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასატორი მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული განჩინება უკანონოა. მოსარჩელის განმარტებით, მან საქონელი/მომსახურება შეიძინა შპს "ჯიბოსაგან". საქართველოს 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 115-ე მუხლის თანახმად, ამ მოსარჩელის მომწოდებელმა მომსახურე საგადასახადო ინსპექციაში წარადგინა შესაბამისი ანგარიშ-ფაქტურების მე-4 პირები კონტროლის განხორციელების მიზნით, ხოლო საქონლის მყიდველმა - სს "საქკავშირშენს" ანგარიშ-ფაქტურების მე-3 პირები წარუდგინა ტერიტორიულ საგადასახადო ორგანოს ჩათვლის მისაღებად. საქართველოში მოქმედი კანონმდებლობიდან გამომდინარე, საგადასახადო ორგანოს მხრიდან არ იქნა განხორციელებული საგადასახადო ჩათვლები საგადასახადო დეპარტამენტის შესაბამისი წერილის საფუძველზე. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ამგვარი მოქმედება გამომდინარეობდა საქართველოს 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებიდან, კერძოდ, ამ კოდექსის მე-2 მუხლის მიხედვით, საგადასახადო სისტემა მოიცავდა საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გადასახადების (დაწესების, შეცვლისა და გაუქმების) გადახდევინების პრინციპების, ფორმებისა და მეთოდების, საგადასახადო ორგანოებისა და საგადა-

სახადო კონტროლის, აგრეთვე, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობის სახეების ერთობლიობას. ხსენებული კოდექსის მე-6 მუხლის თანახმად, საქართველოში მოქმედებდა საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები.

კასატორის განმარტებით, დამატებული ღირებულების გადასახადი წარმოადგენს საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადს და ის გადახდილად ჩაითვლება, როცა დღგ-ს თანხა, დასაბეგრი ოპერაციების დროის მიხედვით, გადახდილია სახელმწიფო ბიუჯეტში, რასაც ითვალისწინებდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის ბოლო აზრად. ზემოაღნიშნული მუხლების მოთხოვნები შესრულებულად ჩაითვლება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როცა დაცული იქნება ის ძირითადი პრინციპი, რომელიც გამომდინარეობდა ამ კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის ბოლო აზრიდან - დღგ-ს ჩათვლას დაექვემდებარებოდა საქართველოს ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ს თანხა. ამ დებულების შესაბამისად, დღგ-ს ჩათვლას შეიძლება დაქვემდებარებოდა მხოლოდ ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ს თანხა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა წარმოადგენდა გადასახადის თანხას, რომელიც დასაბეგრი ოპერაციის დროის მიხედვით, გადახდილი იყო წარმოდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად, ან გადახდილი საბაჟო დეკლარაციის მიხედვით. ამდენად, დასახელებული კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილი ითვალისწინებდა ორ მოთხოვნას - პირველი, როდესაც ჩასათვლელი, ანუ ჯერ არჩათვლილი დღგ-ს თანხა გადახდილი იყო წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის შესაბამისად და მეორე, როდესაც აღნიშნული თანხა უკვე ბიუჯეტში გადახდის შემდეგ ექვემდებარებოდა ჩათვლას.

კასატორი აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 115-ე მუხლის მე-2 ნაწილში საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა განმარტებული იყო, როგორც დოკუმენტი, რომლითაც დასტურდებოდა დღგ-ს გადახდევინების ფაქტი, რაც გამომდინარეობდა ანგარიშ-ფაქტურაში ასახული მონაცემებიდან, რის ჩამონათვალსაც შეიცავდა დასახელებული მუხლი. ამ მუხლში საუბარი იყო, ერთი მხრივ, დღგ-ს გადამხდელზე, ანუ საქონლის, შესრულებული სამუშაოს ან გაწეული მომსახურების მიმწოდებელზე, ხოლო, მეორე მხრივ - მყიდველზე (დამკვეთზე). აღნიშნულიდან გამომდინარე, მიმწოდებლის მხრიდან ე.წ. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა ადასტურებდა მყიდველის (დამკვეთის) მიერ არა გადასახადის, არამედ დამატებული ღირებულების გადასახადით დატვირთული საფასურის გადახდისა და დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტს. ამრიგად, მხოლოდ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა შეუძლებელია იყოს საკმარისი იმისათვის, რათა განხორციელდეს გადასახადის თანხების გადახდილად აღიარება, ანუ სახელმწიფოს მხრიდან მიჩნევა, ჩათვლა იმისა, რომ გადასახადი გადახდილია.

კასატორის განმარტებით, ნაწარმოები ოპერაციის (საქონლის მიწოდების) დროს, როდესაც მოხდა დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრი ოპერაციის წარმოება, გადასახადის თანხის გადახდა სახელმწიფო ბიუჯეტში განსაზღვრებოდა "საბიუჯეტო სისტემისა და საბიუჯეტო უფლებამოსილებათა შესახებ" საქართველოს კანონით და მხოლოდ ამ კანონის მოთხოვნათა დაცვის შემდეგ ჩაითვლება დღგ-ს თანხა სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილად, კერძოდ, "საბიუჯეტო სისტემისა და საბიუჯეტო უფლებამოსილებათა შესახებ" საქართველოს კანონის მე-9 მუხლი განსაზღვრავს, რომ საბიუჯეტო სისტემის ყველა რგოლის შემოსავალი ფორმირდება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობითა და ამ კანონით განსაზღვრული წესით. ბიუჯეტების ყველა შემოსავალი უნდა აისახოს ეროვნულ ბანკში გახსნილ სახაზინო ანგარიშებზე. დაუშვებელია ბიუჯეტების შემოსავლებში თანხების აღრიცხვა, როგორც ხაზინის, ასევე გადამხდელების მომსახურე კომერციულ ბანკებში შესაბამის ანგარიშებზე მათი სრულფასოვანი ასახვის გარეშე. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საქართველოს ბიუჯეტში თანხა ჩარიცხულად ითვლება, თუ ის ასახვას ჰპოვებს ეროვნული ბანკის მიერ გახსნილ სახაზინო ანგარიშზე. წინააღმდეგ შემთხვევაში, საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული დღგ-ს ჩათვლების განხორციელება საქართველოს ბიუჯეტიდან თანხების დაბრუნების ტოლფასია, რაც, პრაქტიკულად, შეუძლებელს ხდის იმ თანხებზე ჩათვლების განხორციელებას, რომელიც არ მოხვედრილა ეროვნულ ბანკში გახსნილ სახელმწიფო ბიუჯეტის სახაზინო ანგარიშებზე.

კასატორის მტკიცებით, ამ გადამხდელს ვალდებულება ეკისრება ბიუჯეტის წინაშე და გადახდის ვადის დარღვევის გამო, მასზე უნდა გავრცელდეს საქართველოს 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლით გათვალისწინებული საურავი საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და ოდენობით, ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე, რაც სასამართლომ არ გაითვალისწინა.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, კასატორი მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა და არასწორად განმარტა კანონი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2008 წლის 16 მაისისა და 2 ივნისის განჩინებებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო

კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივრები და მხარეებს მიეცათ უფლება, 2008 წლის 16 მაისისა და 2 ივნისის განჩინებების ჩაბარებიდან 14 დღის ვადაში წარმოედგინათ მოსაზრება, თუ რამდენად იყო დასაშვები განსახილველად საკასაციო საჩივრები საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2008 წლის 24 ნოემბრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის "ა" ქვეპუნქტით და მათი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრებით 2008 წლის 16 დეკემბერს, 13.00 საათზე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო გაეცნო საქმის მასალებს, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებანი, შეამოწმა გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობა, წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრების საფუძვლიანობა და მიაჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრისა (საგადასახადო ინსპექცია) და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

საკასაციო სასამართლოს, საქმის მასალების მიხედვით, დადგენილად მიაჩნია შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები: სს "საქკავშირმშენმა" შპს "ჯიბოსთან" 2003 წლის 13 მარტს გააფორმა #11 ხელშეკრულება, რომლის თანახმადაც, შპს "ჯიბო" ვალდებული იქნება იღებდეს, მის სააღრიცხვო ბარათზე რიცხული ზედმეტობიდან 43000 ლარი სს "საქკავშირმშენისათვის" საკუთრებაში გადაეცა, ხოლო, თავის მხრივ, სს "საქკავშირმშენი" ვალდებული იყო, აქტივის მიღების სანაცვლოდ, ერთი თვის ვადაში გადაეხადა შპს "ჯიბოსთვის" 42500 ლარი. აღნიშნული ხელშეკრულების შესახებ სს "საქკავშირმშენმა" წერილობით აცნობა ქ. თბილისის ისანი-სამგორის საოლქო საგადასახადო ინსპექციას და შესაბამისად, მოითხოვა შპს "ჯიბოს" სააღრიცხვო ბარათიდან 43000 ლარის გადატანა სს "საქკავშირმშენის" სააღრიცხვო ბარათზე. 2006 წლის 24 მაისს ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის ისანი-სამგორის და მთაწმინდა-კრწანისის განყოფილებისგან სს "საქკავშირმშენს" ჩაჰბარდა 2006 წლის 5 მაისით დათარიღებული #8 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც სს "საქკავშირმშენს" სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე გადასახდელად დაერიცხა დღგ-ს დავალიანება 43000 ლარის ოდენობით (გადასახადის ძირითადი თანხა). აღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნა სს "საქკავშირმშენმა" 2006 წლის 7 ივნისს შესაგებლის წარდგენით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციაში, რომელშიც მიუთითა, რომ შესაბამისმა საგადასახადო ინსპექციამ კიდევ ერთხელ დაარღვია კანონი და სს "საქკავშირმშენს" ძირითად თანხასთან ერთად დააკისრა საურავი 32977,26 ლარის ოდენობით ისე, რომ მისთვის არც კი უცნობებია ამის შესახებ, ამასთან, იმავე ინსპექციამ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, კერძოდ, საქართველოს 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლის მე-3 ნაწილი, რომელიც კრძალავდა სანქციების გამოყენებას იმ პირთა მიმართ, რომელთაც გადასახადის გადახდა დაავიანეს "შესაბამისი ორგანოების მიერ მიცემული არასწორი წერილობითი მითითებების შედეგად", ხოლო შესაბამისმა საგადასახადო ინსპექციამ სს "საქკავშირმშენს" თავის დროზე (2003 წელს) ჩაუთვალა გადახდილად 43000 ლარი, რასაც მისცა წერილობითი ფორმა - გაატარა დღგ-ს პირადი აღრიცხვის ბარათზე. შესაგებლის ავტორმა მოითხოვა გასაჩივრებული საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა, ასევე დღგ-ს პირადი აღრიცხვის ბარათზე მისთვის უკანონოდ დარიცხული თანხის - 43000 ლარისა და მასზე უკანონოდ დარიცხული საურავების - 32977,36 ლარის მოხსნა. ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციამ სს "საქკავშირმშენს" 2006 წლის 13 ივნისის #07-05/2451 წერილით აცნობა, რომ საგადასახადო ინსპექცია არ იყო უფლებამოსილი, განეხილა მისი შესაგებელი. სს "საქკავშირმშენმა" ხსენებული წერილი 2006 წლის 20 ივნისს გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტში. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის 2006 წლის 23 ივნისის #1040-ს ბრძანებით სს "საქკავშირმშენის" საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

საკასაციო სასამართლო, პირველ ყოვლისა, აღნიშნავს და კასატორების ყურადღებას მიაპყრობს იმ გარემოებაზე, რომ თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 25 ივნისის სხდომაზე მოსარჩელე სს "საქკავშირმშენმა" შეამცირა სასარჩელო მოთხოვნების ოდენობა და მოითხოვა მხოლოდ უკანონოდ დარიცხული საურავების მოხსნა. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 20 მარტის სხდომაზე

კი მოწინააღმდეგე მხარის - სს "საქკავშირშენის" წარმომადგენელმა განმარტა, რომ სს "საქკავშირშენმა" გადაიხადა 43000 ლარი და შემდეგ აღმოჩნდა, რომ მას დამატებული ღირებულების გადასახადზე დაერიცხა საურავები, რომლებიც გადასახდელი ჰქონდა. ამდენად, მოსარჩელე აღარ ხდის სადავოდ დღგ-ს პირადი აღრიცხვის ბარათზე თანხის - 43000 ლარის დარიცხვას და მოითხოვს დღგ-ს ძირითად თანხაზე მისთვის არასწორად დარიცხული საურავების მოხსნას 32977,26 ლარის ოდენობით. შესაბამისად, საკასაციო სასამართლოს განხილვის საგანს წარმოადგენს მხოლოდ მოსარჩელისთვის დღგ-ს ძირითად თანხაზე 2003 წლიდან დარიცხული საურავის მოხსნის შესახებ სს "საქკავშირშენის" სარჩელის საფუძვლიანობა და წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრების საფუძვლიანობის ამ ფარგლებში შემოწმება.

ზემოხსენებულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო ხაზგასმით აღნიშნავს, რომ, ვინაიდან ამ ეტაპზე სარჩელის საგანი აღარ არის მოსარჩელისათვის დღგ-ს ჩათვლის გაუქმების კანონიერება და მოსარჩელის მიერ სასარჩელო მოთხოვნების ოდენობის შემცირების შედეგად, ერთმანეთისაგან გაიმიჯნა დღგ-ს ჩათვლის გაუქმებისა და დღგ-ს ძირითად თანხაზე საურავის დარიცხვის კანონიერების საკითხები, შესაბამისად, მოხდა მათი დიფერენცირებაც განხილვის თვალსაზრისით, კერძოდ, პირველი, მეორისაგან განსხვავებით, აღარ წარმოადგენს განხილვის საგანს, ხოლო ამავდროულად, მეორე უკვე პირველისაგან დამოუკიდებლად არის სარჩელის საგანი, რის გამოც დღგ-ს ჩათვლის გაუქმების კანონიერების დადასტურებაც კი, ვერ მოახდენს გავლენას დღგ-ს ძირითად თანხაზე საურავის დარიცხვის კანონიერების შემოწმებაზე და ამ შემთხვევაში, დარიცხული საურავების მოხსნისათვის არა აქვს მნიშვნელობა დღგ-ს ჩათვლის გაუქმების კანონიერებაზე კასატორთა მითითებას, მით უმეტეს, რომ დღგ-ს ჩათვლის გაუქმების კანონიერება საერთოდ აღარ არის განხილვის საგანი.

ამდენად, სს "საქკავშირშენისათვის" დღგ-ს ძირითად თანხაზე 2003 წლიდან დარიცხული საურავის მოხსნის შესახებ სს "საქკავშირშენის" სარჩელის საფუძვლიანობის განხილვის ფარგლებში, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 29-ე მუხლის 25-ე ნაწილზე, რომლის მიხედვით, დღგ იყო არაპირდაპირი გადასახადი, რომლის ბიუჯეტში შეტანის ვალდებულება ეკისრებოდა საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიმწოდებელს, რომელიც ამ კოდექსის III და IV კარების მიზნებისათვის იწოდებოდა გადასახადის გადამხდელად. ამდენად, დღგ-ს ბიუჯეტში გადაუხდელობის შემთხვევაში, ფინანსური სანქცია ეკისრებოდა მხოლოდ გადასახადის გადამხდელს - მიმწოდებელს, ხოლო საქონლის მიმღებისთვის საურავის დაკისრება იყო დაუსაბუთებელი, ვინაიდან მას არ გააჩნდა დღგ-ს თანხის ბიუჯეტში შეტანის ვალდებულება. ამავე კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ამ მუხლის დებულებათა გათვალისწინებით, ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა იყო გადასახადის თანხა, რომელიც დასაბეგრი ოპერაციის დროის მიხედვით გადახდილი იყო წარდგენილი ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად ან გადახდილი საბაჟო დეკლარაციის მიხედვით. დღგ-ს ჩათვლას დაექვემდებარებოდა საქართველოს ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ს თანხა. ხსენებული კოდექსის 90-ე მუხლის თანახმად, დამატებული ღირებულების გადასახადი, როგორც არაპირდაპირი გადასახადი, იყო საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის, სამუშაოს, მომსახურების წარმოებისა და მიმოქცევის პროცესში შექმნილი ღირებულების ნაწილის, აგრეთვე, საქართველოს ტერიტორიაზე შეტანილი ყველა დასაბეგრი საქონლის ღირებულების ნაწილის ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანი. დღგ ექვემდებარებოდა გადახდას საქონლის მიწოდების, სამუშაოს შესრულებისა და მომსახურების გაწევის ყველა სტადიაზე.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 252-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის მიხედვით, თუ გადასახადის თანხა არ იყო გადახდილი დადგენილი ვადისათვის, გადასახადის გადამხდელი ვალდებული იყო, გადაეხადა გადაუხდელი თანხის 0,15% თითოეულ ვადაგადაცილებულ დღეზე, გადახდის ვადის დადგენილი თარიღიდან გადასახადის გადახდის მთარიღამდე, გარდა ამ კოდექსის 252¹-ე მუხლით გათვალისწინებული შემთხვევისა.

საკასაციო სასამართლო ხაზგასმით აღნიშნავს, რომ დღგ-ს თანხის ბიუჯეტში შეტანის ვალდებულებისა და დღგ-ს ბიუჯეტში გადაუხდელობის შემთხვევაში, საურავის დაკისრების მხოლოდ საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიმწოდებელზე გავრცელების კანონიერება დადგენილი და დადასტურებულია, როგორც საქართველოს საკონსტიტუციო, ისე საქართველოს უზენაესი სასამართლოების პრაქტიკით.

ამასთან დაკავშირებით, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს მეორე კოლეგიის 2005 წლის 10 მარტის #2/2/275,291,296,299 გადაწყვეტილებაში მოყვანილ განმარტებაზე, რომელშიც ხაზგასმულ იქნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი დღგ-ს თანხის ბიუჯეტში შეტანის ვალდებულებას ითვალისწინებდა მხოლოდ დღგ-ს გადამხდელის, ანუ საქონლის, მომსახურების ან სამუშაოს მიმწოდებლისგან, რაც ნიშნავდა იმას, რომ დღგ-ს ჩათვლა წარმოადგენდა შესაბამისი პირის უფლებას, გარკვეული პირობების დადგომის შემ-

დეგ სახელმწიფოს მხრიდან მიეღო თანხის გადახდილად აღიარების უფლება. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2005 წლის 5 დეკემბრის #ბს-817-403(კ-კს-05) გადაწყვეტილებით კი განიმარტა, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადი იყო არაპირდაპირი, მრავალსაფეხურიანი გადასახადი, რომლის გადახდის ტვირთი აწევბოდა საბოლოო მომხმარებელს და შესაბამისად, დღგ მიეკუთვნებოდა არაპირდაპირი გადასახადის სახეს. სწორედ დღგ-ს მრავალსაფეხურიანმა სისტემამ წარმოშვა გადახდის შემთხვევაში, მისი შემდგომი ჩათვლის შესაძლებლობა. საგადასახადო პასუხისმგებლობის სუბიექტებს წარმოადგენდნენ გადასახადის გადამხდელები, საგადასახადო აგენტები, ბანკები და სხვა საფინანსო-საკრედიტო დაწესებულებები, რომლებიც პასუხისმგებელი იყვნენ ბიუჯეტში გადასახადის გადარიცხვაზე, თუმცა, როგორც წესი, უმეტეს შემთხვევაში, საგადასახადო სამართალდარღვევის სუბიექტებს წარმოადგენდნენ გადასახადის გადამხდელები. ამდენად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლის დებულებები ცხადყოფდა, რომ საურავი წარმოადგენდა ე.წ. დამატებით გადასახადს თანხების არათავისდროული გადახდის გამო. შესაბამისად, პასუხისმგებლობაც მისი დარღვევისათვის უნდა დამდგარიყო იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი დადგენილ ვადებში არ მოახდენდა გადასახადის გადახდას, გადაუხდელობის მიზეზის მიუხედავად. საურავი წარმოადგენდა გადასახადის გადამხდელისათვის დადგენილ პასუხისმგებლობის სახეს, რომელიც გამოყენებული ვერ იქნებოდა იმ პირის მიმართ, რომელიც არ ითვლებოდა გადასახადის გადამხდელად. ამდენად, საკასაციო სასამართლო კასატორების ყურადღებას მიაპყრობს იმაზე, რომ საქონლის მიმღებისთვის საურავის დაკისრება იყო უკანონო და მასზე გავლენას ვერ მოახდენდა დღგ-ს ჩათვლის გაუქმების კანონიერებისა თუ უკანონობის დადასტურება.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოცემული დავის მართებულად გადაწყვეტისათვის არსებითი მნიშვნელობა აქვს იმ გარემოებას, რომ ამ შემთხვევაში მოსარჩელე სს "საქკავშირშენი" წარმოადგენს მყიდველს და არა მიმწოდებელს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) ზემოაღნიშნული ნორმებიდან გამომდინარე, სს "საქკავშირშენს" დღგ-ს ძირითად თანხაზე უკანონოდ დაერიცხა იმავე კოდექსის 252-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული საურავი, რის გამოც მისთვის 2003 წლიდან დარიცხული აღნიშნული საურავი ექვემდებარება მოხსნას (გაუქმებას).

ამდენად, საკასაციო სასამართლო ვერ დაეთანხმება კასატორის - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) მოსაზრებას იმის შესახებ, რომ სააპელაციო სასამართლომ არასწორად განმარტა კანონი, მიიჩნია რა საკმარისად ის ფაქტი, რომ არაპირდაპირი გადასახადის ბუნებიდან გამომდინარე, მისი ბიუჯეტში შეტანის ვალდებულება ეკისრებოდა საქონლის მიმწოდებელს და იმ პირის მიმართ, რომელიც არ ითვლებოდა გადასახადის გადამხდელად, დაუშვებელი იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლით გათვალისწინებული საურავის დაკისრება. საკასაციო სასამართლო აქვე აღნიშნავს, რომ ხსენებული კასატორი წარმოადგენილ საკასაციო საჩივარში მსჯელობს სს "საქკავშირშენის" მიერ შპს "ჯიბოსაგან" შეძენილი აქტივის გაუქმებასა და სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე შპს "ჯიბოს" დავალიანების წარმოშობაზე, მაშინ, როდესაც აღნიშნული საკითხი აღარ შედის სს "საქკავშირშენის" სარჩელის ფარგლებში. ამრიგად, საკასაციო სასამართლო ვერ დაეთანხმება კასატორის - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მიერ კასაციის საფუძველად "საბიუჯეტო სისტემისა და საბიუჯეტო უფლებამოსილებათა შესახებ" საქართველოს კანონის მე-9 მუხლზე მითითებას.

გარდა ამისა, საკასაციო სასამართლო ასევე ვერ გაიზიარებს კასატორის - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ სასამართლომ სრულიად უკანონოდ დააკისრა მას მოსარჩელის მიერ წინასწარ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი - 537 ლარი.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილის პირველ წინადადებაზე, რომლის თანახმად, იმ მხარის მიერ გაღებული ხარჯების გადახდა, რომლის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადაწყვეტილება, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე გათავისუფლებული იყოს სახელმწიფოს ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილის პირველი წინადადების მოთხოვნიდან გამომდინარე, მხარეს ეკისრება მეორე მხარის მიერ გაღებული სასამართლო ხარჯების გადახდის ვალდებულება იმ შემთხვევაში, თუ გადაწყვეტილება გამოტანილია ხარჯების გამღები მხარის სასარგებლოდ, თუნდაც მოწინააღმდეგე მხარე გათავისუფლებული იყოს სახელმწიფო ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან, ანუ მხარე არ თავისუფლდება იმ სასამართლო ხარჯებისაგან, რომლებიც გადახდილ უნდა იქნეს მოწინააღმდეგე მხარის სასარგებლოდ. შესაბამისად, აღნიშნული საპროცესო ნორმის მიხედ-

ვით, მოპასუხეს მართებულად დაეკისრა მოსარჩელის მიერ წინასწარ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი 537 ლარის ოდენობით. ამდენად, მოცემულ შემთხვევაში, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის ხსენებული ნორმა წარმოადგენს სპეციალურ ნორმას.

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

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

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ არ არსებობს საკასაციო საჩივრების დაკმაყოფილების საფუძველი, რის გამოც გასაჩივრებული განჩინება უნდა დარჩეს 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 გ ი ნ ა :

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრისა (საგადასახადო ინსპექცია) და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;

2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 20 მარტის განჩინება;

3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

დღგ-ის თანხის ჩათვლა

განჩინება

#ბს-1054-1017(კ-08)

26 თებერვალი, 2009 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: ნ. ქადაგიძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),

მ. ვაჩაძე,

მ. ცისკაძე

დავის საგანი: ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2007 წლის 1 მარტს ი/მ "ზ. გ-შვილმა" სასარჩელო განცხადებით მიმართა ქ. თბილისის სა-ქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხე ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის თაობაზე.

მოსარჩელე სასარჩელო განცხადებაში მიუთითებდა, რომ ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 31 იანვრის #65 საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციამ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლისა და საგადასახადო დეპარტამენტის 2007 წლის 9 იანვრის #2-11/99 წერილის საფუძველზე გაუუქმა დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურებით ჩათვლილი 24830.37 ლარის გადასახადი და დაერიცხა დღგ-ს გადასახადის ძირითადი თანხა და საურავი, სულ 28937.08 ლარი.

მოსარჩელის მოსაზრებით, არამართებულია სადავო საგადასახადო მოთხოვნის სამართლებრივ საფუძველად საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მითითება, ვინაიდან, აღნიშნუ-

ლი ანგარიშ-ფაქტურები წარმოადგენს ფინანსთა სამინისტროს მიერ დადგენილი ფორმის საგადასახადო ორგანოს მიერ გაცემული მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს, გააჩნია საგადასახადო ორგანოს ბეჭედი, იძლევა საქონლის გამყიდველის იდენტიფიცირებას. აღნიშნული ანგარიშ-ფაქტურები წარდგენილია 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილის "ე" ქვეპუნქტის მიხედვით დღგ-ს საანგარიშო პერიოდის დამთავრებიდან 45 დღის განმავლობაში ამ ანგარიშ-ფაქტურებით შემენილი საქონელი გამოყენებულია ეკონომიკური საქმიანობისათვის, მით უფრო, რომ აღნიშნული ანგარიშ-ფაქტურები კანონიერად არის დაფიქსირებული საგადასახადო დეპარტამენტში.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელე ითხოვდა ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 31 იანვრის #65 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობას, მის საფუძველზე გადასახდელად დარიცხული 28937.08 ლარის გაუქმებასა და სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესვლის თარიღისათვის დარიცხული საურავების მოხსნას. ამასთან, ითხოვდა მოპასუხეს დაკისრებოდა მოსარჩელის მიერ გადახდილი ან გადასახდელი სასამართლო ბაჟი დავის საგნის ღირებულების 4%-ის ოდენობით და 350 ლარი სასამართლო წარმოებამდე საგადასახადო ორგანოსთან საქმის წარმოებაზე გაწეული იურიდიული მომსახურების ხარჯის ანაზღაურებას.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 26 მარტის განჩინებით საქმეში მესამე პირებად ჩაებნენ შპს "ბებე" და ინდემქარმე "მ. ჯ-ია".

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 27 აპრილის გადაწყვეტილებით ინდემქარმე "ზ. გ-შვილის" სასარჩელო განცხადება დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; სადავო საკითხის გადაწყვეტლად, ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თბილისის საგადასახადო ინსპექციის საგადასახადო მოთხოვნა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის საგადასახადო ინსპექციას დაევალა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების ხელახალი შესწავლისა და გამოკვლევის შემდეგ, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე და 96-ე მუხლების, ასევე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის მოთხოვნათა დაცვით ამ გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლიდან ერთი თვის ვადაში გამოეცა ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ინდემქარმე "ზ. გ-შვილის" მიმართ ბიუჯეტის წინაშე დავალიანების საკითხთან დაკავშირებით.

საქალაქო სასამართლო გადაწყვეტილებაში მიუთითებდა, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის თანახმად, "საგადასახადო მოთხოვნა" არის საგადასახადო ორგანოს ადმინისტრაციული აქტი, რომელიც წარედგინება გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს. "საგადასახადო მოთხოვნის" შესრულება სავალდებულოა ამ კოდექსით განსაზღვრულ შემთხვევაში და დადგენილი წესით".

ამდენად, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს წარუდგინოს საგადასახადო მოთხოვნა, თუ არსებობს მისი წარდგენის საფუძველი.

საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის მე-5 ნაწილის საფუძველზე საგადასახადო მოთხოვნაში აღნიშნული უნდა იყოს: ა) საგადასახადო ორგანოს დასახელება და მისამართი, ბ) საგადასახადო მოთხოვნის გაგზავნის (გაცემის) თარიღი; გ) გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებულ პირის რეკვიზიტები (სახელი და გვარი, დასახელება, მისამართი); დ) გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებულ პირის საიდენტიფიკაციო ნომერი (ასეთის არსებობის შემთხვევაში); ე) მისი წარდგენის საფუძველი საგადასახადო კანონმდებლობის აქტის ის ნორმა, რომლის თანახმადაც მოხდა გადასახადის ან/და საგადასახადო სანქციის დარიცხვა ან რომელიც დაარღვია გადასახადის გადამხდელმა/საგადასახადო აგენტმა ან სხვა ვალდებულმა პირმა; ვ) ჯარიმის შინაარსი (დაბეგვრის ობიექტი, დარიცხული გადასახადის საურავისა და ჯარიმის ოდენობა, ამ მოთხოვნების შესრულების ვადა, გადახდის წესი; ზ) გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებულ პირის უფლებები და ვალდებულებები (მათ შორის, საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების წესი); თ) მისი შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებები, რომლებიც გამოიყენება გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებულ პირის მიმართ ამ მოთხოვნის შეუსრულებლობის შემთხვევაში.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის მე-3 მუხლის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტში უნდა მიეთითოს ის საკანონმდებლო ან კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტი, ან მისი შესაბამისი ნორმა, რომლის საფუძველზედაც გამოიცა ეს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

სასამართლოს მითითებით, სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის სამართლებრივ საფუძველს წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლი. აღნიშნული მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, დღგ-ის ჩათვლა არ წარმოებს: ა) მსუბუქ ავტომობილებზე, გარდა იმ პირების მიერ შემენილი მსუბუქი ავტომობილებისა, რომელთა ძირითადი საქ-

მიანობაა მსუბუქი ავტომობილების ყიდვა-გაყიდვა, ლიზინგით გაცემა, გაქირავება, ასევე, გარდა იმ შემთხვევისა, თუ ამ პირის შემოსავლები მხოლოდ ავტომობილით მომსახურებაზეა დამოკიდებული; ბ) საქველმოქმედო ან სოციალური მიზნით გასართობი ღონისძიებებისათვის ან წარმომადგენლობითი ხარჯებისას გადახდილ დღგ-ის თანხებზე; გ) ამავე მუხლის მე-5 ნაწილის გათვალისწინებით იმ საქონელზე/მომსახურებაზე გადახდილ დღგ-ზე, რომელიც გამოიყენება მხოლოდ დღგ-სგან გათავისუფლებული საქონლის/მომსახურების საწარმოებლად, მიუხედავად იმისა, გათვალისწინებულია თუ არა მისი შემდგომი მიწოდება; დ) იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით, რომლებიც არ იძლევა საქონლის/მომსახურების გამყიდველის იდენტიფიცირების საშუალებას; ე) იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით, რომლებიც არ არის წარმოდგენილი მყიდველის (ჩათვლის მიმღების) მიერ დღგ-ის საანგარიშო პერიოდის დამთავრებიდან არა უგვიანეს 45 დღისა.

სასამართლოს განმარტებით, მოპასუხის მიერ ვერ იქნა დადასტურებული, ზემოაღნიშნული მუხლის რომელი პუნქტი წარმოადგენს მოსარჩელისათვის დღგ-ის ჩათვლის გაუქმების სამართლებრივ საფუძველს.

სადავო ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტში არ არის მითითებული ზემოაღნიშნული მუხლის შესაბამისი ნორმა, რომლის საფუძველზეც მოხდა მოსარჩელისათვის დღგ-ის თანხის გაუქმება, მით უფრო, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის 2007 წლის 9 იანვრის #2-11.99 წერილის თანახმად, რომელიც საფუძველად დაედო სადავო ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექცია მიუთითებს, რომ გააუქმოს უკანონოდ განხორციელებული ჩათვლები, მათ შორის მოსარჩელე მეწარმე "ზ. გ-შვილის" მიმართ.

ამასთან, სასამართლოს მითითებით, ზემოაღნიშნული საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილის დეფინიცია ითვალისწინებს იმ შემთხვევას, რომ მყიდველი, კონკრეტულ შემთხვევაში, მეწარმე ზ. გ-შვილი დღგ-ს ჩათვლას ვერ მიიღებდა მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული ერთ-ერთი სამართლებრივი საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში, მაშინ როდესაც წარმოდგენილი მტკიცებულებებით დგინდება, რომ მოსარჩელეს დღგ-ს ჩათვლა უკვე მიღებული აქვს და სწორედ მიღებული დღგ-ს ჩათვა გაუუქმდა საგადასახადო ინსპექციის მიერ მიღებული სადავო საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველზე, ხოლო მყიდველისათვის დღგ-ს ჩათვლის გაუქმების ერთადერთ სამართლებრივ საფუძველს წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 251-ე მუხლის მე-3 ნაწილის ბოლო წინადადება, რომლის თანახმად, თუ საგადასახადო შემოწმებით დადგინდა, რომ განხორციელდა უსაქონლო ოპერაციები, ფიქტიური გარიგებები, მაშინ ამ ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით მყიდველისათვის დღგ-ს ჩათვლა უქმდება".

მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციამ.

აპელანტი სააპელაციო საჩივრით ითხოვდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 27 აპრილის გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე ურის თქმას.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 5 მარტის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 27 აპრილის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, უსაფუძვლოა აპელანტის მოსაზრება იმის შესახებ, რომ საქმის მასალებით დგინდებოდა ის გარემოება, რომ ადგილი ჰქონდა როგორც უსაქონლო ოპერაციებს ასევე ფიქტიურ გარიგებებს. აპელანტს არ წარმოუდგენია არანაირი მტკიცებულება იმის შესახებ, რომ ი/მ "ზ. გ-შვილი" მხილებულია აღნიშნულ დანაშაულებრივ ქმედებებში, რომ მის მიმართ არსებობს გამამტყუნებელი განაჩენი და სხვ. რაც შეეხება იმ გარემოებას, რომ მესამე პირი (საქონლის მიმწოდებელი) - მ. ჯ-ია საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 193-ე მუხლის შესაბამისად ცნობილ იქნა დამნაშავედ, ჯერ კიდევ არ ადასტურებს, რომ კონკრეტულად ი/მ "ზ. გ-შვილთან" მიმართებაში ადგილი ჰქონდა უსაქონლო ოპერაციებს ან ფიქტიურ გარიგებებს (განაჩენში ამის შესახებ არაფერია ნათქვამი).

სააპელაციო პალატის განმარტებით, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად აღნიშნა, რომ საგადასახადო მოთხოვნაში მითითებული უნდა ყოფილიყო საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის რომელი ნაწილით (ქვეპუნქტით) ხელმძღვანელობდა საგადასახადო ინსპექცია. უფრო მეტიც, სასამართლო სხდომაზეც საგადასახადო ინსპექციის წარმომადგენელმა ვერ დაადასტურა თუ კონკრეტულად რომელი ნორმით (247-ე მუხლის რომელი ნაწილის, რომელი ქვეპუნქტით) ხელმძღვანელობდა საგადასახადო ინსპექცია.

უსაფუძვლოა, ასევე აპელანტის მოსაზრება იმის შესახებ, რომ საქალაქო სასამართლოს უნდა გამოეყენებინა "სახელმწიფო ბაჟის შესახებ" კანონის მე-5.1 მუხლის "ლ" პუნქტი, რომლის მიხედვითაც სახელმწიფო ბაჟის გადახდისგან თავისუფლდება საგადასახადო ორგანოები. საქმის მასალებით დასტურდება, რომ მოსარჩელეს გადახდილი ჰქონდა სახელმწიფო ბაჟის სახით 900 ლარი. შესაბამისად, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად გამოიყენა სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53.1 მუხლი, რომლის მიხედვითაც, იმ მხარის მიერ გაწეული ხარჯი, რომლის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადაწყვეტილება, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე გათავისუფლებული იყოს სახელმწიფო ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისგან. თუ სარჩელი დაკმაყოფილდა 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.

მითითებული განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექციამ).

კასატორი საკასაციო საჩივარში მიუთითებდა, რომ საგადასახადო კანონმდებლობით ზუსტადაა განსაზღვრული, თუ რა პირობები უნდა იყოს დაცული იმისათვის, რომ გადასახადის გამამხდელმა მიიღოს ჩათვლა. მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, "ჩასათვლელი დღე-ის თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია ამ კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად, გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ან/და საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციებზე ან/და დასაბეგრ იმპორტზე, თუ საქონელი/მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება გადასახადის გამამხდელის ეკონომიკური საქმიანობისათვის".

იმავე კოდექსის 248-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, კი "საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი არლიცხვის დოკუმენტი, რომლითაც დასტურდება დღე-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტი. ხოლო იმავე კოდექსის 251-ე მუხლის მე-3 ნაწილის ბოლო წინადადების მიხედვით, "თუ საგადასახადო შემოწმებით დადგინდა, რომ განხორციელდა უსაქონლო ოპერაციები ან ფიქტიური გარიგებები, მაშინ ამ ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით მყიდველისათვის დღე-ს ჩათვლა უქმდება.

დღე-ის დასაბეგრი ოპერაცია არ განხორციელებულა შპს "ბებეს", იმ/ "მ. ჯ-იას" და ი/მ "ზ. გ-შვილს" შორის და შესაბამისად, ი/მ "ზ. გ-შვილს" უფლება არ ჰქონდა მოეთხოვა და მიეღო დღე-ის ჩათვლა. აღნიშნულის მტკიცების საფუძველია ფინანსური პოლიციის 2006 წლის 27 დეკემბრის 16/4/5/2/7-2153 და 2006 წლის 28 დეკემბრის #16/4/52/7-2160 წერილები, სადაც აღნიშნულია, რომ გამოძიებით დადგენილია, რომ ი/მ "მ. ჯ-ია", შპს "ბებე" და სხვები ხანგრძლივი დროის განმავლობაში ჯგუფურად და არარეთგზის ეწეოდნენ დანაშაულებრივ საქმიანობას, კერძოდ, შესაბამისი საგადასახადო ინსპექციიდან გაჰქონდათ მკაცრი არლიცხვის ანგარიშ-ფაქტურები რომლებსაც დღე-ის აქტივების უკანონოდ მიღების მიზნით აწარმოებდნენ და აყალბებდნენ სხვადასხვა იურიდიულ და ფიზიკურ პირებზე საქართველოში შემოტანილი საქონლის გაცემის თითქოს შიდა შესყიდვების გზით".

რაც შეეხება სახელმწიფო ბაჟის დაკისრების ნაწილს, კასატორის განმარტებით, "საქართველოს მთავრობის უფლებამოსილებისა და საქმიანობის წესის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-15 მუხლის მე-3 პუნქტის შესაბამისად, სამინისტრო ფინანსდება სახელმწიფო ბიუჯეტიდან."

"სახელმწიფო ბაჟის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი ნაწილის "ლ" ქვეპუნქტის შესაბამისად, საერთო სასამართლოებში განსახილველ საქმეებზე სახელმწიფო ბაჟის გადახისგან თავისუფლდებიან სახელმწიფო საფინანსო-საკრედიტო, საგადასახადო, საბაჟო და სხვა მაკონტროლებელი ორგანოები, როგორც მოსარჩელები ან მოპასუხეები.

ამავე კანონის "უ" ქვეპუნქტის შესაბამისად, საერთო სასამართლოებში განსახილველ საქმეებზე სახელმწიფო ბაჟის გადახდისგან თავისუფლდებიან დაწესებულებები (ორგანიზაციები), რომელთა ხარჯები ფინანსდება მხოლოდ სახელმწიფო ბიუჯეტიდან.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, კასატორი ითხოვდა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 5 მარტის განჩინების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლე-

ბის სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) საკასაციო საჩივარი უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო საფუძველს მოკლებულად მიიჩნევს კასატორის არგუმენტაციას იმის თაობაზე, რომ შპს "ბებეს", ი/მ "მ. ჯ-იასა" და ი/მ "ზ. გ-შვილს" შორის ადგილი ჰქონდა დღ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განუხორციელებლობის ფაქტს.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ კასატორის მხრიდან წარმოდგენილი ვერ იქნა იმ სახის მტკიცებულება, რომელიც სასამართლოს მისცემდა ზემოაღნიშნული გარემოების გაზიარების პროცესულურ შესაძლებლობას.

საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ ი/მ "ზ. გ-შვილის" მხრიდან უსაქონლო ოპერაციის წარმოების დასტურად ვერ ჩაითვლება ფინანსური პოლიციის 2006 წლის 27 დეკემბრის #16/4/5/2/7-2153 და 2006 წლის 28 დეკემბრის #16/4/5/2/7-2169 წერილები. მითითებულ წერილებში საუბარია გამოძიებით დადგენილ იმ გარემოებებზე, რომ ი/მ "მ. ჯ-იას", შპს "ბებეს" და სხვებს საგადასახადო ინსპექციიდან გაჰქონდათ მკაცრი აღრიცხვის ანგარიშ-ფაქტურები და დღ-ის აქტივების უკანონოდ მიღების მიზნით აწარმოებდნენ უსაქონლო ოპერაციებს.

ვერც ერთი ინსტანციის სასამართლოში და მათ შორის ვერც საკასაციო სასამართლოში კასატორის მხრიდან წარმოდგენილი ვერ იქნა შესაბამისი მტკიცებულება, რომელიც დაადასტურებდა ზემოაღნიშნული პირების მხრიდან უშუალოდ ი/მ "ზ. გ-შვილთან" მიმართებაში უსაქონლო ოპერაციის წარმოებისა და/ან ყალბი ანგარიშ-ფაქტურის გამოყენების ფაქტს.

საკასაციო სასამართლო თვლის, იმ პირობებში, როდესაც მე-3 პირი საქონლის მიმწოდებელი - მ. ჯ-ია საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 193-ე მუხლის საფუძველზე ზემოაღნიშნული ქმედებისათვის მიცემულია სისხლის სამართლის პასუხისგებაში და ცნობილია დამნაშავედ, კასატორისათვის სირთულეს არ უნდა წარმოადგენდეს იმ საპროცესო დოკუმენტების წარმოდგენა, რომელიც დაადასტურებდა ზ. გ-შვილის მ. ჯ-იასთან დანაშაულებრივ კავშირში ყოფნის ფაქტს, ასეთის არსებობის შემთხვევაში.

საკასაციო სასამართლო კასატორის ყურადღებას მიაქცევს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლზე და აღნიშნავს, რომ ადმინისტრაციული სამართალწარმოებისათვის მახასიათებელი ინკვიზიციურობის ელემენტები, ადმინისტრაციულ ორგანოს არ ათავისუფლებს მტკიცების ტვირთის ვალდებულებისაგან.

გამომდინარე იქიდან, რომ კასატორი ვერ უთითებს კანონით დადგენილ იმ მტკიცებულებებზე რომელიც დაადასტურებდა წარმოებული ოპერაციების ფიქტიურ ხასიათს, საკასაციო სასამართლო მოკლებულია კასატორის მოტივაციის გაზიარების შესაძლებლობას და თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლოს მხრიდან მტკიცებულებათა შეფასებისას ადგილი არა აქვს საპროცესო ნორმების დარღვევას.

რაც შეეხება სადავო "საგადასახადო შეტყობინების" კანონიერებას მატერიალური სამართლის კუთხით, მითითებულ ნაწილში საკასაციო სასამართლო ასევე სრულად იზიარებს ქვემოთაღნიშნულ სასამართლოების მოტივაციას და თვლის, რომ კასატორის პრეტენზია ამ კუთხითაც უსაფუძვლოა. კერძოდ, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის 2007 წლის 31 იანვრის #ა/ფ 65 "საგადასახადო მოთხოვნას" საფუძველად უდევს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლი. მითითებული მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად, დღ-ის ჩათვლა არ წარმოებს: ა) მსუბუქ ავტომობილებზე, გარდა იმ პირების მიერ შეძენილი მსუბუქი ავტომობილებისა, რომელთა ძირითადი საქმიანობაა მსუბუქი ავტომობილების ყიდვა-გაყიდვა, ლიზინგით გაცემა, გაქირავება, ასევე გარდა იმ შემთხვევებისა, თუ ამ პირის შემოსავლები მხოლოდ ავტომობილით მომსახურებაზეა დამოკიდებული. ბ) საქველმოქმედო ან სოციალური მიზნით გასართობი ღონისძიებისათვის ან წარმომადგენლობითი ხარჯებისას გადახდილ დღ-ის თანხებზე; გ) ამ მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებულ იმ საქონელზე/მომსახურებაზე გადახდილ დღ-ზე, რომელიც გამოიყენება მხოლოდ დღ-ისაგან გათავისუფლებული საქონლის/მომსახურობის საწარმოებლად, მიუხედავად იმისა, გათვალისწინებულია თუ არა მისი შემდგომი მიწოდება; დ) იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით, რომლებიც არ იძლევა საქონლის/მომსახურების გამყიდველის იდენტიფიცირების შესაძლებლობას; ე) იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით, რომლებიც მყიდველის მიერ წარდგენილი არ არის დღ-ის საანგარიშო პერიოდის დამთავრებიდან არა უგვიანეს 45 კალენდარული დღისა.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს მითითებული ნორმის შინაარსს და არსებითად მიიჩნევს შემდეგ გარემოება: მიუხედავად იმისა, რომ სადავო "საგადასახადო მოთხოვნის" სამართლებრივ საფუძველად მითითებულია აღნიშნული მუხლი, ამ მუხლის არცერთი პუნქტის დარღვევა

არ წარმოადგენს მოთხოვნის რეალურ, ფაქტობრივ საფუძველს. რაც, თავის მხრივ, საკასაციო სასამართლოს აძლევს საფუძველს დაადასტუროს სასამართლოთა მოიტვაცია იმის თაობაზე, რომ გასაჩივრებული ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი მიღებულია საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, აქტს საფუძველად არ უდევს შესაბამისი მტკიცებულებები და მიღებულია მატერიალური სამართლის ნორმათა დარღვევით.

საკასაციო სასამართლო უსაფუძველოდ მიიჩნევს ასევე კასატორის პრეტენზიას სასამართლო ხარჯების დაკისრების ნაწილში და ამ უკანასკნელის ყურადღებას მიაქცევს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის 1-ელ ნაწილზე, რომლის შესაბამისადაც, იმ მხარის მიერ გაღებული 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 გაწეული ხარჯების ანაზღაურების ვალდებულებისაგან.

შესაბამისად, კასატორის მსჯელობა იმის თაობაზე, რომ მისთვის სასამართლო ხარჯების დაკისრებით, სასამართლომ დაარღვია კანონის მოთხოვნა, არ გამომდინარეობს საპროცესო ნორმებიდან და არ იძლევა კასაციის გაზიარების შესაძლებლობას.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა ა დ გ ი ნ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 5 მარტის განჩინება;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

დღგ-ის თანხის შეცდომით დაბრუნება

განჩინება

#ბს-1059-1022(3კ-08) 26 თებერვალი, 2009 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: ნ. ქადაგიძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),

მ. ვაჩაძე,

მ. ცისკაძე

დავის საგანი: ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2006 წლის 18 აგვისტოს სს "თელასმა" სასარჩელო განცხადებით მიმართა ქ. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიმართ, ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის თაობაზე.

მოსარჩელე სასარჩელო განცხადებაში მიუთითებდა, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის 2006 წლის 23 მაისის #309 საგადასახადო მოთხოვნით მათთვის ცნობილი გახდა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 251-ე მუხლის მე-3 ნაწილისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 19 მაისის #149 ბრძანების საფუძველზე დაერიცხათ დღგ - 4172 ლარი, მათ შორის, ძირითადი თანხა - 1043 ლარი და

ჯარიმა - 3129 ლარი, რის თაობაზეც შესაგებლით მიმართეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციას. 2006 წლის 16 ივნისის #245 ბრძანებით მათი შესაგებელი არ დაკმაყოფილდა. მოსარჩელის განმარტებით, მათ 2006 წლის 26 ივნისს აღნიშნული ბრძანების გაუქმების მოთხოვნით მიმართეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტს, რომლის 2006 წლის 14 ივლისის #1198 ბრძანებით არ დაკმაყოფილდა 2006 წლის 26 ივნისის საჩივარი და აღნიშნული ბრძანება გაასაჩივრეს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველ საბჭოში, რომელმაც ასევე 2006 წლის 24 ივლისის გადაწყვეტილებით სრულიად უსაფუძვლოდ არ დააკმაყოფილა საჩივარი, რაც მოსარჩელის განმარტებით, არაკანონიერია, ვინაიდან საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის შესაბამისად, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვილოს საქმისათვის მნიშვნელოვანი ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. ამასთან, დაუშვებელია, ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას საფუძვლად დაედოს ისეთი გარემოება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ.

მოსარჩელის მითითებით, როგორც ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის 2006 წლის 19 მაისის #149 ბრძანებიდან ირკვევა, დარიცხვის საფუძველია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიციის 2006 წლის 8 მაისის შემოწმების აქტი, რომელიც შეეხო სს "თელასის" მიერ 2004 წლის 1 იანვრიდან 2005 წლის 1 იანვრამდე განვლილ პერიოდში შპს "დიდღელეუ+-დან" შეძენილი საქონლის დღგ-ს ჩათვლების კანონიერებას. აღნიშნული შემოწმება განხორციელდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიციის სპეციალურ გამოკვლევათა უფროსის 2006 წლის 29 მარტის #92 დავალების საფუძველზე (აღსანიშნავია, რომ შემოწმება ჩატარებულია შპს "დიდღელეუ+ში" და არა "თელასში"). აღნიშნული შემოწმებით დადგენილად იქნა მიჩნეული, რომ რადგანაც შპს "დიდღელეუ+" არ აწარმოებდა საქონლის აღრიცხვის და მოძრაობის ჟურნალს და არ გააჩნდა სს "თელასზე" მიწოდებული საქონლის შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტი, შესაბამისად დღგ-ს ჩათვლის მიღების მიზნით ადგილი ჰქონდა უსაქონლო ოპერაციას. ამასთან, საქონლის მოძრაობის ჟურნალის არქონა, რაც საფუძვლად დაედო შპს "დიდღელეუ+-სათვის" დარღვევის აქტის შედგენას, არ წარმოადგენს კანონის მოთხოვნას. ამასთან, უსაქონლო ოპერაციის საკანონმდებლო განმარტება დღგ-ს ან ნებისმიერი სხვა გადასახადის მიზნებისათვის, მათვის უცნობია. ასეთი განმარტება არც ზემოთ აღნიშნულ აქტში, არც საგადასახადო დეპარტამენტისა და არც საბჭოს გადაწყვეტილებაში განმარტებული არ არის. მოსარჩელის მოსაზრებით, უსაქონლო ოპერაცია არის ისეთი ოპერაცია, რომელშიც არ ფიგურირებს საქონელი, ანუ როდესაც საქონელი არ ჰპოვებდა ასახვას თელასის ბალანსზე და რეალურად, აღნიშნული საქონელი არ იარსებებდა. მოსარჩელის განმარტებით, საგადასახადო ორგანოებმა უსაქონლო ოპერაციის ფაქტის დასადასტურებლად რატომღაც საკმარისად მიიჩნიეს მხოლოდ დიდღელეუ+ის შემოწმება, მაშინ როდესაც სს "თელასის" მიერ შპს "დიდღელეუ +სთან" საქონლის შეძენა რეალურად განხორციელდა.

მოსარჩელის განმარტებით, დარიცხვისათვის სანდო ინფორმაციად მიჩნეულ იქნა ის ინფორმაცია, რომელიც მიღებულ იქნა საკანონმდებლო ნორმების უხეში დარღვევით, რადგანაც შემოწმებლების მიერ უხეშადაა უგულებელყოფილი "სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ" საქართველოს კანონის მოთხოვნები, კერძოდ: მე-3 მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, მაკონტროლებელი ორგანო უფლებამოსილია კონტროლი გაუწიოს სამეწარმეო საქმიანობას (მათ შორის, შევიდეს საწარმოში, მოითხოვოს დოკუმენტები, შეაჩეროს საწარმოს საქმიანობა, დალუქოს მეწარმის კუთვნილი ქონება, დაათვალიეროს საწარმო, შეამოწმოს მეწარმის მიერ გამოშვებული ნაწარმის ხარისხი ან საწარმოში გარემოს დაცვის კანონმდებლობასთან შესაბამისობა) მხოლოდ მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე. ამასთან, ამ კანონის მე-4 მუხლის თანახმად კი, თუ მეწარმე შეამოწმა მაკონტროლებელმა ორგანომ, დაუშვებელია საქმიანობის იმავე საკითხთან დაკავშირებით იგი შეამოწმოს სხვა მაკონტროლებელმა ორგანომ (გარდა ამ კანონის მე-5 მუხლის მე-2 პუნქტის მე-2 წინადადებით გათვალისწინებული შემთხვევებისა) ან იმავე მაკონტროლებელი ორგანოს სხვა დანაყოფმა, ხოლო ამ კანონის მე-5 მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად, ის მაკონტროლებელი ორგანო, რომელიც სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლს ახორციელებს ოპერატიული სამუშაო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანოს თხოვნით, შემოწმების უფლებას მოიპოვებს მოსამართლის ბრძანებით. სასამართლოში შემოწმების შესახებ შუამდგომლობით შედის მოკვლევისა და ოპერატიულ-სამუშაო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანო, რომელიც მოსამართლეს წარუდგენს შესაბამის ინფორმაციას მეწარმის მიერ კანონმდებლობის დარღვევის შესახებ".

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, რადგან სს "თელასის" შემოწმება არ განხორციელებულა მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე და თანაც გადამოწმდა უკვე შემოწმებული საგადასახადო პერი-

ოდი. მოსარჩელის მოსაზრებით, ზემოთ აღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნა უნდა ჩაითვალოს ბათილად, ვინაიდან, "სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, "კანონის დარღვევით განხორციელებული შემოწმების შედეგად მიღებულ მტკიცებულებებს იურიდიული ძალა არ აქვს". საბჭოს მიერ, გარდა ზემოაღნიშნულისა, ასევე არ გამოკვლეულა, რამდენად კანონიერი იყო სს "თელასისათვის" საჯარიმო სანქციის დაკისრება. სსკ-ის 126-ე მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო სანქცია არის პასუხისმგებლობის ზომა, ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის, რომელიც გამოიყენება საურავისა და ფულადი ჯარიმის სახით. სსკ-ის 123-ე მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება გადასახადის გადამხდელის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება, რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. ამავე კოდექსის 125-ე მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევის გამო, არავის არ შეიძლება დაეკისროს პასუხისმგებლობა თუ არა ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით. ამ კოდექსით დადგენილი წესი კი გათვალისწინებულია 127-ე მუხლის მე-2 ნაწილით, სადაც ნათქვამია, რომ საგადასახადო ინსპექციის უფლებამოსილი პირი გადასახადის გადამხდელთან/სხვა ვალდებულ პირთან ამ კოდექსით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის გამოვლენისას (გარდა საგადასახადო შემოწმების დროს გამოვლენილი სამართალდარღვევებისა) ადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს. კონკრეტულ შემთხვევაში კი, მოსარჩელის მითითებით, ოქმი არ შემდგარა, დარიცხვის საფუძველი გახდა მხოლოდ ფინანსური პოლიციის მიერ ჩატარებული მოკვლევა (რომელსაც თელასთან არანაირი კავშირი არ აქვს), რასაც შემდეგ უნდა მოჰყოლოდა ზემოაღნიშნული პროცედურის შესაბამისად ჩასატარებელი მოქმედებები, რაც არ ჩატარებულა და რაც სსკ-ის შესაბამისად, წარმოადგენს დარღვევას.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელე ითხოვდა მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის 2006 წლის 19 მაისის #149 ბრძანების, 2006 წლის 23 მაისის #309 საგადასახადო მოთხოვნის, 2006 წლის 16 ივნისის #245 ბრძანებისა და ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველი საბჭოს 2006 წლის 24 ივლისის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობასა და უკანონოდ დარიცხული დღგ-ს - 4172 ლარის გაუქმებას.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2006 წლის 30 ოქტომბრის საოქმო განჩინებით საქმეში მესამე პირად ჩაება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი, ხოლო ამავე სასამართლოს 2006 წლის 13 ნოემბრის საოქმო განჩინებით საქმეში მესამე პირად ჩაება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიცია და ამავე სასამართლოს 2006 წლის 6 დეკემბრის საოქმო განჩინებით - შპს "დიდღელეუ+".

ქ. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 22 მაისის გადაწყვეტილებით სს "თელასის" სასარჩელო განცხადება არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლო კოლეგია გადაწყვეტილებაში მიუთითებდა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მე-2 ნაწილის "გ" პუნქტის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, განხორციელოს თითოეული გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულების დარიცხვა ამ კოდექსისა და საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მიხედვით, შემდეგი ერთი ან ერთზე მეტი ინფორმაციის წყაროს საფუძველზე; შემოწმების მასალები და სხვა სათანადო ინფორმაცია, რომელიც ცნობილია საგადასახადო ორგანოსათვის. სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის მტკიცება იმის თაობაზე, რომ მოპასუხემ სადავო ოპერაციის გამო სს "თელასის" მიმართ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის არშედგენით დაარღვია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 127-ე მუხლის დებულებანი, ვინაიდან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 123-ე მუხლით დადგენილია, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. შპს "დიდღელეუ+-ში" ჩატარებულმა საგადასახადო შემოწმებამ გამოავლინა სახელშეკრულებო კონტრაგენტების - შპს "დიდღელეუ+-ისა" და სს "თელასის" მიერ ჩადენილი გადაცდომის (საგადასახადო სამართალდარღვევის) ფაქტი, რომელიც დაფიქსირდა (აისახა) შპს "დიდღელეუ+-ის" შემოწმების 08.05.2006 წლის აქტში. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 127-ე მუხლის მე-8 ნაწილით დადგენილია, რომ საგადასახადო შემოწმებისას გამოვლენილი სამართალდარღვევები ფიქსირდება საგადასახადო შემოწმების აქტში (ამ შემთხვევაში არ დგება საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი), რომელშიც აისახება ყველა საგადასახადო სამართალდარღვევის შინაარსი. ამდენად, მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციას ამ კონკრეტულ შემთხვევაში აღარ ევალებოდა სს "თელასის" მიმართ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენა, რადგან არსებობდა 08.05.2006 წლის შემოწმების აქტი, რომელშიც სრულად იყო ასახული სს "თელასის" მიერ ჩადენილი სამართალდარღვევის შინაარსი. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის ფუნქციური დატვირთვაა, გამოვლინდეს და დაფიქსირდეს გადაცდომის ფაქტი

და როდესაც ასეთი ფაქტი დაფიქსირებულია სხვა დოკუმენტში - შემოწმების აქტში, აღარ არსებობს სამართალდარღვევის ოქმის შედგენის საჭიროება.

საქმის მასალით დადგენილია, რომ მოსარჩელემ საგადასახადო ორგანოთა სისტემაში დავის დროს სრულად წარადგინა ყველა ის მტკიცებულება და მიუთითა ყველა იმ არგუმენტზე, რომლებიც მოგვიანებით წარმოდგენილ და მითითებულ იქნა სს "თელასის" სარჩელში. ასევე დადგენილია, რომ მოსარჩელის წარმომადგენლები უშუალო ესწრებოდნენ დავების განმხილველი საბჭოს 24.07.2006 წლის სხდომაზე საჩივრის განხილვას. აღნიშნული, თავის მხრივ, იმაზე მიუთითებს, რომ მოსარჩელე მხარეს ჰქონდა შესაძლებლობა, აქტიური მონაწილეობა მიეღო ადმინისტრაციულ წარმოებაში და გავლენა მოეხდინა საკითხის გადაწყვეტაზე. შესაბამისად მოსარჩელის მტკიცება, რომ მოპასუხებმა არ დაიცვეს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლისა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 159-ე მუხლის მოთხოვნები, უსაფუძვლოა. მოსარჩელის მსჯელობა, რომ დავების განმხილველი საბჭოს გადაწყვეტილება მიღებულია საქმისთვის მნიშვნელობის მქონე ფაქტობრივი გარემოებების გამოკვლევის გარეშე, ზედაპირულია და ფორმალური, რადგან თავად მოსარჩელეც ვერ მიუთითებს, კონკრეტულად რომელი ფაქტობრივი გარემოება არ იქნა გამოკვლეული მოპასუხის მიერ, რასაც შეეძლო დავის გადაწყვეტაზე გავლენა მოეხდინა.

ის გარემოება, რომ სს "თელასი" დღეისათვის ნამდვილად ფლობს სადავო ოპერაციის საგანს - შესადუღებელ აპარატს, გავლენას ვერ მოახდენს დავის გადაწყვეტაზე; ცნება "უსაქონლო ოპერაცია" ამ კონკრეტულ შემთხვევაში ისე არ უნდა იქნეს გაგებული, რომ მატერიალური ნივთი, შესადუღებელი აპარატი, არ არსებობს, პირიქით - მატერიალური ნივთი არსებობს, მაგრამ იგი არ ყოფილა ყიდვა-გაყიდვის საგანი; ამდენად, სასამართლოს განმარტებით, მოპასუხემ სს "თელასსა" და შპს "დიდელეუ+" შორის ოპერაცია მიიჩნია უსაქონლო ოპერაციად არა იმიტომ, რომ საერთოდ არ არსებობდა შესადუღებელი აპარატი, არამედ იმიტომ, რომ არ მომხდარა შესადუღებელი აპარატის ყიდვა-გაყიდვა. სასამართლომ არ გაიზიარა ასევე მოსარჩელის მოსაზრება იმის შესახებ, რომ საქონლის მოძრაობის ჟურნალის ქონა არ წარმოადგენს კანონისმიერ ვალდებულებას. არსებითა, რომ სადავო ოპერაციის განხორციელების დროისთვის - 2005 წლის 3 აგვისტოს უკვე მოქმედებდა 2004 წლის რედაქციის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 208-ე მუხლი, ასევე საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 16 თებერვლის #88 ბრძანებით დამტკიცებული "საქონლის აღრიცხვისა და მოძრაობის ჟურნალის ფორმის განსაზღვრისა და მისი წარმოების წესის თაობაზე ინსტრუქცია". 2005 წლის 27 დეკემბრამდე არსებული რედაქციის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 208-ე მუხლის 1-ლი ნაწილით დადგენილი იყო, რომ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის აღრიცხვისათვის პირი ვალდებულია ეკონომიკური საქმიანობის ყოველი კონკრეტული ადგილის მიხედვით (სადაც ხდება საქონლის მიღება, შენახვა ან მიწოდება), აწარმოოს საქონლის აღრიცხვისა და მოძრაობის ჟურნალი. იმ პირებს, რომლებიც აღრიცხვა-ანგარიშგებას აწარმოებენ პროგრამული უზრუნველყოფის საშუალებებით, შეუძლიათ საქონლის აღრიცხვისა და მოძრაობის ჟურნალი აწარმოონ ელექტრონული ინფორმაციის ფურცელზე დატანით და პასუხისმგებელი პირის დამოწმებით. ასეთი ჟურნალების ფორმასა და წარმოების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. ასევე, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 16 თებერვლის #88 ბრძანებით დამტკიცებული "საქონლის აღრიცხვისა და მოძრაობის ჟურნალის ფორმის განსაზღვრისა და მისი წარმოების წესის თაობაზე ინსტრუქციის" 1-ლი მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილია, რომ ამ ინსტრუქციის მიხედვით დადგენილი წესით ჟურნალში ქრონოლოგიური თანმიმდევრობით წარმოებული ჩანაწერები უნდა იძლეოდეს სრულ და ნათელ წარმოდგენას გადამხდელის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მოძრაობის შესახებ. იმავე ინსტრუქციის 1-ლი მუხლის მე-3 ნაწილით დადგენილია, რომ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები მოიცავს პირის მიერ ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის პროცესში გამოყენებულ ნედლეულს, მასალებს, ნახევარფაბრიკატებს, მარაგნაწილებს, ტარას და მზა პროდუქციას (საქონელს) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით, იმავე ინსტრუქციის 1-ლი მუხლის მე-5 ნაწილით დადგენილია, რომ ჟურნალი სავალდებულოა იქონიონ აგრეთვე ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელმა იმ პირებმა, რომლებიც აწარმოებენ საქონელს (ნედლეულისა და გასული საქონლის აღრიცხვისათვის) ან გათავისუფლებული არიან გადასახადებისაგან. სასამართლო დადგენილად მიიჩნევს იმ გარემოებას, რომ მითითებული სამართლებრივი ნორმების პირობებში მესამე პირი - შპს "დიდელეუ+" - არ აწარმოებდა საქონლის აღრიცხვისა და მოძრაობის ჟურნალს, შესაბამისად მას არ ჰქონდა აღრიცხული სადავო ოპერაციის საგანი - შესადუღებელი აპარატი. საქონლის აღრიცხვისა და მოძრაობის ჟურნალის წარმოების მიზანია, უზრუნველყოფილ იქნეს მაქსიმალურად სრულყოფილი საგადასახადო კონტროლის განხორციელება. დავის განხილვის პროცესში ვერ იქნა წარმოდგენილი ასევე სააღრიცხვო დოკუმენტაცია (დეკლარაცია, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, საბაჟო დეკლარაცია ან სხვა), რომლითაც დადგინდებოდა შესადუღებელი აპარატის

წარმომავლობა, დამზადების წელი, ადგილი, აგრეთვე დადგინდებოდა, რომ სადავო ოპერაციის ერთ-ერთი მხარე - გამყიდველი შპს "დიდღელე+" ნივთის მიწოდებამდე ნამდვილად იყო ამ ნივთის მესაკუთრე ან მართალზომიერი მფლობელი; თუკი შპს "დიდღელე+-ს" არასდროს მოუხდენია მატერიალური ფასეულობის - შესადუღებელი აპარატის აღრიცხვა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიზნებიდან გამომდინარე, არ შეუქმნია სააღრიცხვო დოკუმენტაცია და არ ყოფილა ამ ნივთის გამო საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების სუბიექტი, მოსარჩელის მტკიცება იმის შესახებ, რომ შესადუღებელი აპარატი იყო შპს "დიდღელე+-ის" საკუთრება და შპს "დიდღელე+-მა", როგორც მესაკუთრემ, ნამდვილად გაყიდა ეს ნივთი, მოკლებულია საფუძველს და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის დებულებათა შესაბამისად მოსარჩელეს სასამართლოსთვის არ წარმოუდგენია მითითებული გარემოებების დამადასტურებელი შესაბამისი მტკიცებულებანი.

რაც შეეხება ჯარიმის თანხის დარიცხვის კანონიერებას, სასამართლომ დადგინდად მიიჩნია ის გარემოება, რომ სს "თელასმა" ჩაიდინა საგადასახადო სამართალდარღვევა - საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 138-ე მუხლით გათვალისწინებული გადაცდომა - გადასახადის არასწორი ჩათვლა, რაც იმაში გამოიხატა, რომ სს "თელასმა", როგორც გადასახადის გადამხდელმა, საგადასახადო ორგანოში წარადგინა არასწორი მონაცემების შემცველი დოკუმენტი - საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, რომლის უსწორობაც იმაში მდგომარეობს, რომ იგი არ ასახავს რეალურ ოპერაციას, ამ ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერით მხარეებმა განახორციელეს უსაქონლო ოპერაცია; საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 138-ე მუხლის მე-2 აბზაცით დადგინდა, რომ გადასახადის არასწორი ჩათვლა ან დაბრუნება იწვევს დაჯარიმებას ჩასათვლელი ან დასაბრუნებელი თანხის 300%-ის ოდენობით. უდავოა, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩათვლის სუბიექტი არის მყიდველი, სანქციის სახედ გათვალისწინებული 300%-იანი ჯარიმაც, ასევე უნდა დაეკისროს მყიდველს.

მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სს "თელასმა".

აპელანტი სააპელაციო საჩივრით ითხოვდა ქ. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 22 მაისის გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით მისი სასარჩელო განცხადების დაკმაყოფილებას.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 17 აპრილის საოქმო განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიცია შეიცვალა მისი უფლებამონაცვლით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტით.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 15 მაისის გადაწყვეტილებით სს "თელასის" სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა; თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 22 მაისის გადაწყვეტილების შეცვლით მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც სს "თელასის" სასარჩელო განცხადება დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 19 მაისის #149 ბრძანება, 2006 წლის 23 მაისის #309 "საგადასახადო მოთხოვნა", 2006 წლის 16 ივნისის #245 ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განმხილველი საბჭოს 2006 წლის 24 ივლისის გადაწყვეტილება და სს "თელასი" გათავისუფლდა უკანონოდ დარიცხული დღგ-ს - 4172 ლარის გადახდის ვალდებულებისაგან.

სააპელაციო სასამართლო გადაწყვეტილებაში მიუთითებდა: ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიამ ერთმნიშვნელოვნად გაიზიარა მოპასუხე მხარის პოზიცია და დადასტურებულად მიიჩნია ის გარემოება, რომ შპს "დიდღელე+-მა" სს "თელასთან" მიმართებაში განახორციელა უსაქონლო ოპერაცია, ანუ შპს "დიდღელე+-ს" შესადუღებელი აპარატი რეალურად არ ჰქონია და არც გაუყიდა იგი მოსარჩელეზე.

სააპელაციო პალატამ უსაფუძვლოდ მიიჩნია ზემოაღნიშნული მტკიცება, იმ მოტივით, რომ ვინაიდან ამის დამადასტურებელი პირდაპირი მტკიცებულება საქმეში არ მოიპოვება და არც სააპელაციო წესით განხილვისას იქნა რაიმე წარმოდგენილი.

სააპელაციო პალატამ ზემოაღნიშნულის საწინააღმდეგოდ, საქმეში წარმოდგენილი 2005 წლის 3 აგვისტოს #126658 სერია ბბ-04 ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე დადგინდად მიიჩნია, რომ სს "თელასმა", შპს "დიდღელე+-საგან" შეიძინა 1 ცალი შესადუღებელი აპარატი ღირებულებით (დღგ-სა და აქციზის გარეშე) 5 792 ლარი, რაც დადასტურებულია 2005 წლის 3 აგვისტოს #449 სასაქონლო ზედნადებით. აღნიშნული აპარატის ტრანსპორტირება დადასტურებულია 2005 წლის 4 აგვისტოს #32 შემოსავლის ზედდებულებით. დადგინდა და მხარეები სადავოდ არ ხდიან იმ ფაქტს, რომ დღევანდელი მდგომარეობით ხსენებული შესადუღებელი აპარატი დევს სს "თელასის" საწყობში.

საქმეში წარმოდგენილი თბილისის საქალაქო სასამართლოს სისხლის სამართლის საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 10 მაისის #1-2766-06 განაჩენით დადგენილია, რომ შპს "დიდღელე+-ის" მიმართ მიმდინარეობდა გამოძიება უსაქონლო ოპერაციების წარმოებასთან დაკავშირებით, რა დროსაც შემოწმდა ოპერაციები თელასთან მიმართებაშიც, მაგრამ აღნიშნული განაჩენით თელასთან წარმოებული უსაქონლო ოპერაცია არ დასტურდება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მიერ სააპელაციო პალატაში წარმოდგენილ იქნა ცნობა იმის თაობაზე, რომ, მართალია, წინასწარი გამოძიების ეტაპზე, შპს "დიდღელე+-ის" მიერ სს "თელასზე" განხორციელებული ოპერაციისათვის კონკრეტულ პირთა სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა არ დამდგარა, მაგრამ ამჟამადც მიმდინარეობს წინასწარი გამოძიება.

სააპელაციო პალატის განმარტებით, პალატა ვერ გაიზიარებს ზემოაღნიშნულ ცნობას, როგორც შპს "დიდღელე+-ის" მიერ სს "თელასზე" წარმოებული უსაქონლო ოპერაციის მტკიცებულებას, ვინაიდან წარმოდგენილი ცნობა მხოლოდ მშრალი ინფორმაციული ხასიათისაა და რეალურად სამართლებრივ საფუძველს მოკლებულია.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ ორგანოს არ აქვს უფლება, კანონმდებლობის მოთხოვნათა საწინააღმდეგოდ განახორციელოს რაიმე ქმედება, მათ შორის, გამოსცეს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევა-შეფასების გარეშე.

მითითებული გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ.

კასატორი - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია საკასაციო საჩივარში მიუთითებდა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-60 მუხლის მე-2 პუნქტის "გ" ქვეპუნქტი აძლევს უფლებას საგადასახადო ინსპექციებს, განახორციელონ თანხის დარიცხვა სათანადო ინფორმაციის საფუძველზე, კერძოდ, "საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს განახორციელოს თითოეული გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულების დარიცხვა ამ კოდექსისა და საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მიხედვით, შემდეგ ერთი ან ერთზე მეტი ინფორმაციის წყაროს საფუძველზე, რომელიც ცნობილია საგადასახადო ორგანოსათვის". საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის თანახმად: "გადასახადის თანხების დარიცხვა, გულისხმობს საგადასახადო ორგანოში კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისათვის გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის კუთვნილი გადასახადის თანხის აღრიცხვას". ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად: "საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს განახორციელოს საგადასახადო ვალდებულების დარიცხვა საგადასახადო კოდექსისა და საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მიხედვით, "გ" ქვეპუნქტის შესაბამისად კი, საგადასახადო ორგანოს მიერ გადამხდელისათვის გადასახადის თანხის დარიცხვის საფუძველი შესაძლოა, გახდეს სათანადო ინფორმაცია.

კასატორის განმარტებით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიცია (შემოსავლების სამსახურის საგამომიებო დეპარტამენტი), ისევე, როგორც მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია, წარმოადგენს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სტრუქტურაში შემავალ ერთეულებს, ხოლო ფინანსური პოლიციის აქტი შედგენილ იქნა მათ მიერ გადამხდელთან ადგილზე მოკვლეული და შეფასებული ყველა დოკუმენტაციის საფუძველზე. აღნიშნული აქტის განხილვის შედეგად მსხვილ გადამხდელთა ინსპექცია მივიდა კონკრეტულ გადაწყვეტილებამდე და გამოსცა შესაბამისი ბრძანება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მე-2 ნაწილის "გ" ქვეპუნქტისა.

ამასთანავე, საგადასახადო კანონმდებლობა პირდაპირ უთითებს, ყველანაირი პირობის გარეშე, რომ საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, სათანადო ინფორმაციის საფუძველზე განახორციელოს გადასახადის დარიცხვა.

ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე, კასატორი ითხოვდა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 15 მაისის გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

კასატორები - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური და საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო საკასაციო საჩივრებში მიუთითებდნენ, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადებით დაბეგვისათვის გამოიყენება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ოფიციალურად გამოქვეყნებული და ძალაში შესული

ის ნორმატიული აქტები, რომლებიც მოქმედებს საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღი-სათვის.

საგადასახადო ორგანოს მხრიდან დღგ-ს ჩათვლის გაუქმების შესახებ წერილობითი მითითების გამოცემის სამართლებრივ საფუძველს, ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, წარმოადგენს შესაბამისი პერიოდისთვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-2, მე-6, 118-ე მუხლები და 2005 წლის პერიოდისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 138-ე მუხლი.

ხსენებულ საქმეში ფიქტიური ოპერაციების განხორციელების ფაქტის დადასტურებას წარმოადგენს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიციის სპეციალურ გამოკვლევათა სამმართველოს ინსპექტორების (გ. ლ-ძის, გ. ხ-ვას, გ. ფ-ძის) მიერ 2006 წლის 8 მაისს სს "თელასის" მიერ 2004 წლის 1 იანვრიდან 2005 წლის 1 იანვრამდე პერიოდში შპს "დიდელეუ+დან" შეძენილი საქონლის დღგ-ს ჩათვლების კანონიერების შესახებ შედგენილი აქტი, რომლის მიხედვით დადგინდა, რომ შპს "დიდელეუ+-ს" სს "თელასისათვის" მიწოდებული აქვს 5 792 ლარის ღირებულების საქონელი (შესადუღებელი აპარატი), რაზედაც დარიცხულმა დღგ-ს თანხამ შეადგინა 1 043 ლარი, იმ დროს, როდესაც ხსენებულ პერიოდში შპს "დიდელეუ+" არ აწარმოებდა საქონლის აღრიცხვისა და მოძრაობის ჟურნალს (დადგენილი წესით არ იყო აღრიცხული სადავო ოპერაცია, კერძოდ, საქონლის - შესადუღებელი აპარატის მიწოდება და არ იყო აღრიცხული სადავო ოპერაციის საგანი - შესადუღებელი აპარატი). ამასთან, არ არსებობს აგრეთვე სს "თელასისათვის" მიწოდებული შესადუღებელი აპარატის შეძენისა და საკუთრების წარმოშობის დამადასტურებელი არანაირი დოკუმენტი. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს მიერ მოსარჩელის მხრიდან ჩათვლილი 1 043 ლარის დღგ-ს თანხის გაუქმება საგადასახადო კანონმდებლობის სრული დაცვით განხორციელდა. ადგილი ჰქონდა უსაქონლო ოპერაციას დღგ-ს ჩათვლის მიღების მიზნით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის თანახმად კი, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე, ამ თავით გათვალისწინებული მეთოდების გამოყენებით და მიაკუთვნოს იმ საანგარიშო პერიოდს, რომელშიც მოხდა მათი მიღება და გაწევა იმგვარად, რომ ცხადად აისახოს დასაბეგრი შემოსავალი (მოგება). გადასახადის გადამხდელის მიერ შემოსავლები-სა და ხარჯების აღსარიცხავად გამოიყენება საკასო ან დარიცხვის მეთოდი, იმის მიხედვით, თუ რომელ მეთოდს იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვისათვის. გადასახადის გადამხდელი ასევე ვალდებულია, სრულად აღრიცხოს მის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, რათა გარანტირებული იყოს კონტროლი მათ დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე. ამასთან, აღრიცხვის პირველად დოკუმენტებში სრულად და გარკვევით უნდა იყოს ასახული სამეურნეო ოპერაციის შინაარსი, საგანი, თანხა, სამეურნეო ოპერაციაში მონაწილე მხარეების დასახელება. გარდა ამისა, ეკონომიკური საქმიანობისათვის ქვეყნის შიგნით საქონლის მიწოდების შემთხვევაში (გარდა სპეციალური დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით განხორციელებული მიწოდებისა, რომლებიც მოიცავს ზედნადებით გათვალისწინებულ რეკვიზიტებს), სავალდებულოა, სასაქონლო ზედნადები გამოიწეროს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმითა და წესით, რომლის გარეშეც აკრძალულია საქონლის ტრანსპორტირება, შენახვა და რეალიზაცია.

მოცემულ შემთხვევაში, კასატორის განმარტებით, დღგ-ით დაბეგვრის და გადასახადის გადამხდელის კუთვნილი ჩასათვლელი თანხების განსაზღვრისათვის საგადასახადო კოდექსი ადგენს 199-ე მუხლით განსაზღვრულ ზემოაღნიშნულ პირობებს, რომელთა უგულვებელყოფის ფაქტს ჰქონდა ადგილი შპს "დიდელეუ+-სა" და სს "თელასს" შორის ფიქტიური საქონლის მიწოდებისას, რაც საკმარის საფუძველს წარმოადგენდა ოპერაცია საგადასახადო მიზნებისათვის ჩათვლილიყო ფიქტიური ოპერაციად, ხოლო გარიგება - უსაქონლოდ.

რაც შეეხება საკუთრივ შესადუღებელ აპარატზე საკუთრების წარმოშობას, კასატორების მითითებით, იგი განეკუთვნება მიების საგანს და მასზე კვლევა მიმდინარეობს. ამდენად, სასამართლომ დაარღვია სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლი და გარემოებათა დამტკიცება, რომელიც შეიძლებოდა მხარეთა ახსნა-განმარტებებით, მოწმეთა ჩვენებით საკმარისად არ ჩათვალა და მოპასუხისგან მოითხოვა სისხლის სამართლის საქმეზე გამოძიების შედეგად დადგენილი ფაქტების წარმოდგენა და ამ პირობებში არ შეაჩერა რა საქმის წარმოება და არ დაელოდა მიების შედეგებს დაარღვია სსსკ-ის 279-ე მუხლის "დ" ქვეპუნქტის დებულებები, რომლის თანახმად სასამართლოს მოვალეობაა შეაჩეროს საქმის წარმოება თუ საქმის განხილვა შეუძლებელია სხვა საქმის გადაწყვეტამდე, რომელიც განხილულ უნდა იქნეს სამოქალაქო, სისხლის სამართლის ან ადმინისტრაციული წესით.

სასამართლომ ასევე არასწორი ინტერპრეტაცია გაუკეთა საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის, კერძოდ საკითხი შეეხება დარიცხვის ცნების განმარტებას, რომელიც მოიცავს და აერთიანებს სავარაუდო დარიცხვასაც. სავარაუდო დარიცხვა კი არსით მიაწინებს საგადასახადო ორგანოს ვარაუდ-

ზე, რომ მის ხელთ არსებული საბუთები საკმარისია დარიცხვის განსახორციელებლად, რომელიც შესწორებული დარიცხვის შემდეგ უქმდება. ამდენად, საქმეში დაცული დოკუმენტები, კერძოდ, გამომძიებლის 2007 წლის 11 მაისის ცნობა და 2006 წლის 8 მაისი აქტი საკმარისი სიზუსტით იძლეოდა საგადასახადო ორგანოსათვის ვარაუდის შესაძლებლობას, რათა განხორციელებულიყო მოსარჩელის დღგ-ს დაბეგვრის ბარათზე სავარაუდო აღრიცხვა #126658 ანგარიშ-ფაქტურით საგადასახადო ჩათვლის შესაჩერებლად.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, კასატორები საკასაციო საჩივრებით ითხოვდნენ თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 15 მაისის გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, საკასაციო საჩივრების საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ამავე სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის საკასაციო საჩივრები უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 407-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე დადგენილად მიიჩნევს შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებს:

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 19 მაისის #149 ბრძანებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე, 138-ე მუხლებისა და 251-ე მუხლის მე-3 ნაწილის საფუძველზე, სს "თელასს" სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაერიცხა დღგ-1043 ლარის ოდენობით და ჯარიმა - 3129 ლარი.

თანხის დარიცხვის საფუძვლად იქცა სს "თელასის" მიერ, მანამდე მიღებული ჩათვლების გაუქმება. კერძოდ, ფინანსური პოლიციის ქ. თბილისის მთავარი სამმართველოს წარმოებაში არსებულ სისხლის სამართლის საქმესთან დაკავშირებით გამოვლინდა, რომ 2005 წლის 1 იანვრიდან 1 ოქტომბრამდე პერიოდში სს "თელასმა" შპს "დიდელეუ+ისაგან" შეიძინა შესაძლებელი აპარატი 5 792 ლარად, რაზე დარიცხულმა დღგ-ს თანხამ შეადგია 1043 ლარი. დადგინდა, რომ "დიდელეუ+" ამ პერიოდში არ აწარმოებდა საქონლის აღრიცხვისა და მოძრაობის ჟურნალს, შესაბამისად, ვერ მოიძებნა შესაძლებელი აპარატის შეძენისა და წარმოშობის დამადასტურებელი დოკუმენტები, რაც იქცა საფუძვლად ჩათვლილიყო, რომ "დიდელეუ+სა" და სს "თელასს" შორის უსაქონლო ოპერაცია ჩატარდა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 251-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს მიერ დღგ-ის გადამხდელისათვის თანხის შეცდომით დაბრუნების შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს შეუძლია მოითხოვოს ამ თანხის დაბრუნება დღგ-ის გადახდევინების წესით. თუ საგადასახადო შემოწმებით დადგინდა, რომ განხორციელდა უსაქონლო ოპერაციები ან ფიქტიური გარიგებები, მაშინ ამ ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით მყიდველისათვის დღგ-ს ჩათვლა უქმდება.

როგორც საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებიდან დასტურდება, წინამდებარე შემთხვევაში დღგ-ს ჩათვლის გაუქმების საფუძვლად მიჩნეულია უსაქონლო ოპერაციის განხორციელების ფაქტი.

საკასაციო სასამართლო უსაქონლო ოპერაციის განმარტების ნაწილში იზიარებს საკასაციო საჩივრებში წარმოდგენილ მოსაზრებას და თავის მხრივ, განმარტავს შემდეგს: უსაქონლო ოპერაცია ტარდება იმ შემთხვევაში, როდესაც საგადასახადო დოკუმენტაცია შექმნილია არარსებულ, მიუწოდებელ ან მიუღებელ საქონელზე. ამდენად, მხარეთა ვალდებულებას წარმოადგენს ზემოაღნიშნული გარემოებების არსებობის დადგენა ან მათი არსებობის გამორიცხვა.

საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა წარმოადგენს მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს, რომლითაც დასტურდება დღგ-ის გადახდევინების ფაქტი. დღგ-ის გადამხდელი ვალდებულია, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოწეროს საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიწოდებისთანავე და მისცეს მყიდველს საქონლის(სამუშაოს, მომსახურების) მიწოდებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა.

სს "თელასის" მიერ საქმეში წარმოდგენილია 2005 წლის 3 აგვისტოს #126658 სერია ბზ-04 ანგარიშ-ფაქტურა, რომლითაც დასტურდება შპს "დიდელეუ+ისაგან" 1 ცალი შესაძლებელი აპარატის შეძენის ფაქტი. ამდენად, საქმეში დაცულია დოკუმენტი, რომელიც ადასტურებს დღგ-ს გადახდევინების ფაქტს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის საფუძველზე აკრძალულია ეკონომიკური საქმიანობისათვის შეძენილი ან მიწოდებული საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება.

საქმეში წარმოდგენილი სასაქონლო ზედნადები #449, რომელიც საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა შესაბამისად შეიცავს ყველა საჭირო რეკვიზიტს, კერძოდ: დოკუმენტის შედგენის თარიღს და ნომერს, სამეურნეო ოპერაციის მონაწილეთა დასახელებას, საიდენტიფიკაციო ნომრებს, ინფორმაციას ტვირთის გადაზიდვის შესახებ, ინფორმაციას საქონლის შესახებ, ტვირთის გამყიდველის ხელმოწერას და ტვირთის გადამზიდველის ხელმოწერას ტვირთის მიღების შესახებ.

ზემოაღნიშნული დოკუმენტის ნამდვილობაში კასატორებს ეჭვი არ შეუტანით, რაც, თავის მხრივ, იძლევა იმის მტკიცების საფუძველს, რომ ადგილი ჰქონდა შესადუღებელი აპარატის ტრანსპორტირების ფაქტს.

ამავე საქმეში ს.ფ. 26-ზე განთავსებულია შემოსავლის ზედდებული #32. ასევე სადავოდ არაა გამხდარი ფაქტი იმის თაობაზე, რომ აპარატი ფიზიკურად ამჟამადაც განთავსებულია მყიდველის - სს "თელასის" ობიექტში.

საკასაციო სასამართლო კასატორის ყურადღებას მიაქცევს სამართალწარმოებისათვის მახასიათებელ ძირითად პრინციპს, რასაც მიეკუთვნება მხარეთა შეჯიბრებითობის პრინციპი და აღნიშნავს, კასატორის მიერ წარმოდგენილი ერთადერთი მოტივაცია იმის თაობაზე, რომ გამყიდველს საქონლის აღრიცხვისა და მოძრაობის ჟურნალი არ გააჩნდა, არ იძლევა იმ მტკიცებულებების გაქარწყლების შესაძლებლობას, რაც პროცესუალური მოწინააღმდეგის მხრიდან იქნა წარმოდგენილი, კერძოდ, ზემოაღნიშნული დოკუმენტები, საწინააღმდეგო მტკიცებულებების არარსებობის პირობებში, ცალსახად გამორიცხავს იმის მტკიცების შესაძლებლობას, რომ სახეზეა არარსებულ, მიუწოდებელ ან მიუღებელ საქონელზე წარმოებული ოპერაცია.

საკასაციო სასამართლო ხაზს უსვამს იმ გარემოებას, რომ სამივე აღნიშნული ოპერაციის ჩატარების ფაქტი პროცესუალური მოწინააღმდეგის მხრიდან დოკუმენტალურადაა დადასტურებული, ხოლო, რაც შეეხება საქონლის გამყიდველის "დიდელე+ის" მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა დარღვევას, მითითებული არ შეიძლება ბრალად შეერაცხოს მყიდველს იმ პირობებში, როდესაც მისი ბრალეულობა დადგენილი არ არის.

ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საკასაციო საჩივრებში წარმოდგენილი მოტივაცია არ იძლევა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებისა და საკასაციო საჩივრების დაკმაყოფილების სამართლებრივი საფუძველს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა ა დ გ ი ნ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;

2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 15 მაისის გადაწყვეტილება;

3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტი

გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

#ბს-1441-1399(კ-08)

24 მარტი, 2009 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: ლ. მურუსიძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
ნ. სხირტლაძე,
პ. სილაგამე

სარჩელის საგანი: ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ნაწილობრივ ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2008 წლის 4 თებერვალს შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკამ" (წარმომადგენელი - ჯ. ქ-შვილი) სა-სარჩელო განცხადებით მიმართა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს, მოპასუხე ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 14 ნოემბრის #7027 და 29 ნოემბრის #7439 ბრძანებების საფუძველზე, შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკაში" ჩატარდა გასვლი-თი საგადასახადო შემოწმება, რომელიც შეეხო 2005 წლის 20 აპრილიდან (რეგისტრაციის დღე) 2007 წლის 1 ნოემბრამდე პერიოდს. შემოწმების მასალების საფუძველზე, 2007 წლის 12 დეკემ-ბერს შედგა აქტი და მისი განხილვის შედეგად, 2008 წლის 11 იანვარს ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოადგილის მიერ გამოცემულ იქნა #36 ბრძანება და შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბ-რიკას" სხვადასხვა გადასახადებისათვის გადასახდელად დაერიცხა 63406 ლარი, მათ შორის: სა-ქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის "ა" ქვეპუნქტით დღგ-სათვის ჯარიმა - 58406 ლარი; საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 134-ე მუხლის მე-2 ნაწილით საშემოსავლო გადასახადისათვის ჯარიმა - 2000 ლარი; საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, სხვა გადასახადებისათვის ჯარიმა - 3000 ლარი. დარიცხული თანხე-ბის გადასახდელად, 2008 წლის 12 იანვარს ამ გადამხდელს წარედგინა #1/3 საგადასახადო მოთ-ხოვნა, რომელიც მხარეს ჩაჰბარდა 17 იანვარს.

მოსარჩელის მტკიცებით, შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკა" დაფუძნდა სსიპ "საწარმოთა მართვის სა-გენტოს" 2005 წლის 23 მარტის #1-3/270 ბრძანების საფუძველზე, შპს "ჩაქვის ციტროჩაიდან" ჩაის ფაბრიკის გამოყოფით, რის შედეგადაც შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკამ" მიიღო 354031 ლარის აქტივები და 199728 ლარის ვალდებულებები, მათ შორის, საბიუჯეტო დავალიანებები ჯარიმები-სა და საურავების ჩათვლით - 136179 ლარი, საიდანაც დღგ-ის ძირითადი თანხა იყო 58406 ლარი, ჯარიმა და საურავი - 52479 ლარი. შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკა" რეგისტრაციაში გატარდა ქობულეთის რაიონული სასამართლოს 2005 წლის 5 აპრილის დადგენილებით, რეგისტრაციის ნო-მერი იყო - #03/4-330 და მისი საწესდებო კაპიტალი განისაზღვრა 154300 ლარით (აქტივებს გამოკლებული ვალდებულებები). ამდენად, დღგ-ის დავალიანება წარმოეშვა დღგ-ის გადამხდე-ლად რეგისტრირებულ შპს "ჩაქვის ციტროჩაის" და იგი შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკამ" მიიღო გაყო-ფის შედეგად, 100%-იანი სახელმწიფო წილით. შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" 100%-იანი წილი აჭარის ა/რ ფინანსთა და ეკონომიკის სამინისტროსგან 2005 წლის 1 ივნისის ნასყიდობის ხელშეკ-რულებით, კონკურსის წესით, შეიძინა დამფუძნებელმა პარტნიორმა ჰ.ზ. ქ-სემ 121800 აშშ დო-ლარად და ხსენებული ხელშეკრულების 2.1 მუხლის "ბ" ქვეპუნქტით, ამ საწარმოში გადაუდებე-ლი სარეკონსტრუქციო სამუშაოების ჩატარებისა და მისი ექსპლუატაციაში გაშვების უზრუნველსა-ყოფად, აიღო 504000 აშშ დოლარის ეტაპობრივი მოზიდვის ვალდებულება, რასაც იგი ეტაპობ-რივად ახორციელებდა. სარეკონსტრუქციო სამუშაოების შეუფერხებელი განხორციელების უზრუნ-ველსაყოფად, ამ პარტნიორის მიერ, პირველ რიგში, დაფარულ იქნა მემკვიდრეობით მიღებული საბიუჯეტო დავალიანებები.

მოსარჩელის განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, რეორგანიზაციისას, თუ პირი ან რეორგანიზაციის ერთი მხარე მაინც იყო დღგ-ის გა-დამხდელი, რეორგანიზაციის შედეგად დაფუძნებული საწარმო ვალდებული იყო, რეგისტრაციაში გატარებულიყო დღგ-ის გადასახდელად დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელებამდე. შესა-ბამის შემოწმების აქტში აღნიშნული იყო, რომ ამ საწარმოს საქმიანობა - დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა (პროდუქციის წარმოება და რეალიზაცია) სარევიზიო პერიოდში არ დაუწყია და არ განუ-ხორციელებია. რეგისტრაციის პერიოდში, საგადასახადო ორგანოებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის მე-5 ნაწილის შესახებ, რაიმე გაფრთხილება არ განუხორციელებიათ.

უფრო მეტიც, არ შესრულდა ხსენებული კოდექსის 221-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, რომლის თანახმად, დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო წესით არარეგისტრირებული პირის გამოვლენისას, საგადასახადო ორგანო საკუთარი ინიციატივით ახდენდა ამ პირის რეგისტრაციას დღგ-ის გადამხდელად. ამგვარი გამოვლენა კი გაყოფის მომენტში ვალდებულებების გადანაწილებისას ნათელი იყო. შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკას" რევიზიის აქტით ჯარიმა დაერიცხა დეკლარირებულ და აღიარებულ 58406 ლარის დავალიანებაზე. აქედან გამომდინარე, უკანონო და დაუსაბუთებელი იყო დღგ-ის - 58406 ლარის შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკისათვის" დარიცხვა და ამ ნაწილში ბათილად უნდა ყოფილიყო ცნობილი ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოადგილის 2008 წლის 11 იანვრის #36 ბრძანება და 12 იანვრის #1/3 საგადასახადო შეტყობინება.

მოსარჩელის მტკიცებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 225-ე მუხლის თანახმად, დაბეგვრის ობიექტი იყო დასაბეგრი ოპერაცია, ხოლო დასაბეგრი ოპერაცია იყო ამ კოდექსის 239-ე ან 240-ე მუხლის მიხედვით, საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული საქონლის/მომსახურების მიწოდება, მათ შორის, უსასყიდლოდ. იმავე კოდექსის მე-20 მუხლის თანახმად, საქონლის მიწოდებად ითვლებოდა პირის მიერ სხვა პირისათვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა სასყიდლოდ (მათ შორის, საქონლის რეალიზაცია, გაცვლა, ხელფასის ან ნატურალური ფორმით ანაზღაურება) ან უსასყიდლოდ. მომსახურების გაწევად ითვლებოდა სხვა პირისათვის, მისივე ნებით, კომპენსაციის მიზნით ან უსასყიდლოდ ისეთი მოქმედების შესრულება, რომელიც არ წარმოადგენდა საქონლის მიწოდებას. ამდენად, არ არსებობდა დღგ-ის დარიცხვის სამართლებრივი საფუძველი, რადგან არ არსებობდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დღგ-ის დარიცხვისათვის დადგენილი დასაბეგრი ოპერაცია, მით უმეტეს, რომ ამ კოდექსის მე-80 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანო ვალდებული იყო, გადასახადის გადამხდელისთვის წარედგინა მოთხოვნა, თუ მისი წარდგენის საფუძველი არსებობდა. ზემოხსენებული გარემოებებიდან გამომდინარე, ამ შემთხვევაში, დღგ-ის დარიცხვისა და საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის სამართლებრივი საფუძველი არ არსებობდა.

შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკამ" (წარმომადგენელი - ჯ. ქ-შვილი) კიდევ ერთხელ წარადგინა სარჩელი ბათუმის საქალაქო სასამართლოში, მოპასუხე ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ.

მოსარჩელემ დამატებით განმარტა, რომ შესაბამისი შემოწმების აქტის (გვ. 3, დამატებული ღირებულების გადასახადი) მეორე აბზაცში მითითებული იყო, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, რეორგანიზაციისას, თუ პირი ან რეორგანიზაციის ერთი მხარე მაინც წარმოადგენდა დღგ-ის გადამხდელს, რეორგანიზაციის შედეგად შექმნილი პირი ვალდებული იყო, წარედგინა განცხადება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელებამდე, მაგრამ არა უგვიანეს 10 დღისა, რაც ამ საწარმოს არ განუხორციელებია და რისთვისაც ხსენებული საწარმო ამ კოდექსის 140-ე მუხლის "ა" ქვეპუნქტით (დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების შემთხვევაში - რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების მთელ პერიოდში ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ის თანხის 100 პროცენტი) დაჯარიმდა 58406 ლარით, რაც არასწორი იყო.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ მოითხოვა: ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოადგილის 2008 წლის 11 იანვრის #36 ბრძანებისა და მის საფუძველზე წარდგენილი იმავე ინსპექციის 2008 წლის 12 იანვრის #1/3 საგადასახადო შეტყობინების ნაწილობრივ, კერძოდ, დღგ-ის - 58406 ლარის დარიცხვის ნაწილში ბათილად ცნობა; სასამართლოში საქმის განხილვისათვის მოსარჩელის მიერ წინასწარ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის - 1752 ლარის მის სასარგებლოდ მოპასუხისათვის დაკისრება.

ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2008 წლის 8 მაისის გადაწყვეტილებით შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" სარჩელი დაკმაყოფილდა; ნაწილობრივ ბათილად იქნა ცნობილი ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოადგილის 2008 წლის 11 იანვრის #36 ბრძანება და მის საფუძველზე 2008 წლის 12 იანვარს შედგენილი #1/3 საგადასახადო შეტყობინება, კერძოდ, ამ საწარმოსათვის დღგ-ის დარიცხვის ნაწილში; მოპასუხე ბათუმის საგადასახადო ინსპექციას შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" სასარგებლოდ დაეკისრა სასამართლოში საქმის განხილვისათვის წინასწარ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის - 1752 ლარის გადახდა.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკა" დაფუძნდა სსიპ "საწარმოთა მართვის სააგენტოს" 2005 წლის 23 მარტის #1-3/270 ბრძანების საფუძველზე, შპს "ჩაქვის ციტროჩაიდან" გამოყოფით და გამოყოფის შემდეგ, მან მიიღო 354031 ლარის აქტივები და 199728 ლარის ვალდებულებები, მათ შორის, საბიუჯეტო ვალდებულებები ჯარიმებისა და საურავების ჩათვლით - 136279 ლარი, საიდანაც დღგ-ის ძირითადი თანხა იყო 58406 ლარი, ჯარიმა და საურავი - 52479 ლარი. შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკა" რეგისტრაციაში გატარდა ქობულეთის რაიონული სასამართლოს 2005 წლის 5 აპრილის დადგენილებით და მისი რეგისტრაციის ნომერი იყო - #03/4-330. შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" საწესდებო კაპიტალი განისაზღვრა

154300 ლარით. დღგ-ის დავალიანება წარმოეშვა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ შპს "ჩაქვის ციტროჩაის" და იგი შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკამ" მიიღო გაყოფის შედეგად, 100%-იანი სახელმწიფო წილით. შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" 100%-იანი წილი კონკურსის წესით, ნასყიდობის ხელშეკრულებით, 121800 აშშ დოლარად შეიძინა დამფუძნებელმა პარტნიორმა ჰ.ფ. ქ-სემ აჭარის ა/რ ფინანსთა და ეკონომიკის სამინისტროსაგან.

საქალაქო სასამართლომ ასევე დადგინდა მიიჩნია, რომ 2007 წლის 14 ნოემბრიდან 12 დეკემბრამდე პერიოდში შემოწმებულ იქნა მოსარჩელის მიერ 2005 წლის 20 აპრილიდან 2007 წლის 1 ნოემბრამდე განხორციელებული სამეწარმეო საქმიანობა, რაზეც შედგენილ იქნა შესაბამისი შემოწმების აქტი. შემოწმებისას დადგინდა, რომ მოსარჩელე ვალდებული იყო, საგადასახადო ორგანოში წარედგინა განცხადება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებამდე, მაგრამ არა უგვიანეს რეორგანიზაციის დასრულებიდან 10 დღისა, რაც მოსარჩელეს არ განუხორციელებია. შემოწმებით მიჩნეულ იქნა, რომ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირებისათვის მოსარჩელეს უნდა დაკისრებოდა რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების მთელ პერიოდში ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ის თანხის 100%. ხსენებული აქტის საფუძველზე, 2007 წლის 11 იანვარს ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოადგილის მიერ გამოცემულ იქნა შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" საკონტროლო-გასვლითი საგადასახადო შემოწმების მასალების განხილვის თაობაზე ბრძანება, რომლითაც მოსარჩელე დაჯარიმდა 63406 ლარით, საიდანაც 58406 ლარი წარმოადგენდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის "ა" ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ ჯარიმას დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირებისათვის.

საქალაქო სასამართლომ გაიზიარა მოსარჩელის წარმომადგენლის არგუმენტები იმასთან დაკავშირებით, რომ შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკა" დაფუძნდა შპს "ჩაქვის ციტროჩაის" რეორგანიზაციით და რეორგანიზაციის შედეგ, შპს "ჩაქვის ციტროჩაიდან" მან მიიღო დავალიანება - დღგ-ის ძირითადი თანხა 58406 ლარის ოდენობით. ამ საწარმოს დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა, პროდუქციის წარმოება და რეალიზაცია სარევიზიო პერიოდში არ განუხორციელებია. აღნიშნული გარემოება მტკიცდებოდა წარმოდგენილი მტკიცებულებებით და იგი მხარეებს სადავოდ არ გაუხდიათ.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, რეორგანიზაციისას, თუ პირი ან რეორგანიზაციის ერთი მხარე მაინც იყო დღგ-ის გადამხდელი, რეორგანიზაციის შედეგად დაფუძნებული საწარმო ვალდებული იყო, რეგისტრაციაში გატარებულიყო დღგ-ის გადამხდელად დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელებამდე. ამ ნორმის მოთხოვნიდან გამომდინარე, შპს "ჩაქვის ციტროჩაი" წარმოადგენდა დღგ-ის გადამხდელს და უნდა დარეგისტრირებულიყო დღგ-ის გადამხდელად. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 57-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო ვალდებულებად ითვლებოდა გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ვალდებულება, გადაეხადა ამ კოდექსით დაწესებული გადასახადები, ხოლო ამ მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს საგადასახადო ვალდებულება ეკისრებოდა საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომელიც ითვალისწინებდა გადასახადის ან სანქციის თანხის გადახდას. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 225-ე მუხლის თანახმად, დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტი იყო დასაბეგრი ოპერაცია, ხოლო დასაბეგრი ოპერაცია იყო ამ კოდექსის 239-ე ან 240-ე მუხლის მიხედვით, საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული საქონლის/მომსახურების მიწოდება, მათ შორის, უსასყიდლოდ.

საქალაქო სასამართლომ დადგინდა მიიჩნია და აღნიშნა, რომ დავას არ იწვევდა, რომ მოსარჩელეს დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა (პროდუქციის წარმოება და რეალიზაცია) სარევიზიო პერიოდში არ განუხორციელებია. მის მიმართ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების მიღებისას, მიჩნეულ იქნა, რომ გამოყენებული უნდა ყოფილიყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის პირველი ნაწილის "ა" ქვეპუნქტით დადგენილი სანქცია, კერძოდ, დღგ-სათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევის შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების შემთხვევაში, გადახდებოდა ჯარიმა - რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების მთელ პერიოდში ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ის თანხის 100 პროცენტი.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ, როგორც მოპასუხემ დაადგინა, მოსარჩელეს საანგარიშო პერიოდისათვის არ განუხორციელებია დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია, მაგრამ ჩათვალა, რომ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირებისათვის მას უნდა დარიცხოდა დღგ-ის დავალიანების - 58604 ლარის 100% ჯარიმის სახით.

საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელეს რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების მთელ პერიოდში, ბიუჯეტში დღგ-ის სახით გადახდილი არ ჰქონდა 58604 ლარი, ხოლო დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია არ განუხორციელებია, რის გამოც ხსენებული თანხა მას ჯარიმის სახით

არ უნდა დარიცხოდა. აღნიშნული გარემოებიდან გამომდინარე, ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოადგილის მიერ 2008 წლის 11 იანვარს გამოცემული #36 ბრძანება და მის საფუძველზე, 2008 წლის 12 იანვარს შედგენილი #1/3 საგადასახადო შეტყობინება ამ საწარმოსათვის დღგ-ის დარიცხვის ნაწილში, ეწინააღმდეგებოდა კანონს და ბათილად უნდა ყოფილიყო ცნობილი.

ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2008 წლის 8 მაისის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექცია), რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 3 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა; გაუქმდა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2008 წლის 8 მაისის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" სარჩელი არ დაკმაყოფილდა; შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკას" დაეკისრა სახელმწიფო ბაჟის გადახდა სააპელაციო სასამართლოში საქმის წარმოებისათვის - 2336 ლარი.

სააპელაციო სასამართლომ დადასტურებულად მიიჩნია, რომ შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკა" დაფუძნდა სსიპ "საწარმოთა მართვის სააგენტოს" 2005 წლის 23 მარტის #1-3/270 ბრძანების საფუძველზე, შპს "ჩაქვის ციტროჩაიდან" გამოყოფით და გამოყოფის შედეგად, ამ საწარმომ მიიღო 354031 ლარის აქტივი და 199728 ლარის ვალდებულებები, მათ შორის, საბიუჯეტო დავალიანებები ჯარიმებისა და საურავების სახით - 136179 ლარი, საიდანაც დღგ-ის ძირითადი თანხა იყო 58406 ლარი, ჯარიმა და საურავი - 52479 ლარი. შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკა" რეგისტრაციაში გატარდა ქობულეთის რაიონული სასამართლოს 2005 წლის 5 აპრილის დადგენილებით, რეგისტრაციის ნომერი იყო - #03/4-330. მისი საწესდებო კაპიტალი განისაზღვრა 154300 ლარით. 2005 წლის 1 ივნისს შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" 100%-იანი წილი აჭარის ა/რ ფინანსთა და ეკონომიკის სამინისტროსაგან 121800 აშშ დოლარად შეიძინა ჰ.ზ. ქ-სემ. 2007 წლის 12 დეკემბერს ხსენებული საწარმო, 2005 წლის 20 აპრილიდან 2007 წლის 1 ნოემბრამდე პერიოდში განხორციელებულ საქმიანობასთან დაკავშირებით, შემოწმებულ იქნა ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მიერ და შედგა შესაბამისი აქტი. შემოწმებით დადგინდა, რომ აღნიშნული საწარმო ფუნქციონირებდა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე, რის გამოც მას დაერიცხა ამ პერიოდის განმავლობაში ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ის თანხის 100%. ხსენებული აქტის საფუძველზე, ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოადგილის 2007 წლის 11 იანვრის ბრძანებით, მოსარჩელე დაჯარიმდა 63406 ლარით, საიდანაც 58406 ლარი წარმოადგენდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის პირველი ნაწილის "ა" ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ ჯარიმას დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირებისათვის.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სადავო აქტის ნაწილი ბათილად ცნო იმ საფუძველით, რომ ამ საწარმოს სარევიზიო პერიოდში დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა არ ჰქონია. სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ მხოლოდ აღნიშნული გარემოება არ იყო საკმარისი პირობა მაკონტროლებელი ორგანოს მიერ გამოცემული აქტის ნაწილის ბათილად ცნობისათვის.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, პირი ვალდებული იყო, გატარებულიყო დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციაში, თუ რეორგანიზაციისას პირი ან რეორგანიზაციის ერთ-ერთი მხარე მაინც იყო დღგ-ის გადამხდელი, ხოლო რეორგანიზაციის შედეგად შექმნილი პირი ვალდებული იყო, წარედგინა განცხადება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის თაობაზე დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელებამდე, მაგრამ რეორგანიზაციის დასრულებიდან არა უგვიანეს 10 კალენდარული დღისა.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ ამ შემთხვევაში, ვინაიდან რეორგანიზებული პირი იყო დღგ-ის გადამხდელი, რეორგანიზაციის შედეგად შექმნილი შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკა" ვალდებული იყო, რეორგანიზაციის დასრულებიდან 10 დღის ვადაში წარედგინა განცხადება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის შესახებ, რაც მას არ განუხორციელებია და შემოწმებამდე იგი ფუნქციონირებდა ასეთი რეგისტრაციის გარეშე.

სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" წარმომადგენლის მოსაზრება, რომ შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკაში" შემოწმების დროისათვის რეორგანიზაციის პროცესი დამთავრებული არ იყო და განმარტა, რომ რეორგანიზაცია დამთავრდა ახალი საწარმოს ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2005 წლის 5 აპრილის დადგენილებით ოფიციალურად რეგისტრაციაში გატარების მომენტიდან. სწორედ ამ დღიდან 10 დღის ვადაში ახალ საწარმოს წარმოშვა ვალდებულება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის შესახებ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხ-

ლის პირველი ნაწილის "ა" ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს გადახდებოდა ჯარიმა - რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების მთელ პერიოდში ბიუჯეტში გადასახდელი თანხის 100%. აღნიშნული ნორმის შინაარსიდან გამომდინარე, საწარმოსათვის ჯარიმის დაკისრება ითვალისწინებდა რიგ პირობათა ერთობლიობას, კერძოდ: საწარმოს უნდა ჰქონოდა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციაში გატარების ვალდებულება და სახეზე უნდა ყოფილიყო ვალდებულების შეუსრულებლობა; სახეზე უნდა ყოფილიყო საწარმოს ფუნქციონირება და მას უნდა ჰქონოდა ბიუჯეტის წინაშე დღგ-ის გადახდის შეუსრულებელი ვალდებულება.

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია და აღნიშნა, რომ მხარეთა შორის დავას არ იწვევდა, რომ ახლად შექმნილი საწარმო ვალდებული იყო და არ გატარებულა რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად. საქმის მასალებით დადგენილი იყო, რომ შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" რეგისტრაციის მომენტიდან შემოწმებამდე, საწარმოში შემოტანილ იქნა 822771 ლარის ღირებულების მანქანა-დანადგარები და მიმდინარეობდა შესაბამისი სამუშაოები, ანუ საწარმოს არ შეუწყვეტია ფუნქციონირება. დადგენილი იყო, რომ საწარმოს, მისი რეგისტრაციის მომენტიდან სარევიზიო პერიოდის ჩათვლით - 2005 წლის აგვისტოს თვემდე ბიუჯეტის წინაშე გააჩნდა დავალიანება დღგ-ის ნაწილში 58406 ლარის ოდენობით. ამდენად, სახეზე იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის პირველი ნაწილის "ა" ქვეპუნქტით გათვალისწინებული ჯარიმის დაკისრების წინაპირობები და მაკონტროლებელი ორგანოს სადავო აქტის ნაწილის გაუქმების საფუძველი არ არსებობდა. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მოსაზრება, რომ მხოლოდ დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელება იყო ხსენებული კოდექსის 140-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ჯარიმის დაკისრების საფუძველი.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლო მივიდა დასკვნამდე, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ არასწორად განმარტა კანონი, რასაც მოჰყვა არასწორი გადაწყვეტილების მიღება, რაც მისი გაუქმების საფუძველი იყო. შესაბამისად, უსაფუძვლო იყო შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" სარჩელი. საქართველოს საოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, სასამართლო ხარჯები უნდა დაკისრებოდა მოსარჩელეს, კერძოდ, პირველი ინსტანციის სასამართლოში საქმის წარმოებისათვის დავის საგნის ღირებულების 3% - 1752 ლარი, რაც მოსარჩელეს გადახდილი ჰქონდა წინასწარ და სააპელაციო სასამართლოში საქმის წარმოებისათვის დავის საგნის ღირებულების 4%, რაც შეადგენდა 2336 ლარს, ანუ შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკას" უნდა დაკისრებოდა სახელმწიფო ბაჟის - 2336 ლარის გადახდა მეორე ინსტანციის სასამართლოში საქმის განხილვისათვის.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 3 ოქტომბრის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკამ", რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება.

კასატორის მტკიცებით, გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არის უკანონო. სასამართლომ არასწორად შეაფასა საქმის გარემოებები, გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა, არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა და არასწორად განმარტა კანონი, კერძოდ, დადგენილია და კასატორიც არ ხდის სადავოდ, რომ შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკა" შეიქმნა რა შპს "ჩაქვის ციტროჩაის" გაყოფის შედეგად, მას გადმოჰყვა სხვადასხვა საგადასახადო ვალდებულებები, მათ შორის, დღგ-ის გადახდის ვალდებულება. სასამართლომ საერთოდ არ გაითვალისწინა, რომ შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" მიერ წარდგენილ იქნა საბანკო ქვითრები, საიდანაც გარკვევით ჩანს, რომ საგადასახადო დავალიანება დაფარულია, რასაც ასევე ადასტურებს ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის შესაბამისი წერილი, სადაც გარკვევითაა მითითებული, რომ ამ საწარმოს არანაირი საგადასახადო დავალიანება არა აქვს. სასამართლომ გადაწყვეტილება დაასაბუთა იმით, რომ ის ფაქტი, რომ ამ საწარმოს არ ჰქონდა დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა, არ წარმოადგენს გასაჩივრებული აქტის ბათილად ცნობის საფუძველს, რაც არის კანონის არასწორი განმარტება-გამოყენება.

კასატორი მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 225-ე, მე-20 მუხლებზე და აღნიშნავს, რომ შესაბამის შემოწმების აქტში თავად რევიზორები ადასტურებენ, რომ ამ საწარმოს ფუნქციონირება და შესაბამისად, პროდუქციის მიწოდება (რეალიზაცია) არ დაუწყია და მიმდინარეობს მისი რეაბილიტაციის პროცესი, ანუ მას არ ჰქონია კანონით გათვალისწინებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია (არ განუხორციელებია პროდუქციის მიწოდება). შესაბამის შემოწმების აქტში არ არის ნაჩვენები ოპერაცია (საქონელბრუნვა), საიდანაც უნდა მომხდარიყო დღგ-ის გაანგარიშება, ხოლო, რაც შეეხება გადაწყვეტილებაში მოხსენიებულ იმპორტირებულ მოწყობილობა-დანადგარებს, მათი შემოტანა ხორციელდებოდა ოფიციალურად, საბაჟოს გავლით და მათზე ყველა გადა-

სახადი (მათ შორის, დღგ) გადახდილია, რაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად, არ ჩათვლილია.

კასატორი ასევე მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 57-ე, მე-80 მუხლებზე და განმარტავს, რომ საქმის მასალების მიხედვით, ამ საწარმოს 2005-2006 წლებში არ წარმოშობია დღგ-ის გადახდის კანონით დადგენილი ვალდებულება. საგადასახადო ორგანოს დღგ-ის ნაწილში არ ჰქონდა საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის არანაირი საფუძველი და არ არსებობდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 57-ე და მე-80 მუხლებით გათვალისწინებული გარემოებები.

კასატორი აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-სათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევის შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს გადახდება ჯარიმა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების შემთხვევაში - რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების მთელ პერიოდში ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ის თანხის 100 პროცენტი.

კასატორის განმარტებით, მოცემულ შემთხვევაში, ამ საწარმოს არ ჰქონია დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა და შესაბამისად, არც ბიუჯეტში დღგ-ის გადასახდელი თანხა და სრულიად უსაფუძვლო და უკანონოა ზემოხსენებულ მუხლზე მითითება. უფრო მეტიც, აღნიშნული ვალდებულება გააჩნდა შპს „ჩაქვის ციტროჩაის“, რომელიც მის მიერ თავის დროზე აღიარებულიც იყო, ხოლო შპს „ჩაქვის ჩაის ფაბრიკამ“ იგი მიიღო მემკვიდრეობით, შპს „ჩაქვის ციტროჩაიდან“ გამოყოფის შემდეგ (იმ დროისათვის საწარმოს 100%-იანი წილის მფლობელი იყო აჭარის ა/რ ფინანსთა და ეკონომიკის სამინისტრო). სასამართლომ არასწორად განმარტა აღნიშნული მუხლი, რადგან ამ მუხლში გარკვევითაა მითითებული დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების შემთხვევაში, რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების მთელ პერიოდში, ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ის თანხის 100%-ით დაჯარიმებაზე, ანუ ამ საწარმოს არ ჰქონია ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ და გაუგებარია, იგი რისთვის დაჯარიმდა. პირველი ინსტანციის სასამართლოს სწორი გადაწყვეტილების გაუქმების არავითარი ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები არ არსებობდა. მოპასუხის (აპელანტის) მოსაზრების გაზიარების შემთხვევაშიც, რაც სასამართლომ თავის გადაწყვეტილებაში მიუთითა, კერძოდ, რომ აღნიშნული იყო ძველი დავალიანება, ბათუმის საგადასახადო ინსპექციამ 2005 წლის 29 ივნისს ამ საწარმოს წარუდგინა საგადასახადო მოთხოვნა, რომელშიც მითითებულია დღგ-ის ზუსტად ის თანხა - 58406 ლარი, რაც მხარეს არ გაუსაჩივრებია, ანუ მან აღიარა და აღიარებულ საგადასახადო ვალდებულებაზე ჯარიმის დარიცხვას საქართველოს მოქმედი საგადასახადო კოდექსი არ ითვალისწინებს.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2008 წლის 29 დეკემბრის განჩინებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული შპს „ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის“ საკასაციო საჩივარი; მხარეებს მიეცათ უფლება, 2008 წლის 29 დეკემბრის განჩინების ჩაბარებიდან 10 დღის ვადაში წარმოედგინათ მოსაზრება, თუ რამდენად იყო დასაშვები განსახილველად საკასაციო საჩივარი საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 16 თებერვლის განჩინებით შპს „ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის“ საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით და მისი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრებით, 2009 წლის 10 მარტს, 14.00 საათზე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო გაეცნო საქმის მასალებს, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებანი, შეამოწმა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობა, წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობა და მიაჩნია, რომ შპს „ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის“ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს.

საკასაციო სასამართლოს, საქმის მასალების მიხედვით, დადგენილად მიაჩნია შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები: შპს „ჩაქვის ჩაის ფაბრიკა“ დაფუძნდა სსიპ „საწარმოთა მართვის სააგენტოს“ 2005 წლის 23 მარტის #1-3/270 ბრძანების საფუძველზე, შპს „ჩაქვის ციტროჩაიდან“ გამოყოფით და გამოყოფის შემდეგ, მან მიიღო 354031 ლარის აქტივები და 199728 ლარის ვალდებულებები, მათ შორის, საბიუჯეტო ვალდებულებები ჯარიმებისა და საურავების ჩათვლით - 136179 ლარი, საიდანაც დღგ-ის კუთვნილი თანხა იყო 58406 ლარი. შპს „ჩაქვის ჩაის ფაბრიკა“ რეგისტრაციაში გატარდა ქობულეთის რაიონული სასამართლოს 2005 წლის 5 აპრილის დადგენილებით და მისი რეგისტრაციის ნომერი იყო - #03/4-330. შპს „ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის“ საწესდებო კაპიტალი განისაზღვრა 154300 ლარით. დღგ-ის დავალიანება წარმოეშვა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირე-

ბულ შპს "ჩაქვის ციტროჩაის" და იგი შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკამ" მიიღო გაყოფის შედეგად, 100%-იანი სახელმწიფო წილით. შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული 100%-იანი წილი კონკურსის წესით, 2005 წლის 1 ივნისის ნასყიდობის ხელშეკრულებით, 121800 აშშ დოლარის ეკვივალენტად ეროვნულ ვალუტაში შეიძინა დამფუძნებელმა პარტნიორმა ჰ. ჯ. კ-სემ აჭარის ა/რ ფინანსთა და ეკონომიკის სამინისტროსაგან და ამავე ხელშეკრულებით ხსენებულმა მყიდველმა აიღო იმავე ხელშეკრულების გაფორმებიდან 12 თვის ვადაში ამ ობიექტში 504000 აშშ დოლარის ეროვნულ ვალუტაში ეკვივალენტის ინვესტიციის განხორციელება, ხოლო ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 26 ოქტომბრის ბრძანებით შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" სამეწარმეო რეესტრის მონაცემებში განხორციელდა შესაბამისი ცვლილება. 2007 წლის 14 ნოემბრიდან 12 დეკემბრამდე პერიოდში შემოწმებულ იქნა შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" მიერ 2005 წლის 20 აპრილიდან (ამ საწარმოს საგადასახადო რეესტრაციის თარიღი) 2007 წლის 1 ნოემბრამდე ბიუჯეტთან ანგარიშსწორება, რაზეც შედგენილ იქნა ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 12 დეკემბრის გასვლითი საკონტროლო საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის მიხედვით, მოსარჩელე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, ვალდებული იყო, საგადასახადო ორგანოში წარედგინა განცხადება დღგ-ის გადამხდელად რეესტრაციისათვის, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებამდე, მაგრამ არა უგვიანეს რეორგანიზაციის დასრულებიდან 10 დღისა, რაც მოსარჩელეს არ განუხორციელებია, რის გამოც დღგ-ის გადამხდელად რეესტრაციის გარეშე ფუნქციონირებისათვის, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის "ა" ქვეპუნქტის მიხედვით, მოსარჩელეს უნდა დაკისრებოდა ჯარიმა რეესტრაციის გარეშე ფუნქციონირების მთელ პერიოდში ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ის თანხის 100%-ის ოდენობით - 58406 ლარი. ხსენებული აქტის საფუძველზე, 2007 წლის 11 იანვარს ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოადგილემ გამოსცა შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" საკონტროლო-გასვლითი საგადასახადო შემოწმების მასალების განხილვის თაობაზე #36 ბრძანება, რომლითაც მოსარჩელე დაჯარიმდა 63406 ლარით, საიდანაც 58406 ლარი წარმოადგენდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის "ა" ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ ჯარიმას დღგ-ის გადამხდელად რეესტრაციის გარეშე ფუნქციონირებისათვის. აღნიშნული ბრძანების საფუძველზე, შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკას", მისთვის დარიცხული თანხების გადასახდელად, წარედგინა ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2008 წლის 12 იანვრის #1/3 საგადასახადო მოთხოვნა, რომელიც ამ საწარმოს ჩაჰბარდა იმავე წლის 17 იანვარს, ხოლო აღნიშნულ საგადასახადო მოთხოვნაში მითითებული იყო შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" მიერ 63406 ლარის, მათ შორის, დღგ-ის გადამხდელად რეესტრაციის გარეშე ფუნქციონირებისათვის ჯარიმის - 58406 ლარის გადახდაზე.

საკასაციო სასამართლო, პირველ ყოვლისა, ხაზგასმით აღნიშნავს, რომ უდავოა, რომ შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკა" დაფუძნდა შპს "ჩაქვის ციტროჩაის" რეორგანიზაციისა და მისგან გამოყოფის შედეგად, შპს "ჩაქვის ციტროჩაიდან" მან მიიღო, ანუ მასზე გადმოვიდა კონკრეტული დავალიანება - დღგ-ის ძირითადი თანხა 58406 ლარის ოდენობით.

საკასაციო სასამართლო ვერ დაეთანხმება სააპელაციო სასამართლოს დასკვნას, რომ შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" სარჩელი არის უსაფუძვლო, ასევე - სააპელაციო სასამართლოს მიერ გადაწყვეტილების დასაბუთებას ამ საწარმოში შემოტანილ მანქანა-დანადგარებზე მითითებით. საკასაციო სასამართლო იზიარებს კასატორის მოსაზრებას, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არის უკანონო და სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა და არასწორად განმარტა კანონი.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) 140-ე მუხლის (2008 წლის 26 დეკემბრამდე არსებული რედაქცია) "ა" ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმად, დღგ-სათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევის შემთხვევაში, კერძოდ, დღგ-ის გადამხდელად რეესტრაციის გარეშე ფუნქციონირების შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს გადახდებოდა ჯარიმა - რეესტრაციის გარეშე ფუნქციონირების მთელ პერიოდში ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ის თანხის 100 პროცენტი. ხსენებული კოდექსის 221-ე მუხლის მე-5 ნაწილის (2007 წლის 11 ივლისამდე არსებული რედაქცია) მიხედვით, რეორგანიზაციისას, თუ პირი ან რეორგანიზაციის ერთი მხარე მაინც წარმოადგენდა დღგ-ის გადამხდელს, რეორგანიზაციის შედეგად შექმნილი პირი ვალდებული იყო, წარედგინა განცხადება დღგ-ის გადამხდელად რეესტრაციისათვის დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელებამდე, მაგრამ რეორგანიზაციის დასრულებიდან არა უგვიანეს 10 დღისა.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) 57-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომელშიც მოცემულია საგადასახადო ვალდებულების ლეგალური დეფინიცია, კერძოდ, საგადასახადო ვალდებულებად ითვლება გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის ვალდებულება, გადაიხადოს ამ კოდექსით დაწესებული და შემოღებული გადასახადი, ასევე დაკისრებული საგადასახადო სანქცია. ამავე მუხლის მე-3 ნა-

წილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს და სხვა ვალდებულ პირს საგადასახადო ვალდებულება ეკისრებათ საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომლებიც ითვალისწინებს გადასახადის ან/და სანქციის თანხის გადახდას. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) 225-ე მუხლით დადგენილია, თუ რა შეიძლება იყოს დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტი, კერძოდ, ამ მუხლის პირველი ნაწილის "ა" ქვეპუნქტის მიხედვით, დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი ოპერაცია. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილით რეგლამენტირებულია დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციები, კერძოდ, ამ ნაწილის "ა" ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციაა ამ კოდექსის 239-ე ან 240-ე მუხლის მიხედვით, საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული საქონლის/მომსახურების მიწოდება, მათ შორის, უსასყიდლოდ (გარდა ამ კოდექსით გათვალისწინებული მიწოდებისა). საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) მე-20 მუხლის მიხედვით კი, საქონლის მიწოდებად ითვლება პირის მიერ სხვა პირისათვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა სასყიდლით (მათ შორის, საქონლის რეალიზაცია, გაცვლა, ხელფასის ან ნატურალური ფორმით ანაზღაურება) ან უსასყიდლოდ, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) 140-ე მუხლის (2008 წლის 26 დეკემბრამდე არსებული რედაქცია) "ა" ქვეპუნქტის, 57-ე მუხლის პირველი ნაწილის, 225-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების "ა" ქვეპუნქტების ნორმების კომპლექსური შეჯერებით მიიჩნევს, რომ, ჯერ ერთი, დღგ-ით დაბეგვრის საკანონმდებლო მექანიზმის პრაქტიკულად ასამოქმედებლად აუცილებელია რეალურად შესრულებული იმ ოპერაციის არსებობა, რომელიც შეიძლება დაექვემდებაროს დღგ-ით დაბეგვრას, ანუ ხსენებული მექანიზმი ამგვარი ოპერაციების გვერდის ავლით, მათი რეალიზების გარეშე ვერ ამოქმედდება და შესაბამისად, ამ კუთხით ვერ წარმოშობს საგადასახადო ვალდებულებას, მათ შორის, საგადასახადო სანქციის თანხის გადახდის ვალდებულებას. მეორეც, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების მთელ პერიოდში ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ის თანხის 100 პროცენტით დაჯარიმებისათვის სახეზე უნდა იყოს საწარმოს ფუნქციონირება, ხოლო ამ შემთხვევაში, "ფუნქციონირება" (შესაბამისი ნორმის იმჟამად არსებული რედაქციის ფარგლებში) უნდა განსაზღვრულიყო, როგორც საწარმოს მიერ ეკონომიკური საქმიანობის, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელება. მესამეც, იმ გარემოებას, რომ "ფუნქციონირებაში" იგულისხმებოდა სწორედ საწარმოს საქმიანობა, პირდაპირ ადასტურებს და განამტკიცებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) 140-ე მუხლის პოზიტიური რედაქციული ტრანსფორმირება, რამაც გამოიწვია მისი შინაარსობრივი დახვეწა, კერძოდ, საქართველოს 2008 წლის 26 დეკემბრის #871 კანონით ხსენებული მუხლი ახლებურად ჩამოყალიბდა - დაიყო ნაწილებად და ტექსტობრივად დაზუსტდა - საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) 140-ე მუხლის პირველი ნაწილის "ა" ქვეპუნქტის იმჟამად არსებულ რედაქციაში პირდაპირ არის მითითებული "საქმიანობაზე", კერძოდ, ამ ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობა იწვევს პირის დაჯარიმებას რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობის პერიოდში ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ის თანხის 100 პროცენტის ოდენობით.

საკასაციო სასამართლო ხაზგასმით აღნიშნავს, რომ შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" ფუნქციონირების - მისი მუშაობის, ანუ თავისი ძირითადი საქმიანობის განხორციელების ფაქტი, რაც შეიძლება მიჩნეულიყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) 140-ე მუხლის "ა" ქვეპუნქტით იმ პერიოდში რეგლამენტირებულ ფუნქციონირებად (2008 წლის 26 დეკემბრამდე არსებული რედაქცია), ანუ იმჟამად მართლზომიერად კონკრეტიზებულ საქმიანობად (ამავე მუხლის 2008 წლის 26 დეკემბრიდან არსებული რედაქცია), საერთოდ არ დასტურდება მოცემული საქმის მასალებით, ანუ ამ საწარმოს დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა, პროდუქციის წარმოება და რეალიზაცია სარევიზიო პერიოდში საერთოდ არ განუხორციელებია, რაც დავას არ ექვემდებარება. უფრო მეტიც, სწორედ საქმის მასალებით - მოპასუხის მიერ მოცემული კონკრეტული აქტით არის ხსენებული ფაქტის არსებობა უარყოფილი, კერძოდ, თვითონ ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის ზემოთ მითითებულ, 2007 წლის 12 დეკემბრის გასვლით საკონტროლო საგადასახადო შემოწმების აქტში პირდაპირ არის მითითებული, რომ იმჟამინდელი მდგომარეობით, ვინაიდან ამ საწარმოში არ იყო დამთავრებული სარეაბილიტაციო სამუშაოები, მას იმ ეტაპზე არ ჰქონდა დაწყებული მუშაობა, თავისი ძირითადი საქმიანობა, შესაბამისად, იმ დროისათვის არ ხორციელდებოდა საქონლის წარმოება და მისი შემდგომი რეალიზაცია.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ, როგორც ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2008 წლის 5 მაისის სხდომაზე შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" წარმომადგენელმა განმარტა, 2005 წლის 29 მაისის შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკას" წარედგინა საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც მას დაერიცხა დღგ-ის ძველი დავალიანება - 58406 ლარი, რაც შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკამ" სრულად დაფარა, რაზეც საქმეში წარმოდგენილი იყო წერილობითი მოსაზრება, რომლითაც ბათუმის საგადასახადო

ინსპექცია ადასტურებდა, რომ შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკას" დავალიანება არ გააჩნდა, რაც გახდა საჯარო რეესტრში მისი რეგისტრაციის საფუძველი. იმავე სხდომაზე მოპასუხის წარმომადგენელმა დაადასტურა, რომ მოსარჩელეს შესაბამის პერიოდში დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია არ განუხორციელებია და აქ საუბარი იყო გადმოყოლილ დავალიანებაზე. შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" წარმომადგენელმა ბათუმის საქალაქო სასამართლოში წარდგენილ ახსნა-განმარტებაში აღნიშნა, რომ შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკას" რევიზიის აქტით ჯარიმა დაერიცხა დეკლარირებულ და აღიარებულ 58406 ლარის დავალიანებაზე, რაც შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" მიერ გადახდილ იქნა, ხოლო საქმეში წარმოდგენილი შედარების აქტითაც დასტურდებოდა, რომ ამ საწარმოს არ ერიცხებოდა რაიმე დავალიანება და პირიქით, დღგ-ის ნაწილში მას ჰქონდა ზედმეტობა. მოსარჩელის მიერ მითითებული აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებები საქალაქო სასამართლოში საქმის განხილვისას სადავოდ არ გაუხდია მოპასუხეს. საქმეში წარმოდგენილია ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 29 ივნისის #327 საგადასახადო მოთხოვნა, რომელშიც მითითებულია, რომ 2005 წლის 22 ივნისის მდგომარეობით, შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" დავალიანება დღგ-ის ძირითადი თანხის ნაწილში შეადგენდა 58406 ლარს. შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკამ" სააპელაციო პასუხშიც (შე-საგებელშიც) განმარტა, რომ 2005 წლის 29 მაისს ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მიერ შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკისთვის" წარდგენილი #327 საგადასახადო მოთხოვნით მისთვის დარიცხული დღგ-ის თანხა - 58406 ლარი, ამ საწარმომ გადაიხადა და აქედან გამომდინარე, შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკისგან" იმავე თანხის გადახდას ითხოვდნენ მეორეჯერ, რასაც კანონმდებლობა არ ითვალისწინებდა. ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს 2008 წლის 12 სექტემბრის სხდომაზე შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" წარმომადგენელმა განმარტა, რომ შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკამ" დღგ-ის ნაწილში დავალიანება ბანკში გადაიხადა 2005 წლის 4 აგვისტოს, რასაც ადასტურებდა ერთიანი საბანკო ამონაწერი. ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 4 ოქტომბრის #8591 ცნობის მიხედვით, შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკას" პირადი აღრიცხვის გასაღდოებულ ბარათზე დავალიანება არ ერიცხებოდა. 2005 წლის 4 აგვისტოს საგადასახადო დავალებისა და საბანკო ამონაწერის თანახმად, შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკამ" გადაიხადა დღგ-ის თანხა, ხოლო ამავე დავალებასა და ამონაწერში დღგ-ის თანხად მითითებულია 117181,17 ლარი. ამასთან, საკასაციო სასამართლოს 2009 წლის 10 მარტის სხდომაზე კასატორის წარმომადგენელმა განმარტა, რომ შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" დაჯარიმება მოხდა ძველი დავალიანების მის მიერ გადახდის შემდეგ.

ამდენად, მოცემული საქმის მასალებით უდავოდ დადგენილია, რომ შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკას" დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების მთელ პერიოდში საერთოდ არ განუხორციელებია შესაბამისი საქმიანობა - დღგ-ით დასაბეგრი შესაბამისი ოპერაცია, რის გამოც მოსარჩელეს უკანონოდ დაერიცხა ჯარიმა 58406 ლარის ოდენობით. აქედან გამომდინარე, ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოადგილის 2008 წლის 11 იანვრის #36 ბრძანება და ამავე ინსპექციის 2008 წლის 12 იანვრის #1/3 საგადასახადო მოთხოვნა შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკისთვის" ჯარიმის - 58406 ლარის დარიცხვის ნაწილში, ეწინააღმდეგება კანონს - საქართველოს საგადასახადო კოდექსს (2004 წ.), რის გამოც აღნიშნული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი გასაჩივრებულ ნაწილებში.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, მე-2 ნაწილის "ა" და "გ" ქვეპუნქტებსა და მე-3 ნაწილზე, რომელთა თანახმად, საკასაციო საჩივარი შეიძლება ეფუძნებოდეს მხოლოდ იმას, რომ გადაწყვეტილება კანონის დარღვევითაა გამოტანილი. სამართლის ნორმები დარღვეულად ითვლება, თუ სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა და არასწორად განმარტა კანონი. საპროცესო სამართლის ნორმების დარღვევა მხოლოდ მაშინ შეიძლება გახდეს გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველი, თუ ამ დარღვევის შედეგად საქმეზე არასწორი გადაწყვეტილება იქნა გამოტანილი.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ამ შემთხვევაში, სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) 225-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილები, ასევე არასწორად განმარტა ამავე კოდექსის 140-ე მუხლის "ა" ქვეპუნქტი (2008 წლის 26 დეკემბრამდე არსებული რედაქცია).

ამდენად, კონკრეტულ შემთხვევაში, არსებობს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე მუხლის მე-2 ნაწილის "ა" და "გ" ქვეპუნქტებით რეგლამენტირებული საკასაციო საჩივრის საფუძველები - კანონის, საპროცესო სამართლის ნორმების დარღვევის შედეგად მოცემულ საქმეზე არასწორი გადაწყვეტილება იქნა მიღებული, რაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველია. საკასაციო სასამართლო თვითონ მიიღებს გადაწყვეტილებას საქმეზე, რადგან არ არსებობს საქმის სააპელაციო სასამართლოში ხელახლა განსახილველად დაბრუნების საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412-ე მუხლით გათვალისწინებული საფუძველები.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს, გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამარ-

თლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 3 ოქტომბრის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" სარჩელი დაკმაყოფილდება და ბათილად იქნება ცნობილი ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოადგილის 2008 წლის 11 იანვრის #36 ბრძანება და ამავე ინსპექციის 2008 წლის 12 იანვრის #1/3 საგადასახადო მოთხოვნა გასაჩივრებულ ნაწილებში, ასევე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალურ ცენტრს (საგადასახადო ინსპექცია) შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" სასარგებლოდ დაეკისრება მოსარჩელის (კასატორის) მიერ ამ საქმის სამართალწარმოების ფარგლებში, კერძოდ, პირველი და საკასაციო ინსტანციების სასამართლოებში გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის თანხების, შესაბამისად, 1752 ლარისა და 2920,30 ლარის ჯამური თანხის - 4672,30 ლარის გადახდა (მართალია, სააპელაციო სასამართლომ შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკას" დააკისრა სახელმწიფო ბაჟის - 2336 ლარის გადახდა სააპელაციო სასამართლოში საქმის წარმოებისათვის, მაგრამ ამ გადაწყვეტილებით გასაჩივრებული გადაწყვეტილება მთლიანად გააუქმა საკასაციო სასამართლომ).

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა :

1. შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 3 ოქტომბრის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" სარჩელი დაკმაყოფილდეს;
4. ბათილად იქნეს ცნობილი ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოადგილის 2008 წლის 11 იანვრის #36 ბრძანება და ამავე ინსპექციის 2008 წლის 12 იანვრის #1/3 საგადასახადო მოთხოვნა გასაჩივრებულ ნაწილებში;
5. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალურ ცენტრს (საგადასახადო ინსპექცია) შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" სასარგებლოდ დაეკისროს შპს "ჩაქვის ჩაის ფაბრიკის" მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის - 4672,30 ლარის გადახდა;
6. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

ამხანაგობის რეგისტრაცია დღგ-ის გადამხდელად

განჩინება

#ბს-739-711(23-08) 31 მარტი, 2009 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: ლ. მურუსიძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),

ნ. სხირტლაძე,

პ. სილაგამე

სარჩელის საგანი: ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის დავალება

აღწერილობითი ნაწილი:

2005 წლის 16 მაისს შპს "ბეთანია-21-მა" და შპს "ნავთობმა" (წარმომადგენელი - მ. კ-მე) სასარჩელო განცხადებით მიმართეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიმართ.

მოსარჩელეთა განმარტებით, მათი ეკონომიკური საქმიანობის ძირითად მიმართულებას წარმოადგენდა ნავთობპროდუქტების წარმოება-გადამუშავება და რეალიზაცია. შპს "ბეთანია-21-მა", შპს "ნავთობმა" და ამხანაგობამ არაერთხელ მიმართეს აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციას და მოითხოვეს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული მოთხოვნების შესაბამისად,

შპს "ბეთანია-21-ზე" 2004 წლის აგვისტო-ოქტომბერში გამოწერილი სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების - დნ-01 #016574, დნ-01 #016575, დნ-01 #016565, დნ-01 #016569 - ანგარიშ-ფაქტურების, დაზუსტებული დეკლარაციების, დღგ-ისა და აქციზის მიხედვით, კორექტირება. აღნიშნული კორექტირების განხორციელება გამოწვეული იყო "საექსპორტო პროდუქციის წარმოებასა და მიწოდებაზე ერთობლივი საქმიანობის შესახებ" შპს "ნავთობსა" და შპს "ბეთანია-21-ს" შორის 2004 წლის 20 აგვისტოს გაფორმებული ხელშეკრულების საფუძველზე, რომლის შესაბამისად, მხარეები კისრულობდნენ ვალდებულებას, ერთობლივი საქმიანობის ფარგლებში მოეხდინათ აქციზური პროდუქციის წარმოება, შემდგომში მისი ექსპორტზე გატანის მიზნით. გარდა ამისა, ხსენებული ხელშეკრულება, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 934-ე მუხლის შესაბამისად, ითვალისწინებდა შპს "ნავთობის" მიერ საქმიანობის აღრიცხვისა და ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების განხორციელებას, ხოლო ერთობლივი საქმიანობის ფარგლებში წარმოებული პროდუქციის ექსპორტსა და არარეზიდენტ მყიდველებთან ხელშეკრულების გაფორმებას, ამხანაგობის სახელით, ახორციელებდა შპს "ბეთანია-21". აღნიშნულის მიუხედავად, შპს "ნავთობის" მიერ საექსპორტოდ წარმოებული აქციზური საქონლის მოძრაობის აღრიცხვა, მათ შორის, ამ საქონლის ექსპორტის აღრიცხვა, განხორციელებული იყო შპს "ბეთანია-21-ის" მიერ, არა ამხანაგობის სახელით, არამედ შპს "ბეთანია-21-ის", როგორც დამოუკიდებელი გადამხდელის მიერ, რის შედეგადაც, ხსენებული ხელშეკრულების ფარგლებში შპს "ბეთანია-21-ის" მიერ ექსპორტისა და საბაჟო პროცედურების განსახორციელებლად, შპს "ნავთობის" მიერ მასზე აქციზური საქონლის გადაცემა გაფორმებული იყო, როგორც შპს "ბეთანია-21-სთვის" საქონლის მიწოდება. ამის შედეგად, არ მოხდა საგადასახადო ვალდებულებების გადანაწილება საგადასახადო ურთიერთობებში მონაწილე სამ პირს შორის, რის გამოც საგადასახადო ვალდებულებების საერთო თანხის ფარგლებში, არასწორად განისაზღვრა თითოეული ზემოაღნიშნული პირის საგადასახადო ვალდებულება.

მოსარჩელეთა მტკიცებით, სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების კორექტირებასთან დაკავშირებით, დაზუსტებულ (შესწორებულ) იქნა შპს "ნავთობის", შპს "ბეთანია-21-ის" და ამხანაგობის სახელით სათანადო საგადასახადო დეკლარაციები გადასახადების სახეების მიხედვით. კორექტირების საფუძველზე, შპს "ნავთობის" მიერ გამოწერილი სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებიდან - დნ-01 #016565, 2004 წლის 31 აგვისტოს, დნ-01 016569, დნ-01 #016574 და დნ-01 #016575 - გაუქმდა დასაბეგრი ოპერაციის ნაწილობრივ შეცვლასთან დაკავშირებით და შევსებულ იქნა ახალი სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები - სერია დნ-01 #053458, დნ-01 #053459, დნ-01 #053460 და დნ-01 #053461.

მოსარჩელეთა განმარტებით, დაზუსტების შედეგად, დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვის 618729,22 ლარით შემცირებასთან დაკავშირებით, შპს "ნავთობს" შეუმცირებოდა დამატებული ღირებულების გადასახადი 123745,83 ლარით, თუმცა აღნიშნული თანხა, შესაბამის პერიოდებში განხორციელებული ჩათვლების გაუქმების (ექსპორტის რეჟიმში განხორციელებული მიწოდების ფარგლებში) შედეგად, გადასახდელად დაეკისრებოდა შპს "ბეთანია-21-ს". გარდა ამისა, შპს "ნავთობს" შეუმცირებოდა აქციზის გადასახადი 82441 ლარით და მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურებისათვის გადასახადი - 28854,59 ლარით. საგადასახადო დეკლარაციების დაზუსტების დროს ასევე გაიმიჯნა ჩათვლები შემენილ ნედლეულზე გადახდილი გადასახადების (აქციზი და დღგ) მიხედვით, შპს "ნავთობსა" და ხელშეკრულების თანახმად, ამხანაგობის სახელით შპს "ნავთობს" შორის, რაც აისახა შესაბამისი თვეების დაზუსტებულ (შესწორებულ) საგადასახადო დეკლარაციებში. მოსარჩელებმა აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციას წარუდგინეს შპს "ნავთობის" მიერ შპს "ბეთანია-21-ზე" გამოწერილი სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების კორექტირებული ანგარიშ-ფაქტურები, დაზუსტებული დეკლარაციები, დღგ-ის, აქციზისა და მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურებისათვის გადასახადების სახეების მიხედვით, ასევე - შპს "ბეთანია-21-ის" დღგ-ის დაზუსტებული დეკლარაციები და შესაბამისად, მოითხოვეს საგადასახადო ვალდებულებების გამიჯვნა, კორექტირებული ანგარიშ-ფაქტურების, დაზუსტებული დეკლარაციების მიხედვით, სამ სუბიექტს - შპს "ნავთობს", შპს "ბეთანია-21-სა" და ამხანაგობას შორის, რაც აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 11 მაისის #397 ბრძანებით არ დაკმაყოფილდა. ხსენებული ბრძანება იყო უკანონო და დაუსაბუთებელი. სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის სამართლებრივი შედეგები აუცილებლად გამოიწვევდა ხსენებული სამი სუბიექტის კანონიერი უფლებებისათვის ან ინტერესებისათვის ზიანის მიყენებას და უკანონოდ შეზღუდვად მათ უფლებებს. შპს "ბეთანია-21-ს", შპს "ნავთობსა" და ამხანაგობას გააჩნდათ დასაბუთებული ეჭვი აღნიშნული აქტის კანონიერების თაობაზე, ამასთან, მისი გადაუდებელი აღსრულება არსებით ზიანს მიაყენებდა მხარეებს.

მოსარჩელეთა მტკიცებით, ამ შემთხვევაში, მოპასუხის მიერ დარღვეულ იქნა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლი, რომლის თანახმად, ადმინისტრაციულ ორგანოს შეიძლება გადაწყვეტილება მიეღო ყველა ფაქტისა და გარემოების სრულად გამოკვლევისა

და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე, რაც არ მომხდარა. მოპასუხის მიერ ასევე დარღვეულ იქნა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის მე-5 ნაწილი, რომლის მიხედვითაც, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ იყო, თავისი გადაწყვეტილება დაეფუძნებინა იმ გარემოებებსა და ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული ან შესწავლილი. მიუხედავად მოსარჩელეთა არაერთი კანონშესაბამისი მცდელობისა, რათა მიღწეულიყო საგადასახადო ვალდებულებების გამიჯვნა, პასუხი იმ დრომდე გაურკვეველი იყო. დაუსაბუთებელი, უკანონო საინკასო დავალებისა და დღგ-ის ჩათვლის გაუქმების საფუძველზე, მოსალოდნელი იყო მოსარჩელეთათვის არასასურველი შედეგის დადგომა, რაც არსებითი ხასიათის იყო და გამოიწვევდა სამეწარმეო საქმიანობაში ხელის შეშლას, სამშენებლო სამუშაოების შეჩერებას და რიგი სახელშეკრულებო ვალდებულებების შეუსრულებლობას.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელეებმა მოითხოვეს: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 11 მაისის #397 ბრძანების ბათილად ცნობა; გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მოქმედების შეჩერება; შპს "ბეთანია-21-ს", შპს "ნავთობსა" და ამხანაგობას შორის საგადასახადო ვალდებულებების გამიჯვნის შესახებ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისათვის დავალება.

შპს "ბეთანია-21-მა" და შპს "ნავთობსა" (წარმომადგენელი - მ. კ-მე) დაზუსტებული სასარჩელო განცხადებით, იმავე მოთხოვნებით, მიმართეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიმართ.

მოსარჩელეთა მტკიცებით, აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 11 მაისის #397 ბრძანება გამოცემული იყო საგადასახადო კანონმდებლობის უხეში დარღვევით, იგი იყო დაუსაბუთებელი, უსაფუძვლო და არაარგუმენტირებული, რის გამოც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-2 ნაწილისა და საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60 მუხლის პირველი ნაწილის "დ" ქვეპუნქტის შესაბამისად, ბათილად უნდა ყოფილიყო ცნობილი. აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის დადგენილებითი ნაწილის პირველ პუნქტში აღნიშნა გადასახადის გადამხდელის მიერ მოთხოვნის წარდგენის არაუფლებამოსილების შესახებ, რის დასტურადაც მიუთითა გადამხდელისათვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 81-ე მუხლით „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ წარდგენის არარსებული საფუძველი - გადასახადის ან/და საურავის ზედმეტად გადახდილი თანხა.

ზემოაღნიშნულთან დაკავშირებით, მოსარჩელეებმა განმარტეს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 81-ე მუხლი - "გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა" - შედიოდა ამ კოდექსის IV კარში - "საგადასახადო ვალდებულება". ხსენებული კოდექსის 81-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ წარდგენის საფუძველი იყო გადასახადის ან/და საურავის ზედმეტად გადახდილი თანხა, რაც მოსარჩელეთა მიერ 4-ჯერ წარდგენილ "გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნაში" მითითებული იყო, როგორც საგადასახადო ვალდებულებების გადანაწილება საგადასახადო ურთიერთობებში მონაწილე სამ პირს (შპს "ნავთობი", შპს "ბეთანია-21" და ხელშეკრულების შესაბამისად, მათი ერთობლივი საქმიანობის ფარგლებში, ამხანაგობის სახელით შპს "ნავთობს") შორის, რის შედეგადაც, საგადასახადო ვალდებულებების საერთო თანხის ფარგლებში დასაზუსტებელი - საკორექტორო იყო ზოგ შემთხვევაში ზედმეტად გადახდილი/განსაზღვრული თითოეული აღნიშნული პირის საგადასახადო ვალდებულება. სწორედ ვალდებულებების გამიჯვნის შედეგად განისაზღვრებოდა, დადგინდებოდა და კორექტირდებოდა ზედმეტად გადახდილი გადასახადები სამ სუბიექტს შორის. ამრიგად, აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის სადავო ბრძანების დადგენილებითი ნაწილის პირველი პუნქტი იყო დაუსაბუთებელი და კანონშესაბამო.

მოსარჩელეებმა აღნიშნეს, რომ სადავო ბრძანების დადგენილებითი ნაწილის მე-2 პუნქტში მითითებული იყო, რომ "ნავთობპროდუქტების მიწოდების, აღრიცხვისა და დაბეგვრის კონტროლის ღონისძიებათა შესახებ" საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2004 წლის 4 ივლისის #241 ბრძანების მე-10 მუხლის მოთხოვნასთან დაკავშირებით, რომლის მიხედვით, გადამხდელს შეეძლო სსაფ-ში რეკვიზიტის შეცდომით შევსების შემთხვევაში, გაუქმების მიზნით, არა უგვიანეს 3 დღისა, მიემართა ინსპექციისათვის, მოსარჩელეებს ვადა ჰქონდათ დარღვეული. ხსენებული ბრძანების მოთხოვნა ეხებოდა მხოლოდ შეცდომით შევსების შემთხვევებს და არა საგადასახადო ვალდებულებების გამიჯვნის შედეგად გადასახადის გადანაგარიშებულ და კორექტირებულ შემთხვევებს. რაც შეეხებოდა სადავო ბრძანების დადგენილებითი ნაწილის მე-3 და მე-4 პუნქტებში აღნიშნულ შემთხვევებს, კერძოდ, შპს "ბეთანია-21-ის" მიერ განხორციელებულ ექსპორტის ოპერაციებს, აგრეთვე, დადგენილებითი ნაწილის მიხედვით, გასაჩივრების ხანდაზმულობის ვადის გაშვებას, აღ-

ნიშნული არ ზღუდავდა გადამხდელის უფლებას, "გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა" წარედგინა 6 წლის განმავლობაში, რაც დადგენილი იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლით. ამრიგად, სადავო ბრძანების აღნიშნული არგუმენტიც კანონმესუსაბამო იყო.

მოსარჩელებმა ამხანაგობის სამართლებრივ და საგადასახადო ურთიერთობებთან დაკავშირებით, მიუთითეს საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 930-940-ე მუხლებზე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 25-ე მუხლის პირველი ნაწილის "გ" ქვეპუნქტზე, 27-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, 206-ე მუხლზე, 266-ე მუხლის "გ" ქვეპუნქტზე, საქართველოს ახალი საგადასახადო კოდექსის X და XI კარებზე, მე-60 მუხლის მე-2 ნაწილზე და აღნიშნეს, რომ მათ მიერ "გადამხდელის საგადასახადო მოთხოვნა" წარდგენილი იყო 2004 წლის ნოემბერში და იგი ეხებოდა 2004 წლის აგვისტო-ოქტომბერში განხორციელებულ ოპერაციებს, ხოლო საქართველოს ძველი საგადასახადო კოდექსის მიხედვითაც რეგულირებული იყო ამხანაგობის საგადასახადო ვალდებულებების კონკრეტული მექანიზმი, კერძოდ, ხსენებული კოდექსის 75-ე და 185-ე მუხლების მიხედვით, ამხანაგობის წევრების საგადასახადო პასუხისმგებლობა განისაზღვრებოდა თითოეული მათგანის წილის შესაბამისად. ამავე კოდექსის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, დღგ-ის მიზნებისათვის, ამხანაგობა განიხილებოდა, როგორც ერთეული. ამ შემთხვევაში, შესაძლო იყო ამხანაგობას (ამ კოდექსის 91-ე მუხლის პირველი ნაწილი და მე-12 მუხლის "დ" ქვეპუნქტი) თავისი ერთ-ერთი წევრი წარმომადგენლად დაესახელებინა, თუმცა ამით სხვა პარტნიორები დღგ-სთან დაკავშირებული პირადი პასუხისმგებლობისაგან არ თავისუფლდებოდნენ. ამრიგად, აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 11 მაისის #397 ბრძანებით გადასახადის გადამხდელს - შპს "ნავთობს" ყოველგვარი საფუძვლის გარეშე ეთქვა უარი საგადასახადო ვალდებულებების გამიჯვნაზე. დაუსაბუთებელი საგადასახადო ვალდებულებების გაანგარიშების საფუძველზე, განხორციელდებოდა გადახდის იძულებითი ღონისძიებები.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2005 წლის 13 ივნისის განჩინებით შპს "ნავთობისა" და შპს "ბეთანია-21-ის" მოთხოვნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 11 მაისის #397 ბრძანების მოქმედების შეჩერების შესახებ, არ დაკმაყოფილდა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2005 წლის 20 ივნისის საოქმო განჩინებით ამ საქმეში მესამე პირად ჩაბმულ იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2005 წლის 30 ივნისის გადაწყვეტილებით შპს "ბეთანია-21-ისა" და შპს "ნავთობის" სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2005 წლის 30 ივნისის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს შპს "ბეთანია-21-მა" და შპს "ნავთობმა" (წარმომადგენელი - მ. კ-ძე). შპს "ნავთობმა" სააპელაციო სასამართლოში წარდგენილი დაზუსტებული სააპელაციო საჩივრით (წარმომადგენელი - რ. მ-ული) მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 12 ივლისის საოქმო განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლედ დადგენილ იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის უფლებამონაცვლედ - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური, ხოლო შპს "ბეთანია-21-ის" უფლებამონაცვლედ - შპს "ნავთობი".

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 4 ოქტომბრის საოქმო განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლედ დადგენილ იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექცია.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 12 თებერვლის გადაწყვეტილებით შპს "ნავთობის" სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა; თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2005 წლის 30 ივნისის გადაწყვეტილების შეცვლით მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს "ნავთობის" სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 11 მაისის #397 ბრძანება; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციას (საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლედ) დაევალა ახალი ადმინისტრაციულ-სამარ-

თლებრივი აქტის გამოცემა შპს "ბეთანია-21-ს", შპს "ნავთობსა" და მათ მიერ 2004 წლის 20 აგვისტოს შექმნილ ამხანაგობას შორის გადასახადების გამოჯვნის შესახებ.

სააპელაციო სასამართლომ, საქმის მასალების მიხედვით, დადგენილად მიიჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 11 მაისის #397 ბრძანებით შპს "ნავთობის" 2005 წლის 21 აპრილის მოთხოვნა არ დაკმაყოფილდა, რის საფუძველზედაც მიეთითა შემდეგზე: 1) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 81-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, "გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის" წარდგენის საფუძველი იყო გადასახადის ან/და საურავის ზედმეტად გადახდილი თანხა. "გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნითაც" დასტურდებოდა, რომ საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა, მოთხოვნის დაკმაყოფილების შემთხვევაში, არ იცვლებოდა და შესაბამისად, წარდგენილი პრეტენზია არ შეიძლებოდა განხილულიყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 81-ე მუხლით რეგულირებულ ურთიერთობად; 2) "ნავთობპროდუქტების მიწოდების, აღრიცხვისა და დაბეგვრის კონტროლის ღონისძიებათა შესახებ" საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2004 წლის 4 ივლისის #241 ბრძანების მე-10 მუხლის თანახმად, სსაფ-ში რეკვიზიტის შეცდომით შევსების შემთხვევაში, სსაფ-ის ოთხივე ეგზემპლარი არა უგვიანეს 3 დღისა, გაუქმების მიზნით, წარედგინებოდა იმ საგადასახადო ინსპექციას, სადაც მეწარმე აღრიცხვაზე იმყოფებოდა. აღნიშნული მოთხოვნა გადასახადის გადამხდელის მიერ დარღვეული იყო; 3) საბაჟო ორგანოების მიერ აღნიშნული ექსპორტის ოპერაციები განხილული იყო შპს "ბეთანია-21-ის" სახელით განხორციელებულად; 4) შპს "ბეთანია-21-ის" 2004 წლის 26 ნოემბრის გასვლით საგადასახადო შემოწმების აქტში აღნიშნული ოპერაციები განხილული იყო შპს "ბეთანია-21-ის" მიერ განხორციელებულად, რასაც დაეთანხმა გადასახადის გადამხდელი. გასული იყო გასაჩივრების ხანდაზმულობის ვადა.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე დადგენილად მიიჩნია, რომ 2004 წლის 20 აგვისტოს შპს "ნავთობისა" და შპს "ბეთანია-21-ის" მიერ დადებულ იქნა "საექსპორტო პროდუქციის წარმოებასა და მიწოდებაზე ერთობლივი საქმიანობის (ამხანაგობის) შესახებ" ხელშეკრულება, რომლის მიხედვით, მხარეები შეთანხმდნენ შემდეგზე: 1) საექსპორტო პროდუქციის საწარმოებლად, რომელიც უნდა ყოფილიყო შესაბამისობაში საყოველთაოდ აღიარებულ სტანდარტებთან, ერთობლივ საქმიანობაში გამოყენებული იქნებოდა შპს "ბეთანია-21-ის" მიერ ნედლეულის სახით შესატანი, რომელიც დაფუძნებული იქნებოდა ნავთობპროდუქტების წარმოების დროებით ნებართვასა და საწარმოდანადგარების გამოყენებაზე; 2) ერთობლივი საქმიანობის შედეგად, საექსპორტო პროდუქციის წარმოებისა და მიწოდების აღრიცხვას, აგრეთვე, ამ პროდუქციაზე გადასახადებით ბიუჯეტთან ანგარიშსწორებას ახდენდა შპს "ნავთობი" და ამ მიზნით, მის მიერ გამოყენებული იქნებოდა მისთვის მინიჭებული გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო კოდი და სერტიფიკატი. ამასთან, შპს "ნავთობის" მიერ დეკლარაციები საქმიანობის ამ ნაწილში საგადასახადო ორგანოს წარედგინებოდა ცალკე; 3) შპს "ბეთანია-21-ის" მიერ ერთობლივ საქმიანობაში საექსპორტო პროდუქციის წარმოებისათვის ნედლეულის სახით შესატანის შეტანა ხორციელდებოდა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერით, მოქმედი წესის შესაბამისად; 4) ერთობლივი საქმიანობის შედეგად წარმოებული საექსპორტო პროდუქციის მიწოდებაზე არარეზიდენტ მყიდველებთან ხელშეკრულებას აფორმებდა შპს "ბეთანია-21". იგი, აგრეთვე, უზრუნველყოფდა ამ პროდუქციის ექსპორტს და საბაჟო პროცედურების ჩატარებას. ამასთან, ექსპორტირებული პროდუქციის სანაცვლოდ, ამონაგების აკუმულირება ხდებოდა შპს "ბეთანია-21-ის" ანგარიშსწორების ანგარიშზე და წლის ბოლოს ხდებოდა მისი განაწილება ხელშეკრულების მონაწილეებს შორის; 5) ერთობლივ საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯებისა და შემოსავლების განაწილება ხელშეკრულების მონაწილეებს შორის ხორციელდებოდა საექსპორტოდ წარმოებული პროდუქციის ღირებულებაში ნედლეულის ხვედრითი წილის შესაბამისად; 6) ხელშეკრულება ძალაში იყო მონაწილეების მიერ მასზე ხელმოწერის დღიდან და მოქმედებდა ერთი წლის ვადით. ხელშეკრულების მოშლა შესაძლებელი იყო ერთ-ერთი მონაწილის ინიციატივით, რის შესახებაც მას ხელშეკრულების მეორე მონაწილისათვის წერილობით უნდა შეეტყობინებინა ერთი თვით ადრე; 7) ხელშეკრულების მოშლის შემთხვევაში, დარჩენილი ქონების განაწილება ხდებოდა ამ ხელშეკრულების მე-5 პუნქტის შესაბამისად. ხელშეკრულება ხელმოწერილი და დადასტურებული იყო შპს "ნავთობისა" და შპს "ბეთანია-21-ის" ბეჭდებით.

სააპელაციო სასამართლომ, აგრეთვე, დადგენილად მიიჩნია, რომ საქმეში წარმოდგენილი საქართველოს ბიზნესმენტა ფედერაციის დასკვნის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შეტანის შემდეგ (2002 წლის 25 ივნისი), ამხანაგობა, დაბეგვრის მიზნით, მიკუთვნებულ იქნა საწარმოზე (მე-12 მუხლი) და მას დამოუკიდებლად უნდა მოეხდინა დღგ-ით და აქციზით ბიუჯეტთან ანგარიშსწორება. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და საგადასახადო დეპარტამენტმა ვერ უზრუნველყვეს კოდექსის საფუძველზე, სათანადო ინსტრუქციებისა და მეთოდური მითითებების შემუშავება და აღნიშნულის გამო, საწარმოები, ამხანაგობის შესახებ ხელშეკრულების არსებობის პირობებშიც კი, ბიუჯეტთან ანგარიშსწორებას ახორციელებდნენ არა, როგორც

ამხანაგობის მონაწილეები, არამედ, როგორც დამოუკიდებელი გადამხდელები, ერთმანეთს შორის პირდაპირი სამეურნეო კავშირებიდან გამომდინარე, რაც არ ასახავდა ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების რეალურ სურათს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 75-ე მუხლის თანახმად, ამხანაგობის მონაწილე იურიდიული და ფიზიკური პირები, მოგებისა და საშემოსავლო გადასახადების მიხედვით, შემოსავლებისა და ხარჯების განაწილების შემდეგ, ბიუჯეტთან ანგარიშსწორებას ახდენდნენ დამოუკიდებლად, ანუ ამხანაგობა მოგებისა და საშემოსავლო გადასახადებით ბიუჯეტთან ანგარიშსწორებას არ ახდენდა, ხოლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლში შეტანილი ცვლილების შემდეგ, ამხანაგობა და ამხანაგობის მონაწილე საწარმოები დღე-ით და აქციზით დამოუკიდებლად ახდენდნენ ბიუჯეტთან ანგარიშსწორებას. ამხანაგობის პირობებში არა მარტო შესაძლებელი იყო საგადასახადო ვალდებულებების გამიჯვნა, არამედ აუცილებელი იყო ასეთი გამიჯვნის გაკეთება. ცალკეულ შემთხვევებში, საგადასახადო ვალდებულებების გამიჯვნის გარეშე, ბიუჯეტს შეიძლებოდა დაკლებოდა კუთვნილი გადასახადები. საქართველოს 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, ამხანაგობის შემთხვევაში, ბიუჯეტთან ანგარიშსწორება უნდა განხორციელებულიყო გამიჯნულად, ამხანაგობის მიერ და ამხანაგობის მონაწილე საწარმოების მიერ, დამოუკიდებლად.

სააპელაციო სასამართლომ უსაფუძვლოდ გამო, არ გაიზიარა მოწინააღმდეგე მხარის - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის მოსაზრება, რომ 2004 წლის 20 აგვისტოს დადებული ამხანაგობის ხელშეკრულებით რეგულირდებოდა მხოლოდ შპს "ნავთობსა" და შპს "ბეთანია-21-ს" შორის სამოქალაქო-სამართლებრივი ურთიერთობები, ამ ხელშეკრულებას სამეწარმეო საქმიანობის გადასახადებით დაბეგვრისა და ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების შეცვლა არ შეეძლო და დაბეგვრის მიზნებისათვის, არანაირი მნიშვნელობა არ გააჩნდა. სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა იმ გარემოებაზე, რომ საქართველოს 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსი არ ითვალისწინებდა გადასახადის გადამხდელ დამოუკიდებელ სუბიექტად ამხანაგობის რეგისტრაციის წესს, აგრეთვე, არც ხელშეკრულების დადების მომენტისათვის (2004 წლის 20 აგვისტო) მოქმედი კანონმდებლობით იყო განსაზღვრული ამხანაგობის, როგორც დამოუკიდებელი იურიდიული სუბიექტის, რეგისტრაციის წესი, მაგრამ საქართველოს 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლში შეტანილი ცვლილების შემდეგ, ამხანაგობას და ამხანაგობის მონაწილე საწარმოებს დამოუკიდებლად უნდა მოეხდინათ ბიუჯეტთან ანგარიშსწორება. საგულისხმო იყო, რომ ამხანაგობა, როგორც იურიდიული პირი (საწარმო) და დამოუკიდებელი გადასახადის გადამხდელი, არ იქნა რეგისტრირებული საგადასახადო ინსპექციაში, თუმცა "გადამხდელთა საგადასახადო რეგისტრაციის, საგადასახადო რეგისტრის წარმოებისა და საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭების წესის შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე" საქართველოს პრეზიდენტის 2002 წლის 7 აპრილის #155 ბრძანებულების 30-ე მუხლის თანახმად, თუ ორ ან მეტ პირს სურდა ერთობლივად ეწარმოებინა საქმიანობა, ამხანაგობას მიენიჭებოდა გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი. ამგვარი რეგისტრაციის არარსებობის დროს რეგისტრაცია მოეთხოვებოდა თითოეულ პარტნიორს ცალ-ცალკე. ამავე მუხლის მიხედვით, ამხანაგობის წევრებს ეკისრებოდათ პასუხისმგებლობა ამხანაგობის საგადასახადო ვალდებულებებისათვის, რაც იმას გულისხმობდა, რომ ამხანაგობის თითოეული წევრი (შპს "ნავთობი", შპს "ბეთანია-21", ამხანაგობა), მიუხედავად იმისა, თუ ვინ წარმოადგენდა ამხანაგობას, თავიანთი წილის შესაბამისად, იყვნენ პასუხისმგებელნი საგადასახადო ვალდებულებებისათვის. ამასთანავე, ამხანაგობას შეეძლო თავისი ერთ-ერთი წევრი წარმოადგენლად დაესახელებინა, მაგრამ ამით სხვა პარტნიორები დღე-სთან დაკავშირებული პირადი პასუხისმგებლობისაგან არ თავისუფლდებოდნენ.

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ ამხანაგობა საგადასახადო ორგანოში ცალკე იურიდიულ პირად რეგისტრირებული არ ყოფილა და შესაბამისად, ამხანაგობის წევრები - შპს "ნავთობი" და შპს "ბეთანია-21" (რომლებიც აღრიცხვაზე იმყოფებოდნენ საგადასახადო ორგანოში) ამხანაგობის მეშვეობით, ერთობლივ საქმიანობას ახორციელებდნენ დამოუკიდებლად (ცალ-ცალკე), მათთვის მინიჭებული საიდენტიფიკაციო კოდებით. აღნიშნული დასტურდებოდა საქმის მასალებში არსებული, საქართველოს ბიზნესმენტა ფედერაციის და საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს 2005 წლის დასკვნებით. იმის გათვალისწინებით, რომ ხელშეკრულება დადებულ იქნა 2004 წლის 20 აგვისტოს, ერთი წლის ვადით, საქართველოს 2005 წლის 1 იანვრიდან ამოქმედებული საგადასახადო კოდექსის 25-ე მუხლის პირველი ნაწილის "გ" ქვეპუნქტის შესაბამისად, ამხანაგობა ჩაითვლებოდა საწარმოდ, ამ კოდექსის მე-100 მუხლის თანახმად, ექვემდებარებოდა საგადასახადო ორგანოში სავალდებულო საგადასახადო რეგისტრაციას და გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვას (2005 წლის 1 იანვრიდან - 2005 წლის 20 აგვისტოს ჩათვლით პერიოდში).

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 75-ე მუხლის (2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი რედაქცია) თანახმად, იურიდიული პირის დაფუძნების გარეშე, ერთზე მეტი პირის საკუთრების ბაზაზე ამხანაგობის ან სხვა წარმონაქმნების ერთობლივი ფლობის (თანამფლობელობის) შემთხვევაში, შემოსავლები და გამოქვითვები მიეკუთვნებოდა მათ მფლობელებს და გადასახადით იბეგრებოდა მათი წილის შესაბამისად. ამდენად, იმის მიუხედავად, რომ ამხანაგობის წარმომადგენლობა (ხელმძღვანელობა) ეკისრებოდა შპს "ნავთობს", რომელიც მოქმედებდა მისთვის მინიჭებული გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო კოდით და სერტიფიკატით, ამავე დროს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მითითებული ნორმის (75-ე მუხლი) მიხედვით, ამხანაგობის დანარჩენი წევრები (შპს "ბეთანია-21" და ამხანაგობა) მათი წილის შესაბამისი პირადი პასუხისმგებლობისაგან არ თავისუფლდებოდნენ. ამრიგად, სააპელაციო სასამართლომ უსაფუძვლოდ გამო, არ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მოსაზრება, რომ ამხანაგობა საგადასახადო ორგანოში რომ აღრიცხულიყო გადასახადის გადამხდელად, მხოლოდ აღნიშნულის შემდეგ გახდებოდა შესაძლებელი ამხანაგობასა და ამხანაგობის წევრებს შორის ურთიერთვალდებულებათა (გადასახადების) გამიჯვნა. საგულისხმო იყო, რომ გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილი იყო წინააღმდეგობრივი და სახეზე იყო ურთიერთსაწინააღმდეგო მოსაზრებები, კერძოდ, ერთი მხრივ, დადგენილ იქნა, რომ იმ პერიოდში საქართველოს მოქმედი საგადასახადო კოდექსით ბუნდოვანი იყო ამხანაგობის გადასახადის დამოუკიდებელ გადამხდელად რეგისტრაციის საკითხი, ამასთანავე, აღნიშნა, რომ ამხანაგობისთვის გადასახადების დაკისრება შესაძლებელი იქნებოდა მხოლოდ ამხანაგობის გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციის შემთხვევაში, ანუ გადასახადების დარიცხვა ამხანაგობაზე არ შეიძლებოდა, რადგან ამხანაგობა გადასახადის გადამხდელად არ იყო რეგისტრირებული საგადასახადო ორგანოში. სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, საგადასახადო ორგანო 2005 წლის 1 იანვრამდე პერიოდში ვერ მოახდენდა ამხანაგობის გადასახადის გადამხდელ დამოუკიდებელ სუბიექტად რეგისტრაციას, ვინაიდან იმ პერიოდში მოქმედი კანონმდებლობით არ იყო დადგენილი ამხანაგობის, როგორც დამოუკიდებელი იურიდიული სუბიექტის და არც, როგორც გადასახადის დამოუკიდებელი გადამხდელის სახით, რეგისტრაციის წესი.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებებით (2004 წლის 22 ნოემბრის #1/4469 და 2005 წლის 21 აპრილის #12 გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნები) დასტურდებოდა, რომ საგადასახადო ინსპექცია ინფორმირებული იყო, რომ შპს "ნავთობი" და შპს "ბეთანია-21" ამხანაგობის მეშვეობით ახორციელებდნენ ერთობლივ საქმიანობას (აღნიშნული გარემოება სადავოდ არ იყო გამხდარი და დადასტურებულ იქნა, აგრეთვე, მოწინააღმდეგე მხარის მიერ სასამართლო სხდომაზე). საგულისხმო იყო, რომ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილ გადასახადის გადამხდელის ყველა საგადასახადო მოთხოვნაში აღნიშნული იყო, რომ 2004 წლის 20 აგვისტოს შპს "ნავთობსა" და შპს "ბეთანია-21-ს" შორის გაფორმებულ იქნა ხელშეკრულება საექსპორტო პროდუქციის წარმოებასა და მიწოდებაზე ერთობლივი საქმიანობის (ამხანაგობის) შესახებ და რადგან 2005 წლის 1 იანვრამდე პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობა ამხანაგობის, როგორც დამოუკიდებელი იურიდიული სუბიექტის და არც, როგორც გადასახადის დამოუკიდებელი გადამხდელის სახით, რეგისტრაციის წესს არ ითვალისწინებდა, ამდენად, შპს "ნავთობი" და შპს "ბეთანია-21" ამხანაგობის მეშვეობით, ერთობლივ საქმიანობას ახორციელებდნენ საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 934-ე მუხლის შესაბამისად.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია ის ფაქტობრივი გარემოება, რომ მოსარჩელებმა მიმართეს საგადასახადო ორგანოს ამხანაგობის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის მიზნით, მაგრამ საკითხი განხილული არ იქნა. საგულისხმო იყო, რომ 2005 წლის 1 იანვრამდე პერიოდში საქართველოს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 94-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, თუ პირი ვალდებული იყო გატარებულიყო რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად, მაგრამ არ ჰქონდა შეტანილი განცხადება რეგისტრაციის თაობაზე, საგადასახადო ორგანო საკუთარი ინიციატივით ახდენდა ამ პირის რეგისტრაციას გადასახადის გადამხდელად და გადასცემდა მას შესაბამის სერტიფიკატს. ამრიგად, მითითებული ნორმის მიხედვით (იმის მიუხედავად, მიმართავდნენ თუ არა განცხადებით საგადასახადო ორგანოს რეგისტრაციის თაობაზე), თვითონ საგადასახადო ორგანოს ეკისრებოდა ვალდებულება, თავისი ინიციატივით განეხორციელებინა დღგ-ის გადამხდელად ამხანაგობის რეგისტრაცია.

სააპელაციო სასამართლომ უსაფუძვლოდ გამო, არ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს დასკვნა, რომლითაც უსაფუძვლოდ იქნა მიჩნეული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების კორექტირება და სუბიექტებს (შპს "ნავთობს", შპს "ბეთანია-21-ს" და ამხანაგობას) შორის გადასახადების გამიჯვნა (გადანაწილება) იმ მოტივით, რომ საგადასახადო ვალდებულების დაკისრება სუბიექტისთვის, რომელიც გადასახადის გადამხდელად არ იყო რეგისტრირებული, დაუშვებელი იყო, რადგან ხელშეკრულების დადების მომენტისათვის (2004 წლის 20 აგვისტო) საქართველოს

მოქმედი საგადასახადო კოდექსით (2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი რედაქცია) არ იყო განსაზღვრული ამხანაგობის, როგორც დამოუკიდებელი იურიდიული და გადასახადის გადამხდელი სუბიექტის, რეგისტრაციის წესი. ამხანაგობები იქმნებოდა და საწარმოები ერთობლივ საქმიანობას ახორციელებდნენ საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის მოთხოვნათა შესაბამისად. 2004 წლის 20 აგვისტოს შეიქმნა ამხანაგობა ორი სუბიექტის - შპს "ნავთობისა" და შპს "ბეთანია-21-ის" მიერ, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 930-ე მუხლის შესაბამისად, ხოლო ამ კოდექსის 934-ე მუხლის საფუძველზე, ამხანაგობის ხელმძღვანელობა იკისრა შპს "ნავთობმა", რომელიც მოქმედებდა მისთვის მინიჭებული გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო კოდით და სერტიფიკატით. შპს "ნავთობი" და შპს "ბეთანია-21", საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის "დ" ქვეპუნქტის თანახმად, როგორც საწარმოები, საგადასახადო ოპერაციებს - ბიუჯეტთან ანგარიშსწორებას ახორციელებდნენ დამოუკიდებლად (როგორც დამოუკიდებელი გადამხდელები), თავიანთი კუთვნილი საიდენტიფიკაციო კოდით და სერტიფიკატით. შპს "ნავთობის" მიერ საექსპორტოდ წარმოებული აქციზური საქონლის მოძრაობის, მათ შორის, საქონლის ექსპორტის აღრიცხვა შპს "ბეთანია-21-მა" განახორციელა არა ამხანაგობის სახელით, არამედ, როგორც დამოუკიდებელმა გადამხდელმა. ამის შედეგად, ხელშეკრულების ფარგლებში, შპს "ბეთანია-21-ის" მიერ ექსპორტისა და საბაჟო პროცედურების განსახორციელებლად, შპს "ნავთობის" მიერ შპს "ბეთანია-21-ზე" აქციზური საქონლის გადაცემა ჩათვლილ იქნა, როგორც საქონლის მიწოდება.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ 2004 წლის 20 აგვისტოს დადებული ხელშეკრულების მიხედვით, მხარეთა შეთანხმებით, ექსპორტირებული პროდუქციის სანაცვლოდ ამონაგების აკუმულირება უნდა მომხდარიყო შპს "ბეთანია-21-ის" ანგარიშსწორების ანგარიშზე, ხოლო წლის ბოლოს - მისი განაწილება მხარეებს შორის. ამრიგად, საგადასახადო ინსპექციის მიერ დარიცხული სავალდებულო გადასახადების განაწილებაც უნდა მომხდარიყო სამ სუბიექტს (შპს "ნავთობს", შპს "ბეთანია-21-ს" და ამხანაგობას) შორის, მათი წილების შესაბამისად. ამდენად, საგადასახადო ინსპექციის მიერ დარიცხული ყველა სავალდებულო გადასახადი საჭიროებდა გამიჯვნას სამ სუბიექტს - შპს "ბეთანია 21-ს", შპს "ნავთობს" და ამხანაგობას შორის, თითოეული მათგანის წილის შესაბამისად. ვინაიდან არ მომხდარა საგადასახადო ვალდებულებების გადანაწილება (გამიჯვნა) საგადასახადო ურთიერთობის მონაწილე ზემოაღნიშნულ სამ სუბიექტს (შპს "ნავთობს", შპს "ბეთანია-21-ს" და თავად ამხანაგობას) შორის, ამდენად, ამ გარემოებამ გამოიწვია ყველა იმ საგადასახადო ვალდებულების შპს "ნავთობზე" დაკისრება და გადასახადების (დღგ, აქციზის, მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაზიანებებისათვის გადასახადები) დარიცხვა, რაც შპს "ბეთანია-21-ზე" და თავად ამხანაგობაზე უნდა დარიცხულიყო (გადაანაწილებულიყო), რის გამოც 2004-2005 წლებში საგადასახადო ორგანოში არაერთხელ იქნა წარდგენილი გადასახადის გადამხდელის - შპს "ნავთობის" მოთხოვნა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების კორექტირების შედეგად, გადასახადების სამ სუბიექტს შორის გამიჯვნის შესახებ, რაც განხილულ იქნა საგადასახადო ორგანოს მიერ და გამოიცა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 11 მაისის #397 ბრძანება. საქართველოს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 282-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ამ კოდექსის პროცედურული დებულებები ვრცელდებოდა 2005 წლის 1 იანვრიდან იმ საგადასახადო პერიოდებზეც, რომლებიც მთავრდებოდა 2005 წლის 1 იანვრამდე.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქართველოს 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლში შეტანილი ცვლილების (2002 წლის 25 ივნისი) შემდეგ, ამხანაგობის არსებობის შემთხვევაში, ბიუჯეტთან ანგარიშსწორება უნდა განხორციელებულიყო გამიჯნულად, ამხანაგობისა (როგორც საწარმოს) და ამხანაგობის მონაწილე საწარმოების მიერ დამოუკიდებლად. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლომ უსაფუძვლოდ გამო, არ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს და მოწინააღმდეგე მხარის - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის მოსაზრება აღნიშნულის თაობაზე.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქმეში წარმოდგენილი გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნით არ დასტურდებოდა და სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ მოცემულ კონკრეტულ შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს - შპს "ნავთობს" არ მოუთხოვია "ნავთობპროდუქტების მიწოდების, აღრიცხვის და დაბეგვრის კონტროლის ღონისძიებათა შესახებ" საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2004 წლის 4 ივლისის #241 ბრძანების მე-10 მუხლის თანახმად, სსაფ-ში რეკვიზიტის შეცდომით შევსების გამო, შესწორების შეტანა, არამედ მოითხოვა საგადასახადო ვალდებულებების გამიჯვნა, მის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი, შპს "ბეთანია-21-ზე" 2004 წლის აგვისტო-ოქტომბერში გამოწერილი 5 სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის (სსაფ) კორექტირებული ანგარიშ-ფაქტურების, დაზუსტებული დეკლარაციების, დღგ-ისა და აქციზის მიხედვით, რადგან კორექტირება გამოწვეული იყო შპს "ნავთობსა" და შპს "ბეთანია-21-ს" შორის 2004 წლის 20 აგვისტოს დადებული "საექსპორტო პროდუქციის წარმოე-

ბასა და მიწოდებაზე ერთობლივი საქმიანობის (ამხანაგობის) შესახებ" ხელშეკრულებით. ამდენად, გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა იყო აღნიშნულის გათვალისწინებით, საგადასახადო ვალდებულებების გამოიწვევა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 99-ე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, დასაშვებია იყო მოსამართლის ბრძანების გარეშე საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საქმიანობის იმავე პერიოდში უკვე შემოწმებული იმ საკითხების ხელახლა შემოწმება, ისეთ შემთხვევებში, როცა გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი უკვე შემოწმებული პერიოდის გადასახადებზე შესწორებულ საგადასახადო დეკლარაციას წარადგენდა. კორექტირებული ანგარიშ-ფაქტურების, დეკლარაციების წარდგენის ვადა მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით შეზღუდული არ იყო, ამასთანავე, განსახილველი დავის შემთხვევაში, შეზღუდული არ იყო გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საქმიანობის იმავე პერიოდში უკვე შემოწმებული საკითხების ხელახლა შემოწმება, შესწორებული (კორექტირებული) საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებისა და დეკლარაციების შესაბამისად. ამდენად, არ იყო გასული გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადა.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა იმ გარემოებაზე, რომ შპს "ნავთობის" ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების საკონტროლო-გასვლითი საგადასახადო შემოწმების 2005 წლის 29 იანვრის აქტით (დანართი #2) დასტურდებოდა, რომ შემოწმებისას შპს "ნავთობის" მიერ წარდგენილ იქნა შპს "ბეთანია-21-თან" გაფორმებული ხელშეკრულება ერთობლივი საქმიანობის (ამხანაგობის) შესახებ. ამასთანავე, შემოწმების აქტში მიეთითა, რომ შპს "ნავთობის" მიერ ბიუჯეტთან ანგარიშსწორება განხორციელებული იყო ზემოაღნიშნული ხელშეკრულების მოთხოვნათა გათვალისწინებლად, რის გამოც ხსენებული საკითხის გასარკვევად, შპს "ნავთობმა" წერილობით მიმართა აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციას. საგულისხმო იყო, რომ შემოწმების მომენტისათვის გადასახადების გამოიწვევის საკითხი საგადასახადო ორგანოს მიერ არ იყო განხილული და დააწყვეტილი. ამასთანავე, შემოწმების ან აქტის მიხედვით არანაირი გადასახადების გამოიწვევა შემოწმებულების მიერ არ მომხდარა. ამრიგად, სააპელაციო სასამართლომ უსაფუძვლოდ გამო, არ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოსა და მოწინააღმდეგე მხარის მტკიცება აღნიშნულის თაობაზე.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ განსახილველი დავის შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო მოთხოვნა წარდგენილ იქნა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 81-ე მუხლის მოთხოვნათა დაცვით, ვინაიდან საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი ანგარიშ-ფაქტურების კორექტირებისა და გადასახადების გამოიწვევის შედეგად, შეიცვლებოდა საგადასახადო ვალდებულებების (გადასახადების) ოდენობა. შესაბამისად, დადგინდებოდა შპს "ნავთობის" მიერ ზედმეტად გადახდილი (დარიცხული) თანხების ოდენობა (დღგ, აქციზის, მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაზიანებებისათვის გადასახადები), რაც უნდა განაწილებულიყო ამხანაგობის დანარჩენ სუბიექტებს შორის. ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ უსაფუძვლოდ გამო, არ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოსა და მოწინააღმდეგე მხარის მტკიცება ამის თაობაზე.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სადავო ბრძანება იყო კანონშესაბამო, რის გამოც საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60 მუხლის პირველი ნაწილის "დ" ქვეპუნქტის (2005 წლის 15 ივლისამდე მოქმედი რედაქცია) თანახმად, იგი ექვემდებარებოდა ბათილად ცნობას. ამასთანავე, სააპელაციო სასამართლო ითვალისწინებდა იმ გარემოებას, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის და საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიმართ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულების დარიცხვა წარმოადგენდა საგადასახადო ორგანოს, როგორც ადმინისტრაციული ორგანოს, დისკრეციულ უფლებამოსილებას და მიიჩნია, რომ განსახილველი დავის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს ეკისრებოდა ვალდებულება, ზემოაღნიშნული გარემოებების გათვალისწინებით, განეხილა საკითხი წარდგენილი, კორექტირებული (შესწორებული) ანგარიშ-ფაქტურებისა და დეკლარაციების მიხედვით, სამ სუბიექტს - შპს "ბეთანია-21-ს", შპს "ნავთობსა" და მათ მიერ 2004 წლის 20 აგვისტოს შექმნილ ამხანაგობას შორის საგადასახადო ვალდებულებების - გადასახადების გამოიწვევის შესახებ და გამოეცა ახალი აქტი.

სააპელაციო სასამართლომ უსაფუძვლოდ გამო, არ გაიზიარა მოწინააღმდეგე მხარის - ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის მოსაზრება, რომ "ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-4 მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, საგადასახადო ინსპექციას ეკრძალებოდა 2004 წლის 1 იანვრამდე მოქმედ პერიოდზე გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ინსპექციაში წარდგენილი დეკლარაციების შესწავლა და მიუთითა იმ გარემოებაზე, რომ დავის საგანს არ წარმოადგენდა 2004 წლის 1 იანვრამდე წარმოშობილი საგადასახადო ვალდებულებები.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება იურიდიულად არ იყო საკმარისად დასაბუთებული და იგი ექვემდებარებოდა გაუქმებას.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 12 თებერვლის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექცია), რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება.

კასატორის განმარტებით, სააპელაციო სასამართლომ მიერ არ იქნა დაცული საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 389-ე და 249-ე მუხლებით დადგენილი იმპერატიული მოთხოვნები და სააპელაციო სასამართლომ გადაწყვეტილება მთლიანად აგებულია შპს "ბეთანია-21-ის" და შპს "ნავთობის" მიერ 2004 წლის 20 აგვისტოს დადებულ ამხანაგობის ხელშეკრულებაზე, მაშინ, როდესაც ხსენებული ხელშეკრულებით რეგულირდება მხოლოდ შპს ნავთობსა და შპს "ბეთანია-21-ს" შორის წარმოშობილი სამოქალაქო-სამართლებრივი ურთიერთობები და ამ ხელშეკრულებას სამეწარმეო საქმიანობის გადასახადებით დაბეგვრისა და ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების შეცვლა არ შეუძლია. შესაბამისად, დაბეგვრის მიზნებისათვის, აღნიშნულ ხელშეკრულებას არანაირი მნიშვნელობა არ გააჩნია. ამხანაგობა, როგორც იურიდიული პირი და გადასახადის დამოუკიდებელი გადამხდელი, არ იქნა რეგისტრირებული საგადასახადო ინსპექციაში. "გადამხდელთა საგადასახადო რეგისტრაციის, საგადასახადო რეგისტრის წარმოებისა და საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭების წესის შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე" საქართველოს პრეზიდენტის 2002 წლის 7 აპრილის #155 ბრძანებულების 30-ე მუხლის თანახმად, თუ ორ ან მეტ პირს სურდა ერთობლივად ეწარმოებინა საქმიანობა, ამხანაგობას მიენიჭებოდა გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი. ამგვარი რეგისტრაციის არარსებობის დროს რეგისტრაცია მოეთხოვებოდა თითოეულ პარტნიორს ცალ-ცალკე. ამავე მუხლის მიხედვით, ამხანაგობის წევრებს ეკისრებოდათ პასუხისმგებლობა ამხანაგობის საგადასახადო ვალდებულებებისათვის. ხსენებული მუხლის გათვალისწინებით, შპს "ბეთანია-21-ისა" და შპს "ნავთობის" მიერ შექმნილი ამხანაგობა უნდა დარეგისტრირებულიყო საგადასახადო ინსპექციაში გადასახადის გადამხდელად და მინიჭებოდა საიდენტიფიკაციო კოდი. ამავე მუხლის მე-2 და მე-3 პუნქტების შესაბამისად, საგადასახადო კოდექსის ადმინისტრირების მიზნებისათვის, შეტყობინება გადასახადების დარიცხვის ან სხვა საკითხთა შესახებ, ეგზავნება ამხანაგობას იმ სახელზე, რომლითაც ის რეგისტრირებულია საგადასახადო მიზნებისათვის, ხოლო დღგ-ის მიზნებისათვის, ამხანაგობა მიიჩნევა ერთეულად და მას რეგისტრაცია უნდა გაეარა, როგორც ერთეულს, თუმცა ამით სხვა პარტნიორები დღგ-სთან დაკავშირებული პირადი პასუხისმგებლობისაგან არ თავისუფლდებოდნენ. შესაბამისად, გაუგებარია, თუ საიდან დაასკვნა სასამართლომ, რომ აღნიშნული ბრძანებულებით არ იყო სავალდებულო ამხანაგობის რეგისტრირება.

კასატორის მტკიცებით, სასამართლომ თავისი გადაწყვეტილება ასევე უსაფუძვლოდ დაამყარა საქართველოს ბიზნესმენტთა ფედერაციის 2005 წლის #209/2 წერილზე, მაშინ, როდესაც ამ წერილის უსაფუძვლობაზე მეტყველებს თუნდაც მისი ეგრეთ წოდებული დასკვნის მე-3 ნაწილი, რომლის შესაბამისადაც, იმისათვის, რომ განისაზღვროს სამი სუბიექტის, კერძოდ, ამხანაგობისა და ამხანაგობის მონაწილე საწარმოების მიერ გადასახდელი გადასახადების ზუსტი ოდენობა, მოცემული მომენტისათვის საჭიროა, წარმოდგენილ მასალებთან ერთად, გაანალიზდეს ამ სუბიექტების წინა პერიოდის დეკლარაციები, შედარდეს დაზუსტებულ დეკლარაციებს და გარდა ამისა, საჭიროა, გაანალიზდეს საგადასახადო ინსპექციაში არსებული ამ სუბიექტთა პირადი აღრიცხვის ბარათები.

კასატორის განმარტებით, "ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-4 მუხლის პირველი და მე-4 პუნქტების შესაბამისად, ამ კანონის ამოქმედებისთანავე, შესრულებულად უნდა ჩაითვალოს საქართველოს რეზიდენტი და არარეზიდენტი ფიზიკური და იურიდიული პირების მიერ 2004 წლის 1 იანვრამდე წარმოშობილი და შეუსრულებელი საგადასახადო და საბაჟო ვალდებულებები და არ განხორციელდეს მათ მიმართ სისხლისსამართლებრივი დევნა, ადმინისტრაციული ან კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა სახის სამართალწარმოება. საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებულ მაკონტროლებელ ორგანოებს (მათ შორის, საგადასახადო და საბაჟო ორგანოებს), აგრეთვე, სამართალდამცავ ორგანოებს ეკრძალებათ ამ მუხლის პირველი და მეორე პუნქტებით განსაზღვრულ გადასახდელთან დაკავშირებით, ნებისმიერი ფორმით რევიზიის (კონტროლი, შესწავლა, გადამოწმება) განხორციელება. შესაბამისად, ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციას ეკრძალება 2004 წლის 1 იანვრამდე პერიოდში გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ინსპექციაში წარმოდგენილი დეკლარაციების შესწავლა. აქედან გამომდინარე, შეუძლებელია (აღსრულების კუთხით) გაზიარებულ იქნეს ზემოაღნიშნულ წერილში მითითებული არგუმენტები.

კასატორის მტკიცებით, სადავო ბრძანება გამოცემულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა სრული დაცვით. ხსენებული კოდექსის 81-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, "გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის" წარდგენის საფუძველია გადასახადის ან/და საურავის ზედმეტად გადახდილი თანხა. "გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნითაც" დასტურდება, რომ საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა მოთხოვნის დაკმაყოფილების შემთხვევაში, არ იცვლება. შესაბამისად, წარმოდგენილი საჩივარი არ შეიძლება განხილულ იქნეს აღნიშნული მუხლით რეგულირებულ ურთიერთობად. გადასახადის გადამხდელის მიერ დარღვეულია ხსენებული კოდექსის 146-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მოთხოვნები, რომლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებული იყო, ეცნობებინა საგადასახადო ორგანოსთვის დავის გადაწყვეტის ფორმის არჩევის შესახებ. სააპელაციო სასამართლომ საერთოდ არ იმსჯელა ძირითად საკითხზე, კერძოდ, იმაზე, რომ შპს "ნავთობმა" და შპს "ბეთანია-21-მა" განხორციელებულ სამეწარმეო საქმიანობაზე უკვე ჩააბარეს საგადასახადო დეკლარაციები, აგრეთვე - შესაბამისი სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები, რითაც თავად აღიარეს საგადასახადო ვალდებულებები ბიუჯეტის მიმართ, ხოლო შემდგომ მოითხოვეს ამ ვალდებულებების (დაბეგვრის მიზნებისათვის, არარსებულ) ამხანაგობაზე გადაკისრება დაზუსტებული დეკლარაციის მეშვეობით, რითაც დაარღვიეს "ნავთობპროდუქტების მიწოდების, აღრიცხვისა და დაბეგვრის კონტროლის ღონისძიებათა შესახებ" საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2004 წლის 7 აპრილის #341 ბრძანების მე-10 მუხლი, კერძოდ, სპეციალურ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში რეკვიზიტების შეცდომით შევსების შემთხვევაში, სსაფ-ის 4-ივე ეგზემპლარი არა უგვიანეს 3 დღისა, გაუქმების მიზნით, წარედგინება იმ საგადასახადო ინსპექციას, სადაც მეწარმე იმყოფება აღრიცხვაზე. სააპელაციო სასამართლომ უგულვებელყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ერთ-ერთი უმთავრესი პრინციპი, კერძოდ, ხსენებული კოდექსის 59-ე მუხლის მე-4 და მე-5 ნაწილებით იმპერატიულად არის განსაზღვრული, რომ საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს უშუალოდ გადასახადის გადამხდელი და აკრძალულია გადასახადის გადამხდელის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შესრულებაზე ცალმხრივად უარის თქმა ან მისი შესრულების წესის ცალმხრივად შეცვლა.

კასატორის განმარტებით, გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით იქმნება პრეცედენტი, რომელიც ზოგადად შეცვლის უკვე არსებულ და ერთგვაროვან დაბეგვრის მექანიზმს, ვინაიდან ამ შემთხვევაში, დაბეგვრის მექანიზმი მთლიანად იქნება დამოკიდებული კერძო სუბიექტებს შორის დადებულ ხელშეკრულებაზე და ყოველგვარ აზრს დაკარგავს დაბეგვრის მიზნებისათვის, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, რომელიც წარმოდგენს მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს და ადასტურებს სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების ფაქტს. აღნიშნული კი, თავის მხრივ, საშუალებას მისცემს გადასახადის გადამხდელს, თავი აარიდონ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებას. გაუგებარია, თუ როგორ უნდა აღსრულდეს ხსენებული გადაწყვეტილება (წმინდა საგადასახადო ადმინისტრირების კუთხით), ვინაიდან გაუგებარია, თუ როგორ უნდა გადაიხადოს ამხანაგობამ (რომელიც გადასახადის გადამხდელ სუბიექტს არ წარმოდგენს და შესაბამისად, არ გააჩნია საიდენტიფიკაციო ნომერი) მასზე დაკისრებული თანხები.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 12 თებერვლის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით შპს "ნავთობისთვის" სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასატორის განმარტებით, გასაჩივრებული გადაწყვეტილება უკანონოა. შესაბამის პერიოდში საქართველოს მოქმედი საბაჟო კოდექსის (1997 წ.) 90-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საბაჟო დეკლარაცია რეგისტრაციის მომენტიდან იქცევა იურიდიული მნიშვნელობის მქონე ფაქტების დამადასტურებელ საბუთად, რაც სასამართლომ არ გაითვალისწინა და ერთ-ერთი მოსარჩელის მიერ განხორციელებული ოპერაციები განიხილა სხვა პირის (ამხანაგობა) მიერ განხორციელებულ ოპერაციად. სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა და არასწორად განმარტა კანონი. სააპელაციო სასამართლომ ისე გააუქმა სადავო ბრძანება, რომ საერთოდ არ უმსჯელია, მოსარჩელის მხრიდან გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენისას იყო თუ არა დაცული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 81-ე მუხლით დადგენილი პირობები, კერძოდ, იყო თუ არა შპს "ნავთობის" გარდა, ასევე მეორე მოსარჩელის - შპს "ბეთანია-21-ის" მხრიდან წარდგენილი გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა მომსახურე საგადასახადო ორგანოში, რაც ხსენებული კოდექსის მიხედვით, წარმოდგენს საგადასახადო დავის დაწყების ამ კოდექსის 145-ე მუხლით დადგენილ საფუძველს, ანუ სააპელაციო სასამართლომ დაარღვია კანონი და საგადასახადო დავის დაწყების საფუძველების არარსებობის პირობებში, განიხილა შპს "ბეთანია-21-ის" სასარჩელო განცხადებაც. გადასახადის გადამხდელის მიერ დარღვეულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 146-ე მუხლის მე-4 ნაწი-

ლის მოთხოვნებიც, რომლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებული იყო, ეცნობებინა საგადასახადო ორგანოსათვის დავის გადაწყვეტის ფორმის არჩევის შესახებ.

კასატორი მიუთითებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლის მე-2 ნაწილზე, 23-ე მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილებზე და ამტკიცებს, რომ აღნიშნული მუხლების საპროცესო ნორმები მოსარჩელის მიერ დაცული არ არის და შესაბამისად, მისი სასარჩელო განცხადება დაუშვებელი იყო, რაზეც სააპელაციო სასამართლოს საერთოდ არ უმსჯელია, რის გამოც გასაჩივრებული გადაწყვეტილება კანონის დარღვევითაა მიღებული. სააპელაციო სასამართლოს მიერ ასევე დარღვეულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 22-ე ნაწილის მოთხოვნებიც. საქმის მასალებით დადგენილია, რომ შპს "ნავთობის" მიერ, 2005 წლის 29 იანვარს შედგენილი აქტით და შპს "ბეთანია-21-ის" მიერ 2004 წლის 26 ნოემბრის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხული საგადასახადო ვალდებულებები აღიარებულია (გაუსაჩივრებლობით დამდგარი შედეგი), რის გამოც მოსარჩელებს ხსენებული ნაწილის არც ერთი ქვეპუნქტის მიხედვით არ ერიცხებათ ზედმეტად გადახდილი თანხა, რაც კანონის იმპერატიულ მოთხოვნას წარმოადგენს, რათა საგადასახადო ორგანოს ემსჯელა გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის თაობაზე.

კასატორი ასევე მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 59-ე მუხლზე, 41-ე მუხლის პირველ ნაწილზე და აღნიშნავს, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების მოტივაცია აგებულია შპს "ბეთანია-21-ისა" და შპს "ნავთობის" მიერ 2004 წლის 20 აგვისტოს დადებულ ამხანაგობის ხელშეკრულებაზე, რომლის საფუძველზე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციას უნდა გაემიჯნა დეკლარაციები შპს "ბეთანია-21-ს", შპს "ნავთობსა" და არარეგისტრირებულ გადამხდელს - ამხანაგობას შორის. საგულისხმოა, რომ სააპელაციო სასამართლოს 2007 წლის 12 ივლისის განჩინებით შპს "ბეთანია-21-ის" უფლებამონაცვლედ დადგენილი იქნა შპს "ნავთობი", რასაც მოსდევს იურიდიული შედეგიც - შპს "ნავთობი" სარჩელში მითითებული იმ სამივე სუბიექტის უფლებამონაცვლეა, რომელთა შორის საგადასახადო ვალდებულებების გამოჯენასაც ითხოვდა აპელანტი. სააპელაციო სასამართლომ დაარღვია კანონი, კერძოდ, არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა. კასატორი მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლზე, რომლითაც დადგენილია საგადასახადო ვალდებულების შესრულება საწარმოს/ორგანიზაციის რეორგანიზაციისას, ასევე, - საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60 მუხლის პირველი ნაწილის "დ" ქვეპუნქტზე და აღნიშნავს, რომ საქმეში წარმოდგენილი მასალებით დადასტურებულია, რომ მიუხედავად მხარეებს შორის 2004 წლის 20 აგვისტოს დადებული ერთობლივი საქმიანობის შესახებ ხელშეკრულებისა, ამხანაგობა რეგისტრირებული არ ყოფილა საგადასახადო ორგანოში, როგორც გადასახადის გადამხდელი და ამდენად, მასზე არ გაცემულა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები. გადასახადის იმ ელემენტს, რომლის გარეშე საგადასახადო ვალდებულება არ შეიძლება ჩაითვალოს შესრულებულად, მიეკუთვნება გადასახადის გადამხდელის ცნება, რომელსაც აკისრია გადასახადის გადახდის ვალდებულება. გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება უნდა დაფიქსირდეს სპეციალურ საგადასახადო საანგარიშწორებო დოკუმენტში, რომელსაც საგადასახადო დეკლარაცია წარმოადგენს და იგი კანონით დადგენილ ვადებში უნდა იქნეს წარდგენილი საგადასახადო ორგანოებში. ამასთან, პირს, რომელიც არ არის რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად, არა აქვს ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის უფლება. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტია, რომლითაც დასტურდება დღგ-ის გადახდის ფაქტი და იგი მოიცავს გამყიდველისა და მყიდველის სრულ მონაცემებს, მათ შორის, აქციზის თანხას აქციზურ საქონელზე. დღგ-ის გადამხდელი ვალდებულია, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოწეროს საქონლის მიწოდებისთანავე და მისცეს მყიდველს საქონელი.

კასატორის განმარტებით, 2004 წლის 20 აგვისტოს დადებული ამხანაგობის ხელშეკრულებით რეგულირდება მხოლოდ შპს "ნავთობსა" და შპს "ბეთანია-21-ს" შორის წარმოშობილი სამოქალაქო-სამართლებრივი ურთიერთობები. სააპელაციო სასამართლომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით განმარტა დაბეგვრის ახალი "მექანიზმი", რომელიც მთლიანად იქნება დამოკიდებული კერძო სუბიექტებს შორის დადებულ ხელშეკრულებაზე და ყოველგვარ აზრს დაკარგავს დაბეგვრის მიზნებისათვის, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაც, რომელიც წარმოადგენს მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს და ადასტურებს სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების ფაქტს. აღნიშნული კი, თავის მხრივ, საშუალებას მისცემს გადასახადის გადამხდელს, თავი აარიდონ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებას და საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ვალდებულება ხელშეკრულებით გადააკისრონ სხვა გადამხდელს. სააპელაციო სასამართლომ დაარღვია კანონი, კერძოდ, არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა. კასატორი მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-5 ნაწილზე, საქართველოს პრეზიდენტის 2002 წლის 7 აპრილის #155 ბრძანებულების 30-ე მუხლზე, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2004 წლის 17 ნოემბრის #748 ბრძანების მე-13 და მე-17 მუხლებზე და აღნიშნავს, რომ საქმეში წარ-

მოდგენილი ერთობლივი საქმიანობის შესახებ ხელშეკრულებით უდავოდ დადგენილია, რომ ერთობლივი საქმიანობიდან გამომდინარე, ანგარიშ-ფაქტურების გამოწერის ვალდებულება ეკისრება შპს "ბეთანია-21-ს", როგორც გადასახადის გადამხდელს. ხსენებული ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია მხოლოდ ხარჯებისა და ამონაგების გადანაწილება ხელშეკრულების მხარეებს შორის და ფაქტობრივად, გამიჯნულია საგადასახადო ვალდებულება შპს "ნავთობსა" და შპს "ბეთანია-21-ს" შორის, რომლის თანახმად, პროდუქციის მიწოდებაზე ხელშეკრულებას აფორმებს შპს "ბეთანია-21", ხოლო ანგარიშ-ფაქტურების გამოწერის და საექსპორტო პროდუქციის წარმოებისა და მიწოდების აღრიცხვას, აგრეთვე, ამ პროდუქციაზე გადასახადებით ბიუჯეტთან ანგარიშსწორებას ახდენს შპს "ნავთობი". ამდენად, საგადასახადო ვალდებულება უკვე გამიჯნულია შემოწმების აქტით, რომელიც არ გასაჩივრებულა და კანონიერ ძალაშია. ვინაიდან შპს "ბეთანია-21-მა" მოახდინა საქონლის ექსპორტი, შეუძლებელია ოპერაციის უკან "დაბრუნება" და ახალი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების გამოწერით, სამ სუბიექტს შორის საგადასახადო ვალდებულებების გამიჯვნა. ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულებით შპს "ბეთანია-21-ს" ეკისრება საქონლის ექსპორტი, რაც განხორციელებულია მის მიერ და შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოში წარდგენილია დეკლარაციები საგადასახადო ვალდებულებაზე. ამდენად, საქმეში არსებული მასალების მიხედვით, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების კორექტირება იმ მოტივით, რომ გადანაწილდეს საგადასახადო ვალდებულებები სამ სუბიექტს შორის, უსაფუძვლოა.

კასატორი აღნიშნავს, რომ საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს უშუალოდ გადასახადის გადამხდელი. კასატორი მიუთითებს საქართველოს 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 123-ე მუხლზე და განმარტავს, რომ სააპელაციო სასამართლომ თავისი გადაწყვეტილება უსაფუძვლოდ დაამყარა საქართველოს ბიზნესმენტა ფედერაციის 2005 წლის #209/2 წერილზე, რომელიც არ არის ექსპერტიზის დასკვნა და წარმოადგენს მხოლოდ მოსაზრებას. კასატორი ასევე მიუთითებს "ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-4 მუხლის პირველ, მე-4 პუნქტებზე და აღნიშნავს, რომ ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციას ეკრძალება 2004 წლის 1 იანვრამდე პერიოდში გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ინსპექციაში წარმოდგენილი დეკლარაციების შესწავლა. აქედან გამომდინარე, შეუძლებელია (აღსრულების კუთხით) გაზიარებულ იქნეს ხსენებულ წერილში მითითებული არგუმენტები. სადავო ბრძანება გამოცემულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა სრული დაცვით.

კასატორის განმარტებით, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების უპირობო საფუძველს წარმოადგენს ის, რომ საერთოდ არ გამართულა მსჯელობა ძირითად საკითხზე, კერძოდ, იმაზე, რომ შპს "ნავთობმა" და შპს "ბეთანია-21-მა" განხორციელებულ სამეწარმეო საქმიანობაზე უკვე ჩააბარეს საგადასახადო დეკლარაციები, აგრეთვე, შესაბამისი სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები და დეკლარაციებზე ხელმოწერით თავად აღიარეს (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე და საქართველოს 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 235-ე მუხლები) საგადასახადო ვალდებულებები ბიუჯეტის მიმართ, ხოლო შემდგომ მოითხოვეს ამ ვალდებულებების (დაბეგვრის მიზნებისათვის, არარსებულ) ამხანაგობაზე გადაკისრება დაზუსტებული დეკლარაციის მეშვეობით, რათაც დაარღვიეს "ნავთობპროდუქტების მიწოდების, აღრიცხვისა და დაბეგვრის კონტროლის ღონისძიებათა შესახებ" საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2004 წლის 7 აპრილის #241 ბრძანების მე-10 მუხლი. სააპელაციო სასამართლომ უგულვებელყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ერთ-ერთი უმთავრესი პრინციპი, კერძოდ, ხსენებული კოდექსის 59-ე მუხლის მე-4 და მე-5 ნაწილებით იმპერატიულად არის განსაზღვრული, რომ საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს უშუალოდ გადასახადის გადამხდელი და აკრძალულია გადასახადის გადამხდელის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შესრულებაზე ცალმხრივად უარის თქმა ან მისი შესრულების წესის ცალმხრივად შეცვლა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2008 წლის 11 ივლისის განჩინებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივრები; მხარეებს მიეცათ უფლება, 2008 წლის 11 ივლისის განჩინების ჩაბარებიდან 14 დღის ვადაში წარმოედგინათ მოსაზრება, თუ რამდენად იყო დასაშვები განსახილველად საკასაციო საჩივრები საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2008 წლის 15 დეკემბრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონ-

ლური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის "ა" ქვეპუნქტით და მათი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრებით, 2009 წლის 27 იანვარს, 15.00 საათზე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო გაეცნო საქმის მასალებს, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებანი, შეამოწმა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობა, წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრების საფუძვლიანობა და მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: 2004 წლის 20 აგვისტოს შპს "ნავთობსა" და შპს "ბეთანია-21-ს" შორის დადებულ იქნა "საექსპორტო პროდუქციის წარმოებასა და მიწოდებაზე ერთობლივი საქმიანობის (ამხანაგობის) შესახებ" ხელშეკრულება, რომლის მიხედვით, მხარეები შეთანხმდნენ შემდეგზე: 1) საექსპორტო პროდუქციის საწარმოებლად, რომელიც უნდა ყოფილიყო შესაბამისობაში საყოველთაოდ აღიარებულ სტანდარტებთან, ერთობლივ საქმიანობაში გამოყენებული იქნებოდა შპს "ბეთანია-21-ის" მიერ ნედლეულის სახით შესატანი, რომელიც დაფუძნებული იქნებოდა ნავთობპროდუქტების წარმოების დროებით ნებართვასა და საწარმო-დანადგარების გამოყენებაზე; 2) ერთობლივი საქმიანობის შედეგად, საექსპორტო პროდუქციის წარმოებისა და მიწოდების აღრიცხვას, აგრეთვე, ამ პროდუქციაზე გადასახადებით ბიუჯეტთან ანგარიშსწორებას ახდენდა შპს "ნავთობი" და ამ მიზნით, მის მიერ გამოყენებული იქნებოდა მისთვის მინიჭებული გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო კოდი და სერტიფიკატი. ამასთან, შპს "ნავთობის" მიერ დეკლარაციები საქმიანობის ამ ნაწილში საგადასახადო ორგანოს წარედგინებოდა ცალკე; 3) შპს "ბეთანია-21-ის" მიერ ერთობლივ საქმიანობაში საექსპორტო პროდუქციის წარმოებისათვის ნედლეულის სახით შესატანის შეტანა ხორციელდებოდა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერით, მოქმედი წესის შესაბამისად; 4) ერთობლივი საქმიანობის შედეგად წარმოებული საექსპორტო პროდუქციის მიწოდებაზე არარეზიდენტ მყიდველებთან ხელშეკრულებას აფორმებდა შპს "ბეთანია-21". იგი, აგრეთვე, უზრუნველყოფდა ამ პროდუქციის ექსპორტს და საბაჟო პროცედურების ჩატარებას. ამასთან, ექსპორტირებული პროდუქციის სანაცვლოდ, ამონაგების აკუმულირება ხდებოდა შპს "ბეთანია-21-ის" ანგარიშსწორების ანგარიშზე და წლის ბოლოს ხდებოდა მისი განაწილება ხელშეკრულების მონაწილეებს შორის; 5) ერთობლივ საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯებისა და შემოსავლების განაწილება ხელშეკრულების მონაწილეებს შორის ხორციელდებოდა საექსპორტოდ წარმოებული პროდუქციის ღირებულებაში ნედლეულის ხვედრითი წილის შესაბამისად; 6) ხელშეკრულება ძალაში იყო მონაწილეების მიერ მასზე ხელმოწერის დღიდან და მოქმედებდა ერთი წლის ვადით. ხელშეკრულების მოშლა შესაძლებელი იყო ერთ-ერთი მონაწილის ინიციატივით, რის შესახებაც მას ხელშეკრულების მეორე მონაწილისათვის წერილობით უნდა შეეტყობინებინა ერთი თვით ადრე; 7) ხელშეკრულების მოშლის შემთხვევაში, დარჩენილი ქონების განაწილება ხდებოდა ამ ხელშეკრულების მე-5 პუნქტის შესაბამისად.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს საქმის მასალებში მოყვანილ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 11 მაისის #397 ბრძანებით შპს "ნავთობის" 2005 წლის 21 აპრილის მოთხოვნა ამხანაგობის მონაწილე სამ სუბიექტს - შპს "ბეთანია-21-ს", შპს "ნავთობსა" და ამხანაგობას შორის საგადასახადო ვალდებულებების გამიჯვნის შესახებ, არ დაკმაყოფილდა, შემდეგი საფუძვლებით: 1) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 81-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, "გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის" წარდგენის საფუძველი იყო გადასახადის ან/და საურავის ზედმეტად გადახდილი თანხა. "გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნითაც" დასტურდებოდა, რომ საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა, მოთხოვნის დაკმაყოფილების შემთხვევაში, არ იცვლებოდა და შესაბამისად, წარმოდგენილი პრეტენზია არ შეიძლებოდა განხილულიყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 81-ე მუხლით რეგულირებულ ურთიერთობად; 2) "ნავთობპროდუქტების მიწოდების, აღრიცხვისა და დაბეგვრის კონტროლის ღონისძიებათა შესახებ" საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2004 წლის 4 ივლისის #241 ბრძანების მე-10 მუხლის თანახმად, სსაფ-ში რეკვიზიტის შეცდომით შევსების შემთხვევაში, სსაფ-ის ოთხივე ეგზემპლარი არა უგვიანეს 3 დღისა, გაუქმების მიზნით, წარედგინებოდა იმ საგადასახადო ინსპექციას, სადაც მეწარმე აღრიცხვაზე იმყოფებოდა. აღნიშნული მოთხოვნა გადასახადის გადამხდელის მიერ დარღვეული იყო; 3) საბაჟო ორგანოების მიერ აღნიშნული ექსპორტის ოპერაციები განხილული იყო შპს "ბეთანია-21-ის" სახელით განხორციელებულად; 4) შპს "ბეთანია-21-ის" 2004 წლის 26

ნოემბრის გასვლით საგადასახადო შემოწმების აქტში აღნიშნული ოპერაციები განხილული იყო შპს "ბეთანია-21-ის" მიერ განხორციელებულად, რასაც დაეთანხმა გადასახადის გადამხდელი. გასული იყო გასაჩივრების ხანდაზმულობის ვადა.

საკასაციო სასამართლო ხაზგასმით აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლომ, ერთი მხრივ, დადგინდად მიიჩნია, რომ ამხანაგობა საგადასახადო ორგანოში ცალკე იურიდიულ პირად რეგისტრირებული არ ყოფილა და შესაბამისად, ამხანაგობის წევრები - შპს "ნავთობი" და შპს "ბეთანია-21" (რომლებიც აღრიცხვაზე იმყოფებოდნენ საგადასახადო ორგანოში) ამხანაგობის მეშვეობით, ერთობლივ საქმიანობას ახორციელებდნენ დამოუკიდებლად (ცალ-ცალკე), მათთვის მინიჭებული საიდენტიფიკაციო კოდებით, ხოლო, მეორე მხრივ, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქართველოს 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლში შეტანილი ცვლილების (2002 წლის 25 ივნისი) შემდეგ, ამხანაგობის არსებობის შემთხვევაში, ბიუჯეტთან ანგარიშსწორება უნდა განხორციელებულიყო გამიჯნულად, ამხანაგობისა (როგორც საწარმოს) და ამხანაგობის მონაწილე საწარმოების მიერ დამოუკიდებლად. ამასთანავე, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საგადასახადო ორგანო 2005 წლის 1 იანვრამდე პერიოდში ვერ მოახდენდა ამხანაგობის გადასახადის გადამხდელ დამოუკიდებელ სუბიექტად რეგისტრაციას, ვინაიდან იმ პერიოდში მოქმედი კანონმდებლობით არ იყო დადგენილი ამხანაგობის, როგორც დამოუკიდებელი იურიდიული სუბიექტის და არც, როგორც გადასახადის დამოუკიდებელი გადამხდელის სახით, რეგისტრაციის წესი.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) მე-12 მუხლის პირველი ნაწილის "დ" ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმად, ამ კოდექსის მიზნებისათვის, საწარმოებად ითვლებოდა ამხანაგობები. "გადამხდელთა საგადასახადო რეგისტრაციის, საგადასახადო რეგისტრის წარმოებისა და საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭების წესის შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე" საქართველოს პრეზიდენტის 2002 წლის 7 აპრილის #155 ბრძანებულებით დამტკიცებული ინსტრუქციის (ძალადაკარგულია საქართველოს პრეზიდენტის 2005 წლის 2 თებერვლის #54 ბრძანებულებით) 30-ე მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, თუ ორ ან მეტ პირს სურდა ერთობლივად ეწარმოებინა საქმიანობა, ამხანაგობას მიენიჭებოდა გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი, ხოლო ამგვარი რეგისტრაციის არარსებობის დროს რეგისტრაცია მოეთხოვებოდა თითოეულ პარტნიორს ცალ-ცალკე. ამ მუხლის მე-2 პუნქტსა და ამავე მუხლის შენიშვნაში მითითებული იყო, რომ საგადასახადო კოდექსის ადმინისტრირების მიზნებისათვის, შეტყობინება გადასახადების დარიცხვის ან სხვა საკითხთა შესახებ, ეგზავნებოდა ამხანაგობას იმ სახელზე, რომლითაც ის რეგისტრირებული იყო საგადასახადო მიზნებისათვის, ხოლო დღგ-ის მიზნებისათვის, ამხანაგობა მიიჩნეოდა ერთეულად და მას რეგისტრაცია უნდა გაეარა, როგორც ერთეულს, ამხანაგობას კი, შესაძლო იყო თავისი ერთ-ერთი წევრი წარმომადგენლად დაესახელებინა, თუმცა ამით სხვა პარტნიორები დღგ-სთან დაკავშირებული პირადი პასუხისმგებლობისაგან არ თავისუფლდებოდნენ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) 25-ე მუხლის პირველი ნაწილის "გ" ქვეპუნქტის თანახმად, საწარმოდ ითვლება ამხანაგობა, ხოლო ამ კოდექსის მე-100 მუხლის მიხედვით, იგი ექვემდებარება გადასახადის გადამხდელად საგადასახადო ორგანოში სავალდებულო აღრიცხვას და საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭებას.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ ამხანაგობის რეგისტრაციის არარსებობის საკითხთან დაკავშირებით, სრულყოფილად არ გამოიკვლია საქმის გარემოებები და არ მისცა მათ შესაბამისი სამართლებრივი შეფასება, კერძოდ, სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგინდად მიიჩნია ის ფაქტობრივი გარემოება, რომ მოსარჩელეებმა მიმართეს საგადასახადო ორგანოს, ამხანაგობის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის მიზნით, მაგრამ საკითხი განხილული არ იქნა. იმავდროულად, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ 2005 წლის 1 იანვრამდე პერიოდში საქართველოს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 94-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, თუ პირი ვალდებული იყო გატარებულიყო რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად, მაგრამ არ ჰქონდა შეტანილი განცხადება რეგისტრაციის თაობაზე, საგადასახადო ორგანო საკუთარი ინიციატივით ახდენდა ამ პირის რეგისტრაციას გადასახადის გადამხდელად და გადასცემდა მას შესაბამის სერტიფიკატს და ამრიგად, მითითებული ნორმის მიხედვით (იმის მიუხედავად, მიმართავდნენ თუ არა განცხადებით საგადასახადო ორგანოს რეგისტრაციის თაობაზე), თვითონ საგადასახადო ორგანოს ეკისრებოდა ვალდებულება, თავისი ინიციატივით განეხორციელებინა დღგ-ის გადამხდელად ამხანაგობის რეგისტრაცია. სააპელაციო სასამართლომ ამ კუთხით საერთოდ არ გამოიკვლია და ამ საქმის მასალებითაც არ ირკვევა, თუ რა იყო ამხანაგობის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის განხილვაზე უარის თქმის მოტივი, ასევე - გასაჩივრა თუ არა ხსენებული უარი შპს "ნავთობმა" და შესაბამისად, ამ მიმართებით, რა კონკრეტული იურიდიული შედეგი იყო სახეზე.

ზემოხსენებულ საკითხთან დაკავშირებით, საკასაციო სასამართლოს 2009 წლის 10 თებერვლის სხდომაზე კასატორის - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა აღნიშნა, რომ სააპელაციო სასამართლომ არ მიუთითა, თუ როდის მიმართა ამხანაგობამ საგადასახადო ორგანოს რეგისტრაციის მოთხოვნით, ასევე სააპელაციო სასამართლომ სრულყოფილად არ გამოიკვლია, შემდგომში რა ბედი ეწია რეგისტრაციაზე უარს, გასაჩივრდა თუ არა იგი, ანუ ძალაშია თუ არა ხსენებული უარი.

გარდა ამხანაგობის რეგისტრაციის საკითხისა, საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს უფლებამონაცვლეობის საკითხზე, კერძოდ, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 12 ივლისის საოქმო განჩინებაზე, რომლითაც შპს "ბეთანია-21-ის" უფლებამონაცვლედ დადგინდა იქნა შპს "ნავთობი". ხსენებული საოქმო განჩინების კერძო საჩივრით გასაჩივრება არ დასტურდება მოცემული საქმის მასალებით და მაშასადამე, აღნიშნული საოქმო განჩინება კანონიერ ძალაშია შესული. შესაბამისად, ამ საქმის სამართალწარმოების ფარგლებშიც კი, შპს "ბეთანია-21", როგორც სამართალსუბიექტი, იურიდიულად აღარ არსებობს, ამ საქმის განხილვის ფარგლებში, შპს "ბეთანია-21" მოსარჩელედ აღარ მონაწილეობს და მოსარჩელე მხარედ დარჩა მხოლოდ შპს "ნავთობი", მოცემულ შემთხვევაში ამ ეტაპზე შპს "ნავთობის" ერთ-ერთი სასარჩელო მოთხოვნის შინაარსს კი წარმოადგენს შპს "ნავთობს", შპს "ბეთანია-21-სა" და მათ მიერ 2004 წლის 20 აგვისტოს შექმნილ ამხანაგობას შორის საგადასახადო ვალდებულებების გამიჯვნა. ამასთან, დასახელებული საოქმო განჩინების მიღებამდე, აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის წარმომადგენელმა სააპელაციო სასამართლოს წარუდგინა შპს "ნავთობის" სახელმწიფო და საგადასახადო რეგისტრაციის მონაცემებში ცვლილებების შეტანის შესახებ აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 16 ოქტომბრის #934 ბრძანება. საქმის მასალებში წარმოდგენილია საწარმოთა შერწყმის სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრაციის შესახებ ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 17 აპრილის ბრძანება, რომლის მიხედვითაც, შპს "ნავთობის" დირექტორის მიერ წარმოდგენილი განცხადებისა და რეორგანიზაციაში მონაწილე საწარმოს პარტნიორის გადაწყვეტილების საფუძველზე, განხორციელდა საწარმოთა შერწყმის რეგისტრაცია სამეწარმეო რეესტრში შემდეგი ჩანაწერებით - შპს "ნავთობს" შეერწყა შპს "ბეთანია-21" და შპს "თბილტრეიდინგკომპანი" და შპს "ნავთობის" სამეწარმეო რეესტრის მონაცემებში (სამეწარმეო რეესტრში) გატარდა ცვლილებები შემდეგი მონაცემებით - შპს "ნავთობი" წარმოადგენს შპს "ბეთანია-21-ისა" და შპს "თბილტრეიდინგკომპანის" უფლებამონაცვლეს.

ამასთან დაკავშირებით, კასატორი - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური საკასაციო საჩივარში მიუთითებს, რომ საგულისხმოა, რომ სააპელაციო სასამართლოს 2007 წლის 12 ივლისის განჩინებით შპს "ბეთანია-21-ის" უფლებამონაცვლედ დადგინდა იქნა შპს "ნავთობი", რასაც მოსდევს იურიდიული შედეგიც - შპს "ნავთობი" სარჩელში მითითებული იმ სამივე სუბიექტის უფლებამონაცვლეა, რომელთა შორის საგადასახადო ვალდებულებების გამიჯვნასაც ითხოვდა აპელანტი.

ზემოხსენებულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო ხაზგასმით აღნიშნავს, რომ ამ შემთხვევაში, სახეზეა უფლებამონაცვლეობა - ამჟამად შპს "ნავთობი" შპს "ბეთანია-21-ის" უფლებამონაცვლეა, რამაც საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, შესაძლებელია განაპირობოს შესაბამისი სამართლებრივი შედეგები, როგორც სამართალწარმოების, ისე ადმინისტრაციული წარმოების კუთხით. სააპელაციო სასამართლოს საერთოდ არ უმსჯელია ამ საკითხზე. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლომ ამ საქმის ხელახლა განხილვისას უნდა იმსჯელოს დასახელებული უფლებამონაცვლეობისა და შპს "ნავთობის" შესაბამისი სასარჩელო მოთხოვნის ურთიერთმიმართებაზე, ანუ სააპელაციო სასამართლომ დინამიკურად უნდა შეაფასოს ამ მოსარჩელის - შპს "ნავთობის" მიერ მითითებული საგადასახადო ვალდებულებების პრაქტიკულად გამიჯვნის პოტენციური შესაძლებლობა უფლებამონაცვლეობის - საგადასახადო ვალდებულებების შესაძლო გამიჯვნის ფარგლებში, სარჩელით გათვალისწინებული კონკრეტული სუბიექტების, სამართლებრივი თვალსაზრისით, არსებობის პირობებში და იმსჯელოს მოსარჩელე შპს "ნავთობის" სასარჩელო მოთხოვნების ადმინისტრაციული სამართალწარმოებისა და ადმინისტრაციული წარმოების ფარგლებში, შესაბამისად, მოსარჩელე შპს "ნავთობის" იურიდიული ინტერესის რეალურად არსებობისა და ამ ინტერესის რეალიზების შესაძლებლობაზე.

კასატორები საკასაციო საჩივრებში კასაციის მიზეზად მიუთითებენ იმაზე, რომ სააპელაციო სასამართლომ საერთოდ არ იმსჯელა ძირითად საკითხზე, კერძოდ, იმაზე, რომ შპს "ნავთობმა" და შპს "ბეთანია-21-მა" განხორციელებულ სამეწარმეო საქმიანობაზე უკვე ჩააბარეს საგადასახადო დეკლარაციები, აგრეთვე - შესაბამისი სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები, რითაც თავად აღიარეს საგადასახადო ვალდებულებები ბიუჯეტის მიმართ, ხოლო შემდგომ მოითხოვეს ამ ვალდებულებების (დაბეგვრის მიზნებისათვის, არარსებულ) ამხანაგობაზე გადაკისრება დაზუსტებული დეკლარაციის მეშვეობით. კასატორები საკასაციო საჩივრებში ასევე აღნიშნავენ, რომ სააპე-

ლაციო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით იცვლება უკვე არსებული და ერთგვაროვანი დაბეგვრის მექანიზმი ახალი "მექანიზმით", რომელიც მთლიანად იქნება დამოკიდებული კერძო სუბიექტებს შორის დადებულ ხელშეკრულებაზე და ყოველგვარ აზრს დაკარგავს დაბეგვრის მიზნებისათვის, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაც, რომელიც წარმოადგენს მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს და ადასტურებს სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების ფაქტს. აღნიშნული კი, თავის მხრივ, საშუალებას მისცემს გადასახადის გადამხდელს, თავი აარიდონ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებას. გარდა ამისა, კასატორი - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრი (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივარში მიუთითებს, რომ გაუგებარია, თუ როგორ უნდა აღსრულდეს ხსენებული გადაწყვეტილება (წმინდა საგადასახადო ადმინისტრირების კუთხით), ვინაიდან გაუგებარია, თუ როგორ უნდა გადაიხადოს ამხანაგობამ (რომელიც გადასახადის გადამხდელ სუბიექტს არ წარმოადგენს და შესაბამისად, არ გააჩნია საიდენტიფიკაციო ნომერი) მასზე დაკისრებული თანხები.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზარებს კასატორების მიერ საკასაციო საჩივრების დასაბუთებას "ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-4 მუხლის პირველ და მე-4 პუნქტებზე მითითებით, რადგან უდავოა, რომ "საექსპორტო პროდუქციის წარმოებასა და მიწოდებაზე ერთობლივი საქმიანობის (ამხანაგობის) შესახებ" ხელშეკრულება შპს "ნავთობსა" და შპს "ბეთანია-21-ს" შორის დადებულ იქნა 2004 წლის 20 აგვისტოს, რის გამოც კონკრეტულ შემთხვევაში, დავის საგანი არ არის და ვერც იქნება 2004 წლის 1 იანვრამდე წარმოშობილი საგადასახადო ვალდებულებები.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის თანახმად, სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს მათ ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ. ამავე კოდექსის 394-ე მუხლის "ე1" ქვეპუნქტის მიხედვით, გადაწყვეტილება ყოველთვის ჩაითვლება კანონის დარღვევით მიღებულად, თუ გადაწყვეტილების დასაბუთება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელია.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ამ შემთხვევაში სახეზეა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის "ე1" ქვეპუნქტით გათვალისწინებული, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების აბსოლუტური საფუძველი - ხსენებული გადაწყვეტილების დასაბუთება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელია.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლზე, რომლის თანახმად, ადმინისტრაციული საქმის განხილვისას მხარეები სარგებლობენ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით მინიჭებული უფლება-მოვალეობებით, ამასთან, სასამართლო უფლებამოსილია, თავისი ინიციატივით მიიღოს გადაწყვეტილება დამატებითი ინფორმაციის ან მტკიცებულების წარმოსადგენად. ამავე კოდექსის მე-19 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 103-ე მუხლით მინიჭებული უფლებამოსილების გარდა, სასამართლო უფლებამოსილია, საკუთარი ინიციატივითაც შეაგროვოს ფაქტობრივი გარემოებები და მტკიცებულებები.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ მოცემული საქმის ხელახლა განხილვისას, ყოველივე ზემოხსენებულის გათვალისწინებით, ყოველმხრივ უნდა გამოიკვლიოს მტკიცებულებები, სრულყოფილად დაადგინოს საქმის გარემოებები და მისცეს მათ სწორი სამართლებრივი შეფასება.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, კერძოდ, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 12 თებერვლის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად გადაეგზავნოს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ გ ი ნ ა :

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 12 თებერვლის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად გადაეგზავნოს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

დღგ-ით უკუდაბეგვრის წესი

განჩინება

#ბს-1302-1262(კ-08) 31 მარტი, 2009 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა

**შემადგენლობა: ლ. მურუსიძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
ნ. სხირტლაძე,
პ. სილაგაძე**

სარჩელის საგანი: ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ნაწილობრივ ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2005 წლის 31 მარტს "ბრიტიშ ამერიკან ტობაკო ჯორჯია ლიმიტედის" („ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“) თბილისის წარმომადგენლობამ საარბიტრაჟო პრეტენზია (სარჩელი) აღძრა საქართველოს საერთაშორისო საარბიტრაჟო სასამართლოში, მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 20 დეკემბრის შემოწმების აქტით „ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობას ბიუჯეტში გადასახდელად დაეკისრა 3184492 ლარი, მათ შორის: დღგ - 908388 ლარი; უკუდაბეგვრის წესით დღგ - 592250 ლარი; საგზაო ფონდის გადასახადი - 367275 ლარი; მოგების გადასახადი - 1048604 ლარი; ეკონომიკური საქმიანობისათვის გადასახადი - 67528 ლარი. ხსენებული შემოწმების აქტის საფუძველზე, „ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“ 2005 წლის 14 იანვარს ჩაჰბარდა აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 24 დეკემბრის #29/2992 საგადასახადო შეტყობინება (საგადასახადო მოთხოვნა). აღნიშნულ „საგადასახადო მოთხოვნაზე“ წარდგენილ იქნა შესაგებელი აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში, რომლის 2005 წლის 26 იანვრის #228/121 წერილით შესაგებელი დატოვებულ იქნა განუხილველად. 2005 წლის 4 თებერვალს შესაბამისი საჩივარი წარდგენილ იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტში, რომლის 2005 წლის 21 თებერვლის #339-ს ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, კერძოდ, მოგებისა და ეკონომიკური საქმიანობისათვის გადასახადების ნაწილში, ხოლო დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მიერ საგადასახადო დეპარტამენტის 2005 წლის 21 თებერვლის #339-ს ბრძანება მიჩნეულ იქნა კანონიერად (საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 16 მარტის #05-09/392/7000 წერილი).

ამდენად, მოსარჩელის მტკიცებით, სადავო საგადასახადო მოთხოვნით „ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობას საბოლოოდ დაეკისრა: დღგ - 1500638 ლარი, მათ შორის, ძირითადი თანხა - 458611 ლარი, ჯარიმა - 419401 ლარი, საურავი - 30375 ლარი; საგზაო ფონდის გადასახადი - 367275 ლარი, მათ შორის, ჯარიმა - 126746 ლარი, საურავი - 240526 ლარი. ამ ნაწილში, საგადასახადო შემოწმების აქტისა და ზემდგომი ადმინისტრაციული ორგანოების (დეპარტამენტი, საბჭო) გადაწყვეტილებათა შინაარსის გათვალისწინებით, სადავო საგადასახადო მოთხოვნა ემყარებოდა შემდეგ მოტივებს: „ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობა 2001 წლის 1 ივნისიდან 2004 წლის 31 მარტამდე დღგ-ის გადამხდელად აღრიცხული იყო მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში, 2004 წლის 16 ივნისს კი იგი დღგ-ის გადამხდელად ხელახლა გატარდა რეგისტრაციაში აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში. აღნიშნულიდან გამომდინარე, „ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობა, როგორც

საგადასახადო აგენტი, ვალდებული იყო, არარეზიდენტის მიერ გაწეულ მომსახურებაზე უკუდაბეგვრის წესით დაერიცხა, დაეკავებინა და შესაბამის ბიუჯეტში გადაერიცხა დღგ. „ზათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობა წარმოადგენდა საგზაო ფონდის გადასახადის გადამხდელს და „საგზაო ფონდის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-4 მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, ვალდებული იყო, გადაეხადა გადასახადი წარმოებული პროდუქციის მოცულობის 1%-ის ოდენობით. „წარმოებული პროდუქციის მოცულობა“ კი თანხებში განისაზღვრებოდა პროდუქციის საბაზრო ღირებულებით და არა თვითღირებულებით, როგორც ეს გაანგარიშებული იყო „ზათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობის მიერ. აღნიშნული მოსაზრების სისწორის დასასაბუთებლად, საგადასახადო დეპარტამენტმა 2005 წლის 21 თებერვლის #339-ს ბრძანებაში მიუთითა „სამრეწველო პროდუქციის წარმოების სფეროში რიგი მაჩვენებლების განსაზღვრის შესახებ“ სტატისტიკის სახელმწიფო დეპარტამენტის 2001 წლის 10 ივლისის #68 ბრძანებაზე, რომლის მიხედვითაც, პროდუქციის მოცულობა ღირებულებით გამოსახულებაში იანგარიშებოდა მწარმოებლის გასაცემ ფასებში.

მოსარჩელის განმარტებით, „ზათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობა „საგადასახადო მოთხოვნას“ ასაჩივრებდა დღგ-ისა და საგზაო ფონდის გადასახადის ნაწილში და ითხოვდა ამ ნაწილში მის გაუქმებას.

მოსარჩელემ დამატებული ღირებულების გადასახადთან დაკავშირებით, აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 108-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო აგენტად ითვლებოდა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი, ასევე, ნებისმიერი რეზიდენტი იურიდიული პირი. სადავო საგადასახადო მოთხოვნა ემყარებოდა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ფორმალურ მხარეს, ამასთან, შეფასება არ ჰქონდა მიცემული იმ გარემოებას, თუ რამდენად სწორად (კანონიერად) იყო რეგისტრაცია განხორციელებული საგადასახადო ორგანოს მიერ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 92-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, პირი, რომელიც ეწეოდა ეკონომიკურ საქმიანობას და ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში ახორციელებდა დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციებს, რომელთა საერთო თანხა აღემატებოდა 24000 ლარს, ვალდებული იყო, ამ მომენტის დადგომიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა საგადასახადო ორგანოში წარედგინა განცხადება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებისათვის. ამავე კოდექსის 93-ე მუხლის მიხედვით, პირს, რომელიც არ იყო ვალდებული გატარებულიყო რეგისტრაციაში, მაგრამ ახორციელებდა დასაბეგრ ოპერაციას, შეეძლო ნებაყოფლობით განცხადებით მიემართა საგადასახადო ორგანოსთვის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის. ამდენად, კანონი ითვალისწინებდა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ორ სახეს - სავალდებულო რეგისტრაციასა და ნებაყოფლობით რეგისტრაციას. დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება წარმოიშობოდა იმ შემთხვევაში, თუ პირს გააჩნდა დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა, რომელიც 12 კალენდარული თვის განმავლობაში აღემატებოდა 24000 ლარს. ნებაყოფლობითი რეგისტრაციისათვის აუცილებელი არ იყო, დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა მეტი ყოფილიყო დასახელებულ თანხაზე, მაგრამ აუცილებელი იყო, რომ ორგანიზაციას ჰქონოდა დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა. აღნიშნულიდან გამომდინარე, თუ პირს საერთოდ არ გააჩნდა დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა, მაშინ არ არსებობდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 92-93-ე მუხლების თანახმად, დღგ-ის გადამხდელად მისი რეგისტრაციის კანონიერი საფუძველი. საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის 2000 წლის 24 აგვისტოს #194 ბრძანების მე-7 პუნქტით, საგადასახადო ინსპექციებს დაევალოთ, განსაკუთრებული ყურადღება მიექციათ კანონის იმ მოთხოვნისათვის, რომ „ნებაყოფლობითი“ რეგისტრაცია შეიძლებოდა განხორციელებულიყო მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც პირი ეწეოდა ეკონომიკურ საქმიანობას და ახორციელებდა დღგ-ით დასაბეგრ ბრუნვებს.

მოსარჩელის განმარტებით, „ზათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობის საქმიანობა, დაფუძნების მომენტიდან იმ დრომდე, მოიცავდა სიგარეტის შექმენას, წარმოებასა და რეალიზაციას. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 273-ე მუხლის მე-13 ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად კი, 2001 წლის 1 იანვრიდან 2004 წლის 1 ივლისამდე სიგარეტის მიწოდება დღგ-ით არ იბეგრებოდა. სხვა რაიმე საქმიანობა ან ოპერაცია, რომელიც დაექვემდებარებოდა დღგ-ით დაბეგვრას, „ზათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობას არ განუხორციელებია. ამდენად, კონკრეტულ შემთხვევაში, „ზათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობის რეგისტრაცია დღგ-ის გადამხდელად საგადასახადო ორგანომ განახორციელა უკანონოდ - კანონით გათვალისწინებული შესაბამისი საფუძვლის არარსებობის პირობებში. ადმინისტრაციული ორგანოს უკანონო მოქმედება კი, არ შეიძლებოდა (კანონიერ) საფუძველად დასდებოდა კერძო პირის სამართლებრივი მდგომარეობის გაუარესებას, კერძოდ, მისთვის გადასახადების დარიცხვას. „ზათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობა კანონის მოთხოვნათა დაცვითაც რომ ყოფილიყო რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად, მაინც არ არსებობდა დღგ-ის ნაწილში მისთვის თანხების დარიცხვის საფუძველი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 95-ე მუხლის მე-3

ნაწილის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, თუ ბოლო 12 თვის განმავლობაში პირის დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა ნაკლები იყო დადგენილ ოდენობაზე, მაშინ გადამხდელის შესაბამისი განცხადების წარდგენის დღიდან დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია გაუქმებულად ითვლებოდა, ხოლო თუ პირმა საერთოდ შეწყვიტა და აღარ აწარმოებდა დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციებს, მაშინ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია გაუქმებულად ითვლებოდა იმ მომენტიდან, როცა პირმა შეწყვიტა ასეთი ოპერაციები.

მოსარჩელის მტკიცებით, „ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობა ახორციელებდა მხოლოდ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 273-ე მუხლის მე-13 ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის ნორმით გათვალისწინებულ საქმიანობას. 2001 წლის 1 იანვრიდან 2004 წლის 1 ივლისამდე პერიოდში „ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობას სხვა სახის, კერძოდ, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია არ უწარმოებია. აღნიშნულის საწინააღმდეგო მტკიცებას არ შეიცავდა არც საგადასახადო შემოწმების აქტი და არც საგადასახადო დავაზე ზემდგომი ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ მიღებული გადაწყვეტილებები. „ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობას მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ დღგ-ის ჩათვლები გაუქმდა სწორედ იმ მოტივით, რომ იგი არ ახორციელებდა ამ სახის გადასახადით დასაბეგრი ოპერაციებს, კერძოდ, როგორც წარმოდგენილი მასალებიდან ირკვეოდა, მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ „ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობას გაუქმდა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია, რის შესახებაც მას ეცნობა დასახელებული ინსპექციის 2004 წლის 23 მარტის #11/1112 წერილით. ასეთ ვითარებაში, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 95-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, რეგისტრაცია გაუქმებულად ითვლებოდა არა რეგისტრაციის გაუქმების შესახებ გადაწყვეტილების მიღების მომენტიდან, არამედ იმ მომენტიდან, როდესაც ამ საზოგადოებას აღარ განუხორციელებია დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია, აღნიშნული კი მოიცავდა საგადასახადო შემოწმებით მოცულ მთელ პერიოდს, ვიდრე 2004 წლის 1 იანვრამდე. შესაბამისად, მთელი ამ პერიოდის განმავლობაში, რეგისტრაციის გაუქმების უკუქცევითი ძალის გამო, „ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობა ვერ ჩაითვლებოდა დღგ-ის რეგისტრაციის მქონე სუბიექტად. ამდენად, „ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობას არასწორად დაეკისრა თანხები დღგ-ის კუთხით. აღნიშნულიდან გამომდინარე, გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი (საგადასახადო მოთხოვნა) ამ ნაწილში ექვემდებარებოდა ბათილად ცნობას, რაც მოიცავდა შემდეგ თანხებს: 419401,05 ლარი - არასწორად ჩათვლილი დღგ; 419401,05 ლარი - ჯარიმა; 29723 ლარი - საურავი; 274779,51 ლარი - არარეზიდენტის პირად ბარათზე კორექტირებას დაქვემდებარებული თანხა; 592250,47 ლარი - დამატებით დარიცხული საურავი.

მოსარჩელემ საგზაო ფონდის გადასახადთან დაკავშირებით აღნიშნა, რომ „საგზაო ფონდის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-4 მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, საერთო სარგებლობის საავტომობილო გზებით სარგებლობისათვის გადასახადს იხდიდნენ „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული მეწარმეები, წარმოებული პროდუქციის, შესრულებული სამუშაოების და გაწეული მომსახურების მოცულობის 1%-ის ოდენობით. ამდენად, საგზაო ფონდის გადასახადის გადამხდელები იყვნენ მხოლოდ „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული მეწარმეები. უდავო და მათ შორის, სადავო საგადასახადო შემოწმების აქტით დადასტურებული იყო ის ფაქტი, რომ „ბათ ჯორჯია ლიმიტედი“ იყო უცხოური საწარმო, რომელიც საქართველოში საქმიანობდა მუდმივი დაწესებულების (წარმომადგენლობა) მეშვეობით. ამდენად, იგი არ იყო „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად შექმნილი საწარმო და აქედან გამომდინარე - საგზაო ფონდის გადასახადის გადამხდელი, „საგზაო ფონდის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-4 მუხლის პირველი პუნქტის მიხედვით. გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი საგზაო ფონდის გადასახადის ნაწილში უკანონო იქნებოდა იმ შემთხვევაშიც, „ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობა „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად შექმნილი საწარმოც რომ ყოფილიყო და აქედან გამომდინარე - საგზაო ფონდის გადასახადის გადამხდელი.

მოსარჩელის განმარტებით, „საგზაო ფონდის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-4 მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, საგზაო ფონდის გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი იყო „წარმოებული პროდუქციის მოცულობა“. „წარმოებული პროდუქციის“ ცნება მოიცავდა, როგორც დროის გარკვეულ მონაკვეთში რეალიზებულ, ისე არარეალიზებულ პროდუქციას. პროდუქციის სარეალიზაციო (საბაზრო) ფასი დამოკიდებული იყო ბაზრის კონიუნქტურაზე. ამდენად, შეუძლებელი იყო დასაწყობებული საქონლის სარეალიზაციო ფასის წინასწარ განსაზღვრა ან იმის განსაზღვრა, მოხდებოდა თუ არა საერთოდ მისი რეალიზება. თავის მხრივ, პროდუქცია შეიძლებოდა გაყიდულიყო სხვადასხვა ფასად, მათ შორის, სცალო და საბითუმო ფასებად, რაც საბაზრო ფასის ნაირსახეობებს წარმოადგენდა. რეალიზებული და არარეალიზებული პროდუქციისათვის საერთო იყო

მხოლოდ თვითღირებულება. ამდენად, „საგზაო ფონდის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-4 მუხლის პირველ პუნქტში მითითებული „წარმოებული პროდუქციის მოცულობა“ თანხაში შეიძლება ყოფილიყო მხოლოდ წარმოებული პროდუქციის მთლიანი თვითღირებულება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 77-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, სასაქონლო-მატერიალური მარაგების აღრიცხვისას გადასახადის გადამხდელი ვალდებული იყო, წარმოებული ან შეძენილი საქონლის ღირებულება საგადასახადო აღრიცხვაში აესახა ამ საქონლის წარმოებაზე დანახარჯების ან შეძენის ფასით. საქონლის წარმოებაზე გაწეული დანახარჯი წარმოადგენდა სწორედ პროდუქციის თვითღირებულებას და არა საბაზრო (გასაცემ) ფასს. ამდენად, „საგზაო ფონდის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-4 მუხლის პირველი პუნქტის არასწორი განმარტებითა და გამოყენებით, მოპასუხემ უკანონოდ დაარიცხა მოსარჩელეს საგზაო ფონდის გადასახადის სადავო თანხა. მოცემულ შემთხვევაში, „საგზაო ფონდის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-4 მუხლის პირველ პუნქტში არ იყო მითითებული, რომ დაბეგვრის ობიექტი განისაზღვრებოდა წარმოებული პროდუქციის საბაზრო (სარეალიზაციო) ფასით. ხსენებული ნორმის ამგვარი ინტერპრეტაციისათვის კი, საგადასახადო ორგანო იძულებული გახდა, მოეშველიებინა არანორმატიული აქტი, რომელიც დადგენილი წესით რეგისტრირებული და გამოქვეყნებული არ იყო. აქედან გამომდინარე, გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილად ცნობას ექვემდებარებოდა საგზაო ფონდის გადასახადის ნაწილშიც.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ მოითხოვა აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 24 დეკემბრის #29/2992 საგადასახადო შეტყობინების („საგადასახადო მოთხოვნის“) იმ ნაწილში ბათილად ცნობა, რომლითაც „ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობას 2004 წლის 20 დეკემბრის შემოწმების აქტის საფუძველზე, დაეკისრა დღგ-ის - 1735555 ლარისა და საგზაო ფონდის გადასახადის - 367275 ლარის გადახდა.

მოგვიანებით, მოცემული საქმე განსახილველად გადაეგზავნა განსჯად სასამართლოს - თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2005 წლის 28 სექტემბრის განჩინებით ამ საქმეში მესამე პირებად ჩაბმულ იქნენ საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2005 წლის 17 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით „ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობის სასარჩელო განცხადება არ დაკმაყოფილდა უსაფუძვლოების გამო.

საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელის მოთხოვნა საგზაო ფონდის გადასახადთან - 367275 ლართან მიმართებაში, იყო სრულიად უსაფუძვლო და დაუსაბუთებელი. საგზაო ფონდში სახსრების ამოღება, შემოსავლების აღრიცხვა და კონტროლი, „საგზაო ფონდის შესახებ“ საქართველოს კანონში 2003 წლის 31 დეკემბრის #3179-რს საქართველოს კანონით ცვლილებების შეტანამდე, ხორციელდებოდა საქართველოს რესპუბლიკის მინისტრთა კაბინეტის მიერ დადგენილი წესით, კერძოდ, „საქართველოს რესპუბლიკაში საგზაო ფონდის გადასახადების აკრეფის, შემოსავლების აღრიცხვის, კონტროლისა და მიზნობრივი გამოყენების წესის შესახებ“ 1995 წლის 18 ოქტომბრის #674 დადგენილებით, რომლის მე-2 პუნქტის საფუძველზე, დამტკიცებულ იქნა „საქართველოს რესპუბლიკაში საგზაო ფონდის გადასახადების აკრეფის, შემოსავლების აღრიცხვის, კონტროლის, მიზნობრივი გამოყენებისა და გადასახადისათვის თავის არიდების შემთხვევაში, პასუხისმგებლობის წესის შესახებ“ დებულება. ამ დებულების მიხედვით, საგზაო გადასახადებს აღრიცხავდა და მათ გადახდას აკონტროლებდა კონკრენი „საქავტოგზა“ (შემდგომში - საავტომობილო გზების სახელმწიფო დეპარტამენტი). სწორედ მასთან შეთანხმებით, საგზაო გადასახადების გადახდა დაშვებული იყო ასევე ნატური ფორმითაც. ნიშანდობლივი იყო, რომ ალბათ ამანაც განაპირობა ხსენებული დებულების მე-12 პუნქტის შესაბამისად, დაბეგვრის ობიექტად წარმოებული პროდუქციის მოცულობის დადგენა. წარმოებული პროდუქციის მოცულობიდან გამომდინარე, გადასახადის თანხობრივი საზღვრულის ლარებში გამოსახვისათვის, საწარმოს მიერ გამოშვებული პროდუქციის სარეალიზაციო ფასების გამოყენების მიზანშეწონილობა ლოგიკურად გამომდინარეობდა ასევე ამ დებულების მე-14 პუნქტის მოთხოვნებიდანაც, კერძოდ, II თავით გათვალისწინებული ნებისმიერი მეწარმისათვის საგზაო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი მცირდებოდა საწვავ-საცხები მასალების რეალიზაციით მიღებული შემოსავლებით.

საქალაქო სასამართლომ ასევე მიიჩნია, რომ მოსარჩელე კანონის არასწორ განმარტებასა და არაზუსტ ინტერპრეტირებაზე დაყრდნობით, მსჯელობისას მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ პროდუქციის მოცულობა განსაზღვრულიყო (შეფასებულიყო) მისი თვითღირებულებიდან გამომდინარე და გადასახადის თანხობრივი გამოხატულება ამ საზღვრულით გამოანგარიშებულიყო. მოსარჩელემ ვერ მითითა ნორმაზე, რომლითაც დარეგულირდებოდა ასეთი საზღვრულის (თვითღირებულებით მოცულობითი შეფასება) გამოყენების მართლზომიერება. „წარმოებული პროდუქციის მოცულობის“

შინაარსის დადგენისა და მისი ფულადი გამოხატულების განსაზღვრისას, სახელმძღვანელო უნდა ყოფილიყო „საგზაო ფონდის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-4 მუხლი, რომელშიც „წარმოებული პროდუქცია“ მოხსენიებული იყო „შესრულებულ სამუშაოებსა“ და „გაწეულ მომსახურებასთან“ ერთად, საერთო საზღვრულით – „მოცულობა“. კანონმდებელს სურდა ამ სამივე „მოცულობის“ ერთგვარად განსაზღვრა. ვინაიდან საქართველოს საგადასახადო კოდექსში განმარტებული იყო მხოლოდ „შესრულებული სამუშაოებისა“ და „გაწეული მომსახურების“ მოცულობები, ამიტომ „წარმოებული პროდუქციის მოცულობაც“ ანალოგიურად უნდა განსაზღვრულიყო. საგადასახადო მიზნებისათვის, პირის მიერ სამუშაოს შესრულება და მომსახურების გაწევა აუცილებლად გულისხმობდა კომპენსაციის მიღებას კონტრაგენტისგან (საქართველოს 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 29-ე მუხლის მე-10 და მე-12 ნაწილები). მაშასადამე, სახეზე იყო კონტრაგენტისათვის მიწოდებული სამუშაო და მომსახურება (ანუ საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა). შესაბამისად, ლოგიკური იყო ამ სამუშაოსა და მომსახურების მოცულობის განსაზღვრა (გამოთვლა) იმ ასანაზღაურებელი (სარეალიზაციო ფასებიდან გამომდინარე) თანხით, რაც ექვემდებარებოდა აუცილებელ გადახდას ყველა მხარის მიერ, ნაკისრი ვალდებულებების შესრულების შემდეგ. ნიშანდობლივი იყო ასევე „საქართველოს რესპუბლიკის საგზაო ფონდის გადასახადების აკრეფის, შემოსავლების აღრიცხვის, კონტროლისა და მიზნობრივი გამოყენების წესის შესახებ“ საქართველოს რესპუბლიკის მინისტრთა კაბინეტის 1995 წლის 18 ოქტომბრის #674 დადგენილების დანართი – ფორმა #1 (საერთო სარგებლობის საავტომობილო გზებით სარგებლობისათვის გადასახადის გაანგარიშება), რომლის მიხედვით, გადასახადით დაბეგვრის ობიექტის ყველა ელემენტი განხილული იყო პროდუქციის მოცულობით გამოსახულებაში, საიდანაც წარმოებული პროდუქციის მოცულობა განიხილებოდა, როგორც საქონელბრუნვის მოცულობა. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ნათელი იყო, რომ „წარმოებული პროდუქციის მოცულობა“ არითმეტიკულად გამოსახებოდა და გათანაბრებული იყო „საქონელბრუნვის მოცულობასთან“ – მწარმოებლის გასაცემ (მოქმედ) ფასებში.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ „საქართველოს რესპუბლიკაში საგზაო ფონდის შესახებ“ საქართველოს რესპუბლიკის 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი კანონის (გაუქმდა საქართველოს #837-რს კანონით, 2004 წლის 29 დეკემბერს) პირველი მუხლის მე-4 პუნქტის თანახმად, საქართველოს რესპუბლიკის საგზაო ფონდს განაგებდა საქართველოს რესპუბლიკის მინისტრთა კაბინეტი ან მის მიერ რწმუნებული ორგანო საგზაო დარგში, შემდგომში უკვე – საავტომობილო გზების სახელმწიფო დეპარტამენტი (ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის თაობაზე საქართველოს 1997 წლის 16 ოქტომბრის #948-ის კანონი). საქართველოს 2003 წლის 31 დეკემბრის #3179-რს კანონით „საქართველოს საგზაო ფონდის შესახებ“ საქართველოს კანონში ცვლილებების შეტანის გამო, 2004 წლის 1 მარტიდან „საქართველოს საგზაო ფონდის შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი გადასახადების ადმინისტრირება ხორციელდებოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის XIV კარით დადგენილი წესით და ადმინისტრირებას ახორციელებდნენ საგადასახადო ორგანოები. საგადასახადო ორგანო მხოლოდ საქართველოს 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 240-ე მუხლით დადგენილ შემთხვევაში, ანუ როცა გადასახადის გადახდილი თანხა აღმატებოდა დარიცხულ თანხას, ახორციელებდა ზედმეტად გადახდილი თანხის ჩათვლას გადასახადის გადამხდელის სხვა გადასახადების გადახდის ანგარიშში.

რაც შეეხებოდა მოსარჩელის მოთხოვნას დამატებული ღირებულების გადასახადთან მიმართებაში, საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელე აღიარებდა დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციებს, უშუალოდ ადგენდა საგადასახადო დეკლარაციებს და იღებდა შესაბამის ჩათვლებს. 2004 წლის 20 დეკემბრის შემოწმების აქტში მითითებული იყო, რომ „ზათ ჯორჯია ლიმიტედი“ ახორციელებდა დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციებს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლის მე-13 ნაწილის „დ“ და „ე“ ქვეპუნქტების თანახმად, დღგ-ის ჩათვლა არ წარმოებდა, რაც არ ნიშნავდა იმას, რომ დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია არ განხორციელებულა. გაუგებარი იყო მოსარჩელის მიერ მითითებული მოტივი, ვინაიდან იგი წლების განმავლობაში იღებდა საგადასახადო ორგანოში დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურებს, ახორციელებდა დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციებს და საგადასახადო ინსპექციაში ადგენდა დღგ-ის დეკლარაციებს. აღსანიშნავი იყო ის გარემოებაც, რომ, როდესაც 2004 წლის ივლისის თვის დეკლარაციაში არასწორად იქნა ნაჩვენები დღგ-ის ჩათვლა – 331238 ლარი, მოსარჩელემ თვითონ აღიარა დარღვევა და იგი გამოასწორა 2004 წლის ოქტომბრის დეკლარაციით. მიუღებელი იყო მოსარჩელის მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 92-ე, 93-ე და 108-ე მუხლებზე აპელირება, მაშინ, როდესაც „ზათ ჯორჯია ლიმიტედს“ არც ერთხელ არ გამოუთქვამს პრეტენზია აღნიშნულ საკითხზე და გაშვებული იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 256-ე მუხლით დადგენილი ხანდაზმულობის ვადა, ასევე – საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლის შესაბამისად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გასაჩივრების ვადაც. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სახეზე არ იყო საგადასახადო ორგანოთა მხრიდან

უკანონო ქმედებები, ხოლო მოსარჩელეს სურდა საგადასახადო ვალდებულებებისაგან თავის არიდება. მოსარჩელის აღნიშნული მოთხოვნაც იყო უსაფუძვლო.

საქალაქო სასამართლომ, მოსარჩელის აპელირებასთან დაკავშირებით, „ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“ სამართლებრივ ფორმაზე, რომ იგი იყო უცხოური საწარმო და არ წარმოადგენდა „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრულ პირს, რის გამოც მასზე არ უნდა გავრცელებულიყო „საგზაო ფონდის შესახებ“ საქართველოს კანონი, აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 25-ე მუხლი საწარმოებად (გადასახადის გადამხდელებად) განიხილავდა წარმონაქმნებს, რომლებიც ახორციელებდნენ ეკონომიკურ საქმიანობას, მათ შორის, უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილ კორპორაციებს, კომპანიებს, ფირმებსა და სხვა მსგავს წარმონაქმნებს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 29-ე მუხლის თანახმად კი მოსარჩელე „ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“ საქართველოს წარმომადგენლობა წარმოადგენდა მუდმივ დაწესებულებას, რომელიც ახორციელებდა ეკონომიკურ საქმიანობას და ექვემდებარებოდა საქართველოს კანონმდებლობით და სხვა ნორმატიული აქტებით დაბეგვრას.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2005 წლის 17 ოქტომბრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა „ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობამ, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 19 მარტის საოქმო განჩინებით მოცემულ საქმეში აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლედ დადგენილ იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 11 აპრილის განჩინებით „ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2005 წლის 17 ოქტომბრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, სრულად გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილებით დადგენილად მიჩნეული საქმის ფაქტობრივი გარემოებები და მათი სამართლებრივი შეფასება. სააპელაციო საჩივარში არსებითად არ იყო მოყვანილი მათი გამაბათილებელი არგუმენტაცია. სააპელაციო საჩივრის იმ მოტივის პასუხად, რომ აპელანტისათვის არ იყო ცნობილი საქმის განხილვის თარიღი, სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა საქმეში მოთავსებულ, „ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“ ბეჭდით დამოწმებულ სასამართლო უწყებაზე, საქმის განხილვის დროისა და ადგილის შესახებ. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება იყო დასაბუთებული და კანონიერი და არ არსებობდა მისი გაუქმების ან შეცვლის საფუძველი.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 11 აპრილის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა „ბრითიმ ამერიკან ტობაკო ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობამ, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება.

კასატორის განმარტებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტი სააპელაციო სასამართლოს არ ათავისუფლებს სააპელაციო საჩივრის საფუძვლების განხილვის მოვალეობისაგან, რადგან ამ კოდექსის 377-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში, ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. აღნიშნული ნორმის შინაარსიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლო ვალდებულია, განიხილოს და გადაწყვიტოს სააპელაციო საჩივარში მითითებული ფაქტისა და სამართლის ყველა მნიშვნელოვანი საკითხი. მოცემულ შემთხვევაში, სააპელაციო სასამართლომ საერთოდ არ გამოიყენა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლი - არ განიხილა, არ შეაფასა და არ გადაწყვიტა საქმის არსებით მხარესთან დაკავშირებული, სააპელაციო საჩივარში მითითებული ფაქტისა და სამართლის არც ერთი საკითხი, რის გამოც გასაჩივრებული განჩინება იურიდიულად დაუსაბუთებელია, რაც ხსენებული კოდექსის 394-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის თანახმად, მისი გაუქმების აბსოლუტური საფუძველია.

კასატორის მტკიცებით, სააპელაციო სასამართლომ არასწორად გადაწყვიტა სააპელაციო საჩივრის მოტივი იმის თაობაზე, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ მოცემული საქმე განიხილა და გადაწყვიტა მოსარჩელე მხარის მონაწილეობის გარეშე, რომელსაც არ მიუღია შეტყობინება კანონით დადგენილი წესით. საპროცესო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებდა შესაძლებლობას, რომ ესა თუ ის დოკუმენტი გაგზავნოდა მხოლოდ მხარეს და არ გაგზავნოდა წარმომადგენელს. სადავო არ არის ის ფაქტი, რომ კასატორის წარმომადგენელს ამ საქმეზე უწყებით არ ეცნობა პირველი ინ-

სტანციის სასამართლოს სხდომის დრო და ადგილი, რითაც დარღვეულია საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 70-ე მუხლის პირველი და საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-13 მუხლის მე-4 ნაწილები, იმჟამად მოქმედი რედაქციებით. შესაბამისად, მხარე კანონით დადგენილი წესით არ ყოფილა მიწვეული საქმის განხილვაზე, რაც ქმნიდა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის "ბ" ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ, გადაწყვეტილების გაუქმების აბსოლუტურ საფუძველს. უსაფუძველოა სააპელაციო სასამართლოს მითითება საქმეში არსებულ უწყებაზე, რადგან იგი არ ადასტურებს სასამართლო სხდომაზე მხარის დადგენილი წესით მიწვევას, რამდენადაც სასამართლო ვალდებული იყო, უწყება გაეგზავნა წარმომადგენლისთვისაც. გარდა ამისა, საქმის ფურცელ 19-ზე არსებულ უწყების ეგზემპლარზე არ არის მითითებული, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, იმ პირის სახელი, გვარი და თანამდებობა, რომელსაც უწყება ჩაჰბარდა. გარდა ამისა, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მხარეს არ ჩააბარა არც მოპასუხის მიერ წარდგენილი შესაგებელი, რომელიც სასამართლომ მიიღო 2005 წლის 17 ოქტომბერს - საქმის ზეპირი მოსმენის დღეს. სასამართლომ მიიღო და საქმეს დაურთო მოპასუხის შესაგებელი და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-200 მუხლის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, იგი ვალდებული იყო, გაედო საქმის განხილვა, მოსარჩელისათვის გაეგზავნა მოპასუხის შესაგებელი და მიეცა მისთვის 5 დღის ვადა მასზე წერილობითი პასუხის წარსადგენად. ხსენებული საპროცესო დარღვევის გამო, მოსარჩელეს არ მიეცა მოპასუხის მიერ წარდგენილი გარემოებებისა და მოსაზრებების არც წერილობითი და არც ზეპირი ფორმით უარყოფის, ასევე - საწინააღმდეგო გარემოებათა და მოსაზრებათა წარდგენის შესაძლებლობა, რამაც მთლიანობაში გამოიწვია სამართალწარმოების ერთ-ერთი ფუნდამენტური - შეჯიბრებითობის პრინციპის დარღვევა. კასატორს, ფაქტობრივად, წაერთვა პირველი ინსტანციის სასამართლოში საკუთარი უფლებების დაცვის კანონით გარანტირებული შესაძლებლობა. ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ სათანადო შეფასება არ მისცა ზემოთ მითითებულ გარემოებებს და გადაწყვეტილების გაუქმების აბსოლუტური საფუძველის არსებობისას, უცვლელად დატოვა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება, რაც არსებითი ხასიათის საპროცესო დარღვევას წარმოადგენს.

კასატორის განმარტებით, დამატებული ღირებულების გადასახადის ნაწილში, მოცემულ საქმეზე მხარეთა დავას არ იწვევს, რომ მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ კასატორი რეგისტრირებული იყო, როგორც დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელი. კასატორის მიერ წარმოებული ოპერაციები (თამბაქოს იმპორტი, წარმოება და რეალიზაცია), 2004 წლის 1 ივნისს ძალაში შესულ საკანონმდებლო ცვლილებებამდე (სადავო პერიოდი), გათავისუფლებული იყო, როგორც დღგ-საგან, ისე აქციზისაგან და იბეგრებოდა ფიქსირებული გადასახადით. კასატორი დადგენილი პერიოდულობით წარადგენდა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში დღგ-ის დეკლარაციებს, რის საფუძველზეც იღებდა ჩათვლებს დღგ-ში, ანუ - აქცივს სახელმწიფო ბიუჯეტის მიმართ. მოგვიანებით, მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ კასატორს გაუუქმა, როგორც დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია, ისე მიღებული ჩათვლები, იმ მოტივით, რომ კასატორის მიერ წარმოებული ოპერაციები არ წარმოადგენდა დღგ-ითა და აქციზით დასაბეგრ ბრუნვას. 2004 წლის 1 ივნისს ძალაში შესული საკანონმდებლო ცვლილებებით, თამბაქოს პროდუქციის იმპორტი, წარმოება და რეალიზაცია, ფიქსირებული გადასახადის ნაცვლად, დაექვემდებარა დღგ-ითა და აქციზით დაბეგრვას, რის გამოც კასატორი 2004 წლის 16 ივნისს კვლავ იქნა რეგისტრირებული, როგორც დღგ-ის გადამხდელი როგორც პირველი, ისე სააპელაციო ინსტანციის სასამართლომ სათანადო შეფასება არ მისცა ზემოაღნიშნულ გარემოებებს და მიიღო იურიდიულად დაუსაბუთებელი გადაწყვეტილება. დღგ-ის გადამხდელის სტატუსი, ზოგადად, მოიცავს უფლებამოვალეობათა კომპლექსს, კერძოდ, ასეთი პირი ითვლება საგადასახადო აგენტად და ვალდებულია, მის მიერ საქონლის/მომსახურების რეალიზაციისას მყიდველს დაარიცხოს, დაუკავოს და შესაბამის ბიუჯეტში შეიტანოს დღგ. ამასთან, იგივე სტატუსი პირს ანიჭებს გარკვეულ უფლებასაც (შეღავათს) - იგი უფლებამოსილია, ჩაითვალოს მის მიერ რეალიზებულ საქონელზე პროდუქციის/წედლეულის/მომსახურების მიმწოდებელთა მიერ გადახდილი დღგ და პირიქით, პირი, რომელსაც არ გააჩნია დღგ-ის გადამხდელის სტატუსი, არ სარგებლობს დღგ-ის ჩათვლის უფლებით. ამასთან, მას არ ეკისრება საგადასახადო აგენტის ვალდებულება.

კასატორის მტკიცებით, მოცემულ შემთხვევაში, დავის არსი მდგომარეობს იმაში, რომ, რადგან დადგინდა, რომ კასატორი არასწორად იყო რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად და მას გაუუქმდა, როგორც დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია, ისე დღგ-ში მიღებული ჩათვლები, მასზე არ უნდა გავრცელდეს არც საგადასახადო აგენტის ვალდებულება, ვინაიდან, როგორც ჩათვლის მიღების უფლება, ისე საგადასახადო აგენტის ვალდებულება განუყოფელია დღგ-ის გადამხდელის სტატუსისაგან. სასამართლომ დღგ-ის ნაწილში სარჩელი არ დააკმაყოფილა იმ მოტივით, რომ არ გაიზიარა კასატორის მოსაზრება სადავო პერიოდში დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების განუხორციე-

ლებლობის შესახებ და თავისი მოსაზრების დასასაბუთებლად, მიუთითა 2004 წლის 20 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტში მოყვანილ გარემოებაზე, რომ კასატორის მიერ 2004 წლის ივლისში წარდგენილ დღგ-ის დეკლარაციაში არასწორად იყო ნაჩვენები დღგ-ის ჩათვლა 331238 ლარის ოდენობით, რაც მოგვიანებით გასწორდა თავად კასატორის მიერ. სააპელაციო საჩივარში, სასამართლოს აღნიშნული მოტივაციის საწინააღმდეგოდ, მითითებული იყო, რომ სასამართლოს მიერ მოყვანილი ხსენებული ფაქტი ეხებოდა 2004 წლის 1 ივნისის საკანონმდებლო ცვლილების შემდგომ პერიოდს, როცა შეიცვალა დაბეგვრის რეჟიმი - თამბაქოს საქონელი დაექვემდებარა დღგ-ითა და აქციზით დაბეგვრას, მაშინ, როდესაც მოცემულ საქმეზე სადავო დაბეგვრის რეჟიმის შეცვლამდე - 2004 წლის 1 ივნისამდე და არა მისი შემდგომი პერიოდი. დაბეგვრის რეჟიმის შეცვლის შემდეგ, კერძოდ, 2004 წლის 16 ივნისიდან კასატორი კვლავ გატარდა რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად. შესაბამისად, მითითებული თარიღიდან მასზე ვრცელდება დღგ-ის გადამხდელისათვის სპეციფიკური უფლებები და მოვალეობები, რაც სადავო არ ყოფილა ამ საქმის განხილვის არც ერთ სტადიაზე და არც ამჟამად არის სადავო. სააპელაციო საჩივარში ისიც იყო მითითებული, რომ საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით, კასატორის დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციები მოიცავდა მხოლოდ 2004 წლის 1 ივლისიდან 1 ნოემბრამდე და არა სადავო პერიოდს. შესაბამისად, საგადასახადო შემოწმების აქტით არ დასაბეგრიდა ის ფაქტი, რომ კასატორის სადავო პერიოდში გააჩნდა დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა. ამავე დროს, სასამართლომ ვერ მიუთითა კასატორის მიერ სადავო პერიოდში განხორციელებულ დღგ-ით დასაბეგრ ვერც ერთ ოპერაციაზე. სააპელაციო საჩივარში ასევე მითითებული იყო, რომ, რადგან კასატორს გაუუქმდა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 95-ე მუხლის შესაბამისად, დღგ-ის გადამხდელის სტატუსის გაუქმების სამართლებრივი შედეგი უნდა გავრცელდებოდა მთელ იმ პერიოდზე, როდესაც კასატორს არ გააჩნდა დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა, რაც მოიცავს საგადასახადო შემოწმებით მოცულ მთელ პერიოდს.

კასატორის განმარტებით, სააპელაციო სასამართლომ ისე დატოვა უცვლელად პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება, რომ არავითარი შეფასება არ მისცა სააპელაციო საჩივრის ზემოაღნიშნულ მოტივებს, მაშინ, როდესაც მათ გარკვევას არსებითი მნიშვნელობა ჰქონდა დავის სწორად გადაწყვეტისათვის. გარდა ამისა, სააპელაციო სასამართლომ საერთოდ არ იმსჯელა სააპელაციო საჩივრის იმ მოტივზე, რომ მოცემული სადავო საკითხის გადაწყვეტისას პირველი ინსტანციის სასამართლოს უნდა გამოეყენებინა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 92-ე-93-ე და 95-ე მუხლები.

კასატორის მტკიცებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსით (1997 წ.) დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების სამართლებრივი შედეგი დადგენილი იყო დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმებიდან მთელ იმ პერიოდზე, როდესაც პირი აღარ აწარმოებდა დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციებს, რაც მოცემულ შემთხვევაში, მოიცავს მთელ სადავო პერიოდს. ამდენად, მოცემული საქმის განხილვის ფარგლებში, გადასაწყვეტია ორი სამართლებრივად მნიშვნელოვანი პრობლემა: 1) შესაძლებელია თუ არა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების შემთხვევაში დღგ-ის გადამხდელის სტატუსი "გაიხლიჩოს" იმგვარად, რომ პირს გაუუქმდეს აღნიშნული სტატუსიდან გამომდინარე უფლებები, მაგრამ დარჩეს იმავე სტატუსიდან გამომდინარე ვალდებულებები; 2) რა სამართლებრივ შედეგებს წარმოშობს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 95-ე მუხლის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, კერძოდ, იწვევს თუ არა იგი, უკუქცევითი ძალით, დღგ-ის გადამხდელის სტატუსთან დაკავშირებული უფლებებისა და მოვალეობების გაუქმებას. მართალია, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (1997 წ.) ამჟამად აღარ მოქმედებს, მაგრამ მის საფუძველზე წარმოშობილი დავები არ ამოწურულა. გარდა ამისა, ანალოგიური შინაარსის ნორმები მოცემულია საქართველოს მოქმედ საგადასახადო კოდექსშიც (2004 წ.). ამასთან, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებათა ანალიზი მოწმობს, რომ დღგ-სთან დაკავშირებული ზემოაღნიშნული საკითხები ამ დრომდე არ ყოფილა საკასაციო სასამართლოს მსჯელობის საგანი.

კასატორის განმარტებით, მართალია, სააპელაციო სასამართლომ ფორმალურად ჩაატარა საქმის ზეპირი მოსმენა, მაგრამ საქმის არსებითი განხილვა და გადაწყვეტა ურთიერთმიმავსებელი ცნებებია. საქმის არსებით განხილვად არ შეიძლება ჩაითვალოს მხოლოდ მხარეთა ზეპირი ახსნა-განმარტებების მოსმენა. იგი ასევე გულისხმობს სასამართლო გადაწყვეტილებით სააპელაციო საჩივარში მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი ხასიათის საკითხების განხილვას, შეფასებასა და გადაწყვეტას. სრულიად გაუგებარია, სააპელაციო საჩივრის ესა თუ ის საფუძველი, რა მოტივით არ გაიზიარა და უარყო სააპელაციო სასამართლომ. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოცემულ საქმეზე სახეზეა არსებითი ხასიათის საპროცესო დარღვევები, რასაც შეეძლო გავლენა მოეხდინა საქმის განხილვის შედეგზე.

ბას ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა 3184492,05 ლარი, მათ შორის: დღგ - 908387,89 ლარი; უკუდაბეგვრის წესით დღგ - 592250,47 ლარი; საგზაო ფონდის გადასახადი - 367272,80 ლარი; მოგების გადასახადი - 1048604,50 ლარი; ეკონომიკური საქმიანობისათვის გადასახადი - 67527,61 ლარი. ხსენებული შემოწმების აქტის საფუძველზე, „ბათ ჯორჯია ლიმიტედს“ წარდგინა აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 24 დეკემბრის #29/2992 საგადასახადო შეტყობინება. „ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობის მიერ აღნიშნულ „საგადასახადო მოთხოვნაზე“ აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში წარდგენილი შესაგებელი აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 26 იანვრის #28/121 წერილით დატოვებულ იქნა განუხილველად. „ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობის მიერ აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 26 იანვრის #28/121 გადაწყვეტილებაზე 2005 წლის 4 თებერვალს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტში წარდგენილი საჩივარი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის 2005 წლის 21 თებერვლის #339-ს ბრძანებით დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, კერძოდ, მოგებისა და ეკონომიკური საქმიანობისათვის გადასახადების ნაწილში, ხოლო დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა და მას გადასახდელად დაეკისრა შემოწმების აქტით დღგ-ში დარიცხული 1500638 ლარი, აღნიშნული ბრძანების საფუძველად მიეთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 156-ე მუხლზე, საქართველოს 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 68-ე, 94-ე და 95-ე მუხლებზე. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის 2005 წლის 21 თებერვლის #339-ს ბრძანებაზე „ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობის მიერ წარდგენილი საჩივარი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებით (საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 16 მარტის #05-09/392/7000 წერილი) არ დაკმაყოფილდა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2002 წლის 19 მარტის #11/742 წერილის თანახმად, მიუხედავად თამბაქოს ნაწარმის იმპორტის, წარმოებისა და მიწოდების დღგ-ისა და აქციზის ნაცვლად, ფიქსირებული გადასახადით დაბეგვრისა და იმისა, რომ სიგარეტის მიწოდება დღგ-ით არ იბეგრებოდა, ხოლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის შესაბამისად, დღგ-საგან გათავისუფლებულ ოპერაციებზე ჩათვლები არ ხორციელდებოდა, „ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობის მიერ კვლავ იყო ამ ინსპექციაში წარდგენილი 2002 წლის იანვრისა და თებერვლის თვეების დეკლარაციები დღგ-ის ჩათვლის მისაღებად.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას მიაპყრობს აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 20 დეკემბრის „ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობის გეგმურ გასვლით საგადასახადო შემოწმების აქტზე, რომლის მიხედვითაც, შემოწმება შეეხო ამ საწარმოს დაფუძნებიდან (2000 წლის ოქტომბრიდან) 2004 წლის 1 ნოემბრამდე მუშაობის პერიოდს, შემოწმების პერიოდში ჩატარდა დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურების ინვენტარიზაცია, იმავე ინსპექციაში არსებული ამ ფილიალის დღგ-ის პირად ბარათზე აღრიცხული ნაშთების შემოწმებით დადგინდა, რომ ამავე ფილიალის მიერ 2001 წლიდან 2004 წლის 1 ივლისამდე დღგ-ის დეკლარაციებით ნაჩვენები ჩათვლები გაუქმებული იყო მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ, ხოლო ჩათვლაში არასწორად იყო ნაჩვენები 419401,05 ლარი. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ხსენებული აქტის მიხედვით, 2004 წლის 1 ივლისის მდგომარეობით, ამ ფილიალის პირად ბარათზე არასწორად დაფიქსირებული ზედმეტობის გასწორების მიზნით, ამავე საზოგადოებას დღგ-ში დაერიცხებოდა 39210,79 ლარი და არასწორად ჩათვლილი 419401,05 ლარი, ასევე საურავი - 30375 ლარი, სულ - 908387,89 ლარი, ხოლო დღგ-ის პირად ბარათზე გადახდის ნაწილში ნაჩვენები იყო უკუდაბეგვრის წესით დღგ - 269134,53 ლარი, რომელიც გათვალისწინებული იყო უკუდაბეგვრის წესით დღგ-ის ნაწილში საურავის დარიცხვის დროს. დასახელებულ აქტში ასევე მითითებულია, რომ ამ საზოგადოებას არარეზიდენტი პირების მიერ გაწეულ მომსახურებაზე (როიალტი „ვაისროის“ წარმოებაზე), საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 108-ე მუხლის თანახმად, დაკავებული ჰქონდა და ბიუჯეტში გადახდილი იყო კუთვნილი გადასახადი - 510244,21 ლარი, ხოლო არარეზიდენტის გადასახადის პირად ბარათზე კორექტირებას ექვემდებარებოდა 274779,51 ლარი და მას დამატებით დაერიცხებოდა საურავი - 592250,47 ლარი.

საკასაციო სასამართლო, პირველ რიგში, საქმის პროცესუალურ მხარესთან დაკავშირებით, მითითებს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში, ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. ამდენად, სააპელაციო სასამართლოც, ისევე, როგორც პირველი ინსტანციის სასამართლო, წარმოადგენს ფაქტობრივ სასამართლოს. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლომ მოცემული საქმე მისთვის დაბრუნებულ ნაწილში უნდა განიხილოს არსებითად და შეაფასოს ხსენებულ ნაწილში სარჩელის საფუძველიანობა. აქედან გამომდინ-

ნარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ კასატორის მიერ კასაციის მიზეზად პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ მოცემული საქმის განხილვა-გადაწყვეტაზე მითითებას მოსარჩელე მხარის მონაწილეობის გარეშე და სააპელაციო სასამართლოს მიერ სააპელაციო საჩივრის ამ მოტივის არასწორად გადაწყვეტაზე, ამ შემთხვევაში, საპროცესო თვალსაზრისით, ვერ ექნება იურიდიული მნიშვნელობა და არ არსებობს საკასაციო სასამართლოს მიერ კასაციის ხსენებული მიზეზის განხილვის საპროცესო საჭიროება, რადგან, კონკრეტულ შემთხვევაში, მთავარი და გადაწყვეტა შესაბამის ნაწილში საქმის არსებითი, სრულყოფილი განხილვა, ამ ნაწილში საქმის ფაქტობრივი გარემოებების ყოველმხრივი გამოკვლევა და მათი ადეკვატური სამართლებრივი შეფასება.

გარდა ამისა, საკასაციო სასამართლო ხაზგასმით მიუთითებს, რომ, ვინაიდან სასამართლომ "ბრითიმ ამერიკან ტობაკო ჯორჯია ლიმიტედის" თბილისის წარმომადგენლობის სასარჩელო განცხადება არ დააკმაყოფილა მის უსაფუძვლობაზე მითითებით, აღნიშნული გამორიცხავს სააპელაციო სასამართლოს მიერ "ბრითიმ ამერიკან ტობაკო ჯორჯია ლიმიტედის" თბილისის წარმომადგენლობის სარჩელზე, სააპელაციო სასამართლოსთვის დაბრუნებულ ნაწილში, ხანდაზმულობაზე მსჯელობის საპროცესო შესაძლებლობას და ამ ნაწილში ხსენებული სარჩელი შეიძლება პროცესუალურად დაექვემდებაროს მხოლოდ მისი საფუძვლიანობის კუთხით სამართლებრივ შეფასებას.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 273-ე მუხლის მე-13 ნაწილზე, რომლის თანახმად, 2001 წლის 1 იანვრიდან 2004 წლის 1 ივლისამდე თამბაქოს ნაწარმის იმპორტი და მიწოდება დღგ-ისა და აქციზის ნაცვლად, იბეგრებოდა ფიქსირებული გადასახადით, ამავე ნაწილში მითითებული კონკრეტული ოდენობების თანხებით, ამასთან, სიგარეტის მიწოდება დღგ-ით არ იბეგრებოდა, ამავე ნაწილის მოქმედების პერიოდში კი, დღგ-ის ჩათვლა არ წარმოებდა.

საკასაციო სასამართლო მოცემული საქმის განხილვის ფარგლებში, მხოლოდ იმ ნაწილში, რომლითაც უარი ეთქვა "ბრითიმ ამერიკან ტობაკო ჯორჯია ლიმიტედის" თბილისის წარმომადგენლობის მოთხოვნას საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 24 დეკემბრის #29/2992 საგადასახადო შეტყობინებით დღგ-სთან დაკავშირებით დარიცხული სანქცია-საურავის ბათილად ცნობის ნაწილში, იზიარებს კასატორის მოსაზრებას, რომ სააპელაციო სასამართლომ საერთოდ არ გამოიყენა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლი, რის გამოც გასაჩივრებული განჩინება ამ ნაწილში იურიდიულად დაუსაბუთებელია, რაც ამავე ნაწილში მისი გაუქმების აბსოლუტური საფუძველია. საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 24 დეკემბრის #29/2992 საგადასახადო შეტყობინებაში დღგ-სთან დაკავშირებით, სანქციის თანხად მითითებულია 419401,05 ლარი და საურავის თანხად, 30375 ლარი, ანუ დღგ-სთან დაკავშირებით დარიცხული სანქცია-საურავის თანხა სულ შეადგენს 449776,05 ლარს. ხსენებულ შეტყობინებაში საურავის დარიცხვის საფუძვლად მითითებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 252-ე მუხლზე, რომლის პირველი ნაწილის (2003 წლის 26 აგვისტოდან არსებული რედაქცია) შესაბამისად, თუ გადასახადის თანხა არ იყო გადახდილი დადგენილი ვადისათვის, გადასახადის გადამხდელი ვალდებული იყო, გადაეხადა გადაუხდელი თანხის 0,15% თითოეულ ვადაგადაცილებულ დღეზე, გადახდის ვადის დადგენილი თარიღიდან გადასახადის გადახდის თარიღამდე. ამ კოდექსის 121-ე მუხლი ითვალისწინებდა ამავე კოდექსის III კარით (დამატებული ღირებულების გადასახადი) მოთხოვნების შეუსრულებლობის შემთხვევაში, პირის მიმართ ამ კოდექსის 252-ე-254-ე მუხლებით გათვალისწინებული ფინანსური სანქციების გამოყენებას, ხოლო დასახელებული მუხლის მე-2 ნაწილის "ა" ქვეპუნქტის მიხედვით, გარდა ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული სანქციებისა, საგადასახადო ორგანოები ფინანსური სანქციის სახით, პირს ახდევინებდნენ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირებისას - რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების მთელი პერიოდის განმავლობაში ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ის თანხის 100 პროცენტს.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლოს საერთოდ არ უმსჯელია "ბრითიმ ამერიკან ტობაკო ჯორჯია ლიმიტედის" თბილისის წარმომადგენლობისთვის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 24 დეკემბრის #29/2992 საგადასახადო შეტყობინებით დღგ-სთან მიმართებაში სანქციის - 419401,05 ლარისა და საურავის - 30375 ლარის დარიცხვის კანონიერების საკითხზე და შესაბამისად, აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 24 დეკემბრის #29/2992 საგადასახადო შეტყობინების, ამავე შეტყობინებით დღგ-სთან მიმართებაში დარიცხული სანქცია-საურავის ნაწილში ბათილად ცნობის შესახებ "ბრითიმ ამერიკან ტობაკო ჯორჯია ლიმიტედის" თბილისის წარმომადგენლობის მოთხოვნის საფუძვლიანობაზე, მაშინ, როდესაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) ზემოაღნიშნული ნორმებიდან გამომდინარე, 2001 წლის 1 იანვრიდან 2004 წლის 1 ივლისამდე, ამ ნაწილში მითითებულ ოპერაციებზე, ამავე

ნაწილის მოქმედების პერიოდში, დღგ-ის ჩათვლა არ წარმოებდა, ხოლო სიგარეტის მიწოდება დღგ-ით არ იბეგრებოდა, "ბრიტიშ ამერიკან ტობაკო ჯორჯია ლიმიტედის" თბილისის წარმომადგენლობა კი, უდავოდ რეგისტრირებული იყო დღგ-ის გადამხდელად მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის 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.

ამდენად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლომ მოცემული საქმე, საპროცესო კანონმდებლობით დადგენილი წესით, ხელახლა უნდა განიხილოს იმ ნაწილში, რომლითაც "ბრიტიშ ამერიკან ტობაკო ჯორჯია ლიმიტედის" თბილისის წარმომადგენლობის მოთხოვნას უარი ეთქვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 24 დეკემბრის #29/2992 საგადასახადო შეტყობინების, ამავე შეტყობინებით დღგ-სთან მიმართებაში დარიცხული სანქცია-საურავის - 449776,05 ლარის, კერძოდ, სანქციის - 419401,05 ლარისა და საურავის - 30375 ლარის ნაწილში ბათილად ცნობაზე. სააპელაციო სასამართლომ ამ ნაწილში სრულყოფილად უნდა განიხილოს აპელანტის მოთხოვნა და შესაბამისი სამართლებრივი შეფასება მისცეს საქმის გარემოებებს, კერძოდ, რამდენად კანონიერად განხორციელდა "ბრიტიშ ამერიკან ტობაკო ჯორჯია ლიმიტედის" თბილისის წარმომადგენლობისთვის დღგ-სთან მიმართებაში სანქცია-საურავის დარიცხვა, როგორც დღგ-ის გადამხდელისთვის.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოცემული საქმის განხილვის ფარგლებში, მოსარჩელის მოთხოვნა დანარჩენ ნაწილში უსაფუძვლოა და ამ ნაწილში არ არსებობს მისი საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილების საფუძველი, რის გამოც ამავე ნაწილში უცვლელად უნდა დარჩეს გასაჩივრებული განჩინება.

საკასაციო სასამართლო, პირველ ყოვლისა, აღნიშნავს, რომ კონკრეტულ შემთხვევაში, უდავოდ დადასტურებულია, რომ "ბათ ჯორჯია ლიმიტედის" თბილისის წარმომადგენლობა 2001 წლის 1 ივნისიდან დღგ-ის გადამხდელად აღრიცხული იყო მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში, ხოლო შესაბამის პერიოდში ხსენებული გადამხდელი ადგენდა და წარადგენდა დღგ-ის დეკლარაციებს და იღებდა დღგ-ის თანხებზე ჩათვლებს, 2004 წლის 16 ივნისს კი, იგი დღგ-ის გადამხდელად ხელახლა გატარდა რეგისტრაციაში აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში.

საკასაციო სასამართლო ხაზგასმით აღნიშნავს, რომ მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ „ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობას გაუუქმდა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია, რის შესახებაც მას ეცნობა ამ ინსპექციის 2004 წლის 23 მარტის #11/1112 წერილით, მანამდე კი „ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობას მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2002 წლის 5 თებერვლის წერილით ეცნობა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 273-ე მუხლის მიხედვით, 2003 წლის 1 იანვრამდე თამბაქოს ნაწარმის იმპორტი, წარმოება და მიწოდება დღგ-ისა და აქციზის ნაცვლად, იბეგრებოდა ფიქსირებული გადასახადით, ამასთან, სიგარეტის მიწოდება დღგ-ით არ იბეგრებოდა, ამავე კოდექსის 114-ე მუხლის შესაბამისად კი, დღგ-საგან გათავისუფლებულ ოპერაციებზე ჩათვლები არ ხორციელდებოდა. ამდენად, ამ შემთხვევაში, არსებითი მნიშვნელობა აქვს იმას, რომ „ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობისთვის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების საფუძველს წარმოადგენდა სწორედ შესაბამისი ოპერაციების ფიქსირებული გადასახადით დაბეგრვა, აღნიშნულს კი მოჰყვა დღგ-ში თანხების დარიცხვა და ამდენად, დღგ-ის ჩათვლების გაუქმება.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადი არაპირდაპირი, მრავალსაფეხურიანი გადასახადი იყო, რომლის გადახდის ტვირთი აწევბოდა საბოლოო მომხმარებელს. შესაბამისად, დღგ მიეკუთვნებოდა არაპირდაპირი გადასახადის სახეს. სწორედ დღგ-ის მრავალსაფეხურიანმა სისტემამ წარმოშვა გადახდის შემთხვევაში, მისი შემდგომი ჩათვლის შესაძლებლობა. დღგ-ის თავისებურება სწორედ მის სტრუქტურაში იყო, რაც იმაში გამოიხატებოდა, რომ, ჯერ ერთი, დღგ-ის არსებით, შინაარსობრივად განმსაზღვრელ სტრუქტურულ ელემენტს წარმოადგენდა სწორედ შესაბამის პროცესში წარმოშობილი ღირებულების ნაწილი. დამატებული ღირებულება განისაზღვრებოდა საბოლოო მომხმარებელზე - მყიდველზე მიწოდებული საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) ღირებულებით და წარმოადგენდა საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) ღირებულების იმ ნაწილს, რომელსაც მწარმოებელი, გამყიდველი ამატებდა მის მიერ შეძენილი მასალების, სამუშაოსა და მომსახურების ღირებულებას, რომელთა გამოყენებაც ხდებოდა წარ-

მოებისას. დღგ-ის მიზნობრივი არსისა და დღგ-ის თანხის განმსაზღვრელ მეორე ელემენტს კი წარმოადგენდა დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა და მისი ჩათვლა. შესაბამისად, იმ ოპერაციებზე, რომლებიც არ ექვემდებარებოდა დღგ-ით დაბეგრას, ანუ დღგ-საგან გათავისუფლებულ ოპერაციებზე, ჩათვლები ვერ განხორციელდებოდა, ხოლო უკვე განხორციელებული ჩათვლები ექვემდებარებოდა გაუქმებას, თუმცა ასეთი გაუქმება გავლენას ვერ მოახდენდა საგადასახადო ინსპექციაში წარდგენილ დღგ-ის დეკლარაციაში ასახულ დღგ-ის ძირითადი თანხის გადასახადის გადამხდელი-სათვის დაკისრებასა და მის გადახდაზე, ვინაიდან დღგ-ის ჩათვლის გაუქმებისას გადასახადის გადამხდელს რეალურად უკვე მიღებული ჰქონდა და მასვე რჩებოდა საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) ღირებულების ის ნაწილი, რომელიც მან, როგორც გამყიდველმა, დაამატა მის მიერ შეძენილი მასალების, სამუშაოსა და მომსახურების ღირებულებას, ანუ დღგ-ის თანხას საქონლის მიყიდველი პრაქტიკულად უხდიდა საქონლის გამყიდველს და სწორედ საქონლის გამყიდველს გადაეცემოდა დღგ-ის შესაბამისი თანხის ფინანსური აქტივი. შესაბამისად, დღგ-ის ჩათვლის გაუქმება არ გამოიწვევდა დღგ-ის დეკლარირებული ძირითადი თანხის გადახდის ვალდებულების გაუქმებას, რაც წარმოადგენს დღგ-ის სპეციფიკური არსის ადეკვატურ განსაზღვრას. ხაზგასასმელია ისიც, რომ დღგ-ის თანხის დეკლარირება არ იყო ბიუჯეტში დღგ-ის თანხის შეტანის იდენტური, ისევე, როგორც დღგ-ის ჩათვლაზე უარის თქმა არ ათავისუფლებდა პირს დღგ-ის ძირითადი თანხის ბიუჯეტში შეტანის ვალდებულებისაგან და უფრო მეტიც, დღგ-ის თანხის ბიუჯეტში შეტანა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის (1997 წლის 12 დეკემბრიდან არსებული რედაქცია) თანახმად, იყო სწორედ აუცილებელი პირობა დღგ-ის ჩათვლის მისაღებად.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 95-ე მუხლის პირველ ნაწილზე (2003 წლის 26 აგვისტომდე არსებული რედაქცია), რომლის თანახმად, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების შეწყვეტის შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელი ვალდებული იყო, საგადასახადო ორგანოსთვის მიემართა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების მოთხოვნით.

საკასაციო სასამართლო ხაზგასმით აღნიშნავს, რომ კონკრეტულ შემთხვევაში, „ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობას არ მიუმართავს საგადასახადო ინსპექციისათვის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების მოთხოვნით და უფრო მეტიც, იგი თავად წარდგენდა საგადასახადო ინსპექციაში დღგ-ის დეკლარაციებს და უკანონოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 273-ე მუხლის მე-13 ნაწილის მოთხოვნათა საწინააღმდეგოდ იღებდა ჩათვლებს, ანუ აქტივს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ, რის გამოც, „ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობისთვის, როგორც საქონლის მიმწოდებლისთვის, ჩათვლების, ანუ სახელმწიფო ბიუჯეტის მიმართ აქტივის გაუქმება ვერ დააფუძნებს „ბათ ჯორჯია ლიმიტედის“ თბილისის წარმომადგენლობის მიერ საქონლის მიყიდვებისაგან მიღებული შესაბამისი აქტივის, კანონით დადგენილ ფარგლებში, ადეკვატური საგადასახადო ვალდებულების გაუქმებას. აღნიშნულზე გავლენას ვერ მოახდენდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 95-ე მუხლის მე-3 ნაწილის (2003 წლის 26 აგვისტომდე არსებული რედაქცია) ნორმაც, რომლის მიხედვითაც, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმება ძალაში შედიოდა იმ დღიდან, როცა გადასახადის გადამხდელმა შეწყვიტა დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციები ან ამ მუხლის მეორე ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში - იმ დროისათვის, როცა პირმა მიმართა საგადასახადო ორგანოს რეგისტრაციის გაუქმებისათვის. ამდენად, ხაზგასმით არის აღსანიშნავი, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 95-ე მუხლის მე-3 ნაწილის (2003 წლის 26 აგვისტომდე არსებული რედაქცია) ნორმა არ გამოიყენებოდა განყენებულად, არამედ იგი უშუალო მიმართებაში იყო ამავე მუხლის პირველი ნაწილის (2003 წლის 26 აგვისტომდე არსებული რედაქცია) იმპერატიულ ნორმასთან, რომლითაც უპირობოდ იყო დადგენილი დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების შეწყვეტის შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების მოთხოვნით მიემართა შესაბამისი საგადასახადო ორგანოსთვის. ამასთან დაკავშირებით, კასატორი მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 95-ე მუხლის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების სამართლებრივი შედეგების საკითხზე - გააჩნდა თუ არა დღგ-ის გადამხდელის სტატუსთან დაკავშირებული უფლებებისა და მოვალეობების გაუქმებას უკუქცევითი ძალა. საკასაციო სასამართლო, ზემოხსენებულიდან გამომდინარე, მიიჩნევს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 95-ე მუხლის მე-3 ნაწილის (2003 წლის 26 აგვისტომდე არსებული რედაქცია) ნორმის რეალიზება ხდებოდა მხოლოდ ამავე მუხლის პირველი ნაწილის (2003 წლის 26 აგვისტომდე არსებული რედაქცია) ნორმასთან ერთობლიობაში, ანუ ამ მუხლის პირველ ნაწილში მითითებული მოთხოვნის არარსებობა პირდაპირ გამორიცხავდა ხსენებული მუხლის მე-3 ნაწილის ნორმის შესაბამისი ნაწილის გამოყენებას და პირიქით - მხოლოდ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 95-ე

მუხლის პირველ ნაწილში (2003 წლის 26 აგვისტომდე არსებული რედაქცია) მოყვანილი მოთხოვნის არსებობას შეიძლება დაეფუძნებინა ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის (2003 წლის 26 აგვისტომდე არსებული რედაქცია) ნორმის (უკუქმედების ძალით) რეალიზება.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 24 დეკემბრის #29/2992 საგადასახადო შეტყობინებაში უკუდაბეგვრის წესით დღგ-სთან დაკავშირებით მითითებულია საურავი - 592250,47 ლარი.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 108-ე მუხლის (უკუდაბეგვრა) პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, თუ არარეზიდენტი პირი, რომელიც არ იყო რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად საქართველოში, ეწეოდა მომსახურებას ან ასრულებდა სამუშაოს საქართველოს ტერიტორიაზე ამ მუხლის მე-2 ნაწილში მითითებული საგადასახადო აგენტისათვის, აღნიშნული სამუშაოების შესრულება ან მომსახურების გაწევა იბეგრებოდა ამ მუხლის მიხედვით. ხსენებული მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, ამ მუხლის მიხედვით, საგადასახადო აგენტად ითვლებოდა ნებისმიერი პირი, რომელიც რეგისტრირებული იყო დღგ-ის გადამხდელად ან ნებისმიერი რეზიდენტი იურიდიული პირი. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო აგენტი ახდენდა დღგ-ის დარიცხვას არარეზიდენტისათვის, რომელიც საგადასახადო ორგანოში გადამხდელად არ იყო რეგისტრირებული გასაცემ თანხაზე. დასახელებული მუხლის მე-5 ნაწილის შესაბამისად, თუ საგადასახადო აგენტი არ იყო რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად, იგი ვალდებული იყო, დარიცხული დღგ გადაეხადა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ დადგენილი წესით.

საკასაციო სასამართლო, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 108-ე მუხლის ზემოაღნიშნული ნორმების კომპლექსური შეჯერებით, განმარტავს, რომ დღგ-ით უკუდაბეგვრის წესის არსი სწორედ იმაში მდგომარეობდა, რომ ამ წესის ფარგლებში სახეზე იყო დღგ-ით ჩვეულებრივი (პირდაპირი) დაბეგვრისაგან განსხვავებული (ამ წესის სახელწოდების ადეკვატური) ნორმატიული მოწესრიგება, რაც, პირველ ყოვლისა, ობიექტურად ვლინდებოდა შესაბამისი საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის მონაწილე სუბიექტების იურიდიულ რეგლამენტირებაში, კერძოდ, სუბიექტებად წარმოდგენილი იყვნენ, ჯერ ერთი, არარეზიდენტი პირი, რომელიც არ იყო რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად საქართველოში და მეორეც, ამ მუხლის მე-2 ნაწილში მითითებული საგადასახადო აგენტი, რომლისთვისაც ხსენებული არარეზიდენტი პირი ეწეოდა მომსახურებას ან ასრულებდა სამუშაოს საქართველოს ტერიტორიაზე. გარდა ამისა, მართალია, საგადასახადო აგენტის დეფინირებისას, მათ შორის, მითითებული იყო დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული ნებისმიერი პირი, რომელიც ახდენდა დღგ-ის დარიცხვას არარეზიდენტისათვის, მაგრამ ამავდროულად, თუ არარეზიდენტი პირის სტატუსის განსაზღვრა დამოკიდებული იყო დღგ-ის გადამხდელად არარეზიდენტი პირის რეგისტრაციის საკითხზე - იგი არ უნდა ყოფილიყო რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად საქართველოში, ამისგან განსხვავებით, საგადასახადო აგენტის სტატუსის კონსტატირება და დღგ-ის უკუდაბეგვრის წესით საგადასახადო აგენტის დაბეგვრის განხორციელება არ იყო დამოკიდებული იმაზე, რეგისტრირებული იყო თუ არა საგადასახადო აგენტი დღგ-ის გადამხდელად - იგი ვალდებული იყო, დარიცხული დღგ გადაეხადა შესაბამისი წესით. აქედან გამომდინარე, უკუდაბეგვრის წესით საგადასახადო აგენტის დღგ-ით დაბეგვრა არ იყო დაკავშირებული დღგ-ით მისი ჩვეულებრივი დაბეგვრის საკითხთან და ამასთანავე, არ იყო დამოკიდებული დღგ-ის გადამხდელად მისივე რეგისტრაციაზე, არამედ, დღგ-ით უკუდაბეგვრის წესის საგადასახადო აგენტზე გავრცელებას განაპირობებდა სწორედ არარეზიდენტი პირის მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე საგადასახადო აგენტისათვის გაწეული მომსახურების ან შესრულებული სამუშაოს ფაქტის არსებობა, რაც არ იყო დაკავშირებული დაბეგვრის წესის რაიმე საკანონმდებლო ტრანსფორმაციასთან.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 24 დეკემბრის #29/2992 საგადასახადო შეტყობინებით "ბრიტიშ ამერიკან ტობაკო ჯორჯია ლიმიტედის" თბილისის წარმომადგენლობას" უკუდაბეგვრის წესით დღგ-სთან მიმართებაში სწორად დაერიცხა საურავი 592250,47 ლარის ოდენობით.

საკასაციო სასამართლოს 2009 წლის 10 თებერვლის სხდომაზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა აღნიშნა, რომ ამ შემთხვევაში, დღგ-ის ძირითადი თანხა არის ის საგადასახადო ჩათვლები, რომლებიც ამ გადამხდელს არ ეკუთვნოდა, მოსარჩელეს უკანონობის მოტივით გაუუქმდა დღგ-ის დეკლარირებული ჩათვლა 419401 ლარის ოდენობით.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ "ბრიტიშ ამერიკან ტობაკო ჯორჯია ლიმიტედის" თბილისის წარმომადგენლობის საკასაციო საჩივარი დაშვებულ ნაწილში უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, კერძოდ, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამარ-

თლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 11 აპრილის განჩინება იმ ნაწილში, რომლითაც უარი ეთქვა "ბრიტიშ ამერიკან ტობაკო ჯორჯია ლიმიტედის" თბილისის წარმომადგენლობის მოთხოვნას საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 24 დეკემბრის #29/2992 საგადასახადო შეტყობინების, ამავე შეტყობინებით დღგ-სთან დაკავშირებით დარიცხული სანქცია-საურავის - 449776,05 ლარის ნაწილში, ბათილად ცნობაზე და ამ ნაწილში საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატას, ხოლო თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 11 აპრილის განჩინება დანარჩენ ნაწილში დარჩეს უცვლელად, სასამართლო ხარჯების (ამ საქმის სამართალწარმოების ფარგლებში) მხარეებზე განაწილების საკითხი კი გადაწყდეს მოცემულ საქმეზე (ხელახლა განსახილველად დაბრუნებულ ნაწილში) საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-ე, 412-ე მუხლებით და

და ა ა დ გ ი ნ ა :

1. "ბრიტიშ ამერიკან ტობაკო ჯორჯია ლიმიტედის" თბილისის წარმომადგენლობის საკასაციო საჩივარი დაშვებულ ნაწილში დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;

2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 11 აპრილის განჩინება იმ ნაწილში, რომლითაც უარი ეთქვა "ბრიტიშ ამერიკან ტობაკო ჯორჯია ლიმიტედის" თბილისის წარმომადგენლობის მოთხოვნას საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 24 დეკემბრის #29/2992 საგადასახადო შეტყობინების, ამავე შეტყობინებით დღგ-სთან დაკავშირებით დარიცხული სანქცია-საურავის - 449776,05 ლარის ნაწილში, ბათილად ცნობაზე და ამ ნაწილში საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატას;

3. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 11 აპრილის განჩინება დანარჩენ ნაწილში დარჩეს უცვლელად;

4. სასამართლო ხარჯების (ამ საქმის სამართალწარმოების ფარგლებში) მხარეებზე განაწილების საკითხი გადაწყდეს მოცემულ საქმეზე (ხელახლა განსახილველად დაბრუნებულ ნაწილში) საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;

5. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.