

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი  
ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეებზე  
2010, №3

## საგადასახადო დავები

1. **საგადასახადო ვალდებულება**
  - ვადაგადაცილებული საგადასახადო ვალდებულების ჩამოწერა
  - საბაზრო ფასის შემცირების ფაქტის დადგენა
  - საგადასახადო აგენტის ვალდებულება
  - საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა (შესრულების წესი)
  - საგადასახადო თანხების დარიცხვა (დარიცხვის კანონიერება)
  - საურავის გადახდა (დაკისრება)
  - უკანონოდ დარიცხული საშემოსავლო გადასახადის დაბრუნების შესაძლებლობის შემოწმება
2. **გადასახადის გადამხდელის პასუხისმგებლობა**
3. **საგადასახადო აქტების ბათილად ცნობა**
  - საგადასახადო შეტყობინების ბათილად ცნობა
  - სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად აქტების ბათილად ცნობა
4. **სამეწარმეო კონტროლი**
  - მოსამართლის ბრძანების აუცილებლობა სამეწარმეო კონტროლის დროს
  - საგადასახადო შემოწმება

# 1. საგადასახადო ვალდებულება

## ვადაგადაცილებული საგადასახადო ვალდებულების ჩამოწერა

### განჩინება

#ბს-533-511(კ-08)

4 მარტი, 2009 წ., ქ. თბილისი

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

**დავის საგანი:** ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა

#### აღწერილობითი ნაწილი:

გ. ო-შვილმა სარჩელი აღძრა თელავის რაიონულ სასამართლოში და მიუთითა, რომ 23.08.98წ. გურჯაანის რაიონის გამგეობასთან გააფორმა მიწის საიჯარო ხელშეკრულება, რომლითაც 10 წლის ვადით იჯარით აიღო 25.46 ჰა სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთი. ხელშეკრულების თანახმად, იჯარით აღებული მიწის ნაკვეთით სარგებლობისათვის საიჯარო ქირა წელიწადში შეადგენდა 584 ლარსა და 96 თეთრს. 1999წ. სექტემბერში და გვალვამ მთლიანად გაანადგურა მოსავალი, რის გამოც ამ წელში ვერ გადაიხადა მიწის საიჯარო ქირა. 2000წ. გადაიხადა 830 ლარი, რითაც დაფარა წინა წლის დავალიანება -780 ლარი. ზედმეტად გადახდილმა თანხამ შეადგინა 50 ლარი. საიჯარო ქირის დაგვიანებით გადახდის გამო 1998 წელს დაერიცხა საურავი 10.67 ლარი, რასაც დაემატა 2000 წლის მიწის საიჯარო ქირა 585 ლარი. 2001 წელში გადაიხადა 922 ლარი. 2003 წელს სხვადასხვა დროს შეიტანა 2087 ლარი, დაფარა ყველა დავალიანება საურავის ჩათვლით. ასევე წინსწრებით 2004 და 2005 წლებისათვის დარჩა ზედმეტი ნაშთი 122,73 ლარი. 2005 წლის სექტემბერში მიაკითხა გურჯაანის საგადასახადო ინსპექციას დარჩენილი მიწის საიჯარო ქირის გადასახდელად, მაგრამ განუმარტეს, რომ 1999წ. გაუქმებული იყო საიჯარო ხელშეკრულება, რის შესახებაც მან არაფერი იცოდა. დარღვეული უფლების აღსადგენად მიმართა გურჯაანის რაიონულ სასამართლოს, რომლის 29.12.05წ. გადაწყვეტილებით ბათილად იქნა ცნობილი გურჯაანის რაიონის გამგეობის 27.12.99წ. #117 დადგენილების ის ნაწილი, რომლითაც გ. ო-შვილის საიჯარო ხელშეკრულება გაუქმდა. გურჯაანის გამგეობის დადგენილების ბათილად ცნობას საფუძვლად დაედო ის გარემოება, რომ საიჯარო ხელშეკრულება შეწყვეტილი იყო ცალმხრივად, მისთვის შეტყობინების გარეშე და გ. ო-შვილს საიჯარო ქირა ჰქონდა გადახდილი. მიუხედავად იმისა, რომ გაუქმებული ჰქონდა ხელშეკრულება სასამართლოს 29.12.05წ. გადაწყვეტილებამდე, მის მიერ მთლიანად იქნა გადახდილი 2005 წლის საიჯარო ქირის დარჩენილი გადასახადი -462,27 ლარი და 37,37 ლარი საურავი, რომლის დარიცხვა მისი მიზეზით არ მომხდარა, სულ 500 ლარი. 1998 წლის 23 აგვისტოდან 2006 წლის 1 იანვრამდე, ხელშეკრულების თანახმად, უნდა გადაეხადა 4278 ლარი, მან ამ პერიოდში გადაიხადა აღნიშნულ თანხაზე მეტი. 27.12.99წ. შემდეგ, რაც გურჯაანის რაიონის გამგეობამ თავისი დადგენილებით გააუქმა მისი საიჯარო ხელშეკრულება, მას აღარ ეკუთვნოდა საიჯარო ქირის გადახდა, რაც შეადგენს 3552 ლარს. ეს თანხა მას უკან უნდა დაუბრუნდეს. ამავე დროს, გურჯაანის საგადასახადო ინსპექციამ არასწორად დაიანგარიშა მიწის საიჯარო ქირის გადასახადი. სადავო საგადასახადო მოთხოვნით 26.09.06წ. მდგომარეობით 4846.85 ლარი საგადასახადო დავალიანება ერიცხება. აქედან 1738.04 ლარი სასოფლო-სამეურნეო მიწის გადასახადი, 310 ლარი საურავი, სულ 4846.85 ლარი. გურჯაანის რაიონული გამგეობის 27.12.99წ. #117 დადგენილებით საიჯარო ხელშეკრულება უკვე გაუქმებული ჰქონდა და თავისი უფლებები აღიდგინა მხოლოდ 29.12.05წ. სასამართლო გადაწყვეტილებით. ამდენად, მას 1999 წლის 27 დეკემბრიდან 2006 წლამდე საიჯარო ქირის გადახდა აღარ ევალეზოდა. გურჯაანის რაიონული გამგეობა ვალდებული იყო თავისი გადაწყვეტილების შესახებ ეცნობებინა საგადასახადო ორგანოსათვის. მოსარჩელემ თელავის საგადასახადო ინსპექციის 26.09.06წ. #641 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა და მის მიერ ზედმეტად გადახდილი 3559 ლარის სამომავლოდ მიწის გადასახადში ჩათვლა მოითხოვა.

თელავის რაიონული სასამართლოს 12.12.06წ. გადაწყვეტილებით დაკმაყოფილდა გ. ო-შვილის სარჩელი, ბათილად იქნა ცნობილი 26.09.06წ. #641 საგადასახადო მოთხოვნა და გ. ო-შვილს ზედმეტად გადახდილი თანხა 3552 ლარის ოდენობით ჩაეთვალი სამომავლოდ კუთვნილი მიწის საიჯარო ქირის გადასახადში.

თელავის რაიონული სასამართლოს 12.12.06წ. გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა მოპასუხემ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 06.03.08წ. განჩინებით სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ზედმეტად გადახდილი 3552 ლარის მომავალი მიწის საიჯარო ქირის გადასახადში ჩათვლის ნაწილში შეცვლით მიღებული იქნა ახალი გადაწყვეტილება, ამ ნაწილში საქმის წარმოება შეწყდა სარჩელის დაუშვებლობის გამო, დანარჩენ ნაწილში გადაწყვეტილება დარჩა უცვლელად.

სააპელაციო პალატამ დადგენილად მიიჩნია, რომ 23.08.98წ. გურჯაანის რაიონის გამგეობასა და გ. ო-შვილს შორის დაიდო საიჯარო ხელშეკრულება გამგეობამ 10 წლის ვადით იჯარით გასცა 25.16 ჰა სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთი. წლიური საიჯარო ქირა შეადგენდა 584.96 ლარს. 27.12.99წ. #117 გურჯაანის რაიონული გამგეობის დადგენილებით გაუქმდა საიჯარო ხელშეკრულება. გურჯაანის რაიონული სასამართლოს 29.12.05წ. გადაწყვეტილებით ბათილად იქნა ცნობილი გურჯაანის რაიონის გამგეობის 27.12.99წ. #117 დადგენილების ის ნაწილი, რომლითაც გაუქმებული იქნა გ. ო-შვილის საიჯარო ხელშეკრულება. აღნიშნული გადაწყვეტილებით დადასტურებულად იქნა მიჩნეული ის ფაქტი, რომ საიჯარო ხელშეკრულება შეწყვეტილი იყო ცალმხრივად -გ. ო-შვილისათვის შეტყობინების გარეშე. დადგინდა, რომ მოსარჩელეს გადახდილი ჰქონდა 1998-2003წწ. საიჯარო გადასახადი. სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ თელავის რაიონულმა სასამართლომ არსებითად სწორი გადაწყვეტილება მიიღო 26.09.06წ. #641 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის თაობაზე. სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ 11.07.07წ. #5280 კანონით ახლებურად ჩამოყალიბდა საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-18 ნაწილი. მითითებული ნორმის თანახმად, 2009 წლის 1 იანვრამდე ქონების გადასახადისგან გათავისუფლდნენ ფიზიკური პირები ამ კოდექსის 272-ე მუხლის 4-ე ნაწილის "ბ" ქვეპუნქტით განსაზღვრულ დაბეგვრის ობიექტებზე, რაც თავის მხრივ მოიცავდა იჯარით, ქირით, უზუფრუქტით ან სხვა ამგვარი სახის ხელშეკრულების საფუძველზე გაცემულ ქონებას. საკასაციო პალატის მითითებით, არ არსებობდა სადაო საგადასახადო მოთხოვნით მოსარჩელისთვის დარიცხული თანხის გადახდის ვალდებულების სამართლებრივი საფუძველი. გადახდილი თანხის მომავალ გადასახადში ჩათვლის შესახებ სასარჩელო მოთხოვნა სააპელაციო სასამართლომ დაუშვებლად მიიჩნია იმ გარემოების გამო, გადახდილი თანხის მომავალ გადასახადში ჩათვლა უნდა განხორციელებულიყო საგადასახადო ორგანოს მიერ შესაბამისი გადაწყვეტილების მიღებით, ანუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემით. ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 23-ე მუხლის მე-2 შესაბამისად, სასამართლოსთვის მიმართვისას, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის შესახებ მოპასუხის დავალდებულების თაობაზე, ადმინისტრაციულ ორგანოს უარი აქტის გამოცემაზე უარი უნდა ჰქონოდა ნათქვამი, წინააღმდეგ შემთხვევაში არ იარსებებდა მხარეთა შორის დავა. სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოსარჩელეს არ მიუმართავს მოპასუხე მხარისთვის მითითებული მოთხოვნით, რაც სასარჩელო განცხადების ამ ნაწილის დაუშვებლად ცნობის საფუძველს ქმნიდა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 06.03.08წ. განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა თელავის რეგიონალურმა ცენტრმა. კასატორი იმ მოტივით არ იზიარებს სააპელაციო პალატის მოსაზრებას 1999-2005წ.წ. გ. ო-შვილის მიწის გადასახადისგან გათავისუფლების თაობაზე, რომ მითითებულ საგადასახადო პერიოდში მოწინააღმდეგე მხარე ფაქტობრივად ფლობდა მიწის ნაკვეთს. 1999-2005წწ. მიწის მართვის სამმართველოს მიერ საგადასახადო უწყებისათვის გადაცემულ სიებში მითითებული იყო გ. ო-შვილიც. კასატორმა აღნიშნა, რომ საგადასახადო კოდექსის 271-ე მუხლი თანახმად, მიწაზე ქონების გადასახდის გადახდელია პირი, რომელსაც კანონით გათვალისწინებულ სარგებლობაში ან ფაქტობრივ მფლობელობაში აქვს სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული მიწა. კასატორმა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 06.03.08წ. განჩინების იმ ნაწილის გაუქმება მოითხოვა, რომლითაც ბათილად იქნა ცნობილი სადავო საგადასახადო მოთხოვნა.

#### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერების შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმეზე დადგენილად არის ცნობილი, რომ 23.08.98წ. საიჯარო ხელშეკრულებით გ. ო-შვილს იჯარით გადაეცა 25.16 ჰა სასოფლო სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთი. გურჯაანის რაიონული გამგეობის 27.12.99წ. დადგენილებით გაუქმდა საიჯარო ხელშეკრულება. გურჯაანის რაიონული სასამართლოს 29.12.05წ. გადაწყვეტილებით ბათილად იქნა ცნობილი გურჯაანის რაიონული გამგეობის 27.12.99წ. #117 დადგენილების ის ნაწილი, რომლითაც გაუქმდა გ. ო-

შვილსა და გურჯაანის რაიონის გამგეობას შორის დადებული საიჯარო ხელშეკრულება. თელავის საგადასახადო ინსპექციის 26.09.06წ. #641 საგადასახადო მოთხოვნით გ. ო-შვილს გადასახად-ლად დაეკისრა 4 846 ლარი, რაც მოიცავდა 1738 ლარსა და 4 თეთრს მიწის გადასახადს და მასზე დარიცხულ საურავს -3108 ლარსა და 81 თეთრს.

საქმის მასალებით არ დასტურდება სადავო თანხის დარიცხვის კანონიერება. საქმის მასალებში დაცულია გ. ო-შვილის პირადი ანგარიშის ბარათი, რომლის მიხედვითაც გადასახადის გადამხდელს 1998-2005წწ., სხვადასხვა დროს, გადახდილი აქვს იჯარით აღებული მიწის გადასახადი. აღნიშნული ასევე დასტურდება საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის გადასახადების აკრეფის ქვითებით. თელავის საგადასახადო ინსპექციის გადასახადების გადამხდელთა მომსახურების სამმართველოს გურჯაანის განყოფილების 12.12.06წ. #421 ცნობით საგადასახადო ორგანო ადასტურებს მხოლოდ 1999-2001წწ. გ. ო-შვილის მიერ 1752 ლარის ოდენობით საიჯარო მიწის გადასახადის გადახდის, ხოლო 2002წ. მისი გადაუხდელობის ფაქტს. სადავო აქტის მიღებამდე, 2006 წლის სექტემბრამდე, საგადასახადო პერიოდის მიხედვით საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის შესახებ ინფორმაცია ცნობაში მითითებული არ არის. მხოლოდ ის გარემოება, რომ მიწის მართვის სამმართველოს მიერ 1999-2005წწ. საგადასახადო ორგანოსათვის გადაცემულ სიებში მითითებული იყო გ. ო-შვილი, არ ასაბუთებს სადავო აქტის კანონიერებას. კასატორის მიერ ვერ იქნა მითითებული საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის პერიოდი, ასევე ვერ იქნა დადასტურებული გ. ო-შვილის მიერ მიწის გადასახადის გადაუხდელობის ფაქტი. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თელავის საგადასახადო ინსპექციის 26.09.06წ. #641 საგადასახადო მოთხოვნა გამოცემულია საქმისთვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, რაც მისი ბათილად ცნობის საფუძველია. ამასთანავე, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ განსახილველ შემთხვევაში არ არსებობს საგადასახადო ორგანოსათვის ასკ-ის 32.4 მუხლის შესაბამისად, ახალი ადმინისტრაციული აქტის გამოცემის დავალების საფუძველი, ვინაიდან საქართველოს საგადასახადო კოდექსში დამატებებისა და ცვლილებების შეტანის შესახებ 11.07.07წ. კანონით საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლს დამატა 21-ე ნაწილი, რომლის საფუძველზე მიწაზე ქონების გადასახადის გადამხდელ ფიზიკურ პირებს და ადგილობრივ თვითმართველობასა და მმართველობას შეუწყდათ საგადასახადო ვალდებულებები 2005 წლის 1 იანვრამდე პერიოდისათვის მიწის ნაკვეთების მიხედვით გაანგარიშებული ქონების გადასახადის ვადაგადაცილებულ დავალიანებათა თანხებზე და მათზე დარიცხულ სანქციებზე. საგადასახადო ორგანოებს დავალიანებათა (მათ შორის -საურავების) ჩამოწერა დევალათ გადამხდელის პირად ბარათზე ასახვით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კოდექსის 92-ე მუხლის გაუთვალისწინებლად, რომლითაც განსაზღვრულია ვადაგადაცილებული საგადასახადო ვალდებულებების ჩამოწერის საფუძველები.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თელავის საგადასახადო ინსპექციის 26.09.06წ. #641 საგადასახადო მოთხოვნა სააპელაციო სასამართლოს მიერ მართებულად იქნა ცნობილი ბათილად. საკასაციო პალატა თვლის, რომ სსკ-ის 410-ე მუხლის შესაბამისად, საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს, უცვლელად უნდა დარჩეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება.

#### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

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

#### **და ა ა დ გ ი ნ ა:**

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თელავის რეგიონალური ცენტრის საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 06.03.08წ. განჩინება;
2. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

## საგადასახადო ვალდებულების შესრულების წესი

### განჩინება

#ბს-1127-1089(23-08) 13 მაისი, 2009 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა  
შემადგენლობა: მ. ცისკაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),  
ნ. სხირტლაძე,  
ლ. მურუსიძე

დავის საგანი: ბრძანების გაუქმება და დღგ-ს ჩათვლა

#### აღწერილობითი ნაწილი:

შპს "... " 2005 წლის აგვისტოში სარჩელით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხეების -საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მიმართ და მოითხოვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის 2005 წლის 27 ივლისის #455 ბრძანების გაუქმება და ორგანიზაციის ბარათზე დამატებითი ღირებულების გადასახადის 365000 ლარის აღდგენა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2005 წლის 2 დეკემბრის გადაწყვეტილებით შპს "... " სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 27 ივლისის #455 ბრძანება მისი ძალაში შესვლის დღიდან და აღდგენილ იქნა შპს "... " ბარათზე დამატებითი ღირებულების გადასახადის სახით 365000 ლარი.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს "... " პირად ბარათზე არსებული ზედმეტობიდან, შპს "... " დამატებითი ღირებულების გადასახადის პირად ბარათზე, მათ შორის დადებული ხელშეკრულების შესაბამისად, 365 000 ლარი გადატანილ იქნა 2002 წელს და 2005 წლამდე საგადასახადო სამსახურს აქტივების ამ გადატანასთან დაკავშირებით პრეტენზიები არ გააჩნდა. სასამართლომ იქვე მიუთითა, რომ შპს "... " ლიკვიდირებულ იქნა 2003 წლის 13 მაისს და ამ პერიოდისათვის საგადასახადო სამსახურს გადასახადთა ადმინისტრირების ხაზით მის მიმართ პრეტენზიები არ ჰქონია. სასამართლომ მიუთითა, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციას არ წარმოუდგენია არანაირი მტკიცებულება სადავოდ გამხდარი, შპს "... " პირად ბარათზე მოხვედრილი ზედმეტობის წარმოშობის სავარაუდო ეჭვის რეალურობის დასადასტურებლად.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ჩათვალა, რომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60<sup>1</sup> მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 27 ივლისის #455 ბრძანება ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი მისი ძალაში შესვლის დღიდან და მოსარჩელის ბარათზე აღდგენილი უნდა იქნეს დღგ-ს ნაწილში 365 000 ლარი.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 16 აპრილის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის უფლებამონაცვლედ დადგენილ იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური, ხოლო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლედ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 30 აპრილის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2005 წლის 2 დეკემბრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო პალატის განჩინებაზე საკასაციო საჩივრები შეიტანეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შე-

მოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილება, ხოლო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასატორი –საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მოსაზრებით, სასამართლომ დაარღვია საპროცესო კოდექსის მოთხოვნები, ვინაიდან საქმეში მხარედ არ ჩააბა შპს "... " და შპს "... ". კასატორმა მიუთითა, რომ მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 27 ივლისის #455-ს ბრძანებით შპს "... " დღგ-ის პირადი აღრიცხვის ბარათზე გაუქმებულ იქნა 365 000 ლარი; ხსენებული ბრძანების გაცემას საფუძვლად დაედო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის 2005 წლის 29 მარტის 1-11/2085 წერილი, რომლითაც მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციას ევალებოდა, უზრუნველყო სავარაუდო დარიცხვა შპს "... " დღგ-ს პირადი აღრიცხვის ბარათზე, ხოლო საბოლოო გადაწყვეტილების მისაღებად ჩატარებინა საგადასახადო შემოწმება.

კასატორი თვლის, რომ მოსარჩელეს ადმინისტრაციული ქმედების მიმართ, რომლითაც განხორციელდა აქტივების გადატანა, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-9 მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე არ შეიძლება ჰქონდეს კანონიერი ნდობა; კასატორის მოსაზრებით, ბარათიდან ბარათზე გადატანის გზით ბიუჯეტიდან თანხის დაბრუნება წინააღმდეგობაშია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველი, მე-4, 28-ე, 30-ე, 31-ე, 34-ე, 118-ე და 240-ე მუხლების მოთხოვნებთან და ასევე "გადასახადებისა და საბიუჯეტო დავალიანებების უნაღდო ანგარიშწორებით ჩათვლის წესის გაუქმების შესახებ" საქართველოს პრეზიდენტის 1999 წლის 7 ივლისის #429 ბრძანებულებასთან.

საკასაციო საჩივარში აღნიშნულია, რომ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა საგადასახადო ვალდებულების შესრულებად მიიჩნევს მხოლოდ გადასახადის თანხების დადგენილ ვადებში გადახდას და არა "აქტივით" მის შესრულებას. კასატორი მიუთითებს, რომ სასამართლომ არასწორად განმარტა საგადასახადო კოდექსის 28-ე მუხლი, ამავე კოდექსის 34-ე მუხლი, რომელიც ითვალისწინებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულების წესს და მიაჩნია, რომ მოსარჩელის კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულება უნდა შესრულდეს აღნიშნული წესის სრული დაცვით, რაც გულისხმობს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას უშუალოდ გადასახადის გადამხდელის მიერ; საგადასახადო კანონმდებლობა არ სცნობს გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას ე.წ. საგადასახადო აქტივის ხარჯზე.

კასატორის –საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის განმარტებით, შპს "... " რეგისტრაცია განხორციელდა 2002 წლის 7 მარტს, რის შემდეგ მის დღგ-ს ბარათზე გაჩნდა აქტივი, თუმცა აღნიშნული კომპანია არც დღგ-ს გადამხდელს წარმოადგენდა და არც მის მიერ დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მიღება ფიქსირდება. შპს "... " საგარეჯოს ფილიალის რეგისტრაცია განხორციელდა 2002 წლის 31 მაისს. იმავე დღეს შპს "... " საწარმოს აქტივის გადაცემის ხელშეკრულების საფუძველზე შპს "... " საგარეჯოს ფილიალს გადასცა მის სასარგებლოდ ბარათზე რიცხული 376 000 ლარი, ხოლო 2002 წლის 7 ივნისს გაუქმდა შპს "... " საგარეჯოს ფილიალი და ის ამოღებულ იქნა სამეწარმეო რეესტრიდან; შპს "... " და შპს "... " შორის 2002 წლის 11 ივნისს გაფორმებული ხელშეკრულების თანახმად კი კომპანია "... " ნაკლებობა დღგ-ში 365000 ლარი გადაიფარა დღგ-ში არსებული დისტრიბუტორის (შპს "... ") ზედმეტობით. კასატორი მიუთითებს, რომ აღნიშნული გარემოებების შესწავლის საფუძველზე საგადასახადო დეპარტამენტმა საეჭვოდ მიიჩნია აქტივის გადაცემის შესახებ მოცემული გარიგება და გააუქმა შესაბამისი ჩათვლა, სასამართლომ კი არ იმსჯელა აღნიშნული აქტივის წარმოშობაზე, მით უფრო, როდესაც იგი წარმოიშვა შპს "... " მხრიდან, უკანონოდ მიღებული იმ დამატებული ღირებულების გადასახადის სახით შექმნილი აქტივის ხარჯზე, რომელიც არაპირდაპირი გადასახადის სპეციფიკიდან გამომდინარე სახელმწიფო ბიუჯეტში არასდროს არ მოხვედრილა. კასატორის აზრით, სასამართლოს უნდა გამოეყენებინა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით მისთვის მინიჭებული უფლება და თავისი ინიციატივით მიეღო გადაწყვეტილება დამატებითი ინფორმაციის და მტკიცებულებათა მოსაპოვებლად.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ საქართველოს უზენაეს სასამართლოში წარადგინა დაზუსტებული საკასაციო საჩივარი, რომლითაც მოითხოვა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 30 აპრილის განჩინების გაუქმება და საქმის ხელახალი განხილვისათვის იმავე პალატისათვის დაბრუნება.

### სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების შესწავლის, საკასაციო საჩივრების მოტივების შემოწმების, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის შედეგად თვლის, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ; მოცემულ საქმეზე გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 30 აპრილის განჩინება და საქმე ხელახალი განხილვისათვის დაუბრუნდეს იმავე პალატას შემდეგ გარემოებათა გამო:

როგორც საქმის მასალებით ირკვევა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 27 ივლისის #455-ს ბრძანების მეორე პუნქტის თანახმად შპს "... " დამატებითი ღირებულების გადასახადის პირადი აღრიცხვის ბარათზე განხორციელდა 365 000 ლარის დარიცხვა. მოცემულ ბრძანების გაცემას საფუძვლად დაედო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის 2005 წლის 29 მარტის 1-11/2085 წერილი. საქმეში წარმოდგენილია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 28 ივლისის #269 საგადასახადო მოთხოვნით შპს "... " მიერ გადახდას დაექვემდებარა დღგ 365000 ლარის ოდენობით.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს მოცემულ საქმეზე დადგენილ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: შპს "... " დამფუძნებელთა კრების 2002 წლის 30 მაისის #1 ოქმის საფუძველზე შეიქმნა შპს "... " საგარეჯოს ფილიალი. საქმის მასალებში წარმოდგენილია საწარმოს აქტივის გადაცემის 2002 წლის 31 მაისის ხელშეკრულება, რომელიც გაფორმებულია, ერთი მხრივ, შპს "... " დირექტორი ა. ჭ-ძეს და მეორეს მხრივ, შპს "... " საგარეჯოს ფილიალის დირექტორის წარმომადგენლის -დ. თ-უას შორის; ამ ხელშეკრულების მხარეები შეთანხმდნენ იმაზე, რომ შპს "... " მის სასარგებლოდ სააღრიცხვო ბარათზე რიცხულ 376 000 ლარს საკუთრებაში გადასცემს შპს "... " საგარეჯოს ფილიალს, ასევე, გადასცემს (აცნობებს) მას ყველა საჭირო საბუთსა და დოკუმენტს, რომელიც დაკავშირებულია ამ აქტივით ფლობას, სარგებლობას და განკარგვასთან. საგარეჯოს რაიონული სასამართლოს 2002 წლის 7 ივნისის დადგენილებით შპს "... " საგარეჯოს ფილიალი გაუქმდა იმავე წლის 7 ივნისს და ამოღებულ იქნა სამეწარმეო რეესტრიდან; ხოლო შპს "... " და შპს "... " შორის იმავე წლის 11 ივნისს გაფორმდა ხელშეკრულება, რომლითაც შპს "... " თანახმაა, დისტრიბუტორმა (შპს "... ") მის წინაშე რიცხული დავალიანება 365000 ლარის ოდენობით დაფაროს შემდეგნაირად: შპს "... " ნაკლებობა დღგ-ში გადაიფარება დისტრიბუტორის დღგ-ში არსებული ზედმეტობით, კერძოდ კი დისტრიბუტორის დღგ-ს ანგარიშიდან 365000 ლარის კომპანიის დღგ-ს ანგარიშზე გადასვლის გზით. საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს შპს "... " დირექტორის ა. ჭ-ძის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფროსის სახელზე მიცემულ 2008 წლის 9 ოქტომბრის ახსნა-განმარტებაზე, რომლითაც იგი კატეგორიულად უარყოფს შპს "... " დირექტორობას; მიუთითებს, რომ ასეთი ფორმის შესახებ არც სმენია და არანაირი კომერციული საქმიანობა უწარმოებია.

საკასაციო სასამართლოს დაუსაბუთებლად მიაჩნია სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრება იმის შესახებ, რომ შპს "... " პირად ბარათზე მოხვედრილი ზედმეტობის წარმოშობის სავარაუდო ეჭვის რეალობის დამადასტურებელი მტკიცებულება საქმეში არ არის წარმოდგენილი, რადგან სასამართლომ არ შეამოწმა და არ შეაფასა საქმეში წარმოდგენილი ზემოაღნიშნული დოკუმენტები საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე; ამ ნორმის თანახმად სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს სასამართლო სხდომაზე მათ ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ. საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-9 მუხლის მე-3 ნაწილზე (2002 წლის მოქმედი რედაქციით), რომლის თანახმად, კანონიერი ნდობა არ შეიძლება არსებობდეს, თუ მას საფუძვლად უდევს დაინტერესებული მხარის უკანონო მოქმედება. საკასაციო პალატა იზიარებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრის მითითებას იმის თაობაზე, რომ მოსარჩელეს ადმინისტრაციული ქმედების მიმართ, რომლითაც განხორციელდა აქტივების გადატანა ზემოხსენებული ნორმის საფუძველზე არ შეიძლება ჰქონდეს კანონიერი ნდობა.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს სადავო პერიოდისათვის მოქმედ საგადასახადო კოდექსის 30-ე მუხლის მე-3 ნაწილზე, რომლის თანახმად საგადასახადო ვალდებულება სრულდება უშუალოდ გადასახადის გადახდელის მიერ, თუ საგადასახადო კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის დადგენილი. საკასაციო პალატას დასაბუთებულად მიაჩნია კასატორი\_საქართველოს ფინანსთა სამინ-

ნისტროს შემოსავლების სამსახურის მოსაზრება იმის შესახებ, რომ საგადასახადო კანონმდებლობა არ სცნობს გადამხდელის აღიარებულ საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას ე.წ. საგადასახადო აქტივის ხარჯზე.

საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ სააპელაციო პალატამ არ შეაფასა და არ გამოიკვლია მოცემული საქმის ფაქტობრივი გარემოებები "გადასახადებისა და საბიუჯეტო დავალიანებების უნადლო ანგარიშწორებით ჩათვლის წესის გაუქმების შესახებ" საქართველოს პრეზიდენტის 1999 წლის 7 ივლისის #429 ბრძანებულებასთან მიმართებაში. საკასაციო პალატა თვლის, რომ ამ ბრძანებულებით განმტკიცებულ იქნა ის ძირითადი პრინციპი, რომ გადასახადის გადამხდელმა საგადასახადო ვალდებულება უნდა შეასრულოს უშუალოდ თვითონ საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესის შესაბამისად და არა სხვის მიერ დათმობილი აქტივის საშუალებით.

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.

ყოველივე ზემოაღნიშნული მიუთითებს იმაზე, რომ სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების დასაბუთება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელია, რის გამოც იგი სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის "ე" პუნქტის თანახმად, კანონის დარღვევით მიღებულად უნდა ჩაითვალოს.

### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

საკასაციო პალატამ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მეორე ნაწილით, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412-ე მუხლით და

**და ა ა დ გ ი ნ ა:**

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები ნაწილობრივ დაკმაყოფილდეს;

2. გაუქმდეს მოცემულ საქმეზე თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 30 აპრილის განჩინება და საქმე ხელახალი განხილვისათვის დაუბრუნდეს იმავე პალატას;

3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

### **საურავის გადახდა**

**გადაწყვეტილება  
საქართველოს სახელით**

#ბს-1541-1498 (2კ-08) 1 ივლისი, 2009 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა**

**შემადგენლობა: მ. ცისკამე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),**

**ნ. სხირტლამე,**

**პ. სილაგამე**

**დავის საგანი:** ადმინისტრაციული აქტების ბათილად ცნობა

### **აღწერილობითი ნაწილი:**

სასოფლო-სამეურნეო რეგისტრირებულმა კოოპერატივმა "... " 2006 წლის 16 ივნისს სასარჩელო განცხადებით მიმართა სასამართლოს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თელავის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ, მესამე პირი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი და მოითხოვა თელავის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 28 მარტის საგადასახადო მოთხოვნა #16-ის, თელავის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2006 წლის 12 მაისის ბრძანება #133 კ2-ის ბათილად ცნობა.

თელავის რაიონული სასამართლოს 2006 წლის 17 ივლისის გადაწყვეტილებით მოსარჩელე რეგისტრირებული კოოპერატივის მმართველის სარჩელი დაკმაყოფილდა. ბათილად იქნა ცნობილი თელავის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 28 მარტის საგადასახადო მოთხოვნა #16, კოოპერატივზე და-



რიცხული-418 821,99 ლარის ნაწილში, ასევე თელავის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2006 წლის 12 მაისის ბრძანება #133.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია ფაქტობრივი გარემოება იმის შესახებ, რომ რკ "... " მიმართ გახსნილია გაკოტრების საქმის წარმოება, რომელიც დღემდე არ არის დასრულებული, სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 129-ე მუხლის მე-4 ნაწილსა და ამავე კოდექსის 282-ე მუხლის მეორე ნაწილზე და მოსარჩელის მოთხოვნა საფუძვლიანად მიიჩნია.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თელავის საგადასახადო ინსპექციამ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 30 აპრილის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თელავის საგადასახადო ინსპექცია შეიცვალა მისი უფლებამონაცვლით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თელავის რეგიონალური ცენტრით (საგადასახადო ინსპექცია), ხოლო მესამე პირი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურით.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 28 მაისის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თელავის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თელავის რაიონული სასამართლოს 2006 წლის 17 ივლისის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა აპელანტის მოსაზრება იმის შესახებ, რომ რაიონულ სასამართლოს არ უნდა გამოეყენებინა დღეს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 129-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, რადგან სადავო ურთიერთობის წარმოშობის დროს აღნიშნული კოდექსი არ მოქმედებდა; სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა საგადასახადო კოდექსში 2003 წლის 26 აგვისტოს განხორციელებულ ცვლილებებზე, რომლითაც აღნიშნულ კოდექსს დაემატა 252<sup>1</sup> მუხლი, რომლის მე-2 ნაწილით საურავი არ უნდა დაერიცხოს არა მხოლოდ იმ საწარმოებს, რომელთა მიმართაც კოდექსში განხორციელებული ამ ცვლილების (დამატების) შემდეგ გაიხსნა გაკოტრების წარმოება, არამედ ასევე იმ საწარმოებსაც, რომლებიც უკვე იმყოფებოდნენ გაკოტრების რეჟიმში საგადასახადო კოდექსში 252<sup>1</sup> მუხლის დამატებისას.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე არ გაიზიარა მესამე პირის -შემოსავლების სამსახურის მოსაზრება იმის შესახებ, რომ კოოპერატივ "... " მიერ სარჩელი იქნა აღძრული იმ პერიოდისთვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 155-ე მუხლის დარღვევით (5-დღიანი გასაჩივრების ვადის გადაცილებით). აღნიშნულთან დაკავშირებით, სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, სარჩელი აღძრულია 2006 წელს, როდესაც ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსი, სარჩელის დასაშვებობის შემოწმების მიზნით, სხვა რომელიმე კანონის გამოყენებაზე არ უთითებდა (განსხვავებით დღეს არსებული რედაქციისგან), ამიტომ სასამართლომ ჩათვალა, რომ მოცემულ შემთხვევაში, სარჩელის დასაშვებობის შემოწმებისთვის გამოყენებული უნდა იქნეს სარჩელის აღძვრის დროს მოქმედი ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსის 22.3 მუხლი, რომელიც ითვალისწინებს ადმინისტრაციული აქტის გასაჩივრების შესაძლებლობას მისი გაცნობიდან 1 თვის ვადაში. სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია ფაქტობრივი გარემოება იმის შესახებ, რომ კოოპერატივის "... " გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტი -თელავის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2006 წლის 12 მაისის ბრძანება #133 ჩაბარდა 2006 წლის 25 მაისს, ხოლო სარჩელი აღძრულია 2006 წლის 16 ივნისს, ანუ გასაჩივრების ერთთვიანი ვადაში.

სააპელაციო პალატის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თელავის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექციამ) და მოითხოვეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასატორის -საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მოსაზრებით სარჩელი არ იყო დასაშვები, რადგან გასული იყო მისი გასაჩივრების საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ვადა.

კასატორი თვლის, რომ 2005 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლის თანხმად საურავის დარიცხვა მოხდა საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად.

კასატორის -საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თელავის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) მოსაზრებით სასამართლოს მითითება საგადასახადო კოდექსის 129-ე მუხლის მე-4 ნაწილსა და 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლზე არასწორია; კასატორი თვლის, რომ საურავის დარიცხვა კოოპერატივის "... " ვადაგადაცილებულ დავალიანებებზე კანონიერად ხდებოდა 2003 წლამდე.

კასატორი მიუთითებს, რომ მოსარჩელემ გაუშვა საგადასახადო კოდექსის 155-ე მუხლით საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელის/მისი მოადგილის ბრძანების გასაჩივრების ვადა.

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების შესწავლის, საკასაციო საჩივრების საფუძვლიანობის შემოწმების, მხარეთა ახსნა-განმარტების მოსმენის შედეგად თვლის, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თელავის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივრები ნაწილობრივ უნდა დაკმაყოფილდეს; მოცემულ საქმეზე უნდა გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 28 მაისის განჩინება იმ ნაწილში, რომლითაც უცვლელი დარჩა თელავის რაიონული სასამართლოს 2006 წლის 17 ივლისის გადაწყვეტილება იმ ნაწილში, რომლითაც ბათილად იქნა ცნობილი თელავის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2006 წლის 12 მაისის #133 ბრძანება ძირითადი გადასახადის -38 849,6 ლარის ნაწილში; დანარჩენ ნაწილში კი უცვლელი უნდა დარჩეს სააპელაციო პალატის განჩინება შემდეგ გარემოებათა გამო:

როგორც საქმის მასალებით ირკვევა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ. თელავის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 28 მარტის #16 საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად კოოპერატივ "... " 2006 წლის 28 მარტის მდგომარეობით ბიუჯეტის მიმართ დავალიანება ერიცხება 457671,59 ლარის ოდენობით; მათ შორის გადასახადის ძირითადი თანხაა 38849,6 ლარი, საურავი 41 8821.99 ლარი. საქმეში წარმოდგენილია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი თელავის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2006 წლის 12 მაისის #133 ბრძანება, რომლის თანახმად, დ/წყაროს სასოფლო-სამეურნეო კოოპერატივის "... " გაკოტრების მმართველის ზ. ბ-ულის 2006 წლის 3 მაისის "შესაგებელი" არ დაკმაყოფილდა; მოცემულ ბრძანებას საფუძვლად დაედო საგადასახადო კოდექსის 147-ე მუხლი.

სააპელაციო სასამართლომ დადგინდად მიიჩნია ფაქტობრივი გარემოება იმის შესახებ, რომ დედოფლისწყაროს რაიონის სასამართლოს 1997 წლის 11 დეკემბრის გადაწყვეტილებით სასოფლო-სამეურნეო რეგისტრირებული კოოპერატივი "... " გამოცხადდა გაკოტრებულად და გაიხსნა გაკოტრების საქმის წარმოება; მოსარჩელე ამჟამად გაკოტრების რეჟიმში იმყოფება.

საკასაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ "საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებებისა და დამატების შეტანის შესახებ" კანონით საქართველოს საგადასახადო კოდექსს 2003 წლის 26 აგვისტოს დამატა 252<sup>1</sup> მუხლი; ამ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად გაკოტრების საქმის წარმოების გახსნის, რეაბილიტაციის ან საგაკოტრებო მორიგების დამტკიცების შესახებ განჩინების კანონიერ ძალაში შესვლიდან შესაბამისი რეჟიმის დასრულებამდე გაკოტრების ან რეაბილიტაციის რეჟიმში მყოფ საწარმოს ვადაგადაცილებულ საგადასახადო დავალიანებებზე საურავი არ დაერიცხება; ხოლო იმავე მუხლის მე-2 ნაწილში მითითებულია, ამ კანონის ამოქმედებისას გაკოტრების ან რეაბილიტაციის რეჟიმში მყოფ საწარმოზე ამ მუხლის პირველი ნაწილის მოქმედება ვრცელდება რეჟიმის მთელ პერიოდზე, მისი დასაწყისიდან დასრულებამდე. საკასაციო პალატას მიაჩნია, რომ მოცემული დავის გადაწყვეტისას სააპელაციო სასამართლომ სწორად განმარტა ზემოაღნიშნული ნორმების შინაარსი და სწორად მიუთითა, რომ საურავის გადახდის მოვალეობისაგან უნდა განთავისუფლდეს ის საწარმოც, რომელიც გაკოტრების რეჟიმში იმყოფებოდა საგადასახადო კოდექსში 2003 წლის 26 აგვისტოს ზემოაღნიშნული ცვლილებების განხორციელებამდე.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს კასატორების მოსაზრებას იმის შესახებ, რომ კოოპერატივის "... " მიერ სარჩელი აღძრულია სადავო პერიოდისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 155-ე მუხლის დარღვევით; საკასაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ სასოფლო-სამეურნეო რეგისტრირებული კოოპერატივი "... " გაკოტრების მმართველმა სარჩელი აღძრა 2006 წლის 16 ივნისს; მოცემული პერიოდისათვის მოქმედი საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლის მე-3 ნაწილით კი სარჩელი სასამართლოს უნდა წარედგინოს შესაბამისად ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ან ადმინისტრაციულ საჩივართან დაკავშირებული გადაწყვეტილების გაცნობიდან ერთი თვის ვადაში, ხოლო ნორმატიული აქტის შემთხვევაში - უშუალოდ ზიანის მიყენებიდან 3 თვის ვადაში. სასამართლომ დადგინდად ჩათვალა, რომ კოოპერატივ "... " გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტი - თელავის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2006 წლის 12 მაისის ბრძანება #133 ჩაჰბარდა 2006 წლის 25 მაისს; ხოლო სარჩელი აღძრული იქნა 2006 წლის 16 ივნისს, ანუ გასაჩივრების ერთთვიან ვადაში.

საკასაციო პალატა თვლის, რომ უნდა გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 28 მაისის განჩინება იმ ნაწილში, რომლითაც უცვლელი

დარჩა თელავის რაიონული სასამართლოს 2006 წლის 17 ივლისის გადაწყვეტილება იმ ნაწილში, რომლითაც ბათილად იქნა ცნობილი თელავის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2006 წლის 12 მაისის #133 ბრძანება ძირითადი გადასახადის 38 849,6 ლარის ნაწილში. დადგენილია, რომ მოცემულ შემთხვევაში სასარჩელო მოთხოვნას წარმოადგენს თელავის საგადასახადო ინსპექციის კო-ოპერატივზე დარიცხული საურავების -418 821,99 ლარის ნაწილში 2006 წლის 28 მარტის #16 საგადასახადო მოთხოვნისა და თელავის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2006 წლის 12 მაისის #133 ბრძანების ბათილად ცნობა; მოსარჩელემ სასარჩელო განცხადებაში მიუთითა, რომ დარიცხული გადასახადების ძირითადი თანხის 38 849,6 ლარის ნაწილში საგადასახადო მოთხოვნას ეთანხმება. შესაბამისად, საკასაციო სასამართლოს დაუსაბუთებლად მიაჩნია სააპელაციო სასამართლოს განჩინება ძირითადი გადასახადის 38 849,6 ლარის ნაწილში თელავის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2006 წლის 12 მაისის #133 ბრძანების ბათილად ცნობის თაობაზე.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე საკასაციო პალატას მიაჩნია, რომ თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 28 მაისის განჩინება ამ ნაწილში უნდა გაუქმდეს და მიღებულ იქნას ახალი გადაწყვეტილება, ვინაიდან სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლის შესაბამისად საკასაციო სასამართლო თვითონ მიიღებს გადაწყვეტილებას საქმეზე, თუ არ არსებობს ამ კოდექსის 412-ე მუხლით გათვალისწინებული გადაწყვეტილების გაუქმებისა და საქმის სააპელაციო სასამართლოში ხელახლა განსახილველად დაბრუნების საფუძველი. ეს მუხლი განსაზღვრავს პირობას, რომლის არსებობის შემთხვევაში საკასაციო სასამართლოს თვითონ შეუძლია მიიღოს გადაწყვეტილება საქმეზე, ისე, რომ არ დააბრუნოს იგი ხელახლა განსახილველად უკან. ამგვარი პირობაა საქმის ფაქტობრივი გარემოებების სრულად და სწორად დადგენა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გამომტანი სასამართლოს მიერ და ამ ფაქტების დადგენა საპროცესო ნორმების დარღვევის გარეშე. ეს ისეთი შემთხვევაა, როდესაც საქმის სწორად გადაწყვეტისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებები დადგენილია სრულად და სწორად, ე.ი. ფაქტობრივი თვალსაზრისით საქმე მზადაა გადასაწყვეტად, მაგრამ არასწორადაა შეფარდებული (გამოყენებული) კანონი.

#### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

საკასაციო პალატამ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მეორე ნაწილით, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-411-ე მუხლებით და

#### **გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა :**

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თელავის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივრები ნაწილობრივ დაკმაყოფილდეს;

2. გაუქმდეს მოცემულ საქმეზე თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 28 მაისის განჩინება იმ ნაწილში, რომლითაც უცვლელი დარჩა თელავის რაიონული სასამართლოს 2006 წლის 17 ივლისის გადაწყვეტილება იმ ნაწილში, რომლითაც ბათილად იქნა ცნობილი თელავის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2006 წლის 12 მაისის #133 ბრძანება ძირითადი გადასახადის 38 849,6 ლარის ნაწილში.

3. დანარჩენ ნაწილში უცვლელი დარჩეს სააპელაციო პალატის განჩინება.

4. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

**უკანონოდ დარიცხული საშემოსავლო გადასახადის დაბრუნების შესაძლებლობის შემოწმება;  
საგადასახადო აგენტის ვალდებულება**

**განჩინება**

#ბს-364-349(კ-09)

9 ივლისი, 2009 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა**

**შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),**

**ნ. ქადაგიძე,**

**ლ. მურუსიძე**

**სარჩელის საგანი: უკანონოდ დაკავებული საშემოსავლო გადასახადის დაბრუნება**

**აღწერილობითი ნაწილი:**

2007 წლის 31 ივლისს ა. გ-მემ სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გამამხდელთა ინსპექციის და შპს "... " მიმართ.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ იგი იყო ავსტრიის ომის მონაწილე და 1996 წლიდან მუშაობდა შპს "... ". მისივე განმარტებით, 1996 წლიდან 2006 წლის დეკემბრის ჩათვლით მისი ხელფასიდან რეგულარულად ხდებოდა დამქირავებლის მიერ სახელმწიფო ბიუჯეტში საშემოსავლო გადასახადის გადარიცხვა, მიუხედავად იმისა, რომ 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საშემოსავლო გადასახადით არ იბეგრებოდა მეორე მსოფლიო ომისა და საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლების მონაწილე საქართველოს მოქალაქეების მიერ კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი 3000 ლარამდე და ანალოგიური შინაარსისაა ამჟამად მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-2 ნაწილის "ბ" ქვეპუნქტი.

მოსარჩელე აგრეთვე მიუთითებდა, რომ ომის ვეტერანთა დეპარტამენტში წლების მანძილზე მიმდინარეობდა ომის მონაწილეთა საბუთების გადამოწმება, რის გამოც 2006 წლის დეკემბრამდე არ მოხერხდა ომის მონაწილის დამადასტურებელი საბუთის წარდგენა. ხოლო მის მიერ ომის მონაწილის საბუთის წარდგენის შემდეგ შპს "... " მთავარი ბუღალტერი ვალდებული იყო მოეხდინა მასზე დაქვითული საშემოსავლო გადასახადის დაკავების გადაანგარიშება-დეკლარირება და მისი შპს "... " საფინანსო სამსახურში წარდგენა, რათა შემდგომ შპს "... " უკან დაებრუნებინა აღნიშნული თანხა, რაც არ განხორციელდა.

მოსარჩელის განმარტებით, მისი ხელფასიდან სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილმა და საშემოსავლო გადასახადის უკანდასაბრუნებელმა თანხამ 3000-ლარიანი სახელფასო შეზღუდვის და 6-წლიანი ხანდაზმულობის გათვალისწინებით შეადგინა 2406,88 ლარი, რომელთა დაბრუნებაზე არაერთგზის მიმართა როგორც შპს "... ", ისე ფინანსთა სამინისტროს შესაბამის სამსახურებს, თუმცა უშედეგოდ.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ მოპასუხეებისათვის მის სასარგებლოდ ზედმეტად გადახდილი საშემოსავლო გადასახადის -2406,88 ლარის დაბრუნების დაკისრება მოითხოვა.

მოპასუხე შპს "... " წარმოადგინა განმარტება, რომლითაც არ დაეთანხმა ა. გ-მის სარჩელს და აღნიშნა, რომ შპს "... " არასათანადო მოპასუხეს წარმოადგენდა და სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 85-ე მუხლის თანახმად, იგი უნდა შეცვლილიყო სათანადო მოპასუხით. შპს "... ", აგრეთვე, აღნიშნა, რომ იგი, როგორც დამქირავებელი, საგადასახადო კოდექსის 218-ე მუხლის თანახმად, იყო საგადასახადო აგენტი, რომელიც ახდენდა საშემოსავლო გადასახადის გამოანგარიშებას გამამხდელთათვის, კონკრეტულ შემთხვევაში, მოსარჩელისათვის მის დაკავებას და გადასახადის თანხის ბიუჯეტში გადარიცხვას. მოპასუხის მითითებით, საგადასახადო კოდექსის 218-ე მუხლის მე-5 ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო აგენტის მიერ დაკავებული საშემოსავლო გადასახადი გადაიხდება ადგილობრივ ბიუჯეტში, ანუ მოსარჩელისათვის ზედმეტად დაბეგრილი საშემოსავლო გადასახადის თანხა შპს "... " ანგარიშზე კი არ ჩარიცხულა და რაიმე სარგებელი კი არ მიუღია, არამედ საშემოსავლო გადასახადის მთლიანი სადავო თანხა ჩარიცხა სახელმწიფო ბიუჯეტში. მოპასუხის განმარტებით, იგი ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-16 მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულ მესამე პირს წარმოადგენდა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 28 სექტემბრის გადაწყვეტილებით ა. გ-მის სარჩელი მოპასუხეების საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ

გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის, შპს "...", მესამე პირის - ფინანსთა სამინისტროს სახაზინო სამსახურის მიმართ საშემოსავლო გადასახადის სახით სახელმწიფო ბიუჯეტში ზედმეტად გადახდილი თანხის - 2406,88 ლარის დაბრუნების თაობაზე არ დაკმაყოფილდა უსაფუძვლოდის გამო.

თბილისის საქალაქო სასამართლომ დადგინდად მიიჩნია, რომ მოსარჩელე ა. გ-მის მიერ ვეტერანთა საქმეების დეპარტამენტის 2007 წლის 26 იანვრის #გ-143 ცნობა და შესაბამისის მოწმობა შპს "...", ელექტრომომარაგების სამმართველოში წარდგენილ იქნა 2007 წელს.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა, რომ 2005 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 218-ე მუხლის მე-5 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო აგენტის მიერ დაკავებული საშემოსავლო გადასახადი გადაიხდებოდა დაქირავებულის ფაქტობრივი საქმიანობის შესაბამის ადგილობრივ ბიუჯეტში, ხოლო საქართველოს ფარგლებს გარეთ მუშაობის შემთხვევაში - საგადასახადო აგენტის საგადასახადო აღრიცხვის მიხედვით. დაკავებული თანხა ჩარიცხულ იქნა სახელმწიფო ბიუჯეტში. სასამართლომ ჩათვალა, რომ შპს "...", არ მიუყენებია მოსარჩელისათვის ზიანი. აღნიშნულიდან გამომდინარე, თბილისის საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ მოსარჩელისათვის საშემოსავლო გადასახადი უკანონოდ არ დაუკავებიათ.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 28 სექტემბრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ა. გ-მემ და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 25 დეკემბრის გადაწყვეტილებით ა. გ-მის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 28 სექტემბრის გადაწყვეტილება და საქმე დაუბრუნდა იმავე სასამართლოს ხელახლა განსახილველად.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2008 წლის 20 ივნისის საოქმო განჩინებით მოპასუხე შპს "...", შეიცვალა სათანადო მოპასუხით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ათბილისის რეგიონალური ცენტრით (საგადასახადო ინსპექცია), ხოლო შპს "...", საქმეში დარჩა მესამე პირად; მოპასუხეთა სიიდან ამოირიცხა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია; საქმიდან ამოირიცხა მესამე პირი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სახაზინო სამსახური; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური ამოირიცხა მოპასუხეთა სიიდან და საქმეში დარჩა მესამე პირად.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2008 წლის 21 ივლისის გადაწყვეტილებით მოსარჩელე ა. გ-მის სასარჩელო მოთხოვნა დაკმაყოფილდა; მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალურ ცენტრს (საგადასახადო ინსპექცია) ა. გ-მის სასარგებლოდ დაეკისრა უკანონოდ დაკავებული საშემოსავლო გადასახადის ანაზღაურება 2406,88 ლარის ოდენობით.

თბილისის საქალაქო სასამართლომ მიუთითა შემოსავლების სამსახურის სათათბირო საბჭოს 2007 წლის 30 მაისის დადგენილებაზე, რომლის მიხედვითაც, საგადასახადო აგენტი (დამქირავებელი), რომელმაც ფიზიკურ პირს ხელფასის სახით განაცემზე ზედმეტად (შეცდომით, არასწორად) დაუკავა საშემოსავლო გადასახადი, უფლებამოსილია მოახდინოს კუთვნილი საშემოსავლო გადასახადის გადაანგარიშება, აუნაზღაუროს ფიზიკურ პირს ზედმეტად გადახდილი თანხა და საგადასახადო ორგანოში შესაბამისი საანგარიშო პერიოდის (პერიოდების) მიხედვით წარადგინოს ფიზიკურ პირზე გადახდილი თანხების და დაკავებული საშემოსავლო გადასახადის ყოველთვიური გაანგარიშების ფორმა, სათანადოდ კორექტირებული. ზემოაღნიშნულ შემთხვევაში დაცულ უნდა იქნეს ზედმეტად გადახდილი თანხის გამოვლენის ხანდაზმულობის 6-წლიანი ვადა.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, თბილისის საქალაქო სასამართლომ ჩათვალა, რომ მოსარჩელე ა. გ-მის ხელფასიდან სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილმა და უკანდასაბრუნებელმა თანხამ 3000-ლარიანი სახელფასო შეზღუდვის და 6-წლიანი ხანდაზმულობის გათვალისწინებით შეადგინა 2406,88 ლარი, რომელიც უნდა აუნაზღაურებინა მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალურ ცენტრს (საგადასახადო ინსპექცია).

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2008 წლის 21 ივლისის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით ცალ-ცალკე გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექცია) და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

აპელანტმა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექცია) სააპელაციო საჩივარში აღნიშნა, რომ იგი წარმოადგენდა არასათანადო მოპასუხეს ამ დავაში, რადგან მოსარჩელე ა. გ-მე მუშაობდა შპს "...", რომე-

ლიც აღრიცხვაზე იმყოფება მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში. აპელანტის მითითებით, ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე სასამართლოს უნდა შეეცვალა ქ. თბილისის რეგიონალური ცენტრი (საგადასახადო ინსპექცია) მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციით. მან აგრეთვე მიუთითა, რომ მოსარჩელის საგადასახადო ვალდებულებაზე პასუხს აგებდა საგადასახადო აგენტი და ყველა სანქცია საგადასახადო აგენტის მიერ მოსარჩელეზე დაკავებული თანხების არასწორად დაკავების კუთხით ეკისრებოდა საგადასახადო აგენტს, შესაბამისად ის იყო ვალდებული, თუ არასწორად დაუკავებდა თავის თანამშრომელს საშემოსავლო გადასახადს, საგადასახადო ინსპექციაში შესაბამისი საანგარიშო პერიოდის მიხედვით წარედგინა ფიზიკურ პირზე გადახდილი თანხების და დაკავებული საშემოსავლო გადასახადის ყოველთვიური გაანგარიშების ფორმა, სათანადოდ კორექტირებული.

აპელანტმა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა თავის სააპელაციო საჩივარში განმარტა, რომ მოსარჩელე ა. გ-მეს არაფერი ჰქონდა საერთო თბილისის საგადასახადო ინსპექციასთან, იგი არ იყო რეგისტრირებული როგორც გადამხდელი ან საგადასახადო აგენტი. ასევე აღნიშნა, რომ საშემოსავლო გადასახადის გადანგარიშება, ანაზღაურება და სათანადოდ კორექტირებული გაანგარიშების ფორმის წარდგენა ევალებოდა საგადასახადო აგენტს, კონკრეტულ შემთხვევაში - შპს "...", თანაც იმ შემთხვევაში თუ გაანგარიშება წარდგენილი იქნებოდა შეცდომით ან არასწორად და არა თბილისის რეგიონალურ ცენტრს.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 13 ნოემბრის საოქმო განჩინებით არასათანადო მოპასუხე - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრი შეიცვალა სათანადო მოპასუხით - შპს "..."; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია საქმეში ჩართულ იქნა მესამე პირად.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 20 ნოემბრის გადაწყვეტილებით სააპელაციო საჩივრები დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ - თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2008 წლის 21 ივლისის გადაწყვეტილების შეცვლით მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება; ა. გ-მის სარჩელი დაკმაყოფილდა - მოპასუხე შპს "...", დაეკისრა ზედმეტად გადახდილი თანხის - 2406,88 ლარის დაბრუნება მოსარჩელე ა. გ-მის სასარგებლოდ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლო დაეთანხმა პირველი ინსტანციის სასამართლოს და მიიჩნია, რომ ა. გ-მეს უკანონოდ დაუკავდა 2001-2006 წლებში საშემოსავლო გადასახადი, კერძოდ, 3000-ლარიანი სახელფასო შეზღუდვის და 6-წლიანი ხანდაზმულობის გათვალისწინებით - 2406,88 ლარი.

სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება იმ ნაწილში, რომლითაც სადავო თანხის გადახდა დაეკისრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალურ ცენტრს (საგადასახადო ინსპექცია) და აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 218-ე მუხლის თანახმად გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავება ევალებოდა საგადასახადო აგენტს, რომელიც იყო იურიდიული პირი, საწარმო/ორგანიზაცია ან მეწარმე ფიზიკური პირი.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 38-ე მუხლის მე-2 პუნქტის შესაბამისად შპს "...", წარმოადგენდა საგადასახადო აგენტს, რომელიც საგადასახადო კოდექსით დადგენილ შემთხვევაში და დადგენილი წესით ასრულებდა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებებს და ამ კოდექსის შესაბამისად გათანაბრებული იყო გადასახადის გადამხდელთან.

აღნიშნულიდან გამომდინარე სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ თანხის დაბრუნების ვალდებულება ეკისრებოდა არა საგადასახადო სამსახურს, არამედ - შპს "...".

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 20 ნოემბრის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა შპს "...", რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და საქმის ხელახლა განსახილველად თბილისის სააპელაციო სასამართლოსათვის დაბრუნება მოითხოვა.

კასატორის მტკიცებით, ვინაიდან განსახილველი დავის საგანია ხელფასის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგრის არაკანონიერება და ზედმეტად დაბეგრული საშემოსავლო გადასახადის თანხების ანაზღაურება, შპს "...", არასათანადო მოპასუხეა და სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 85-ე მუხლის თანახმად, იგი უნდა შეიცვალოს სათანადო მოპასუხით - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის შესაბამისი საგადასახადო ინსპექციით. შპს "...", საგადასახადო კოდექსის 218-ე მუხლის თანახმად, წარმოადგენდა საგადასახადო აგენტს, რომელიც ახდენს საშემოსავლო გადასახადის გამოანგარიშებას, გადამხდელთათვის, კონკრეტულ შემთხვევაში ა. გ-მისათვის, დაკავებასა და გადასახადის თანხის ბიუჯეტში გადარიცხვას. საგადასახადო კოდექსის

218-ე მუხლის მე-5 ნაწილი ნათლად განსაზღვრავს, რომ საგადასახადო აგენტის მიერ დაკავებული საშემოსავლო გადასახადი გადაიხდება ადგილობრივ ბიუჯეტში, ანუ მოსარჩელისათვის ზედმეტად დაბეგრული საშემოსავლო გადასახადის თანხა შპს "... ანგარიშზე არ ჩარიცხულა და შპს "... რაიმე ფინანსური სარგებელი არ მიუღია, არამედ საშემოსავლო გადასახადის მთლიანი სადავო თანხა, კანონმდებლობის თანახმად, ჩარიცხა ადგილობრივ ბიუჯეტში. ამდენად, მოსარჩელისათვის ზედმეტად დაბეგრული საშემოსავლო გადასახადის თანხა უნდა დაბრუნდეს ადგილობრივი ბიუჯეტიდან. შპს "... არასათანადო მოპასუხეობას ადასტურებს მსხვილ გამამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 13 ნოემბრის #11/4917 წერილიც, რომელშიც განმარტებულია, რომ ფიზიკური პირისთვის ზედმეტად დაკავებული საშემოსავლო გადასახადის დაბრუნება უნდა განხორციელდეს საგადასახადო კოდექსის 217-ე მუხლის მე-5 ნაწილის შესაბამისად, საცხოვრებელი ადგილის მიხედვით, საგადასახადო ინსპექციაში დეკლარაციის წარდგენის გზით.

კასატორი აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლომ შპს "... არასათანადო მოპასუხეობის შესახებ მოსაზრება არ გაიზიარა საგადასახადო კოდექსის 218-ე მუხლის I-II ნაწილების საფუძველზე და განმარტა, რომ გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავება ევალეზა საგადასახადო აგენტს შპს "..., რომელსაც ასევე ეკისრება პასუხისმგებლობა გადასახადის დაკავებასა და ბიუჯეტში მათ გადარიცხვაზე. კასატორის მტკიცებით, სააპელაციო სასამართლომ არასწორად განმარტა აღნიშნული ნორმები. კასატორის განმარტებით, ამავე მუხლის თანახმად, საშემოსავლო გადასახადის თანხის დაუკავებლობის შემთხვევაში, საგადასახადო აგენტი ვალდებულია, ბიუჯეტში შეიტანოს დაუკავებელი გადასახადის თანხა ფაქტობრივად გადახდილი ანაზღაურების შესაბამისად და მასთან დაკავშირებული სანქციები.

კასატორი მიიჩნევს, რომ საგადასახადო კოდექსის 218-ე მუხლის I-II ნაწილის მიხედვით, შპს "..., როგორც საგადასახადო აგენტის, პასუხისმგებლობა დადგება იმ შემთხვევაში, თუ იგი მოსარჩელე ა. გ-მის სრულად მისცემს ხელფასს, საშემოსავლო გადასახადის დაკავების გარეშე. ასეთ შემთხვევაში შპს "..., ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაეკისრება მოსარჩელისათვის დაუბეგრავი საშემოსავლო გადასახადის თანხა, შესაბამისი საურავით.

კასატორის მტკიცებით, განსახილველ დავაში შპს "..., როგორც საგადასახადო აგენტი, არის საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-16 მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული მესამე პირი, რომელიც უშუალოდ მონაწილეობდა სადავო საგადასახადო ურთიერთობაში, ხოლო სათანადო მოპასუხეს წარმოადგენს შესაბამისი საგადასახადო ინსპექცია.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 16 მარტის განჩინებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული შპს "... საკასაციო საჩივარი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციული და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 14 მაისის განჩინებით შპს "... საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მისი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრების გარეშე; მოწინააღმდეგე მხარეს საკასაციო საჩივარზე წერილობითი პასუხის გასაცემად მიეცა 10 დღის ვადა 2009 წლის 14 მაისის განჩინების ჩაბარებიდან.

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლო ზეპირი მოსმენის გარეშე გაეცნო საქმის მასალებს, შეამოწმა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობა, შპს "... საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობა და მიიჩნევს, რომ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო ხაზგასმით აღნიშნავს და ყურადღებას მიაპყრობს ა. გ-მის სარჩელის იურიდიულ ბუნებაზე, კერძოდ, აღნიშნული სარჩელის კომბინირებულ ხასიათზე. მოსარჩელეს აქვს ორი სასარჩელო მოთხოვნა: პირველი, დადგენილად იქნეს მიჩნეული, რომ ის არ ექვემდებარება საშემოსავლო გადასახადით დაბეგრას და მომავალშიც შპს "... მიერ არ უნდა დაიბეგროს ამ გადასახადით და მეორე, მას ხელფასზე უკანონოდ დარიცხული საშემოსავლო გადასახადის თანხა უნდა აუნაზღაურდეს.

საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლომ არ იმსჯელა, რამდენად წარმოადგენდა მოსარჩელის მეორე სასარჩელო მოთხოვნაზე (თანხის დაკისრება) შპს "... სათანადო მოპასუხეს. სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 85-ე მუხლი, რომლის მიხედვითაც, იგი უნდა შეეცვალა ამ მოთხოვნაზე სათანადო მოპასუხით - შესაბამისი საგადასახადო ინსპექციით. აპელანტმა შპს "... ამის თაობაზე მიუთითა სააპელაციო საჩივარში. რაც შეეხება პირველ სასარჩელო მოთხოვნას, ამ მოთხოვნაზე სათანადო მოპა-

სუხეს წარმოადგენს შესაბამისი საგადასახადო აგენტი - შპს "...", ხოლო სავალდებულო მესამე პირს - შესაბამისი საგადასახადო ინსპექცია.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ამ შემთხვევაში სახეზეა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე მუხლის მე-2 ნაწილის "ა" და "გ" ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული საკასაციო საჩივრის საფუძველები - სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, ასევე არასწორად განმარტა კანონი. მართალია, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 218-ე მუხლის მიხედვით, პასუხისმგებლობა გადახდის წყაროსთან გადასახადების დაკავებასა და ბიუჯეტში მათ გადარიცხვაზე ეკისრება შემოსავლის გადამხდელ პირს - საგადასახადო აგენტს, მაგრამ სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა იმავე კოდექსის 59-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, რომლის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს უშუალოდ გადასახადის გადამხდელი, თუ საგადასახადო კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, ხოლო საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრულ შემთხვევაში საგადასახადო ვალდებულების შესრულება შეიძლება დაეკისროს საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს, აგრეთვე არ გამოიყენა აღნიშნული კოდექსის 71-ე მუხლის (ზედმეტად გადახდილი გადასახადის თანხის დაბრუნება) მე-2 ნაწილი, რომლის მიხედვითაც, თუ გადასახადებისა და სანქციების გადახდილი თანხების ჯამი აღემატება დარიცხული გადასახადებისა და სანქციების თანხების ჯამს, საგადასახადო ორგანო მოთხოვნიდან არა უგვიანეს 3 თვისა გადასახადის გადამხდელს უბრუნებს დარჩენილ თანხას სახელმწიფო ხაზინის ბიუჯეტის შემოსულობების ერთიანი ანგარიშის საგადასახადო შემოსავლის ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების ქვეანგარიშიდან მასზე რიცხული ნაშთის ფარგლებში.

საკასაციო სასამართლო ზემოაღნიშნული საგადასახადო ნორმების შინაარსის ანალიზითა და მათი შეჯერებით განმარტავს, რომ ჯერ ერთი, საგადასახადო აგენტის პასუხისმგებლობა გადახდის წყაროსთან გადასახადების დაკავებასა და ბიუჯეტში მათ გადარიცხვაზე არ გულისხმობს ზედმეტად გადახდილი გადასახადის დაბრუნებაზე პასუხისმგებლობის მისთვის დაკისრებასაც, რადგან აღნიშნული ეწინააღმდეგება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 71-ე მუხლის მე-2 ნაწილს, რომელიც თანხის დაბრუნებაზე პასუხისმგებელ სუბიექტად ასახელებს შესაბამის საგადასახადო ორგანოს. ამდენად, საგადასახადო აგენტი საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრულ შემთხვევაში საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის ფარგლებში შეიძლება იყოს მხოლოდ შუამავალი გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ინსპექციას შორის. მეორეც, გადასახადის უკანონოდ დარიცხვის, ანუ კანონიერი საფუძვლის გარეშე პირის დაბეგრის შემთხვევაშიც გამოიყენება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 71-ე მუხლის მე-2 ნაწილი და გადასახადის უკანონოდ დაბეგრული თანხის დაბრუნება ეკისრება შესაბამის საგადასახადო ორგანოს.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს კასატორის მოსაზრებას, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება უკანონოა და საპროცესო ნორმების დარღვევითაა გამოტანილი - უკანონოდ დაბეგრული საშემოსავლო გადასახადის თანხების ანაზღაურება დაეკისრა არასათანადო მოპასუხეს - შპს "...", რადგან შპს "... საგადასახადო კოდექსის 218-ე მუხლის თანახმად, წარმოადგენს საგადასახადო აგენტს, რომელიც ახდენს საშემოსავლო გადასახადის გამოანგარიშებას გადამხდელთათვის, კონკრეტულ შემთხვევაში ა. გ-მისათვის, მის დაკავებასა და გადასახადის თანხის ბიუჯეტში გადარიცხვას, მოსარჩელისათვის ზედმეტად დაბეგრული საშემოსავლო გადასახადის თანხა შპს "... ანგარიშზე არ ჩარიცხულა და შპს "... რაიმე ფინანსური სარგებელი არ მიუღია, არამედ საშემოსავლო გადასახადის მთლიანი სადავო თანხა, კანონმდებლობის თანახმად, ჩაირიცხა ადგილობრივ ბიუჯეტში.

საკასაციო სასამართლო აგრეთვე აღნიშნავს, რომ შპს "... გადამხდელად ირიცხება მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში, ხოლო ა. გ-მისათვის დაკავებული საშემოსავლო გადასახადი შეტანილია ადგილობრივ ბიუჯეტში, შესაბამისად სააპელაციო სასამართლომ უნდა იმსჯელოს, თუ რომელი საგადასახადო ინსპექციაა ვალდებული ანაზღაურებაზე, ასევე, რამდენად შეძლებს ადგილობრივი ბიუჯეტი ამ თანხების უკან დაბრუნებას.

აქედან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში არსებობს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის "ე<sup>1</sup>" ქვეპუნქტით გათვალისწინებული გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების აბსოლუტური საფუძველი, რის გამოც შპს "... საკასაციო საჩივარი საფუძვლიანია და უნდა დაკმაყოფილდეს, გაუქმდეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და მოცემული საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს.

#### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

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



**და ა დ გ ი ნ ა :**

1. შპს "... " საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 20 ნოემბრის გადაწყვეტილება და მოცემული საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
3. სახელმწიფო ბაჟის საკითხი გადაწყდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;
4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

**საურავის გადახდა (დაკისრება)**

**განჩინება**

#ბს-258-248(4კ-09) 20 ივლისი, 2009 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა**  
**შემადგენლობა: ლ. მურუსიძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),**  
**მ. ცისკაძე**  
**ნ. სხირტლაძე**

**სარჩელის საგანი:** ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა, გადახდილი თანხის მომავალ გადასახადებში ჩათვლა

**აღწერილობითი ნაწილი:**

2006 წლის 8 ივნისს შპს "... " სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების -საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, 2006 წლის 4 აპრილს მას ჩაჰბარდა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2006 წლის 3 აპრილის #105-ს ბრძანება და ამავე თარიღის #173 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც მოსარჩელეს დღგ-ში გადასახდელად დაეკისრა ძირითადი თანხა -710248 ლარი და საურავი -9716,12 ლარი. მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2006 წლის 3 აპრილის #105-ს ბრძანებიდან ირკვეოდა, რომ მოთხოვნის საფუძველს წარმოადგენდა ფინანსური პოლიციის 2006 წლის 9 მარტის შუალედური აქტი, რომლითაც დადგინდა, რომ შპს "... " და შპს "... " ფიქტიური გარიგებების დაფიქსირებით მიიღეს ფიქტიური აქტივები და აქციზის გადასახადის პირადი აღრიცხვის ბარათიდან დღგ-ში გადასცეს აქტივი შპს "... " 710248 ლარის ოდენობით, ეს უკანასკნელი კი 1000000 ლარის აქტივით 2003 წლის 13 ივლისს შეერწყა შპს "... " .

მოსარჩელის მტკიცებით, შერწყამდე შპს "... " დაინტერესდა შპს "... " ფინანსური მდგომარეობით. ქ. თბილისის ისანი-სამგორის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის 2003 წლის 23 მაისის შედარების აქტის თანახმად, შპს "... " დღგ-ში გააჩნდა ზედმეტობა 1000000 ლარის ოდენობით. შპს "... ", საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-9 მუხლის საფუძველზე, გააჩნდა რა კანონიერი ნდობა საგადასახადო ორგანოს მიმართ, ხსენებული შედარების აქტის საფუძველზე, შპს "... " შერწყმის შედეგად, ამ უკანასკნელის აქტივის საფუძველზე, დაფარა დღგ-ის საგადასახადო დავალიანება. ფინანსური პოლიციის 2006 წლის 9 მარტის შემოწმების შუალედური აქტი შპს "... " არ წარმოადგენდა საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის საფუძველს, რადგან შერწყმის დროისათვის შპს "... " ადმინისტრაციული ორგანოს მიმართ გააჩნდა კანონიერი ნდობა, რომლითაც დასტურდებოდა შპს "... " აქტივის არსებობა 1000000 ლარის ოდენობით. მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ 2006 წლის 3 აპრილის #105-ს ბრძანებით ფინანსური პოლიციის შუალედური აქტი ჩათვალა სათანადო ინფორმაციად და შპს "... " დაარიცხა დღგ-ის ძირითადი თანხა -710248 ლარი, რაც არასწორი იყო. მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის #173 საგადასახადო მოთხოვნა გამოცემული იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის "ბ" და "დ" ქვეპუნქტების მოთხოვნათა დარღვევით. ფინანსური პოლიციის 2006 წლის 9 მარტის შემოწმების შუალედური აქტით გარიგებების ფიქტიურობა დაუდგინდათ შპს

"..." და შპს "...", ხოლო გადასახადის გადახდა დაეკისრა შპს "...", რომელსაც არავითარი ბრალეულობა მიუძღოდა ხსენებული საზოგადოებების ფიქტიურ გარიგებებში.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელის მოსაზრებით, მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 3 აპრილის #105-ს ბრძანება გამოცემული იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე და საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლების მოთხოვნათა დარღვევით.

მოსარჩელის განმარტებით, არასწორი იყო ასევე მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ #173 საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად წარმოდგენილი 2006 წლის 4 აპრილის შედარების აქტით დღგ-ის თანხაზე საურავის დარიცხვა 9716,12 ლარის ოდენობით, რადგან აღნიშნული ეწინააღმდეგებოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 129-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მოთხოვნას, კერძოდ, საურავის დარიცხვა ხორციელდებოდა საგადასახადო დავალიანების წარმოქმნის მომდევნო დღიდან, თითოეული ვადაგადაცილებული დღისათვის, საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ან წარუდგენლობის მიუხედავად. ხსენებული საგადასახადო მოთხოვნა შპს "..." ჩაპბარ-და 2006 წლის 4 აპრილს, რა დროიდანაც უნდა მომხდარიყო საურავის დარიცხვა. საურავის დარიცხვა არ იყო სწორი 2006 წლის 24 მარტიდან -ფინანსური პოლიციის 2006 წლის 9 მარტის შემოწმების შუალედური აქტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში შესვლის დროიდან, ვინაიდან ფინანსურ პოლიციას უფლება არ ჰქონდა, გადასახადის გადამხდელისთვის გადასახდელად დაერიცხა გადასახადის თანხა, რის უფლებამოსილებაც გააჩნდა მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე-50-ე მუხლების საფუძველზე.

მოსარჩელის მტკიცებით, მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 18 აპრილის #116 ბრძანებით, საგადასახადო დეპარტამენტის 2006 წლის 2 მაისის #616-ს ბრძანებითა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საბჭოს 2006 წლის 29 მაისის #05-04/5011 გადაწყვეტილებით შპს "..." 2006 წლის 14 აპრილის შესაგებელი არ დაკმაყოფილდა. აღნიშნული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები, ისევე, როგორც მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 3 აპრილის #105-ს ბრძანება, 2006 წლის 4 აპრილის #173 საგადასახადო მოთხოვნა და იმავე თარიღის შედარების აქტი იყო არასწორი და დაუსაბუთებელი.

მოსარჩელის განმარტებით, საგადასახადო დეპარტამენტმა 2006 წლის 2 მაისის #616-ს ბრძანებაში საერთოდ არ იმსჯელა საჩივარში მითითებულ საფუძველებზე. მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ 2006 წლის 2 მაისის #116-ს ბრძანებაში არ დაასაბუთა, თუ რა ბრალი მიუძღოდა შპს "..." შპს "..." და შპს "..." მიერ წარმოებულ ფიქტიურ გარიგებებში და საერთოდ არ იმსჯელა მომჩივნის კანონიერი ნდობის ფაქტორზე საგადასახადო ორგანოს მიმართ. საგადასახადო დეპარტამენტმა საერთოდ არ იმსჯელა საურავის დარიცხვის კანონიერებაზე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 129-ე მუხლის ნორმასთან შესაბამისობის კუთხით და მიუთითა მხოლოდ ხსენებული კოდექსის 57-ე მუხლზე, რომელიც შეიცავდა ზოგად ნორმას და ადგენდა საგადასახადო ვალდებულების შესრულების წესს. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საბჭოს 2006 წლის 29 მაისის #05-04/5011 გადაწყვეტილება იყო სრულიად დაუსაბუთებელი. აღნიშნულ გადაწყვეტილებაში მითითებული იყო მხოლოდ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 57-ე, 68-ე, 129-ე და 159-ე მუხლებზე და არა ის, თუ რატომ გამოიყენა მან დასახელებული მუხლების ნორმები და რით გააბათილა საჩივარში მოყვანილი მოტივები.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ მოითხოვა: შპს "..." საჩივრების დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ საგადასახადო დეპარტამენტის 2006 წლის 2 მაისის #616-ს ბრძანებისა და მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 18 აპრილის #116-ს ბრძანების ბათილად ცნობა; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საბჭოს 2006 წლის 29 მაისის #05-04/5011 გადაწყვეტილების, მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 3 აპრილის #105-ს ბრძანების, 2006 წლის 4 აპრილის #173 საგადასახადო მოთხოვნის, 2006 წლის 4 აპრილის შედარების აქტის ბათილად ცნობა; 2006 წლის 4 აპრილის #173 საგადასახადო მოთხოვნის ფარგლებში ჩამოჭრილი (გადახდილი) თანხის მომავალ გადასახადებში ჩათვისის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისთვის დავალება.

2006 წლის 23 ოქტომბერს შპს "..." თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიაში წარდგენილი გაზრდილი სასარჩელო მოთხოვნით დამატებით მოითხოვა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოვალეობის შემსრულებლის 2006 წლის 21 სექტემბრის #485-ს და 2006 წლის 6 ოქტომბრის #510-ს ბრძანებების, ასევე, მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 22 სექტემბრის #650 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა.

მოსარჩელემ დამატებით განმარტა, რომ 2006 წლის 23 სექტემბერს მან მიიღო მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოვალეობის შემსრულებლის 2006 წლის 21 სექტემბრის #485-ს ბრძანება და 2006 წლის 22 სექტემბრის #650 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც

შპს "... " დღ-ის თანხაზე გადასახდელად დაეკისრა საურავი 491935,28 ლარის ოდენობით. მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 21 სექტემბრის #485-ს ბრძანების თანახმად, მისი გამოცემის საფუძველს წარმოადგენდა ფინანსური პოლიციის 2006 წლის 9 მარტის შემოწმების შუალედური აქტის საფუძველზე, შპს "... " დღ-ში 710248 ლარის გაუქმება და გადასახდელად დაკისრება. შესაბამისად, შპს "... " 2003 წლის 13 ივნისიდან (ფიქტიური აქტივის წარმოქმნის მომენტიდან) დაერიცხა საურავი -491935,28 ლარი ოდენობით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 57-ე და 129-ე მუხლების საფუძველზე.

მოსარჩელის მტკიცებით, შპს "... " არ დაეთანხმა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 21 სექტემბრის #485-ს ბრძანებასა და 2006 წლის 22 სექტემბრის #650 საგადასახადო მოთხოვნას და ისინი გაასაჩივრა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში, რომელმაც 2006 წლის 6 ოქტომბრის #510-ს ბრძანებით არ გაიზიარა გადასახადის გადამხდელის შესაგებელი. მოსარჩელე არ ეთანხმებოდა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 6 ოქტომბრის #510-ს ბრძანებასაც.

მოსარჩელის განმარტებით, გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტებით მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ საურავის დარიცხვა 2004 წლის 13 ივნისიდან, ყოველგვარ სამართლებრივ საფუძველს იყო მოკლებული და ეწინააღმდეგებოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 129-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მოთხოვნას. გადასახადის გადახდის ვალდებულება შპს "... " წარმოეშვა იმ დროიდან, როდესაც მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფროსმა ფინანსური პოლიციის 2006 წლის 9 მარტის შემოწმების შუალედური აქტი მიიჩნია სათანადო ინფორმაციად, რაც დაამტკიცა 2006 წლის 3 აპრილის #105-ს ბრძანებით და ამავე ბრძანების მე-2 პუნქტით შპს "... " გადასახდელად დააკისრა 710248 ლარი (თუმცა დარიცხვის კანონიერება სარჩელის საგანს წარმოადგენდა). დღ-ის თანხაზე საურავის დარიცხვის უკანონობის თაობაზე იმსჯელა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდმა პალატამ და 2005 წლის 5 დეკემბრის განჩინებით იგი უკანონოდ მიიჩნია. შპს "... " მიერ შესაგებელში ხსენებულ განჩინებაზე მითითების მიუხედავად, მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ საერთოდ არ იმსჯელა აღნიშნულზე და უსაფუძვლოდ არ გაიზიარა გადასახადის გადამხდელის შესაგებელი. მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 21 სექტემბრის #485-ს ბრძანებაში არასწორად იყო მითითებული საგადასახადო კოდექსის 57-ე მუხლზე.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 30 ნოემბრის გადაწყვეტილებით შპს "... " სასარჩელო განცხადება არ დაკმაყოფილდა; შპს "... " დამატებით დაეკისრა სახელმწიფო ბაჟის გადახდა 13263 ლარის ოდენობით.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 282-ე მუხლის თანახმად, ამ კოდექსის პროცედურული დებულებები ვრცელდებოდა 2005 წლის 1 იანვრიდან იმ საგადასახადო პერიოდებზეც, რომლებიც მთავრდებოდა 2005 წლის 1 იანვრამდე. იმ გარემოების გათვალისწინებით, რომ გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების თანახმად, შპს "... " ბიუჯეტის წინაშე საგადასახადო დავალიანება წარმოეშვა 2003 წლის 13 ივნისს, საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში, პროცედურულ საკითხებთან დაკავშირებით, მას უნდა ეხელმძღვანელა 2005 წლის 1 იანვრიდან მოქმედი საგადასახადო კოდექსის ნორმებით.

საქალაქო სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის წარმომადგენელთა მოსაზრება ფინანსური პოლიციის შემოწმების შუალედური აქტის არასათანადო ინფორმაციად, იურიდიული ძალის არმქონე დოკუმენტად მიჩნევისა და გადასახადის დარიცხვის საფუძველად არასწორად გამოყენების თაობაზე. აღნიშნულთან დაკავშირებით, საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება ჰქონდა, განეხორციელებინა თითოეული გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, ან სხვა ვალდებული პირის კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულების დარიცხვა, ამ კოდექსისა და საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მიხედვით, ერთი ან ერთზე მეტი ინფორმაციის წყაროს საფუძველზე, რომელიც ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის "გ" ქვეპუნქტის მიხედვით, შეიძლება ყოფილიყო შემოწმების მასალები და სხვა სათანადო ინფორმაცია, რომელიც ცნობილი იყო საგადასახადო ორგანოსათვის. მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში 2006 წლის 27 მარტს შევიდა ფინანსური პოლიციის 2006 წლის 9 მარტის შემოწმების შუალედური აქტი. წარმოდგენილი მასალებით დადგინდა, რომ შპს "... " და შპს "... " ფიქტიური გარიგებების დაფიქსირებით მიიღეს ფიქტიური აქტივები და აქციზის გადასახადის პირადი აღრიცხვის ბარათიდან დღ-ში გადასცეს შპს "... ", რომელიც 2003 წლის ივნისში 1000000 ლარის აქტივით შეერწყა შპს "... " და აღნიშნული აქტივით დაიფარა მისი დღ-ის საგადასახადო დავალიანება.

საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ წარმოდგენილი შემოწმების აქტი კანონის შესაბამისად მიიჩნია საგადასახადო ვალდებულების დარიცხვის საფუძველად და მოსარჩელის მოსაზრება იმასთან დაკავშირებით, რომ 2006 წლის 3 აპრილის

#105 ბრძანება გამოცემული იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის "ბ" და "დ" ქვეპუნქტების დარღვევით, იყო უსაფუძვლო, რადგან საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილი იყო, საგადასახადო ვალდებულების დარიცხვა განეხორციელებინა შემოწმების მასალების საფუძველზე.

საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ წარმოდგენილი მტკიცებულებების თანახმად, შპს "...", საადრიცხო ბარათზე რიცხული ზედმეტობიდან 310000 ლარი საკუთრებაში გადასცა შპს "...", ასევე შპს "...", საადრიცხო ბარათზე რიცხული ზედმეტობიდან შპს "...", საკუთრებაში გადასცა 690000 ლარი. საქმეში წარმოდგენილი 2003 წლის 21 მაისის ხელშეკრულებით შპს "...", შეერწყა შპს "...", და შპს "...", პასუხისმგებლობის გადასვლა მოხდა 2003 წლის 21 მაისიდან. შპს "...", რისკის საკითხი იყო, თუ რამდენად მიუძღოდა მას ბრალი უკანონო აქტივის შექმნაში. საგადასახადო ორგანოდან მოსარჩელეს მიღებული ჰქონდა ინფორმაცია იმის თაობაზე, რომ შპს "...", ერიცხებოდა ზედმეტობა აქტივში და მას, როგორც მეწარმეს, თავად უნდა შეეფასებინა არსებული მდგომარეობა, რაც თავისთავად, არ გამორიცხავდა მოსარჩელის ბრალულობას.

საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში, სახეზე არ იყო ადმინისტრაციული ორგანოსადმი კანონიერი ნდობის საფუძველი. შპს "...", იყო დაინტერესებული პირი, რომელმაც მიიღო უკანონო აქტივები, რაც არ შეიძლებოდა გამხდარიყო კანონიერი ნდობის საფუძველი შპს "...", როგორც შპს "...", სამართალმემკვიდრესთან მიმართებაში.

საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ გადასახადის გადამხდელის მიმართ საგადასახადო ვალდებულების დარიცხვა მოხდა ფინანსური პოლიციის 2006 წლის 9 მარტის შემოწმების შუალედური აქტის საფუძველზე, რომელიც საგადასახადო ინსპექციის მიერ სწორად იქნა რა მიჩნეული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მე-2 ნაწილის "გ" ქვეპუნქტით განსაზღვრულ ინფორმაციად, გადასახადის დარიცხვა განხორციელდა კანონმდებლობის დაცვით და შესაბამისად, მოსარჩელეს საურავი დაერიცხა ამავე კოდექსის 129 მუხლის მე-3 ნაწილის საფუძველზე. ხსენებული კოდექსის 57-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს და სხვა ვალდებულ პირს საგადასახადო ვალდებულება ეკისრებოდათ საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომლებიც ითვალისწინებდა გადასახადის გადახდას. ასეთ გარემოებად კი საგადასახადო ორგანოს მიერ სწორად იქნა მიჩნეული ფინანსური პოლიციის შემოწმების შუალედური აქტი. გადასახადის თანხის დარიცხვა განხორციელდა საგადასახადო ორგანოს მიერ, საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი გარემოებების წარმოქმნის მომენტიდან.

საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ შპს "...", შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულება და დავალიანება წარმოექმნა უკანონო აქტივის საფუძველზე დღგ-ის საგადასახადო დავალიანების გადახდის მომენტიდან -2003 წლის 13 ივნისიდან.

საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის შესაბამისი განჩინება ეხებოდა 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 29-ე მუხლის 25-ე ნაწილს, რასაც მოცემულ სადავო საკითხთან არანაირი კავშირი არ ჰქონდა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 30 ნოემბრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით ნაწილობრივ -მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოვალეობის შემსრულებლის 2006 წლის 21 სექტემბრის #485-ს და 2006 წლის 6 ოქტომბრის #510-ს ბრძანებების, ასევე მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 22 სექტემბრის #650 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობაზე უარის თქმის ნაწილში გაასაჩივრა შპს "...", წარმომადგენელმა ი. ლ-შვილმა, რომელმაც მოითხოვა აღნიშნული გადაწყვეტილების გასაჩივრებულ ნაწილში გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით ამ ნაწილში სარჩელის დაკმაყოფილება.

აპელანტმა განმარტა, რომ მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 3 აპრილის #105-ს ბრძანებისა და 2006 წლის 4 აპრილის #173 საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების მიუხედავად, მან გადაიხადა აღნიშნული აქტებით დარიცხული გადასახადები.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 17 აპრილისა და 2 ოქტომბრის საოქმო განჩინებებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი შეიცვალა მისი უფლებამონაცვლით -საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურით, ხოლო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია -მისი უფლებამონაცვლით -საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციით; მოცემულ საქმეში მესამე პირად ჩაბმულ იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრი (საგადასახადო ინსპექცია).

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 4 დეკემბრის გადაწყვეტილებით შპს "...", სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა; თბილისის საქალაქო

სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 30 ნოემბრის გადაწყვეტილების შეცვლით მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება; შპს "... " სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 21 სექტემბრის #485 ბრძანება, 2006 წლის 6 ოქტომბრის #510 ბრძანება და 2006 წლის 22 სექტემბრის #650 საგადასახადო მოთხოვნა; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციასა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურს სოლიდარულად დაეკისრათ მოსარჩელე შპს "... ", მის მიერ სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ წინასწარ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის ანაზღაურება 2387 ლარის ოდენობით.

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ 2006 წლის 4 აპრილს შპს "... " მიიღო მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 3 აპრილის #105 ბრძანება და ამავდროულად დათარიღებული #173 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც მას დღგ-ში გადასახდელად დაეკისრა ძირითადი თანხა -710248 ლარი და საურავი -9716,12 ლარი. 2006 წლის 3 აპრილის #105 ბრძანებით დადგენილ იქნა, რომ თანხის დარიცხვის საფუძველს წარმოადგენდა ფინანსური პოლიციის 2006 წლის 9 მარტის შუალედური აქტი, რომლის თანახმად, შპს "... " და შპს "... " ფიქტიური გარიგების დაფიქსირებით მიიღეს ფიქტიური აქტივები და შპს "... " გადასცეს აქტივი 710248 ლარის ოდენობით, ეს უკანასკნელი კი, თბილისის ვაკე-საბურთალოს რაიონული სასამართლოს 2003 წლის 4 ივნისის დადგენილების საფუძველზე, 1000000 ლარის აქტივით შეერწყა შპს "... " და აღნიშნული აქტივით დაიფარა მისი დღგ-ის საგადასახადო დავალიანება.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს "... " გასაჩივრებული აქტებით დარიცხული გადასახადები გადაიხადა. 2006 წლის 23 სექტემბერს შპს "... " მიიღო მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოვალეობის შემსრულებლის 2006 წლის 21 სექტემბრის #485 ბრძანება და 2006 წლის 22 სექტემბრის #650 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც მას დღგ-ის თანხაზე გადასახდელად დაეკისრა საურავი -491935,28 ლარი. მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 21 სექტემბრის #485 ბრძანების თანახმად, მისი გამოცემის საფუძველს წარმოადგენდა ფინანსური პოლიციის 2006 წლის 9 მარტის შემოწმების შუალედური აქტის საფუძველზე, შპს "... " დღგ-ში 710248 ლარის გაუქმება და გადასახდელად დაკისრება. შესაბამისად, შპს "... " 2003 წლის 13 ივნისიდან (ფიქტიური აქტივის წარმოქმნის მომენტიდან) დაერიცხა საურავი 491935,28 ლარის ოდენობით.

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს "... " თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 30 ნოემბრის გადაწყვეტილებას ასაჩივრებდა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 21 სექტემბრის #485 ბრძანების, 2006 წლის 6 ოქტომბრის #510 ბრძანებისა და 2006 წლის 22 სექტემბრის #650 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის შესახებ მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში.

სააპელაციო სასამართლო დაეთანხმა სააპელაციო საჩივრის ავტორის მოსაზრებას, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ არასწორად განმარტა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 129-ე მუხლის მე-3 ნაწილი და უსაფუძვლოდ მიიჩნია, რომ საურავის დარიცხვა უნდა განხორციელებულიყო საგადასახადო ვალდებულების წარმოქმნის მომდევნო დღიდან, თითოეული ვადაგადაცილებული დღისათვის, საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ან წარუდგენლობის მიუხედავად.

სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ ზემოაღნიშნული ნაწილის ნორმის თანახმად, საურავის დარიცხვა ხორციელდებოდა საგადასახადო დავალიანების წარმოქმნის მომდევნო დღიდან, თითოეული ვადაგადაცილებული დღისათვის, საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ან წარუდგენლობის მიუხედავად, თუ საქართველოს კანონმდებლობით სხვა რამ არ იყო დადგენილი. სააპელაციო სასამართლომ ყურადღება მიაქცია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 57-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შინაარსს, რომლის მიხედვითაც, გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს და სხვა ვალდებულ პირს საგადასახადო ვალდებულება ეკისრებოდათ საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომლებიც ითვალისწინებდა გადასახადის გადახდას.

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს "... " დღგ-ის დავალიანება გადაიხადა 2003 წლის 13 ივლისს, შპს "... " შერწყმის შედეგად მიღებული აქტივით. ამის შემდეგ მისი ვალდებულება მთლიანად იქნა შესრულებული სახელმწიფოს წინაშე. სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 57-ე მუხლის მე-3 ნაწილით განსაზღვრულ, კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებას, რომელიც ითვალისწინებდა გადასახადის გადახდას, წარმოადგენდა 2006 წლის 9 მარტის შემოწმების შუალედური აქტი.

სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ საურავი წარმოადგენდა საგადასახადო ვალდებულების დადგენილ ვადაში შეუსრულებლობისათვის კანონით დაწესებული პასუხისმგებლობის ზომას. შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს გადასახადის გადახდის ვალდებულება არ გააჩნდა მანამდე,

ვიდრე საგადასახადო ინსპექცია არ გადასცემდა მას შესაბამის შეტყობინებას გადასახადის დარიცხული თანხების შესახებ. აღნიშნულიდან გამომდინარე, შპს "... " გადახდის ვალდებულება არ წარმოშობია საგადასახადო ინსპექციის შესაბამისი შეტყობინების (მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 3 აპრილის #105 ბრძანების) ჩაბარებამდე, ანუ 2006 წლის 4 აპრილამდე. სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ იმ პერიოდში საურავის დარიცხვა, როდესაც მოსარჩელისათვის გადასახდელი გადასახადის შესახებ ცნობილი არ იყო, არ შეესაბამებოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებს და საურავის, როგორც ვალდებულების დარღვევისათვის პასუხისმგებლობის ზომის, არსს, რის გამოც სადავო აქტები ბათილად უნდა ყოფილიყო ცნობილი.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციასა და შემოსავლების სამსახურს სოლიდარულად უნდა დაკისრებოდათ მოსარჩელე შპს "... ", მის მიერ სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ წინასწარ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის ანაზღაურება 2387 ლარის ოდენობით.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 4 დეკემბრის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და მოსარჩელისთვის გასაჩივრებულ ნაწილში სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასატორის მტკიცებით, სასამართლომ არასწორად განმარტა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 24-ე ნაწილი, 57-ე, 59-ე, 129-ე და 282-ე მუხლები. სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს "... " დღგ-ის კუთხით გადასახდელი თანხები ფიქტიური აქტივებით დაფარა, რაც იმას ნიშნავს, რომ სახელმწიფო ბიუჯეტში თანხების გადახდა, რითაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 59-ე მუხლის დებულებებიდან გამომდინარე, ვალდებულების შესრულება ხდება, არ განხორციელებულა. სააპელაციო სასამართლომ გაურკვეველ საფუძვლებზე დაყრდნობით განმარტა, რომ შპს "... " დღგ-ის დავალიანება გადაიხადა 2003 წლის 13 ივლისს, ფიქტიური აქტივით, რითაც სახელმწიფოს წინაშე მისი ვალდებულება მთლიანად იქნა შესრულებული.

კასატორის განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 24-ე ნაწილის დეფინიციიდან გამომდინარე, საგადასახადო დავალიანება არის შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულება. ამავე კოდექსის 57-ე მუხლის მე-3 ნაწილის 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. ხსენებული კოდექსის 220-ე მუხლის და 225-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად ითვლება პირი, რომელიც რეგისტრირებულია ან ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად, ასევე პირი, რომელიც არ არის დღგ-ის გადამხდელი, მაგრამ ახორციელებს საქონლის დასაბეგრ იმპორტს ან დროებით შემოტანას საქართველოში, დღგ-ის გადამხდელად ითვლება მხოლოდ ამ იმპორტზე ან დროებით შემოტანაზე. გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო ვალდებულება, რომელიც ითვალისწინებს გადასახადის თანხის გადახდას, წარმოეშობა დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტში. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 129-ე მუხლის პირველი ნაწილისა და 249-ე მუხლის თანახმად, ამ კოდექსის 129-ე მუხლის მიზნებისათვის, დღგ-ის თანხებზე საურავის დარიცხვის ათვლის წერტილი შესაბამისი დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვია, მიუხედავად იმისა, თუ როდის გაეგზავნება სუბიექტს საგადასახადო მოთხოვნა, რასაც ადასტურებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 129-ე მუხლის მე-3 ნაწილი.

კასატორის მტკიცებით, შპს "... " 2003 წლის 13 ივლისს არ გადაუხდია დღგ-ის დავალიანების თანხა. დღგ-ის ნაწილში დავალიანება შპს "... " წარმოეშვა 2003 წელს და არა 2006 წელს, შემოწმების შუალედური აქტის შედგენისას ან მისთვის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის #173 საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენისას. სააპელაციო სასამართლოს არ გააჩნდა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის #650 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის სამართლებრივი საფუძველი, ვინაიდან დღგ-ის გადაუხდელ თანხებზე საურავის დარიცხვა სწორედ 2003 წლის ივლისიდან უნდა მომხდარიყო. აღნიშნულიდან გამომდინარე, გასაჩივრებული გადაწყვეტილება კანონის დარღვევითაა გამოტანილი, იურიდიულად არ არის საკმარისად დასაბუთებული და შესაბამისად, სახეზეა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-394-ე მუხლებით დადგენილი საკასაციო საჩივრის საფუძველები.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 4 დეკემბრის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავ-

ლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილება.

კასატორის მტკიცებით, საურავის შესახებ სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობა პირდაპირ ეწინააღმდეგება საგადასახადო მიზნებისათვის საურავის დარიცხვას. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 129-ე მუხლის მე-3 ნაწილით იმპერატიულად არის განსაზღვრული, რომ საურავის დარიცხვა ხორციელდება საგადასახადო დავალიანების წარმოქმნის მომდევნო დღიდან, თითოეული ვადაგადაცილებული დღისათვის, საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ან წარუდგენლობის მიუხედავად. სამართლებრივ საფუძველსაა მოკლებული სასამართლოს მსჯელობა იმის შესახებ, რომ საურავის დარიცხვა შეიძლება განხორციელდეს მხოლოდ საგადასახადო ინსპექციის მიერ გამოცემული აქტის შემდგომ პერიოდზე, რაც ეწინააღმდეგება, ზოგადად, საგადასახადო მიზნებისათვის საურავების არსებობას.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 4 დეკემბრის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და მოსარჩელისთვის გასაჩივრებულ ნაწილში სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასატორის განმარტებით, გასაჩივრებული გადაწყვეტილება უკანონოა. თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2006 წლის 30 ნოემბრის გადაწყვეტილება მხარემ გასაჩივრა მხოლოდ დამატებითი - 2006 წლის 23 ოქტომბრის მოთხოვნის დაუკმაყოფილებლობის ნაწილში.

კასატორის მტკიცებით, საქმის მასალებით დადგენილია, რომ მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 21 სექტემბრის #485 ბრძანებითა და 2006 წლის 22 სექტემბრის #650 საგადასახადო მოთხოვნით შპს "... " საურავი დაერიცხა მის მიერვე დეკლარირებულ და აღიარებულ დღგ-ის ძირითად თანხაზე, მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 129-ე და 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლების მიხედვით, საგადასახადო ვალდებულების წარმოქმნის დღიდან - 2003 წლის ივნისიდან (ფიქტიური აქტივის წარმოქმნის მომენტიდან), 491935,28 ლარის ოდენობით, რაც კანონშესაბამისია, რადგან მოსარჩელის მხრიდან აშკარა იყო შესაბამისი პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის III კარით გათვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევა.

კასატორის მოსაზრებით, სააპელაციო სასამართლო არასწორად დაეთანხმა აპელანტის მოსაზრებას, რომ, თითქოს საქალაქო სასამართლომ არასწორად განმარტა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 129-ე მუხლის მე-3 ნაწილი და საურავის დარიცხვა უნდა განხორციელებულიყო საგადასახადო ვალდებულების წარმოქმნის მეორე დღიდან თითოეული ვადაგადაცილებული დღისათვის საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ან წარუდგენლობის მიუხედავად. აღნიშნულ დროდ სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია არა 2003 წლის ივნისი, როდესაც შპს "... " დღგ-ის დავალიანება დაიფარა აქციზიდან გადმოტანილი ყალბი აქტივებით, არამედ - მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 3 აპრილის #105 ბრძანების გამოცემის მომდევნო დღე, რის სამართლებრივ საფუძვლადაც მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 57-ე მუხლის მე-3 ნაწილით განსაზღვრულ, კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებაზე - თითქოს მას საგადასახადო ვალდებულება წარმოეშვა აქტის შედგენის დღიდან, რაც არასწორია, ვინაიდან ფინანსური პოლიციის შესაბამისი აქტით დადგენილ იქნა მეწარმეთა ჯგუფის დანაშაულებრივი ქმედება 2003 წლის მაის-ივლისში, როდესაც დღგ-ის დავალიანების დაფარვა მოხდა ყალბი აქტივით.

კასატორის განმარტებით, სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილი, ასევე - 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 28-ე მუხლის მე-3 ნაწილი. ანალოგიურ საკითხთან მიმართებით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2007 წლის 31 მაისის #ბს-984-938 (კ-06) განჩინებით დამკვიდრებული პრაქტიკის მიხედვით, უსაქონლოა ოპერაცია, როცა საგადასახადო დოკუმენტაცია შექმნილია არარსებულ, მიუწოდებელ ან მიუღებელ საქონელზე, ხოლო ფიქტიური გარიგება, როდესაც გარიგება რეალურად არ არსებობს და არც განხორციელებულა.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, კასატორის მტკიცებით, არსებობს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე მუხლის მე-2 ნაწილითა და 394-ე მუხლის "ე" და "ე<sup>1</sup>" ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული საკასაციო საჩივრის აბსოლუტური საფუძვლები.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 4 დეკემბრის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექცია), რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება.

კასატორის მტკიცებით, მოცემული დავის სწორად გადაწყვეტა მნიშვნელოვანია სასამართლო პრაქტიკის ჩამოყალიბებისათვის, აგრეთვე, მას გააჩნია ფისკალური ეფექტიც, ვინაიდან სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრების გაზიარების შემთხვევაში, აქამდე გამოცემული შემოწმების ყველა აქტი (საურავის გაანგარიშების კუთხით) ექვემდებარება გაუქმებას, რადგან საურავის გაანგარიშება (სააპელაციო სასამართლოს მიერ მითითებული მეთოდის გათვალისწინებით) საგადასახადო მიზნებისათვის, წარმოუდგენელია.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 26 თებერვლის განჩინებებით, ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივრები; მხარეებს მიეცათ უფლება, 2009 წლის 26 თებერვლის განჩინებების ჩაბარებიდან 10 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 2009 წლის 13 აპრილის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისა 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, 2009 წლის 22 მაისს, 11.30 საათზე.

#### **სამოტივაციო ნაწილი:**

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

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: საწარმოს აქტივის გადაცემის შესახებ 2003 წლის 23 მაისის ხელშეკრულებებით შპს "... " და შპს "... ", მათ სასარგებლოდ სააღრიცხვო ბარათებზე რიცხული ზედმეტობებიდან, შესაბამისად, 310000 ლარისა და 690000 ლარის აქტივები საკუთრებაში გადასცეს შპს "... ". აღნიშნული 1000000 ლარის აქტივით 2003 წლის 13 ივნისს შპს "... " შეერწყა შპს "... ", ხოლო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიციის 2006 წლის 9 მარტის შუალედური აქტი წარმოადგენდა შპს "... " მიმართ თანხის დარიცხვის საფუძველს. მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 3 აპრილის #105-ს ბრძანებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიციის 2006 წლის 9 მარტის შემოწმების აქტი ჩაითვალა სათანადო ინფორმაციად და შპს "... " დღე-ში გადასახდელად დაეკისრა ძირითადი თანხა -710248 ლარი. მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 3 აპრილის #173 საგადასახადო მოთხოვნით შპს "... " გადასახდელად დაერიცხა დღე-ის ძირითადი თანხა -710248 ლარი, ასევე მას დაეკისრა საურავი -9716,12 ლარი. მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოვალეობის შემსრულებლის 2006 წლის 21 სექტემბრის #485-ს ბრძანებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიციის 2006 წლის 9 მარტის შემოწმების შუალედური აქტის მასალები ჩაითვალა სათანადო ინფორმაციად და შპს "... " დღე-ში დაერიცხა საურავი -491935,28 ლარი. მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 22 სექტემბრის #650 საგადასახადო მოთხოვნით შპს "... " დღე-ში დაერიცხა საურავი -491935,28 ლარი. მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოვალეობის შემსრულებლის 2006 წლის 6 ოქტომბრის #510-ს ბრძანებით შპს "... " შესაგებელი მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 22 სექტემბრის #650 საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმების თაობაზე, არ დაკმაყოფილდა.

საკასაციო სასამართლო, პირველ ყოვლისა, ხაზგასმით აღნიშნავს, რომ, ვინაიდან 2006 წლის 23 ოქტომბერს შპს "... " თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიაში წარდგენილი გაზრდილი სასარჩელო მოთხოვნით დამატებით მოითხოვა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოვალეობის შემსრულებლის 2006 წლის 21 სექტემბრის #485-ს და 2006 წლის 6 ოქტომბრის #510-ს ბრძანებების, ასევე მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო



ინსპექციის 2006 წლის 22 სექტემბრის #650 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა, ხოლო თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 30 ნოემბრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით მხოლოდ ნაწილობრივ - მსხვილ გამამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოვალეობის შემსრულებლის 2006 წლის 21 სექტემბრის #485-ს და 2006 წლის 6 ოქტომბრის #510-ს ბრძანებების, ასევე მსხვილ გამამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 22 სექტემბრის #650 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობაზე უარის თქმის ნაწილში გაასაჩივრა შპს "... " წარმომადგენელმა ი. ლ-შვილმა და განმარტა, რომ მსხვილ გამამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 3 აპრილის #105-ს ბრძანებისა და 2006 წლის 4 აპრილის #173 საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების მიუხედავად, მან გადაიხადა აღნიშნული აქტებით დარიცხული გადასახადები, შესაბამისად, საკასაციო სასამართლოს განხილვის საგანსა და ამ ინსტანციაში საქმის განხილვის ფარგლებს წარმოადგენს მხოლოდ აღნიშნული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების - მსხვილ გამამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოვალეობის შემსრულებლის 2006 წლის 21 სექტემბრის #485-ს და 2006 წლის 6 ოქტომბრის #510-ს ბრძანებების, ასევე მსხვილ გამამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 22 სექტემბრის #650 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის მოთხოვნის ნაწილში შპს "... " სარჩელისა და ამავე ნაწილში წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრების საფუძვლიანობა. ამასთან, მართალია, კასატორები - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური კასაციის განაცხადის შემადგენელ ნაწილად მიუთითებენ მხარის მიერ გასაჩივრებულ ნაწილზე, მაგრამ ხსენებული ფარგლები შეესაბამება სააპელაციო სასამართლოს მიერ ამ საქმის განხილვისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების მიღების ფარგლებს.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო ასევე ხაზგასმით აღნიშნავს, რომ აპელანტის მიერ პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების ნაწილობრივად, მხოლოდ გაზრდილი სასარჩელო მოთხოვნის ნაწილში გასაჩივრებამ, ერთი მხრივ, შეზღუდა სარჩელის საგნის მოცულობა - სარჩელის საგანს გამოაკლდა მისი მეორე ელემენტი - გადახდილი თანხის მომავალ გადასახადებში ჩათვლის შესახებ სასარჩელო მოთხოვნა და დარჩა მხოლოდ სარჩელის საგნის პირველი ელემენტი - იმავე მოთხოვნით გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა, ხოლო, მეორე მხრივ, ხსენებულმა გასაჩივრებამ საგნობრივად და მატერიალურად შეამცირა მოსარჩელის მოთხოვნის მოცულობა - შესაბამისად, აქტებისა და თანხის რაოდენობის კუთხით. აქედან გამომდინარე, ამ ეტაპზე სადავო აღარ არის მსხვილ გამამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 3 აპრილის #105-ს ბრძანებითა და 2006 წლის 3 აპრილის #173 საგადასახადო მოთხოვნით შპს "... " დღგ-ის ძირითადი თანხის -710248 ლარის, ისევე, როგორც საურავის -9716,12 ლარის დარიცხვის კანონიერება.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) 282-ე მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის თანახმად, ამ კოდექსის პროცედურული დებულებები ვრცელდება 2005 წლის 1 იანვრიდან იმ საგადასახადო პერიოდებზეც, რომლებიც მთავრდება 2005 წლის 1 იანვრამდე. ამავე კოდექსის 129-ე მუხლის მე-3 ნაწილის (2007 წლის 11 ივლისამდე არსებული რედაქცია) მიხედვით, საურავის დარიცხვა ხორციელდებოდა საგადასახადო დავალიანების წარმოქმნის მომდევნო დღიდან, თითოეული ვადაგადაცილებული დღისათვის, საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ან წარუდგენლობის მიუხედავად, თუ საქართველოს კანონმდებლობით სხვა რამ არ იყო გათვალისწინებული. ხსენებული კოდექსის 57-ე მუხლის მე-3 ნაწილის (2006 წლის 29 დეკემბრამდე არსებული რედაქცია) თანახმად, გადასახადის გამამხდელს/საგადასახადო აგენტს და სხვა ვალდებულ პირს საგადასახადო ვალდებულება ეკისრებოდათ საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომლებიც ითვალისწინებდა გადასახადის გადახდას.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლოს არ დაუსაბუთებია თავისი მოსაზრება იმის შესახებ, რომ, ვინაიდან შპს "... " დღგ-ის დავალიანება გადაიხადა 2003 წლის 13 ივლისს, შპს "... " შერწყმის შედეგად მიღებული აქტივით, ამის შემდეგ მისი ვალდებულება მთლიანად იქნა შესრულებული სახელმწიფოს წინაშე.

ამასთან დაკავშირებით, კასატორი - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო საკასაციო საჩივარში აღნიშნავს, რომ შპს "... " მიერ დღგ-ის კუთხით გადასახდელი თანხების ფიქტიური აქტივებით დაფარვით სახელმწიფო ბიუჯეტში თანხების გადახდა, რითაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 59-ე მუხლის დებულებებიდან გამომდინარე, ვალდებულების შესრულება ხდება, არ განხორციელებულა, ხოლო გადასახადის გამამხდელს საგადასახადო ვალდებულება, რომელიც ითვალისწინებს გადასახადის თანხის გადახდას, წარმოეშობა დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტში, შპს "... " კი 2003 წლის 13 ივლისს არ გადაუხდია დღგ-ის დავალიანების თანხა.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ის გარემოება, რომ მოსარჩელეც არ უარყოფს და სადავოდ არ ხდის ფიქტიურად წარმოქმნილი, ყალბი აქტივებით მის მიერ სარგებლობის ფაქტს - ასეთი

აქტივების საფუძველზე დღგ-ის საგადასახადო დავალიანების დაფარვას და ამასთანავე, შპს "...“ მიერ თავდაპირველად აღძრული სარჩელის ფარგლებში გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტებით დარიცხული მთლიანი თანხის მის მიერ ბიუჯეტში შეტანას, კონკრეტულ შემთხვევაში, არ გამორიცხავს შპს "...“ საგადასახადო-სამართლებრივ პასუხისმგებლობაზე მსჯელობის საჭიროებას საქმის განხილვის ამჟამინდელ ფარგლებში, რაც მხოლოდ განისაზღვრება შპს "...“ იმ პერიოდის საურავის -491935,28 ლარის დაკისრებით, რომელიც წინ უსწრებს შპს "...“ მიერვე, მისთვის თავდაპირველად დაკისრებული საურავის -9716,12 ლარის ბიუჯეტში გადახდას. აღნიშნული კი აფუძნებს შპს "...“ საურავის -491935,28 ლარის დაკისრების კუთხით, საქმის გარემოებების სააპელაციო სასამართლოს მიერ დამატებითი გამოკვლევის აუცილებლობას, კერძოდ, სააპელაციო სასამართლომ ისე დააკმაყოფილა შპს "...“ სარჩელი განსახილველ ფარგლებში, რომ საერთოდ არ იმსჯელა იმაზე, რომ შესაძლო იყო მოსარჩელეს ბრალი არ მიუძღოდა უკანონო აქტივის წარმოშობაში, მაგრამ შეეძლო თუ არა მოსარჩელეს რეალურად გაერკვია, მისთვის გადაცემული აქტივების ობიექტური თვალსაზრისით წარმოშობა და აღნიშნული რამდენად ანიჭებდა მოსარჩელეს უფლებას, ბიუჯეტთან ანგარიშსწორებისას ესარგებლა ფაქტობრივად არარსებული, ყალბი აქტივებით, საგადასახადო დავალიანება დაეფარა ასეთი აქტივებით, იმის გათვალისწინებით, რომ შპს "...“ სადავოდ არ ხდის ფიქტიური გარიგებით მიღებული აქტივით დღგ-ის დავალიანების დაფარვას. გარდა ამისა, კონკრეტულ შემთხვევაში, არსებითი მნიშვნელობა აქვს შპს "...“ მიმართებაში საურავის გადახდის ვალდებულების წარმოშობის მომენტის სამართლებრივად სწორად განსაზღვრას, ასევე იმის გათვალისწინებას, რომ საურავი წარმოადგენს გადასახადის არსებული ძირითადი თანხის გადაუხდელობის კანონიერი თანმდევი შედეგის მატერიალურ გამოხატულებას, რის გამოც საურავის დაკისრებისათვის მთავარია არა დღგ-ის ძირითადი თანხის მოგვიანებით გადახდის გზით შესაბამისი თავდაპირველი ვალდებულების შესრულება, არამედ -შესაბამის პერიოდში, როდესაც გადასახადის გადამხდელს, ფორმალურად რეალიზებული აქტივის ფიქტიურობის გამო, იურიდიულად არ ჰქონდა გადახდილი დღგ-ის ძირითადი თანხა.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლოს ასევე არ უმსჯელია იმ საკითხზე, თუ რამდენად ექნება გავლენა ამ გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახადისა და შესაბამისი საურავის თანხების გადახდას მისი საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის მომენტზე, იმის გათვალისწინებით, რომ საურავი შეიძლება ითქვას, რომ წარმოადგენს დამატებით გადასახადს გადასახადის თანხის არათავისდროული გადახდის გამო და ამდენად, გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება საურავის გადახდაზე უშუალოდ არის დაკავშირებული გადასახადის თანხის კანონით დადგენილ ვადაში და წესით მის მიერ გადაუხდელობასთან, გადაუხდელობის მიზეზის მიუხედავად, ანუ საურავი რეალურად არის გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო-სამართლებრივი პასუხისმგებლობის ერთგვარი გაგრძელება, რომელიც პირდაპირ გამომდინარეობს გადასახადის თანხის გადახდაზე გადასახადის გადამხდელის პასუხისმგებლობიდან. ამასთან, მართალია, ამ ეტაპზე აღარ არის სადავო დღგ-ის ძირითადი თანხისა და შესაბამისი საურავის მოსარჩელისათვის დაკისრება, მოსარჩელის მიერ მათი გადახდისა და ამ ნაწილში მისი მხრიდან სასამართლო გადაწყვეტილების გაუსაჩივრებლობის გამო, მაგრამ სასამართლო პრაქტიკაზე ამ საქმის მხარეთა მითითებებთან დაკავშირებით, მათი და სააპელაციო სასამართლოს საყურადღებოდ, საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ დღგ-ის თანხაზე საურავის დაკისრების კანონიერების შემოწმების კუთხით, ერთმანეთისაგან გამიჯვნას ექვემდებარება ორი შემთხვევა. პირველი მათგანი დაკავშირებული იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 114-ე მუხლის პირველი ნაწილით რეგლამენტირებულ დღგ-ის ჩათვლის გავრცელებასთან მხოლოდ რეალურად, კანონით დადგენილი წესით განხორციელებულ დასაბეგრ ოპერაციაზე გადახდილ დღგ-ის თანხაზე, ასევე -დღგ-ის ჩათვლის გაუქმებასთან, ხსენებული თანხის საქართველოს ბიუჯეტში გადაუხდელობის გამო, ანუ როდესაც სახეზე იყო გარიგება, რომლის ნამდვილობა არ იყო სადავო. მეორე შემთხვევაში სახეზე იყო არა კლასიკური სახის, საგნობრივად და მატერიალურად რეალიზებული გარიგება მეწარმე სუბიექტებს შორის, არამედ ფორმალურად არსებული ფიქტიური აქტივით, ასეთი აქტივის მქონე პირის სამართალმემკვიდრის მიერ საქართველოს ბიუჯეტში დღგ-ის დავალიანების დაფარვა. შესაბამისად, დასახელებული ორი სხვადასხვა შემთხვევის ფარგლებში, საჭიროა მათგან შესაბამისი შემთხვევის განსხვავებული სამართლებრივი შეფასება, დღგ-ის ძირითად თანხაზე საურავის დარიცხვის მართლობიერების თვალსაზრისით.

საკასაციო სასამართლო 2009 წლის 22 მაისის სხდომაზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენელმა განმარტა, რომ ამ შემთხვევაში, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2005 წლის შესაბამისი განჩინების გამოყენება შესაძლებელი იქნებოდა, თუ დადგენილი არ იქნებოდა იმ ორგანიზაციის ბრალეულობა უსაქონლო ოპერაციებით ყალბი აქტივების შექმნაში, რომელიც შეერწყა მის სამართალმემკვიდრე შპს "...“ და ამდენად, დარიცხული საურავი ექვემდებარება ბიუჯეტში გადახდას. იმავე სხდომაზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლე-

ბის სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) წარმომადგენელმა განმარტა, რომ, თუ, მაგალითად, 2004 წლის მაისის თვის დღგ-ის დეკლარაცია, რომლის წარდგენის ვალდებულება პირს აქვს მომდევნო თვის 15 რიცხვამდე, არ იქნება წარდგენილი საგადასახადო ორგანოში და გადასახადი არ იქნება გადახდილი, შემოწმების აქტით მას საურავი დაერიცხება არა ამ აქტის შედგენის, არამედ იმ პერიოდიდან, როდესაც მას გადასახადის გადახდის ვალდებულება წარმოეშვა. საკასაციო სასამართლოს 2009 წლის 23 ივნისის სხდომაზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენელმა განმარტა, რომ საქართველოს კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს საგადასახადო დავალიანების გადახდის შესაძლებლობას ფიქტიური აქტით, რადგან ფიქტიური აქტით, სამართლებრივი კუთხით, ვერ გაიქვითება რაიმე სახის დავალიანება.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლოს ასევე არ გაურკვევია შპს "... " ზედმეტობასთან დაკავშირებული საქმის გარემოებები, არ უმსჯელია ბიუჯეტში ამ საზოგადოების ზედმეტობის საკითხზე, ამ ზედმეტობის რეალურად არსებობის, მისი კანონიერების კუთხით, ასევე არ უმსჯელია ამ საკითხის მნიშვნელობაზე შპს "... " 491935,28 ლარის ოდენობით საურავის დარიცხვასთან მიმართებაში. მართალია, მოცემულ საქმეში წარმოდგენილია ქ. თბილისის ისანი-სამგორის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის 2003 წლის 23 მაისის შედარების აქტი, რომლის თანახმად, შპს "... " გააჩნდა ზედმეტობა 1000000 ლარის ოდენობით, მაგრამ გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე არსებული ინფორმაციის კანონიერებაზე პასუხისმგებელია უშუალოდ გადასახადის გადამხდელი, ანუ თავად გადამხდელის მიერ წარმოდგენილ ინფორმაციაზე პასუხისმგებლობა ეკისრება გადამხდელს და არა საგადასახადო ორგანოს, ვინაიდან გადასახადის სწორად გამოანგარიშების ვალდებულება აკისრია გადამხდელს, რაც ამ შემთხვევაში, იურიდიულად გამორიცხავს საგადასახადო ორგანოს მიმართ კანონიერ ნდობაზე მსჯელობის შესაძლებლობას, რეორგანიზაციის შედეგად უფლებამონაცვლე საწარმო კი პასუხს აგებს ყველა იმ ვალდებულებაზე, რაზეც პასუხს აგებდა რეორგანიზაციის შედეგად სამართალმემკვიდრისთვის მიერთებული საწარმო.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ამ შემთხვევაში, განსახილველ ფარგლებში, სარჩელის საგანზე არსებითად მსჯელობისა და მოცემული დავის გადაწყვეტის მიზნით, არსებითი მნიშვნელობა აქვს სააპელაციო სასამართლოს მხრიდან, ზემოთ მითითებულის გათვალისწინებით, სასარჩელო მოთხოვნის სამართლებრივ საფუძვლიანობაზე ამავე ფარგლებში მსჯელობას, საქმის ფაქტობრივი გარემოებების დადგენისა და ამ გარემოებებთან დაკავშირებული მტკიცებულებების სრულყოფილი გამოკვლევის თვალსაზრისით. სააპელაციო სასამართლოს სრულყოფილად არ უმსჯელია შპს "... " საურავის -491935,28 ლარის დარიცხვის კანონიერებაზე, რაც სააპელაციო სასამართლოს საპროცესო მოვალეობას წარმოადგენდა.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის მიხედვით, 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. 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 გადაწყვეტილების გაუქმების ამავე კოდექსის 394-ე მუხლის "ე" ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საფუძველი -ხსენებული გადაწყვეტილება იურიდიულად არ არის საკმარისად დასაბუთებული.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოცემული საქმის ხელახლა განხილვისას სააპელაციო სასამართლომ, ყოველივე ზემოხსენებულის გათვალისწინებით, სრულყოფილად უნდა დაადგინოს საქმის ფაქტობრივი გარემოებები და საქმეზე მიიღოს კანონიერი და დასაბუთებული გადაწყვეტილება.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, ხოლო გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გაუქმდეს. საკასაციო სასამართლო თვითონ ვერ მიიღებს გადაწყვეტილებას საქმეზე, რადგან არსებობს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებისა და საქმის სააპელაციო სასამართლოში ხელახლა განსახილველად დაბრუნების საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412-ე მუხლით გათვალისწინებული საფუძველები, რის გამოც მოცემული საქმე

ხელახალი განხილვისათვის უნდა გადაეგზავნოს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატას.

**სარეზოლუციო ნაწილი:**

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

**და ა ა დ გ ი ნ ა:**

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისა 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 4 დეკემბრის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახალი განხილვისათვის გადაეგზავნოს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატას;

3. სასამართლო ხარჯების დაკისრების საკითხი გადაწყდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;

4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

**საურავის დარიცხვის საფუძველი**

**განჩინება**

#ბს-1432-1390(კ-08) 29 ივლისი, 2009 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა**

**შემადგენლობა: მ. ცისკაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),**

**ნ. სხირტლაძე,**

**პ. სილაგაძე**

**დავის საგანი:** მიწის გადასახადის გაუქმება, დღგ-ს თანხების გადახდილად ჩათვლა, აღნიშნულ თანხებზე დარიცხული საურავის მოხსნა და საბანკო ანგარიშებზე ყადაღის მოხსნა

**აღწერილობითი ნაწილი:**

შპს "... " 2006 წლის ივნისში სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თბილისის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ, მესამე პირები - სს "... " და საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს თბილისის სარეგისტრაციო სამსახური, და მოითხოვა მიწის გადასახადის და დღგ-ს თანხების გადახდილად ჩათვლა, აღნიშნულ თანხებზე დარიცხული საურავის გაუქმება და საბანკო ანგარიშებზე ყადაღის მოხსნა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 8 დეკემბრის გადაწყვეტილებით მოსარჩელე შპს "... " სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციას დაევალა შპს "... " გამომხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე რიცხული დავალიანების მიწის გადასახადის ნაწილში ძირითადი თანხით 1469 ლარის და მასზე დარიცხული საურავების გაუქმება; ასევე დაევალა შეეტანა შესაბამისი ცვლილებები შპს "... " მიმართ საბანკო ანგარიშებზე წარდგენილ საინკასო დავალებებში; მოსარჩელეს უარი ეთქვა მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე 2333 ლარის ოდენობით დღგ-ს ჩათვლის აღდგენის, დარიცხული დღგ-ს ძირითადი თანხის და საურავის გაუქმების ნაწილში უსაფუძვლობის გამო.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება ეფუძნება შემდეგ მოტივებს: საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს თბილისის სარეგისტრაციო სამსახურის 2006 წლის 19 აპრილის #8961/მ-599 წერილით და შესაბამისი თანხების გადახდის

ქვითრებით დადგინდა, რომ შპს "... " ქ.თბილისში, ... ქ. #133-ში 14 ორგანიზაციასთან ერთად აქვს საერთო სარგებლობის მიწის ნაკვეთი ფართობი - 9697 კვ.მ.

შპს "... " სხვა ორანიზაციებთან ერთად 2003 წლის ოქტომბერს ქ.თბილისის მიწის მართვის დეპარტამენტში მოახდინა აღნიშნული მიწის პრივატიზაცია. სს კომერციულ ბანკში "... " გადაიხადა მიწის გადასახადი 1469 ლარის ოდენობით და ასევე პრივატიზების თანხა. აღნიშნული ბანკი მოქმედებდა სათანადო ლიცენზიით და რეგისტრირებული იყო სახელმწიფო ორგანოებში. საჯარო რეესტრის ამონაწერი და ფულის გადახდის ქვითრები შპს "... " წარადგინა მიწის მართვის დეპარტამენტში და ქ. თბილისის დიდუბის რაიონის საგადასახადო ინსპექციაში. შესაბამისად, აღნიშნული მიწის ნაკვეთის საერთო საკუთრების უფლება შპს "... " საჯარო რეესტრში დაურეგისტრირდა 2003 წლის 5 დეკემბერს.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა, რომ მხარეებს სადავოდ არ გაუხდიათ ის გარემოება, რომ 2006 წლის მაისში მოპასუხე ქ.თბილისის საგადასახადო ინსპექციაში შპს "... " შეატყობინეს, მის მიერ სს "... " გადახდილი მიწის გადასახადის თანხა 1469 ლარის ოდენობით ბანკის მიერ არ გადარიცხულა ბიუჯეტის შესაბამის ანგარიშზე და იგი ერიცხება დავალიანებად. ასევე დარიცხულია შესაბამისი საურავი და საბანკო ანგარიშებზე წარდგენილია შესაბამისი საინკასო დავალებები. კერძოდ, "... " მიერ 2006 წლის 6 ივნისს გაცემული ცნობით ირკვევა, რომ შპს "... " საანგარიშსწორებო ანგარიშს 2006 წლის 5 მაისიდან ადევს ინკასო.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ თბილისის საქალაქო სასამართლოს სისხლის სამართლის საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 18 აპრილის განაჩენით დადგენილად მიიჩნია, რომ სს კომერციული ბანკი "... " სამეთვალყურებო საბჭოს თავმჯდომარე, გენერალური დირექტორი და სხვა თანამშრომლები 2001 წლიდან ითვისებდნენ ფიზიკური და იურიდიული პირების მიერ სატრანზიტო ანგარიშებზე შეტანილ სახელმწიფო ბიუჯეტის კუთვნილი მიწის გადასახადის და საჯარო რეესტრის მოსაკრებლების თანხებს და ნაცვლად სახელმწიფო ბიუჯეტისა, გადარიცხავდნენ მას მათ მიერ კონტროლირებად სხვა ანგარიშებზე, რითაც სახელმწიფო ბიუჯეტს მიადგა 2902164 ლარის ზიანი სანქცია-საურავის გათვალისწინებით.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ჩათვალა, რომ მოსარჩელე შპს "... " მიერ 2003 წლის ოქტომბერში შესრულებული იქნა ვალდებულება სარგებლობაში არსებული მიწის გადასახადის გადახდასთან დაკავშირებით, რაც გამოიხატა ლიცენზირებულ საბანკო დაწესებულებაში არსებულ ანგარიშზე გადასახადის თანხის -1469 ლარის გადახდით, ვინაიდან შპს "... " მიერ შესრულებულ იქნა 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 215-ე მუხლით დადგენილი მიწის გადასახადის გადახდის ვალდებულება. პირველი ინსტანციის სასამართლომ ასევე მიუთითა ამავე კოდექსის 233-ე მუხლზე, რომლის თანახმად ჩათვალა, რომ მოსარჩელეს მინიჭებული ჰქონდა გადასახადის თანხის საბანკო დაწესებულებაში გადახდის უფლებამოსილება, ხოლო ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად კი გადასახადის გადამხდელთა მიერ შეტანილი გადასახადის თანხების ბიუჯეტის შემოსავალში ჩარიცხვის ვალდებულება ეკისრებოდა საბანკო დაწესებულებას -სს კომერციულ ბანკს "... ".

პირველი ინსტანციის სასამართლომ აღნიშნა, რომ თუ ზემოთ მითითებული გარემოებათა მიუხედავად მიჩნეული იქნებოდა, რომ შპს "... " არ უნდა ჩათვალოს გადახდილად მიწის გადასახადის თანხა, ქ.თბილისის საგადასახადო ინსპექციას ასეთ შემთხვევაშიც არ გააჩნდა 2006 წელს აღნიშნული გადასახადის მოთხოვნისა და საურავის დარიცხვის საფუძველი, რადგან საქმის განხილვისას მოპასუხეთა მიერ ვერ იქნა წარმოდგენილი რაიმე მტკიცებულება, რაც დაადასტურებდა შპს "... " 2004 წლის 1 იანვრამდე აღნიშნული ვალდებულების შეუსრულებლობის გამო მიწის გადასახადის დავალიანების აღრიცხვას ან დარიცხვას. ეს გარემოება კი "ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ" კანონის მე-4 მუხლის შესაბამისად გამორიცხავდა კანონის ამოქმედების შემდეგ (2005 წლის 1 იანვრამდე) გადასახადის და საურავის დარიცხვის შესაძლებლობას.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს დადგენილად მიაჩნია, რომ 2001 წლის 31 აგვისტოს შპს "... " ქ. ბათუმში, შპს "... " შეისყიდა 10 000 კვ მუხესუმზირის ზეთი, რაზეც მომწოდებლის მიერ გაფორმებული იქნა საგადასახადო ანგარიშფაქტურა, ხოლო შპს "... " მიერ მოწოდებული საქონლის ღირებულებასთან ერთად გადახდილია Dდღგ-ს თანხა 2333 ლარის ოდენობით. მის მიერვე საგადასახადო ანგარიშფაქტურა წარდგენილი იქნა საგადასახადო ინსპექციაში. 2002 წლიდან შპს "... " ცნობილი გახდა, რომ მიმწოდებლის მიერ დღგ-ს თანხის ბიუჯეტში გადაუხდელობის გამო გაუუქმდა აღნიშნულ თანხაზე დღგ-ს ჩათვლა და გადასახდელად ერიცხება დავალიანებად დღგ-ს ძირითადი თანხით 2333 ლარი და მასზე დაერიცხა შესაბამისი საურავები.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ჩათვალა, რომ 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, დღგ-ს ჩათვლას დაექვემდებარება მხოლოდ სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ს თანხა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა, რომ შპს "... " შპს "... " საქონლის შექმნისას, როდესაც განხორციელდა დღგ-თი დასაბეგრი ოპერაცია, სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდა რეგულირდებოდა "საბიუჯეტო სისტემისა და საბიუჯეტო უფლებამოსილებათა შესახებ" საქართველოს კანონით, რომლის მე-9 მუხლის შესაბამისად ბიუჯეტის ყველა შემოსავალი უნდა აისახოს ეროვნულ ბანკში გახსნილ სახაზინო ანგარიშებზე. დაუშვებელია ბიუჯეტის შემოსავლებში თანხების აღრიცხვა როგორც ხაზინის, ასევე გადამხდელის მომსახურე კომერციულ ბანკებში შესაბამის ანგარიშებზე მათი სრულფასოვანი ასახვის გარეშე. საქართველოს ბიუჯეტის თანხა გადახდილად ითვლება, თუ ის ასახვას ჰპოვებს ეროვნული ბანკის მიერ გახსნილ სახაზინო ანგარიშზე. წინააღმდეგ შემთხვევაში შესაძლებელი გახდება იმ თანხებზე ჩათვლების განხორციელება, რომელიც არ მოხვედრილა სახელმწიფო ბიუჯეტის ეროვნულ ბანკში გახსნილ სახაზინო ანგარიშზე. მოცემულ შემთხვევაში დადგენილია და აღნიშნული გარემოება არც მოსარჩელეს არ გაუხდია სადავოდ, რომ მომწოდებლის შპს "... " მიერ ბიუჯეტში არ ყოფილა შეტანილი შპს "... " მიერ გადახდილი დღგ-ს თანხა. აღნიშნული აგრეთვე დადასტურებული იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის 2006 წლის 17 ნოემბრის #3-09/10344 წერილით, რომლის შესაბამისად შპს "... " არ აქვს შესრულებული საგადასახადო ვალდებულებები და გადასახადების პირადი აღრიცხვის ბარათების მონაცემების მიხედვით დღგ-ს კუთხით ბიუჯეტში ანგარიშსწორება არ უწარმოებია და ერიცხება ვადაგადაცილებული დავალიანება დღგ-ში 870910 ლარის ოდენობით.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტმა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციამ და მ. მ-შვილმა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 11 ოქტომბრის განჩინებით შპს "... " დირექტორის მ. მ-შვილის სააპელაციო საჩივარზე შეწყდა სააპელაციო წარმოება.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 8 მაისის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის უფლებამონაცვლედ დადგინდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური, ხოლო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ.თბილისის საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლედ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრი (საგადასახადო ინსპექცია).

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 8 მაისის გადაწყვეტილებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) სააპელაციო საჩივრები დაკმაყოფილდა; გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 8 დეკემბრის გადაწყვეტილება იმ ნაწილში, რომლითაც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თბილისის საგადასახადო ინსპექციას დაევალა გაუქმებინა შპს "... " გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე რიცხული დავალიანება მიწის გადასახადის ნაწილში ძირითადი თანხით 1469 ლარი და მასზე დარიცხული საურავები და შეეტანა ცვლილებები შპს "... " მიმართ საბანკო ანგარიშებზე წარდგენილი საინკასო დავალებებში და ამ ნაწილში მიღებული იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს "... " დირექტორს მ. მ-შვილს უარი ეთქვა გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე რიცხული დავალიანების მიწის გადასახადის ნაწილში ძირითადი თანხით 1469 ლარისა და მასზე დარიცხული საურავების გაუქმებაზე და შპს "... " მიმართ საბანკო ანგარიშებზე წარდგენილი საინკასო დავალებებში ცვლილებების შეტანაზე.

სააპელაციო პალატის გადაწყვეტილება ეფუძნება შემდეგ მოტივებს: სააპელაციო პალატამ დადგინდად მიიჩნია, რომ შპს "... " წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელს; სასამართლომ გამოიყენა საგადასახადო კოდექსის მე-3 მუხლი და მიუთითა, რომ ფიზიკური და იურიდიული პირი ვალდებულია გადაიხადოს ამ კოდექსით დაწესებული საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები, რომელთა მიხედვითაც ეს პირი გადასახადის გადამხდელია. ამ კოდექსით დადგინებული გადასახადი არის ვალი სახელმწიფოს წინაშე და ექვემდებარება ბიუჯეტში აუცილებელ გადახდას. სააპელაციო სასამართლომ ჩათვალა, რომ მოსარჩელის და არა ბანკის პირდაპირ მოვალეობას წარმოადგენდა ბიუჯეტში გადასახადის გადახდა, ხოლო ბანკი თავის მხრივ ვალდებული იყო მითითებული კოდექსის 233-ე მუხლის "გ" პუნქტის თანახმად, ჩაერიცხა გადასახადის თანხები შესაბამისი ბიუჯეტის შემოსავალში გადასახადის გადამხდელის საანგარიშსწორებო ან სხვა ანგარიშიდან თანხის ჩამოწერის ოპერაციის შესრულებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა. სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, მართალია, შპს "... " მიერ შესრულებულ იქნა გადასახადის გადახდის ვალდებულება, მაგრამ ამავე კოდექსის მიზნებისათვის გადასახადი არ დაექვემდებარა ბიუჯეტში გადახდას "... " მიერ.

სააპელაციო პალატამ ასევე არ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობა ძირითად თანხაზე დარიცხული საურავის გაუქმების ნაწილში და საბანკო ანგარიშებზე წარდგენილ საინკასო დავალებებში ცვლილებების შეტანის თაობაზე; სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლის "ბ" პუნქტის თანახმად, საურავი იურიდიულ პირთა საანგარიშსწორებო ან სხვა ანგარიშებიდან თანხების ჩამოწერის რიგითობის დაუცველობისა და გადასახადის გადამხდელი-კლიენტის ანგარიშებიდან ჩამოწერილი ბიუჯეტის შემოსავლებში დაგვიანებით ჩარიცხვისათვის, აგრეთვე, ბიუჯეტში გადასახადების გადახდის თაობაზე გადამხდელის დაბრუნებისათვის ეკისრებათ საბანკო დაწესებულებებს. ასეთ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს საურავი არ ერიცხებათ. მითითებული მუხლი იმპერატიულად განსაზღვრავს იმ შემთხვევებს რა დროსაც საურავი ეკისრებათ ბანკებსა და ცალკეულ სახეობათა საბანკო ოპერაციების განმახორციელებელ ორგანიზაციებს, კერძოდ: 1. თანხების ჩამოწერის რიგითობის დაუცველობა. 2. გადასახადის გადამხდელი კლიენტის ანგარიშებიდან ჩამოწერილი თანხების ბიუჯეტის შემოსავალში დაგვიანებით ჩარიცხვა; 3. გადამხდელისათვის საგადასახადო დავალებების შეუსრულებლად დაბრუნება. სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, მოცემულ შემთხვევაში "... " შპს "... " მიერ წარმოდგენილი საგადასახადო დავალებები შეასრულა, მაგრამ არა მიზნობრივად, ანუ არ მომხდარა წარდგენილი საგადასახადო დავალების ბიუჯეტის შემოსავალში ჩარიცხვა. საგადასახადო კანონმდებლობა კი ასეთი შემთხვევისათვის არ ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელის საურავის დარიცხვისაგან გათავისუფლებას.

სააპელაციო პალატამ დადგინდა, რომ შპს "... " სხვა ორგანიზაციებთან ერთად 2003 წლის ოქტომბერში ქ. თბილისის მიწის მართვის დეპარტამენტში მოახდინა მიწის პრივატიზაცია. სს "... " გადაიხადა მიწის გადასახადი 1469 ლარის ოდენობით და ასევე პრივატიზების თანხა. აღნიშნული ბანკი მოქმედებდა სათანადო ლიცენზიით და რეგისტრირებული იყო სახელმწიფო ორგანოებში. საჯარო რეესტრის ამონაწერი და ფულის გადახდის ქვითრები შპს "... " წარადგინა მიწის მართვის დეპარტამენტში და ქ. თბილისის დიდუბის რაიონის საგადასახადო ინსპექციაში. შესაბამისად, აღნიშნული მიწის ნაკვეთის საერთო საკუთრების უფლება შპს "... " საჯარო რეესტრში დაურეგისტრირდა 2003 წლის 5 დეკემბერს; აღნიშნული გარემოებები კი სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით გამოირიცხავს სადავო ურთიერთობებზე "ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-4 მუხლის მესამე პუნქტის მოთხოვნის გავრცელებას.

სააპელაციო პალატის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა შპს "... " და მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება.

კასატორი თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არ შეესაბამება საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ გარემოებებს, ვინაიდან უდავოდ დადგენილია, რომ შპს "... " არის გადასახადის გადამხდელი, მან შეასრულა გადასახადის გადახდის ვალდებულება, მაგრამ გადასახადი არ დაექვემდებარა ბიუჯეტში გადახდას "... " მიერ. კასატორი მიუთითებს, რომ "... " არის გადასახადის გადახდის დროისათვის ლიცენზირებული საბანკო დაწესებულება, რომელსაც ეკისრებოდა გადასახადის გადამხდელთა მიერ შეტანილი გადასახადის თანხის ბიუჯეტში ჩარიცხვის ვალდებულება, რაც მან არ შეასრულა. კასატორი არ იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებას იმის შესახებ, რომ ვინაიდან შპს "... " მიერ გადახდილი გადასახადი "... " მიერ არ ჩარიცხულა ბიუჯეტში, სასამართლო მოკლებულია შესაძლებლობას დაავალოს საგადასახადო ადმინისტრაციულ ორგანოს გააუქმოს შპს "... " პირადი აღრიცხვის ბარათზე რიცხული მიწის გადასახადის ნაწილში.

კასატორი მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლზე და მიაჩნია, რომ "... " საერთოდ არ შეასრულა საგადასახადო დავალება, რადგან სახელმწიფო ბიუჯეტში არ ჩარიცხა მოსარჩელის მიერ მიზნობრივად სწორად და დროულად გადახდილი გადასახადი, რაც მათთვის ცნობილი გახდა ორი წლისა და შვიდი თვის შემდეგ. კასატორი თვლის, რომ მოცემული გარემოებების გათვალისწინებით, მათ არ შეიძლება დაეკისროთ რაიმე სამოქალაქო სამართლებრივი პასუხისმგებლობა, როგორც გადასახადის გადამხდელს.

კასატორი თვლის, რომ მნიშვნელოვანია გადასახადის გადახდის მომენტის დადგენა; მისი აზრით, საყოველთაოდ მიღებული წესის შესაბამისად გადასახადის გადახდის დღედ ითვლება ფულადი საშუალებების შესაბამის საბანკო დაწესებულებაში შეტანის დღე. შპს "... " გადასახადი გადაიხადა 2003 წლის ოქტომბერში\_ნაღდი ფულით, რის დამადასტურებელი ქვითრებიც მეორე დღესვე წარადგინა თბილისის დიდუბის რაიონის საგადასახადო ინსპექციაში.

#### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების შესწავლის, საკასაციო საჩივრის მოტივების შემოწმების, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის შედეგად თვლის, რომ შპს "... " საკასაციო საჩივარი

უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ; მოცემულ საქმეზე გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 8 მაისის გადაწყვეტილება შპს "... " გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე დარიცხული საურავების გაუქმებაზე და შპს "... " მართ საბანკო ანგარიშებზე წარდგენილი საინკასო დავალებებში ცვლილებების შეტანაზე უარის თქმის ნაწილში და საქმე ამ ნაწილში ხელახალი განხილვისათვის დაუბრუნდეს იმავე პალატას; დანარჩენ ნაწილში კი უცვლელი უნდა დარჩეს სააპელაციო პალატის განჩინება შემდეგ გარემოებათა გამო:

როგორც საქმის მასალებით ირკვევა, საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს თბილისის სარეგისტრაციო სამსახურის 2006 წლის 19 აპრილის #8961/მ-599 წერილის თანახმად შპს "... " საკუთრების უფლება ქ.თბილისში, ... ქ. #133/14-ში მდებარე საერთო საკუთრებაში არსებული 9697 კვ.მ. დაუზუსტებელ მიწის ნაკვეთზე განთავსებულ 684,48 კვ.მ სამეურნეო ფართზე და 27,94 კვ.მ დამხმარე ფართზე საჯარო რეესტრში რეგისტრირებულია 2003 წლის 5 დეკემბერს. ამავე წერილში მითითებულია, რომ შპს "... " სახელით მშვილმა ჩარიცხა 2003 წლის 2 ოქტომბერს 1998-1999-2000-2002-2003 წლების მიწის გადასახადი 1043 ლარი და 34 თეთრი; 2003 წლის 10 იანვრის მიწის გადასახადი -75 ლარი; 2001 წლის 17 მაისის მიწის გადასახადი -150 ლარი; 2003 წლის 29 ოქტომბრის ჯარიმისათვის -211 ლარი და 40 თეთრი; 2003 წლის 10 ოქტომბრის ჯარიმისათვის მიწის გამოსყიდვის -211 ლარი და 38 თეთრი.

დადგენილია, რომ შპს "... " სს კომერციულ ბანკ "... " გადაიხადა მიწის გადასახადი 1469 ლარის ოდენობით და ასევე პრივატიზების თანხა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ.თბილისის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოადგილის 2006 წლის 13 მარტის #05/916 წერილით ირკვევა, რომ 2003 წლის ოქტომბერში "... " შპს "... " გადაიხადა მიწის გადასახადი 1469 ლარი, რომელიც "... " მიერ ბიუჯეტში არ იყო გადარიცხული და ამიტომ ერიცხება დავალიანება. ს/ს "... " მიერ 2006 წლის 26 ივნისს გაცემული ცნობით ირკვევა, რომ შპს "... " ა/ანგარიშს #8836432 2006 წლის 5 მაისიდან ადევს ინკასო.

საკასაციო პალატა ვერ გაიზიარებს კასატორის მოსაზრებას იმის შესახებ, რომ, ვინაიდან შპს "... " გადასახადის თანხა დადგენილ ვადაში გადაიხადა სს "... " მეშვეობით, გადახდილი გადასახადის სახელმწიფო ბიუჯეტში ჩაურიცხაობა ბანკის ბრალეული ქმედების გამო არ ნიშნავს იმას, რომ მას საგადასახადო ვალდებულება არ შეუსრულებია. საკასაციო პალატა თვლის, რომ მოცემულ შემთხვევაში სააპელაციო სასამართლომ სწორად გამოიყენა საგადასახადო კოდექსის (1997 წლის რედაქცია) მესამე მუხლი. ამ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად ფიზიკური ან იურიდიული პირი ვალდებულია გადაიხადოს ამ კოდექსით დაწესებული საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები, რომელთა მიხედვითაც ეს პირი გადასახადის გადამხდელია. ამ მუხლის მეორე ნაწილი გამსაზღვრავს, რომ დაუშვებელია ამ კოდექსით გათვალისწინებული გადასახადის გადახდის ვალდებულების ვინმესთვის დაკისრება, ხოლო მესამე ნაწილის თანახმად კი ამ კოდექსის მიხედვით დარიცხული გადასახადი არის ვალი სახელმწიფოს წინაშე და ექვემდებარება ბიუჯეტში აუცილებელ გადახდას. ამ ნორმის შინაარსიდან გამომდინარე საკასაციო პალატა თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლომ კანონიერად ჩათვალა, რომ მოსარჩელის და არა ბანკის პირდაპირ მოვალეობას წარმოადგენდა ბიუჯეტში გადასახადის გადახდა; ხოლო ბანკი თავის მხრივ ვალდებული იყო საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის "გ" პუნქტის თანახმად, ჩაერიცხა გადასახადის თანხები შესაბამისი ბიუჯეტის შემოსავალში გადასახადის გადამხდელის საანგარიშსწორებო ან სხვა ანგარიშიდან თანხის ჩამოწერის ოპერაციის შესრულებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა. სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, მართალია, შპს "... " მიერ შესრულებული იყო გადასახადის გადახდის ვალდებულება, მაგრამ ამავე კოდექსის მიზნებისათვის გადასახადი არ დაექვემდებარა ბიუჯეტში გადახდას "... " მიერ.

საკასაციო პალატას დაუსაბუთებლად მიაჩნია სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება სადავო გადასახადზე შპს "... " დარიცხული ჯარიმა-საურავების ოდენობის განსაზღვრისა და მათი დარიცხვის კანონიერების შემოწმების ნაწილში.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს საგადასახადო კოდექსის 1997 წლის რედაქციაზე, რომლის საფუძველზეც წარმოშობილია სადავო ურთიერთობა; მოცემული კოდექსით საურავი წარმოადგენს საგადასახადო ვალდებულების დადგენილ ვადაში შეუსრულებლობისათვის კანონით დაწესებულ პასუხისმგებლობის ღონისძიებას; საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლის პირველი ნაწილის პირველ წინადადებაში აღნიშნულია, თუ გადასახადის თანხა არ არის გადახდილი დადგენილი ვადისათვის, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია გადაიხადოს გადაუხდელი თანხის 0,15 % თითოეულ ვადაგადაცილებულ დღეზე, გადახდის ვადის დადგენილი თარიღიდან გადასახადის გადახდის თარიღამდე, გარდა ამ კოდექსის 252<sup>1</sup> მუხლით გათვალისწინებული შემთხვევებისა. ამ ნორმის შინაარსის თანახმად, საურავის დარიცხვის ვალდებულება გადასახადის გადამ-



ხდელს წარმოეშობა მხოლოდ საგადასახადო ვალდებულების დადგენილი ვადისათვის შეუსრულებლობის შემთხვევაში. საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს ასევე საგადასახადო კოდექსის 236-ე მუხლზე, რომლის მოთხოვნაა, რომ გადასახადის დარიცხული თანხის შესახებ გადამხდელს ეგზავნება შეტყობინება, რომელიც შეიცავს შემდეგ მონაცემებს: ა) გადამხდელის გვარი და სახელი (ან დასახელება); ბ) გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი; გ) შეტყობინების თარიღი; დ) დაბეგვრის ობიექტი; ე) დარიცხული გადასახადისა და საჯარიმო სანქციების თანხა; ვ) გადასახადის გადახდის მოთხოვნა და გადახდის ვადები; ზ) გადასახადის გადახდის ადგილი და წესი; თ) დარიცხვის საფუძვლები; გასაჩივრების წესი. საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლოს ზემოაღნიშნული ნორმების საფუძველზე უნდა შეემოწმებინა შპს "... " საურავის დარიცხვის და მის საბანკო ანგარიშზე წარდგენილი საინკასო დავალებების კანონიერება იმ გარემოების გათვალისწინებით, რომ მოსარჩელის საგადასახადო ვალდებულების დროული შეუსრულებლობა ძირითადად გამოწვეული იყო სს "... " ბრალეული ქმედებითაც.

საკასაციო პალატა თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიკვლია და შეფასება არ მისცა საქმის ფაქტობრივ გარემოებებს, რითაც დაარღვია სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის მეორე ნაწილის მოთხოვნა; ამ ნორმის 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.

ყოველივე ზემოაღნიშნული მიუთითებს იმაზე, რომ სააპელაციო პალატის განჩინების დასაბუთება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელია, რის გამოც იგი სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის "ე<sup>1</sup>" ქვეპუნქტის თანახმად, კანონის დარღვევით მიღებულად უნდა ჩაითვალოს.

#### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მეორე ნაწილით, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-ე, 412-ე მუხლებითა და

#### **და ა ა დ გ ი ნ ა:**

1. შპს "... " საკასაციო საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს მოცემულ საქმეზე თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 8 მაისის გადაწყვეტილება შპს "... " გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბართზე დარიცხული საურავების გაუქმებაზე და შპს "... " მიმართ საბანკო ანგარიშზე წარდგენილი საინკასო დავალებებში ცვლილების შეტანაზე უარის თქმის ნაწილში და საქმე ამ ნაწილში ხელახალი განხილვისათვის დაუბრუნდეს იმავე პალატას;
3. დანარჩენ ნაწილში სააპელაციო პალატის გადაწყვეტილება დარჩეს უცვლელი;
4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

### **საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა**

#### **განჩინება**

#ბს-229-223(3კ-09) 8 ოქტომბერი, 2009 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა**

**შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),**

**ნ. ქადაგიძე,**

**პ. სილაგაძე**

**სარჩელის საგანი:** ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

#### **აღწერილობითი ნაწილი:**

2006 წლის 21 აგვისტოს შპს "ბიოპროდუქტმა" სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტისა და საქარ-

თველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის გორის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ.

სასარჩელო განცხადებაში აღნიშნული იყო, რომ 2006 წლის 31 მაისს შპს "ბიოპროდუქტს" ჩაჰპარდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის გორის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 24 მაისის #321 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც შპს "ბიოპროდუქტს" გორის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 3 მაისის შემოწმების აქტის საფუძველზე გადასახდელად დაერიცხა 89738 ლარი. შპს "ბიოპროდუქტი" საგადასახადო მოთხოვნას არ დაეთანხმა, რის გამოც იგი 2006 წლის 14 ივნისს გორის საგადასახადო ინსპექციაში გაასაჩივრა, რაც არ დაკმაყოფილდა. 2006 წლის 30 ივნისს შპს "ბიოპროდუქტმა" საჩივარი შეიტანა საგადასახადო დეპარტამენტში, რომელიც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის 2006 წლის 17 ივლისის #1255-ს ბრძანებით არ დაკმაყოფილდა. ამის შემდეგ, შპს "ბიოპროდუქტმა" 2006 წლის 20 ივლისს საჩივარი შეიტანა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველ საბჭოში, რომლის 2006 წლის 4 აგვისტოს გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. შპს "ბიოპროდუქტი" არ დაეთანხმა ხსენებულ გადაწყვეტილებებს და მიაჩნია, რომ მასზე დარიცხული გადასახადები უნდა გაუქმდეს შემდეგ გარემოებათა გამო.

მოსარჩელის განმარტებით, შემოწმების აქტით შპს "ბიოპროდუქტს" საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად ჯარიმის სახით დაერიცხა 3000 ლარი. დარიცხვის საფუძველი გახდა ის გარემოება, რომ საანგარიშო პერიოდისათვის არ წარმოებდა ბუღალტრული ანგარიშგება, არ დგებოდა მემორიალური ორდერები, დარღვეული იყო სალაროს ოპერაციების წარმოების წესი. შპს "ბიოპროდუქტი" არ დაეთანხმა აღნიშნულ დარიცხვას და განმარტა, რომ 2005 წლის 21 ნოემბერს შპს "ბიოპროდუქტში" შევიდა ფინანსური პოლიცია. იმ დღეს ფინანსური პოლიციის საგამომიებო დეპარტამენტის გამომძიებლის მიერ შედგენილ იქნა ჩხრეკის ოქმი, დაილუქა წერეთლის გამზ. #87-ში მდებარე საწყობი და ოფისიდან ამოღებულ იქნა შპს "ბიოპროდუქტის" სრული საბუღალტრო დოკუმენტაცია პირველადი დოკუმენტების ჩათვლით. შემოწმებლებისათვის ყოველივე ეს ცნობილი იყო. უფრო მეტიც, საწარმოს შემოწმებას ისინი ფინანსურ პოლიციაში ატარებდნენ, რაც აღნიშნული იყო კიდევ შემოწმების აქტში. საბუღალტრო დოკუმენტაცია შპს "ბიოპროდუქტს" დაუბრუნდა მხოლოდ 2006 წლის 12 მაისს, შემოწმების დასრულების შემდეგ. ამდენად, ბუნებრივია, რომ 6 თვის მანძილზე საწარმოსათვის ყველა საბუღალტრო დოკუმენტაციის ჩამორთმევა შეუძლებელს გახდიდა საბუღალტრო აღრიცხვის წარმოებას. ამასთან, შემოწმების აქტიდან არ ჩანდა, თუ რომელ ნორმაზე დაყრდნობით მიიჩნიეს შემოწმებლებმა მემორიალური ორდერების არწარმოება და ბუღალტრული ანგარიშების ანალიზური აღრიცხვის უქონლობა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლით გათვალისწინებულ დარღვევად.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ დღგ-ს ნაწილში შემოწმების აქტით საწარმოს დაერიცხა სულ -8875 ლარი (მათ შორის, ძირითადი თანხა -2885 ლარი, ჯარიმა -5600, საურავი -298 ლარი). შემოწმების აქტში აღწერილი გარემოებები, რის საფუძველზეც უკუდაბეგვრის წესით არარეზიდენტ ფიზიკურ პირს გასაცემ თანხებზე დაერიცხა 2520 ლარი დღგ, არ შეესაბამებოდა სინამდვილეს. საწარმოს სრულად ჰქონდა შეტანილი ბიუჯეტში უკუდაბეგვრის წესით დარიცხული თანხები, რაც დასტურდებოდა წარდგენილი უკუდაბეგვრის გაანგარიშებებით.

მოსარჩელემ ასევე მიუთითა, რომ საშემოსავლო გადასახადში დარიცხული ჰქონდა -26429 ლარი, ჯარიმა -6608 ლარი, საურავი -2219 ლარი, სულ -36356 ლარი, ხოლო სოციალურ გადასახადში -44052 ლარი, ჯარიმა -20365 ლარი, საურავი -5532 ლარი, სულ -69949 ლარი. მოსარჩელის განმარტებით, აღნიშნულ გადასახადთა დარიცხვა გამოიწვია იმან, რომ საწარმოდან გაცემული თანხები 220260 ლარის ოდენობით შემოწმების აქტით მიჩნეულ იქნა ხელფასის სახით გაცემულ თანხებად, რის გამოც ისინი მოხვდა საშემოსავლო და სოციალური გადასახადით დაბეგვრის ქვეშ. ამასთან, ამ თანხიდან 219630 ლარი მოხმარდა საწარმოს მიერ სასესხო ურთიერთობების მომსახურებას, ხოლო 630 ლარი იყო ადვოკატის მომსახურებაზე გადახდილი თანხა.

სასესხო ურთიერთობასთან დაკავშირებით, მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ საწარმოს პარტნიორთა კრების 2006 წლის 19 სექტემბრის გადაწყვეტილებისა და იმავე დღეს გაფორმებული სასესხო ხაზის გახსნის შესახებ ხელშეკრულების შესაბამისად შპს "ბიოპროდუქტის" პარტნიორებს მიეცათ უფლება საწარმოდან ნაწილ-ნაწილ სესხის სახით გაეტანათ თანხა -საერთო ჯამში არაუმეტეს 350000 ლარისა. შპს "ბიოპროდუქტის" პარტნიორთა მიერ შეტანილი და მიღებული თანხების ამსახველი ცხრილიდან ჩანდა, რომ სულ 2005 წლის 29 აგვისტოდან 2006 წლის 28 აგვისტომდე პერიოდში შპს "ბიოპროდუქტის" პარტნიორთა მიერ საზოგადოებიდან სესხის სახით მიღებული იქნა 303430 ლარი. შპს "ბიოპროდუქტის" პარტნიორთა კრების 2006 წლის 13 ივნისის გადაწყვეტილებიდან ჩანდა, რომ პარტნიორთა დავალიანება ექვემდებარებოდა დაფარვას მათ მიერ მისა-

ლები დივიდენდის ხარჯზე. შესაბამისად, შემოწმებით წარმოებული დამატებითი დარიცხვები უკანონო იყო და გაუქმებას ექვემდებარებოდა.

მოსარჩელემ ადვოკატისათვის გადახდილ 630 ლართან დაკავშირებით აღნიშნა, რომ საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, ადვოკატები წარმოადგენდნენ მეწარმე ფიზიკურ პირებს, შესაბამისად, საწარმო არ იყო ვალდებული ეწარმოებინა მათზე რაიმე სახის დაკავებები. საგადასახადო კოდექსის საშემოსავლო და სოციალური გადასახადის ნაწილები პირდაპირ მიუთითებდნენ, რომ მეწარმე ფიზიკური პირები ითვლებოდნენ აღნიშნული გადასახადების დამოუკიდებელ გამამხდელებად. შესაბამისად, 630 ლარზე წარმოებული დამატებითი დარიცხვები, როგორც საშემოსავლო ისე სოციალური გადასახადის ნაწილში უკანონო იყო და ექვემდებარებოდა გაუქმებას.

მოსარჩელემ ასევე მიუთითა, რომ მისთვის უცნობი იყო 189738 ლარიდან იმ 71558 ლარის წარმოშობის შესახებ, რომელიც 2006 წლის 24 მაისის მდგომარეობით შპს "ბიოპროდუქტზე" იქნა დარიცხული. ამდენად, იმის გამო, რომ მოსარჩელისათვის უცნობი იყო აღნიშნული დარიცხვის წარმოშობის საფუძველი, შეუძლებელი იყო მისი კანონიერების შემოწმება.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველი საბჭოს 2006 წლის 4 აგვისტოს გადაწყვეტილების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის 2006 წლის 17 ივლისის #1255-ს ბრძანების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის გორის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 24 მაისის #321 საგადასახადო მოთხოვნისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის გორის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 3 მაისის აქტის ბათილად ცნობა მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 19 აპრილის საოქმო განჩინებით მოპასუხეების -საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის გორის საგადასახადო ინსპექციის საპროცესო უფლებამონაცვლეებად საქმეში დაშვებულ იქნენ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის საგადასახადო ინსპექცია.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილებით შპს "ბიოპროდუქტის" სარჩელი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა; სადავო საკითხის გადაწყვეტლად, ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განმხილველი საბჭოს 2006 წლის 4 აგვისტოს გადაწყვეტილება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის 2006 წლის 17 ივლისის #1255-ს ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის გორის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 24 მაისის #321 საგადასახადო მოთხოვნა და გორის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 3 მაისის აქტი; მოპასუხეს -საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის საგადასახადო ინსპექციას დაევალა შპს "ბიოპროდუქტისათვის" საგადასახადო შემოწმების აქტით და საგადასახადო მოთხოვნით დარიცხული თანხების დარიცხვის კანონიერების საკითხის დასადგენად, საკითხის გადაწყვეტისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 24 მაისის #321 საგადასახადო მოთხოვნის შესაბამისად, შპს "ბიოპროდუქტს" გადასახდელად დაერიცხა დღგ-ის ნაწილში 8875 ლარი (მათ შორის, ძირითადი თანხა -2885 ლარი, ჯარიმა -5600 ლარი, საურავი -298 ლარი), საშემოსავლო გადასახადის ნაწილში -26429 ლარი, ჯარიმა -6608 ლარი, საურავი -3319 ლარი, სულ -36356 ლარი, სოციალურ გადასახადში -44052 ლარი, ჯარიმა -20365 ლარი, საურავი -5532 ლარი, სულ -69949 ლარი. საგადასახადო მოთხოვნის შესაბამისად, მოსარჩელეს ბუღალტრული ანგარიშგების წესის დარღვევისათვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, დაერიცხა 3000 ლარი. 2006 წლის 24 მაისის #321 საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველი გახდა გორის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 3 მაისის შემოწმების აქტი, რომლითაც შპს "ბიოპროდუქტში" ჩატარდა შემოწმება. შემოწმების აქტის თანახმად, დადგინდა, რომ შპს "ბიოპროდუქტში" შესამოწმებელი საანგარიშო პერიოდისათვის არ არსებობდა აღრიცხვა-ანგარიშგების წარმოება, არ იყო შედგენილი მემორიალური ორდერები, არ წარმოებდა ბუღალტრული ანგარიშგების ანალიზური აღრიცხვა, რითაც დადგენილი იქნებოდა გაწერილი ხარჯების და რიცხული დებიტორ-კრედიტორების ოდენობა. ამავე აქტში აღნიშნული იყო, რომ ბანკიდან გამოტანილი ნაღდი ფულის ხარჯვა ხდებოდა სალაროს გვერდის ავლით, ხოლო გაწეული ხარჯების დამადასტურებელი დოკუმენტები არ არსებობდა, დარღვეული იყო დივიდენდების განსაზღვრის და მისი გაცემის წესი. აღნიშნულიდან გამომდინარე, შპს "ბიოპრო-

დუქტს” შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის წესების დარღვევისათვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დაერიცხა ჯარიმა 3000 ლარის ოდენობით.

საქალაქო სასამართლომ ასევე დადგინდა მიიჩნა, რომ 2005 წლის 21 ნოემბერს შპს “ბიოპროდუქტი” შევიდა ფინანსური პოლიცია. ამ დღეს ფინანსური პოლიციის საგამომიებო დეპარტამენტიდან გამომიებლის მიერ შედგენილ იქნა ჩხრეკის ოქმი, დაილუქა წერეთლის გამზ. #87-ში მდებარე საწყობი და ოფისიდან ამოღებულ იქნა შპს “ბიოპროდუქტის” სრული საბუღალტრო დოკუმენტაცია პირველადი დოკუმენტების ჩათვლით. ყოველივე აღნიშნული ცნობილი იყო შემმოწმებლისათვის. ამასთან დადგინილი იქნა, რომ შემოწმება ფინანსურ პოლიციაში ტარდებოდა, რაც აღნიშნული იყო 2006 წლის 3 მაისის შემოწმების აქტივში. საბუღალტრო დოკუმენტაცია კი მოსარჩელეს დაუბრუნდა 2006 წლის 12 მაისს, შემოწმების დასრულების შემდეგ. აღნიშნულის გამო, საქალაქო სასამართლომ გაიზიარა მოსარჩელის მოსაზრება, რომ 6 თვის მანძილზე შეუძლებელი იყო საბუღალტრო აღრიცხვის წარმოება, ამ დოკუმენტაციის ჩამორთმევის გამო. ამასთან, შემოწმების აქტიდან არ ჩანდა, თუ რომელ ნორმაზე დაყრდნობით მიიჩნიეს შემომოწმებლებმა მემორილური ორდერების არწარმოება და ბუღალტრული აღრიცხვის უქონლობა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულ დარღვევად. ამასთან დაკავშირებით საქალაქო სასამართლომ არ გაიზიარა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის საგადასახადო ინსპექციის წარმომადგენლის მოსაზრება, რომ მოხდა ბანკის სალაროს გვერდის ავლით თანხის -220260 ლარის გატანას და ბუღალტრული ჩანაწერების არქონას ერთ საგადასახადო პერიოდზე მეტი ხნის განმავლობაში, რის საფუძველზეც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად მოსარჩელეზე 3000 ლარის დარიცხვა სწორად განხორციელდა.

საქალაქო სასამართლომ დამატებითი ღირებულების -8875 ლარის გადასახადთან დაკავშირებით განმარტა, რომ გაუგებარი იყო, ძირითადი თანხის კორექტირების მიუხედავად, რატომ დატოვა საგადასახადო დეპარტამენტმა მოსარჩელისათვის გადასახდელად ჯარიმა და საურავი, რადგან დალუქული იყო საწარმოს საწყობი და საწარმოს ოფისი, რომელიც იჯარით იყო აღებული, ხოლო გორის საგადასახადო ინსპექციის წარმომადგენელმა სასამართლო პროცესზე განმარტა, რომ უკუდაბეგვრის წესით არარეზიდენტ პირზე გასაცემ თანხებზე დღგ-ს -2520 ლარის დარიცხვა, საგადასახადო დეპარტამენტის 2006 წლის 17 ივლისის ბრძანებით, რომელიც ძალაში დატოვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ, კორექტირებული იყო. აგრეთვე გაფორმებული იყო შესაბამისი შეთანხმება მეიჯარესთან საიჯარო ურთიერთობის დროებით შეჩერებაზე. შესაბამისად, გასარკვევი იყო შემდგომ პერიოდზე საწარმოს უკუდაბეგვრის წესით რამდენად უწევდა დღგ-ს გადახდა.

საქალაქო სასამართლომ უსაფუძვლოდ მიიჩნია ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო და სოციალურ გადასახადში თანხების დარიცხვაზე მოპასუხეთა მოსაზრება, რომ საწარმოს გაცემული თანხა -220260 ლარი შემოწმების აქტით მიჩნეულ იქნა ხელფასის სახით გაცემულ თანხად, რის გამოც ისინი მოხვდა საშემოსავლო და სოციალური გადასახადებით დაბეგვრის ქვეშ და მიიჩნია, რომ სასესხო ურთიერთობის შესახებ საწარმოს პარტნიორთა კრების 2005 წლის 19 სექტემბრის გადაწყვეტილებით და ამავე დღეს გაფორმებული სასესხო ხაზის გახსნის შესახებ ხელშეკრულების შესაბამისად შპს “ბიოპროდუქტის” პარტნიორებს თ. ა-მესა და გ. ა-შვილს მიეცათ უფლება საწარმოდან სესხის სახით ნაწილ-ნაწილ გაეტანათ თანხა საერთო ჯამში 350000 ლარი. შპს “ბიოპროდუქტის” პარტნიორთა კრების მიერ შეტანილი და მიღებული თანხების ამსახველი ცხრილით დასტურდებოდა, რომ 2005 წლის 29 აგვისტოდან 2006 წლის 12 ივნისამდე პერიოდის ჩათვლით პარტნიორთა მიერ საზოგადოებიდან სესხის სახით მიღებულ იქნა სულ 303430 ლარი. შპს “ბიოპროდუქტის” პარტნიორთა კრების 13 ივნისის გადაწყვეტილებიდან დასტურდებოდა, რომ პარტნიორთა დავალიანება ექვემდებარებოდა დაფარვას მათ მიერ მისაღები დივიდენდის ხარჯზე. შესაბამისად, დაუსაბუთებელი იყო, თუ რატომ იქნა მიჩნეული საწარმოდან გაცემული თანხა -220262 ლარი ხელფასის სახით გაცემულ თანხად, სესხი გატანილ იქნა პარტნიორების მიერ და იგი გაიცა გარკვეული საჭიროებისათვის, რასაც არანაირი კავშირი შეიძლება ჰქონდა ხელფასთან. ასევე სასამართლომ არ გაიზიარა მოპასუხეთა მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ მოცემულ შემთხვევაში მოსარჩელემ ბანკიდან სალაროს გვერდის ავლით თანხა გაიტანა, რის გამოც სასამართლოს უნდა ეხელმძღვანელა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის პირველი ნაწილით, რომლის თანახმად თუ რაიმე თანხა გამოყენებული იქნებოდა კონკრეტული პირის ინტერესებისათვის, ჩაითვლებოდა, რომ ეს თანხა მიღებული ჰქონდა ამ პირს. სასამართლომ ასევე არ გაიზიარა და დაუსაბუთებლად მიიჩნია მოპასუხეთა მოსაზრება, რომ სესხი საერთოდ არ არსებობდა და რომ ხელშეკრულება გაფორმდა 2006 წელს. ასევე სასამართლომ უსაფუძვლოდ მიიჩნია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შესამოსავლების სამსახურის მოსაზრება, რომ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მიხედვით, გაცემული სესხი ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლად უნდა ყოფილიყო მიჩნეული.

საქალაქო სასამართლომ ასევე განმარტა, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის საგადასახადო ინსპექცია, როგორც ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებული იყო საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე, 96-ე და 98-ე მუხლების შესაბამისად ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემამდე ჩაეტარებინა ადმინისტრაციული წარმოება, სათანადოდ შეესწავლა და გამოეკვლია საქმის გადაწყვეტისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება, დაინტერესებული მხარისათვის მიეცა საკუთარი მოსაზრების წარდგენის შესაძლებლობა და მხოლოდ ყველა გარემოების შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე გამოეცა ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი შესაბამისი დასაბუთებით.

საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სადავო აქტების გამოცემისას დარღვეული იყო საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის ნორმები, რის გამოც ისინი საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60<sup>1</sup> მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად ბათილად უნდა ყოფილიყო ცნობილი და გამოყენებული უნდა ყოფილიყო საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილი.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით ცალ-ცალკე გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექცია). აპელანტებმა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 24 ივნისის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) სააპელაციო საჩივრებში მითითებული გარემოებები არ ქმნიდა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე, 394-ე მუხლებით გათვალისწინებულ შემადგენლობას და, შესაბამისად, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალურ-სამართლებრივ საფუძველებს.

სააპელაციო სასამართლო დაეთანხმა საქალაქო სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით და აღნიშნა, რომ სააპელაციო საჩივრების ავტორებმა ვერ შეძლეს ხსენებული დასკვნების გაბათილება, რის გამოც მათი სააპელაციო საჩივრები უსაფუძვლო იყო და არ უნდა დაკმაყოფილებულიყო.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 24 ივნისის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

კასატორმა უკანონოდ მიიჩნია გასაჩივრებული განჩინება და აღნიშნა, რომ სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, კერძოდ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლის პირველი ნაწილი. დადგენილია, რომ მოსარჩელე რამდენიმე საგადასახადო პერიოდის განმავლობაში არასწორად აღრიცხავდა გადასახადებით (საშემოსავლო, სოციალური) დასაბეგრ ობიექტებს, რის გამოც მის მიმართ 3000 ლარის ჯარიმის დარიცხვა შეესაბამებოდა აღნიშნულ მუხლს.

რაც შეეხება სასამართლოს მსჯელობას საბუღალტრო აღრიცხვის რეგისტრების თაობაზე, აღნიშნულთან დაკავშირებით კასატორმა აღნიშნა, რომ საგადასახადო ორგანოებმა მიღებული გადაწყვეტილებები დააფუძნეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლზე. ამდენად, კასატორმა სასამართლოს გადაწყვეტილება ამ ნაწილშიც დაუსაბუთებლად და უკანონოდ მიიჩნია.

კასატორი მიუთითებს, რომ სასამართლომ უსაფუძვლოდ არ გაიზიარა ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო და სოციალურ გადასახადში თანხების დარიცხვაზე მოპასუხეთა მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ საწარმოს მიერ გაცემული თანხა -220,260 ლარი შემოწმების აქტით მიჩნეულ იქნა ხელფასის სახით გაცემულ თანხად, რის გამოც ისინი მოხვდა საშემოსავლო და სოციალური გადასახადებით დაბეგრის ბაზაში.

კასატორი აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლო დაეთანხმა რა საქალაქო სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მიიჩნია, რომ სააპელაციო საჩივრის ავტორებმა ვერ შეძლეს ხსენებული დასკვნების გაბათილება, რაც

კასატორმა უსაფუძვლოდ მიიჩნია. კასატორმა უსაფუძვლოდ მიიჩნია სასამართლოს მსჯელობა სესხის თანხასთან დაკავშირებით. კასატორი მიუთითებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, 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 გაწერვა იმგვარად, რომ ცხადად აისახოს დასაბეგრი შემოსავალი (მოგება). გადასახადის გადამხდელის მიერ შემოსავლებისა და ხარჯების აღსარიცხავად გამოიყენება საკასო და დარიცხვის მეთოდი, იმის მიხედვით, თუ რომელ მეთოდს იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვისათვის. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი 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, რასაც მოცემულ შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონია.

კასატორის განმარტებით, სასამართლომ დაუშვა და საგადასახადო მიზნებისათვის სესხის ხელშეკრულებად მიიჩნია მხარეთა მხოლოდ ზეპირი შეთანხმება, რითაც დაარღვია კანონი, ვინაიდან განსახილველ შემთხვევაში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 93-ე მუხლით სავალდებულოდ მიიჩნევა წერილობითი საგადასახადო დოკუმენტის შედგენა. ამასთან, იმ პირობებში, როცა 2004-2007 წლების სათანადო საბუღალტრო აღრიცხვის ბალანსები, რეგისტრები, ბუღალტრული ანგარიშები შპს "ბიოპროდუქტს" არ წარუდგენია არც შესაბამის საგადასახადო ორგანოში და არც სასამართლოში, გაუგებარია, თუ რა მტკიცებულებებზე დაყრდნობით მიიჩნია სასამართლომ შპს "ბიოპროდუქტის" ხელმძღვანელობის მიერ საწარმოს ანგარიშებიდან გატანილი ფულადი სახსრები სესხად.

კასატორი ასევე მიუთითებს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის 2007 წლის 22 აგვისტოს #16-03/1532 წერილთან ერთად შემოსავლების სამსახურში გაგზავნილი მასალებით დასტურდებოდა, რომ დოკუმენტაციის ამოღების მომენტისათვის არ არსებობდა საზოგადოების ოფისში ხელშეკრულება სესხის თაობაზე, რითაც საგადასახადო ორგანოს სრული უფლება ჰქონდა დაგებვისას გამოეყენებინა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის დებულებები.

კასატორი აღნიშნავს, რომ სასამართლომ არასწორად განმარტა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 218-ე მუხლის პირველი ნაწილის "დ" ქვეპუნქტი და არასწორად მიიჩნია, რომ არ იყო დადგენილი რამდენად გააჩნდა ფიზიკურ პირს გადასახადის გადამხდელის მოწმობა და არ გაითვალისწინა ის გარემოება, რომ ამავე კოდექსის 218-ე მუხლით ვალდებულება თანხის გაცემაზე გადამხდელის მოწმობის არსებობის გამორკვევაზე ეკისრება არა საგადასახადო ორგანოს, არამედ საგადასახადო აგენტს - შპს "ბიოპროდუქტს", რომელმაც არ შეასრულა ამ მუხლით დადგენილი ვალდებულება და თანხის -630 ლარის გაცემისას არ გამოარკვია, ჰქონდა თუ არა ადვოკატს გადასახადის გადამხდელის მოწმობა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 24 ივნისის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის რეგიონალურმა ცენტრმაც (საგადასახადო ინსპექცია), რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

კასატორის განმარტებით, სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, კერძოდ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლი. დადგენილია, რომ შპს "ბიოპროდუქტი" რამდენიმე საგადასახადო პერიოდის განმავლობაში არასწორად აღრიცხავდა გადასახდებით (საშემოსავლო, სოციალური) დასაბეგრი ობიექტებს, რის გამოც მის მიმართ 3000 ლარის ჯარიმის დარიცხვა შეესაბამებოდა აღნიშნული მუხლის მე-2 ნაწილს, ხოლო იმავე მუხლის მე-5 ნაწილი განსაზღვრავდა შემოსავლებისა და ხარჯების, აგრეთვე გადასახადებით დასაბეგრი სხვა ობიექტების აღრიცხვის წესის დარღვევის ჩამონათვალს. გორის საგადასახადო ინსპექციამ მიღებული გადაწყვეტილება დააფუძნა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლზე, რომელიც მოიცავდა ერთობლიობაში მის შემადგენელ ყველა დებულებას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლოს გადაწყვეტილება ამ ნაწილში დაუსაბუთებელია.

კასატორმა ასევე აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, 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 იმგვარად, რომ ცხადად აისახოს დასაბეგრი შემოსავალი (მოგება). იმავე

მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სრულად და გარკვევით ასახოს სამეურნეო ოპერაციის შინაარსი, საგანი, თანხა, სამეურნეო ოპერაციაში მონაწილე მხარეების დასახელება. ამასთან, იმ პირობებში, როცა შპს "ბიოპროდუქტს" არც 2005 წლის და არც 2006 წლის შედეგების მიხედვით მოგების გადასახადის დეკლარაციები არ წარუდგენია არც გორის საგადასახადო ინსპექციაში და არც სასამართლოში და, აგრეთვე, ის, რომ არ არსებობდა საბუღალტრო გატარების გარეშე ბანკიდან გატანილი თანხის (220260 ლარი) ხარჯვაზე საბუღალტრო ჩანაწერები კასატორისთვის გაურკვეველია თუ რა მტკიცებულებებიზე დაყრდნობით მიიჩნია სასამართლომ შპს "ბიოპროდუქტის" ხელმძღვანელების მიერ საწარმოს ანგარიშებიდან გატანილი ფულადი სახსრები სესხად. აღნიშნულიდან გამომდინარე, გორის საგადასახადო ინსპექციის შემომოწმებელმა შპს "ბიოპროდუქტის" გადასახადებით დაბეგვისას სწორედ გამოიყენეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის დებულებები.

კასატორი ასევე მიუთითებს, რომ სასამართლომ არ იმსჯელა იმ გარემოებაზე, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 218-ე მუხლით ვალდებულია, თანხის გაცემამდე, გადამხდელის მოწმობის არსებობის გამორკვევაზე ეკისრება არა საგადასახადო ორგანოს, არამედ საგადასახადო აგენტს - შპს "ბიოპროდუქტს", რომელმაც არ შეასრულა ამ მუხლით დადგენილი ვალდებულება და არ გამოარკვია, ჰქონდა თუ არა ადვოკატს გადასახადის გადამხდელის მოწმობა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 24 ივნისის განჩინება საკასაციო წესით იმავე საფუძველებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომაც გაასაჩივრა, რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 19 თებერვლის განჩინებებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივრები; მხარეებს მიეცათ უფლება, 2009 წლის 19 თებერვლის 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 2009 წლის 23 აპრილამდე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 23 აპრილის განჩინებებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 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 25 ივნისს, 12.00 საათზე.

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

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

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს მოცემული საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: მცხეთის რაიონული სასამართლოს 2006 წლის 21 მარტისა და 12 აპრილის ბრძანებულებების საფუძველზე გორის საგადასახადო ინსპექციის მიერ შპს "ბიოპროდუქტში" ჩატარდა საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რის თაობაზეც 2006 წლის 3 მაისს შედგა საგადასახადო შემოწმების აქტი. შემოწმება შეეხო 2005 წლის აგვისტოდან 2006 წლის 1 აპრილამდე პერიოდს. ხსენებული შემოწმების აქტის თანახმად, შპს "ბიოპროდუქტში" შესამოწმებელი საანგარიშო პერიოდისათვის არ არსებობდა აღრიცხვა-ანგარიშგების წარმოება, არ იყო შედგენილი მემორიალური ორდერები, არ წარმოებდა ბუღალტრული ანგარიშგების ანალიზური აღრიცხვა, რითაც დადგენილი იქნებოდა გაწერილი ხარჯების და რიცხული დებიტორ-კრედიტორების ოდენობა. ამავე აქტში აღნიშნული იყო, რომ ბანკიდან გატანილი ნაღდი ფულის ხარჯვა ხდებოდა სალაროს გვერდის ავლით, ხოლო გაწეული ხარჯების დამადასტურებელი დოკუმენტები არ არსებობდა, დარღვეული იყო დივიდენდების განსაზღვრის და მათი გაცემის წესი. აღნიშნული შემოწმების აქტის საფუძველზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2006 წლის 24 მაისს გამოცემულ იქნა #321 საგადასახადო მოთხოვნა. აღ-

ნიშნული საგადასახადო მოთხოვის შესაბამისად შპს "ბიოპროდუქტს" გადასახდელად დაერიცხა დამატებითი ღირებულის გადასახადი -8875 ლარი (მათ შორის -ძირითადი თანხა -2885 ლარი, ჯარიმა -5692 ლარი, საურავი -298 ლარი), საშემოსავლო გადასახადი -36429 ლარი, ჯარიმა -6608 ლარი, საურავი -3319 ლარი, სულ -36356 ლარი, სოციალური გადასახადი -44052 ლარი, ჯარიმა -20365 ლარი, საურავი -5532 ლარი, სულ -69949 ლარი. ამასთან, ბუღალტრული ანგარიშგების წესის დარღვევისათვის მოსარჩელეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად დაერიცხა ჯარიმა -3000 ლარი.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ იმ გარემოებაზეც, რომ 2005 წლის 21 ნოემბერს შპს "ბიოპროდუქტი" შევიდა ფინანსური პოლიცია. ფინანსური პოლიციის საგამომიებო დეპარტამენტის გამომიებლის მიერ შედგენილ იქნა ჩხრევის ოქმი, დაილუქა ქ. თბილისში, ... გამზ. #87-ში მდებარე საწყობი და ოფისიდან ამოღებულ იქნა შპს "ბიოპროდუქტის" სრული საბუღალტრო დოკუმენტაცია პირველადი დოკუმენტების ჩათვლით, რომელიც მოსარჩელეს დაუბრუნდა 2006 წლის 12 მაისს.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულების შესრულება ხორციელდება ვალდებული პირის განსაზღვრული მოქმედებებით, კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 93-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი ვალდებულია აწარმოოს საადრიცხვო დოკუმენტაცია საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად იმ ოპერაციებზე, რომლებიც წარმოშობს: ა) აღნიშნული პირის საგადასახადო ვალდებულებას; აღნიშნული პირის მიერ გადასახადის დაკავების ვალდებულებას; აღნიშნული პირის მიერ საგადასახადო დაბეგვრასთან დაკავშირებით მონაცემების წარდგენის ვალდებულებას. ამავე კოდექსის 199-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, 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). ხსენებული მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად კი, გადასახადის გადამხდელი 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.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ 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 შეუძლებელი მის მიერ სადავო საკითხების გადაწყვეტა.

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 სასამართლოს მიაჩნია, რომ ამ შემთხვევაში სარჩელის საგანზე არსებითად მსჯელობისა და მოცემული დავის გადაწყვეტის მიზნით, არსებითი მნიშვნელობა ჰქონდა სასამართლოს მხრიდან სასარჩელო მოთხოვნების სამართლებრივ საფუძვლიანობაზე მსჯელობას, საქმის ფაქტობრივი გარემოებების დადგენას, ამ გარემოებებთან დაკავშირებული მტკიცებულებების სრულყოფილ გამოკვლევასა და ამ ურთიერთობების მომწესრიგებელი ნორმების განმარტებას.

საკასაციო სასამართლო ასევე აღნიშნავს, რომ წარმოდგენილი სარჩელი და მოცემული დავა კომპლექსური ხასიათისაა და რამდენიმე ეპიზოდისაგან შედგება, რომლებიც ასახულია 2006 წლის 3 მაისის საგადასახადო შემოწმების აქტში. მათ შორის სადავო საკითხს წარმოადგენს, შემოწმების აქტით რამდენად სწორად იქნა მიჩნეული საწარმოდან გაცემული 220260 ლარის ოდენობით თანხა ხელფასის სახით გაცემულ თანხად და რამდენად სწორად მოხდა მისი საშემოსავლო და სოციალური გადასახადით დაბეგვრა. აღნიშნულთან დაკავშირებით, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის მე-3 ნაწილზე, რომლის თანახმად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის გარიგებისას შემოსავლები და ხარჯები ისე უნდა განაწილდეს, როგორც დამოუკიდებელ პირებს შორის დადებული გარიგების დროს. აღნიშნული ნორმის საფუძ-



ველზე, საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის თანახმად, საგადასახადო მიზნებისათვის, კერძოდ, გარიგების შემოსავლებისა და ხარჯების განაწილების დროს, შპს "ბიოპროდუქტის" პარტნიორთა ურთიერთობა საზოგადოებასთან განიხილება, როგორც დამოუკიდებელ პირებს შორის ურთიერთობა და მათზე ვრცელდება ყველა ის მოთხოვნა, რაც გათვალისწინებულია ხსენებული ურთიერთობისათვის.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლომ ისე მიიჩნია საწარმოდან გაცემული 220260 ლარი, სესხის სახით გაცემულ თანხად, რომ არ გამოიკვლია, ასახა თუ არა საწარმომ ხსენებული ოპერაციები სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში, მით უფრო, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 93-ე მუხლის პირველი ნაწილის საფუძველზე, მას აღნიშნულის პირდაპირი ვალდებულება გააჩნდა. საკასაციო სასამართლო ასევე აღნიშნავს, რომ სასამართლომ ისე მიუთითა, რომ შპს "ბიოპროდუქტი" პარტნიორთა კრების 2006 წლის 13 ივნისის გადაწყვეტილების თანახმად, პარტნიორთა მიერ საწარმოდან აღებული დავალიანება ექვემდებარებოდა დაფარვას მათ მიერ მისაღები დივიდენდის ხარჯზე, რომ არ იმსჯელა იმ გარემოებაზე, რომ შპს "ბიოპროდუქტს" საგადასახადო ინსპექციაში, არც 2005 წლის და არც 2006 წლის შედეგების მიხედვით, მოგების გადასახადების დეკლარაციები არ წარუდგენია.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, თუ რაიმე თანხა გამოიყენება კონკრეტული პირის ინტერესებისათვის, ჩაითვლება, რომ ეს თანხა მიღებული აქვს ამ პირს.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ ზემოხსენებული ნორმის განმარტების საფუძველზე, სასამართლომ არ იმსჯელა იმ გარემოებაზე, რომ საქმის მასალებით არ დგინდებოდა ხსენებული თანხის მიზნობრიობა. შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის პირველი ნაწილის საფუძველზე არ გამოიკვლია მოპასუხეთა მსჯელობა იმის თაობაზე, რომ, ვინაიდან არ არსებობდა ბუღალტრული დოკუმენტები ხსენებული თანხის სხვა მიზნით გამოყენების შესახებ, შემოწმებლებმა საგადასახადო კანონმდებლობის ხსენებული მუხლის საფუძველზე ჩათვალეს ის კონკრეტული პირის ინტერესებისათვის გამოყენებულად და ხსენებული თანხა საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნთა დაცვით დაიბეგრა გადასახადით.

საკასაციო სასამართლო ასევე აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ გადასახადის გადამხდელი არ ახორციელებს ბუღალტრულ აღრიცხვას კანონმდებლობით დადგენილი ფორმითა და წესით ან არ ახორციელებს მას საერთოდ, ან სააღრიცხვო დოკუმენტაცია დაკარგული ან/და განადგურებულია, რის გამოც შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტისა და საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა, მაშინ საგადასახადო ორგანოს გადასახადის ოდენობის დადგენის მიზნით უფლება აქვს, გადასახადის გადამხდელს გადასახადი დაარიცხოს არსებული მასალების საფუძველზე შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების გათვალისწინებით, აგრეთვე, სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე).

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს იმ გარემოებაზეც, რომ სასამართლომ მხარეთა ახსნა-განმარტებებისა და მტკიცებულებების გამოკვლევის გარეშე არ შეაფასა, თუ რამდენად სწორად იქნა მოცემულ შემთხვევაში შპს "ბიოპროდუქტის" მიმართ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლის მე-2 ნაწილი გამოყენებული.

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

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს მათ ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ. ამავე კოდექსის 412-ე მუხლის პირველი ნაწილის "ბ" ქვეპუნქტის მიხედვით, საკასაციო სასამართლო აუქმებს გადაწყვეტილებას (განჩინებას) და საქმეს ხელახლა განსახილველად აბრუნებს სააპელაციო სასამართლოში, თუ არსებობს ამ კოდექსის 394-ე მუხლით გათვალისწინებული საფუძვლები, გარდა აღნიშნული მუხლის "გ" და "ე" ქვეპუნქტებისა. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის "ე<sup>1</sup>" ქვეპუნქტის თანახმად კი, გადაწყვეტილება (განჩინება) ყოველთვის ჩაითვლება კანონის დარღვევით მიღებულად, თუ გადაწყვეტილების (განჩინების) დასაბუთება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელია.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ დაარღვია საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილი და სახეზეა საქართველოს სამოქალაქო

საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის "ე" ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საკასაციო საჩივრის აბ-სოლუტური საფუძველი, შესაბამისად, საკასაციო სასამართლო თვითონ ვერ მიიღებს გადაწყვეტი-ლებას საქმეზე, რადგან არსებობს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412-ე მუხლით გათვალისწინებული საქმის ხელახლა განსახილველად დაბრუნების საფუძველი.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოცემული საქმის ხელახლა განხილვისას საა-პელაციო სასამართლომ, ზემოხსენებულის გათვალისწინებით, სრულყოფილად უნდა დაადგინოს საქმის ფაქტობრივი გარემოებები და საქმეზე მიიღოს დასაბუთებული გადაწყვეტილება, რისთვისაც სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია გამოიყენოს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კო-დექსის მე-4 და მე-19 მუხლებით მისთვის მინიჭებული უფლებამოსილება.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საქართველოს ფინანს-სთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის საგადასახადო ინსპექციის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო სა-ჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და საქმე ხე-ლახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს.

### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

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

### **და ა ა დ გ ი ნ ა:**

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის საგადასახადო ინსპექციის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;

2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 24 ივნისის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;

3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

## **საბაზრო ფასის შემცირების ფაქტის დადგენა**

### **განჩინება**

#ბს-60-58(კ-09)

22 ოქტომბერი, 2009 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა**

**შემადგენლობა: ნ. ქადაგიძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),**

**მ. ვაჩაძე,**

**მ. ცისკაძე**

**დავის საგანი:** ადმინისტრაციული აქტის ბათილად ცნობა

### **აღწერილობითი ნაწილი:**

2005 წლის 28 ივლისს შპს "ტრანს აირმა" სარჩელით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამარ-თლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხე -საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგა-დასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიმართ და მოითხოვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგა-დასახადო ინსპექციის 2005 წლის 4 ივნისის საგადასახადო შემოწმების აქტის, 2005 წლის 4 ივ-ნისის საგადასახადო სამართალდარღვევის შესახებ #0/15 ოქმისა და აქციზის გადამხდელთა ინ-სპექციის 2005 წლის 7 ივნისის #28/2191 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა.

მოსარჩელე სასარჩელო განცხადებაში მიუთითებდა, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 10 მარტის #67-ე და 2005 წლის 27 მაისის #175-ე ბრძანებების საფუძველზე ჩატარდა შპს "ტრანს აირის" ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. საგადასახადო შემოწმე-ბამ მოიცვა 2004 წლის 1 იანვრიდან 2005 წლის 1 თებერვლამდე განვლილი პერიოდი. შემოწმე-ბის შედეგად შპს "ტრანს აირს" ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით დაერიცხა 34 768,86 ლარი.

აქედან, დღგ-ის თანხამ შეადგინა 6 672,7 ლარი, მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურებისათვის გადასახადმა -65,2 ლარი, მოგების გადასახადმა -27 070 ლარი, სოციალურმა გადასახადმა -498,37 ლარი, საერთო სარგებლობის საავტომობილო გზებით სარგებლობის გადასახადმა 244,6 ლარი; აღნიშნული საგადასახადო აქტის საფუძველზე შედგენილ იქნა ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ოქმი და გამოწერილ იქნა შესაბამისი საგადასახადო მოთხოვნა თანხის გადახდის თაობაზე.

მოსარჩელის აზრით, აღნიშნული ადმინისტრაციული აქტები უკანონოა და უნდა გაუქმდეს შემდეგ გარემოებათა გამო: როგორც მოსარჩელე მიუთითებდა, მისი წინა საგადასახადო შემოწმება ჩაატარა გორის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის კონტროლის განყოფილებამ, შემოწმებამ მოიცვა 2003 წლის 1 აპრილიდან 2004 წლის 21 ივნისამდე პერიოდი; აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ საწარმოში გასვლითი შემოწმების ჩატარებით დაირღვა "სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-4 მუხლის პირველი ნაწილის დებულება იმის შესახებ, რომ თუ მეწარმე შეამოწმა უფლებამოსილმა მაკონტროლებელმა ორგანომ, დაუშვებელია საქმიანობის იმავე საკითხზე მეწარმე შეამოწმოს სხვა მაკონტროლებელმა ორგანომ ან იმავე მაკონტროლებელი ორგანოს სხვა დანაყოფმა. მოსარჩელე აღნიშნავდა, რომ შპს "ტრანს აირი" 2004 წლის 1 იანვრიდან 2004 წლის 21 ივნისამდე გადამოწმებულ იქნა კიდევ ერთხელ იმავე მაკონტროლებელი ორგანოს -საგადასახადო დეპარტამენტის სხვა დანაყოფის -აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ.

"სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, კანონის დარღვევით განხორციელებული შემოწმების შედეგად მიღებულ მტკიცებულებებს იურიდიული ძალა არ გააჩნია.

მოსარჩელე სასარჩელო განცხადებაში მიუთითებდა, რომ არ ეთანხმება საგადასახადო აქტით დარიცხული გადასახადების ჭეშმარიტებას. მან აღნიშნა, რომ მოპასუხე მხარემ შპს "ტრანს აირის" მიერ თხევადი აირის საცალო რეალიზაციის დროს დაფიქსირებული საცალო საბაზრო ფასი მიიჩნია გაცილებით დაბალ ფასად, ვიდრე საქართველოში იმავე პროდუქტზე არსებული ფასი და თანხის დაანგარიშებას საფუძვლად დაუდო საქართველოს ეკონომიკური განვითარების სამინისტროს 2005 წლის 28 მარტის #14/557/9-5 წერილი; მოსარჩელე თვლის, რომ საქართველოში მოქმედი არც ერთი საკანონმდებლო აქტით არ არის დადგენილი თხევადი გაზის რეალიზაციის როგორც საცალო, ისე საბითუმო ფასების მინიმალური და მაქსიმალური ზღვარი. აღნიშნულ პროდუქტზე ფასს არეგულირებს ბაზარი. მოსარჩელის აზრით, არ დასტურდება ასევე ეჭვი იმის თაობაზე, რომ შპს "ტრანს აირი" რეალურად თხევადი გაზის რეალიზაციას ახდენდა მაღალ ფასში, რადგან ფინანსური პოლიციის მიერ ჩატარებულ იქნა საკონტროლო შესყიდვები და აწონვები, რომლითაც დასტურდება შპს "ტრანს აირის" მიერ დაწესებული და საბუღალტრო ჩანაწერებში მითითებული ფასების იდენტურობა.

მოსარჩელე თვლიდა, რომ არ უნდა დარიცხვოდა მას დღგ-ის დავალიანება, რადგან თხევადი გაზისათვის დანაკარგი ბუნებრივი მოვლენაა. საბჭოთა პერიოდში საკავშირო გაზის მრეწველობის სამინისტროს მიერ შემუშავებული და დამტკიცებული იყო საჩვენებელი ცხრილი სავარაუდო დანაკარგების პროცენტული მაჩვენებლის მითითებით; მოსარჩელის მტკიცებით აღნიშნული წესები მოქმედებს დღესაც. შპს "ტრანს აირის" მიერ ნაჩვენები დანაკარგები სრულ შესაბამისობაშია და არ სცილდება აღნიშნული ნორმატიული აქტით დადგენილ დანაკარგებს. მოსარჩელე მიიჩნევდა, რომ ასევე კანონსაწინააღმდეგოა საერთო სარგებლობის საავტომობილო გზებით სარგებლობისათვის დარიცხული გადასახადის -244,6 ლარის დარიცხვა; შპს "ტრანს აირი" იხდის გადასახადს მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურებისათვის სწორედ ამ დაბინძურებისათვის.

მოსარჩელის აზრით, არასწორად არის დარიცხული ასევე სოციალური გადასახადი, რადგან მოსარჩელეს კანონით დადგენილი წესით უკვე წარდგენილი აქვს საგადასახადო ინსპექციაში 2004 წლის ივნისის, ოქტომბრისა და 2005 წლის იანვრის თვის დეკლარაციები.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2005 წლის 25 ნოემბრის გადაწყვეტილებით სარჩელის მოთხოვნა არ დაკმაყოფილდა; მოსარჩელეს -შპს "ტრანს აირს" უარი ეთქვა მოპასუხის -საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების -2005 წლის 4 ივნისის საგადასახადო შემოწმების აქტის, 2005 წლის 4 ივნისის საგადასახადო სამართალდარღვევის შესახებ #0/15 ოქმისა და აქციზის გადამხდელთა ინსპექციის 2005 წლის 7 ივნისის #28/2191 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობაზე.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ მოპასუხის -საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2005 წლის 4 ივნისს შედგენილი შპს "ტრანს აირის" ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტით მოსარჩელეს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ და-

ერიცხა 34 768,86 ლარი, აქედან დღგ-ის თანხამ შეადგინა 6,672,7 ლარი (4 207 ლარი -ძირითადი თანხა, 1 052 ლარი -ჯარიმა, 1 413,7 -საურავი), მანვე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურებისათვის გადასახადმა -56,2 ლარი, (945 ლარი -ძირითადი, 11,2 -ჯარიმა), მოგების გადასახადმა -27 070 ლარი, სოციალურმა გადასახადმა -725,36 ლარი (498,37 ლარი -ძირითადი, 107,4449 ლარი -ჯარიმა, 119,5 ლარი-საურავი), საერთო სარგებლობის საავტომობილო გზებით სარგებლობის გადასახადმა -244,6 ლარი (177,6 ლარი -ძირითადი, 48 ლარი -ჯარიმა, 19 ლარი -საურავი); შემოწმებამ მოიცვა 2004 წლის 1 იანვრიდან 2005 წლის 1 თებერვლამდე პერიოდი. შემოწმების დროს მოპასუხე მხარემ დაადგინა, რომ შპს "ტრანს აირს" მიერ რეალიზებული თხევადი გაზის საცალო საბაზრო ფასი გაცილებით დაბალია, ვიდრე ეს მითითებულია საქართველოს ეკონომიკური განვითარების სამინისტროს 2005 წლის 28 მარტის #14/557/9-5 წერილში. აღნიშნულმა განაპირობა მოსარჩელისათვის მოგების გადასახადში 27 070 ლარის დარიცხვა. მოპასუხემ შემოწმების პროცესში არ გაიზიარა ასევე მოსარჩელის პოზიცია თხევადი გაზის დანაკარგებთან დაკავშირებით და შემოწმების აქტში განმარტა, რომ თუმცა მოსარჩელეს 2004 წლის მაისის, ივნისის, ივლისის და 2005 წლის თებერვალში ბუნებრივ დანაკარგად დაფიქსირებული ჰქონდა თხევადი აირის განსაზღვრული ოდენობანი, ეს უკანასკნელიც განიხილება როგორც მიწოდება (მიწოდებული პროდუქცია), ამ საფუძვლით მოპასუხე მხარემ მოსარჩელეს დღგ-შიც დაარიცხა 6 672,7 ლარი.

შემოწმების აქტით ასევე დგინდება, რომ შპს "ტრანს აირს" დაგვიანებით აქვს წარდგენილი 2004 წლის ივნისის და ოქტომბრის თვეების და 2005 წლის იანვრის თვის დეკლარაციები საგადასახადო ინსპექციაში, აღნიშნულმა კი განაპირობა სოციალურ გადასახადში თანხის -725,36 ლარის დარცხვა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ასევე დადგენილად მიიჩნია ის გარემოება, რომ საერთო სარგებლობის საავტომობილო გზებით სარგებლობის გადასახადში თანხის -244,6 ლარის დარცხვა იმ გარემოებამ განაპირობა, რომ მოსარჩელემ არასწორად აჩვენა გადასახადით დასაბეგრი ბრუნვა.

მანვე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურებისათვის გადასახადში თანხის -56,2 ლარის დარიცხვა იმით არის გამოწვეული, რომ მოსარჩელეს 2004 წლის 1 იანვრიდან 2005 წლის 1 თებერვლამდე პერიოდში იმპორტირებული აქვს 150 500 კგ თხევადი აირი. აქედან გამომდინარე, გადასახადი შეადგენს 1 505 ლარს, მოსარჩელეს საზოგადოების პირად ბარათზე ნაჩვენები აქვს 1460 ლარი, ანუ 45 ლარით ნაკლები.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ჩათვალა, რომ შპს "ტრანს აირში" საგადასახადო დეპარტამენტის მიერ შემოწმების ჩატარებით არ დარღვეულა "სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-4 მუხლის პირველი ნაწილის მოთხოვნა, კერძოდ, საქმის მასალებით დადგენილია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიციის მოთხოვნის საფუძველზე, მათ წარმოებაში არსებულ სისხლის სამართლის საქმესთან დაკავშირებით აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ ჩატარებულ იქნა გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, შემოწმების აქტით დგინდება, რომ აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისათვის ცნობილი იყო გორის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის მიერ ჩატარებული გეგმიური შემოწმების თაობაზე.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის მოსაზრება იმის შესახებ, რომ საქართველოში მოქმედი არც ერთი საკანონმდებლო აქტით არ არის დადგენილი თხევადი გაზის რეალიზაციის როგორც საცალო, ისე საბითუმო ფასების მინიმალური და მაქსიმალური ზღვარი. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2005 წლის რედაქციის) 22-ე მუხლის მეორე ნაწილით დადგენილია, რომ საქონლის საბაზრო ფასად ითვლება ფასი, რომელიც ყალიბდება საქონლის ბაზარზე იდენტური საქონლის მოთხოვნისა და მიწოდების ურთიერთზემოქმედების შედეგად და შესაბამის ბაზარზე იმ პირებს შორის დადებული გარიგების საფუძველზე, რომლებიც, ამ კოდექსის 23-ე მუხლის მიხედვით, არ არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები. იმავე 22-ე მუხლის მე-7 ნაწილით დადგენილია, რომ საქონლის საბაზრო ფასის განსაზღვრისას გამოიყენება საქონლის საბაზრო ფასების შესახებ ინფორმაციის ოფიციალური წყაროები, აღმასრულებელი ხელისუფლების შესაბამისი ორგანოების საინფორმაციო ბაზა, საგადასახადო ორგანოებისათვის გადასახადის გადამხდელთა მიერ მიწოდებული ინფორმაცია, აგრეთვე სხვა სარწმუნო ინფორმაცია. საქმის მასალით დადგენილია, რომ სადაო ადმინისტრაციული აქტის -2005 წლის 4 ივნისის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტის შედგენისას მოპასუხე მხარემ იხელმძღვანელა საქართველოს ეკონომიკური განვითარების სამინისტროს 2005 წლის 28 მარტის #14/557/9-5 წერილზე თანდართული ნუსხით, რომელშიც ასახულია 2004-2005 წლებში თხევადი გაზის საცალო ფასი საქართველოსა და მათ შორის -თბილისის ტერიტორიაზე. სასამართლომ განმარტა, რომ აღნიშნული ნუსხა განხილულ უნდა იქნეს, როგორც აღმასრულებელი ხელისუფლების შესაბამისი ორგანოების (საქართველოს ეკონომიკური განვითარების სამინისტროს) საინფორმაციო ბაზის მონაცემი, შესაბამისად

მოპასუხე მხარე უფლებამოსილი იყო ეხელმძღვანელა ამ მონაცემით და მოეხდინა შპს "ტრანს აირის" მიერ თხვევადი გაზის სარეალიზაციოდ დადგენილი ფასების ხსენებული ნუსხის მონაცემებთან შედარება.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ჩათვალა, რომ 2005 წლის 4 ივნისის შემოწმების აქტის შედგენისას სწორად მოხდა ასევე დამატებითი ღირებულების გადასახადის ნაწილში თანხის დარიცხვა შემდეგი გარემოებების გამო: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2005 წლის რედაქციის) 225-ე მუხლის მეორე ნაწილის "ა" პუნქტით დადგენილია, რომ დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციებია ამავე კოდექსის 239-ე და 240-ე მუხლების მიხედვით საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული საქონლის/მომსახურების მიწოდება, მათ შორის, უსასყიდლოდ (გარდა, ამ კოდექსით გათვალისწინებული მიწოდებისა); იმავე საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილია, რომ გაზის მიწოდების ადგილად ითვლება საქონლის მიღების ადგილი. მოპასუხე მხარემ აქტის შედგენისას მხედველობაში მიიღო გაზის (საქონლის) ის ოდენობა, რომელიც მოსარჩელე მხარეს მიეწოდა მისი (საქონლის) შექმნის დროს, დანაკარგი კი განცილდ იქნა საქონლის მიწოდების შემდეგ.

თბილისის საქალაქო სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხე მხარის მტკიცება იმის შესახებ, რომ სოციალური გადასახადის ნაწილში თანხის დარიცხვა მოხდა მოსარჩელის - შპს "ტრანს აირის" მიერ 2004 წლის ივნისისა და ოქტომბრის, 2005 წლის იანვრის დეკლარაციების საგადასახადო ორგანოში დაგვიანებით წარდგენის გამო, რასაც არ უარყოფს თავად მოსარჩელე მხარე.

რაც შეეხება საერთო სარგებლობის გზებით სარგებლობისათვის დადგენილი გადასახადის ნაწილში თანხას, სასამართლოს განმარტებით, ამ უკანასკნელის დარიცხვა მოხდა იმავე პრინციპით, როგორც დღგ-ის თანხის, კერძოდ, გადასახადით დასაბეგრი ბრუნვის არასწორი ჩვენების გამო. სასამართლომ განმარტა, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ მანვე ნივთიერებებით გარემოს დაზიანებებისათვის გადასახადის გადახდა არ ათავისუფლებს მას საერთო სარგებლობის გზებით სარგებლობისათვის დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულებისაგან.

პირველი ინსტანციის სასამართლო მიუთითებდა, რომ მოპასუხის - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 4 ივნისის საგადასახადო შემოწმების აქტის, 2005 წლის 4 ივნისის საგადასახადო სამართალდარღვევის შესახებ #0/15 ოქმისა და აქციზის გადამხდელთა ინსპექციის 2005 წლის 7 ივნისის #28/2191 საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემისას მოპასუხე მხარის მიერ არ ყოფილა დარღვეული ამ ურთიერთობის მომწესრიგებელი რომელიმე ნორმატიული აქტი. აქედან გამომდინარე, სასამართლომ შპს "ტრანს აირს" უარი უთხრა გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობაზე.

მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა შპს "ტრანს აირმა", რომლითაც მოითხოვა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2005 წლის 25 ნოემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება. აპელანტი სააპელაციო საჩივარში მიუთითებდა, რომ არ ეთანხმება საგადასახადო აქტით დარიცხულ გადასახადებს. ასევე აღნიშნავდა, რომ საწარმოს შემოწმებისათვის აუცილებელი იყო მოსამართლის ბრძანება, ვინაიდან, როგორც საგადასახადო შემოწმების აქტშია მითითებული, შემოწმებას საფუძვლად დაედო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიციის საგამომებო დეპარტამენტის 2005 წლის 2 მარტის #26/3/4/3/8-1296 და 2005 წლის 13 მაისის #26/3/4/3/8-3106 წერილები, სადაც აღნიშნული სამსახური პირდაპირ ავალუბს საგადასახადო ინსპექციას შეამოწმოს შპს "ტრანს აირი", შესაბამისად, სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, საჭიროებდა მოსამართლის ბრძანებას. აპელანტი აღნიშნავდა, რომ აღნიშნულ საკითხზე სასამართლომ თავის გადაწყვეტილებაში არ იმსჯელა და ვერც დასაბუთებული პასუხი გასცა მოსარჩელის პოზიციას.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 23 სექტემბრის განჩინებით შპს "ტრანს აირის" სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2005 წლის 25 ნოემბრის გადაწყვეტილება.

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

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

სააპელაციო სასამართლომ განჩინების მიღებისას მიუთითა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390.3 მუხლის "გ" ქვეპუნქტზე და აღნიშნა, რომ სრულად იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებსა და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით.

სააპელაციო სასამართლომ განჩინების მიღებისას დამატებით აღნიშნა, რომ "ფინანსური პოლიციის შესახებ" საქართველოს კანონის (ძალადაკარგულია საქართველოს 11/24/2006 #3727 კანონით) მე-3 მუხლით, პოლიციის საქმიანობის სამართლებრივი საფუძვლები გახლდათ საქართველოს კონსტიტუცია, საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებები, საგადასახადო და საბაჟო კანონმდებლობა, საქართველოს კანონი "ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის შესახებ", ეს კანონი და სხვა საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები. ამ კანონის მე-8 მუხლის "გ" პუნქტით, ფინანსური პოლიცია უფლებამოსილი გახლდათ თავისი კომპეტენციის ფარგლებში ჩატარებინა საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსით გათვალისწინებული ყველა საგამომიებო და საპროცესო მოქმედება, გამოეთხოვა მოსამართლის ბრძანება კანონმდებლობით დადგენილ შემთხვევებში და დადგენილი წესით, ხოლო ამ მუხლის "დ" პუნქტის მიხედვით, საჭიროების შემთხვევაში მიეღო გადაწყვეტილება რევიზიის ან ინვენტარიზაციის ჩატარებაზე და გამოძებისათვის საჭირო დოკუმენტაციის წარდგენაზე. ამ კანონის მე-13 მუხლით, დანაშაულის თავიდან აცილების ან მისი გახსნის მიზნით პოლიცია ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობისას ხელმძღვანელობდა "ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის შესახებ" საქართველოს კანონით.

"სამეწარმეო საქმიანობის შესახებ" საქართველოს კანონის 5.4 მუხლის მიხედვით, ამ კანონის მოქმედება არ ვრცელდება "ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის შესახებ" საქართველოს კანონითა და საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსით გათვალისწინებულ მოქმედებაზე. ის მაკონტროლებელი ორგანო, რომელიც სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლს ახორციელებს ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანოს თხოვნით, შემოწმების უფლებას მოიპოვებს მოსამართლის ბრძანებით. სასამართლოში შემოწმების შესახებ შუამდგომლობით შედის მოკვლევისა და ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანო, რომელიც მოსამართლეს წარუდგენს შესაბამის ინფორმაციას მეწარმის მიერ კანონმდებლობის დარღვევის შესახებ. მოსამართლე საკითხს იხილავს ერთპიროვნულად, დახურულ სასამართლო სხდომაზე, მხარეთა მონაწილეობის გარეშე.

სააპელაციო პალატა მიუთითებდა, რომ "სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ" საქართველოს კანონის 5.4 და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98.3 მუხლებით იმპერატიულადაა დადგენილი, რომ სამეწარმეო საქმიანობის შემოწმების უფლების მოპოვებისათვის სავალდებულოა, ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის განმახორციელებელმა ორგანომ მიმართოს (შუამდგომლობით) სასამართლოს, წარუდგინოს შესაბამისი ინფორმაცია მეწარმის მიერ კანონმდებლობის დარღვევის შესახებ, მოითხოვოს შემოწმების ჩატარების მაკონტროლებელ ორგანოზე დავალება. ამასთანავე, საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსის 58.5 მუხლის თანახმად, კანონის შესაბამისად გამომიებლის მიერ გამოტანილი დადგენილების შესრულება სავალდებულოა ყველა საწარმოს, დაწესებულების, ორგანიზაციის, თანამდებობის პირთა თუ მოქალაქისათვის. გამომიებლის დადგენილების შეუსრულებლობა იწვევს კანონით დაწესებულ პასუხისმგებლობას, ხოლო ამ კოდექსის 59-ე მუხლის "ი" პუნქტის თანახმად, თუ არსებობს კანონით დადგენილი საფუძვლები, გამომიებელი უფლებამოსილია საჭიროების შემთხვევაში მოითხოვოს რევიზიის, ინვენტარიზაციის, საუწყებო შემოწმების ჩატარება და გამოძებისათვის საჭირო დოკუმენტაციის წარდგენა.

სააპელაციო პალატამ გაითვალისწინა ის გარემოება, რომ შპს "ტრანს აირის" ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების საკითხებზე შემოწმება ჩატარდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიციის საგამომიებო დეპარტამენტის წარმომადგენლის არსებულ სისხლის სამართლის (#9204695) საქმესთან დაკავშირებით და ჩათვალა, რომ ასეთ შემთხვევაში პრიორიტეტი ენიჭება სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსის ნორმებს და არა საგადასახადო კოდექსის ნორმებს ან "სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ" საქართველოს კანონს.

სააპელაციო პალატამ უსაფუძვლოების გამო არ გაიზიარა აპელანტის მოსაზრება მოსამართლის ბრძანების გამოცემის ვალდებულების შესახებ და მიუთითა, რომ განსახილველ შემთხვევაში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიციის უფლებამოსილი პირის -საგამომიებო დეპარტამენტის თავმჯდომარის წერილობითი მოთხოვნის საფუძველზე შპს "ტრანს აირის" ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების შემოწმება ადმინისტრაციული სამართალწარმოების წესით მოსამართლის ბრძანების გამოცემის ვალდებულებას არ ითვალისწინებს.

სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102.3 მუხლის შესაბამისად, საქართველოს ეკონომიკური განვითარების სამინისტროს 2005 წლის 28 მარტის #14/557/9-5 წერილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის

აქციის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისადმი, წარმოადგენს იმ მტკიცებულებას, რომლის საფუძველზეც დგინდება ზოგადად 2004-2005 წლების პერიოდში თხევადი გაზის საცალო (ზოგადი) ფასი, სამომხმარებლო ფასების ინდექსის მიხედვით, ხოლო აპელანტი მხარის მიერ მტკიცებულების სახით წარმოდგენილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიციის ოპერატიული დეპარტამენტის თბილისის სამმართველოს 2005 წლის 16 თებერვლის საკონტროლო შესყიდვის აქტის მიხედვით დგინდება თხევადი გაზის საცალო ფასი არა ზოგადად 2004 და 2005 წლების პერიოდისათვის, არამედ მხოლოდ კონკრეტული შესყიდვის დროის მომენტისათვის.

სააპელაციო პალატამ ჩათვალა, რომ საქართველოს სსრ გაზიფიკაციის სახელმწიფო კომიტეტის თავმჯდომარის 1988 წლის 31 მაისის #90-დ ბრძანებით დამტკიცებული "დაჭირბლული აირის დანაკარგების ტექნოლოგიური ნორმების შესახებ საქართველოს სსრ გაზიფიკაციის სახ. კომიტეტის აირშემავსებელ სადგურებში და აირშემავსებელ პუნქტებში", განსაზღვრული ტექნოლოგიური დანაკარგები "ნორმატიული აქტების შესახებ" საქართველოს კანონის 56.3<sup>1</sup> მუხლის შესაბამისად, არ წარმოადგენს უფლებამოსილი სახელმწიფო ან ადგილობრივი თვითმმართველობის (მმართველობის) ორგანოს (თანამდებობის პირის) მიერ კანონმდებლობით დადგენილი წესით მიღებულ (გამოცემულ) სამართლებრივ აქტს, რომელიც შეიცავს მისი მუდმივი ან დროებითი და მრავალჯერადი გამოყენების ქვეყნის ზოგად წესს და იურიდიული ძალა არ გააჩნია. ამასთან, პალატამ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 12.26 მუხლის საფუძველზე განმარტა, რომ დანაკლისი -ეს არის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ამ კოდექსის 110-ე მუხლის შესაბამისად ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგად გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრულ ჩანაწერებთან შედარებისას გამოვლენილი ნაკლოვანება. ისეთი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მიმართ, რომელთა დასაწყობება და შესაბამისად ინვენტარიზაცია ფიზიკურად შეუძლებელია (ელექტრო და თბოენერგია, გაზი და წყალი), დანაკლისად ჩაითვლება სხვაობა შეძენილ (შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტის მიხედვით) და რეალიზებულ (გადასახადის გადამხდელისაგან ფაქტობრივად გასულ) სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა შორის, თუ ვერ დგინდება დებიტორი (ამნაზღაურებელი) ან/და მიმთვისებელი. ამასთანავე, თუ უფლებამოსილი ორგანოს მიერ დადგენილია დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრული ოდენობა, დანაკლისად ჩაითვლება ამ ოდენობაზე მეტი ნაკლებობა.

აღნიშნული განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა შპს "ტრანს აირმა", რომლითაც მოითხოვა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 23 სექტემბრის განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის სრულად დაკმაყოფილება.

კასატორი საკასაციო საჩივარში მიუთითებდა, რომ როგორც 2005 წლის 4 ივნისის შემოწმების აქტიდან ჩანს, შპს "ტრანს აირის" ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების გასვლითმა საგადასახადო შემოწმებამ მოიცვა 2004 წლის 1 იანვრიდან 2005 წლის 1 თებერვლამდე განვლილი პერიოდი. კასატორი ყურადღებას ამახვილებს იმ ფაქტზე, რომ საწარმოში წინა საგადასახადო შემოწმებამ მოიცვა 2003 წლის 1 აპრილიდან 2004 წლის 21 ივნისამდე პერიოდი. შემოწმება ჩატარდა გორის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის კონტროლის განყოფილების მიერ. "სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ" კანონის მე-4 მუხლის 1 ნაწილის თანახმად, თუ მეწარმე შეამოწმა უფლებამოსილმა მაკონტროლებელმა ორგანომ, დაუშვებელია საქმიანობის იმავე საკითხთან დაკავშირებით იგი შეამოწმოს სხვა მაკონტროლებელმა ორგანომ ან იმავე მაკონტროლებელი ორგანოს სხვა დანაყოფმა. კასატორი აღნიშნავდა, რომ 2004 წლის 1 იანვრიდან 2004 წლის 21 ივნისამდე საგადასახადო შემოწმების პერიოდი გადამოწმებულ იქნა კიდევ ერთხელ იმავე მაკონტროლებელი ორგანოს -საგადასახადო დეპარტამენტის სხვა დანაყოფის -აქციის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მეორე, რითაც დაირღვა ზემოთ მითითებული კანონის მოთხოვნა. შესაბამისად, "სამეწარმეო საქმიანობაზე კონტროლის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის მე-5 პუნქტის თანახმად, კანონის დარღვევით განხორციელებული შემოწმების შედეგად მიღებულ მტკიცებულებებს იურიდიული ძალა არ აქვთ, რაც გასაჩივრებული აქტების ბათილად ცნობის უპირობო საფუძველია. გარდა ამისა, საწარმოს შემოწმებისათვის აუცილებელი იყო მოსამართლის ბრძანება, ვინაიდან როგორც საგადასახადო შემოწმების აქტშია მითითებული, შემოწმებას საფუძველად დაედო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიციის საგამოძიებო დეპარტამენტის 2005 წლის 2 მარტის #26/3/4/3/8-1296 და 2005 წლის 13 მაისის #26/3/4/3/8-3106 წერილები, სადაც აღნიშნული სამსახური პირდაპირ ავალებს საგადასახადო ინსპექციას შეამოწმოს შპს "ტრანს აირი", შესაბამისად, "სამეწარმეო საქმიანობაზე კონტროლის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, საჭიროებდა მოსამართლის ბრძანებას.

კასატორი -შპს "ტრანს აირი" საკასაციო საჩივარში აღნიშნავდა, რომ 2005 წლის 1 იანვრიდან ამოქმედდა ახალი საგადასახადო კოდექსი, რომლის 282-ე მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრულია, რომ ამ კოდექსის პროცედურული დებულებები ვრცელდება 2005 წლის 1 იანვრიდან იმ საგადასახადო პერიოდებზეც, რომლებიც მთავრდება 2005 წლის 1 იანვრამდე. რადგან საგადასახა-

დო შემოწმება ჩატარებულია 2005 წლის 14 მარტიდან 4 ივლისამდე პერიოდში საგადასახადო ორგანოს მიერ საბაზრო ფასის განსაზღვრის და გამოყენების პროცედურები შესაბამისობაში უნდა ყოფილიყო დღეს მოქმედ საგადასახადო კოდექსთან, რომლის 22-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულია, რომ გადასახადების დაბეგვრის მიზნებისათვის შესაძლებელია გამოყენებული იქნას საბაზრო ფასი, იმავე მუხლის მე-2 და მე-6 ნაწილები განმარტავენ საბაზრო ფასის დეფინიციას და მისი განსაზღვრის წესს, ხოლო მე-10 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფროსს/მის მოადგილეს უფლება აქვს, გამოიტანოს მოტივირებული წერილობითი გადაწყვეტილება გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის საბაზრო ფასის გამოყენების შესახებ, თუ საგადასახადო ორგანო ასაბუთებს, რომ გარიგების მონაწილეებს შორის გაცხადებული ფასი განსხვავდება ფაქტობრივი ფასისაგან. ამ ნორმით დგინდება საბაზრო ფასის გამოყენების წინაპირობა. კერძოდ, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია გამოიკვლიოს საქმის ყველა მასალები და ფაქტობრივი მდგომარეობა და ისე მიიღოს შესაბამისი გადაწყვეტილება, თუ რა ოდენობით და რა სახის დარღვევისათვის დააკისროს გადასახადის გადამხდელს თანხის გადახდა. კასატორი მიუთითებდა, რომ მოცემულ შემთხვევაში, როგორც საქმის მასალებით დგინდება, საწარმოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ და გაცხადებულ ფასს შორის განსხვავება არ აღინიშნება, უფრო მეტიც, ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ჩატარებულ იქნა საკონტროლო შესყიდვა, რომლითაც ასევე დადგინდა გაცხადებული და ფაქტობრივი ფასების იდენტურობა. აქედან გამომდინარე, საგადასახადო ორგანოს ხელთ ჰქონდა იმის დამადასტურებელი ყველა ინფორმაცია, რომ გადასახადების დაბეგვრის მიზნით გამოყენებული ყოფილიყო საქონლის საბაზრო ფასი, რაც ამ უკანასკნელის მიერ არ გაკეთდა. გარდა ამისა, საგადასახადო ორგანო ვალდებული იყო, დაესაბუთებინა გაცხადებულ და ფაქტობრივ ფასს შორის განსხვავება და თუ მათ შორის რაიმე სახის განსხვავებას აღმოაჩენდა, მხოლოდ ამ შემთხვევაში შეეძლო ეხელმძღვანელა საგადასახადო კოდექსის 22-ე მუხლის მე-7 ნაწილით, რომლის შესაბამისადაც, საბაზრო ფასის დასადგენად შეიძლებოდა გამოყენებია აღმასრულებელი ორგანოს, მოცემულ შემთხვევაში კი საქართველოს ეკონომიკის სამინისტროს საგადასახადო ბაზა.

კასატორი აღნიშნავდა, რომ არც შემოწმების აქტებში და არც გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში არ არის დასაბუთებული, თუ საგადასახადო ორგანომ საერთოდ რატომ იხელმძღვანელა ეკონომიკის სამინისტროს წერილით რეალიზებული პროდუქციის ფასების დასადგენად. აქტებში უბრალოდ მითითებულია, რომ ხსენებულ წერილში დაფიქსირებულ ფასსა და გაცხადებულ ფაქტობრივ ფასს შორის განსხვავებაა. ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, თუ კანონით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის არარა აქტად აღიარების, ბათილად ცნობის ან ძალადაკარგულად გამოცხადების შესახებ სარჩელის წარდგენის შემთხვევაში მტკიცების ტვირთი ეკისრება ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელმაც გამოსცა ეს აქტი. კასატორის მითითებით, ადმინისტრაციული ორგანო ვერ აკონკრეტებს, თუ რეალურად რატომ არ გაიზიარა გაცხადებული და ფაქტობრივი ფასების იდენტურობა და რატომ იხელმძღვანელა საქართველოს ეკონომიკის სამინისტროს წერილით. კასატორის მოსაზრებით, სახეზე იყო ყველა ის საჭირო, აუცილებელი ფორმალური და სამართლებრივი მოთხოვნა, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოყენებული ყოფილიყო საბაზრო ფასი, რადგანაც გაცხადებულ და ფაქტობრივ ფასს შორის განსხვავება რეალურად არ არის დაფიქსირებული და ისინი ერთმანეთის იდენტურია. შესაბამისად, საწარმოს საგადასახადო შემოწმებისას, მოგების გადასახადის ნაწილში, ყოველგვარი დასაბუთების გარეშე იქნა დარიცხული თანხები, უფრო მეტიც შეიძლება ითქვას, აღნიშნული თანხების დარიცხვა მოხდა საგადასახადო კოდექსის 22-ე მუხლის მე-10 ნაწილის "ბ" ქვეპუნქტის მოთხოვნების უხეში დარღვევით. კასატორის აზრით, ზემოაღნიშნული ადასტურებს იმას, რომ საგადასახადო ორგანოს არ აქვს გათვალისწინებული საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი ნაწილის მოთხოვნები, რომლის თანადმაც, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. აღნიშნული კი საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60<sup>+</sup> მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული სამართლებრივი აქტის ბათილობის საფუძველია.

კასატორი ასევე აღნიშნავდა, რომ საქართველოში მოქმედი არც ერთი საკანონმდებლო აქტით არ არის დადგენილი თხევადი გაზის რეალიზაციის როგორც საცალო, ისე საბითუმო ფასების მინიმალური და მაქსიმალური ზღვარი ან ფიქსირებული ტარიფი. ფასს აღნიშნულ პროდუქტზე არეგულირებს ბაზარი. საბაზრო ეკონომიკურ პირობებში და კონკრეტულ გარემოში საწარმოს სრული უფლება გააჩნია თავისი შეხედულებისამებრ განსაზღვროს საქონლის ფასი და, შესაბამისად, საწარმოს შესაძლებლობა ჰქონდა, მოეხდინა თხევადი გაზის რეალიზაცია იმ ფასად, რამდენადაც იგი ჩათვლიდა საჭიროდ. კონკურენციის პირობებში კი პროდუქციის ფასის განსაზღვრა დამოკიდებულია ბაზრის მოთხოვნილებაზე და მომხმარებელთა შესაძლებლობაზე. გარდა ამისა, საგადასახადო



ორგანოს გამოყენებული აქვს კონტროლის მექანიზმი (საკონტროლო შესყიდვები), რომლითაც დადგინდა გაცხადებული და საბუღალტრო ჩანაწერებში მითითებული ფასების იდენტურობა. ეს კი იმას ნიშნავდა, რომ საგადასახადო ორგანოს არ ჰქონდა იმის არც სამართლებრივი და არც ფაქტობრივი საფუძვლები, რომ გადასახადების დარიცხვის საფუძვლად საქართველოს ეკონომიკური განვითარების სამინისტროს მიერ გამოგზავნილი წერილი გამოეყენებინა.

კასატორი განმარტავდა, რომ როგორც ცნობილია, საწარმოს შემოწმების პერიოდმა მოიცვა 2004 წლის 1 იანვრიდან 2005 წლის 1 თებერვლამდე პერიოდი, ამიტომ, მისთვის გაუგებარია, ამ პერიოდში საწარმოებს თავის ყოველდღიურ მუშაობაში როგორ უნდა გაეთვალისწინებიათ ეკონომიკური განვითარების სამინისტროს 2005 წლის 29 მარტის წერილში დაფიქსირებული ფასები.

კასატორის მოსაზრებით, თხევადი გაზისათვის დანაკარგი არის ბუნებრივი მოვლენა და მისი თავიდან აცილება შეუძლებელია. ამ ფაქტს ასევე ადასტურებს საქართველოს გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების დაცვის მინისტრის 2003 წლის 28 ივლისის #67 ბრძანებით დამტკიცებული დებულებაც "დაბინძურების სტაციონარული წყაროებიდან ატმოსფერულ ჰაერში გაფრქვევების ფაქტობრივი რაოდენობის განსაზღვრის ინსტრუმენტული მეთოდის, დაბინძურების სტაციონარული წყაროებიდან ატმოსფერულ ჰაერში გაფრქვევების ფაქტობრივი რაოდენობის დადგენის სპეციალური გამზომ-საკონტროლო აპარატურის სტანდარტული ჩამონათვალისა და დაბინძურების სტაციონარული წყაროებიდან ტექნოლოგიური პროცესების მიხედვით ატმოსფერულ ჰაერში გაფრქვევების ფაქტობრივი რაოდენობის საანგარიშო მეთოდის შესახებ", ამ დებულების მე-2 მუხლის მიხედვით, დებულება არეგულირებს სამართლებრივ ურთიერთობებს სახელმწიფო ხელისუფლების ორგანოებსა და ფიზიკურ და იურიდიულ (საკუთრებისა და ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის მიუხედავად) პირებს შორის დაბინძურების სტაციონარული წყაროებიდან ატმოსფერულ ჰაერში მავნე ნივთიერებათა გაფრქვევების ფაქტობრივი რაოდენობის განსაზღვრის ინსტრუმენტული მეთოდის ან საანგარიშო მეთოდის გამოყენების შემთხვევაში, ხოლო მე-3 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, დებულების მიზანია დაბინძურების სტაციონარული წყაროებიდან ატმოსფერულ ჰაერში მავნე ნივთიერებათა ფაქტობრივი გაფრქვევების თვისობრივ და რაოდენობრივ მახასიათებელთა დადგენა გაფრქვევათა ფაქტობრივი რაოდენობის განსაზღვრის ინსტრუმენტული მეთოდის ან საანგარიშო მეთოდის გამოყენებით. დებულების 93-ე დანართის მეორე ნაწილით განსაზღვრულია თხევადი გაზით შემავსებელ სადგურებიდან და პუნქტებიდან ტექნოლოგიური დანაკარგების ნორმები ერთეულ რეალიზებულ თხევად გაზზე. აქვე აღსანიშნავია ის გარემოებაც, ამ დებულებაში ნაჩვენები მონაცემები თხევადი გაზის დანაკარგების შესახებ, შეესაბამება და იდენტურია იმ საჩვენებელი ცხრილისა, რაც დამტკიცებული იყო საბჭოთა პერიოდში.

კასატორის მოსაზრებით, ასევე კანონსაწინააღმდეგოა საერთო სარგებლობის საავტომობილო გზებით სარგებლობისათვის დარიცხული გადასახადი და სოციალური გადასახადი, რადგან შპს "ტრანს აირის" მიერ საგადასახადო ინსპექციაში კანონით დადგენილი წესით იქნა წარდგენილი 2004 წლის ივნისის, ოქტომბრის და 2005 წლის იანვრის თვის დეკლარაციები.

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ შპს "ტრანს-აირის" საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმეზე დადგენილადაა ცნობილი შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები: შპს "ტრანს აირის" ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების გასვლითი საგადასახადო შემოწმების 2005 წლის 4 ივნისის აქტის თანახმად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 1 მარტის #67-მ ბრძანების და 2005 წლის 27 მაისის #175-მ ბრძანების შესაბამისად, ამავე ინსპექციის აქციზის გადამხდელთა შემოწმების სამმართველოს მიერ ჩატარდა შპს "ტრანს აირის" ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების გასვლითი საგადასახადო შემოწმება დამტკიცებული პროგრამის მიხედვით.

შემოწმებამ მოიცვა 2004 წლის 1 იანვრიდან 2005 წლის 1 თებერვლამდე პერიოდი. შემოწმების შედეგად შპს "ტრანს აირის" ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით დაერიცხა 34768,86 ლარი. მათ შორის: დღგ-4207 ლარი, ჯარიმა 1052 ლარი, საურავი -1413 ლარი, სულ 6672 ლარი; მავნე ნივთიერებით გარემოს დაბინძურების გადასახადი -ძირითადი 45 ლარი, ჯარიმა 11,2 ლარი, სულ 56,2 ლარი; მოგების გადასახადი 27 070 ლარი; სოციალური გადასახადი -ძირითადი 498,37 ლარი, ჯარიმა -107, 49 ლარი, საურავი -119,5 ლარი, სულ 725,36 ლარი; საერთო სარგებლობის საავტომობილო გზებით სარგებლობის გადასახადი -ძირითადი 177,6 ლარი, ჯარიმა -48 ლარი, საურავი -19 ლარი, სულ 244, 6 ლარი.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 7 ივნისის #28/2191 საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველზე შპს "ტრანს აირს" გადასახდელად დაეკისრა 34 768,86 ლარი.

ერთ-ერთი პოზიცია, რომელშიც კასატორი შპს "ტრანს-აირი" არ ეთანხმება შემოწმების აქტის კანონიერებას, არის მოგების გადასახადი, რომელიც დამატებით დაერიცხა საწარმოს იმ მოტივით, რომ მას შემცირებული ჰქონდა მოსახლეობაზე რეალიზებული თხევადი აირის საცალო ფასი. აქტის საფუძველზე ფასის კორექტირება მოხდა საქართველოს ეკონომიკური განვითარების სამინისტროს 2005 წლის 29 მარტის #14/557/9-5 წერილში მითითებული ფასების შესაბამისად.

საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს კასატორის პოზიციას მოცემულ პირობებში 2005 წლის პირველი იანვრიდან ამოქმედებული საგადასახადო კოდექსის პროცედურული ნორმების გამოყენების თაობაზე და მიიჩნევს, რომ საბაზრო ფასის დადგენა არ მიეკუთვნება კოდექსით განსაზღვრულ პროცედურულ დებულებებს. 22.12.04 წლის საგადასახადო კოდექსის 282-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ამ კოდექსის პროცედურული დებულებები ვრცელდება 2005 წლის 1 იანვრამდე პერიოდზე. საკასაციო სასამართლოს მიერ არაერთ საქმეში განმარტებულ იქნა, რომ ხსენებული ნორმა არ მოიცავს საგადასახადო კოდექსის 22-ე მუხლს და ამ უკანასკნელს არა აქვს უპუქციოთი ძალა ახალი კოდექსის ამოქმედებამდე წარმოშობილი საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების მიმართ. ამჟამად მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 2.2 მუხლის თანახმად, გადასახადებით დაბეგრისათვის გამოიყენება ის ნორმატიული აქტები, რომლებიც მოქმედებს საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დროისათვის. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის მომენტის მხედველობაში მიღებით საჭიროდ მიიჩნევს რა 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის ნორმების გამოყენებას, იმავდროულად ყურადღებას მიაქცევს შემდეგ გარემოებაზე: შპს "ტრანს აირის" გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტით შემოწმებამ მოიცვა პერიოდი 2004 წლის 1 იანვრიდან 2005 წლის 1 თებერვლამდე. როგორც ზემოთ აღინიშნა, გადასახადის დაბეგრისათვის გამოიყენება ის ნორმატიული აქტები, რომლებიც მოქმედებს საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დროისათვის. აღნიშნულის გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლოს ამჟამად მოქმედი საგადასახადო კოდექსის ნორმების, მათ შორის 22-ე მუხლის გამოყენება დასაშვებად მიაჩნია იმ სადავო სამართალურთიერთობის მიმართ, რომელმაც მოიცვა 2005 წლის 1 იანვრიდან 1 თებერვლამდე პერიოდი.

მიუხედავად იმისა, რომ საკასაციო სასამართლო ზემოაღნიშნულ მოსაზრებასთან დაკავშირებით არ იზიარებს კასატორის პოზიციას, ამასთან თვლის, რომ სააკველაციო სასამართლოს მიერ არასრულყოფილად იქნა გამოკვლეული და დასაბუთებული საწარმოს მხრიდან საბაზრო ფასის შემცირების რეალობა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 235-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად (1997 წლის რედაქცია), საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს დაარიცხოს თითოეულ გადამხდელს კუთვნილი გადასახადი ამ კოდექსის ერთი ან მეტი ქვემოთჩამოთვლილი ინფორმაციის საფუძველზე:

- ა) ინფორმაცია, რომელსაც შეიცავს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დეკლარაციები;
- ბ) ინფორმაცია გადახდილი თანხების შესახებ, რომლებიც აღწერილია ამ კოდექსის 231-ე მუხლში;
- გ) შემოწმების მასალები და სხვა სანდო ინფორმაცია, რომელიც ცნობილია საგადასახადო ორგანოსათვის.

როგორც შემოწმების აქტის შინაარსი ცხადყოფს, შპს "ტრანს-აირზე" დარიცხვა განხორციელდა ზემოაღნიშნული მუხლის მე-2 ნაწილის "გ" ქვეპუნქტის საფუძველზე.

იმ პირობებში, როდესაც სადავოდ არ არის გამხდარი ფაქტი იმის თაობაზე, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოდგენილ იქნა გადასახადის დასარიცხად საჭირო ყველა ინფორმაცია, საკასაციო სასამართლო არ გამორიცხავს სასამართლოს ვალდებულებას, გამოიკვლიოს, თუ რამ განაპირობა მოგების გადასახის დაანგარიშება დოკუმენტალურად დადასტურებული ფასისაგან განსხვავებული ფასით, მით უფრო იმ პირობებში, როდესაც საკონტროლო შესყიდვების გზით დადასტურებულია გაცხადებული ფასის რეალურობა.

მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 108-ე მუხლის შესაბამისად, საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვის მიზანია გადასახადის გადამხდელის მიერ საქონლის მიწოდებით ან/და მომსახურების გაწევით მიღებული შემოსავლების რეალური მოცულობის დადგენა ან/და საქართველოს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტების გამოვლენა და შესაბამისი ღონისძიებების განხორციელება.

იმვე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს განხორციელოს გადასახადის გადამხდელისაგან საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვა ან/და დაადგინოს საქონლის/მომსახურების ფასი საკონტროლო შეთავაზების გზით.

მართალია, ფინანსური პოლიციის ოპერატიული დეპარტამენტის თანამშრომელთა მხრიდან საკონტროლო შესყიდვები წარმოებულია 2005 წლის 16 თებერვალს, მაგრამ საგულისხმოა, საწარმოს

შემოწმება დაიწყო 2005 წლის 14 მარტს, ანუ შემოწმების პერიოდისათვის არ არსებობდა ექვი საწარმოს მხრიდან საქონლის საბაზრო ფასის შემცირების თაობაზე.

ასეთ პირობებში საკასაციო სასამართლო საჭიროდ მიიჩნევს სააპელაციო სასამართლოს მხრიდან მოხდეს იმ გარემოების დადგენა-გამოკვლევა, რეალურად დასტურდება თუ არა საბაზრო ფასის შემცირების ფაქტი. ამასთან, მნიშვნელოვანია დადგინდეს, თხევადი აირის შპს "ტრანს-აირის" მიერ მითითებულ ფასში რეალიზებამ, გამოიწვია თუ არა საწარმოს მხრიდან საქონლის საცალო ფასის შემდგენელ სავაჭრო (საშუამავლო) ფასნამატის მიღებაზე უარის თქმა და დადებით შემთხვევაში, რა არის ფასნამატის მიღებაზე უარის თქმის მოტივაცია.

საკასაციო სასამართლო სააპელაციო სასამართლოს მიუთითებს რა ზემოაღნიშნული გარემოებების დადგენის აუცილებლობაზე, იმავდროულად გასაჩივრებული აქტების კანონიერების მტკიცების ვალდებულებისაგან არ ათავისუფლებს ადმინისტრაციულ ორგანოს და მას, როგორც აქტის მიმღებს, აკისრებს ვალდებულებას, დაადასტუროს აქტის საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე მიღების ფაქტი.

რაც შეეხება კასატორის მოსაზრებას ბუნებრივ დანაკარგებთან მიმართებაში, საკასაციო სასამართლო ამ ნაწილში არ იზიარებს კასატორის პოზიციას და განმარტავს, დანაკარგის ზღვრული ოდენობის ჩამოწერა დაიშვება იმ შემთხვევაში, უკეთეს ასეთი წესი ნორმატიულად განსაზღვრულია შესაბამისი უფლებამოსილი ორგანოს მიერ. ამასთან, საყურადღებოა, რომ "გათხევადებული ნახშირწყალბადური აირის დანაკარგის ნორმების გათვლის მეთოდიკის" დამტკიცების შესახებ საქართველოს სტანდარტების, ტექნიკური რეგლამენტების და მეტროლოგიის ეროვნული სააგენტოს განკარგულება #36 "ს" რომელზეც კასატორი მოტივირებს, დავის განხილვის მომენტისათვის გაუქმებულია, რის გამოც საკასაციო სასამართლო მოკლებულია შესაძლებლობას იმსჯელოს მითითებული მეთოდიკის კასატორთან მიმართებაში გამოყენების შესაძლებლობაზე.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქმე საჭიროებს დამატებით შესწავლა-გამოკვლევას, რა მიზნითაც საქმეს განსახილველად უბრუნებს იმავე სასამართლოს.

#### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

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

#### **და ა ა დ გ ი ნ ა:**

1. შპს "ტრანს აირის" საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 23 სექტემბრის განჩინება და საქმე განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
3. მხარეთა შორის სახელმწიფო ბაჟის გადანაწილების საკითხი გადაწყდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;
4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

#### **საგადასახადო ვალდებულების შესრულება**

##### **განჩინება**

#ბს-930-890(კ-09)

22 ოქტომბერი, 2009 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა**

**შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),**

**ლ. მურუსიძე,**

**პ. სილაგაძე**

**სარჩელის საგანი:** ვალის დაბრუნება, ურთიერთმოთხოვნათა გაქცივა

#### **აღწერილობითი ნაწილი:**

თბილისის ნამალადევის რაიონის საგადასახადო ინსპექციამ სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის გლდანი-ნამალადევის რაიონულ სასამართლოს, მოპასუხე სს "ელექტროიზოლიტის"

მიმართ და სს "ელექტროიზოლიტის" მოძრავი და უძრავი ქონების სახელმწიფოს სასარგებლოდ დაგირავებულად გამოცხადება და საჯარო რეესტრში სათანადო ცვლილებების შეტანა მოითხოვა.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ სს "ელექტროიზოლიტის" სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ ერიცხებოდა საგადასახადო ვადაგადაცილებული დავალიანება 34135,26 ლარის ოდენობით, რომელიც მოსარჩელის არაერთი მოთხოვნის მიუხედავად მოპასუხემ არ გადაიხადა. მოგვიანებით, მოსარჩელემ დააზუსტა ხსენებული თანხა და აღნიშნა, რომ 1999 წლის 1 სექტემბრის მდგომარეობით, სს "ელექტროიზოლიტის" დავალიანებამ სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე 63953 ლარი შეადგინა.

სს "ელექტროიზოლიტმა" შეგებებული სარჩელით მიმართა თბილისის გლდანი-ნამალადევის რაიონულ სასამართლოს, მოპასუხეების -საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და თბილისის ნამალადევის რაიონის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ.

შეგებებული სარჩელის ავტორმა აღნიშნა, რომ 1994 წლის სექტემბერ-დეკემბერში სამთავრობათმორისო შეთანხმების საფუძველზე, თურქმენეთში გადატვირთული პროდუქციისათვის სახელმწიფო ბიუჯეტს სს "ელექტროიზოლიტის" მიმართ გააჩნდა 32899 აშშ დოლარის დავალიანება. შეგებებული სარჩელის ავტორის განმარტებით, სახელმწიფო ბიუჯეტის ვალი მის მიმართ უფრო ადრე წარმოიშვა და აღნიშნული გამოწვეული იყო სახელმწიფო ბიუჯეტიდან მისი ვალის გადაუხდელობით, რამაც მნიშვნელოვანი ზიანი მიაყენა ორგანიზაციას.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, სს "ელექტროიზოლიტმა" მის სასარგებლოდ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსათვის ძირითადი ვალის -32899 აშშ დოლარისა და მიყენებული ზიანის -28279,98 ლარის დაკისრება, ამ თანხიდან მისი სახელმწიფო ბიუჯეტის დავალიანების გაქვითვა, ხოლო დანარჩენი თანხის ანაზღაურება მოითხოვა.

თბილისის გლდანი-ნამალადევის რაიონული სასამართლოს 1999 წლის 27 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით ქ. თბილისის ნამალადევის რაიონის საგადასახადო ინსპექციის სარჩელი სს "ელექტროიზოლიტის" მოძრავი და უძრავი ქონების დაგირავებულად გამოცხადების შესახებ არ დაკმაყოფილდა უსაფუძვლობის გამო. სს "ელექტროიზოლიტის" შეგებებული სარჩელი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა და მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დაეკისრა 32899 აშშ დოლარის ეკვივალენტი 63824 ლარის გადახდა მოსარჩელის სასარგებლოდ. ვინაიდან სს "ელექტროიზოლიტის" 1999 წლის 1 სექტემბრის მდგომარეობით ჰქონდა სახელმწიფო ბიუჯეტის დავალიანება 63953 ლარის ოდენობით, სასამართლომ დაადგინა აღნიშნული თანხების გაქვითვა. ამასთან, არ დაკმაყოფილდა სს "ელექტროიზოლიტის" სასარჩელო მოთხოვნა მიყენებული ზიანის -28879,98 ლარის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსათვის დაკისრების ნაწილში.

აღნიშნული გადაწყვეტილება მიყენებული ზიანის 28879,98 ლარის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსათვის დაკისრებაზე უარის თქმის ნაწილში სს "ელექტროიზოლიტმა" სააპელაციო წესით გაასაჩივრა. აპელანტმა აღნიშნული გადაწყვეტილების გასაჩივრებულ ნაწილში გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით შეგებებული სარჩელის სრულად დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის გლდანი-ნამალადევის რაიონული სასამართლოს 1999 წლის 27 ოქტომბრის გადაწყვეტილება შეგებებული სარჩელის დაკმაყოფილების ნაწილში სააპელაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ.

აპელანტი საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო მიუთითებდა, რომ სასამართლომ არ გამოიყენა "საბიუჯეტო სისტემისა და საბიუჯეტო უფლებამოსილებათა შესახებ" და "საქართველოს 1999 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ" საქართველოს კანონები და არ გაითვალისწინა ფინანსთა სამინისტროს სამინაო ვალის დეპარტამენტის ცნობა, რომლის მიხედვითაც, ბიუჯეტის დავალიანება სს "ელექტროიზოლიტის" მიმართ შეადგენდა 21413 ლარს, ანუ იმ თანხას, რომელიც აღნიშნული იყო სახელმწიფო ვალის რეესტრში.

თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა სააპელაციო პალატის 2000 წლის 29 მარტის გადაწყვეტილებით სს "ელექტროიზოლიტის" სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, ხოლო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა; გაუქმდა თბილისის გლდანი-ნამალადევის რაიონული სასამართლოს 1999 წლის 27 ოქტომბრის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც დაკმაყოფილდა თბილისის ნამალადევის რაიონის საგადასახადო ინსპექციის სარჩელი, სს "ელექტროიზოლიტის" უძრავი და მოძრავი ქონება -466593 ლარად ღირებული, გამოცხადდა დაგირავებულად სახელმწიფოს სასარგებლოდ, რეესტრში შესაბამისი ცვლილებების შეტანით. სს "ელექტროიზოლიტის" შეგებებული სარჩელი ვალის დაბრუნებისა და ურთიერთმოთხოვნათა გაქვითვის შესახებ არ დაკმაყოფილდა უსაფუძვლობის გამო.

აღნიშნული გადაწყვეტილება სს "ელექტროიზოლიტმა" საკასაციო წესით გაასაჩივრა. კასატორმა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა, ხოლო შეგებებული სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2000 წლის 22 სექტემბრის განჩინებით სს "ელექტროიზოლიტის" საკასაციო საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა; გაუქმდა თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა პალატის 2000 წლის 29 მარტის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახალი განსახილველად დაუბრუნდა იმავე სასამართლოს.

საკასაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ თბილისის ნამალადევის რაიონის საგადასახადო ინსპექციას სააპელაციო საჩივარი არ შეუტანია პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების იმ ნაწილთან დაკავშირებით, რომლითაც მას უარი ეთქვა სასარჩელო მოთხოვნის სს "ელექტროიზოლიტის" მოძრავი და უძრავი ქონების დაგირავებულად გამოცხადების შესახებ დაკმაყოფილებაზე. საკასაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ სააპელაციო სასამართლო გასცდა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილ გადაწყვეტილების შემოწმების ფარგლებს.

თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა სააპელაციო პალატის 2001 წლის 2 ივლისის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სს "ელექტროიზოლიტის" სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის გლდანი-ნამალადევის რაიონული სასამართლოს 1999 წლის 27 ნოემბრის გადაწყვეტილება.

თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა სააპელაციო პალატის 2001 წლის 2 ივლისის განჩინებაზე სს "ელექტროიზოლიტმა" საკასაციო საჩივარი შეიტანა, რომლითაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით შეგებებული სარჩელის სრულად დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა სააპელაციო პალატის 2001 წლის 2 ივლისის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომაც.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2002 წლის 12 მარტის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სს "ელექტროიზოლიტის" საკასაციო საჩივრები ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა - გაუქმდა თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა სააპელაციო პალატის 2001 წლის 2 ივლისის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდა იმავე სასამართლოს.

თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა სააპელაციო პალატის 2003 წლის 23 ივლისის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სს "ელექტროიზოლიტის" სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის გლდანი-ნამალადევის რაიონული სასამართლოს 1999 წლის 27 ოქტომბრის გადაწყვეტილება.

აღნიშნული განჩინება საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ საკასაციო წესით გაასაჩივრა იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა მისი სააპელაციო საჩივარი.

თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა სააპელაციო პალატის 2003 წლის 23 ივლისის განჩინებაზე სს "ელექტროიზოლიტმა" შეგებებული საკასაციო საჩივარი წარადგინა, რომლითაც გასაჩივრებული განჩინების იმ ნაწილში გაუქმება მოითხოვა, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა მისი სააპელაციო საჩივარი და ამ ნაწილში ახალი გადაწყვეტილების მიღება მოითხოვა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2005 წლის 10 თებერვლის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო და სს "ელექტროიზოლიტის" შეგებებული საკასაციო საჩივრები ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა - გაუქმდა თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა სააპელაციო პალატის 2003 წლის 23 ივლისის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდა იმავე სასამართლოს.

საქმის სააპელაციო სასამართლოში განხილვისას საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენელმა იშუამდგომლა საქმის წარმოების შეჩერების თაობაზე იმ მოტივით, რომ მოცემულ საქმეზე დავის საგანს სახელმწიფოს შიდა ვალად აღიარებული თანხის საგადასახადო ვალდებულებებში გაქვითვა წარმოადგენდა, საქართველოს მთავრობის 2004 წლის 15 ნოემბრის #108 დადგენილებით კი შექმნილ იქნა საშინაო ვალის პრობლემათა შემსწავლელი სახელმწიფო კომისია, რომელსაც საშინაო ვალის ანაზღაურების მექანიზმთან დაკავშირებით რეკომენდაციები უნდა წარედგინა საქართველოს მთავრობისა და პარლამენტისთვის.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2006 წლის 3 ოქტომბრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შუამდგომლობა ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, სს "ელექტროიზოლიტისა" და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივ-

რებზე საქმის წარმოება შეჩერდა სახელმწიფო საშინაო ვალის პრობლემათა შემსწავლელი სახელმწიფო კომისიის მიერ რეკომენდაციის შემუშავებამდე.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 279-ე მუხლის "დ" ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმად სასამართლო ვალდებულია, შეაჩეროს საქმის წარმოება, თუ მისი განხილვა შეუძლებელია სხვა, მათ შორის, ადმინისტრაციული წესით განსახილველი საქმის გადაწყვეტამდე. მოცემულ შემთხვევაში დავის საგანს წარმოადგენდა სახელმწიფოსათვის ვალის დაბრუნება და ურთიერთმოთხოვნათა გაქვითვა, ხოლო, რადგან "საქართველოს სახელმწიფო საშინაო ვალის პრობლემათა შემსწავლელი სახელმწიფო კომისიის შექმნის შესახებ" საქართველოს მთავრობის 2004 წლის 15 ნოემბრის #108 დადგენილებით, კომისიის საქმიანობის მიზანს შეადგენდა სახელმწიფო საშინაო ვალის პრობლემების განხილვისა და გადაჭრის რეკომენდაციების შემუშავება, საქმის განხილვა შეუძლებელი იყო სარჩელის საგანთან დაკავშირებული ზემოდასახელებული გარემოების თაობაზე სამთავრობო კომისიის რეკომენდაციების შემუშავებამდე.

აღნიშნული განჩინება კერძო საჩივრით გაასაჩივრა სს "ელექტროიზოლიტმა," რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და საქმის წარმოების განახლება მოითხოვა.

კერძო საჩივრის ავტორმა მიუთითა, რომ სააპელაციო სასამართლომ საქმის წარმოება შეაჩერა საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 279-ე მუხლის "დ" ქვეპუნქტის საფუძველზე, რომლის მიხედვით სასამართლო ვალდებულია, საქმის წარმოება შეაჩეროს, თუ მისი განხილვა შეუძლებელია სხვა, მათ შორის, ადმინისტრაციული წესით განსახილველი საქმის გადაწყვეტამდე. მოცემულ შემთხვევაში სააპელაციო სასამართლომ "სხვა საქმედ" მიიჩნია "საქართველოს სახელმწიფო საშინაო ვალის პრობლემათა შემსწავლელი სახელმწიფო კომისიის შექმნის შესახებ" საქართველოს მთავრობის 2004 წლის 15 ნოემბრის #108 დადგენილებით შექმნილი კომისიის მიერ რეკომენდაციების შემუშავება და საქმის წარმოება ამ რეკომენდაციათა შემუშავებამდე შეაჩერა, ამასთან, ვერ დაასაბუთა, რატომ იყო შეუძლებელი საპელაციო საჩივრების განხილვა მანამ, სანამ აღნიშნული კომისია არ შეიმუშავებდა რეკომენდაციებს, რომლებიც, შესაძლოა, საერთოდ არ შეეხოს განსახილველ დავას.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2007 წლის 5 მარტის განჩინებით სს "ელექტროიზოლიტის" კერძო საჩივარი დაკმაყოფილდა; თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2006 წლის 3 ოქტომბრის განჩინება გაუქმდა და საქმე განსახილველად დაუბრუნდა იმავე სასამართლოს.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 9 დეკემბრის განჩინებით სს "ელექტროიზოლიტისა" და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის გლდან-ნაძალადევის რაიონული სასამართლოს 1999 წლის 27 ოქტომბრის გადაწყვეტილება.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 9 დეკემბრის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ, რომელმაც ახალი გადაწყვეტილების მიღება მოითხოვა.

კასატორმა მიუთითა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილების თანახმად, გადასახადებით დაბეგრისათვის გამოიყენება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ოფიციალურად გამოქვეყნებული და ძალაში შესული ის ნორმატიული აქტები, რომლებიც მოქმედებდნენ საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის. ასევე გადასახადებით დაბეგრისას ამ კოდექსის დებულებებსა და საქართველოს კანონმდებლობის სხვა სფეროს ნორმატიული აქტების დებულებებს შორის კოლიზიის წარმოშობისას გამოიყენებოდა ამ კოდექსის დებულებები. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს განცხადებით, თბილისის სააპელაციო სასამართლო ვალდებული იყო გამოეყენებინა მხოლოდ სადაო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსი. მისივე მითითებით, ამ კოდექსის 30-ე მუხლის მე-2 და მე-4 ნაწილების თანახმად, საგადასახადო დავალიანება არ არის დამოკიდებული სხვა საბიუჯეტო დავალიანებაზე, საგადასახადო ვალდებულება სრულდება გადასახადის გამხდელისათვის დაკისრებული არასაგადასახადო ვალდებულებისაგან დამოუკიდებლად, აკრძალულია გადასახადის გამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შესრულებაზე უარის თქმა ან შესრულების წესის ცალმხრივად შეცვლა თუ ეს გათვალისწინებული არ არის საგადასახადო კანონმდებლობით. კასატორის განმარტებით, "სახელმწიფო ვალის შესახებ" საქართველოს კანონი, რომელიც განსაზღვრავს სახელმწიფო ვალის დაფარვის ძირითად პრინციპებს, არ ითვალისწინებს ვალის გაქვითვის ამგვარ ფორმას, საგადასახადო დავალიანების სახელმწიფო ვალში გაქვითვის მოთხოვნა არ ემყარება კანონმდებლობას.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 9 ივლისის განჩინებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივარი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 24 სექტემბრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და განსახილველად დაინიშნა მხარეთა დასწრების გარეშე.

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა ზეპირი მოსმენის გარეშე გაეცნო საქმის მასალებს, შეამოწმა გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობა, წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობა და მიაჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს სადაო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 28-ე მუხლზე, სადაც აღნიშნულია, რომ საგადასახადო ვალდებულებად ითვლება გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება, გადაიხადოს კანონით დაწესებული გადასახადი. საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის, შეცვლისა და შეწყვეტის, აგრეთვე მისი შესრულების წესი და პირობები რეგულირდება მხოლოდ ამ კოდექსით ან/და საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტებით.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს სადაო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 30-ე მუხლზე, რომლის მე-2 ნაწილის მიხედვითაც საგადასახადო ვალდებულების შესრულება წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის ერთ-ერთ ძირითად ვალდებულებას. საგადასახადო ვალდებულება სრულდება გადასახადის გადამხდელისათვის დაკისრებული არასაგადასახადო ხასიათის ვალდებულებათაგან დამოუკიდებლად. იმავე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით კი აკრძალულია გადასახადის გადამხდელის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შესრულებაზე ცალმხრივად უარის თქმა ან მისი შესრულების წესის ცალმხრივად შეცვლა, თუ ეს გათვალისწინებული არ არის საგადასახადო კანონმდებლობით.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ უმართებულო იქნება სახელმწიფო ვალის გაქვითვა საგადასახადო დავალიანებასთან, რადგან საგადასახადო დავალიანება არ არის დამოკიდებული სხვა საბიუჯეტო დავალიანებაზე, საგადასახადო ვალდებულება სრულდება გადასახადის გადამხდელისათვის დაკისრებული არასაგადასახადო ხასიათის ვალდებულებისაგან დამოუკიდებლად.

საკასაციო სასამართლო აგრეთვე მიუთითებს, რომ "სახელმწიფო ვალის შესახებ" საქართველოს კანონი, რომელიც განსაზღვრავს სახელმწიფო ვალის დაფარვის ძირითად პრინციპებს, არ ითვალისწინებს სახელმწიფო ვალის გაქვითვის ამგვარ ფორმას.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს პრეზიდენტის 1999 წლის 7 ივლისის "გადასახადებისა და საბიუჯეტო დავალიანებების უნაღდო ანგარიშსწორებით ჩათვლის წესის გაუქმების შესახებ" ბრძანებულებით, გაუქმდა მიმდინარე გადასახადებისა და საგადასახადო დავალიანებების ბიუჯეტიდან კუთვნილი მიმდინარე ან ვადაგადაცილებულ მისაღებლებთან გაქვითვის გზით აღსრულების პრაქტიკა. შესაბამისად, ყველა მიმდინარე თუ ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანების გადახდის განხორციელება საკასო შენატანის, საბანკო გადარიცხვის ან სხვა ფინანსური ინსტრუმენტის მეშვეობით დადგინდა. აგრეთვე მიეთითა, რომ აღნიშნული ქმედების განხორციელება არ იყო დამოკიდებული საბიუჯეტო რესურსებიდან მიმდინარე ან მოსალოდნელი დაფინანსების მიღებაზე.

შესაბამისად, საკასაციო სასამართლო ვერ დაეთანხმება თბილისის სააპელაციო სასამართლოს და მიიჩნევს, რომ კერძო-სამართლებრივი ურთიერთობების მომწესრიგებელი საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 442-ე მუხლის გამოყენება საჯარო-სამართლებრივ, საგადასახადო ურთიერთობებზე არ არის კანონშესაბამისი.

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

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412-ე მუხლის პირველი ნაწილის ა) პუნქტზე, რომლის მიხედვითაც საკასაციო სასამართლო აუქმებს გადაწყვეტილებას და საქმეს ხელახლა განსახილველად აბრუნებს სააპელაციო სასამართლოში, თუ საქმის გარემოებები საპროცესო ნორმების ისეთი დარღვევითაა დადგენილი, რომ ამ დარღვევების შედეგად საქმეზე არასწორი გადაწყვეტილება იქნა გამოტანილი.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საკასაციო საჩივარი ნაწილობრივ უნდა დაკმაყოფილდეს, გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს.

**სარეზოლუციო ნაწილი:**

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

**და ა ა დ გ ი ნ ა:**

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააკველაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 9 დეკემბრის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
3. სახელმწიფო ბაჟის დაკისრების საკითხი გადაწყდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;
4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

**საგადასახადო თანხების დარიცხვა**

**განჩინება**

#ბს-688-654(33-09) 5 ნოემბერი, 2009 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა**

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

**სარჩელის საგანი:** ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ნაწილობრივ ბათილად ცნობა

**აღწერილობითი ნაწილი:**

2008 წლის 25 თებერვალს ი/მ "მ. ა-მემ" სასარჩელო განცხადებით მიმართა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს, მოპასუხის -საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 30 მაისის საგადასახადო შემოწმების აქტით და 2007 წლის 22 ივნისის #1446/125 საგადასახადო მოთხოვნით მას დაერიცხა 526836 ლარი (ძირითადი თანხა -149570 ლარი, ჯარიმა -311567 ლარი, საურავი -65699 ლარი). მოსარჩელემ მიუთითა, რომ აღნიშნული თანხიდან არასწორად იყო დარიცხული 447047 ლარი (ძირითადი თანხა -105454 ლარი, ჯარიმა -290583 ლარი, საურავი -51010 ლარი).

მოსარჩელის განმარტებით, საგადასახადო შემოწმების აქტით შემოწმებლის მიერ ოთხ შემთხვევაში ერთი და იგივე თანხები ჩართული იყო როგორც ანგარიშ-ფაქტურით რეალიზაციის, ასევე ზედნადებით რეალიზებული საქონლის დანართში, რის გამოც მოსარჩელეს 2005 წლის ერთობლივ შემოსავლებზე დღგ-ის გარეშე ერთი და იგივე თანხის განმეორების შედეგად არასწორად დაერიცხა 57317 ლარი; 2005 წლის ერთობლივ შემოსავალზე, მეწარმის მიერ დაშვებული მექნიკური შეცდომის გამო, ორ შემთხვევაში მოპასუხემ დამატებით დაარიცხა 58236 ლარი. შეცდომა გამოიხატა იმაში, რომ 2005 წლის 16 აპრილის #08 ზედნადებში ზომის ერთეულად აღნიშნული იყო ბლოკი (10 კოლოფი), რომლის ფასად შეცდომით მითითებული იყო ერთი ყუთი სიგარეტის ფასი, რომელშიც 50 ბლოკი სიგარეტი იყო, თუმცა, აღნიშნულის მიუხედავად მთლიანი თანხა როგორც ანგარიშ-ფაქტურაში, ისე ზედნადებში სწორად იყო ჩაწერილი. ანალოგიური შეცდომა გამეორდა 2005 წლის 9 მაისს შევსებულ #20 ზედნადებში; საგადასახადო ორგანომ საწარმოს საბუთებში აღმოჩენილ შიდა მოხმარების დოკუმენტების მიხედვით (თერთმეტი შემთხვევა), რომლითაც საქონლის რეალიზაცია არ მომხდარა, უკანონოდ დაარიცხა 135984 ლარი; 2005 წლის საწარმოს ერთობლივი შემოსავლები შემოწმებლის მიერ 2005 წლის 21 დეკემბერს #17 ზედნადების მონაცემების კომპიუტერში შეცდომით შეტანის გამო გაზრდილი იყო 61678 ლარით; შემოწმებელმა უსაფუძვლოდ არ გაითვალისწინა და არ ჩათვალა ხარჯებში იჯარის თანხები -3113 ლარი და 527 ლარი, საბანკო გადარიცხვების საკომისიო ხარჯები - 929 ლარი, შეძენილი საწვავის ღირებულება - 1871 ლარი, რაც დადასტურებული იყო დოკუმენტალურად; შემოწმებლის მიერ ასევე არასწორად იყო დარიცხული დღგ-ის გადასახადი, კერძოდ, 2005 წლის აგვისტოს დღგ-ის ჩათვლა შემ-



ცირებული იყო 35476 ლარით, აგვისტოში ოთხი ანგარიშ-ფაქტურით მიღებული ჩათვლის ივლისში გადატანით, მაშინ როდესაც მეწარმეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის საფუძველზე უფლება ჰქონდა ანგარიშ-ფაქტურა წარედგინა 45 დღეში, თუმცა შემმოწმებლის მიერ ეს ქმედება საგადასახადო კანონდარღვევად იქნა მიჩნეული; შემმოწმებელმა უსაფუძვლოდ მიიჩნია 2007 წლის 30 აპრილის არარსებული ზედნადები იმის დამადასტურებელ მტკიცებულებად, თითქოს 296 ყუთი თამბაქოს ნაწარმი რეალიზებული ჰქონდა ი/მ "გ. კ-ავაზე", რადგან 2005 წლის ბოლოდან მას სამეწარმეო საქმიანობა შეწყვეტილი ჰქონდა და ამასთან, ზედნადები მის მიერ ამოწერილი არ იყო.

მოსარჩელის განმარტებით, მან საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 30 მაისის საგადასახადო შემოწმების აქტისა და 2007 წლის 22 ივნისის საგადასახადო მოთხოვნის ნაწილობრივ ბათილად ცნობა მოითხოვა, რაც 2008 წლის 11 თებერვლის გადაწყვეტილებით არ დაკმაყოფილდა.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2008 წლის 11 თებერვლის #05-04/1092 გადაწყვეტილების გაუქმება, ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 30 მაისის საგადასახადო შემოწმების აქტისა და 2007 წლის 22 ივნისის #1446/125 საგადასახადო მოთხოვნის ნაწილობრივ ბათილად ცნობა და დარიცხული 526836 ლარიდან 447047 ლარის გაუქმება მოითხოვა.

ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2008 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილებით ი/ს "მ. ა-მის" სარჩელი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 22 ივნისის #1446/125 საგადასახადო მოთხოვნა მოსარჩელისათვის 2005 წლის ერთობლივ შემოსავლებზე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით: ##ბბ-70 009558, ბბ-70 009559, ბბ-70 009560 და ბბ-70 012083 მიკუთვნებული და დარიცხული 57317 ლარის ნაწილში; მოპასუხე მხარეს -ბათუმის საგადასახადო ინსპექციას დაევალა საგადასახადო შემოწმების საფუძველზე საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების სრულყოფილი გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ, შესაბამისი გადაანგარიშების საფუძველზე გამოეცა ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ინდივიდუალური საწარმო მ. ა-მისათვის 2005 წლის პერიოდში ერთობლივ შემოსავლებზე ზემოთ დასახელებული ანგარიშ-ფაქტურებით შემოსავლების დარიცხვის თაობაზე; მოპასუხე მხარეს -საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციას მოსარჩელის სასარგებლოდ ამ უკანასკნელის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი -1720 ლარი დაეკისრა.

ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2008 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილება სასარჩელო მოთხოვნაზე უარის თქმის ნაწილში სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ი/მ "მ. ა-მემ", რომელმაც აღნიშნული გადაწყვეტილების გასაჩივრებულ ნაწილში გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის სრულად დაკმაყოფილება მოითხოვა.

ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2008 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილება სარჩელის დაკმაყოფილების ნაწილში სააპელაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექცია), რომელმაც აღნიშნული გადაწყვეტილების გასაჩივრებულ ნაწილში გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 31 ოქტომბრის განჩინებით საქმეში საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-16 მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულ მესამე პირებად ჩაებნენ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭო.

სააპელაციო სასამართლოში საქმის განხილვისას ი/მ "მ. ა-მემ" დააზუსტა მოთხოვნა და ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2008 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილების გასაჩივრებული ნაწილის ხელახლა განსახილველად ბათუმის საქალაქო სასამართლოსთვის დაბრუნება მოითხოვა.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 29 დეკემბრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრისა (საგადასახადო ინსპექცია) და ი/მ "მ. ა-მის" სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2008 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილება.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის "გ" ქვეპუნქტის საფუძველზე სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს შეფასებები და დასკვნები საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით.

ამასთან, სააპელაციო სასამართლომ უსაფუძვლოდ მიიჩნია ი/მ "მ. ა-ძის" მსჯელობა იმის თაობაზე, რომ 2005 წლის 16 აპრილის #8 და 2005 წლის 9 მაისის #20 სასაქონლო ზედნადების მიხედვით მეწარმის ერთობლივ შემოსავალში დაფიქსირებული იყო არასწორი მონაცემები. სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ ზედნადების მიხედვით მიწოდებული საქონლის გრაფაში მეწარმის მიერ მითითებული იყო საქონლის ერთეულის შესაბამისი ფასი, რომლის მიხედვითაც გამოანგარიშებულ იქნა მიწოდებული საქონლის საერთო ღირებულება, რაც დაფიქსირდა შემმოწმებლის მიერ მეწარმის ერთობლივ შემოსავალში საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მე-2 ნაწილის, 199-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილებისა და 104-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე უსაფუძვლოდ მიიჩნია ი/მ "მ. ა-ძის" მოსაზრება ერთობლივი შემოსავლის ე.წ. "შიდა მოხმარების დოკუმენტების" მონაცემებით გაზრდის თაობაზე. აღნიშნულთან დაკავშირებით, საპელაციო სასამართლომ გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს მსჯელობა და აღნიშნა, რომ ასეთ ცნებას საგადასახადო კანონმდებლობა არ იცნობდა. აპელანტი "შიდა მოხმარების დოკუმენტებად" მოიხსენიებდა ჩვეულებრივ სასაქონლო ზედნადებებს, რომლებიც თავისი შინაარსით არაფრით განსხვავდებოდნენ იმ სასაქონლო ზედნადებებისაგან, რომლებიც ჩართული იყო მეწარმის ერთობლივ შემოსავალში.

სააპელაციო სასამართლომ უსაფუძვლოდ მიიჩნია მეწარმის პრეტენზია 2005 წლის ერთობლივ შემოსავალში 2005 წლის 21 დეკემბრის #17 ზედნადების მონაცემების შეტანისას დაშვებული მექანიკური შეცდომით შემოსავლის 61678 ლარით გაზრდის თაობაზე. სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქმეში არ მოიპოვებოდა და მხარემ ვერც სააპელაციო სასამართლოს სხდომაზე წარადგინა აღნიშნული სასაქონლო ზედნადები. ამასთან, საგადასახადო ორგანოს არც შემოწმების აქტი და არც მის დანართში მითითებული არ ჰქონდა #17 სასაქონლო ზედნადების მიხედვით 2005 წლის ერთობლივი შემოსავლის რაიმე მოცულობით გაზრდის შესახებ.

სააპელაციო სასამართლომ სრულად გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს მსჯელობა და უსაფუძვლოდ მიიჩნია მეწარმის მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ 2005 წლის აგვისტოს თვის დღგ-ის ჩათვლის ივლისში გადატანით მას უკანონოდ შეუმცირდა დღგ-ის ჩათვლა 35476 ლარით. სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ აღნიშნული ოპერაცია საგადასახადო ორგანოს მხრიდან განხორციელდა კანონიერად.

სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა ი/მ "მ. ა-ძის" მსჯელობა 2007 წლის 30 აპრილის სასაქონლო ზედნადებით ი/მ "გ. კ-ავასთვის" თამბაქოს ნაწარმის მიწოდებასთან დაკავშირებით, იმ მოტივით, რომ მას 2005 წლის ბოლოდან შეწყვეტილი ჰქონდა სამეწარმეო საქმიანობა და მსგავს მიწოდებას ადგილი არ ჰქონია. სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ სადავო ზედნადები იძლეოდა საკმარის ინფორმაციას მეწარმის საერთო შემოსავალში აღნიშნული რეალიზაციის დასარიცხად. ამდენად, აღნიშნული დოკუმენტები შემმოწმებლისთვის წარმოადგენდა საკმარის საფუძველს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მე-2 ნაწილისა და 104-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად საქონლის მიწოდებით მიღებული შემოსავალი ჩაეთვალა მეწარმის ერთობლივ შემოსავალში და მხოლოდ ის გარემოება, რომ იმ პერიოდისათვის მეწარმეს შეწყვეტილი ჰქონდა სამეწარმეო საქმიანობა არ იყო საფუძველი ერთობლივი შემოსავლიდან მითითებული თანხების ამორიცხვისა. ამასთან, ვინაიდან მეწარმეს საბუღალტრო დოკუმენტაცია ნაწარმოები ჰქონდა მხოლოდ 2005 წლის დეკემბრის ჩათვლით და არ ჰქონდა აღრიცხული 296 ყუთი თამბაქოს ნაწარმის მიწოდება თანხით -22520 ლარი, მის მიმართ გატარდა საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული ფინანსური სანქცია და ჯარიმის სახით დაეკისრა 191128 ლარი.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე უსაფუძვლოდ მიიჩნია ი/მ "მ. ა-ძის" მოსაზრება დოკუმენტალურად დადასტურებული ხარჯების, კერძოდ, იჯარის თანხების -527 ლარისა და 3113 ლარის, რაც დადასტურებული იყო იჯარის ხელშეკრულებით და დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურებით, ასევე 929 ლარის საბანკო მომსახურების საკომისიო ხარჯების და ანგარიშ-ფაქტურებით შეძენილი დიზელის საწვავის ღირებულების -1871 ლარის, საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოსაქვით ხარჯებად არ აღიარებასთან დაკავშირებით. სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ შემოწმების აქტით, შემოსავლებისა და ხარჯების, აგრეთვე გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტის აღრიცხვის, მ. ა-ძის სანქციის სახით გადასახდელად დაეკისრა 14957 ლარი და ამ ნაწილში მეწარმეს აქტი სადავოდ არ გაუხდია. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან მეწარმე არ აწარმოებდა აღნიშნული ხარჯების საბუღალტრო აღრიცხვას, შემმოწმებელმა მართებულად არ მიაკუთვნა ისინი შემოსავლების მიღებასთან დაკავშირებულ ხარჯებს და საგადასახადო კოდექსის 178-ე მუხლის "ა" ქვეპუნქტის თანახმად, არ გამოქვითა ერთობლივი შემოსავლიდან.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 29 დეკემბრის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

კასატორის განმარტებით, სააპელაციო სასამართლომ გადაწყვეტილების მიღებისას არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა და არასწორად განმარტა კანონი, შესაბამისად, მიიღო უკანონო და დაუსაბუთებელი განჩინება.

კასატორი აღნიშნავს, რომ ქუთაისის სააპელაციო სასამართლომ 2008 წლის 31 ოქტომბრის განჩინებით მიიჩნია, რომ საქმეში საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-16 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, მონაწილეობა უნდა მიეღო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურს. ამდენად, ბათუმის საქალაქო სასამართლოს მიერ საქმის განხილვისას დარღვეული იყო საპროცესო კანონმდებლობის მოთხოვნები, კერძოდ, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-16 მუხლი, რაც საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველი იყო და აღნიშნული არ გაითვალისწინა სააპელაციო სასამართლომ.

კასატორი საწარმოზე თანხების დარიცხვასთან დაკავშირებით მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მე-2 ნაწილის "გ" ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს განახორციელოს თითოეული გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულების დარიცხვა ამ კოდექსისა და საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მიხედვით, შემდეგი ერთი ან ერთზე მეტი ინფორმაციის წყაროს საფუძველზე - შემოწმების მასალები და სხვა სათანადო ინფორმაცია. მოცემულ შემთხვევაში სადავო შემოწმების აქტები საგადასახადო ინსპექციისათვის წარმოადგენდა სათანადო ინფორმაციას, რის საფუძველზეც განხორციელდა მოსარჩელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე თანხების დარიცხვა, ხოლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, თუ გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი, სხვა ვალდებული პირი არ წარმოადგენს გადასახადის დასარიცხად საჭირო ინფორმაციას, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, დაარიცხოს მას გადასახადი მის ხელთ არსებული ინფორმაციის საფუძველზე და წარუდგინოს საგადასახადო მოთხოვნა. ამდენად, მოცემულ შემთხვევაში, სადავო საგადასახადო მოთხოვნა მოსარჩელეს გაეგზავნა საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვით, რაც სააპელაციო სასამართლომ არ გაითვალისწინა, ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი ნორმები, რაც საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე მუხლის მე-2 ნაწილის "ა" და "გ" პუნქტების თანახმად, საკასაციო საჩივრის საფუძველია.

კასატორი ასევე მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2008 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილებით ნაწილობრივ ბათილად იქნა ცნობილი სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები - 57317 ლარის ნაწილში და ბათუმის საგადასახადო ინსპექციას დაევალი ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა. ამ შემთხვევაშიც აღნიშნულის საფუძველად სასამართლომ მიუთითა, რომ არ არსებობდა ინსპექციის ბრძანება სადავო თანხების დარიცხის შესახებ, რაც სასამართლომ სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60<sup>1</sup> მუხლის თანახმად, ბათილად ცნობის საფუძველად ჩათვალა.

კასატორი აღნიშნავს, რომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60<sup>1</sup> მუხლის თანახმად, სადავო აქტების ბათილად ცნობა შეიძლება მოხდეს ისეთი დარღვევის გამო, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მოცემულ საკითხზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება, რაც ხსენებული საქმის მასალებით არ დასტურდება. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოცემულ საკითხზე ინსპექციის მიერ თანხების დარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილების (ბრძანების) მიღების დროს მოსარჩელეს იგივე თანხები დაერიცხებოდა გადასახდელად, რაც მითითებულია სადავო საგადასახადო მოთხოვნაში, იმდენად, რამდენადაც გადამხდელთან შედგენილი სადავო საგადასახადო შემოწმების აქტით დაფიქსირებული დარღვევები სადავო არ არის და მათი სამართლებრივი შეფასებაც საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა დაცვით არის განხორციელებული.

კასატორმა ასევე უსაფუძვლოდ მიიჩნია სააპელაციო სასამართლოს მიერ გაზიარებული საქალაქო სასამართლოს მსჯელობა სახელმწიფო ბაჟის დაკისრების ნაწილში.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 29 დეკემბრის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალურმა ცენტრმაც (საგადასახადო ინსპექცია), რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

კასატორის განმარტებით, გასაჩივრებულ განჩინებაში აღნიშნულია, რომ მოსარჩელის პრეტენზია მოპასუხის მიმართ, იმასთან დაკავშირებით, რომ ერთი და იგივე თანხები ჩართულია როგორც საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით რეალიზაციის დანართში, ასევე ზედნადებებით რეალიზებული საქონლის დანართში, რის გამოც 2005 წლის ერთობლივ შემოსავლებზე დღგ-ის გარეშე ერთი და იმავე თანხების განმეორების მიზეზით არასწორად იქნა მიკუთვნებული 57317 ლარი. კასატორი მიუთითებს, რომ იმის დამადასტურებელი მტკიცებულებები, რომ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურ-

რებითა და სასაქონლო ზედნადებებით რეალიზაციისას გამეორებას ჰქონდა ადგილი, საქმეში არ მოიპოვება. შესაბამისად, არ არსებობდა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის გამოყენების საფუძველი. ამდენად, სასამართლომ გამოიყენა კანონი – საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, რომელიც არ უნდა გამოყენებინა, რაც საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე მუხლის მე-2 ნაწილის "ბ" ქვეპუნქტის საფუძველზე საკასაციო საჩივრის საფუძველია.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 29 დეკემბრის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ასევე ი/მ "მ. ა-ძემაგ", რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და საქმის ხელახლა განსახილველად სააპელაციო სასამართლოსთვის დაბრუნება მოითხოვა.

კასატორი აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60<sup>1</sup> მუხლის პირველი ნაწილი. ამასთან, არ გაითვალისწინა, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევით იქნა გამოცემული ის ადმინისტრაციული აქტი, რომლის საფუძველზეც უკანონოდ იქნა დარიცხული თანხები, ასევე სააპელაციო სასამართლომ არასწორად შეაფასა და არ გაითვალისწინა საქმეში არსებულ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები, ექსპერტის დასკვნა, მოწმის ჩვენებები და სხვა წერილობითი მტკიცებულებები, რის გამოც მიიღო დაუსაბუთებელი და უკანონო განჩინება.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 15 მაისისა და 22 ივნისის განჩინებებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრისა (საგადასახადო ინსპექცია) და ი/მ "მ. ა-ძის" საკასაციო საჩივრები.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 9 ივლისის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრისა (საგადასახადო ინსპექცია) და ი/მ მ. ა-ძის 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 8 ოქტომბერს 12.00 საათზე.

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

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

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ, ვინაიდან კასატორებს არ წამოუყენებიათ დასაშვები და დასაბუთებული პრეტენზია (შედავება), საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 407-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე, სააპელაციო სასამართლოს მიერ საქმეზე დამტკიცებულად ცნობილი ფაქტობრივი გარემოებები სავალდებულოა საკასაციო სასამართლოსათვის, კერძოდ, ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 14 მაისის #2259 ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა გეგმური საგადასახადო შემოწმება ი/მ "მ. ა-ძის" სახელმწიფო ბიუჯეტის, სხვა სპეციალურ ფონდებთან ანგარიშსწორებისა და საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის თაობაზე. შემოწმებამ მოიცვა 2005 წლის 20 ივლისიდან 2007 წლის 1 მაისამდე პერიოდი. შემოწმების შედეგად მეწარმეს ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადასახდელად დაერიცხა -526836 ლარი, მათ შორის: ძირითადი თანხა -149570 ლარი, ჯარიმა -311567 ლარი და საურავი -65699 ლარი. მ. ა-ძე არ დაეთანხმა დარიცხულ გადასახადებს და შემოწმების შედეგების მიხედვით შედგენილი 2007 წლის 22 ივნისის #1446/125 საგადასახადო მოთხოვნა გაასაჩივრა ჯერ ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2007 წლის 10 სექტემბრის #7015 ბრძანებით უარი ეთქვა საჩივრის დაკმაყოფილებაზე, ხოლო შემდეგ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 2008 წლის 11 თებერვლის #05-04/1092 გადაწყვეტილებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, კერძოდ, შემოსავლების სამსახურს დაევალა დამატებით შეესწავლა საკითხი, ხომ არ მომხდარა ერთობლივ შემოსავალში ერთი და იმავე თანხების ორჯერ აღრიცხვის ფაქტი და მოეხდინა შესაბამისი გადაანგარიშება, დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულების შესრულება ხორციელდება ვალდებულებული პირის განსაზღვრული მოქმედებებით, კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, გადასახადების გამოანგარიშებისა და გადახდის მიზნით,

საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესით აღრიცხოს შემოსავლები, ხარჯები და გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტები. კანონმდებლობით დადგენილი წესით, საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს საგადასახადო დეკლარაციები, გაანგარიშებები, ცნობები და ბუღალტრული ანგარიშგება იმ გადასახადებზე, რომელთა მიმართაც იგი ითვლება გადასახადის გადამხდელად. საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისას ან ამ კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში კი საგადასახადო ორგანოებისა და მათი თანამდებობის პირებს წარუდგინოს გადასახადების გამოსაანგარიშებლად და გადასახდელად საჭირო დოკუმენტები (ცნობები). საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, 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). იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, სრულად აღრიცხოს მის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, რათა გარანტირებული იყოს კონტროლი მათ დაწყებაზე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის პირველი ნაწილის "ა" და "ბ" ქვეპუნქტების შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოებს თავისი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული წესით უფლება აქვთ, შეამოწმონ გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ფინანსური დოკუმენტები, საბუღალტრო წიგნები, ანგარიში, ხარჯთაღრიცხვა, ფინანსური სახსრები, ფასიანი ქაღალდები და სხვა ფასეულობანი, განგარიშებები, დეკლარაციები, გადასახადების გაანგარიშებისა და გადახდის სხვა დოკუმენტები, ასევე გადასახადის გადამხდელისაგან/საგადასახადო აგენტისაგან ან/და მისი წარმომადგენლისაგან მიიღონ გადასახადების გამოანგარიშებასთან და გადახდასთან დაკავშირებული დოკუმენტები, აგრეთვე წერილობითი და სიტყვიერი განმარტებები საგადასახადო შემოწმების დროს წამოჭრილ საკითხებზე.

საკასაციო სასამართლო უსაფუძვლოდ მიიჩნევს კასატორის -ი/მ "მ. ა-ძის" მოსაზრებას ერთობლივი შემოსავლის ე.წ. "შიდა მოხმარების დოკუმენტების" მონაცემებით გაზრდის თაობაზე. აღნიშნულთან დაკავშირებით, საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას იმის თაობაზე, რომ საგადასახადო კანონმდებლობა არ იცნობს ასეთ ცნებას. მოსარჩელე "შიდა მოხმარების დოკუმენტებად" მოიხსენიებს ჩვეულებრივ სასაქონლო ზედნადებებს, რომლებიც თავისი შინაარსით არაფრით განსხვავდება იმ სასაქონლო ზედნადებებისაგან, რომლებიც ჩართულია მეწარმის ერთობლივ შემოსავალში. აღნიშნულ სასაქონლო ზედნადებებში მითითებულია, როგორც მყიდველის, ისე გამყიდველის რეკვიზიტები, სასაქონლო ზედნადების შევსების თარიღი, რიგითი ნომერი, აღნიშნულია საქონლის დასახელება, რაოდენობა, ერთეულის ფასი და საქონლის ჯამური ღირებულება.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მე-2 ნაწილის "გ" ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმაა, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს განახორციელოს თითოეული გადასახადის გადამხდელის კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულების დარიცხვა ამ კოდექსისა და საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მიხედვით შემდეგი ერთი ან მეტი ინფორმაციის წყაროს საფუძველზე, კერძოდ, შემოწმების მასალების და სხვა სათანადო ინფორმაციის საფუძველზე, რომელიც ცნობილია საგადასახადო ორგანოსათვის. ამავე კოდექსის 104-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე, თუ გადასახდელის გადამხდელი არ ახორციელებს ბუღალტრულ აღრიცხვას კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფორმითა და წესით, ან არ ახორციელებს მას საერთოდ, ან სააღრიცხვო დოკუმენტაცია დაკარგულია ან/და განადგურებულია, რის გამოც შეუძლებელია დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტებისა და საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა, მაშინ საგადასახადო ორგანოს გადასახადის ოდენობის დადგენის მიზნით უფლება აქვს, გადასახადის გადამხდელს გადასახადი დაარიცხოს არსებული მასალების საფუძველზე შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების გათვალისწინებით, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე).

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ მოცემულ შემთხვევაში, ვინაიდან მეწარმე არ იცავდა ბუღალტრული აღრიცხვის კანონით დადგენილ წესებს, შემოწმების მიერ გადასახადი დარიცხულ იქნა არსებული მასალებისა და ინფორმაციის საფუძველზე. ამდენად, საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას ამ ნაწილში მეწარმისთვის გადასახადების დარიცხვის თაობაზე.

საკასაციო სასამართლოს უსაფუძვლოდ მიაჩნია კასატორის -ი/მ "მ. ა-ძის" მსჯელობა, რომ 2005 წლის 16 აპრილის #8 და 2005 წლის 9 მაისის #20 სასაქონლო ზედნადებების მიხედვით მეწარმის ერთობლივ შემოსავალში დაფიქსირებულია არასწორი მონაცემები. ზედნადებების მიხედ-

ვით მიწოდებული საქონლის გასწვრივ გრაფაში მეწარმის მიერ მითითებულია საქონლის ერთეულის შესაბამისი ფასი, რის მიხედვითაც, გამოანგარიშებული იქნა მიწოდებული საქონლის საერთო ღირებულება, რაც დაფიქსირდა შემმოწმებლის მიერ მეწარმის ერთობლივ შემოსავალში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მე-2 ნაწილის, 199-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილებისა და 104-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე.

საკასაციო სასამართლო უსაფუძვლოდ მიიჩნევს ი/მ "მ. ა-მის" მოსაზრებას 2005 წლის ერთობლივ შემოსავალში 2005 წლის 21 დეკემბრის #17 ზედნადების მონაცემების შეტანისას დაშვებული მექანიკური შეცდომით შემოსავლის 61678 ლარით გაზრდის თაობაზე და მიუთითებს, რომ საქმეში არ არის წარმოდგენილი აღნიშნული სასაქონლო ზედნადები. ამასთან, საგადასახადო ორგანოს არც შემოწმების აქტში და არც მის დანართში მითითებული არ აქვს #17 სასაქონლო ზედნადების მიხედვით 2005 წლის ერთობლივი შემოსავლის რაიმე მოცულობით გაზრდის შესახებ.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას და უსაფუძვლოდ მიიჩნევს მეწარმის პრეტენზიებს იმასთან დაკავშირებით, რომ 2005 წლის აგვისტოს თვის დღგ-ის ჩათვლის ივლისში გადატანით მას უკანონოდ შეუმცირდა დღგ-ის ჩათვლა 35476 ლარით. საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ ხსენებული ოპერაცია საგადასახადო ორგანოს მხრიდან განხორციელდა კანონიერად, კერძოდ, დადგენილია, რომ საქონელი მიეწოდათ ივლისში, ხოლო ჩათვლები მიღებული იქნა აგვისტოში. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, დღგ-ის დასაბეგრი ოპერაციის დროდ ითვლება საქონლის/მომსახურების მიწოდების მომენტი.

საკასაციო სასამართლო უსაფუძვლოდ მიიჩნევს ი/მ "მ. ა-მის" მოსაზრებას 2007 წლის 30 აპრილის სასაქონლო ზედნადებით ი/მ "გ. კ-ავასთვის" თამბაქოს ნაწარმის მიწოდებასთან დაკავშირებით, იმ მოტივით, რომ მას 2005 წლის ბოლოდან შეწყვეტილი ჰქონდა სამეწარმეო საქმიანობა და მსგავსი მიწოდება არ მომხდარა, აღნიშნული ზედნადები მას არ ეკუთვნის და არც ხელმოწერილია მის მიერ. აღნიშნულთან დაკავშირებით, საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ სადავო ზედნადები იძლევა საკმარის ინფორმაციას მეწარმის საერთო შემოსავალში აღნიშნული რეალიზაციის დასარიცხად, კერძოდ, მითითებულია თარიღი -2007 წლის 30 აპრილი; გამყიდველი -ი/მ "მ. ა-მე", საიდენტიფიკაციო კოდი 145506850, მყიდველი -ი/მ "გ. კ-ავა", საიდენტიფიკაციო კოდი 145447207, მითითებულია მათი მისამართები, საქონლის დასახელება, რაოდენობა -296 ყუთი სხვადასხვა მარკის თამბაქოს ნაწარმი, საერთო ღირებულება -225520 ლარი, ასევე, არის მხარეთა ხელმოწერები. ამდენად, აღნიშნული დოკუმენტები შემმოწმებლისთვის წარმოადგენდა საკმარის საფუძველს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მე-2 ნაწილისა და 104-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, საქონლის მიწოდებით მიღებული შემოსავალი ჩათვალა მეწარმის ერთობლივ შემოსავალში და მხოლოდ ის გარემოება, რომ ამ პერიოდისათვის მეწარმეს შეწყვეტილი ჰქონდა სამეწარმეო საქმიანობა, არ ქმნის ერთობლივი შემოსავლიდან მითითებული თანხების ამორიცხვის საფუძველს. ამასთან, ვინაიდან მეწარმეს საბუღალტრო დოკუმენტაცია ნაწარმოები აქვს მხოლოდ 2005 წლის დეკემბრის ჩათვლით და არ აქვს აღრიცხული 296 ყუთი თამბაქოს ნაწარმის მიწოდება თანხით -225520 ლარით, მის მიმართ გატარდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული ფინანსური სანქცია და ჯარიმის სახით დაეკისრა 191128 ლარი.

საკასაციო სასამართლო უსაფუძვლოდ მიიჩნევს ი/მ "მ. ა-მის" პრეტენზიებს დოკუმენტალურად დადასტურებული ხარჯების, კერძოდ, იჯარის თანხების 527 ლარისა და 3113 ლარის, რაც დადასტურებულია იჯარის ხელშეკრულებით და დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურებით, ასევე 929 ლარის საბანკო მომსახურების საკომისიო ხარჯებისა და ანგარიშ-ფაქტურებით შემენილი დიხელის საწვავის ღირებულების 1871 ლარის, საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოსაქვით ხარჯებად არაღიარებასთან დაკავშირებით. საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ შემოწმების აქტით, შემოსავლებისა და ხარჯების, აგრეთვე გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტის აღრიცხვის წესების დარღვევისათვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლის შესაბამისად, მ. ა-მეს სანქციის სახით გადასახდელად დაეკისრა 14957 ლარი და ამ ნაწილში მეწარმეს აქტი სადავოდ არ გაუხდია. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას იმის თაობაზე, რომ ვინაიდან მეწარმე არ აწარმოებდა აღნიშნული ხარჯების საბუღალტრო აღრიცხვას, შემმოწმებელმა სავსებით მართებულად არ მიაკუთვნა ისინი შემოსავლების მიღებასთან დაკავშირებულ ხარჯებს და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 178-ე მუხლის "ა" ქვეპუნქტის თანახმად, არ გამოიქვითა ერთობლივი შემოსავლიდან.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო ვერ დაეთანხმება კასატორის მტკიცებას იმის შესახებ, რომ სააპელაციო სასამართლომ ი/მ "მ. ა-მის" მიერ გასაჩივრებულ ნაწილში განჩინების მიღებისას არ გამოიკვლია და სწორი სამართლებრივი შეფასება არ მისცა საქმეში არსებულ მტკიცებულებებს, რის

გამოც საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ი/მ "მ. ა-ძის" საკასაციო საჩივარი უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

საკასაციო სასამართლო ასევე უსაფუძვლოდ მიიჩნევს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივრებს და მათ მიერ გასაჩივრებული განჩინების სადავოდ გამხდარ ნაწილთან დაკავშირებითაც იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას. ამასთან, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2008 წლის 11 თებერვლის #05-04/1092 გადაწყვეტილებით ი/მ "მ. ა-ძის" საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, შემოსავლების სამსახურს დაევა ოთხი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით გათვალისწინებული თანხების დასაბეგრ შემოსავალში ორჯერ დაფიქსირებასთან დაკავშირებით დამატებით შეისწავლოს საკითხი და მიიღოს შესაბამისი გადაწყვეტილება, კერძოდ, თუ დადგინდება, რომ ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მხრიდან ადგილი ჰქონდა ერთი და იმავე თანხების ორჯერ დაფიქსირებას, მოახდინოს შესაბამისი გადაანგარიშება, დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. ანუ ზემდგომი ადმინისტრაციული ორგანოს გადაწყვეტილებით მიჩნეულია, რომ გარკვეულ ნაწილში სადავო აქტი მიღებულია სათანადო გამოკვლევისა და ურთიერთშეჯერების გარეშე. აღნიშნული გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან რამდენიმე დღეში მ. ა-ძემ სარჩელი აღძრა სასამართლოში სადავო აქტების ნაწილობრივ ბათილად ცნობის მოთხოვნით. ამასთან, არც საქართველოს შემოსავლების სამსახურში და არც ბათუმის რეგიონალურ ცენტრში, დავების განხილვის საბჭოს ზემოაღნიშნულ გადაწყვეტილების შესაბამისად, ერთი და იმავე თანხის ორჯერ აღრიცხვის შესაძლებლობასთან დაკავშირებით, ადმინისტრაციული წარმოება არ ჩატარებულა, სადავო საკითხი დამატებით არავის შეუსწავლია და შესაბამისად, არც გადაწყვეტილება ყოფილა მიღებული. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას, რომ აღნიშნულ ნაწილში გადაწყვეტილება მიღებულია საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების, ასევე მათი ურთიერთშეჯერების გარეშე, რაც საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისა და ადმინისტრაციული ორგანოსათვის ხელახლა განსახილველად დაბრუნების საფუძველია.

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

ამდენად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოცემული საქმის განხილვისას სააპელაციო სასამართლოს არ დაურღვევია საპროცესო კანონმდებლობა და ამ საქმეზე მიიღო 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 საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრისა (საგადასახადო ინსპექცია) და ი/მ "მ. ა-ძის" 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

### **დ ა ა დ გ ი ნ ა :**

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრისა (საგადასახადო ინსპექცია) და ი/მ "მ. ა-ძის" საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 29 დეკემბრის განჩინება;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

## საგადასახადო დარიცხვის კანონიერება

### განჩინება

#ბს-794-758(33-09)

11 ნოემბერი, 2009 წ., ქ. თბილისი

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

**დავის საგანი:** ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

#### აღწერილობითი ნაწილი:

2008 წლის 22 თებერვალს ი/მ "ა. მ-ელმა" სასარჩელო განცხადებით მიმართა გორის რაიონულ სასამართლოს მოპასუხეების -საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის), საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიმართ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის თაობაზე.

მოსარჩელე სასარჩელო განცხადებაში მიუთითებდა, რომ 2007 წლის 15 ოქტომბერს ჩაიბარა გორის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2007 წლის 1 ოქტომბრის #4139 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის შესაბამისადაც გორის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2007 წლის 2 აპრილის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტით დაერიცხა -14549.11 ლარი, მათ შორის, სოციალურ გადასახადში: ძირითადი თანხა -2152.58 ლარი, ჯარიმა -4738 ლარი, საურავი -1102.98 ლარი, სულ -7993.70 ლარი. საშემოსავლო გადასახადში: ძირითადი თანხა -1336.48 ლარი, ჯარიმა -4534.12 ლარი, საურავი -684.81 ლარი, სულ -655.41 ლარი; აღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნა გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში, რაც მისი 2007 წლის 27 დეკემბრის #8036 ბრძანებით არ დაკმაყოფილდა; აღნიშნული ბრძანება გაასაჩივრა აგრეთვე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოში, საიდანაც 2008 წლის 13 თებერვალს მიიღო 2008 წლის 11 თებერვლის #05-04/1082 გადაწყვეტილება, რითაც მისი საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

მოსარჩელის განმარტებით, ზემოაღნიშნული დარიცხვები არაკანონიერია, ვინაიდან, 2004 წლის 26 ნოემბერს ზაურ ყულეჯიშვილისაგან (მცხოვრები ინასარიძის ქ. #8/8-41-ში) შეიძინა 15000 კგ. მანდარინი 5250 ლარად და შემდგომი რეალიზაციის მიზნით 2004 წლის 4 დეკემბერს მასსა და რუსეთის რესპუბლიკის პერმის ოლქის ქ. სოლიკამენსკში მცხოვრებ ი/მ "ლ. ბ-ინას" შორის დაიდო ხელშეკრულება #158 საქონლის შესყიდვის შესახებ. იგი (ა. მ-ელი) ვალდებული იყო საკუთარი სახსრებით ჩაეტანა ქ. სოლიკამენსკში 15000 კგ მანდარინი, რის შემდეგაც ლ. ბ-ინა გადაიხდიდა შესაბამის საბაზრო ფასს; 1500 კგ მანდარინი ყაზბეგის საგუშაგოს გავლის შემდეგ გადაიტვირთა ლ. ბ-ინას ტრანსპორტზე, კამაზ 53213 # 858 59/ ავტომანქანაზე, რომელსაც მართავდა რუსეთის მოლქალაქე ი. ე-კე. ტრანსპორტირებაზე პასუხისმგებელი იყო თავად (მოსარჩელე) და ტრანსპორტირებისათვის ი/მ "ლ. ბ-ინასათვის" უნდა გადაეხადა 150000 რუსული რუბლი ( $1500000 * 0.0651 = 9765$  ლარი), რაც მის მიერ გადახდილი იქნა 2004 წლის 28 დეკემბერს. გზაში ავტომანქანა გაფუჭდა და ტვირთი გაიყინა, რასაც ადასტურებს შედგენილი აქტები; იმის გამო, რომ ტვირთის ჩატანაზე პასუხისმგებელი იყო თავად (მოსარჩელე) და გაყინული მანდარინი აღარ ექვემდებარებოდა რეალიზაციას, ი/მ ლ. ბ-ინამ თანხა აღარ გადაიხადა, რაც შემოწმებისას გათვალისწინებული არ იქნა. მეტიც, აქტში არ იქნა გათვალისწინებული მის მიერ ლ. ბ-ინასათვის გადახდილი ტრანსპორტირების თანხა 150000 რუსული რუბლიც (9765 ლარი). შემოწმებლებმა შემოსავალი გაიანგარიშეს გაურკვეველი და დაუმოწმებელი დოკუმენტის ქსეროასლით, რაც უკანონოა. აქტით შემოსავალი დაუფიქსირეს 14550.00 ლარი, ხარჯი ( $5250 + 202 = 5452$ ) 5452 ლარი, დასაბეგრი შემოსავალი  $-(14550 - 5452 = 9098)$  ლარი, რაც არასწორია, რადგან შემოწმებელმა არასწორად ჩათვალა რეალიზებულად 15000 კგ მანდარინი და კანონის დარღვევით არ გათვალისწინა გაწეული ხარჯები 5452 ლარის ნაცვლად 15217 ლარი, რაც დასტურდება მის მიერ წარდგენილი დოკუმენტებით, ანუ შემოსავლის ნაცვლად მიიღო ზარალი, აქედან გამომდინარე, საგადასახადოები არ უნდა დარიცხვოდ.

ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელე ითხოვდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2008 წლის 11 თებერვლის #05-04/1082 გადაწ-



ყვეტილების, შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 27 დეკემბრის #8036 ბრძანებისა და გორის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2007 წლის 27 დეკემბრის #8036 ბრძანების და გორის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2007 წლის 1 ოქტომბრის #4139 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობას.

გორის რაიონული სასამართლოს 2008 წლის 8 მაისის გადაწყვეტილებით ი/მ "ა. მ-ელის" სასარჩელო განცხადება დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი გორის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 1 ოქტომბრის #4139 საგადასახადო მოთხოვნა, შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 27 დეკემბრის #8036 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2008 წლის 11 თებერვლის #05-04/1082 გადაწყვეტილება; მოსარჩელეს აღნიშნული აქტების სრულად ბათილად ცნობაზე ეთქვა უარი უსაფუძვლობის გამო; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის რეგიონალურ ცენტრს (საგადასახადო ინსპექციას) დაევა კანონმდებლობის საფუძველზე, გამოკვლია ი/მ "ა. მ-ელის" ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების შესახებ სადავო პერიოდის დოკუმენტაცია და დაედგინა ფაქტობრივი გარემოებები და ამ გარემოებათა შეფასების შემდეგ გამოეცა ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

საქალაქო სასამართლო გადაწყვეტილებაში მიუთითებდა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის 1-ლი და მე-5 ნაწილების შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტალურად 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 შემოსავლების და ხარჯების აღსარიცხავად გამოიყენება საკასო ან დარიცხვის მეთოდი იმის მიხედვით, თუ რომელ მეთოდს იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვისათვის. თუ გადასახადის გადამხდელი აღრიცხვას აწარმოებს დარიცხვის მეთოდის გამოყენებით, შემოსავლის მიღების მომენტად ჩაითვლება საქონლის/მომსახურების მიწოდების მომენტი.

განსახილველ შემთხვევაში სადავო საკითხი, ჰქონდა თუ არა ა. მ-ელის მხრიდან ლ. ბ-ინასათვის 2004 წლის 4 დეკემბრის ნასყიდობის ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულების შესრულებას, ანუ მანდარინის მიწოდებას და უნდა ჩათვლილიყო თუ არა ხარჯებში ა. მ-ელის მიერ წარდგენილი ქვითრის ქსეროასლით 150000 რუსული რუბლი.

სასამართლოს მითითებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის "ე" პუნქტით ამ კოდექსის დებულებათა გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოებს თავისი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ, დამოუკიდებლად განსაზღვრონ გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა საგადასახადო ორგანოში არსებული ინფორმაციით (მათ შორის, გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის დანახარჯების შესახებ) ან შედარების მეთოდით - სხვა ამგვარი გადასახადის გადამხდელის შესახებ ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე, თუ გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი არ წარადგენს საგადასახადო კონტროლის განსახორციელებლად საჭირო სააღრიცხვო დოკუმენტაციას ან დადგენილი წესის დარღვევით აწარმოებს ბუღალტერიას, აგრეთვე, ამ კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ გორის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 1 ოქტომბრის საგადასახადო მოთხოვნა ეფუძნება ამავე ინსპექციის 2007 წლის 2 აპრილის აქტს, რომლითაც დადგენილად ჩაითვალა, რომ ა. მ-ელმა 2004 წლის 4 დეკემბერს ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულება შეასრულა, ლ. ბ-ინასათვის მანდარინის მიწოდება განახორციელა 2004 წლის დეკემბერში და მიიღო რეალიზაციის თანხა. ამ ფაქტის დამადასტურებელ მტკიცებულებად კი მიუთითა იმაზე, რომ საბაჟო დეკლარაციაში ტვირტის მიმღებად არ დაფიქსირდა ლ. ბ-ინა.

სასამართლოს მოსაზრებით, საბაჟო დეკლარაციაში მიმღებად ლ. ბ-ინას მიუთითებლობა არ წარმოადგენს ნასყიდობის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირობების დაცვით მიწოდების განხორციელების დამადასტურებელ მტკიცებულებას, პირიქით, ამ ფაქტით ვლინდება, რომ ტვირტის მიმღები არ არის ლ. ბ-ინა. მითითებული ხელშეკრულების მე-4 პუნქტით მხარეები შეთანხმდნენ, რომ შესყიდვის ობიექტის მიწოდების ადგილია პერმის ოლქი, ქ. სოლოკამსკი. აქედან გამომდინარე, მიწოდება უნდა განხორციელებულიყო ქალაქ პერმში (რუსეთის ფედერაციაში) და ბუნებრივია, საბაჟო დეკლარაციაში საზღვრის გადაკვეთისას მიმღებად ლ. ბ-ინა მითითებული ვერც იქნებოდა.

სასამართლოს განმარტებით, აღნიშნულის გათვალისწინებით გაუგებარია, რა დოკუმენტსა და ინფორმაციაზე დაყრდნობით იქნა დადგენილი მხარეთა შორის ნასყიდობის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირობების სრულად შესრულების ფაქტი. მით უფრო, რომ მხარის მიერ წარდგენილი იქნა 2004 წლის 25 დეკემბრით დათარიღებული აქტი, რომლის მიხედვით, იყვესკის ოლქში

(რუსეთის ფედერაციაში), უღელტეხილზე, ავტომანქანა გაფუჭდა, გაჩერებული იყო 30 გრადუსიან ყინვაში და სოლიკამსკში ჩავიდა მხოლოდ 25 დეკემბერს.

თუ საგადასახადო ინსპექციამ ნასყიდობის ხელშეკრულების პირობები სრულად შესრულებულად მიიჩნია, გაუგებარია, რატომ არ იქნა ხარჯებში ჩათვლილი ა. მ-ელის მიერ წარდგენილი ქვითრის შესაბამისად ლ. ბ-ინასათვის გადახდილი 150000 რუსული რუბლი, რამდენადაც ეს პირობა 2004 წლის 4 დეკემბერს გაფორმებული ხელშეკრულების მე-2 პუნქტით იყო გათვალისწინებული. ამ პუნქტით და ხელშეკრულების 2004 წლის 28 დეკემბრის დამატებით, შესყიდვის ობიექტის ფასი განისაზღვრა მანდარინის ადგილზე მიტანისას არსებული საბაზრო ფასით, ტრანსპორტირების ღირებულება კი გამოაკლდებოდა მანდარინის საერთო ღირებულებას, ხოლო იმის გამო, რომ მანდარინი სარეალიზაციოდ უვარგისი გამოდგა, ლ. ბ-ინას ტრანსპორტირების ხარჯები აუნაზღაურა ა. მ-ელმა. საგადასახადო ინსპექციის მხრიდან კი ამ გარემოებებზე ყურადღება მიქცეული არ იქნა.

სასამართლოს მითითებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ გადასახადის გადამხდელი არ ახორციელებს ბუღალტრულ აღრიცხვას კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფორმითა და წესით, ან არ ახორციელებს მას საერთოდ, ან სააღრიცხვო დოკუმენტაცია დაკარგული ან/და განადგურებულია, რის გამოც შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტისა და საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა, მაშინ საგადასახადო ორგანოს გადასახადის ოდენობის დადგენის მიზნით უფლება აქვს, გადასახადის გადამხდელს გადასახადი დაარიცხოს არსებული მასალების საფუძველზე შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების გათვალისწინებით, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე). გორის საგადასახადო ინსპექციამ კი ისე მოახდინა მანდარინის ღირებულების და დასაბეგრი ბრუნვის გაანგარიშება რუსული რუბლიდან ლარებში, რომ რაიმე სახის ოფიციალური დოკუმენტი, მაგალითად, სტატისტიკის დეპარტამენტიდან ცნობა, თუ რას შეადგენდა 2004-2005 წლებში რუსული რუბლი ლართან მიმართებაში, არ გამოუყენებია, რაც ეჭვქვეშ აყენებს დასაბეგრი ბრუნვისა და გადასახადების ოდენობის სიზუსტეს.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ გორის საგადასახადო ინსპექციის მხრიდან არ იქნა გამოკვლეული და დადგენილი საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ფაქტობრივი გარემოებები, კერძოდ: ჰქონდა თუ არა ადგილი მხარეთა შორის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირობების სრულად შესრულებას, ანუ მიაწოდა თუ არა ა. მ-ელმა "ნივთობრივად უნაკლო ნივთი" ლ. ბ-ინას და მიიღო თუ არა ა. მ-ელმა რეალიზაციის თანხა, გაიღო თუ არა ა. მ-ელმა მანდარინის მიწოდებასთან დაკავშირებული ხარჯი და რას შეადგენდა 2004-2005 წლებში რუსული რუბლი ლართან მიმართებაში. ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, სასამართლომ მიიჩნია, რომ საგადასახადო ინსპექციის მიერ უგულვებელყოფილ იქნა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 51-ე და 104-ე მუხლებით გათვალისწინებული მოთხოვნები.

სასამართლოს განმარტებით, საგადასახადო ინსპექციის მხრიდან არასწორად იქნა დადგენილი გადასახადების დარიცხვისათვის აუცილებელი ფაქტობრივი გარემოებები, რამაც განაპირობა მოსარჩელეზე როგორც გადასახადების, ისე ჯარიმა-საურავების ოდენობის არასწორი გაანგარიშება, რამდენადაც თუნდაც 150000 რუსული რუბლის ხარჯებში ჩათვლით მნიშვნელოვად იცვლება დასაბეგრი თანხის ოდენობა. სასამართლომ მიიჩნია, რომ გორის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 1 ოქტომბრის #4139 საგადასახადო მოთხოვნა და შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 27 დეკემბრის #8036 ბრძანება გამოცემულია საქმის არსებითი გარემოებების გამოკვლევის გარეშე და სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ასევე ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2008 წლის 11 თებერვლის #05-04/1082 გადაწყვეტილება ა. მ-ელის საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ. საკითხის ხელმეორედ განხილვისას კი ადმინისტრაციულმა ორგანომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ზემოაღნიშნული მუხლების მოთხოვნათა დაცვით უნდა გამოიკვლიოს, დაადგინოს და სათანადო შეფასება მისცეს იმ ფაქტობრივ გარემოებებს, სრულად შესრულდა თუ არა მხარეთა შორის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირობები, ანუ მიაწოდა თუ არა ა. მ-ელმა "ნივთობრივად უნაკლო ნივთი" ლ. ბ-ინას, მიიღო თუ არა ა. მ-ელმა რეალიზაციის თანხა, გაიღო თუ არა ა. მ-ელმა მანდარინის მიწოდებასთან დაკავშირებული ხარჯი და რას შეადგენდა 2004-2006 წლებში რუსული რუბლი ლართან მიმართებაში.

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

აპელანტები სააპელაციო საჩივრით ითხოვდნენ გორის რაიონული სასამართლოს 2008 წლის 8 მაისის გადაწყვეტილების იმ ნაწილის გაუქმებას, რომლითაც ი/მ "ა. მ-ელის" სარჩელი დაკმაყოფილდა და ახალი გადაწყვეტილებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 17 მარტის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის), საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა გორის რაიონული სასამართლოს 2008 წლის 8 მაისის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ განჩინების მიღებისას იხელმძღვანელა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის "გ" ქვეპუნქტით და სრულად გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებები და დასკვნები საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით.

აღნიშნული გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექციამ), საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ.

კასატორი -საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური საკასაციო საჩივარში მიუთითებდა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით; გადასახადების გამოანგარიშებისა და გადახდის მიზნით საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესით აღირიცხოს შემოსავლები, ხარჯები და გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტები; საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისას ან კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში საგადასახადო ორგანოებსა და მათი თანამდებობის პირებს წარუდგინოს გადასახადების გადასაანგარიშებლად და გადასახდელად საჭირო დოკუმენტები (ცნობები); უზრუნველყოს იმ დოკუმენტების შენახვა, რომელთა საფუძველზედაც ხდება გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტების აღრიცხვა და საგადასახადო დეკლარაციების შედგენა, აგრეთვე შემოსავლისა და მოგების მიღების, გაწეული ხარჯებისა და გადახდილი ან/და დაკავებული გადასახადების დამადასტურებელი დოკუმენტების შენახვა 6 წლის ვადით;

კასატორის მითითებით, სააპელაციო სასამართლო გადაწყვეტილებაში აღნიშნავს, რომ მანდარინის პერმის ოლქის ქალაქ სოლიკამსკამდე ტრასპორტირება ხარჯებთან იქნებოდა დაკავშირებული, ხოლო ამ ხარჯების რაოდენობის დადგენას კი ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 97-ე მუხლის მიხედვით საგადასახადო ორგანოს ვალდებულებად მიიჩნევს, რაც, კასატორის აზრით, არასწორია, ვინაიდან საქმეში არსებული მასალების მიხედვით ირკვევა, რომ ი/მ "ა. მ-ელმა" 2004 წლის 3 დეკემბრის №ა-2417 საბაჟო სატვირთო დეკლარაციით რუსეთის რესპუბლიკაში სარეალიზაციოდ გადატვირთა 15000 კგ. მანდრინი, ხოლო საბაჟო დეკლარაციაში რუსეთის მოქალაქე ლ. ბ-ინა არ არის მითითებული ტვირთის მიმღებად.

სადავო პერიოდისათვის მოქმედი საქართველოს საბაჟო კოდექსის 90-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საბაჟო დეკლარაცია რეგისტრაციის მომენტიდან იქცევა, იურიდიული მნიშვნელობის მქონე ფაქტების დამადასტურებელ საბუთად, რის გამოც კასატორის აღნიშვნით, მოსარჩელის მიერ დეკლარირებული ექპორტის ოპერაციის განხორციელება უდავოა, ხოლო მისი მიწოდების ვალდებულება კონტრაქტისათვის რუსეთის ტერიტორიაზე -პერმის ოლქში ამ დეკლარაციაში არ ფიქსირდება, შესაბამისად, საქმეში არსებობს ისეთი დოკუმენტები, რომლითაც გარანტირებული არ არის კონტროლი სამეურნეო ოპერაციის მიმდინარეობაზე და დასრულებაზე. აღნიშნული დოკუმენტების ამ ფორმით შედგენა წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლით დადგენილ ვალდებულებას, ხოლო მისი შეუსრულებლობა გამოიწვევს პასუხისმგებლობას.

რაც შეეხება საქონლის ნივთობრივად უნაკლოდ მიჩნევის საკითხს, კასატორის აღნიშვნით, დადგენილია, რომ მოსარჩელის მიერ საქართველოს საბაჟო ტერიტორიის გარეთ მოხდა საქონლის კონტრაქტის საკუთრებაში არსებულ სხვა სატრანსპორტო საშუალებაში გადატვირთვა, რომლის დროსაც არ გამოვლენილა საქონლის რაიმე სახის ნაკლოვანება.

სასამართლომ საერთოდ არ გაითვალისწინა საქართველოს საბაჟო კოდექსის მე-2 მუხლით განსაზღვრული საქართველოს საბაჟო ტერიტორიის ცნება, რომელზედაც ვრცელდება საქართველოს იურისდიქცია.

გორის რაიონულმა სასამართლომ არ გამოიყენა სსკ 203 მუხლი, როდესაც შემოსავლის მიღება დაუკავშირა თანხის მიღებას და ახალი ადმინისტრაციული აქტის გამოცემასთან ერთად გორის საგადასახადო ინსპექციას დაავალა სათანადოდ გამოეკვლია და შეფასება მიეცა გარემოებისათვის: მიიღო თუ არა ა. მ-ელმა რეალიზაციის თანხა. საგადასახადო კოდექსის საფუძველზე შემოსვლების

ალიარების პრინციპი არ უკავშირდება რეალიზაციის თანხობრივი ექვივალენტის მიღება-გადაცემის ფაქტს. შესაბამისად, კასატორის აღნიშვნით, ხსენებული დავალებაც პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ კანონის არასწორად გამოყენებისა და ინტერპრეტირების შედეგია.

კასატორის მითითებით, გორის რაიონულმა სასამართლომ ასევე არ გამოიყენა სსკ 93-ე მუხლი, როდესაც რუსეთის ფედერაციის ტერიტორიაზე კონრაპტის საკუთრებაში არსებული სატრანსპორტო საშუალებით საქონლის გადაზიდვის ხარჯები მიეკუთვნა მოსარჩელის მიერ გაწეულ გამოქვითვებს და ახალი ადმინისტრაციული აქტის გამოცემასთან ერთად გორის საგადასახადო ინსპექციას დაავალა სათანადოდ გამოეკვლია და შეფასება მიეცა ამ გარემოებისათვის.

იმის გათვალისწინებით, რომ ხსენებული ოპერაცია (მანდარინის რუსეთის ფედერაციის ტერიტორიაზე გადაადგილება) არ გაფორმებულა საგადასახადო კოდექსის 93-ე მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად (არ არსებობს პირველადი საგადასახადო დოკუმენტი) საგადასახადო გამოქვითვების მიკუთვნება დაუშვებელია. ამდენად, კასატორის აზრით, სრულიად ნათელია, რომ ხსენებული დავალებაც პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ, რაც სააპელაციო სასამართლომაც გაიზიარა, კანონის არასწორად განმარტების შედეგია.

კასატორი აღნიშნავდა, რომ შემოწმების აქტში არა თუ მთელი წლის მანძილზე (2004-2005) მერყევი კურსის საშუალო არითმეტიკული ციფრია გამოანგარიშებული, არამედ კონკრეტულად იმ პერიოდში არსებული ოფიციალური კურსი (სტატისტიკის დეპარტამენტის მიერ გაცემულ ცნობაზე დაყრდნობით), როდესაც განხორციელდა მიწოდების ფაქტი, რაც საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოკვლეული და შეფასებულია, დადგენილია უტყუარი მტკიცებულებებით და ინფორმაცია ვალუტის კურსის შესახებ ცნობილია სხვადასხვა ხასიათის აქტებით.

კასატორი ასევე ყურადღებას ამახვილებდა იმ გარემოებაზე, რომ საქართველოს ეროვნული ბანკის ოფიციალურ ვებ-გვერდზე განთავსებულია ეროვნული ვალუტის ოფიციალური კურსი სხვადასხვა ქვეყნის ვალუტებთან მიმართებაში სხვადასხვა პერიოდის მიხედვით და ხსენებული ინფორმაცია ხელმისაწვდომია. რაც შეეხება -14550 ლარს, რომელიც წარმოადგენს საშემოსავლო და სოციალური გადასახადებით დასაბეგრ ბაზას, იგი გამოიანგარიშება შემდგენიარად: 15000 (მანდარინის წონა კილოგრამებში) X 15 (1 კგ მანდარინის საბაზრო ფასი რუსულ რუბლებში) X 0,0651 (რუსული რუბლის კურსი ლართან მიმართებაში)=14550.

ამდენად, კასატორის აღნიშვნით, საშემოსავლო და სოციალური გადასახადებით დასაბეგრი ბაზა დამატებით გამოანგარიშებას არ საჭიროებს. შესაბამისად გამოსაკვლევიც არაფერია.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, კასატორი -საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ითხოვდა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 17 მარტის განჩინების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

კასატორები -საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის რეგიონალური ცენტრი საკასაციო საჩივრით ითხოვდნენ სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული განჩინების გაუქმებას და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით ი/მ "ა. მ-ელის" სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას იმავე საფუძვლებზე დაყრდნობით, რასაც ითხოვდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური საკასაციო საჩივრით.

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, საკასაციო საჩივრების საფუძვლიანობის შესწავლისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ამავე სამსახურის გორის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო დაუსაბუთებლად მიიჩნევს სააპელაციო სასამართლოს მხრიდან საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლის გამოყენებას და თვლის, რომ მითითებული მუხლის საფუძველზე საქმის ადმინისტრაციულ ორგანოში ხელახალი განხილვა-გამოკვლევის მიზნით დაბრუნებისას, სასამართლომ უნდა იხელმძღვანელოს პრინციპით, რამდენად სრულყოფილადაა ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან საქმის გარემოებები გამოკვლეული და საქმეზე განხორციელებული ადმინისტრაციული წარმოება იძლევა თუ არა სამართლებრივი შეფასებების განხორციელების შესაძლებლობას.

წინამდებარე შემთხვევაში საქმის ადმინისტრაციულ ორგანოში დაბრუნების ძირითად მოტივად სასამართლო მიუთითებს შემდეგ მოსაზრებებზე: გორის საგადასახადო ინსპექციის მიერ არაა გამოკვლეული და დადგენილი საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ფაქტობრივი გარემოებები: სრულად შესრულდა თუ არა შორის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირობები, ანუ მიაწოდა თუ არა

ა. მ-ელმა "ნივთობრივად უნაკლო ნივთი" ლ. ბ-ინას და მიიღო თუ არა ა. მ-ელმა რეალიზაციის თანხა; გაიღო თუ არა ა. მ-ელმა მანდარინის მიწოდებასთან დაკავშირებული ხარჯი და რას შეადგენდა 2004-2005 წლებში რუსული რუბლი ლართან მიმართებაში.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საგადასახადო ორგანოების ძირითად ფუნქციას წარმოადგენს საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვასა და შესრულებაზე კონტროლის უზრუნველყოფა, საგადასახადო სამართალდარღვევების გამოვლენა და აღკვეთა, შესაბამისი გადასახადების აღრიცხვა და დარიცხვა საკუთარი კომპეტენციის ფარგლებში. საგადასახადო ორგანოების ფუნქციის მხედველობაში მიღებით, საკასაციო სასამართლო სასამართლოების მხრიდან საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლის გამოყენებისას, საჭიროდ მიიჩნევს მკვეთრად გაიმიჯნოს სასამართლოსა და საგადასახადო ორგანოების ფუნქცია, სასამართლო, საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, ვალდებულია, კონკრეტულ ფაქტებთან დაკავშირებით წარმოადგინოს სამართლებრივი შეფასება და იმ შემთხვევაში, თუ თვლის, რომ მის მიერ წარმოდგენილი სამართლებრივი შეფასება არ შეესაბამება საგადასახადო ორგანოს მხრიდან გამოყენებულ ნორმას ან საეჭვოა ამ ნორმის გამოყენების მართებულობა, საკითხის ხელახალი გამოკვლევა დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს.

საკასაციო სასამართლო გასაჩივრებული განჩინების სამართლებრივი ანალიზის შედეგად დაასკვნის, რომ მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს ეკისრება იმ სამართლებრივი კატეგორიებისა და შეფასებების გაკეთება, რაც შეთავაზებული უნდა იყოს სასამართლოს მხრიდან. კერძოდ, სასამართლო მიუთითებს, განსახილველ შემთხვევაში სადავოა ის საკითხი, ჰქონდა თუ არა ადგილი ა. მ-ელის მხრიდან ლ. ბ-ინასათვის 2004 წლის 4 დეკემბრის ნასყიდობის ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულების შესრულებას, ანუ მანდარინის მიწოდებას და უნდა ჩათვლილიყო თუ არა ხარჯში ა. მ-ელის მიერ წარდგენილი ქვითრის ქსეროასლით 150 000 რუსული რუბლი.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს იმ საკითხის გარკვევა, ჰქონდა თუ არა ადგილი მხარეთა შორის ნაკისრი ვალდებულებების შესრულებას, წარმოადგენს სასამართლოს კომპეტენციას. კერძოდ, სასამართლო ვალდებულია, საქმეში წარმოდგენილი დოკუმენტების ურთიერთშეჯერების საფუძველზე დაადგინოს, დასტურდება თუ არა მხარეთა შორის ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულების შესრულების ფაქტი.

სასამართლომ უნდა განსაზღვროს, როდიდან ითვლება ლ. ბ-ინა ტვირთის მესაკუთრედ. ყურადღება უნდა მიექცეს საქმეში ს.ფ. 20-ზე დაცულ და საქმეში წარმოდგენილ აქტებს რომლებიც შედგენილია ლ. ბ-ინას დაკვეთით, საგულისხმოა ასევე, რომ ვეტერინალურ-სანიტარული ექსპერტიზის სახელმწიფო ლაბორატორიის #34 აქტი საქონლის მესაკუთრედ მოიხსენიებს სწორედ ამ უკანასკნელს.

ოპერაციის განხორციელების მომენტისათვის მოქმედი საბაჟო კოდექსის 90-ე მუხლის მე-2 ნაწილის, ხოლო ამჟამად მოქმედი კოდექსის 69-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, რეგისტრაციის დღიდან საბაჟო დეკლარაცია არის იურიდიული მნიშვნელობის მქონე ფაქტების დამადასტურებელი დოკუმენტი.

საქმეში წარმოდგენილი და სასამართლოს მხრიდან გამოკვლეული არ არის საბაჟო დეკლარაცია, რაც საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, შესაძლებელს გახდიდა სამეურნეო ოპერაციის მიმდინარეობაზე კონტროლს. ხოლო სასამართლოს მისცემდა შესაძლებლობას შეემოწმებინა საგადასახადო ორგანოს მხრიდან აქტში ასახული მონაცემების რეალურობა.

საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, 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 მიღება და გაწევა იმავრად, რომ ცხადად აისახოს დასაბეგრი შემოსავალი (მოგება). გადასახადის გადამხდელის მიერ შემოსავლებისა და ხარჯების აღსარიცხავად გამოიყენება საკასო ან დარიცხვის მეთოდი იმის მიხედვით, თუ რომელ მეთოდს იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვისათვის.

იმავე კოდექსის 177-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა დოკუმენტალურად დადასტურებული ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს შემდეგ გარემოებაზე, სააპელაციო სასამართლო, მართალია, მიუთითებს ხარჯების გამოქვითვის ვალდებულებაზე, მაგრამ იმავდროულად მისი მხრიდან გამოკვლეული არ არის ი/მ "ა. მ-ელი" აწარმოებდა თუ არა ბუღალტრულ აღრიცხვას, გაწეული ხარჯი არის თუ არა დოკუმენტურად დადასტურებული და მეწარმის მხრიდან წარმოდგენილი მტკიცებულებები იძლევა თუ არა ერთობლივი შემოსავლიდან ხარჯის სახით თანხების გამოქვითვის შესაძლებლობას.

საკასაციო სასამართლო ასევე მნიშვნელოვნად მიიჩნევს სააპელაციო სასამართლოს მხრიდან წარმოდგენილ იქნას მოტივაცია, თუ რა მოსაზრებებზე დაყრდნობით მოითხოვს სასამართლო საგადა-

სახადო ორგანოს მხრიდან თანხის მიღების ფაქტის დადგენას. იმ შემთხვევაში, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ გამოყენებული უნდა იყოს დარიცხვის მეთოდი, საგადასახადო კოდექსის 203-ე მუხლის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელის მიერ აღრიცხვაში დარიცხვის მეთოდის გამოყენებისას შემოსავლები და ხარჯები აღრიცხება გადასახადის გადამხდელის მიერ ამ შემოსავლების მიღების უფლების მოპოვებისა და ასეთი ხარჯების აღრიცხვის მომენტის მიხედვით. შემოსავლების ფაქტობრივად მიღებისა და ხარჯების გაწევის მომენტის მიუხედავად.

ამავე კოდექსის 204-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის მიერ შემოსავლის მიღების უფლება მოპოვებულად ითვლება, თუ მან შეასრულა გარიგებით (ხელშეკრულებით) გათვალისწინებული ყველა ვალდებულება.

ამდენად, დარიცხვის მეთოდი შემოსავლის მიღების მომენტს უკავშირებს უფლების მოპოვების მომენტს, მაშინ როდესაც საკასო მეთოდის გამოყენებისათვის შემოსავლის მიღების მომენტი უკავშირდება ნაღდი ფულის მიღების მომენტს, ხოლო უნაღდო ანგარიშწორებისას ფულადი სახსრების ანგარიშზე ჩარიცხვის მომენტს.

როგორც საქმეში წარმოდგენილი შემოწმების აქტიდან იკვეთება, გორის საგადასახადო ინსპექციის მხრიდან გამოყენებულია დარიცხვის მეთოდი, ასეთ გარემოებაში სასამართლო ვალდებულია, მიუთითოს, საგადასახადო კოდექსის რომელი ნორმა იქნა დარღვეული აღნიშნული მეთოდით დარიცხვის განხორციელებისას.

საკასაციო სასამართლო ხაზგასმას აკეთებს იმ მოსაზრებაზე, რომ ის წინამდებარე შემთხვევაში კვლავც არ გამორიცხავს სასამართლოს მხრიდან საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 32.4 მუხლის გამოყენების შესაძლებლობას, მაგრამ ასეთ შემთხვევაში, სასამართლოს მიერ ზუსტად და ცალსახად უნდა დადგინდეს, რა მოსაზრებების გამო არ ეთანხმება სასამართლო გასაჩივრებულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ სამართლებრივ აქტს და რა გარემოებების გამოა შეუძლებელი სასამართლოს მხრიდან საქმეზე არსებითი გადაწყვეტილების მიღება.

ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო საჭიროდ მიიჩნევს, საქმე ხელახალი განხილვისათვის დაუბრუნოს იმავე სასამართლოს.

#### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

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

#### **და ა ა დ გ ი ნ ა:**

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გორის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 17 მარტის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

## **2. გადასახადის გადამხდელის პასუხისმგებლობა**

### **გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით**

#ბს-1572-1527(კ-08) 14 მაისი, 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 16 თებერვალს სს "...“ სარჩელით მიმართა თელავის რაიონულ სასამართლოს, მოპასუხე თელავის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ, ბრძანების ბათილად ცნობის თაობაზე.

მოსარჩელე ადმინისტრაციული სარჩელით ითხოვდა თელავის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 12 დეკემბრის #05/597 ბრძანების ბათილად ცნობას, სოციალური, საშემოსავლო და მოგების გადასახადების ნაწილში და საქართველოს სსკ-ის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილითა და საქართველოს სსკ-ის 133-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დაკისრებული გადასახადების ნაწილში 2006 წლის 13 დეკემბრის #707 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობას და ასევე შესაგებლის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების თაობაზე თელავის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 22 იანვრის #05/71 ბრძანების ბათილად ცნობას.

მოსარჩელის განმარტებით, "თელავის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 12 დეკემბრის #05/597 ბრძანებითა და 2006 წლის 13 დეკემბრის #707 საგადასახადო მოთხოვნით, სს "... " დაეკისრა ძირითადი თანხის -4257 ლარის, ჯარიმის -7368 ლარის, საურავის -845 ლარის, სულ 12470 ლარის გადახდა.

სს "... " ზემოხსენებული თანხების უკანონოდ დარიცხვის თაობაზე შესაგებელი წარადგინა თელავის საგადასახადო ინსპექციაში.

თელავის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 12 დეკემბრის #05/71 ბრძანებით სს "... " შესაგებელი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. შემცირდა მხოლოდ არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადში დარიცხული თანხები.

მოსარჩელის განმარტებით, თელავის საგადასახადო ინსპექციის მიერ სოციალური გადასახადი 417 ლარისა და საშემოსავლო გადასახადი 167 ლარის ოდენობით უკანონოდ იქნა დარიცხული, რადგან ახალ ბრძანებაში არ იყო გაზარებული მისი წარმომადგენლების მიერ მიცემული ახსნა-განმარტება იმის თაობაზე, რომ 2004 წლის სექტემბრისა და ოქტომბრის სოციალური და საშემოსავლო გადასახადების დეკლარაციები წარდგენილი იყო თბილისის აქციზების გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში. თანხები გადაირიცხა "ინტელექტ-ბანკის" მეშვეობით, რისი დამადასტურებელი დოკუმენტებიც დაურთო შესაგებელს.

მოსარჩელე ასევე განმარტავდა, რომ მოგების გადასახადი გაანგარიშებულია შემოსავლებიდან გამოსაქვითი ხარჯების გამოკლებით მიღებული ნაშთიდან, რის გამოც არასწორად დაერიცხა 2289 ლარის გადახდა, ასევე, არასწორად იქნა მიჩნეული 12343 ლარი დასაბეგრ თანხად, ვინაიდან აღნიშნული თანხა სესხის სახით ჰქონდათ აღებული აქციონერ ს. ბ-ონისგან, იგი შემოტანილი იყო ფინანსური პრობლემების გამო და ექვემდებარებოდა დაბრუნებას, შესაბამისად ეს თანხა არ წარმოადგენდა ორგანიზაციის მოგებას.

მოსარჩელის განმარტებით, მის სახელზე არასწორად იქნა დარიცხული საგადასახადო კოდექსის 143-ე და 133-ე მუხლებით გათვალისწინებული გადასახადები, ვინაიდან შემოწმების დროს სრულყოფილად არ მოხდა ღვინომასალისა და სპირტის ინვენტარიზაციის შედეგებისა და ბუღალტრული ნაშთების შედარება.

2007 წლის 6 მარტის განმწესრიგებელ სხდომაზე მოსარჩელემ დაზუსტებული სასარჩელო განცხადებით მოითხოვდა 2006 წლის 10 ნოემბრის გეგმიური შემოწმების აქტისა და 2006 წლის 13 დეკემბრის #707 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა სოციალური, საშემოსავლო და მოგების გადასახადების ნაწილში და საქართველოს სსკ-ის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილითა და საქართველოს სსკ-ის 133-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დაკისრებული გადასახადების ნაწილში. ასევე შესაგებლის ნაწილობრივ დაკმაყოფილებაზე, თელავის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 22 იანვრის #05/71 ბრძანების ბათილად ცნობა.

თელავის რაიონული სასამართლოს 2007 წლის 22 მარტის გადაწყვეტილებით სს "... " დირექტორის -გ. ა-შვილის სასარჩელო განცხადება დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ბათილად იქნა ცნობილი თელავის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 10 ნოემბრის შემოწმების აქტი, თელავის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 12 დეკემბრის #05/597 ბრძანება, 2006 წლის 13 დეკემბრის #707 საგადასახადო მოთხოვნა სოციალური, საშემოსავლო, მოგების, საქართველოს სსკ-ის 143-ე მუხლის მე-3 ნაწილითა და 133-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დაკისრებული გადასახადების ნაწილში, ასევე თელავის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 22 იანვრის #05/571 ბრძანება შესაგებლის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების შესახებ; თელავის საგადასახადო ინსპექციას დაევალა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოეცა ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

თელავის რაიონულმა სასამართლომ მიიჩნია, რომ თელავის საგადასახადო ინსპექციის თანამშრომელთა მიერ 2006 წლის 10 ნოემბერს შედგენილი შემოწმების აქტი სოციალური, საშემოსავლო, მოგების გადასახადის ნაწილში, საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-3 ნაწილითა და 133-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დაკისრებული გადასახადების ნაწილში გამოცემული იყო საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე. კერძოდ, გამოსარკვევი იყო, შემოწმებლის მიერ ინვენტარიზაციის დროს რატომ არ მოხდა სპირტის ე.წ. "მერნიკით" არწყვა და გადაანგარიშება უწყლო სპირტზე, ნედლი სპირტი და საია, მიუხედავად

სხვადასხვა მოცულობით სპირტის შემცველობისა, რატომ ჩაითვალა სხვადასხვა ნედლეულად, ქარხნის აქციონერის ს. ბ-ონისგან სესხად აღებული თანხა რატომ იქნა მიჩნეული დასაბეგრ თანხად. რატომ მოხდა თანხების დარიცხვა სოციალურ და საშემოსავლო გადასახადებში, მაშინ როდესაც მოსარჩელე მხარეს 2004 წლის სექტემბერ-ოქტომბრის დეკლარაციები წარდგენილი ჰქონდა თბილისის აქციონერების გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში. თანხები ჩარიცხულია "ინტელექტბანკის" მეშვეობით.

2007 წლის 19 აპრილს თელავის რაიონული სასამართლოს 2007 წლის 22 მარტის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა თელავის საგადასახადო ინსპექციამ.

აპელანტი სააპელაციო საჩივრით ითხოვდა თელავის რაიონული სასამართლოს 2007 წლის 22 მარტის გადაწყვეტილების გაუქმებასა და მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 28 მაისის საოქმო განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თელავის საგადასახადო ინსპექცია შეიცვალა მისი უფლებამონაცვლით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თელავის რეგიონალური ცენტრით (საგადასახადო ინსპექციით) და შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტით.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 16 ივლისის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თელავის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თელავის რაიონული სასამართლოს 2007 წლის 22 მარტის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლო სრულად დაეთანხმა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ ფაქტობრივად დადგენილ გარემოებებს და განმარტა, რომ თელავის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 10 ნოემბრის შემოწმების აქტი სოციალური, საშემოსავლო, მოგების გადასახადების ნაწილში და საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-3 ნაწილითა და 133-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დაკისრებული გადასახადების ნაწილში იყო საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე.

მითითებული გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა და შემოსავლების სამსახურის თელავის რეგიონალურმა ცენტრმა.

კასატორები საკასაციო საჩივრით ითხოვდნენ 2008 წლის 16 ივლისის განჩინების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილების მიღებას, რომლითაც არ დაკმაყოფილებოდა სს "... " სარჩელი.

კასატორთა განცხადებით, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს განჩინება იურიდიულად არ იყო დასაბუთებული. ინვენტარიზაციის შედეგების შეფასებასთან დაკავშირებით ადმინისტრაციული აქტი გამოცემული იყო საქმის გარემოებათა სრულყოფილად შესწავლის შედეგად და იგი ეყრდნობოდა სს "... " წარმომადგენლების მიერ შედგენილ და ხელმოწერით დამოწმებულ დოკუმენტაციას. კასატორები მიუთითებდნენ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 110-ე მუხლზე, რომლის თანახმადაც ინვენტარიზაციას ატარებს საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ შექმნილი საინვენტარიზაციო კომისია და შესაბამისად, ინვენტარიზაციის შედეგების სწორად ასახვაზე პასუხისმგებლობა არ ეკისრება ადმინისტრაციულ ორგანოს.

კასატორები მიუთითებდნენ, რომ დასაბეგრ თანხად განისაზღვრა არა აქციონერისაგან მიღებული თანხა, როგორც სააპელაციო სასამართლო აღნიშნავს თავის განჩინებაში, არამედ სს "... " 2005 წლის დასაბეგრი მოგება, ხოლო საწარმოს აქციონერისგან უპროცენტო სესხად აღებული თანხა ჩართულ იქნა ერთობლივ შემოსავალში.

კასატორები ასევე განმარტავდნენ, რომ საგადასახადო ორგანოს მონაცემებით, სს "... " არ ჰქონდა გადახდილი 2004 წლის ოქტომბრის საშემოსავლო გადასახადი, რაც დასტურდებოდა სს "... " 2006 წლის 10 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტით.

კასატორები მიიჩნევდნენ, რომ სასამართლომ უსაფუძვლოდ გაიზიარა ის ფაქტობრივი გარემოებები, რომ სს "... " 2004 წლის სექტემბრისა და ოქტომბრის დეკლარაციები წარდგენილი ჰქონდა აქციონერების გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში.

კასატორებს ასევე უსაფუძვლოდ მიაჩნდათ სასამართლოს დასკვნა იმის თაობაზე, რომ გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტი, სკ-ის 133-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დაკისრებული სანქციის ნაწილში, გამოცემული იყო უკანონოდ.

კასატორები მიუთითებდნენ, რომ თელავის საგადასახადო ინსპექციის მიერ სს "... " შემოწმების თაობაზე 2006 წლის 10 ნოემბერს მიღებული აქტი შედგენილი იყო საქმის გარემოებების სრულყოფილად შესწავლისა და გამოკვლევის შედეგად და სასამართლოს აღნიშნული აქტის ბათილად ცნობის საფუძველი არ გააჩნდა. ასევე კანონის დაცვით იყო გამოცემული თელავის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 13 დეკემბრის #707 საგადასახადო მოთხოვნა, 2006 წლის 12 დეკემბრის #05/597 და 2007 წლის 22 იანვრის #05/71 ბრძანებები.



### **სამოტივაციო ნაწილები:**

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, საკასაციო საჩივრების საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას დამფუძნებლის მიერ გაცემული სესხიდან მიღებული სარგებლის შეფასების ნაწილში და მიიჩნევს, რომ სასამართლოს მოსაზრება ამ ნაწილში არ გამომდინარეობს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ნორმებიდან.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 176-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად, სხვა შემოსავლებს, რომლებიც არ არის დაკავშირებული დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან, განეკუთვნება ნებისმიერი შემოსავალი ან სარგებელი, გარდა: ა) ამ კოდექსის 174-ე და 175-ე მუხლებით განსაზღვრული შემოსავლებისა; ბ) პარტნიორთა შენატანებისა, რომლებიც ზრდიან იმ საწარმოს წმინდა აქტივებს, რომელთა პარტნიორსაც წარმოადგენენ შენატანების განმახორციელებელი პირები. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილით, პირის მიერ სხვა პირისაგან ქონების ან სარგებლის მიღების შემთხვევაში, ერთობლივ შემოსავლებში შესატანი ქონების ან სარგებლის ღირებულება განისაზღვრება ამ კოდექსის 174-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილი წესით.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს მითითებული ნორმის შინაარსს და განმარტავს შემდეგ: განსახილველი შემთხვევა არ მიეკუთვნება საგადასახადო კოდექსის 176-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის "გ" ქვეპუნქტით მოწესრიგებულ ურთიერთობას, ვინაიდან მოცემულ შემთხვევაში საუბარია არა პარტნიორის შენატანზე საწარმოს საკუთარ კაპიტალში, არამედ პარტნიორის მიერ უპროცენტო სესხის გაცემაზე, რომელიც ექცევა მითითებული მუხლის მე-2 ნაწილის რეგულაციის ფარგლებში.

საგადასახადო კოდექსის 176-ე მუხლის მე-2 ნაწილი თავის მხრივ შეიცავს მითითებას ამავე კოდექსის 174-ე მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის თანახმადაც, სარგებლის ღირებულებად ითვლება თანხა, დაქირავებულის მიერ ამ ნაწილით განსაზღვრული ოდენობით მიღებული სარგებლისათვის, გადახდილი თანხის გამოკლებით, მათ შორის, საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ გამოქვეყნებულ საშუალო საბაზრო განაკვეთზე დაბალი საპროცენტო განაკვეთით სესხის მიღებისას - საბაზრო განაკვეთით გადასახდელი პროცენტის შესაბამისი თანხის გამოკლებით.

ამდენად, სამოქალაქო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-2 ნაწილი ამავე კოდექსის 176-ე მუხლის მე-2 ნაწილისათვის გულისხმობს სარგებლის შეფასებას სარგებლის საბაზრო ღირებულებითა და გადახდილი თანხის გამოკლებით.

აღნიშნული მუხლების მოთხოვნებიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ სს "... " დამფუძნებლის მიერ უპროცენტო სესხის სახით გაცემული თანხა საგადასახადო ორგანოების მიერ მართებულად იქნა მიჩნეული სს "... " შემოსავლად. საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ კასატორთა პრეტენზია ამ ნაწილში საფუძვლიანია. რაც შეეხება აქტის კანონიერებას დანარჩენ ნაწილში (საუბარია აქტის გასაჩივრებულ ნაწილზე) საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მოტივაციას და თვლის, რომ აქტი მიღებულია საქმის გარემოებების არასრულყოფილი შესწავლისა და გამოკვლევის საფუძველზე.

საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით საშემოსავლო და სოციალური გადასახადების დარიცხვის ნაწილში ადმინისტრაციული ორგანოების მხრიდან წარმოდგენილი არგუმენტაცია ატარებს ფორმალურ ხასიათს. საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, მართალია, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის "ე" ქვეპუნქტის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისას ან ამ კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში საგადასახადო ორგანოებსა და მათი თანამდებობის პირებს წარუდგინოს გადასახადების გამოსაანგარიშებლად და გადასახდელად საჭირო დოკუმენტები, მაგრამ აღნიშნული გადასახადის გადამხდელს არ ართმევს შესაძლებლობას საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადებში წარადგინოს ის მტკიცებულებები რომელიც იწვევს დარიცხული გადასახადებისაგან მის გათავისუფლებასა თუ დარიცხული თანხების კორექტირებას. საგულისხმოა, რომ ანალოგიური შინაარსის მითითებას შეიცავს თავად გასაჩივრებული აქტიც, სადაც საუბარია იმის თაობაზე, რომ "ცნობის წარმოდგენის შემთხვევაში მოხდება დარიცხული თანხების კორექტირება".

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს საქმეში წარმოდგენილი საშემოსავლო და სოციალური გადასახადების დეკლარაციებს და თვლის, რომ მითითებული დეკლარაციები ადმინისტრა-

ციული წარმოების პროცესში უნდა იქცეს ადმინისტრაციული ორგანოს მსჯელობისა და შეფასების საგნად.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, სამეურნეო ოპერაციის დამთავრებიდან (სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის მიღების, შენახვის ან მიწოდების ყველა ეტაპზე) არა უგვიანეს 45 დღისა, საბუღალტრო დოკუმენტებში აღურიცხავი ან/და სასაქონლო ზედნადების გარეშე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის გამოვლენის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს სხვა ვალდებულ პირს გადახდება შესაბამისად საბუღალტრო დოკუმენტაციაში აღურიცხავი ან/და სასაქონლო ზედნადების გარეშე გამოვლენილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ღირებულება საბაზრო ფასებით დღ-ს გარეშე.

როგორც აღნიშნული მუხლის შინაარსი ცხადყოფს, მითითებული მუხლის საფუძველზე დაწესებულია ჯარიმა საქონლის აღურიცხაობისათვის, რისი გათვალისწინებითაც საკასაციო სასამართლო გაუმართლებლად (კანონშეუსაბამოდ) მიიჩნევს გადამხდელის დაჯარიმებას, თუ მას საქონელი აღურიცხული აქვს საბუღალტრო დოკუმენტაციაში, შესაბამისად, საკასაციო სასამართლო სავალდებულოდ მიიჩნევს საბუღალტრო დოკუმენტაციის გადამოწმებას, რაც გამორიცხავს გადასახადის გადამხდელის მიმართ ნორმის არასწორ შეფარდებას.

საკასაციო სასამართლო ადასტურებს საგადასახადო ორგანოების მსჯელობის სისწორეს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის აქტთან მიმართებაში და აღნიშნავს, საინვენტარიზაციო კომისიაში უნდა შევიდეს ის პირები, რომლებიც კარგად იცნობენ საინვენტარიზაციო ქონებას, იციან მისი ფასი და პირველადი აღრიცხვა, რაც განპირობებულია აქტის სისწორეზე მათი პასუხისმგებლობით. თუმცა იმავდროულად საკასაციო სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს საქმეში ს.ფ. 36-ზე წარმოდგენილ ცნობას, რომელიც ადასტურებს საიასა (ბოლო ნახადი) და ნედლი სპირტის იდენტურობას და თვლის, იმ შემთხვევაში თუ უდავოა ინვენტარიზაციის აქტში მითითებული ორი პროდუქტის იდენტურობა, მხოლოდ ფორმალური მხარე, ის რომ ეს ორი პროდუქტია წარმოდგენილია ერთმანეთისაგან დამოუკიდებლად, არ უნდა იქცეს გადასახადის გადამხდელის პასუხისმგებლობის საფუძველად.

ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული აქტი, მითითებული გადასახადების დარიცხვის ნაწილში, მიღებულია საქმის გარემოებების არასრულყოფილი გამოკვლევისა და შესწავლის საფუძველზე, რის გამოც საჭიროდ მიიჩნევს გასაჩივრებული განჩინების ამ ნაწილში უცვლელად დატოვებას.

#### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

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

#### **გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა :**

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თელავის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.

2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 16 ივლისის განჩინება, რომლითაც უცვლელად დარჩა თელავის რაიონული სასამართლოს გადაწყვეტილება დამფუძნებლის მიერ გაცემული სესხიდან მიღებული სარგებლის მოგების გადასახადით დაბეგვრის თაობაზე თელავის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 10 ნოემბრის შემოწმების აქტის, თელავის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 12 დეკემბრის #05/597 ბრძანებისა და 2006 წლის 13 დეკემბრის #707 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის ნაწილში და ამ ნაწილში მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება.

სს "... " სარჩელი ამ ნაწილში არ დაკმაყოფილდეს.

3. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 16 ივლისის განჩინება დანარჩენ ნაწილში დარჩეს უცვლელად;

4. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

### 3. საგადასახადო აქტების ბათილად ცნობა

#### საგადასახადო შეტყობინების ბათილად ცნობა

##### განჩინება

#ბს-640-609(კ-07)

3 იანვარი, 2008 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა  
შემადგენლობა: ნ. ქადაგიძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),  
მ. ჩინჩალაძე,  
ნ. სხირტლაძე

დავის საგანი: საგადასახადო შეტყობინების ბათილად ცნობა

##### აღწერილობითი ნაწილი:

2006 წლის 5 ივლისს შპს "ლაზმა" სარჩელით მიმართა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საბაჟო დეპარტამენტის რეგიონალური საბაჟო "დასავლეთის" მიმართ და მოითხოვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საბაჟო დეპარტამენტის რეგიონალური საბაჟო "დასავლეთის" უფროსის 2006 წლის 1 ივნისის #19 ბრძანების, მის საფუძველზე გამოცემული ქონებაზე ყადაღის დადებისა და საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ #2 შეტყობინებების ბათილად ცნობა.

მოსარჩელე მიუთითებდა, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საბაჟო დეპარტამენტის რეგიონალური საბაჟო "დასავლეთის" უფროსის 2006 წლის #19 ბრძანების საფუძველზე, საგადასახადო ვალდებულების შესრულების მიზნით, შპს "ლაზის" მიმართ განხორციელდა შემდეგი ღონისძიებები: 1. სახელმწიფოს სასარგებლოდ საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება; 2. ქონებაზე ყადაღის დადება; 3. საბანკო ანგარიშებზე საინკასო დავალებების წარდგენა, რასაც, მოსარჩელის მითითებით, საფუძველად დაედო ის გარემოება, რომ 2005 წლის 3 აგვისტოს შპს "ლაზს" წარედგინა საგადასახადო მოთხოვნა 613508,19 ლარზე, წერილობით განემარტა აღნიშნული ადმინისტრაციული აქტის გასაჩივრების წესის თაობაზე, რაც მათ მიერ არ გასაჩივრებულა და რაც საგადასახადო ორგანოს მიერ მიჩნეულ იქნა გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო მოთხოვნის აღიარებად.

მოსარჩელის განმარტებით, საგადასახადო ორგანოს მტკიცება იმის თაობაზე, რომ საგადასახადო მოთხოვნა არ გასაჩივრებულა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 82-ე მუხლის შესაბამისად, სინამდვილეს არ შეესაბამება, ვინაიდან, მათ რეგიონალურ საბაჟო "დასავლეთში" წარადგინეს შესაგებელი, რომელიც ჩაბარებულია კანცელარიაში და მას ხელს აწერს საბაჟო დასავლეთის თანამშრომელი.

მოსარჩელის მითითებით, მათ შეასრულეს საგადასახადო კოდექსის 147-ე მუხლის მე-2 და მე-7 მუხლების მოთხოვნები, კერძოდ, საწარმოს მიერ დაცულია საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების 15-დღიანი ხანდაზმულობის ვადა და ამასთან, შპს "ლაზის" მიერ წარმოდგენილი შესაგებლის ყველა გვერდი ხელმოწერილია საწარმოს დირექტორის მიერ.

მოსარჩელის აღნიშვნით, საწარმოს მიერ ასევე ზედმიწევნით იქნა დაცული საგადასახადო კოდექსის 150-ე მუხლით გათვალისწინებული მოთხოვნები და მან დათქმულ ვადაში წარადგინა ფინანსური რისკების დაზღვევის პოლისი, გაცემული სადაზღვევო კომპანია "ბრიტანეთი კავკასიის (BFA)" მიერ.

მოსარჩელის მითითებით, რეგიონალური საბაჟო "დასავლეთი" ვალდებული იყო განეხილა შპს "ლაზის" შესაგებელი, მაგრამ მათ შესაგებელი არ განუხილავთ და არც არავინ დაუბარებიათ მის განხილვაზე. მოსარჩელის აღნიშვნით, მოპასუხის მითითება საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, რომელიც ეხება ბრძანების გამოუცემლობას და მხარისათვის ბრძანების გადაგზავნას, უკანონოა, ვინაიდან ჯერ უნდა განხილულიყო შესაგებელი, რომელსაც დაესწრებოდა მომჩივანი და თუ ამის შემდეგ საბაჟო "დასავლეთი" არ გამოსცემდა ბრძანებას ან არ გაუგზავნიდა შპს "ლაზს", ამ უკანასკნელს უნდა ევარაუდა, რომ მისი შესაგებელი არ დაკმაყოფილდა და გაესაჩივრებინა კანონით დადგენილი წესით.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელე მოითხოვდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საბაჟო დეპარტამენტის რეგიონალური საბაჟო "დასავლეთის" უფროსის 2006 წლის 1 ივნისის #19 ბრძანების, მის საფუძველზე გამოცემული ქონებაზე ყადაღის დადებისა და საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ #2 შეტყობინებების ბათილად ცნობას.

ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2006 წლის 16 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით შპს "ლაზის" სასარჩელო განცხადება არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ 2005 წლის 3 აგვისტოს შპს "ლაზის" საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საბაჟო დეპარტამენტის რეგიონალური საბაჟო "დასავლეთის" მიერ წარედგინა საგადასახადო მოთხოვნა 613508,19 ლარზე. აღნიშნულ საგადასახადო მოთხოვნაზე შპს "ლაზის" მიერ შეტანილია შესაგებელი 2005 წლის 10 აგვისტოს, მაგრამ შესაგებელზე რეგიონალურ საბაჟოს კანონით დადგენილ ვადაში ბრძანება არ მიუღია.

სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხის განმარტება, რომ აღნიშნული ქმედება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 155-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ითვლება საგადასახადო ორგანოს უარად და ამავე ნაწილის თანახმად, შპს "ლაზის" ზემოაღნიშნული უარი უნდა გაესაჩივრებინა ბრძანების მიღებისათვის გათვალისწინებული 10-დღიანი ვადის გასვლიდან 5 დღეში, რაც მის მიერ არ განხორციელებულა. ამავე კოდექსის 155-ე მუხლის მესამე ნაწილის "ბ" პუნქტის თანახმად კი, თუ გადასახადის გადამხდელი, საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი ამ მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილ ვადაში არ გაასაჩივრებს საგადასახადო ორგანოს უარს (თუ მან დროულად არ მიიღო საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება) საგადასახადო მოთხოვნა აღიარებული ითვლება და იგი მიექცევა აღსასრულებლად. სასამართლოს აღნიშვნით, ვინაიდან შპს "ლაზის" 2006 წლის 1 ივნისსაც არ ჰქონდა გადახდილი დავალიანება, სწორედ ზემოაღნიშნული საფუძველით რეგიონალური საბაჟო "დასავლეთის" უფროსის მიერ იქნა მიღებული #19 ბრძანება საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიების შესახებ, რომლითაც შპს "ლაზის" საბანკო ანგარიშებიდან უნდა განხორციელდეს სახელმწიფო დავალიანების ჩამოწრა. ასევე აღნიშნული #19 ბრძანების საფუძველზე მოსარჩელეს გაეგზავნა შეტყობინება ქონებაზე ყადაღის დადებისა და საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ, რასაც ითვალისწინებს საგადასახადო კოდექსის 84-ე, 85-ე და 89-ე მუხლები.

სასამართლოს მითითებით, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60<sup>1</sup> მუხლის შესაბამისად, ადმინისტრაციული აქტი ბათილია იმ შემთხვევაში, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან დარღვეულია მისი მომზადების, ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები, რასაც მიუთითებს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლიც, რომლის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის სამართლებრივ საფუძველს წარმოადგენს ის, რომ ადმინისტრაციული აქტი უნდა ეწინააღმდეგებოდეს კანონს და ის პირდაპირ და უშუალო ზიანს უნდა აყენებდეს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას ან ინტერესს. მოცემულ შემთხვევაში სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები მიღებულია კანონის დაცვით და იგი არ აყენებს ზიანს მოსარჩელის კანონიერ ინტერესს და შესაბამისად, არ არსებობს მათი ბათილად ცნობის საფუძველი.

აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო საჩივრით გაასაჩივრა შპს "ლაზმა", რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის დაკმაყოფილება.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 3 მაისის განჩინებით შპს "ლაზის" სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2006 წლის 16 ოქტომბრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ სრულად გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ წარმოდგენილი სამართლებრივი მოსაზრებები და შეფასებები.

სააპელაციო სასამართლოს განჩინება საკასაციო საჩივრით გაასაჩივრა შპს "ლაზმა", რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და სარჩელის დაკმაყოფილება იმავე საფუძველით, რაზედაც მიუთითებდა სასარჩელო განცხადებაში.

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის საფუძველების შესწავლისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ შპს "ლაზის" საკასაციო საჩივარი უსაფუძველოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ გასაჩივრებული განჩინება მიღებულია საპროცესო და მატერიალური ნორმების სწორი გამოყენებისა და განმარტების საფუძველზე და სახეზე არ არის გასაჩივრებული განჩინების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე მუხლით განსაზღვრული საფუძველი.

საკასაციო სასამართლო მართებულად მიიჩნევს განსახილველ შემთხვევაში საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი ნორმების გამოყენებას და მიუთითებს შემდეგზე: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელი/მისი მოადგილე ვალდებულია, გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის შესაგებლის

მიღებიდან 10 დღის ვადაში განიხილოს იგი და გამოსცეს მოტივირებული ბრძანება შესაგებლის დაკმაყოფილების ან დავის შეწყვეტის შესახებ, შესაგებლის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების ან მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ და არაუგვიანეს ბრძანების გამოცემიდან მე-3 დღისა გაუგზავნოს იგი შესაგებლის წარმომდგენს.

მითითებული მუხლით განსაზღვრულია საგადასახადო ორგანოს ვალდებულება გადასახადის გადამხდელის შესაგებლის მიღებისას და შესაგებლის განხილვის სამართლებრივი შედეგი, ანუ ის შემთხვევა, როდესაც საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელისათვის წარდგენილ "საგადასახადო მოთხოვნას" გადასახადის გადამხდელი არ ეთანხმება და მას შესაგებლით პასუხობს.

საგადასახადო ინსპექციის ხელმძღვანელმა ან მისმა მოადგილემ შესაგებლის მიღებიდან 10 დღის ვადაში უნდა განიხილოს იგი და იმავე ვადაში უნდა გამოსცეს მოტივირებული ბრძანება, შესაგებლის დაკმაყოფილების ან დავის შეწყვეტის შესახებ, შესაგებლის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების ან მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ და ბრძანების გამოცემიდან არა უგვიანეს მე-3 დღისა გაუგზავნოს გადასახადის გადამხდელს.

იმავე მუხლის მე-3 ნაწილი განსაზღვრავს შემდეგ პირობას, თუ საგადასახადო ინსპექციის ხელმძღვანელმა ან მისმა მოადგილემ ზემოაღნიშნულ 10-დღიან ვადაში არ გამოსცა ბრძანება ან გამოსცა, მაგრამ გადასახადის გადამხდელს არ გაუგზავნა, ეს ნიშნავს "გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის" შესრულებაზე უარის თქმას.

როგორც საქმის მასალებით დასტურდება, შპს "ლაზმა" 2005 წლის 3 აგვისტოს გამოცემულ #09-13/1487 საგადასახადო მოთხოვნაზე შესაგებელი წარადგინა 2005 წლის 10 აგვისტოს. დადგენილია, რომ მას კანონით დადგენილ ვადაში არ მიუღია მოტივირებული ბრძანება შესაგებლის დაკმაყოფილების ან დავის შეწყვეტის შესახებ, შესაგებლის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების ან მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის თაობაზე, რაც ზემოაღნიშნული მუხლით განსაზღვრული ნორმების შესაბამისად, ნიშნავს ორგანოს უარს გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის შესრულებაზე.

სარჩელი შპს "ლაზის" მიერ სასამართლოში წარდგენილია 2006 წლის 5 ივლისს.

იმავე საგადასახადო კოდექსის 155-ე მუხლი განსაზღვრავს გადასახადის გადამხდელის შესაგებელთან და "გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნასთან" დაკავშირებით საგადასახადო ინსპექციის ქმედების გასაჩივრების წესს და გასაჩივრების სამართლებრივ შედეგს. მითითებული მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს უფლება აქვს, ამ კოდექსის 154-ე მუხლის მე-3 ნაწილით განსაზღვრულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელის/ მისი მოადგილის ბრძანება (ამ ბრძანებისა და თანდართული დოკუმენტების მიღებიდან 5 დღის ვადაში), ამ კოდექსის 154-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ ვადაში ბრძანების მიუღებლობისას საგადასახადო ორგანოს უარი (ამ ვადის ამოწურვიდან 5 დღის ვადაში), ამ კოდექსის 147-ე მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს შესაგებელი და იმავე ნაწილით განსაზღვრულ ვადაში შესაგებლის მიუღებლობისას საგადასახადო ორგანოს უარი (ამ ვადის ამოწურვიდან 5 დღის ვადაში) გაასაჩივროს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტში ან სასამართლოში.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს მითითებული მუხლის შინაარსს და დამატებით განმარტავს: აღნიშნული მუხლის შესაბამისად, თუ გადასახადის გადამხდელმა 154-ე მუხლით დადგენილ ვადაში არ მიიღო საგადასახადო ინსპექციის ხელმძღვანელის ან მისი მოადგილის ბრძანება მის შესაგებელთან დაკავშირებით, რაც უარის თქმის ტოლფასია, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, ამ ვადის ამოწურვიდან 5 დღის ვადაში ეს უარი გაასაჩივროს იმ ორგანოში, რომელსაც ის ირჩევს დავის შემდგომი გადაწყვეტის ფორმად.

იმ შემთხვევაშიც კი, თუ საკასაციო სასამართლო უპირატესობას მიანიჭებს ადმინისტრაციული საპროცესო კანონმდებლობის ნორმებს (საუბარია ცვლილებების განხორციელებამდე არსებულ რედაქციაზე) და მიიჩნევს, რომ გადასახადის გადამხდელს უფლება ჰქონდა, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლის მე-3 ნაწილით დადგენილ ერთთვიან და არა საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულ ვადაში გაესაჩივრებინა ადმინისტრაციული ორგანოს უარი, ამ შემთხვევაშიც კი შპს "ლაზის" მიერ გაშვებულია გასაჩივრების კანონით დადგენილი ვადები. (როგორც აღინიშნა, სარჩელი სასამართლოში წარდგენილია 2006 წლის 5 ივლისს.)

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველი მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს და საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს არეგულირებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსი.

ამავე კოდექსის 155-ე მუხლის მე-3 ნაწილი ადგენს, თუ გადასახადის გადამხდელი ამ მუხლით დადგენილ ვადაში არ გაასაჩივრებს ბრძანებას, ან საგადასახადო ინსპექციის შესაგებელს თავის მოთხოვნაზე, ან საგადასახადო ინსპექციის უარს, რომელშიც იგულისხმება როგორც წერილობითი უარი, ისე უარი, რომელიც გამომდინარეობს იქიდან, რომ მან არ მიიღო წერილობითი უა-

რი თავისი შესაგებლის ან მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე, "საგადასახადო მოთხოვნა" აღიარებული იქნება და მიექცევა აღსასრულებლად.

საგადასახადო კოდექსის ზემოაღნიშნული ნორმები საკასაციო სასამართლოს აძლევს საფუძველს დაასკვნას, რომ სააპელაციო სასამართლოს მხრიდან სადავო "საგადასახადო მოთხოვნა" მართებულია იქნა მიჩნეული აღიარებულად და არ არსებობს საკასაციო საჩივრის გაზიარებისა და გასაჩივრებული განჩინების გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი.

#### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

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

#### **და ა ა დ გ ი ნ ა :**

1. შპს "ლაზის" საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 03 მაისის განჩინება;
3. შპს "ლაზის" გადახდეს სახელმწიფო ბაჟი 8000 ლარის ოდენობით;
4. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

#### **სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად საგადასახადო აქტების ბათილად ცნობა**

##### **გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით**

#ბს-1438-1396(კ-08) 15 ივლისი, 2009 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა**

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

**დავის საგანი:** ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა

#### **აღწერილობითი ნაწილი:**

შპს "... " 2006 წლის აგვისტოში სარჩელი აღძრა ბათუმის საქალაქო სასამართლოში მოპასუხე ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ და მოითხოვა ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 7 აგვისტოს შემოწმების აქტით დარიცხული 75737 ლარიდან 71617 ლარის დარიცხვის უკანონოდ ცნობა და მოპასუხის მიერ გამოცემული ყველა ჩანაწერის (რომელიც 2006 წლის 7 აგვისტოს შემოწმების აქტის საფუძველზეა განხორციელებული) გაუქმება. მოსარჩელემ დაზუსტებული სასარჩელო განცხადებით ასევე მოითხოვა 2006 წლის 18 აგვისტოს ბრძანებისა და 2006 წლის 24 აგვისტოს #3375 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა და მოპასუხის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის დავალდებულება გამოეცა ახალი ადმინისტრაციული აქტი.

ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2007 წლის 7 მაისის გადაწყვეტილებით შპს "... " სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად გამოცხადდა ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 7 აგვისტოს შემოწმების აქტი; ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2006 წლის 18 აგვისტოს მიღებული #1563 ბრძანება, 2006 წლის 24 აგვისტოს #3375 საგადასახადო მოთხოვნა და 2006 წლის 10 ოქტომბრის #2572 ბრძანება; დავალა ბათუმის საგადასახადო ინსპექციას აღნიშნული გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოეცა ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციამ.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 15 ოქტომბრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა ბათუმის სა-

ქალაქო სასამართლოს 2007 წლის 7 მაისის გადაწყვეტილება და საქმე არსებითად განსახილველად დაუბრუნდა იმავე სასამართლოს.

ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2008 წლის 17 მარტის გადაწყვეტილებით შპს "... " სასარჩელო განცხადება დაკმაყოფილდა -ბათილად გამოცხადდა ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 18 აგვისტოს მიღებული #1563 ბრძანება, 2006 წლის 24 აგვისტოს #3375 საგადასახადო მოთხოვნა და 2006 წლის 10 ოქტომბრის #2572 ბრძანება.

აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ბათუმის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექცია).

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 18 სექტემბრის გადაწყვეტილებით ბათუმის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა; გაუქმდა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2008 წლის 17 მარტის გადაწყვეტილება; შპს "... " სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

სააპელაციო პალატამ დადგინდა ჩათვალა, რომ ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 26 ივლისის #1218 ბრძანების საფუძველზე შპს "... " ჩატარდა საკონტროლო გასვლითი შემოწმება; 2006 წლის 7 აგვისტოს აქტით შპს "... " ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადასახდელად დაეკისრა 75 737 ლარი; მათ შორის, კუთვნილი გადასახადი 43 731 ლარი, ჯარიმა 14 683 ლარი, საურავი 17 323 ლარი; გადასახადის სახეების მიხედვით: მოგების გადასახადში 39 059 ლარი, დღგ -32 258 ლარი, ქონების გადასახადი -1 142 ლარი; 2006 წლის 7 აგვისტოს აქტის საფუძველზე ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსმა 2006 წლის 18 აგვისტოს გამოსცა #1563 ბრძანება, ხოლო 2006 წლის 24 აგვისტოს #3375 საგადასახადო მოთხოვნა. ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 26 ოქტომბრის #2572 ბრძანებით შპს "... " საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობის გამო საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში საბანკო ანგარიშიდან საინკასო დავალებით ჩამოეწერა 8 842 ლარი. ასევე დადგინდა, რომ 2004 წლის 10 აპრილის #146363 სპეციალურ საგადასახადო ანგარიშფაქტურაში მითითებულია 91 781 ტ. საწვავი. შპს "... " დირექტორის 2006 წლის 21 აგვისტოს #12 ცნობით დადგინდა, რომ 2004 წლის 10 აპრილს მის მიერ გამოწერილ იქნა #146363 სპეციალური ანგარიშფაქტურა, რომლითაც შპს "... " საწვავის ფაქტობრივი მიწოდება არ მომხდარა. იგი გამოწერილ იქნა 2004 წლის 8 იანვრიდან 5 აპრილის ჩათვლით შპს "... " მიერ შპს "... " სასაქონლო სატრანსპორტო ზედდებულით მიღებულ 91781 კგ. საწვავზე. სპეციალური ანგარიშფაქტურების თავის დროზე გამოუწერლობას მოსარჩელე ხსნის იმ დროს აჭარის ავტონომიურ რესპუბლიკაში შექმნილი პოლიტიკური მდგომარეობისა და ფინანსთა სამინისტროსაგან ანგარიშფაქტურების დაგვიანებით მიწოდებით, თუმცა ამის დამადასტურებელი რაიმე უტყუარი მტკიცებულება საქმეში არ მოიპოვება.

სააპელაციო პალატის განმარტებით მოცემულ შემთხვევაში დარღვეულია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2002 წლის 27 ივნისის #193 ბრძანების "ნავთობპროდუქტების, ეთილის სპირტის და სპირტიანი სასმელების მიწოდების, აღრიცხვისა და დაბეგვრის კონტროლის ღონისძიებათა შესახებ", საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2004 წლის 17 ნოემბრის #748 ბრძანების "ნავთობპროდუქტების მიწოდების აღრიცხვის და დაბეგვრის კონტროლის ღონისძიებათა შესახებ", საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 14 თებერვლის #87 ბრძანების "ნავთობპროდუქტების მიწოდების აღრიცხვის და დაბეგვრის კონტროლის ღონისძიებათა შესახებ" ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე" მოთხოვნები და ასევე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე და 115-ე მუხლები.

სააპელაციო პალატამ არ გაიზიარა მოსარჩელის არგუმენტი იმის თაობაზე, რომ ზემოაღნიშნული დარღვევების მიზეზი შექმნილი პოლიტიკური ვითარება იყო, რადგან სპეციალური საგადასახადო ანგარიშფაქტურების შეუსრულებლობის მსგავსი პატივსადაები მიზეზი, არც საგადასახადო კოდექსით და არც რაიმე სხვა ნორმატიული აქტით გათვალისწინებული არ არის.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილებაზე საკასაციო საჩივარი შეიტანა შპს "... " და მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება, კერძოდ, ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 18 აგვისტოს #1563 ბრძანების, 2006 წლის 24 აგვისტოს #3375 საგადასახადო მოთხოვნისა და 2006 წლის 10 ოქტომბრის #2572 ბრძანების ბათილად ცნობა.

კასატორი განმარტავს, რომ სააპელაციო სასამართლომ არასწორად განმარტა დავის საგანი და საფუძველი. სააპელაციო პალატამ ისე გააუქმა პირველი ინსტანციის გადაწყვეტილება, რომ არ იმსჯელა სარჩელის საფუძვლიანობაზე; ასევე არ გაუქარწყლებია სამართლებრივად ის გარემოებები, რაც პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიიჩნია დამტკიცებულად.

კასატორი მიიჩნევს, რომ სააპელაციო პალატამ არასწორად განმარტა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 89-ე და 115-ე მუხლები, გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა, კერძოდ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლი და არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, კერძოდ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 82-ე მუხლი.

კასატორის მითითებით, აღნიშნული საქმე განსხვავდება ამ კატეგორიის საქმეებზე საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მანამდე არსებული პრაქტიკისაგან. მოცემულ პროცესში სასამართლოს უნდა ჩაება შპს "...".

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების შესწავლის, საკასაციო საჩივრის დასაბუთებულობისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერების შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ შპს "... საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ; გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 18 სექტემბრის გადაწყვეტილება;

სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნეს ცნობილი ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 18 აგვისტოს #1563 ბრძანება, 2006 წლის 24 აგვისტოს #3375 საგადასახადო მოთხოვნა და 2006 წლის 10 ოქტომბრის #2572 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალურ ცენტრს (საგადასახადო ინსპექცია) დაევალოს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა შპს "... მიმართ შემდეგ გარემოებათა გამო:

როგორც საქმის მასალებით ირკვევა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) მიერ 2006 წლის 7 აგვისტოს შედგენილ საგადასახადო შემოწმების აქტში აღნიშნულია, რომ შპს "... 2004 წლის 1 იანვრიდან 2004 წლის მაისამდე განვილი პერიოდში მომწოდებლისაგან შპს "... (ს/ნ #...) მიღებული აქვს 136 474 ლიტრი ბენზინი 120 666 ლარის ღირებულებით სპეციალური საგადასახადო ანგარიშფაქტურების გარეშე. აღნიშნული შემოწმების საფუძველზე გამოიცა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ. ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 18 აგვისტოს #1563 ბრძანება და მოსარჩელეს წარედგინა ქ. ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2006 წლის 24 აგვისტოს #3375 მოთხოვნა, რომლითაც მას გადასახდელად დაეკისრა სულ 75737 ლარი; შპს "... სადავოდ გახადა ამ თანხიდან მისთვის 71617 ლარის დარიცხვა, ხოლო 4420 ლარის დარიცხვა კი სადავოდ არ გაუხდია. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 26 ოქტომბრის #2572 ბრძანებით დადგენილ იქნა, რომ საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში შპს "... საბანკო ანგარიშიდან, საინკასო დავალებით, ჩამოეწეროს ქონების გადასახადი 1172 ლარი, სოციალური გადასახადი 743 ლარი, საშემოსავლო გადასახადი 163 ლარი, მოგების გადასახადი 41641 ლარი, დღგ 41 658, საგზაო 337 ლარი და სხვა გადასახადი 3128 ლარი და ჩაირიცხოს ისინი შესაბამის ბიუჯეტში.

საკასაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს მიმწოდებელი შპს "... დირექტორის მიერ 2006 წლის 21 აგვისტოს წერილზე შპს "... დირექტორის მიმართ; ამ წერილში აღნიშნულია, რომ 2004 წლის 10 აპრილს შპს "... მიერ გამოწერილი სპეციალური საგადასახადო ანგარიშფაქტურა #146363-ით შპს "... საწვავის ფაქტობრივი მიწოდება არ მომხდარა. სპეციალური საგადასახადო ანგარიშფაქტურა #146363 გამოწერილი იქნა 2004 წლის 8 იანვრიდან 5 აპრილის ჩათვლით შპს "... მიერ შპს "... სასაქონლო სატრანსპორტო ზედდებულებით მიღებულ 91781 კვ საწვავზე. სპეციალური ანგარიშფაქტურების თავისდროული გამოუწერლობა გამოწვეული იყო იმ დროისათვის აჭარის ავტონომიურ რესპუბლიკაში შექმნილი პოლიტიკური სიტუაციიდან გამომდინარე; წერილში ასევე მითითებულია, რომ შპს "... მიერ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და სხვა ზემდგომი ორგანოების წინაშე საკითხის მრავალჯერ დასმის მიუხედავად ნავთობპროდუქტების სპეციალური საგადასახადო ანგარიშფაქტურები მიეწოდებოდათ დაგვიანებით და თანაც შეზღუდული რაოდენობით, რის გამოც სპეციალური ანგარიშფაქტურების გამოწერა ხდებოდა დაგვიანებით სასაქონლო სატრანსპორტო ზედდებულებებით გაცემულ ნავთობპროდუქტებზე და ბოლოს ისიცაა მითითებული, რომ სწორედ აღნიშნულ ფაქტს ჰქონდა ადგილი შპს "... მიმართ ზემოაღნიშნულ შემთხვევაშიც. საქმეში წარმოდგენილია სპეციალური საგადასახადო ანგარიშფაქტურა #146363, რომელშიც აღნიშნულია, რომ 2004 წლის 10 აპრილს შპს "... მიერ შპს "... გაიცა 91,781 ტ ბენზინი, საქონლის ღირებულებამ დღგ-ს და აქციზის ჩათვლით შეადგინა სულ 105305.54 ლარი.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ იმ ფაქტობრივ გარემოებებზე, რომ 2004 წლის 8 იანვრიდან 5 აპრილის ჩათვლით მართალია სპეციალური ანგარიშფაქტურებით არ მომხდარა საქონლის მიწოდება მოსარჩელისათვის, მაგრამ 91781 კვ საწვავი შპს "... მიიღო სასაქონლო ზედნადებებით.

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ იმ დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 115-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია საგადასახადო ანგარიშფაქტურა გამოწეროს საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიწოდებისთანავე და მისცეს მყიდველს მიწოდებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა. თუ საქონლის (ელექტროენერჯის ან თბოენერჯის, გაზის ან



წყლის) მიწოდება ან მომსახურების გაწევა ხდება რეგულარულად ან უწყვეტად, აღნიშნული სა-  
ქონლის მიწოდება ან მომსახურების გაწევა შესრულებულად ითვლება არა უგვიანეს საანგარიშო  
თვის ბოლო დღისა. ამასთან, საქონლის მიწოდებისას, ყველა შემთხვევაში, გამოწერილ უნდა იქ-  
ნეს მკაცრი აღრიცხვის სასაქონლო ზედნადები საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მიხედვით.  
ხოლო ამავე კოდექსის 68-ე მუხლით განსაზღვრულია შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის  
პრინციპები; ამ ნორმის პირველი ნაწილის თანახმად – გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია  
სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტალურად დადასტურებულ  
მონაცემთა საფუძველზე ამ თავით გათვალისწინებული მეთოდების გამოყენებით და მიაკუთვნოს იმ  
საანგარიშო პერიოდს, რომელშიც ისინი მიღებულ ან გაწეულ იქნა იმგვარად, რომ ცხადად აისა-  
ხოს დასაბეგრი შემოსავალი (მოგება). გადასახადის გადამხდელის მიერ შემოსავლებისა და ხარჯე-  
ბის აღსარიცხად გამოიყენება საკასო ან დარიცხვის მეთოდი. საკასაციო პალატას მიაჩნია, რომ  
მოპასუხემ მოსარჩელის მიმართ პასუხისმგებლობის ღონისძიების გამოყენებისას სრულყოფილად არ  
გამოიკვლია საქმის ფაქტობრივი გარემოებები. მოპასუხეს არ გამოუკვლევია, თუ როგორ მოხდა  
91 757 კგ საწვავის ერთ დღეში 2004 წლის 10 აპრილს ერთი ანგარიშფაქტურით ერთჯერადად  
მიწოდება; ბათუმის საგადასახადო ინსპექციას ასევე არ გამოუკვლევია შპს "...“ 2004 წლის 8  
აპრილიდან 5 აპრილის ჩათვლით 91781 კგ. საწვავის მიწოდების თაობაზე სასაქონლო ზედნადე-  
ბების ნამდვილობა, რომლითაც შეიძლება დადასტურებულ იქნეს სადავო პერიოდში შპს "...“  
მიწოდებული ნავთობის ოდენობა და მის მიერ გაწეული ხარჯი.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე  
მუხლის მე-5 ნაწილზე, რომლის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის,  
თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენ-  
ტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს.  
ხსენებული კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო  
ვალდებულია, ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე  
ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების  
საფუძველზე. ხოლო იმავე მუხლის მეორე ნაწილში პირდაპირააა მითითებული, რომ დაუშვებე-  
ლია, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას საფუძველად დაედოს  
ისეთი გარემოება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული ადმი-  
ნისტრაციული ორგანოს მიერ.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოპასუხე ადმინისტრაციულმა ორგანომ გასაჩივრებული  
ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემისას დაარღვია საქართველოს  
ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის მე-5 ნაწილისა და 96-ე მუხლის პირველი  
და მეორე ნაწილების მოთხოვნები.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, იმისათვის, რომ შესრულდეს კანონის მოთხოვნა და ადმი-  
ნისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება იყოს კანონშესაბამისი, ინდივიდუალური  
ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის მეტად მნიშვნელოვანი და სავალდებულო წი-  
ნაპირობაა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების გამოკვლევა, გაანალიზე-  
ბა, შესწავლა და გადაწყვეტილების მიღება ამ გარემოებათა კომპლექსური შეფასების შედეგად,  
იმისათვის, რომ თავიდან იქნეს აცილებული ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან რაიმე შეცდომა  
და ამის საფუძველზე დაუსაბუთებელი დასკვნის გაკეთება.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის  
მე-60<sup>1</sup> მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის მიხედვით, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი  
ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამო-  
ცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა თვლის, რომ სადავო ინდივი-  
დუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშ-  
ვნელობის გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, რის გამოც მოცემულ საქმეზე გამო-  
ყენებული უნდა იქნეს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4  
ნაწილი და სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი ინდივიდუალური  
ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები და ქ. ბათუმის რეგიონალური ცენტრს (საგადასახადო  
ინსპექციას) დაევალოს გამოიკვლიოს და შეფასება მისცეს ზემოაღნიშნულ გარემოებებს და ამის  
შემდეგ გამოსცეს ახალი აქტი შპს "...“ მიმართ.

#### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის  
32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით და

## გ ა დ ა წ ყ ვ ე ტ ა :

1. შპს "... " საკასაციო საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 18 სექტემბრის გადაწყვეტილება;
3. სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნეს ცნობილი ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 18 აგვისტოს #1563 ბრძანება, 2006 წლის 24 აგვისტოს #3375 საგადასახადო მოთხოვნა და 2006 წლის 10 ოქტომბრის #2572 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრს (საგადასახადო ინსპექცია) დაევალოს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა;
5. საკასაციო პალატის გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

### სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად აქტების ბათილად ცნობა

#### განჩინება

#ბს-524-495(კ-09)

28 ოქტომბერი, 2009 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: მ. ცისკაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),

ნ. სხირტლაძე,

პ. სილაგაძე

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

#### აღწერილობითი ნაწილი:

ლ. ა-შვილმა 2007 წლის ივლისში სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხე საქართველოს კონტროლის პალატის მიმართ და მოითხოვა საქართველოს კონტროლის პალატის 2007 წლის 29 ივნისის #148/17 წერილის ბათილად ცნობა და მოპასუხისათვის ადმინისტრაციული საჩივრის განხილვის მიზნით მოსარჩელის მონაწილეობით ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარებისა და ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის დავალდებულება.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 26 ნოემბრის გადაწყვეტილებით სარჩელის მოთხოვნა დაკმაყოფილდა;

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი მოპასუხის-საქართველოს კონტროლის პალატის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი -2007 წლის 29 ივნისის #148/17 წერილი; შესაბამისად, მოპასუხეს -საქართველოს კონტროლის პალატას დაევალა მოსარჩელის -ლ. ა-შვილის 2007 წლის 16 აპრილის ადმინისტრაციული საჩივრის განხილვის მიზნით მოსარჩელის მონაწილეობით ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარება; საჩივართან დაკავშირებული ყველა ფაქტობრივი გარემოების სრულყოფილად გამოკვლევის, შესწავლისა და სამართლებრივი შეფასების შედეგად ახალი გადაწყვეტილების (ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის) მიღება მოსარჩელის ადმინისტრაციულ საჩივრის თაობაზე.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება ეფუძნება შემდეგ მოტივებს:

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ საქართველოს კონტროლის პალატის 2006 წლის 11 დეკემბრის #604 ბრძანების, 2007 წლის 18 იანვრის #11 ბრძანების, 2007 წლის 22 თებერვლის #53 ბრძანების საფუძველზე საქართველოს კონტროლის პალატის მიერ 2006 წლის 11 დეკემბრიდან 2007 წლის 13 მარტამდე დროის შუალედში ჩატარებულ იქნა თბილისის მერიის ადგილობრივი ქონების მართვის საქალაქო სამსახურის 2004 წლის 1 სექტემბრიდან 2006 წლის 1 ოქტომბრამდე პერიოდის საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის კომპლექსური რევიზია, რის შედეგადაც შედგენილ იქნა 2007 წლის 12 მარტის #51/47 აქტი; რევიზიის აქტი შეეხო სამსახურზე დაკისრებული მიზნებისა და ფუნქციების შესრულების მდგომარეობას, გამოყოფილი ასიგნებებისა და ბიუჯეტგარეშე სახსრების მიღებისა და გამოყენების მდგომარეობას, სალაროსა და საბანკო ოპერაციების წარმოების წესს, ძირითადი ფონდებისა და მატერიალური ფასეულობების მიღების, გამოყენების და განკარგვის კანონიერებას და ა.შ. აქტში დაფიქსირებულ ფაქტობრივ გარემოებებს შემოწ-

მებლებმა მისცეს სამართლებრივი შეფასება, მიუთითეს მთელი რიგი სამართლებრივი ნორმების დარღვევა. პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა, რომ რევიზიის აქტი უშუალოდ შეეხო ლ. ა-შვილის ინტერესებს, ვინაიდან იგი შესამოწმებელ პერიოდში მუშაობდა თბილისის მერიის ადგილობრივი ქონების მართვის საქალაქო სამსახურის უფროსად.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ საქართველოს კონტროლის პალატის 2007 წლის 12 მარტის #51/47 რევიზიის აქტი ლ. ა-შვილს ჩაბარდა 2007 წლის 20 მარტს, ხოლო მოსარჩელის მიერ ადმინისტრაციული საჩივარი წარდგენილ იქნა 2007 წლის 16 აპრილს, რომლითაც მოითხოვნილ იქნა 2007 წლის 12 მარტის #51/47 რევიზიის აქტის ბათილად ცნობა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ ლ. ა-შვილმა თავის ადმინისტრაციულ საჩივარში ჩამოაყალიბა სამი შუამდგომლობა; კერძოდ, მოსარჩელემ მოითხოვა, რომ ა) მოპასუხეს ადმინისტრაციული წარმოებისას ქ. თბილისის მერიის ადგილობრივი ქონების მმართველის საქალაქო სამსახურიდან და ქ. თბილისის მერიის ადმინისტრაციიდან და სახელმწიფო შესყიდვების სააგენტოდან გამოეთხოვა და გამოეკვლია ყველა დოკუმენტი, რომელზეც აპელირებდა შემოწმებულთა ჯგუფი; ბ) განხილვაზე მოწვეული ყოფილიყო სამსახურის ადგილობრივი ქონების აღრიცხვისა და განკარგვის განყოფილების თანამშრომლები: ზ. ლ-ძე, ზ. თ-ძე, თ. ბ-შვილი, დ. გ-შვილი, ს. გ-ძე, ა. ა-ელია; გ) საჩივრის განხილვამდე მოპასუხეს უზრუნველყო მოსარჩელისათვის შემოწმების მთელი მასალის გაცნობა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ასევე დადგენილად მიიჩნია, რომ საქართველოს კონტროლის პალატამ ზეპირი მოსმენის გარეშე განიხილა ლ. ა-შვილის ადმინისტრაციული საჩივარი და საერთოდ არ იმსჯელა მის მიერ ჩამოყალიბებულ შუამდგომლობებზე.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 98-ე მუხლის პირველ ნაწილის საფუძველზე მიიჩნია, რომ საქართველოს კონტროლის პალატას გააჩნდა საჩივარში ჩამოყალიბებული შუამდგომლობების განხილვის ვალდებულება, ხოლო მათი დაუკმაყოფილებლობის შემთხვევაში უნდა დაესაბუთებინა მიღებული გადაწყვეტილება.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 199-ე მუხლის პირველი ნაწილით და დაადგინა, რომ ადმინისტრაციული საჩივრის განხილვა უნდა მომხდარიყო საჩივრის განმხილველი ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ორგანიზებულ ზეპირ სხდომაზე, ასეთი სხდომის ჩატარება სავალდებულოა იმ ორი გამონაკლისის შემთხვევის გარდა, რომლებზედაც მითითებულია ზემოაღნიშნულ მუხლში და რომელთაგანაც არცერთს ადგილი არ ჰქონია მოცემულ სადავო შემთხვევაში.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ ლ. ა-შვილს არ განუცხადებია თანხმობა იმის თაობაზე, რომ მისი საჩივარი საქართველოს კონტროლის პალატის მიერ განხილული ყოფილიყო ზეპირი მოსმენის გარეშე.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიიჩნია, რომ სადავო ადმინისტრაციული აქტი - 2007 წლის 29 ივნისის #148/17 წერილი ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი იმ მოტივით, რომ იგი გამოიცა მისი მომზადებისა და გამოცემისათვის კანონით დადგენილი მოთხოვნის დაუცველად, მათ შორის - ზეპირი სხდომის ჩატარების გარეშე; აგრეთვე, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 32-ე მუხლით გათვალისწინებული წესის დაუცველად. სასამართლო თვლის, რომ მოპასუხეს ევალბოდა ზეპირი სხდომის ჩატარება, რომელიც, როგორც წესი უნდა ყოფილიყო ღია და საჯარო, ხოლო მოცემულ შემთხვევაში ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ დარღვეული იქნა კანონით დადგენილი მოთხოვნები, რაც სადავო აქტის ბათილად ცნობის უცილო საფუძველია.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს კონტროლის პალატამ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 23 იანვრის განჩინებით სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 26 ნოემბრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლოს განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს კონტროლის პალატამ და მოითხოვა სააპელაციო პალატის განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასატორის აზრით, სააპელაციო პალატამ არასწორად განმარტა ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60<sup>1</sup> მუხლით დადგენილი მოთხოვნები, რის საფუძველზეც მიიღო არასწორი გადაწყვეტილება. კასატორი თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლომ არ გაითვალისწინა იმავე მუხლის მეორე ნაწილის მოთხოვნა, რადგან საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით დადგენილი მოთხოვნების სრული დაცვითაც რომც განხორციელებულიყო ლ. ა-შვილის ადმინისტრაციული საჩივრის განხილვა, მიღებული იქნებოდა იგივე შედეგი, რაც 2007 წლის 29 ივნისის #148/17 წერილით იქნა მიღებული, რადგან მოსარჩელე ადმინისტრაციული საჩივრით სადავოდ ხდიდა 15

საკითხს, კონტროლის პალატამ კი თხუთმეტივე საკითხი განიხილა სრულყოფილად და ამომწურავი პასუხი გასცა.

საკასტორი აღნიშნავს, რომ კონტროლის პალატა ქ.თბილისის მერიის ადგილობრივი ქონების მართვის საქალაქო სამსახურში ახორციელებდა საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის კომპლექსურ რევიზიას, რომლის პროცესშიც დეტალურად იქნა შესწავლილი ის საკითხებიც, რაც შემდგომში მოსარჩელის მიერ სადავოდ იქნა მიჩნეული. მართალია, რევიზიის მიმდინარეობისას მოსარჩელე არ წარმოადგენდა შესამოწმებელი ობიექტის ხელმძღვანელს, თუმცა რევიზიის პერიოდი შეეხო მისი ხელმძღვანელობის პერიოდსაც, მაგრამ ყველა დოკუმენტი ინახება და უნდა ინახებოდეს იმ დაწესებულებაში, რომელშიც მიმდინარეობს რევიზია.

#### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების შესწავლის, საკასაციო საჩივრის მოტივების შემოწმების შედეგად თვლის, რომ საქართველოს კონტროლის პალატის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ; მოცემულ საქმეზე გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 23 იანვრის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს შემდეგ გარემოებათა გამო:

როგორც საქმის მასალებიდან ირკვევა, საქართველოს კონტროლის პალატის მიერ ჩატარებულ იქნა თბილისის მერიის ადგილობრივი ქონების მართვის საქალაქო სამსახურის 2004 წლის 1 სექტემბრიდან 2006 წლის 1 ოქტომბრამდე პერიოდის საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის კომპლექსური რევიზია, რის შედეგადაც შედგენილ იქნა 2007 წლის 12 მარტის #51/47 აქტი.

ლ. ა-შვილმა საქართველოს კონტროლის პალატის 2007 წლის 12 მარტის კომპლექსური რევიზიის #51/47 აქტზე იმავე ორგანოში წარადგინა ადმინისტრაციული საჩივარი, რადგან იგი შესამოწმებელ პერიოდში მუშაობდა თბილისის მერიის ადგილობრივი ქონების მართვის საქალაქო სამსახურის უფროსად. ლ. ა-შვილმა კონტროლის პალატაში წარდგენილ ადმინისტრაციულ საჩივარში ყურადღება გაამახვილა 15 საკითხზე.

საქმის მასალებით ირკვევა, რომ საქართველოს კონტროლის პალატის 2007 წლის 29 ივნისის #148/17 წერილით არ დაკმაყოფილდა ლ. ა-შვილის ადმინისტრაციული საჩივარი; როგორც ამ წერილის შინაარსით ირკვევა, საქართველოს კონტროლის პალატამ პასუხი გასცა ლ. ა-შვილს მის საჩივარში დასმული თხუთმეტი საკითხის მიხედვით. ლ. ა-შვილმა სასარჩელო განცხადებით საქართველოს კონტროლის პალატის 2007 წლის 29 ივნისის #148/17 წერილი მიიჩნია სადავოდ.

საკასაციო პალატას დადგენილად მიაჩნია ფაქტობრივი გარემოება იმის შესახებ, რომ საქართველოს კონტროლის პალატამ ლ. ა-შვილის ადმინისტრაციული საჩივარი განიხილა მისი მონაწილეობის გარეშე; მაგრამ სააპელაციო პალატამ ისე გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მოსახრება საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად საქართველოს კონტროლის პალატის 2007 წლის 29 ივნისის #148/17 წერილის ბათილად ცნობის შესახებ იმ მოტივით, რომ იგი გამოიკა მისი მომზადებისა და გამოცემისათვის კანონით დადგენილი მოთხოვნის დაუცველად (მათ შორის -ხეპირი სხდომის ჩატარების გარეშე), რომ კონკრეტულად არ შეამოწმა ამ წერილის შინაარსის საფუძვლიანობა; არ მიუთითა ის კონკრეტული გარემოებები, რომლებიც დადგენილი იქნებოდა ლ. ა-შვილის უშუალო მონაწილეობით რომ განხილულიყო მისი საჩივარი.

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

საკასაციო პალატა თვლის, რომ მოცემული დავის გადასაწყვეტად სააპელაციო პალატას არ უნდა გამოეყენებინა ზემოაღნიშნული ნორმა, რადგან სასამართლომ არ დაასაბუთა რატომ იყო შეუძლებელი, თვითონ გამოეკვლია საქმის გარემოებები და სადავო საკითხის არსებითად გადაწყვეტით, საქმეზე დასაბუთებული გადაწყვეტილება მიეღო.

საკასაციო სასამართლო მიაჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში სააპელაციო სასამართლომ დაარღვია საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილი, რომლის მიხედვით, სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს სასამართლო სხდომაზე მათ ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ.

ყოველივე ზემოაღნიშნული მიუთითებს იმაზე, რომ სააპელაციო პალატის განჩინების დასაბუთება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელია, რის გამოც იგი სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის "ე<sup>1</sup>" ქვეპუნქტის თანახმად, კანონის დარღვევით მიღებულად უნდა ჩაითვალოს.

#### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

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

#### **და ა დ გ ი ნ ა:**

1. ნაწილობრივ დაკმაყოფილდეს საქართველოს კონტროლის პალატის საკასაციო საჩივარი;
2. გაუქმდეს მოცემულ საქმეზე თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 23 იანვრის განჩინება და საქმე ხელახალი განხილვისათვის დაუბრუნდეს იმავე პალატას;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

### **4. სამეწარმეო კონტროლი**

#### **მოსამართლის ბრძანების აუცილებლობა სამეწარმეო კონტროლის დროს**

#### **განჩინება**

#ბს-1374-1332(კ-08) 2 აპრილი, 2009 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა**

**შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),**

**მ. ცისკაძე,**

**ნ. ქადაგიძე**

**სარჩელის საგანი:** ადმინისტრაციული აქტის ბათილად ცნობა

#### **აღწერილობითი ნაწილი:**

2008 წლის 22 თებერვალს ი/მ "მ. წ-ელმა" სასარჩელო განცხადებით მიმართა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს მოპასუხე ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის ბრძანებით ჩატარდა ი/მ "მ. წ-ლის" გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რომელიც შეეხო 2004 წლის 1 იანვრიდან 2007 წლის 1 ოქტომბრამდე პერიოდს. შემოწმების საფუძველზე ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოადგილემ შემოწმების მასალების საფუძველზე 2007 წლის 20 ნოემბერს გამოსცა #7076 ბრძანება, ხოლო 2007 წლის 21 ნოემბერს შედგენილ იქნა #8609/256 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც ი/მ "მ. წ-ელს" დაერიცხა სხვადასხვა გადასახადი, სულ -22198,62 ლარის ოდენობით, რაც მოსარჩელემ უკანონოდ მიიჩნია.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტის, ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოადგილის 2007 წლის 20 ნოემბრის #7076 ბრძანებისა და მის საფუძველზე შედგენილი 2007 წლის 21 ნოემბრის #8609/256 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა მოითხოვა.

ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2008 წლის 16 მაისის გადაწყვეტილებით ი/მ "მ. წ-ლის" სარჩელი დაკმაყოფილდა -ბათილად იქნა ცნობილი ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოადგილის 2007 წლის 20 ნოემბრის #7076 ბრძანება და მის საფუძველზე შედგენილი 2007 წლის 21 ნოემბრის #8609/256 საგადასახადო შეტყობინება.

აღნიშნული გადაწყვეტილება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექცია) სააპელაციო წესით გააჩივრა. აპელანტმა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 3 სექტემბრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2008 წლის 16 მაისის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ დადგინდა, რომ ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2007 წლის 19 ოქტომბრის #6959 ბრძანებით ჩატარდა ი/მ "მ. წ-ლის" გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რომლის საფუძველზეც საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოადგილემ 2007 წლის 20 ნოემბერს გამოსცა ბრძანება შემოწმების მასალების თაობაზე და 2007 წლის 21 ნოემბერს შეადგინა საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც ი/მ "მ. წ-ელს" დაერიცხა სხვადასხვა გადასახადის, სულ -22198,62 ლარის ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდა.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე დადგინდა, რომ ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მიერ საგადასახადო შემოწმება ჩატარდა გამომძიებლის დადგენილების საფუძველზე, სასამართლოს მიერ კანონით გათვალისწინებული ნებართვის გარეშე.

სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო კონტროლს ახორციელებდა მხოლოდ საგადასახადო ორგანო, ხოლო იმავე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, აუცილებლობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელის კონტროლს ახორციელებდა ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანოს თხოვნით, რისთვისაც საგადასახადო ორგანო მოსამართლის ბრძანებით მოიპოვებდა საგადასახადო კონტროლის უფლებას. სასამართლოში შუამდგომლობას აღძრავდა ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანო.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ "სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ" საქართველოს კანონის პირველი მუხლის თანახმად, ყველას აქვს უფლება თავისუფლად ეწეოდეს სამეწარმეო საქმიანობას. აღნიშნული მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი იყო, მეწარმის საქმიანობაზე კონტროლი განეხორციელებინა მხოლოდ კანონით დადგენილი წესით. იმავე კანონის მე-3 მუხლის თანახმად, მაკონტროლებელი ორგანო უფლებამოსილი იყო კონტროლი გაეწია სამეწარმეო საქმიანობისათვის მხოლოდ მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე, ხოლო მე-5 მუხლის შესაბამისად, კანონის დარღვევით განხორციელებული შემოწმების შედეგად მიღებულ მტკიცებულებებს იურიდიული ძალა არ ჰქონდა და მაკონტროლებელი ორგანო, რომელიც სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლს ახორციელებდა ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანოს თხოვნით შემოწმების უფლებას მოიპოვებდა მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე.

სააპელაციო სასამართლომ უსაფუძვლოდ მიიჩნია აპელანტის მიერ დავის გადაწყვეტისათვის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 8 მაისის სათათბირო საბჭოს სხდომის ოქმზე მითითება, რომლის მიხედვით, თუ არსებობდა გამომძიებლის დადგენილება რევიზიის ჩატარების შესახებ, საგადასახადო ინსპექციას უფლება ჰქონდა მოსამართლის ბრძანების გარეშე შეემოწმებინა მეწარმე.

სააპელაციო სასამართლომ უსაფუძვლოდ მიიჩნია აპელანტის მოსაზრება საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსის 58-ე მუხლის მე-5 ნაწილთან დაკავშირებით, რომლის თანახმად, კანონის შესაბამისად გამომძიებლის მიერ გამოტანილი დადგენილების შესრულება სავალდებულო იყო ყველა საწარმოს, დაწესებულების, ორგანიზაციის, თანამდებობის პირისა და მოქალაქისათვის. გამომძიებლის დადგენილების შეუსრულებლობა იწვევდა კანონით დადგენილ პასუხისმგებლობას. აღნიშნულთან დაკავშირებით, სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ მოცემულ შემთხვევაში ხსენებული ნორმა წარმოადგენდა ზოგად ნორმას, ხოლო სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის განხორციელების წესი დადგენილი იყო სპეციალური ნორმებით, როგორც საქართველოს საგადასახადო კოდექსით, ასევე "სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ" საქართველოს კანონით, რომლის შესაბამისადაც გასვლითი საგადასახადო შემოწმება დაუშვებელი იყო ბრძანების გარეშე.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ მეწარმის შემოწმების პროცედურასთან დაკავშირებით, როგორც საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, ასევე "სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ" საქართველოს კანონი სპეციალურ კანონს წარმოადგენდა და შესაბამისად, მეწარმის შემოწმებისას სხვა ნორმატიულ აქტებთან მიმართებაში ამ კანონებს უპირატესი ძალა გააჩნდა.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 3 სექტემბრის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექცია), რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

კასატორის განმარტებით, "სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის თანახმად, სამეწარმეო საქმიანობა შეიძლება გააკონტროლოს მხოლოდ მაკონტროლებელმა ორგანომ. შესაბამისი საფუძვლის არსებობისას, მეწარმის საქმიანობის შემოწმების წინადადებით სხვა სახელმწიფო ორგანომ შეიძლება მიმართოს მაკონტროლებელ ორგანოს ან სასამართლოს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98-ე მუხლით დადგენილია, რომ საგადასახადო კონტროლს

ახორციელებს მხოლოდ საგადასახადო ორგანო. სხვა მაკონტროლებელ და სამართალდამცავ ორგანოებს ეკრძალებათ გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საქმიანობის საგადასახადო კონტროლი. აუცილებლობის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საქმიანობის საგადასახადო კონტროლს ახორციელებს ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანოს თხოვნით. იმავე კოდექსის 48-ე მუხლის შესაბამისად კი, საქართველოს საგადასახადო ორგანოს საქმიანობის სამართლებრივი საფუძვლებია საქართველოს კონსტიტუცია, საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებები და შეთანხმებები, ეს კოდექსი და სხვა საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტები.

კასატორი აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია და სადავო არ იყო ის ფაქტი, რომ ი/მ "მ. წ-ლის" სამეწარმეო საქმიანობის შემოწმებას საფუძვლად დაედო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საგამოძიებო დეპარტმენტის აჭარის სამართველოს უფროსი გამომძიებლის -მ. კ-ძის 2007 წლის 10 სექტემბრის დადგენილება რევიზიის ჩატარების შესახებ, რომელშიც აღნიშნული იყო, რომ სისხლის სამართლის საქმეზე ჭეშმარიტების დადგენის მიზნით, იმის გასარკვევად, რამდენად სწორად აღირიცხა სს "... " მოიჯარე ფიზიკურ და იურიდიულ პირთაგან მიღებული შემოსავლები, საჭირო იყო ჩატარებულიყო რევიზიები სს "... " მოიჯარე პირებთან. უდავო ფაქტი იყო, რომ ი/მ "მ. წ-ელი" წარმოადგენდა სს "... " მოიჯარე პირს. საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსის 58-ე მუხლის მე-5 ნაწილი კი იმპერატიულად ადგენდა, რომ კანონის შესაბამისად გამომძიებლის მიერ გამოტანილი დადგენილების შესრულება სავალდებულო იყო ყველა საწარმოს, დაწესებულების, ორგანიზაციის, თანამდებობის პირისა და მოქალაქისათვის. კასატორის განმარტებით, სააპელაციო სასამართლომ არ იმსჯელა იმ საკითხზე, რომ გამომძიებლისათვის საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსი წარმოადგენდა სპეციალურ კანონს და შესაბამისი დადგენილების მიღებისას ხელმძღვანელობდა აღნიშნული კანონმდებლობით, გამომძიებლის მიერ გამოტანილი დადგენილება კი სავალდებულო იყო შესასრულებლად.

კასატორი უსაფუძვლოდ მიიჩნევს სააპელაციო სასამართლოს განმარტებას საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60<sup>1</sup> მუხლთან დაკავშირებით, როცა სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ მეწარმის საქმიანობის შემოწმების განხორციელება მოსამართლის ბრძანების გარეშე წარმოადგენდა კანონის ისეთ დარღვევას, რომელიც არათუ უშვებს შემოწმების საფუძველზე საგადასახადო ორგანოს მიერ სხვაგვარი გადაწყვეტილების მიღებას, არამედ აუქმებდა ასეთი შემოწმების ყოველგვარ შედეგს.

კასატორის განმარტებით, სასამართლომ არასწორად განმარტა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60<sup>1</sup> მუხლი, რომლის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად კი, არსებით დარღვევად ჩაითვლება კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მოცემულ საკითხზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება. კასატორის განმარტებით, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60<sup>1</sup> მუხლიდან გამომდინარე, კანონი რომც დარღვეულიყო რომც ჰქონოდა ადგილი (მოსამართლის ბრძანების არ ქონა), იგი არ შეიძლება მიჩნეულ იყო არსებით დარღვევად, რადგან არსებით დარღვევას მაშინ ჰქონდა ადგილი, როცა ასეთი დარღვევის არარსებობის გამო, სულ სხვა შედეგი დადგებოდა. კასატორის განმარტებით, აღნიშნულ საქმეზე მოსამართლის ბრძანება რომც ყოფილიყო იგივე შედეგი დადგებოდა. ამდენად, გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტები მიღებული იყო საქართველოს საგადასახადო და საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსების მოთხოვნათა დაცვით.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2008 წლის 17 ნოემბრის განჩინებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივარი; მხარეებს მიეცათ უფლება, 2008 წლის 17 ნოემბრის 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 ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული დასაშვებობის შემოწმება განისაზღვრა 2009 წლის 22 იანვრამდე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციული და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 22 იანვრის განჩინებით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა

დასაშვებად და საჩივრის განხილვა დაინიშნა 2009 წლის 2 აპრილს, მხარეთა დასწრების გარეშე; მოწინააღმდეგე მხარეს საკასაციო საჩივარზე წერილობითი პასუხის გასაცემად მიეცა 10 დღის ვადა 2009 წლის 22 იანვრის განჩინების ჩაბარებიდან.

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლო ზეპირი მოსმენის გარეშე საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობის შესწავლის, გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივარი უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლოს დადგენილად მიაჩნია შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები: ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2007 წლის 19 ოქტომბრის #6569 ბრძანებით ჩატარდა ი/მ "მ. წ-ლის" გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რომელიც შეეხო 2004 წლის 1 იანვრიდან 2007 წლის 1 ოქტომბრამდე პერიოდს. შემოწმების შედეგად შედგენილ იქნა საგადასახადო აქტი, რომლითაც ი/მ "მ. წ-ელს" გადასახდელად დაერიცხა -22198,62 ლარი, მათ შორის: საშემოსავლო გადასახადი -7034,12 ლარი, მათ შორის, კუთვნილი გადასახადი -3551,35 ლარი, ჯარიმა სსკ-ის 132-ე მუხლის 1-ლი პუნქტით -887,84 ლარი, საურავი -2594,93 ლარი, ამასთან, სოციალური გადასახადი -11664,50 ლარი, მათ შორის, კუთვნილი გადასახადი -5935,46 ლარი, ჯარიმა სსკ-ის 132-ე მუხლის 1-ლი პუნქტით -1483,89 ლარი, საურავი -4245,15 ლარი, აგრეთვე, ჯარიმა სსკ-ის 133-ე მუხლის მე-3 პუნქტით -3000 ლარი, ჯარიმა სსკ-ის 139-ე მუხლის 1-ლი პუნქტით -500 ლარი. ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მიერ შემოწმების მასალების საფუძველზე 2007 წლის 20 ნოემბერს მიღებულ იქნა სადაო ბრძანება, რომლის საფუძველზეც 2007 წლის 21 ნოემბერს შედგენილ იქნა #8609/256 საგადასახადო მოთხოვნა ი/მ "მ. წ-ლისათვის" 22198,62 ლარის დარიცხვის თაობაზე.

საკასაციო სასამართლო დადგენილად მიიჩნევს, რასაც არც მხარეები ხდიან სადავოდ, რომ ი/მ "მ. წ-ლის" გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მიერ ჩატარდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის აჭარის სამმართველოს უფროსი გამომძიებლის დადგენილების საფუძველზე, სისხლის სამართლის საქმეზე ჭეშმარიტების დადგენის მიზნით, იმის გასარკვევად, რამდენად სწორად აღირიცხებოდა სს "... " მოიჯარე ფიზიკურ და იურიდიულ პირთაგან მიღებული შემოსავლები.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98-ე მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის თანახმადაც საგადასახადო კონტროლს ახორციელებს მხოლოდ საგადასახადო ორგანო, ხოლო, ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, აუცილებლობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელის კონტროლს ახორციელებს ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანოს თხოვნით, რისთვისაც საგადასახადო ორგანო მოსამართლის ბრძანებით მოიპოვებს საგადასახადო კონტროლის უფლებას. სასამართლოში შუამდგომლობას აღძრავს ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანო.

საქართველოს კანონის სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ პირველი მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად ყველას აქვს უფლება თავისუფლად ეწეოდეს სამეწარმეო საქმიანობას, იმავე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილია მეწარმის საქმიანობაზე განახორციელოს კონტროლი მხოლოდ კანონით დადგენილი წესით, ამ კანონის მე-3 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად მაკონტროლებელი ორგანო უფლებამოსილია კონტროლი გაუწიოს სამეწარმეო საქმიანობას მხოლოდ მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე, იმავე მუხლის მე-5 ნაწილის შესაბამისად დარღვევით განხორციელებული შემოწმების შედეგად მიღებულ მტკიცებულებებს იურიდიული ძალა არა აქვს, ხოლო ამ კანონის მე-5 მუხლის მე-4 ნაწილით მაკონტროლებელი ორგანო, რომელიც სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლს ახორციელებს ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანოს თხოვნით, შემოწმების უფლებას მოიპოვებს მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილია, მეწარმის საქმიანობაზე განახორციელოს კონტროლი მხოლოდ კანონით დადგენილი წესით. ამდენად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლომ სწორად იმსჯელა, როდესაც არ გაიზიარა აპელანტის მიერ დავის გადაწყვეტისათვის შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 8 მაისის სათათბირო საბჭოს სხდომის ოქმის მოშველიება, რომლის მიხედვითაც, "თუ არსებობს გამომძიებლის დადგენილება რევიზიის ჩატარების შესახებ, მაშინ საგადასახადო ინსპექციას უფლება აქვს მოსამართლის ბრძანების გარეშე შეამოწმოს მეწარმე", რადგან ჩატარებულია მეწარმის, რომელიც არ იყო სისხლისსამართლებრივი დევნის ობიექტი, არამედ წარმოადგენდა მასთან დაკავშირებულ



პირს, გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რომლის ჩატარებაზეც აუცილებელია ზემოაღნიშნული ნორმებით გათვალისწინებული მოთხოვნების დაცვა, კერძოდ, მოსამართლის ბრძანება.

საკასაციო სასამართლოს ასევე ეთანხმება სააპელაციო სასამართლოს და მიუთითებს, რომ საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსის 58-ე მუხლის მე-5 ნაწილი, რომლის მიხედვითაც "კანონის შესაბამისად გამომძიებლის მიერ გამოტანილი დადგენილების შესრულება სავალდებულოა ყველა საწარმოს, დაწესებულების, ორგანიზაციის, თანამდებობის პირისა და მოქალაქისათვის", ამ შემთხვევაში წარმოადგენს ზოგად ნორმას, ხოლო სამეწარმეო კონტროლი ხორციელდება სპეციალური ნორმებით, როგორც საგადასახადო კოდექსით, ისე -საქართველოს კანონით "სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ", რომელთა მიხედვითაც გასვლითი საგადასახადო შემოწმება დაუშვებელია მოსამართლის ბრძანების გარეშე.

საკასაციო სასამართლო ვერ დაეთანხმება კასატორის მოსაზრებას იმასთან დაკავშირებით, რომ მოსამართლის ბრძანების უქონლობა არ უნდა ჩაითვალოს არსებით დარღვევად, რადგან საგადასახადო კოდექსის 98-ე მუხლის მე-3 ნაწილი და საქართველოს კანონის სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ მე-3 მუხლის მე-2 ნაწილი იმპერატიულად მიუთითებენ მოსამართლის ბრძანების არსებობის აუცილებლობაზე.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ არ არსებობს საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილებისა და გასაჩივრებელი განჩინების გაუქმების საფუძველი, რის გამოც ხსენებული 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 ა დ გ ი ნ ა:**

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

## **საგადასახადო შემოწმება**

### **განჩინება**

#ბს-1675-1629(კ-08) 11 ივნისი, 2009 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა**

**შემადგენლობა: ნ. ქადაგიძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),**

**მ. ვაჩაძე,**

**მ. ცისკაძე**

**დავის საგანი:** გადასახადის დარიცხვა

### **აღწერილობითი ნაწილი:**

2008 წლის 22 თებერვალს ი/მ "ნ. მ-მემ" სასარჩელო განცხადებით მიმართა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს, მოპასუხე: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის თაობაზე.

მოსარჩელე სასარჩელო განცხადებაში მიუთითებდა, რომ ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის ბრძანებით ჩატარდა ი/მ "ნ. მ-მის" გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რომლის საფუძველზეც საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოადგილემ 2007 წლის 15 ნოემბერს გამოსცა ბრძანება შემოწმების მასალების საფუძველზე და 16 ნოემბერს შეადგინა საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც ი/მ "ნ. მ-მეს" დაერიცხა ბიუჯეტის სასარგებლოდ სხვადასხვა გადასახადები -სულ 7192 ლარის ოდენობით.

მოსარჩელის განმარტებით, შემოწმება დაიწყო 2007 წლის 24 ოქტომბერს და დამთავრდა 2007 წლის 2 ნოემბერს. შემოწმება შეეხო 2005 წლის 1 იანვრიდან 2007 წლის 1 ოქტომბრამდე პერიოდს. შემოწმების აქტს საფუძვლად დაედო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის აჭარის სამმართველოს წერილი და ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის ბრძანება. მისივე განმარტებით, შემოწმება იყო უკანონო, ვინაიდან იგი ეწინააღმდეგებოდა "სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ" საქართველოს კანონის მოთხოვნებს, რომლის თანახმად, მეწარმის შემოწმება დაიშვებოდა მხოლოდ მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე, რაც მოცემულ შემთხვევაში არ არსებობდა. ასეთ შემთხვევაში კი შემოწმების აქტი ბათილად უნდა ყოფილიყო ცნობილი.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელე ითხოვდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოადგილის 2007 წლის 15 ნოემბრის #7034 ბრძანებისა და მის საფუძველზე 2007 წლის 16 ნოემბერს შედგენილი #1751/248 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობას.

ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2008 წლის 8 მაისის გადაწყვეტილებით ი/მ "ნ. მ-ძის" სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ი/მ "ნ. მ-ძემ".

აპელანტი სააპელაციო საჩივარში მიუთითებდა, რომ "სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ" საქართველოს კანონის პირველი მუხლის "მ" ქვეპუნქტის თანახმად, სახელმწიფო, ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანო ან სხვა ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილია განახორციელოს მეწარმის საქმიანობის კონტროლი, მხოლოდ კანონით დადგენილი წესით. იმავე კანონის მე-3 მუხლის თანახმად, სამეწარმეო საქმიანობა შეიძლება გააკონტროლოს მხოლოდ მაკონტროლებელმა ორგანომ. დასახელებული მუხლის მეორე პუნქტის შესაბამისად, მაკონტროლებელი ორგანო უფლებამოსილია, კონტროლი გაუწიოს სამეწარმეო საქმიანობას მხოლოდ მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე. "სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ" საქართველოს კანონის მეხუთე მუხლის მეოთხე პუნქტით მაკონტროლებელი ორგანო, რომელიც ახორციელებს მეწარმის საქმიანობაზე კონტროლს ოპერატიულ-სამეცხრო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანოს თხოვნით, შემოწმების უფლებას მოიპოვებს მოსამართლის ბრძანებით. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, მეწარმის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ხდება მხოლოდ მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე. მართალია, საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს მოსამართლის ბრძანების გარეშე მეწარმის შემოწმებას, მაგრამ ეს ეხება გეგმიურ შემოწმებას, კამერალურ შემოწმებასა და რევიზიას. მოცემულ შემთხვევაში კი ჩატარდა გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რასაც ესაჭიროებოდა მოსამართლის ბრძანება. "სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ" საქართველოს კანონის მესამე მუხლის მეხუთე პუნქტის თანახმად, კანონის დარღვევით განხორციელებულ შემოწმების შედეგად მიღებულ მტკიცებულებას იურიდიული ძალა არ აქვს.

აპელანტის მოსაზრებით, შემოწმება ჩატარებულია კანონის დარღვევით, ამასთან, აღნიშნავს, რომ არასწორია საქალაქო სასამართლოს მითითება იმაზე, თითქოს არ არის გასაჩივრებული საგადასახადო ინსპექციის უფროსის ბრძანება შემოწმების ჩატარებაზე. აღნიშნული აქტი წარმოადგენს შუალედურ აქტს, რომელიც ცალკე არ საჩივრდება. კონკრეტულ შემთხვევაში, შემაჯამებელი აქტია გასვლითი საგადასახადო შემოწმების შედეგების შესახებ ბრძანება, რომელიც გასაჩივრებულია და ითვლება, რომ გასაჩივრებულია შემოწმების ჩატარების შესახებ ბრძანებაც.

ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე, აპელანტი ითხოვდა ბათუმის რაიონული სასამართლოს 2008 წლის 8 მაისის გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით მისი სასარჩელო განცხადების დაკმაყოფილებას.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 23 სექტემბრის გადაწყვეტილებით ი/მ "ნ. მ-ძის" სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა; გაუქმდა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2008 წლის 8 მაისის გადაწყვეტილება და ახალი გადაწყვეტილებით ი/მ "ნ. მ-ძის" სასარჩელო განცხადება დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი ი/მ "ნ. მ-ძის" 2007 წლის 2 ნოემბრის საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტი, ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოადგილის 2007 წლის 15 ნოემბრის #7034 ბრძანება და მის საფუძველზე 2007 წლის 16 ნოემბერს შედგენილი #1751/248 საგადასახადო მოთხოვნა.

სააპელაციო სასამართლო გადაწყვეტილებაში მიუთითებდა, რომ "სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ" საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მესამე პუნქტით სახელმწიფო, ადგილობრივი თვითმმართველობის და მმართველობის ორგანო, აგრეთვე სხვა ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილია მეწარმის საქმიანობაზე განახორციელოს კონტროლი მხოლოდ კანონით დადგენილი წესით. მესამე მუხლის პირველი პუნქტით სამეწარმეო საქმიანობა შეიძლება გააკონტროლოს მხოლოდ მაკონტროლებელმა ორგანომ. შესაბამისი საფუძვლის არსებობისას მეწარმის სამეწარმეო საქმიანობის შემოწმების წინადადებით სხვა სახელმწიფო ორგანომ შეიძლება მიმართოს მაკონ-

ტროლებელ ორგანოს ან სასამართლოს. იმავე მუხლის მეორე ნაწილით 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. იმავე კანონის მეხუთე მუხლის მეოთხე პუნქტის თანახმად, ის მაკონტროლებელი ორგანო, რომელიც სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლს ახორციელებს ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანოს თხოვნით, შემოწმების უფლებას მოიპოვებს მოსამართლის ბრძანებით. სასამართლოში შემოწმების შესახებ შუამდგომლობით შედის მოკვლევისა და ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანო, რომელიც მოსამართლეს წარუდგენს შესაბამის ინფორმაციას მეწარმის მიერ კანონმდებლობის დარღვევების შესახებ.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო კონტროლის განხორციელების უფლებამოსილება გააჩნია მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს, ხოლო ამავე მუხლის მესამე ნაწილის თანახმად, აუცილებლობის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელის კონტროლს ახორციელებს ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანოს თხოვნით, რისთვისაც საგადასახადო ორგანო მოსამართლის ბრძანებით მოიპოვებს საგადასახადო კონტროლის უფლებას, ხოლო სასამართლოში შუამდგომლობას აღძრავს ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანო.

სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით, საქმის მასალებით დადგენილია და არც ბათუმის რეგიონალური ცენტრი უარყოფს, რომ ოპერატიული საქმიანობის განმახორციელებელ ორგანოს არ მიუძღვრება სასამართლოსათვის შუამდგომლობით ი/მ "ნ. მ-ძის" საგადასახადო შემოწმების მოთხოვნით და შესაბამისად, არც მოსამართლის ბრძანება გაცემულა.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 103-ე მუხლის მესამე ნაწილის თანახმად, კანონის დარღვევით მოპოვებულ მტკიცებულებებს იურიდიული ძალა არ აქვს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, კანონის მოთხოვნათა დარღვევით წარმოებული შემოწმების მასალები არ შეიძლება საფუძველად დაედოს მეწარმის მიმართ გამოცემულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს და ასეთი მტკიცებულებების საფუძველზე წარმოიშვას მის მიმართ იურიდიული შედეგი -განხორციელდეს თანხის დარიცხვა.

სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა ბათუმის რეგიონალური ცენტრის მითითება იმასთან დაკავშირებით, რომ მეწარმეს თავის დროზე სადავოდ არ გაუხდია და არ გაუსაჩივრებია ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის ბრძანება საწარმოში საკონტროლო-გასვლითი საგადასახადო შემოწმების შესახებ. ვინაიდან, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 177-ე მუხლის მეოთხე ნაწილით ცალკე გასაჩივრებას არ ექვემდებარება ადმინისტრაციული წარმოების საკითხებთან დაკავშირებით მიღებული ადმინისტრაციული ორგანოს გადაწყვეტილება. ადმინისტრაციული აქტები, რომლებიც ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებულ იქნა ადმინისტრაციულ წარმოებასთან დაკავშირებით, გასაჩივრდება ადმინისტრაციული წარმოების შედეგად მიღებული საბოლოო აქტის გასაჩივრებისას და ადმინისტრაციული წარმოების პროცედურასთან დაკავშირებული აქტების დამოუკიდებლად გასაჩივრება არ დაიშვება. შესაბამისად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ ზემოაღნიშნული აქტების მოსარჩელის მხრიდან გაუსაჩივრებლობა არ შეიძლება ჩაითვალოს გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარებაზე თანხმობად. სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ შემოწმებაზე თანხმობის გაცხადებაც არ ართმევს მეწარმეს უფლებას, კანონით დადგენილი წესით გაასაჩივროს შემოწმების შედეგები.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე არ გაიზიარა აპელანტის მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ მოსამართლის ბრძანების გარეშე მეწარმის საქმიანობის შემოწმებით ადგილი არ ჰქონია სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადებისა და გამოცემის წესის არსებით დარღვევას, რადგან ი/მ "ნ. მ-ძის" მიმართ სხვაგვარი გადაწყვეტილება ვერ იქნებოდა მიღებული და განმარტა, რომ მეწარმის საქმიანობის შემოწმების განხორციელება მოსამართლის ბრძანების გარეშე წარმოადგენს კანონის ისეთ დარღვევას, რომელიც არათუ უშვებს შემოწმების საფუძველზე საგადასახადო ორგანოს მიერ სხვაგვარი გადაწყვეტილების მიღებას, არამედ აუქმებს ასეთი შემოწმების ყოველგვარ შედეგს. "სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ" საქართველოს კანონის მესამე მუხლის მეხუთე პუნქტის შესაბამისად კანონის დარღვევით განხორციელებელი შემოწმების შედეგად მიღებულ მტკიცებულებებს იურიდიული ძალა არ აქვს.

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

კასატორი საკასაციო საჩივარში მიუთითებდა, რომ "სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის თანახმად, სამეწარმეო საქმიანობა შეიძლება გააკონტროლოს მხოლოდ მაკონტროლებელმა ორგანომ. შესაბამისი საფუძვლის არსებობისას, მეწარმის საქმიან-

ნობის შემოწმების წინადადებით სხვა სახელმწიფო ორგანომ შეიძლება მიმართოს მაკონტროლებელ ორგანოს ან სასამართლოს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98-ე მუხლით დადგენილია, რომ საგადასახადო კონტროლს ახორციელებს მხოლოდ საგადასახადო ორგანო. სხვა მაკონტროლებელ და სამართალდამცავ ორგანოებს ეკრძალებათ გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საქმიანობის საგადასახადო კონტროლი. აუცილებლობის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საქმიანობის საგადასახადო კონტროლს ახორციელებს ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანოს თხოვნით. იმავე კოდექსის 48-ე მუხლის შესაბამისად კი, საქართველოს საგადასახადო ორგანოების საქმიანობის სამართლებრივი საფუძვლებია საქართველოს კონსტიტუცია, საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებები და შეთანხმებები, ეს კოდექსი და სხვა საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტები.

სადავო არ არის ის ფაქტი, რომ ი/მ "ნ. მ-ძის" სამეწარმეო საქმიანობის შემოწმებას საფუძვლად დაედო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საგამომიებო დეპარტმენტის აჭარის სამმართველოს უფროსი გამომძიებლის მ. კ-ძის 2007 წლის 10 სექტემბრის დადგენილება რევიზიის ჩატარების შესახებ, რომელშიც აღნიშნული იყო, რომ სისხლის სამართლის საქმეზე ჭეშმარიტების დადგენის მიზნით, იმის გასარკვევად, რამდენად სწორად აღირიცხა სს "... " მოიჯარე ფიზიკურ და იურდიულ პირთაგან მიღებული შემოსავლები, საჭირო იყო ჩატარებულიყო რევიზიები სს "... " მოიჯარე პირებთან. უდავო ფაქტია, რომ ი/მ "ნ. მ-ძე" წარმოადგენდა სს "... " მოიჯარე პირს. საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსის 58-ე მუხლის მე-5 ნაწილი კი იმპერატიულად ადგენდა, რომ კანონის შესაბამისად გამომძიებლის მიერ გამოტანილი დადგენილების შესრულება სავალდებულო იყო ყველა საწარმოს, დაწესებულების, ორგანიზაციის, თანამდებობის პირისა და მოქალაქისათვის. კასატორის განმარტებით, სააპელაციო სასამართლომ არ იმსჯელა იმ საკითხზე, რომ გამომძიებლისათვის საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსი წარმოადგენდა სპეციალურ კანონს და შესაბამისი დადგენილების მიღებისას ხელმძღვანელობდა აღნიშნული კანონმდებლობით, გამომძიებლის მიერ გამოტანილი დადგენილება კი სავალდებულო იყო შესასრულებლად.

კასატორი უსაფუძვლოდ მიიჩნევს სააპელაციო სასამართლოს განმარტებას საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60<sup>1</sup> მუხლთან დაკავშირებით, როცა სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ მეწარმის საქმიანობის შემოწმების განხორციელება მოსამართლის ბრძანების გარეშე წარმოადგენდა კანონის ისეთ დარღვევას, რომელიც არათუ უშვებს შემოწმების საფუძველზე საგადასახადო ორგანოს მიერ სხვაგვარი გადაწყვეტილების მიღებას, არამედ აუქმებდა ასეთი შემოწმების ყოველგვარ შედეგს.

კასატორის განმარტებით, სასამართლომ არასწორად განმარტა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60<sup>1</sup> მუხლი, რომლის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გაცემის კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად კი, არსებით დარღვევად ჩაითვლება კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მოცემულ საკითხზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება. კასატორის განმარტებით, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60<sup>1</sup> მუხლიდან გამომდინარე, კანონის დარღვევას რომც ჰქონოდა ადგილი (მოსამართლის ბრძანების არ ქონა), იგი არ შეიძლება მიჩნეული იყო არსებით დარღვევად, რადგან არსებით დარღვევას მაშინ ექნებოდა ადგილი, როცა ასეთი დარღვევის არარსებობის გამო, სულ სხვა შედეგი დადგებოდა. კასატორის განმარტებით, აღნიშნულ საქმეზე მოსამართლის ბრძანება რომც ყოფილიყო იგივე შედეგი დადგებოდა. ამდენად, გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტები მიღებული იყო საქართველოს საგადასახადო და საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსების მოთხოვნათა დაცვით.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, კასატორი ითხოვდა ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 23 სექტემბრის გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

#### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლო ზეპირი მოსმენის გარეშე საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობის შესწავლის, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივარი უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2007 წლის 19 ოქტომბრის #6568 ბრძანებით ჩატარდა ი/მ "ნ. მ-ძის" გასვლითი საგადა-

სახადო შემოწმება. ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მოადგილის 2007 წლის 15 ნოემბრის #7034 ბრძანებით ი/მეწარმე "ნ. მ-მეს" 2007 წლის 2 ნოემბრის გასვლითი საკონტროლო საგადასახადო შემოწმების საფუძველზე დაერიცხა გადასახადი, რომლის საფუძველზეც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მიერ გაიცა #1751/248 საგადასახადო მოთხოვნა ი/მ "ნ. მ-მეზე" 7192 ლარის დარიცხვის თაობაზე.

საკასაციო სასამართლო დადგენილად მიიჩნევს, რასაც არც მხარეები ხდიან სადავოდ, რომ ი/მ "ნ. მ-მის" გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მიერ ჩატარდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საგამომიებო დეპარტამენტის აჭარის სამმართველოს უფროსი გამომიებლის დადგენილების საფუძველზე, სისხლის სამართლის საქმეზე ჭეშმარიტების დადგენის მიზნით, იმის გასარკვევად, რამდენად სწორად აღირიცხებოდა სს "... " მოიჯარე ფიზიკურ და იურიდიულ პირთაგან მიღებული შემოსავლები.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98-ე მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის თანახმადაც, საგადასახადო კონტროლს ახორციელებს მხოლოდ საგადასახადო ორგანო, ხოლო ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად აუცილებლობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელის კონტროლს ახორციელებს ოპერატიულ-სამმებრო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანოს თხოვნით, რისთვისაც საგადასახადო ორგანო მოსამართლის ბრძანებით მოიპოვებს საგადასახადო კონტროლის უფლებას. სასამართლოში შუამდგომლობას აღძრავს ოპერატიულ-სამმებრო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანო.

საქართველოს კანონის "სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ" პირველი მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ყველას აქვს უფლება თავისუფლად ეწეოდეს სამეწარმეო საქმიანობას, იმავე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილია მეწარმის საქმიანობაზე განახორციელოს კონტროლი მხოლოდ კანონით დადგენილი წესით, ხოლო კანონის მე-3 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, მაკონტროლებელი ორგანო უფლებამოსილია კონტროლი გაუწიოს სამეწარმეო საქმიანობას მხოლოდ მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე, იმავე მუხლის მე-5 ნაწილით, კანონის დარღვევით განხორციელებული შემოწმების შედეგად მიღებულ მტკიცებულებებს იურიდიული ძალა არა აქვს.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილია, მეწარმის საქმიანობაზე განახორციელოს კონტროლი მხოლოდ კანონით დადგენილი წესით. ამდენად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლომ მართებულად არ გაიზიარა შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 8 მაისის სათათბირო საბჭოს სხდომის ოქმი, რომლის მიხედვითაც, "თუ არსებობს გამომიებლის დადგენილება რევიზიის ჩატარების შესახებ, მაშინ საგადასახადო ინსპექციას უფლება აქვს მოსამართლის ბრძანების გარეშე შეამოწმოს მეწარმე". საგულისხმოა, რომ წინამდებარე შემთხვევაში ჩატარებულია იმ ი/მეწარმის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რომელიც არ იყო სისხლისსამართლებრივი დევნის ობიექტი და წარმოადგენდა მხოლოდ დაკავშირებულ პირს, ამდენად, იმისათვის, რომ მომხდარიყო შესაბამისად, ი/მ "ნ. მ-მის" შემოწმება, აუცილებელი იყო ზემოაღნიშნული ნორმებით გათვალისწინებული მოთხოვნების დაცვა, კერძოდ, მოსამართლის ბრძანების მიღება.

საკასაციო სასამართლო ასევე ეთანხმება სააპელაციო სასამართლოს და მიუთითებს, რომ საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსის 58-ე მუხლის მე-5 ნაწილი, რომლის მიხედვითაც "კანონის შესაბამისად გამომიებლის მიერ გამოტანილი დადგენილების შესრულება სავალდებულოა ყველა საწარმოს, დაწესებულების, ორგანიზაციის, თანამდებობის პირისა და მოქალაქისათვის", ამ შემთხვევაში წარმოადგენს ზოგად ნორმას, ხოლო სამეწარმეო კონტროლი ხორციელდება სპეციალური ნორმებით, კერძოდ, საგადასახადო კოდექსით და "სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ" საქართველოს კანონით, რომელთა მიხედვითაც გასვლითი საგადასახადო შემოწმება დაუშვებელია მოსამართლის ბრძანების გარეშე.

საკასაციო სასამართლო ვერ დაეთანხმება კასატორის მოსაზრებას იმასთან დაკავშირებით, რომ მოსამართლის ბრძანების არქონა არ უნდა ჩაითვალოს არსებით დარღვევად, რადგან საგადასახადო კოდექსის 98-ე მუხლის მე-3 ნაწილი და "სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის მე-2 ნაწილი იმპერატიულად მიუთითებს მოსამართლის ბრძანების არსებობის აუცილებლობაზე.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ არ არსებობს საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილებისა და გასაჩივრებული განჩინების გაუქმების საფუძველი, რის გამოც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. ბათუმის რეგიონალურ ცენტრს (საგადასახადო ინსპექციას) უარი უნდა ეთქვას საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილებაზე.

**სარეზოლუციო ნაწილი:**

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

**და ა ა დ გ ი ნ ა:**

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 23 სექტემბრის გადაწყვეტილება;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.