



**სასამართლო პრაქტიკა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მიერ 2020 წელს განხილულ
საგადასახადო დავებზე**

კრებული მომზადდა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ანალიტიკური
განყოფილების კვლევისა და ანალიზის ცენტრის მიერ

შემდგენელი

ლიანა ლომიძე

ეროვნული სასამართლო პრაქტიკის შესწავლისა და განზოგადების
განყოფილების მთავარი კონსულტანტი

რედაქტორი

ნინო ძიბიგური

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს კონსულტანტი,

ფილოლოგიის დოქტორი

საქართველოს უზენაესი სასამართლო

2021

სარჩევი

Contents

1. შესავალი.....	3
2.საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილება შეცვალოს სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაცია სათანადო პირობების არსებობისას.....	4
3.გასვლითი საგადასახადო შემოწმების მიმდინარეობის კანონიერება.....	5
4. პასუხისმგებლობა საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის.....	7
5. გადასახადის უკანონოდ დაბეგვრილი თანხის უკან დაბრუნება.....	9
6.საგადასახადო ორგანოს ბრძანების აღსრულებასთან დაკავშირებით სასარჩელო მოთხოვნის ხანდაზმულობა.....	10
7. საგადასახადო შემოწმების აქტისა და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილების გასაჩივრების წესი და ვადა.....	11
8. საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენება.....	12
დასკვნა.....	14

1. შესავალი

საგადასახადო დავა განეკუთვნება ადმინისტრაციული კატეგორიის საქმეს და მისი განხილვა საერთო სასამართლოებში ხორციელდება ადმინისტრაციული საპროცესო კანონმდებლობით დადგენილი წესით. საგადასახადო დავებს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიები და პალატები იხილავენ.

საგადასახადო დავების განხილვა მნიშვნელოვან ინსტრუმენტს წარმოადგენს, რომელიც უზრუნველყოფს გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვას.

პრაქტიკაში სასამართლოს გადაწყვეტილება ატარებს პრეცედენტულ ხასიათს, რიგ შემთხვევებში, საგადასახადო კანონმდებლობის ცვლილებები სწორედ ამ გადაწყვეტილებებით დანერგილი პროცეპებისა და მიდგომების გათვალისწინებით ხდება.

როგორც ქვემოთ მოყვანილი მონაცემებიდან ირკვევა, საკასაციო პალატაში საგადასახადო დავების რაოდენობა არც თუ ისე დიდია, ამიტომ მნიშვნელოვანია უზენაესი სასამართლოს როლი, მის მიერ შემუშავებული რეკომენდაციები და განმარტებები საგადასახადო დავებთან დაკავშირებით.

საგადასახადო დავები	2019 წელი	2020 წელი
სულ განხილულია	194 საკასაციო საჩივარი	126 საკასაციო საჩივარი
არსებითად განხილულია სულ	6 საქმე	7 საქმე
მიღებულია ახალი გადაწყვეტილება	4 საქმე	1 საქმე
გაუქმდა და დაბრუნდა ხელახალი განხილვისათვის		2 საქმე
დატოვებულია უცვლელად	2 საქმე	4 საქმე

2020 წელს საკასაციო სასამართლოს მიერ არსებითად განხილული 7 საქმეებიდან საგადასახადო ორგანოს სასარგებლოდ დავა დამთავრდა 3 საქმეზე, ხოლო იურიდიული პირის (შპს-ს) სასარგებლოდ – 4 საქმეზე, ხოლო 2019 წელს განხილული 6 საქმეებიდან საგადასახადო ორგანოს სასარგებლოდ დავა დამთავრდა 4 საქმეზე, ხოლო იურიდიული პირის (შპს-ს) სასარგებლოდ 2 საქმეზე.

2.საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილება შეცვალოს სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაცია სათანადო პირობების არსებობისას

– საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტი

საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს, რის გამოც მხოლოდ ვარაუდი, რომელიც არ ემყარება კონკრეტულ მტკიცებულებებს, არ შეიძლება განდეს სამეურნეო ოპერაციის ფორმის შეცვლისა და დამატებითი დარიცხვის საფუძველი, წინააღმდეგ შემთხვევაში შეილაზება პირის კონსტიტუციით გარანტირებული საკუთრებისა და თავისუფალი მეწარმეობის უფლება.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის
2020 წლის 23 იანვრის განმარტება საქმეზე №ბს-1579(2კ-18)
<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>

საგადასახადო დავაზე სადავო იყო სალაროში დაფიქსირებული ფულადი ნაშთის პასუხისმგებელ პირზე გაცემულ უპროცენტო სესხად განხილვის ნაწილში შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონიერება, კერძოდ, ფულადი ნაშთის ოდენობა და ამავე დროს საწარმოს მიერ სხვადასხვა ორგანიზაციიდან და საბანკო დაწესებულებიდან სესხის გამოტანა გახდა საფუძველი იმისა, რომ საგადასახადო ორგანომ ერთმანეთთან შეუსაბამოდ მიიჩნია გადამხდელის მიერ მითითებული მონაცემები და რეალურად არსებული ვითარება. საკასაციო სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო ორგანოთა მიერ არ უნდა მოხდეს მეწარმის შეზღუდვა, რომ მან არსებული ფულადი ნაშთები სავალდებულო წესით განათავსოს საბანკო ანგარიშზე, რამეთუ მეწარმე დამოუკიდებლად წყვეტს მისი საქმიანობის მიმართულებებს,

ხელშეკრულებების დადების საკითხს და მხოლოდ მას შეუძლია, გადაწყვიტოს, მიმართავს საბანკო დაწესებულებას თანხების განთავსების თაობაზე საბანკო მომსახურების გაწევის მიზნით თუ ფულად თანხებს შეინახავს სალაროში. წინააღმდეგ შემთხვევაში, მოხდება მეწარმის საქმიანობის შეზღუდვა კანონმდებლობით გაუთვალისწინებელი საფუძველით და აღნიშნული შეზღუდვა შეუსაბამობაში იქნება კანონით გარანტირებულ პირის უფლებების უზრუნველყოფასთან. საკასაციო პალატამ აღნიშნა, რომ საგადასახადო ორგანო გადასახადების დარიცხვისას უნდა გამოიკვლიოს სალაროში არსებული თანხების მიზნობრიობა და დაასაბუთოს საკუთარი ვარაუდი გადამხდელის მიერ გამოყენებული ფორმის შინაარსთან შეუსაბამობის შესახებ, წინააღმდეგ შემთხვევაში მხოლოდ მოსაზრება არ შეიძლება გახდეს სამეურნეო ოპერაციის ფორმის შეცვლის და დამატებითი დარიცხვის საფუძველი, ამასთან უპირატესობა ენიჭება სწორედ შინაარსობრივ მხარეს და არა მხარეთა მიერ გამოყენებულ ფორმას.

კანონმდებლობა გადასახადის გადამხდელს არ უზღუდავს სალაროში ფულადი ნაშთის განთავსებასა და მის ოდენობას, არ უკრძალავს სესხის აღებას სალაროში ნაშთის არსებობის პარალელურად და საგადასახადო ორგანო მხოლოდ ამ ფაქტობრივი გარემოების გარდა ვერ მიუთითა და დაასაბუთა საკუთარი ვარაუდი გადამხდელის მიერ გამოყენებული ფორმის შინაარსთან შეუსაბამობის შესახებ, მაშინ როდესაც მოსარჩელე მიუთითებდა სალაროში არსებული ნაშთის მიზნობრიობაზე და კერძო სამართლის სუბიექტების მიმართ მოქმედი სახელშეკრულებო თავისუფლების მოქმედების ფარგლებში, სწორედ ხელშეკრულების მხარეების შეთანხმების საგანს წარმოადგენდა ვალდებულების შესრულების დროისა და წესის განსაზღვრა, შესაბამისად, მოსარჩელის მიერ განხორციელებული ოპერაციებით არ დარღვეულა კანონის მოთხოვნები და არ არსებობდა სალაროში დაფიქსირებული ფულადი ნაშთის პასუხისმგებელ პირზე გაცემულ უპროცენტო სესხად განხილვის საფუძველი.

3.გასვლითი საგადასახადო შემოწმების მიმდინარეობის კანონიერება

– საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 264-ე მუხლი

ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებაში დაუსაბუთებელი და გაუმართლებელი ჩარევის თავიდან ასაცილებლად, კანონმდებლობით მოწესრიგებულია საგადასახადო შემოწმების მიმდინარეობის ვადები. საგადასახადო შემოწმების მიმდინარეობა შესაძლებელია, შეჩერდეს სათანადო საფუძველების არსებობისას და უნდა განაზღვდეს შემოწმების მიმდინარეობის

დამაბრკოლებელი გარემოების აღმოფხვრისთანავე. ამასთან, შემოწმების მიმდინარეობის ვადაში არ გაითვალისწინება მისი შეჩერებიდან განახლებამდე პერიოდი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის
2020 წლის 6 ნოემბრის განმარტება საქმეზე №ბს-15 (კ-19)
<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>

საგადასახადო ორგანოს, როგორც გადასახადების ადმინისტრირების განმახორციელებელი ორგანოს, უმთავრესი ვალდებულება გადასახადის გადამხდელთა მიერ გადასახადების სწორად, დროულად და სრულად გადახდის კონტროლია¹. აღნიშნული ვალდებულების შესრულება კი შესაძლებელია მიმდინარე კონტროლის განხორციელებით ან საგადასახადო შემოწმების ჩატარებით. ამასთანავე, ვინაიდან საგადასახადო შემოწმებას შეიძლება შედეგად მოჰყვეს გადასახადის გადამხდელისთვის დამატებითი თანხის დარიცხვა, აუცილებელია, რომ შემოწმება წარიმართოს კანონმდებლობის ზედმიწევნით და სრულად დაცვით, გადამხდელის უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების გათვალისწინებით. გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ვადა შეიძლება გაგრძელდეს არა უმეტეს 3 თვისა², საჭიროების შემთხვევაში, შემოსავლების სამსახურის უფროსთან შეთანხმებით, შესაძლებელია შემოწმების ვადის დამატებით გაგრძელება არა უმეტეს 2 თვისა³. საკასაციო პალატამ მიიჩნია, რომ ვინაიდან კანონმდებლობით საგადასახადო შემოწმების შეჩერება უნდა მოხდეს მხოლოდ სათანადო საფუძვლით, შემოწმების შეჩერების თაობაზე გამოიყენება შემოსავლების სამსახურის ბრძანება, რომელიც, როგორც ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, ექვემდებარება დამოუკიდებლად გასაჩივრებას. მოცემულ შემთხვევაში კი, საზოგადოებას შემოწმების შეჩერების შესახებ ბრძანებები არ გაუსაჩივრებია. შესაბამისად, ისინი კანონიერად მიიჩნევა და განსახილველი დავის ფარგლებში სასამართლო მათ კანონიერებას ვერ შეამოწმებს.

¹ საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტი

² საგადასახადო კოდექსის 264-ე მუხლის მე-6 ნაწილი.

³ თუ დაწყებული საგადასახადო შემოწმების გაგრძელება ვერ ხერხდება დაუძლეველი ძალის ან სხვა გარემოების გამო, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს გადაწყვეტილებას საგადასახადო შემოწმების შეჩერების შესახებ. საგადასახადო შემოწმება განახლდება დაუძლეველი ძალის ან სხვა გარემოების აღმოფხვრისთანავე. საგადასახადო შემოწმების ვადის დინება განახლდება აღნიშნული შემოწმების გაგრძელების დღიდან (იმავე კოდექსის იმავე მუხლის მე-9 ნაწილი)

4. პასუხისმგებლობა საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის

– საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-2 და მე-7 ნაწილები

გადასახადების გადახდასთან დაკავშირებით საგადასახადო კანონმდებლობას არ აქვს უკუძალა და გადასახადებით დაბეგვრის დროისთვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დროს მოქმედი კანონმდებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების დროს, თუ კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი ქმედების ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის
2020 წლის 8 აპრილის განმარტება საქმეზე №ბს-532-529(2კ-17)
<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>

ადმინისტრაციული საქმიანობა, რომლის ერთ-ერთი ფორმა აქტის გამოცემაა, უნდა შეესაბამებოდეს საქმიანობის განხორციელების მომენტში მოქმედ კანონმდებლობას⁴. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატამ აქტების მართლზომიერების შეფასებისას ხელმძღვანელობდა მათი გამოცემის დროს მოქმედი კანონმდებლობით, მიუხედავად იმისა, რომ საკითხის მომწესრიგებელი კანონქვემდებარე აქტებისა და საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი ნორმების უმრავლესობა 28.06.2019წ. საბაჟო კოდექსის მიღებიდან გამომდინარე, ძალადაკარგული იყო⁵. პალატამ აღნიშნა, რომ გადასახადების გადახდასთან დაკავშირებით საგადასახადო კანონმდებლობას არ აქვს უკუძალა და გადასახადებით დაბეგვრის დროისთვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დროს მოქმედი კანონმდებლობა⁶, თუმცა გასათვალისწინებელია, რომ განსახილველ შემთხვევაში დავის საგანი უკავშირდება არა მხოლოდ საქონლის საბაჟო გატარებას, არამედ საგადასახადო სამართალდარღვევის არსებობის საკითხს. საგადასახადო

⁴ სზაკ-ის მე-5 მუხლი.

⁵ ამ კოდექსის დებულებები ვრცელდება მხოლოდ კოდექსის ამოქმედების დღიდან დეკლარირებულ საბაჟო პროცედურებზე, კოდექსის ამოქმედებამდე დეკლარირებულ სასაქონლო ოპერაციებზე ვრცელდება საბაჟო კოდექსის ამოქმედებამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის დებულებები და მათ შესაბამისად გამოცემული კანონქვემდებარე აქტები (საბაჟო კოდექსის 213-ე მუხ. მე-4 და მე-5 ნაწ.).

⁶ საგადასახადო კოდექსის 2.2 მუხ.

სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების დროს, თუ კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი ქმედების ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა⁷. ამასთანავე, სანქციის შეფარდების დრო მოიცავს არა მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს მიერ მისი გამოყენების, არამედ აგრეთვე ზემდგომი ორგანოებისა და სასამართლოს მიერ სანქციის გამოყენების კანონიერების შეფარდების პერიოდს. განსახილველ შემთხვევაში ახალი მოწესრიგებით სანქციის გაუქმება ან შემსუბუქება არ მომხდარა⁸, რის გამოც საკასაციო პალატის განჩინებაში გამოყენებული იყო საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი ნორმები და საკითხის მომწესრიგებელი კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების დებულებები, კერძოდ, სადავო აქტების გამოცემის დროს საგადასახადო კოდექსი პირველი მუხლის მოქმედი რედაქციით. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს ეკისრება საგადასახადო კოდექსით ან/და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა⁹. საკასაციო პალატამ აღნიშნა, რომ საბაჟო დეკლარაციაში იმპორტირებული საქონლის მონაცემების ისეთი არასწორი მონაცემის გამოვლენისას, რომელიც იწვევს პასუხისმგებლობას, მაგრამ არ წარმოადგენს დეკლარაციის ბათილად ან/და ძალადაკარგულად ცნობის საფუძველს, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი თანამშრომელი დადგენილი წესით ადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს, რა დროსაც საგადასახადო ორგანოს სათანადოდ არ შეუფასებია დეკლარაციის შევსებისას გამოვლენილი ხარვეზის თანმდევი სამართლებრივი შედეგები, რის გამოც საკასაციო პალატამ მიიჩნია, რომ არ იყო დასაბუთებული კონკრეტული ნორმის საფუძველზე სამართალდარღვევის ოქმის შედგენის მართლზომიერება.

⁷ იმავე კოდექსის 269.2 მუხ.

⁸ ახალი საბაჟო კოდექსი ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას და იმავე სანქციას საბაჟო კონტროლის გვერდის ავლით ან მისგან მალულად საქონლის საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე გადმოტანისათვის (168-ე მუხ.) და იმპორტის გადასახდლების ოდენობის შემცირების მიზნით საბაჟო დეკლარაციაში არასწორი მონაცემების შეტანისათვის (167-ე მუხ.), ხსენებული მუხლებით სანქციები არ შემცირებულა.

⁹ საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის მე-4 ნაწილი.

5. გადასახადის უკანონოდ დაბეგვრილი თანხის უკან დაბრუნება

– საგადასახადო კოდექსის 63-ე მუხლის პირველი ნაწილი

საგადასახადო აგენტის და გადასახადის გადამხდელის გათანაბრებაში იგულისხმება საგადასახადო აგენტისათვის იმ უფლებების მინიჭება და ვალდებულებების დაკისრება, რომლებიც საგადასახადო კოდექსის საფუძველზე გადასახადის გადამხდელს აქვს, თუმცა გათანაბრება არ გულისხმობს საგადასახადო აგენტის უფლება-მოვალეობების გადასახადის გადამხდელისათვის გადაცემას. გადასახადის უკანონოდ დარიცხვის, ანუ კანონიერი საფუძვლის გარეშე პირის დაბეგვრის შემთხვევაშიც, გადასახადის უკანონოდ დაბეგვრილი თანხის დაბრუნება ეკისრება შესაბამის საგადასახადო ორგანოს.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის
2020 წლის 24 სექტემბრის განმარტება საქმეზე №ბს-833 (კ-19)
<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>

საკასაციო პალატის განმარტებით, გრანტის მიმღები ფიზიკური პირი თავისუფლდება საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრისაგან¹⁰, რის გამოც საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში გადასახადის გადამხდელს დაუბრუნონ ზედმეტად გადახდილი თანხა საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით¹¹. სააპელაციო პალატამ დავა გადაწყვიტა საგადასახადო კოდექსის ნორმების დანაწესების გათვალისწინების გარეშე, არ გაითვალისწინა ის გარემოება, რომ მოსარჩელე ითხოვდა საშემოსავლო გადასახადის თანხის დაბრუნებას, რომლის გაცემის ვალდებულება კანონმდებლობის მიხედვით არა საგადასახადო აგენტს, არამედ საგადასახადო ორგანოებს ეკისრება¹². საკასაციო პალატამ ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ მოსარჩელემ მოითხოვა უკვე დაბეგვრილი/დაქვითული თანხის უკან დაბრუნება, დავის საგანი არ ეხებოდა საგადასახადო აგენტისათვის ქმედების განხორციელებისაგან თავის შეკავების, კერძოდ საგრანტო ხელშეკრულებიდან გამომდინარე საგრანტო თანხის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრა/დაქვითვისაგან თავის შეკავებას, აკრძალვას, ამდენად სათანადო მოპასუხე მოცემულ დავაში ვერ იქნება საგადასახადო აგენტი. განსახილველ

¹⁰ საგადასახადო კოდექსის 82.1 მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტი.

¹¹ საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის 1 ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტი.

¹² საგადასახადო კოდექსის 63-ე მუხლის პირველი ნაწილი.

შემთხვევაში დადგენილი პრაქტიკის საწინააღმდეგოდ სააპელაციო პალატის მიერ სათანადო მოპასუხედ მიჩნეული იქნა საგადასახადო აგენტი, ხოლო საგადასახადო ორგანო საქმეში ჩაბმული იყო არა მოპასუხედ, არამედ მესამე პირად. საკასაციო პალატა მოკლებულ იყო შესაძლებლობას არასათანადო მოპასუხე შეცვალოს სათანადო მოპასუხით, რის გამოც საქმე დაბრუნდა ხელახლა განხილვისათვის.

ნ.საგადასახადო ორგანოს ბრძანების აღსრულებასთან დაკავშირებით სასარჩელო მოთხოვნის ხანდაზმულობა

- ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 და მე-19 მუხლები;
- სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 385-ე მუხლის მე-2 ნაწილი.

საპროცესო კანონმდებლობით დადგენილი საქმის განხილვის ვადების დაცვის გარდა, აუცილებელია, საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მისაღებად გამოყენებული ვადა იყოს გონივრული. საქმის განხილვის ვადის გონივრულობის შეფასებისას სასამართლოს მიერ მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული რამდენიმე ობიექტური კრიტერიუმი, მათ შორის საქმის სირთულე, მოდავე მხარეების და შესაბამისი კომპეტენტური უწყებების ჩართულობა, ასევე საქმის განხილვის შედეგი დაინტერესებული მხარეებისათვის¹³.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის
2020 წლის 29 ივლისის განმარტება საქმეზე №ბს-98 (2კ-20)
<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>

საკასაციო პალატამ არ გაიზიარა სააპელაციო სასამართლოს დასკვნა პირველ ინსტანციაში საქმის უკან დაბრუნების შესახებ და განმარტა, რომ საქალაქო სასამართლოს მიერ დადგენილი საქმის გადაწყვეტისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე ფაქტობრივი გარემოებების ურთიერთწინააღმდეგობის პირობებში სააპელაციო სასამართლოს პროცესის ეკონომიურობის პრინციპის გათვალისწინებით, თავად შეედლო ესარგებლა სასკ-ის მე-4 და მე-19 მუხლების საფუძველზე მინიჭებული უფლებამოსილებით, შეეგროვებინა დამატებითი ფაქტობრივი გარემოებები და მტკიცებულებები, ხოლო მათი შეფასების,

¹³ იხ. საქმე კრისი ჩეხეთის წინააღმდეგ, §72

ურთიერთშეჯერების შედეგად ემსჯელა სასარჩელო მოთხოვნის საფუძვლიანობაზე და თავად დაედგინა საქმეზე ობიექტური და კანონიერი გადაწყვეტილება. ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლომ საქმის ხელახლა განხილვისას თავად უნდა მისცეს სამართლებრივი შეფასება საქმეზე დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს¹⁴, კანონიერ ძალაში შესული ორი გადაწყვეტილებების ურთიერთშეჯერების შედეგად შეაფასოს - საგადასახადო დეპარტამენტის სადავო ბრძანების აღსრულების შესახებ სარჩელის საფუძვლიანობა და ასევე, იმსჯელოს სარჩელის ხანდაზმულობის საკითხზეც.

7. საგადასახადო შემოწმების აქტისა და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილების გასაჩივრების წესი და ვადა

– საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 44-ე მუხლის მე-9 ნაწილი და 301-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტი

საგადასახადო შემოწმების აქტი და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება საჩივრდება ამ დოკუმენტის საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად მათი ჩაბარებიდან 30 დღის ვადაში

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის
2020 წლის 28 მაისის განმარტება საქმეზე №ბს-535 (2კ-19)
<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>

საკასაციო პალატის განმარტებით, საგადასახადო ორგანოს მიერ პირისათვის ელექტრონული ფორმით გაგზავნილი ნებისმიერი შეტყობინება ან სხვა დოკუმენტი ჩაბარებულად ითვლება ადრესატის მიერ მისი გაცნობისთანავე¹⁵.

¹⁴ საქმის გონივრულ ვადაში, ეფექტიანად განხილვა ადამიანის უფლებათა და ძირითად თავისუფლებათა დაცვის ევროპული კონვენციის მე-6 მუხლით გარანტირებული სამართლიანი სასამართლოს უფლების ერთ-ერთი ასპექტია (იხ. საქმე ქიძინიძე საქართველოს წინააღმდეგ, §39).

¹⁵ საგადასახადო კოდექსის 44-ე მუხლის მე-9 ნაწილი.

დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ გასულია საჩივრის წარდგენის ვადა¹⁶.

განსახილველ შემთხვევაში, შესაფასებელი იყო მოსარჩელის მიერ გასაჩივრებისათვის კანონით დადგენილი 30-დღიანი ვადის დარღვევის გამო ადმინისტრაციული საჩივრის განუხილველად დატოვების კანონშესაბამისობა. სადავო საკითხის მართებული გადაწყვეტისათვის მნიშვნელოვანი იყო: კანონმდებლობით გათვალისწინებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ჩაბარებულად მიჩნევის ფაქტობრივ-სამართლებრივი წინაპირობების დადგენა და იმის განსაზღვრა, განხორციელდა თუ არა ადმინისტრაციულ ორგანოთა მხრიდან გადასახადის გადამხდელისათვის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის კანონით დადგენილი წესით ჩაბარება. ამასთან, გასაჩივრების ვადის დარღვევის არსებობა-არარსებობის დადგენისათვის მნიშვნელოვანია აღნიშნული ვადის დინების დაწყების ზუსტი თარიღის დადგენა. საკასაციო პალატამ მიიჩნია, რომ არსებობდა მოსარჩელის ადმინისტრაციული საჩივრის განუხილველად დატოვების საფუძველი, ვინაიდან პირს შესაბამისი წესის დაცვით ჩაჰბარდა როგორც საგადასახადო მოთხოვნა, ასევე მისი გამოცემის საფუძველი დოკუმენტები - აუდიტის დეპარტამენტის დასკვნა და გადასახადის ღარიცხვის თაობაზე ბრძანება.

8. საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენება

– საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის „ბ“ პუნქტის „ბ.გ“ ქვეპუნქტი

საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის ორი ან მეტი ფაქტის არსებობის შემთხვევაში, პირის საგადასახადო ვალდებულებები განსაზღვროს არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის
2020 წლის 8 ოქტომბრის განმარტება საქმეზე №ბს-106 (კ-20)
<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>

¹⁶ იმავე კოდექსის 301-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტი.

მოცემულ შემთხვევაში შეფასების საგანს დეკლარირებული შემოსავლების გაწეულ ხარჯებთან თანაფარდობის საკითხის გარკვევა წარმოადგენდა.

საკასაციო პალატამ განმარტა, რომ მხოლოდ კანონით შეიძლება გადასახადებისა და მოსაკრებლების სტრუქტურისა და შემოღების წესის, მათი განაკვეთების ან განაკვეთების ფარგლების დადგენა, ასევე გადასახადისაგან გათავისუფლება. გადასახადის გადამხდელის კონსტიტუციური ვალდებულებაა, კუთვნილი მოცულობით გადასახადების დეკლარირება და გადახდა. აღნიშნული კონსტიტუციური ვალდებულების სათანადოდ შესრულების უზრუნველყოფის საშუალებას წარმოადგენს შემოსავლებისა და ხარჯების სიზუსტით აღრიცხვა, რაც საგადასახადო ვალდებულების კანონით დადგენილი ოდენობის განსაზღვრის შესაძლებლობას იძლევა¹⁷. ამასთან, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე¹⁸.

საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, პირის საგადასახადო ვალდებულებები განსაზღვროს არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების, პირის შესახებ ინფორმაციის მისი საქმიანობის სხვა საგადასახადო პერიოდთან ან სხვა ამგვარი გადასახადის გადამხდელის შესახებ მონაცემების შედარების, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე), როდესაც პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის ან/და პირადი მოხმარებისათვის გაწეული ხარჯი აჭარბებს დეკლარირებულ შემოსავალს და ამავე დროს, მიმდინარე საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების შედეგად საგადასახადო შემოწმების დაწყების შესახებ საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი აქტით განსაზღვრულ შესამოწმებელ პერიოდში გამოვლენილია პირის მიერ საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის ორი ან მეტი შემთხვევა.

განსახილველ შემთხვევაში მოსარჩელის მიმართ არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენება განხორციელდა ორი პირობის კუმულაციურად არსებობის გამო, რამდენადაც, გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო კოდექსის 136-ე

¹⁷ საქართველოს კონსტიტუციის 67.1 მუხლი.

¹⁸ „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანების 24.1 მუხლი.

მუხლით გათვალისწინებული შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის პრინციპის დარღვევა, რომლის დადასტურებასთან ერთად დგინდება საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის ორი ფაქტი, წარმოშობს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილებას არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით განსაზღვროს პირის საგადასახადო ვალდებულებები¹⁹.

დასკვნა

ადმინისტრაციული და საგადასახადო დავების მსგავსების გათვალისწინებით, საგადასახადო დავაზე ადმინისტრაციული სარჩელების სპეციფიკის გათვალისწინება მნიშვნელოვანია. ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიები და პალატები უფლებამოსილია განიხილოს საშემოსავლო, ადგილობრივ და სხვა პირდაპირ გადასახადებთან, ასევე დღგ-სთან დაკავშირებული დავები.

საგადასახადო დავა შესაძლებელია განხილულ იქნეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სასამართლოში. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის ნებისმიერ ეტაპზე მომჩივანს უფლება აქვს, მიმართოს სასამართლოს. მოსარჩელებმა თავად განსაზღვრავენ საგადასახადო დავის რა ეტაპზე მიემართათ სასამართლოსთვის. თუ სარჩელი დასაშვები და დასაბუთებული იქნება, მოსარჩელე სამართლებრივ შედეგს მიაღწევს. საგადასახადო ორგანოს/დავის განმხილველ ორგანოს ან სასამართლოს უფლება აქვს, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით და სათანადოდ უნდა დაასაბუთოს მისი გამოყენება/გამოუყენებლობა.

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა შედგება საქართველოს კონსტიტუციის, საერთაშორისო ხელშეკრულებებისა და შეთანხმებების, საგადასახადო კოდექსის და კოდექსის აღსრულების მიზნით მათ შესაბამისად საქართველოს მთავრობისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიღებული კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებისაგან. საქართველოს კონსტიტუციის 67.1 მუხლის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, გადასახადების გადახდა ატარებს არა

¹⁹ ანალოგიურია სუსგ №ბს-566-561(2კ-16) 24.01.17.

ნებაყოფლობით, არამედ სავალდებულო ხასიათს, ანუ გადასახადებით დაბეგვრა საყოველთაო ხასიათისაა. ამასთან, მხოლოდ საქართველოს კანონით შეიძლება განისაზღვროს გადასახადის სახეები, სტრუქტურა, განაკვეთები, შემოღებისა და გადახდის წესი.

გადასახადებით დაბეგვისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა. გადასახადით დაბეგვრასთან დაკავშირებულ საკითხზე საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებულ და ძალაში შესულ საერთაშორისო ხელშეკრულებას აქვს უპირატესი იურიდიული ძალა საგადასახადო კოდექსის მიმართ. საერთაშორისო ხელშეკრულების უშუალო გამოყენების შესაძლებლობა განისაზღვრება მისი უნარიანობით შიდასახელმწიფოებრივი სამართლის სუბიექტებისთვის შექმნას კონკრეტული უფლება-მოვალეობები, ამდენად, ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში შესაფასებელია ის გარემოება, არის თუ არა თვითშესრულებადი განსახილველი საერთაშორისო ხელშეკრულებების დებულებები და შესაძლებელია თუ არა მათი პირდაპირი გამოყენება ეროვნულ დონეზე.