

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი
ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეებზე
2008, №4

საგადასახადო
დავები

- 1. საგადასახადო მოთხოვნა**
 - დღგ-ის ჩათვლა
 - საგადასახადო დავალიანების ჩამოწერა
 - საგადასახადო მოთხოვნის ხანდაზმულობა
 - საგადასახადო მოთხოვნის ბათილობა
 - საგადასახადო შემოწმების აქტი
 - გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებები
- 2. საგადასახადო ბრძანების (შეტყობინების) გასაჩივრება**
 - საგადასახადო ბრძანების გასაჩივრების ვადა
 - საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელის ბრძანების გასაჩივრება
 - სარჩელის დასაშვებობის შემოწმება
- 3. გადასახადისგან გათავისუფლება**
- 4. დღგ-ის, აქციზის ჩათვლა, საურავი**
 - არაპირდაპირი გადასახადის გადამხდელი
 - აქციზის ჩათვლა
 - დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია
 - დღგ-ის ჩათვლა
 - კომპენსაცია
 - საურავი
- 5. საგადასახადო ვალდებულებები**
 - აღრიცხული, მაგრამ გადაუხდელი საგადასახადო ვალდებულება
 - საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის საფუძვლები
- 6. ფიქსირებული გადასახადი**

1. საგადასახადო მოთხოვნა

საგადასახადო შემოწმების აქტი; გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებები

განჩინება

№ბს-881-843(23-07)

7 თებერვალი, 2008 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),

მ. ჩინჩალაძე,

ლ. ლაზარაშვილი

სარჩელის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის დავალეზა

აღწერილობითი ნაწილი:

2006 წლის 18 ივლისს «ბრიტიშ ამერიქენ ტობაკო ჯორჯიან ლიმიტედის საქართველოს, თბილისის წარმომადგენლობამ» სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხე ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიმართ.

მოსარჩელის მტკიცებით, ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ 2006 წლის 4 ივლისს გამოსცა #28-05/11744 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის მიხედვითაც, «ბრიტიშ ამერიქენ ტობაკო ჯორჯიან ლიმიტედის საქართველოს, თბილისის წარმომადგენლობას» გადასახდელად დაერიცხა 3302932,46 ლარი. აღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნა მოსარჩელეს ჩაჰბარდა იმავე წლის 4 ივლისს.

მოსარჩელის განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 121-ე მუხლის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელისათვის გასაგზავნი საგადასახადო მოთხოვნა გამოიცემოდა საგადასახადო შემოწმების მასალებზე საგადასახადო ორგანოს უფროსის მიერ მიღებული გადაწყვეტილების საფუძველზე. მოსარჩელის ვარაუდით, გასაჩივრებულ საგადასახადო მოთხოვნას საფუძველად დაედო ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 17 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის მასალების დამტკიცების შედეგად მოგების გადასახადში განხორციელებული დარიცხვა, რომლის კანონიერებასაც მოსარჩელე ეჭვქვეშ აყენებდა და მოითხოვდა აღნიშნული დარიცხვის გაუქმებას.

მოსარჩელის მტკიცებით, «ბრიტიშ ამერიქენ ტობაკო ჯორჯიან ლიმიტედის საქართველოს, თბილისის წარმომადგენლობამ» მოგების გადასახადის გამოანგარიშებისას, 2004 წელს გამოქვეყნებულ ჩათვალა კრედიტისათვის პროცენტების სახით გადახდილი 6963000 ლარი. აღნიშნული განპირობებული იყო შემდეგი გარემოებებით: 2004 წლის 2 დეკემბერს «ბრიტიშ ამერიქენ ტობაკო (ინვესტმენტს) ლიმიტედსა» და «ბრიტიშ ამერიქენ ტობაკო ჯორჯია ლიმიტედს», იგივე «ბრიტიშ ამერიქენ ტობაკო ჯორჯიან ლიმიტედის საქართველოს, თბილისის წარმომადგენლობას» შორის გაფორმდა მოწყობილობების დაფინანსების ხელშეკრულება. აღნიშნული ხელშეკრულების შესაბამისად, «ბრიტიშ ამერიქენ ტობაკო (ინვესტმენტს) ლიმიტედის» მხარე, «ბრიტიშ ამერიქენ ტობაკო ჯორჯიან ლიმიტედის საქართველოს, თბილისის წარმომადგენლობას» გადასცემდა დაზგა-დანადგარებს - მოწყობილობებს, რომელთა ღირებულება მითითებული იყო იმავე ხელშეკრულებაში და შეადგენდა 3380472,29 ფუნტ სტერლინგს. ხსენებული მოწყობილობების მიმღები საზოგადოება ვალდებული იყო, «ბრიტიშ ამერიქენ ტობაკო (ინვესტმენტს) ლიმიტედისთვის» დაებრუნებინა ამ მოწყობილობების შესყიდვის ფასი და იმავე ხელშეკრულების თანახმად, იგი იღებდა ვალდებულებას, მისთვის გადაეხადა ყოველწლიურად ზემოაღნიშნული თანხის 18%.

მოსარჩელის განმარტებით, ზემოაღნიშნული ხელშეკრულების საგანი (დაზგა-დანადგარები - იგივე მოწყობილობები) მას გადაეცა 2001 წლის 1 აპრილს და ხსენებული თარიღი აღნიშნული იყო შესაბამისი სასესხო ხელშეკრულების პუნქტში - «გადაცემის თარიღი», თუმცა მოსარჩელეს წინა წლების მოგების გადასახადიდან გამოსაქვით თანხებში მითითებული არ ჰქონდა ზემოხსენებული პროცენტის თანხები, რასაც ადასტურებდა მოსარჩელე საზოგადოების წინა წლების საანგარიშო შემოწმების აქტები. გასაჩივრებულ აქტში მითითებული 6963000 ლარი წარმოადგენდა სწორედ ზემოაღნიშნული სასესხო ხელშეკრულებიდან გამომდინარე სასესხო ურთიერთობის 2001-2004 წლების საპროცენტო გადასახადს. მხარეთა შორის ხელშეკრულების გაფორმებამდე მოსარჩელე საზოგადოებას კრედიტისათვის გადახდილი პროცენტი არ გამოუქვითავს მოგებიდან და სრულად იხდიდა შესაბამის გადასახადებს. ხსენებული ხელშეკრულების გაფორმების შემდეგ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2005 წლამდე მოქმედი რედაქცია) 50-ე მუხლის პირველი ნაწილის მოთხოვნათა შესაბამისად, მოსარჩელე საზოგადოება უფლებამოსილი იყო მოეხდინა კრედიტისათვის გადახდილი პროცენტების გამოქვითვა, რაც განხორციელა კიდევ ზემოაღნიშნულ ნორმასთან სრულ შესაბამისობაში. გასაჩივრებულ შემოწმების

აქტი მოპასუხე საგადასახადო ორგანო მიუთითებდა, რომ მიზანშეუწონლად მიაჩნდა მოგების გადასახადის გამოანგარიშებისას გამოქვითვებში 6963000 ლარის ჩათვლა აღნიშნული სესხის დარიცხვის მართებულობის დამადასტურებელი დოკუმენტების წარმოდგენამდე, ანუ ზემოაღნიშნული თანხის - 6963000 ლარის გამოქვითვებში ჩაუთვლელობის ერთადერთ მიზეზად შემოწმებელმა დარიცხვის მართებულობის დამადასტურებელი დოკუმენტების, ანუ სესხის ხელშეკრულების არსებობაზე მიუთითა.

მოსარჩელის მტკიცებით, «ბრიტიშ ამერიკენ ტობაკო (ინვესტმენტს) ლიმიტედსა» და «ბრიტიშ ამერიკენ ტობაკო ჯორჯია ლიმიტედს» შორის 2004 წლის 2 დეკემბერს გაფორმებული ხელშეკრულება ზემოაღნიშნული სესხის თაობაზე, პროცენტის თანხის - 6963000 ლარის გადახდასთან დაკავშირებით, მოსარჩელე საზოგადოებისათვის წარდგენილი ფაქტურები და გადახდის დამადასტურებელი საგადასახადო დავალიანებები ადასტურებდა სასესხო ურთიერთობის არსებობას და შესაბამისად, 6963000 ლარის გამოქვითვის მართებულობას. მოპასუხე საგადასახადო ორგანოს მიერ სრულიად უსაფუძვლოდ, ზემოაღნიშნული თანხის გამოქვითვის არამართებულად მიჩნევის გამო, მოსარჩელე საზოგადოებას მოგების გადასახადის ძირითად თანხაში ზედმეტად დაერიცხა 6963000 ლარის 20%, რამაც შეადგინა 1392600 ლარი, ფინანსური სანქციის სახით 1392600 ლარის 75% - 1044450 ლარი და საურავის სახით 194963 ლარი. საბოლოო ჯამში, მას უსაფუძვლოდ დაერიცხა 2632013 ლარი.

მოსარჩელის განმარტებით, ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 17 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი მითითებული იყო, რომ მოპასუხე საგადასახადო ორგანოს მიზანშეუწონლად მიაჩნდა 745977 ლარის ჩათვლა მოგების გადასახადიდან გამოქვითვებში სატელეფონო ხარჯების სახით. აღნიშნული თანხა დაფიქსირებული იყო არასწორად და ამასთან, ბუღალტრულ დოკუმენტებში არ იყო მითითებული. სავარაუდოდ, სადავო თანხა იყო 778321,91 ლარი. მოპასუხე საგადასახადო ორგანოს მეორე შეცდომა მდგომარეობდა იმაში, რომ ხსენებული თანხა არ იყო სატელეფონო ხარჯის სახით, მოგებიდან გამოქვითული თანხა და იგი წარმოადგენდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2005 წლამდე მოქმედი რედაქცია) 63-ე მუხლით გათვალისწინებულ გადასახადს - პროცენტების დაბეგრას გადახდის წყაროსთან. 778321,91 ლარის, რომელიც საგადასახადო შემოწმების აქტი შეცდომით იყო მოხსენიებული 745977 ლარად და მოსარჩელე საზოგადოების მიერ პროცენტის სახით გადახდილი 6963000 ლარის ჯამი წარმოადგენდა შესყიდული დანადგარების გამო, «ბრიტიშ ამერიკენ ტობაკო (ინვესტმენტს) ლიმიტედისთვის» გადახდილ პროცენტს, საიდანაც 778321,91 ლარი იყო არარეზიდენტი პირებისათვის დაკავებული საშემოსავლო გადასახადი, რომელიც გადარიცხული იყო ბიუჯეტში და მას არაფერი ჰქონდა საერთო სატელეფონო ხარჯებთან.

მოსარჩელის მტკიცებით, მოპასუხე საგადასახადო ორგანოს მიერ სრულიად უსაფუძვლოდ, ზემოაღნიშნული თანხის გამოქვითვის არამართებულად მიჩნევის გამო, მოსარჩელე საზოგადოებას მოგების გადასახადის ძირითად თანხაში ზედმეტად დაერიცხა 754977 ლარის 20%, რაც შეადგენდა 149195 ლარს, ფინანსური სანქციის სახით - 149195 ლარის 75%, რაც შეადგენდა 111896 ლარს და საურავის სახით - 20887 ლარი, სულ ჯამში - 281978 ლარი. ორივე ხსენებული უკანონო დარიცხვის შედეგად მოსარჩელე საზოგადოებას მოგების გადასახადში ზედმეტად დაერიცხა 2913991 ლარი, საიდანაც ძირითადი თანხა იყო 1541795 ლარი. 2006 წლის განმავლობაში მოსარჩელე საზოგადოებას მოგების გადასახადის სახით, გადახდილი ჰქონდა 6483365 ლარი, რომელიც შედგებოდა შემოწმების აქტით დარიცხული თანხისა და 2005 წლის მოგების გადასახადისაგან. გასაჩივრებული საგადასახადო მოთხოვნით მოსარჩელე საზოგადოებას მოგების გადასახადის სახით, გადასახდელად (საურავთან ერთად) ერიცხებოდა 1823163,80 ლარი, რის გამოც იგი ზემოაღნიშნულ საგადასახადო მოთხოვნას ასაჩივრებდა სწორედ ზემოხსენებული, მოგების გადასახადის სახით დარიცხულ თანხის ნაწილში.

აქედან გამომდინარე, მოსარჩელემ მოითხოვა: ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 4 ივლისის #28-05/11744 საგადასახადო მოთხოვნის ნაწილობრივ, კერძოდ, მოგების გადასახადის სახით 1823163,80 ლარის დარიცხვის ნაწილში, ბათილად ცნობა; ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2005 წლის 20 ოქტომბრის #841 ბრძანების ნაწილობრივ ბათილად ცნობა, კერძოდ, 2005 წლის 17 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი მოგების გადასახადის გამოანგარიშებისას გამოქვითვებში 6963000 ლარისა და 745977 ლარის ჩათვლის მიზანშეუწონლად მიჩნევის გამო, «ბრიტიშ ამერიკენ ტობაკო ჯორჯიან ლიმიტედის საქართველოს, თბილისის წარმომადგენლობისათვის» მოგების გადასახადის სახით დარიცხული, ჯამში - 2913991 ლარის დამტკიცების ნაწილში; ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისათვის შესაბამისი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის დავალება, რომლითაც იგი უზრუნველყოფდა «ბრიტიშ ამერიკენ ტობაკო ჯორჯიან ლიმიტედის საქართველოს, თბილისის წარმომადგენლობის» პირად ბარათზე ზედმეტობის ასახვას მოგების გადასახადში იმჟამინდელი მდგომარეობით 1090828 ლარს, რაც წარმოადგენდა ბიუჯეტში გადახდილ სხვაობას.

2006 წლის 1 აგვისტოს «ბრიტიშ ამერიკენ ტობაკო ჯორჯიან ლიმიტედის საქართველოს, თბილისის წარმომადგენლობამ» დაზუსტებული სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხე ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიმართ, რომლითაც მოითხოვა

ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 4 ივლისის #28-05/11744 საგადასახადო მოთხოვნის მთლიანად ბათილად ცნობა.

2006 წლის 4 სექტემბერს «ბრიტიშ ამერიკენ ტობაკო ჯორჯიან ლიმიტედის საქართველოს, თბილისის წარმომადგენლობამ» კიდევ ერთი დაზუსტებული სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხე ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, გასაჩივრებული საგადასახადო მოთხოვნით დარიცხული თანხა შეიცავდა, აგრეთვე, 632450 ლარის დარიცხვას მოგების გადასახადის სახით. აღნიშნული თანხა წარმოადგენდა დაბეგრის ობიექტს - 1807000 ლარის 20%-ისა (რაც შეადგენდა 361400 ლარს) და 361400 ლარის 75%-ის (რაც შეადგენდა 271050 ლარს) ჯამს. მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ ხსენებულ დარიცხვას არ ეთანხმებოდა და მიაჩნდა უკანონოდ. 2005 წლის 17 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტში მოპასუხე საგადასახადო ორგანოს მითითებული ჰქონდა, რომ მოსარჩელე საზოგადოების მიერ წარმოდგენილ წლიურ ანგარიშში არასწორად იყო გაზრდილი სხვა რეზერვებისა და დაფინანსების ნაშთი 1807000 ლარით. მოპასუხე საგადასახადო ორგანო მიიჩნევდა, რომ, ვინაიდან შემოწმების პერიოდში არ მოხდა გასული წლების გაუნაწილებელი მოგების სხვა რეზერვებისა და დაფინანსების ანგარიშზე ასახვა (გადატანა), შესაბამისად, იმავე საგადასახადო ორგანოს მოსაზრებით, ამ ანგარიშის გაზრდა 1807000 ლარით შესაძლოა განპირობებულიყო მხოლოდ შემოსავლის მიღებით და ამდენად, ზემოაღნიშნული თანხა უნდა ჩართულიყო ერთობლივ შემოსავლებში და დაბეგრულიყო მოგების გადასახადით - 632450 ლარით.

მოსარჩელის მტკიცებით, მოპასუხე საგადასახადო ორგანოს ზემოაღნიშნული მსჯელობა და მის მიერ განხორციელებული დარიცხვა არ შეესაბამებოდა რეალურად არსებულ მდგომარეობას, კერძოდ, პირველ რიგში, აღნიშნულ პერიოდში (2004 საგადასახადო წელი) არ მომხდარა სხვა რეზერვებისა და დაფინანსების გაზრდა. 2000 წელს მიღებული მოწყობილობების ღირებულება მოსარჩელე საზოგადოების მიერ ასახულ იქნა სხვა რეზერვებისა და დაფინანსების ანგარიშზე, ანუ საკუთარ კაპიტალში. 2004 წლის 2 დეკემბრის ზემოხსენებული ხელშეკრულებით დაზუსტდა, რომ მიღებული მოწყობილობები წარმოადგენდა «ბრიტიშ ამერიკენ ტობაკო (ინვესთმენტს) ლიმიტედისაგან» სესხად მიღებულ საშუალებებს, რომლებიც მოსარჩელე საზოგადოების მიერ უნდა გადატანილიყო გრძელვადიანი ვალდებულებების ანგარიშზე, რაც მოსარჩელის მიერ ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების არასწორი გამოყენების გამო, არ განხორციელდა 2004 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით ბალანსის წარდგენისას. 2000 წელს მიღებული მოწყობილობების ბალანსზე აყვანისას მათი ღირებულება შეადგენდა 3380472,29 გირვანქა სტერლინგს, ეროვნულ ვალუტაში - 10046680 ლარს.

მოსარჩელის განმარტებით, 2004 წელს სესხის ხელშეკრულების დადების მომენტიდან, როდესაც დაზუსტდა, რომ მიღებული მოწყობილობები წარმოადგენდა «ბრიტიშ ამერიკენ ტობაკო (ინვესთმენტს) ლიმიტედისაგან» სესხად მიღებულ საშუალებებს, მოსარჩელემ ისინი შეაფასა 2004 წლის ბოლოს საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ დადგენილი ვალუტების კურსების შესაბამისად, რის შედეგადაც მიიღო ვალუტების კურსთა შორის სხვაობა - 1807000 ლარი, რაც, ამასთანავე, წარმოადგენდა გრძელვადიანი ვალდებულებების და არა სხვა რეზერვებისა და დაფინანსების (ანუ საკუთარი კაპიტალის) ზრდას და წარმოადგენდა გამოსაქვითი ხარჯების და არა ერთობლივი შემოსავლის ზრდას. ამდენად, სხვა რეზერვებისა და დაფინანსების ანგარიშზე ზედმეტობის - 1807000 ლარის წარმოშობა განპირობებული იყო არა საკუთარი კაპიტალის გაზრდით, არამედ ფუნტ სტერლინგში დასაბრუნებელი ვალის შესატყვისი თანხის შესაძენად საჭირო ეროვნულ ვალუტაში გამოხატული თანხის რაოდენობის გაზრდით, რაც განპირობდა ეროვნული ვალუტის მიმართ ფუნტი სტერლინგის კურსის გაზრდას.

მოსარჩელის მტკიცებით, შემოწმების აქტის თანახმად, მოსარჩელე საზოგადოებას 2005 წლის მაისის, ივნისისა და ივლისის თვეების აქციზის დეკლარაციებში აქციზის გადასახადით დასაბეგრი ოპერაციები დაფიქსირებული არ ჰქონდა. შემოწმებით დადგინდა, რომ მოსარჩელე საზოგადოებას 2005 წლის ივნისში მიწოდებული ჰქონდა ადგილობრივი წარმოების 251375 კოლოფი ფილტრირანი სიგარეტი, 2005 წლის ივლისში - 752590 კოლოფი, რაც არ ასახულა შესაბამის საგადასახადო ინსპექციაში ამ თვეებში წარდგენილ დეკლარაციებში გადასახადით დასაბეგრ ბრუნვაში, მაშინ, როდესაც ბიუჯეტის კუთვნილი აქციზის გადასახადის სახით, ჩვენებას ექვემდებარებოდა 2005 წლის ივნისის დეკლარაციაში 175962,50 ლარი, ხოლო ივლისის დეკლარაციაში - 526813 ლარი, ჯამში კი 702775,50 ლარი, რაც დაერიცხა მოსარჩელეს ბიუჯეტში გადასახდელად. მას სანქციის სახით ასევე დაერიცხა კუთვნილი გადასახადის 75% - 527081 ლარი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 132-ე მუხლის შესაბამისად. აღნიშნული დარიცხვა განხორციელებული იყო უკანონოდ, რადგან მოსარჩელე საზოგადოებას უკვე გადახდილი ჰქონდა 2005 წლის ივნისსა და ივლისში მიწოდებული სიგარეტის აქციზის გადასახადი და შესაბამისად, იგი ვერ შეამცირებდა ხსენებულ გადასახადს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 261-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, საქართველოს ტერიტორიაზე აქციზური მარკებით მარკირებას დაქვემდებარებული ნაწარმის მწარმოებლები და იმპორტიორები აქციზური მარკის შექმნისას გადაიხდიდნენ კუთვნილ აქციზს და აქციზური მარკების ნომინალურ ღირებულებას სრული ოდენობით. ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 7 აპრილის #228 ბრძანებით დამტკიცებული «გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათების წარმოების წესის» მე-9 მუხლის შესაბამისად, მარკების შექმნისას წინასწარ

გადახდილი აქციზის გადასახადი გადამხდელის ბარათზე ტარდებოდა, როგორც - «გადახდილია ბიუჯეტში».

მოსარჩელის განმარტებით, აქციზის გადასახადს დაქვემდებარებული საქონლიდან თამბაქოს ნაწარმს ჰქონდა განსაკუთრებული სპეციფიკა. ფაქტობრივად, ამ გადასახადის შემცირება შეუძლებელი იყო, ვინაიდან აქციზის შექმნა ხდებოდა წინასწარი გადახდით. აქციზის გადასახადის სახით გადახდილი თანხა გადასახადის გადამხდელს უკან აღარ უბრუნდებოდა და არც ზედმეტობაში ჯდებოდა. აქციზის ყოველთვიური დეკლარაცია ბარდებოდა მხოლოდ რაოდენობის კონტროლისთვის და კონტროლდებოდა გადახდილი აქციზი და შექმნილი მარკების ხარჯვა. რაც შეეხებოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 132-ე მუხლით დარიცხულ გადასახადს, იგი იყო უკანონო, ვინაიდან აღნიშნული მუხლი ითვალისწინებდა სანქციას დეკლარაციაში ან გაანგარიშებაში გადასახადის შემცირებისას, რასაც ზემოაღნიშნულ შემთხვევაში არ მომხდარა, რადგან მოსარჩელე საზოგადოებას ბიუჯეტის კუთვნილი აქციზის გადასახადი წინსწრებით ჰქონდა გადახდილი. საგადასახადო შემოწმების აქტით მოსარჩელე საზოგადოებას როიალტის გადასახადზე (5% რეალიზებული პროდუქციის ღირებულებაზე) დღგ-ს უკუდაბეგვრის დეკლარაციის წარუდგენლობისათვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის შესაბამისად, გადასახდელად დაერიცხა 57462,60 ლარი. აქედან დეკემბერში დეკლარაციის წარუდგენლობისათვის დარიცხული იყო 44394,53 ლარი. აღნიშნული დარიცხვა იყო არასწორი, ვინაიდან საგადასახადო ორგანომ იგი განსაზღვრა იმ შემთხვევისათვის, თუ მოსარჩელის მიერ რეალიზებული 21877 კოლოფი სიგარეტი მიწოდებულად ჩაითვლებოდა 2005 წლის იანვარში და არა 2004 წლის დეკემბერში, როგორც აღნიშნული რეალურად განხორციელდა. მოგვიანებით, შესაბამისი სისხლის სამართლის საქმის შეწყვეტის შესახებ 2006 წლის 13 აპრილის დადგენილებით, 2004 წლის დეკემბერში მისი რეალიზაცია დადგენილად იქნა მიჩნეული. საქართველოს საგადასახადო კოდექსით (2005 წლადე მოქმედი რედაქცია) დღგ-ს უკუდაბეგვრის დეკლარაციის წარდგენის ვალდებულება არ არსებობდა. შესაბამისად, ამ მოტივით 44394,53 ლარის დარიცხვა განხორციელებული იყო უკანონოდ.

მოსარჩელის მტკიცებით, მოგების გადასახადში სამჯერ უკანონოდ დარიცხვის შედეგად, მას მთლიანობაში ზედმეტად დაერიცხა 3546441 ლარი, საიდანაც ძირითადი თანხა იყო 1903195 ლარი. 2006 წლის განმავლობაში მოსარჩელე საზოგადოებას მოგების გადასახადის სახით გადახდილი ჰქონდა 6483365 ლარი, რომელიც შედგებოდა შემოწმების აქტით დარიცხული თანხისა და 2005 წლის მოგების გადასახადისაგან. გასაჩივრებული საგადასახადო მოთხოვნით მოსარჩელე საზოგადოებას მოგების გადასახადის სახით (საურავთან ერთად) გადასახდელად ერიცხებოდა 1823163,80 ლარი.

მოსარჩელის განმარტებით, ზემოაღნიშნულ საგადასახადო მოთხოვნას იგი ასაჩივრებდა სწორედ ზემოთ მითითებულ მოგების გადასახადში დარიცხული თანხის ნაწილში, აქციზის გადასახადში დარიცხული თანხის ნაწილსა და უკუდაბეგვრის წესით დარიცხულ დღგ-ს ნაწილში.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ მოითხოვა ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2006 წლის 4 ივლისს გამოცემული #28-05/11744 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა მოგების გადასახადში 1823163,80 ლარის დარიცხვის ნაწილში; ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2006 წლის 4 ივლისს გამოცემული #28-05/11744 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა აქციზის გადასახადში 527081 ლარის დარიცხვის ნაწილში; ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2006 წლის 4 ივლისს გამოცემული #28-05/11744 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა უკუდაბეგვრის წესით დღგ-ში 44394,53 ლარის დარიცხვის ნაწილში; ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2005 წლის 20 ოქტომბრის #841 ბრძანების ნაწილობრივ ბათილად ცნობა, კერძოდ, 2005 წლის 17 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტით მოგების გადასახადში, აქციზის გადასახადსა და უკუდაბეგვრის წესით დღგ-ში დარიცხული თანხების დამტკიცების ნაწილში; ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისათვის შესაბამისი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის დავალება, რომლითაც უზრუნველყოფილი იქნებოდა «ბრიტიშ ამერიკენ ტობაკო ჯორჯიან ლიმიტედის საქართველოს, თბილისის წარმომადგენლობის» პირად ბარათზე ზედმეტობის ასახვა მოგების გადასახადში 1723293,00 ლარის და უკუდაბეგვრის წესით დარიცხულ დღგ-ში 44394,53 ლარის ოდენობით.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 9 ნოემბრის საოქმო განჩინებით ამ საქმეში საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-16 მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებულ მესამე პირად ჩაება ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 26 იანვრის გადაწყვეტილებით სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, სადავო საკითხის გადაწყვეტლად, ბათილად იქნა ცნობილი ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2006 წლის 4 ივლისს გამოცემული #28-05/11744 საგადასახადო მოთხოვნა მოგების გადასახადში 1823163,80 ლარის დარიცხვის ნაწილში; ბათილად იქნა ცნობილი ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2006 წლის 4

ივლისს გამოცემული #28-05/11744 საგადასახადო მოთხოვნა აქციზის გადასახადში 527081 ლარის დარიცხვის ნაწილში; ბათილად იქნა ცნობილი ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2006 წლის 4 ივლისს გამოცემული #28-05/11744 საგადასახადო მოთხოვნა უკუდაბეგვრის წესით დღგ-ში დარიცხული 44394,53 ლარის დარიცხვის ნაწილში; ბათილად იქნა ცნობილი ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2005 წლის 20 ოქტომბრის #841 ბრძანება ნაწილობრივ, კერძოდ, 2005 წლის 17 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტით მოგების გადასახადში, აქციზის გადასახადსა და უკუდაბეგვრის წესით დარიცხულ დღგ-ს გადასახადში დარიცხული თანხების დამტკიცების ნაწილში; ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციას დაევა ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა, ამავე გადაწყვეტილებაში მითითებულ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებული იყო, ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოეკვლია საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიეღო ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2006 წლის 4 ივლისს გამოცემული #28-05/11744 საგადასახადო მოთხოვნა მოგების გადასახადში 1823163,80 ლარის დარიცხვის ნაწილში, ასევე აქციზის გადასახადში 527081 ლარის დარიცხვის ნაწილში და უკუდაბეგვრის წესით დღგ-ში 44394,53 ლარის დარიცხვის ნაწილში, აგრეთვე, ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2005 წლის 20 ოქტომბრის #841 ბრძანება 2005 წლის 17 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტით მოგების გადასახადში, აქციზის გადასახადსა და უკუდაბეგვრის წესით დღგ-ში დარიცხული თანხების დამტკიცების ნაწილში გამოცემული იყო ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 26 იანვრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 4 ივლისის საოქმო განჩინებით აპელანტის - ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლედ დადგენილ იქნა ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია, ხოლო მესამე პირის - ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის უფლებამონაცვლედ - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 11 ივლისის განჩინებით ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 26 იანვრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ «ბრითიმ ამერიქენ ტობაკო ჯორჯიან ლიმიტედის საქართველოს, თბილისის წარმომადგენლობა» ეწეოდა სამეწარმეო საქმიანობას და იყო აქციზის გადამხდელი საწარმო. საქმეში მტკიცებულების სახით წარმოდგენილი მოწყობილობების დაფინანსების ხელშეკრულებით, რომელიც გაფორმებულ იქნა «ბრითიმ ამერიქენ ტობაკო (ინვესთმენტს) ლიმიტედსა» (BAთ) და «ბრითიმ ამერიქენ ტობაკო ჯორჯიან ლიმიტედს» (საქართველოს ფილიალს) (BAთG) შორის, ირკვეოდა, რომ მიმწოდებელმა გადასცა მიმღებს უფლებები განსაზღვრულ მოწყობილობებზე, რომლებიც შეიძლება გამოყენებული ყოფილიყო სიგარეტის საბოლოო სახით წარმოებისათვის. მიმღებმა (BAთG) აღიარა, რომ გადასახდელი ჰქონდა მოწყობილობების თანხა მიმწოდებლისათვის (BAთ) - 3380472,39 ფუნტი სტერლინგი. აღნიშნული ხელშეკრულებიდან ირკვეოდა, რომ მათი გადაცემის თარიღი იყო 2001 წლის 1 აპრილი, ხელშეკრულების ამოქმედების თარიღი - 2004 წლის 30 ნოემბერი, ხოლო მისი საბოლოო დასრულების თარიღი - 2009 წლის 30 ნოემბერი. ხსენებული ხელშეკრულებიდან ცხადი იყო, რომ მოწყობილობების მიწოდებისათვის მიმღები უხდოდა მიმწოდებელს პროცენტს შესყიდვის ფასის გადაუხდელი თანხიდან, დაწყებული მათი გადაცემის თარიღიდან მათივე ამოქმედების თარიღამდე, ფიქსირებული 18%-იანი განაკვეთით. იმავე ხელშეკრულების თანდართული სქემებით დგინდებოდა, როგორც გადაცემული მოწყობილობების ჩამონათვალი, ასევე პროცენტების რაოდენობა და გადახდის თარიღები. 2005 წლის 17 ოქტომბრის გასაჩივრებული საგადასახადო შემოწმების აქტით დგინდებოდა, რომ მოგების გადასახადის ნაწილში მოსარჩელეს გამოქვითვებში ჩათვლილი ჰქონდა კრედიტისათვის პროცენტების სახით გადახდილი 6963000 ლარი. მოპასუხე საგადასახადო ორგანოს მიერ აღნიშნული გამოქვითვები არ იქნა გაზიარებული. სესხის დარიცხვის მართებულობის დამადასტურებელი დოკუმენტების წარმოდგენამდე, შემოწმების აქტით მიზანშეუწონლად იქნა მიჩნეული გამოქვითვებში აღნიშნული თანხის ჩათვლა.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ 2005 წლის 17 ოქტომბრის გასაჩივრებული საგადასახადო შემოწმების აქტით მოგების გადასახადის ნაწილში ასევე დგინდებოდა, რომ შემოწმების მასალების მიხედვით, სატელეფონო ხარჯებად გამოქვითვებში ჩათვლილი იყო 748617 ლარი, საიდანაც 745977 ლარი წარმოადგენდა არარეზიდენტ პირებზე 2004 წლის დეკემბერში გადახდილ თანხას და აღნიშნულზე შემოწმებელმა ვერ მიიღო ახსნა-განმარტება. იმავე საკითხის გარკვევამდე მიზანშეწონილი იყო 745977 ლარის გამოქვითვებში ჩათვლა. გასაჩივრებული საგადასახადო შემოწმების აქტით ასევე დგინდებოდა, რომ საგადასახადო ინსპექციაში წარმოდგენილ წლიურ ანგარიშში სხვა რეზერვებისა და დაფინანსების ნაშთი 2004 წლის ბოლოსათვის გაზრდილი იყო 1807000 ლარით და მოსარჩელე საწარმოს მიერ იმ მასალების წარმოდგენამდე, რომლებითაც დასაბუთდებოდა 1807000 ლარის რეზერვებისა და სხვა დაფინანსების ანგარიშზე დაფიქსირებული ზრდა და შემოწმებელს მისცემდა ანალიზის ჩატარების საშუალებას, 1807000 ლარი ჩაითვლებოდა 2004 წლის ერთობლივ შემოსავლებში და დაიბეგრებოდა მოგების გადასახადით.

სააპელაციო სასამართლომ აქციზის გადასახადის, სანქციისა და საურავის სახით, სულ - 1261839,42 ლარის მოსარჩელისათვის დარიცხვასთან დაკავშირებით, მიუთითა, რომ ზემოაღნიშნულ შემოწმების აქტში აისახა ასევე აქციზის გადასახადი, კერძოდ, შემოწმებით დადგინდა, რომ მოსარჩელე საზოგადოებას 2005 წლის ივნისში მიწოდებული ჰქონდა ადგილობრივი წარმოების 251375 კოლოფი ფილტრირებული სიგარეტი, 2005 წლის ივლისში - 752590 კოლოფი, რაც არ ასახულა საგადასახადო ინსპექციაში ამ თვეებში წარდგენილ დეკლარაციებში გადასახადით დასაბეგრ ბრუნვაში. ბიუჯეტის კუთვნილი აქციზის გადასახადის სახით, ჩვენებას ექვემდებარებოდა - 2005 წლის ივნისის დეკლარაციაში - 175962,50 ლარი და იმავე წლის ივლისის დეკლარაციაში - 526813 ლარი, სულ - 702775,50 ლარი, რომელიც დაერიცხებოდა მოსარჩელე საწარმოს ბიუჯეტში გადასახდელად, ასევე სანქციის სახით დაერიცხებოდა კუთვნილი გადასახადის 75% - 527081 ლარი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 132-ე მუხლის თანახმად, დეკლარაციაში გადასახადის შემცირებისათვის და საურავი - 31982,29 ლარი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 129-ე მუხლის მიხედვით, გადასახადის დადგენილ ვადაში გადაუხდელობისათვის, სულ - 1261839,42 ლარი. გასაჩივრებული აქტით მოსარჩელე საწარმოს დაერიცხა სანქცია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის თანახმად, დეკლარაციის წარუდგენლობისათვის - 57462,60 ლარი.

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ სახეზე იყო მოწყობილობების დაფინანსების ხელშეკრულება, რომელიც საქმეში იყო წარმოდგენილი და იგი ითვალისწინებდა, როგორც ძირითადი თანხის, ასევე პროცენტის დაფარვას და დადგენილი იყო, რომ იმავე ხელშეკრულებით განსაზღვრული საგნის მიწოდების საზღაური განსაზღვრული იყო ფუნქტი სტერლინგით. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 81-ე მუხლზე დაყრდნობით, სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო მოთხოვნა, რომელიც ამ დავის ძირითად საგანს წარმოადგენდა, იყო საგადასახადო ორგანოს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, რომლის შესრულება სავალდებულო იყო კანონით დადგენილი წესით. იმავე კოდექსის 83-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო მოთხოვნა წყდებოდა მისი შესრულებით ან გაუქმებით. საგადასახადო მოთხოვნა უქმდებოდა, თუ მოთხოვნის წარმდგენი უარს განაცხადებდა მასზე, ან თუ საგადასახადო მოთხოვნაში მითითებული პირის სარჩელის საფუძველზე, მოთხოვნა ცნობილი იქნებოდა უკანონოდ ან დაუსაბუთებლად. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 146-ე მუხლის მიხედვით, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის ფორმები იყო: ა) დავის გადაწყვეტა ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვის წესით; ბ) დავის გადაწყვეტა სასამართლოს მიერ.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქალაქო სასამართლო გასაჩივრებული გადაწყვეტილების მიღებისას სწორად დაეყრდნო საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მოთხოვნას და საქმეზე მიიღო არსებითად სწორი გადაწყვეტილება. მოსარჩელემ გამოიყენა აღნიშნული კოდექსის მე-3 მუხლი და მიმართა სასამართლოს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის მოთხოვნით.

სააპელაციო სასამართლომ მოსარჩელის მიერ მითითებულ, კრედიტისათვის პროცენტების სახით გადახდილი 6963000 ლარის გაქვითვებში ჩათვლასთან მიმართებაში მიიჩნია, რომ გასაჩივრებული საგადასახადო მოთხოვნა 6963000 ლარის გაქვითვებში ჩათვლასთან დაკავშირებით და ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადახდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2005 წლის 20 ოქტომბრის #841 ბრძანება არ შეიძლებოდა ჩათვლილიყო დასაბუთებულად და კანონიერად. საქმეში წარმოდგენილი ხელშეკრულება ნათელს ხდიდა, რომ შემოწმების დროს მეწარმის მიერ კრედიტისათვის პროცენტის სახით გადახდილი 6963000 ლარის გაქვითვებში ჩათვლა მიჩნეული უნდა ყოფილიყო კანონიერად. მოპასუხეც ადასტურებდა, რომ აღნიშნული ხელშეკრულების წარმოდგენის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანო მიიღებდა არსებითად სხვა სახის გადაწყვეტილებას. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 50-ე მუხლის თანახმად, კრედიტისათვის გადახდილი პროცენტები გამოიქვითებოდა პროცენტების იმ თანხის ფარგლებში, რომელიც განისაზღვრებოდა კრედიტის გაცემის მომენტისათვის საქართველოს ეროვნული ბანკის ბანკთაშორის საკრედიტო აუქციონზე ჩამოყალიბებული საპროცენტო განაკვეთის 150 პროცენტის ოდენობით. სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ მოპასუხე საგადასახადო ორგანოს უნდა გამოეკვლია, რამდენად ზუსტად გაქვითა სადავო პერიოდში მოსარჩელე საწარმომ თანხები. სასამართლო სხდომაზე აპელანტმა სადავოდ გახადა აღნიშნული ხელშეკრულების დედნის სახით არსებობა, რომელიც პირველი

ინსტანციის სასამართლოს მიერ მიღებულ იქნა მტკიცებულების სახით და სადავოდ არ გამბდარა. აღნიშნული უნდა გამბდარიყო მოპასუხე საგადასახადო ორგანოს მსჯელობის საგანი ადმინისტრაციული წარმოების განხორციელებისას.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოსარჩელე საწარმოს მიერ ზემოაღნიშნული თანხების გამოქვითვა მიჩნეულ იქნა უსაფუძვლოდ მოპასუხე საგადასახადო ორგანოს მიერ და შესაბამისად, მოსარჩელეს მოგების გადასახადის ძირითად თანხაში ზედმეტად დაერიცხა 6963000 ლარის 20% - 1392600 ლარი, ფინანსური სანქცია - 1044450 ლარი და საურავი - 194963 ლარი.

სააპელაციო სასამართლომ მოგების გადასახადიდან გამოქვითვებში 745977 ლარის ჩათვლის მიზანშეწონილობასთან დაკავშირებით, მიიჩნია, რომ დაუსაბუთებელი იყო სადავო საგადასახადო შემოწმების აქტში აღნიშნული მსჯელობა სატელეფონო ხარჯების მოგების გადასახადიდან გამოქვითვის შესახებ. აღნიშნული თანხა წარმოადგენდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 63-ე მუხლით განსაზღვრულ გადასახადის სახეობას. ხსენებული შეუსაბამობა შემოწმების აქტის ტექსტიდან დასტურდებოდა - სატელეფონო ხარჯების თანხებში ასევე მითითებული იყო არარეზიდენტ პირზე გადახდილ თანხებზე. სააპელაციო სასამართლომ მოსარჩელის მოთხოვნა იმის თაობაზე, რომ აღნიშნული თანხა წარმოადგენდა არარეზიდენტი პირებისათვის დაკავებულ საშემოსავლო გადასახადს, რაც ბიუჯეტში იყო გადარიცხული, დასაბუთებულად მიიჩნია. მოპასუხე საგადასახადო ორგანოს ევალუაციონარმა დაედგინა, რამდენად სწორად იყო მოსარჩელე საწარმოს მიერ დაანგარიშებული თანხა და მის მიერ აღნიშნული 778321,91 ლარი შეესაბამებოდა თუ არა შემოწმების აქტით შეცდომით დადგენილ 745977 ლარს.

სააპელაციო სასამართლომ 1807000 ლარის 2004 წლის ერთობლივ შემოსავლებში ჩათვლას და მოსარჩელისათვის მოგების გადასახადში 632450 ლარის დაკისრებასთან დაკავშირებით, მიიჩნია, რომ დარღვეული იყო საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მოთხოვნები, რადგან მოპასუხე საგადასახადო ორგანოს შემოწმების აქტი არ იყო დასაბუთებული იმ ნაწილში, რომლითაც 1807000 ლარი ჩათვლილი იყო 2004 წლის ერთობლივ შემოსავლებში და იგი დაიბეგრა მოგების გადასახადით. მოპასუხემ არ გამოიკვლია საქმის არსებითი გარემოებები, კერძოდ, არ შეისწავლა, აღნიშნული თანხა წარმოადგენდა თუ არა ზემოაღნიშნული ხელშეკრულებით მოწყობილობების მიღების დროსა და ბალანსზე მათი აყვანის დროისათვის საერთო ღირებულების თანხებს (ვალუტებს) შორის სხვაობას, რომელიც განხილული უნდა ყოფილიყო, როგორც გამოსაქვითი ხარჯების ზრდა და არა ერთობლივი შემოსავლის ზრდა. ამასთან დაკავშირებით, დაუსაბუთებელი იყო 632450 ლარის, როგორც მოგების გადასახადისა და სანქციის თანხების, დაკისრება მოსარჩელისათვის.

სააპელაციო სასამართლომ დღ-ს უკუდაბეგრვის დეკლარაციის წარუდგენლობის გამო, მოსარჩელისათვის 57462,6 ლარის დაკისრებასთან დაკავშირებით, მიიჩნია, რომ სადავო აქტები დაუსაბუთებელი იყო ასევე იმ ნაწილში, რომლითაც მოსარჩელეს დაერიცხა დღ-ს უკუდაბეგრის დეკლარაციის წარუდგენლობისათვის 57462,6 ლარი, საიდანაც 2004 წლის დეკემბერში დეკლარაციის წარუდგენლობისათვის დარიცხული იყო 44394,53 ლარი. მოპასუხე საგადასახადო ორგანოს უნდა გამოეკვლია, 21877 ყუთი სიგარეტის მიწოდება 2004 წლის დეკემბერში განხორციელდა თუ 2005 წლის იანვარში, ანუ განხორციელებული ოპერაცია საქართველოს რომელი საგადასახადო კოდექსის მოქმედების ქვეშ ექცეოდა. მოპასუხეს საქმის არსებითი გარემოებების გამოკვლევისას, კანონით დადგენილი წესით, ყურადღება უნდა გამახვილებინა ასევე აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით აღძრულ და შემდგომში შეწყვეტილ სისხლის სამართლის საქმეზე.

ზემოაღნიშნული გარემოებების გათვალისწინებით, საქმის მასალებითა და მხარეების მიერ მიცემული ახსნა-განმარტებებით სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ გასაჩივრებული აქტების გამოცემისას განხორციელებული ადმინისტრაციული წარმოების დროს დარღვეული იყო საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მოთხოვნები. ხსენებული კოდექსის 96-ე მუხლის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებული იყო, ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოეკვლია საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიეღო ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. აღნიშნული კოდექსის 53-ე მუხლის მიხედვით კი, წერილობით გამოცემულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტში უნდა ყოფილიყო წერილობითი დასაბუთება, ხოლო თუ ადმინისტრაციული ორგანო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემისას მოქმედებდა დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში, წერილობით დასაბუთებაში მითითებოდა ყველა ის ფაქტობრივი გარემოება, რომელსაც არსებითი მნიშვნელობა ჰქონდა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემისას. იმავე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ იყო, თავისი გადაწყვეტილება დაეფუძნებინა იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ ამ საქმის მასალებით არ დგინდებოდა, გაითვალისწინა თუ არა აქტის გამოცემისას ადმინისტრაციულმა ორგანომ კანონის ზემოაღნიშნული ნორმების დანაწესი და მიიღო თუ არა მის შესაბამისად გადაწყვეტილება. აღნიშნული დარღვევით გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი კი, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის შესაბამისად, ბათილად უნდა ყოფილიყო ცნობილი.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის შესაბამისად, თუ სასამართლო მიიჩნევდა, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემული იყო საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილი იყო, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად, ბათილად ეცნო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაევალებინა ადმინისტრაციული ორგანოსათვის ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ, გამოეცა ახალი.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 11 ივლისის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასატორის განმარტებით, ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის შესაბამისი ბრძანებების საფუძველზე, «ბრიტიშ ამერიკენ ტობაკო ჯორჯიან ლიმიტედის საქართველოს, თბილისის წარმომადგენლობაში» ჩატარდა გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რომელმაც მოიცვა 2004 წლის 1 ნოემბრიდან 2005 წლის 1 აგვისტომდე პერიოდში მოსარჩელე საზოგადოების ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების მდგომარეობა. მოსარჩელე ნაწილობრივ არ დაეთანხმა საგადასახადო შემოწმების აქტს და მოითხოვა მის საფუძველზე გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა.

კასატორის მტკიცებით, სააპელაციო სასამართლოს მიერ საქმე განხილულია მნიშვნელოვანი საპროცესო დარღვევით, რომელსაც შეეძლო არსებითად ემოქმედა საქმის განხილვის შედეგზე, კერძოდ, სააპელაციო სასამართლომ გასაჩივრებული განჩინების მიღებისას არსებითად არ იმსჯელა და არ განიხილა საგადასახადო შემოწმების აქტი და მიღებული განჩინებით გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს არაარგუმენტირებული დასკვნები და შეფასებები. იმის გათვალისწინებით, რომ საგადასახადო შემოწმების გეგმით გათვალისწინებული საკითხების უმეტესი ნაწილი (გადასახადებით დაბეგრის და ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების შესახებ), სასამართლოს მიერ საერთოდ არ გამხდარა არსებითი განხილვისა და მსჯელობის საგანი ან/და განხილვას დაექვემდებარა ცალკეული საკითხები მხოლოდ ფრაგმენტული და ზედაპირული გამოკვლევის სახით, ასეთ პირობებში კასატორს შემოწმების აქტისა და მის საფუძველზე გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა დაუსაბუთებლად მიაჩნია.

კასატორის მტკიცებით, 2005 წლის 17 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტიდან ირკვევა, რომ «ბრიტიშ ამერიკენ ტობაკო ჯორჯიან ლიმიტედის საქართველოს, თბილისის წარმომადგენლობაში» საბუღალტრო აღრიცხვა-ანგარიშგების მდგომარეობა არ შეესაბამებოდა «ბუღალტრული აღრიცხვისა და რეგულირების შესახებ» 1999 წლის 5 თებერვლის კანონს. აღნიშნული კანონი საზოგადოებას ავალდებულებდა, ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება ეწარმოებინა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენებით. მოსარჩელის, როგორც გადასახადის გადამხდელის, მიერ შემოწმებისათვის ვერ იქნა წარმოდგენილი მთავარი ბუღალტრული წიგნი (რეგისტრი) ან შესაბამისი კომპიუტერული ამონაწერი, საბუღალტრო აღრიცხვის დამხმარე რეგისტრები (საბუღალტრო ანგარიშთა ბარათები) ან მათი შემცველი საბუღალტრო დოკუმენტები, რომლებშიც ასახული იქნებოდა გადასახადის გადამხდელის მიერ განხორციელებული თითოეული სამეურნეო ოპერაცია და ამ ოპერაციების შედეგად წარმოშობილი საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების მიმდინარეობა.

კასატორის განმარტებით, ზემოაღნიშნული დარღვევების გამო, აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია მოქმედებდა კანონით მისთვის მინიჭებული უფლებამოსილების ფარგლებში, კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის (გადასახადის თანხების დარიცხვა) მე-3 ნაწილისა და 104-ე მუხლის (ცალკეულ შემთხვევაში დაბეგრის ობიექტის, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტისა და საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა) მე-2 ნაწილის შესაბამისად, თუ გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი, სხვა ვალდებული პირი არ წარმოდგენს გადასახადის დასარიცხად საჭირო ინფორმაციას, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, დაარიცხოს მას გადასახადი ხელთ არსებული ინფორმაციის საფუძველზე და წარუდგინოს «საგადასახადო მოთხოვნა», ხოლო, 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 დაბეგრის 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).

კასატორი აღნიშნავს, რომ იგი არ ეთანხმება სასამართლოს პოზიციას, სიგარეტის წარმოებისათვის მოწყობილობების დაფინანსების ხელშეკრულების შესაბამისად, კრედიტისათვის პროცენტების სახით გადახდილი 6963000 ლარის გამოქვითვის მართლზომიერად მიჩნევის შესახებ.

კასატორის მტკიცებით, სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 177-ე მუხლის «ა» ქვეპუნქტი და 211-

ე მუხლის პირველი ნაწილი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 177-ე მუხლი შეიცავს «შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯების» ლეგალურ დეფინიციას, რომლის მიხედვითაც, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომლებიც დაკავშირებულია მის წარმოებასთან, გარდა ამ კოდექსის 211-ე მუხლის მიხედვით ძირითად საშუალებათა შეძენის, დადგმისა და სხვა კაპიტალიზებადი ხარჯებისა, როდესაც არ არსებობს ამ კოდექსის 183-ე მუხლის მე-13 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევები. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 211-ე მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილია, თუ რა მიიჩნევა გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის «აქტივების ღირებულებად», რომლის თანახმადაც, აქტივების ღირებულებაში შეიტანება მათი შეძენის, წარმოების, მშენებლობის, მონტაჟისა და დადგმის ხარჯები (დანახარჯები), აგრეთვე, სხვა ხარჯები (დანახარჯები), რომლებიც ზრდის მათ ღირებულებას, გარდა გადახდილი მოსაკრებლისა ან/და საბაჟო გადასახადისა.

კასატორის განმარტებით, მოცემულ შემთხვევაში აქტივების (სიგარეტის წარმოებისათვის მოწყობილობების) შეძენისათვის გადახდილი პროცენტების ხარჯები კაპიტალიზდება (აქტივის ღირებულების გაზრდა) და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 211-ე მუხლის პირველი ნაწილის გათვალისწინებით, განიხილება, როგორც სხვა ხარჯები (დანახარჯები), რომლებიც ზრდის მათ (აქტივების) ღირებულებას. ხსენებული კოდექსის 177-ე და 211-ე მუხლები, შესაბამისად, მიეკუთვნება საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ იმ სამართლებრივ ნორმებს (თავები XXV და XXVIII), რომლებიც აწესებს, თუ გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის რა შეიძლება ჩაითვალოს «გამოქვითვებად და ზარალად» და ამავე მიზნებისათვის რა წესით უნდა მოხდეს ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებული ცალკეული ობიექტის «საგადასახადო აღრიცხვა». კასატორის მტკიცებით, აღნიშნული ნორმები სააპელაციო სასამართლოს მიერ გამოყენებული არ იქნა, წარმოდგენილი საკასაციო საჩივარი კი დასაშვებია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, ვინაიდან აღნიშნული დარღვევები საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის «ე» ქვეპუნქტისა და 393-ე მუხლის მე-2 ნაწილის «ა» ქვეპუნქტის მიხედვით, საკასაციო საჩივრის აბსოლუტური საფუძვლებია.

კასატორის განმარტებით, რაც შეეხება შემოწმების აქტით დარიცხულ აქციზის გადასახადს, მისთვის გაუგებარია, სააპელაციო სასამართლომ რომელ სამართლებრივ ნორმებზე დაყრდნობით მიიჩნია მისი დარიცხვა უკანონოდ. შემოწმებით დადგენილია ფაქტობრივ გარემოება (რომლის გამაბათილებელი მტკიცებულება საქმეში არ არსებობს) იმის შესახებ, რომ «ბრითიმ ამერიქენ ტობაკო ჯორჯიან ლიმიტედის საქართველოს, თბილისის წარმომადგენლობას» 2005 წლის ივნისსა და ივლისში მიწოდებული ჰქონდა ადგილობრივი წარმოების ფილტრიანი სიგარეტი, კერძოდ, ივნისში - 251375 კოლოფი და ივლისში - 752590 კოლოფი, რაც არ აისახა საგადასახადო ინსპექციაში წარდგენილ აქციზის გადასახადის დეკლარაციებში გადასახადით დასაბეგრ ბრუნვებში. მოცემულ შემთხვევაში შემოწმებულებმა სრულიად მართლზომიერად დაუქვემდებარეს აღნიშნული ოპერაცია აქციზის გადასახადით დაბეგვრას და ასევე კანონიერად გაავრცელეს შესაბამისი სანქცია - ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 132-ე და საურავი იმავე კოდექსის 129-ე მუხლების შესაბამისად.

კასატორის მტკიცებით, სააპელაციო სასამართლომ გასაჩივრებული განჩინების გამოტანისას არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, საქმის ფაქტობრივ გარემოებებს არ მისცა სწორი სამართლებრივი შეფასება, რის გამოც გასაჩივრებული განჩინება უკანონო და დაუსაბუთებელია.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 11 ივლისის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ასევე ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასატორის განმარტებით, მისი საკასაციო საჩივრის საფუძვლებია საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე მუხლის მე-2 ნაწილის «ა» და «ბ» ქვეპუნქტები, სააპელაციო სასამართლომ გამოიყენა კანონები, რომლებიც არ უნდა გამოეყენებინა, კერძოდ, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ და 96-ე მუხლები და უცვლელად დატოვა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 26 იანვრის გადაწყვეტილება. იქიდან გამომდინარე, რომ აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 4 ივლისის #28-05/11749 საგადასახადო მოთხოვნა გამოცემულია 2005 წლის 17 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე, სწორედ აღნიშნული წარმოდგენს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოებათა გამოკვლევას. მოსარჩელის მოთხოვნაა ზემოაღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა მოგების გადასახადის, აქციზის გადასახადისა და უკუდაბეგვრის წესით დარიცხულ დღგ-ს ნაწილში და ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა. სარჩელი ეფუძნება შემოწმების აქტში (მოგების გადასახადის ნაწილი) აღნიშნულ ფაქტს იმასთან დაკავშირებით, რომ შემოწმებისას არ იქნა წარმოდგენილი არარეზიდენტ პირზე სესხის პროცენტის სახით გამოქვითვის უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტაცია, რომელიც წარმოდგენილ იქნა მხოლოდ სასამართლო სხდომაზე, კასატორის მოსაზრებით, იურიდიული მნიშვნელობის მქონე დოკუმენტისათვის დადგენილი სათანადო ფორმის დაუცველად, ანუ იგი წარმოდგენილია შემოწმების ჩატარებიდან 1 წლის შემდეგ, რაც საფუძვლიან ეჭვს ბადებს, რადგან საქმე ეხებოდა დიდი ოდენობით გადასახადისაგან გათავისუფლების

საკითხს. მოსარჩელე სწორედ მოგების გადასახადის ნაწილში ასაჩივრებდა ზემოაღნიშნულ აქტებს და სარჩელის ჩამოყალიბებისას სხვა მოთხოვნებიც ყოველგვარი რეალური საფუძვლის გარეშე დააყენა. გასათვალისწინებელია ის გარემოებაც, რომ მოსარჩელეს არ მიუმართავს შესაბამისი საგადასახადო ორგანოსათვის ახალი აქტის გამოცემის მოთხოვნით და შესაბამისად, არც ამის თაობაზე არსებობს ადმინისტრაციული ორგანოს უარი, რაც საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 23-ე მუხლის მე-2-3 ნაწილების შესაბამისად, სარჩელის აღძვრის საფუძველი იქნებოდა. მოპასუხეებმა მოითხოვეს სარჩელის დაუშვებლად ცნობა სწორედ ამ მოტივით, რის შემდეგაც მოსარჩელე მიმართავდა ადმინისტრაციულ ორგანოს აქტის გამოცემის მოთხოვნით, ხოლო ამ ქმედების განხორციელების შემდეგ, შედეგებიდან გამომდინარე, იმოქმედებდა, რაც პროცესუალურად უფრო გამართული იქნებოდა. სასამართლომ არ გაიზიარა აღნიშნული პოზიცია იმ მოტივით, რომ წარმოდგენილი ხელშეკრულება აუცილებლად შეცვლიდა დარიცხული გადასახადების რაოდენობას, მაგრამ გაუგებარი რჩება, თუ რა გავლენას იქონიებდა მოგების კუთხით გადასაანგარიშებელი გადასახადი აქციზისა და მით უფრო, უკუდაბეგვრით დღგ-ს გადასახადზე. სასამართლომ მაინც ბათილად ცნო გასაჩივრებული შესაბამისი აქტი ამ ნაწილებშიც, რასაც კატეგორიულად არ ეთანხმება კასატორი, ვინაიდან იგი მიიჩნევს, რომ მოსარჩელე მხოლოდ ზოგადი მსჯელობით შემოიფარგლა და არავითარი კონკრეტული, ბათილობის საფუძვლის არსებობის დამადასტურებელი რაიმე მტკიცებულება არ წარმოუდგენია, ანუ ამ გადასახადების დარიცხვის ბათილად ცნობის არანაირი საფუძველი სასამართლოს არ ჰქონდა.

კასატორის მტკიცებით, სააპელაციო სასამართლომ საქმე განიხილა მნიშვნელოვანი საპროცესო დარღვევებით, კერძოდ, არ გამოიყენა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 41-ე, 68-ე და 104-ე მუხლები. აღნიშნული კოდექსის 41-ე მუხლის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელი ვალდებული იყო, შემოწმებისათვის წარმოედგინა ყველანაირი საბუღალტრო დოკუმენტაცია, კანონმდებლობით დადგენილი წესით ეწარმოებინა ისინი, წარმოედგინა გადასახადისაგან გათავისუფლების ან ამ მხრივ შეღავათით სარგებლობის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია, რაც უგულებელყოფილ იქნა მოსარჩელის, როგორც გადასახადის გადამხდელის, მიერ, რასაც მოსარჩელე თვითონაც აღიარებს სარჩელში. იმავე კოდექსის 68-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, დაარიცხოს გადასახადი მის ხელთ არსებული და სხვა სათანადო სარწმუნო ინფორმაციის საფუძველზე. ხსენებული კოდექსის 104-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, 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 ვალდებულების განსაზღვრა, მაშინ საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, 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 საფუძველზე), ხოლო იმავე მუხლის მე-6 ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით, შეცვალოს მისი კლასიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს. შესაბამისად, აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია 2005 წლის 17 ოქტომბრის შემოწმების აქტის შედგენისას მოქმედებდა კანონის სრული დაცვით, მის მიერ გამოკვლეული, შეფასებული და დადგენილ იქნა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება და მისი ბათილად ცნობის არანაირი საფუძველი არ არსებობს.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2007 წლის 24 სექტემბრის განჩინებებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივრები; მხარეებს მიეცათ უფლება, 2007 წლის 24 სექტემბრის 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 2007 წლის 28 ნოემბრამდე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2007 წლის 28 ნოემბრის განჩინებით ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «ა» ქვეპუნქტით და მათი განხილვა დაინიშნა 2008 წლის 31 იანვარს, 11.00 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 მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: სამეწარმეო რეესტრის ამონაწერის მიხედვით, «ბრიტიშ ამერიკენ ტობაკო ჯორჯიან ლიმიტედის საქართველოს, თბილისის წარმომადგენლობა» რეგისტრირებულია თბილისის ვაკე-საბურთალოს რაიონული სასამართლოს 2000 წლის 27 ოქტომბრის #5-ა/4-8-116 დადგენილებით და მისი დამფუძნებელია «ბრიტიშ ამერიკენ ტობაკო ჯორჯია ლიმიტედი». მოწყობილობების დაფინანსების ხელშეკრულებით, რომელიც გაფორმებულ იქნა «ბრიტიშ ამერიკენ ტობაკო (ინვესთმენტს) ლიმიტედსა» (BAთ) და «ბრიტიშ ამერიკენ ტობაკო ჯორჯია ლიმიტედს» (საქართველოს წარმომადგენლობა) (BAთG) შორის, მიმწოდებელმა - «ბრიტიშ ამერიკენ ტობაკო (ინვესთმენტს) ლიმიტედმა» გადასცა მიმღებს - «ბრიტიშ ამერიკენ ტობაკო ჯორჯია ლიმიტედს» (საქართველოს წარმომადგენლობა) უფლებები განსაზღვრულ მოწყობილობებზე, რომლებიც შეიძლება გამოყენებული ყოფილიყო სიგარეტის საბოლოო სახით წარმოებისათვის. მიმღებმა (BAთG) აღიარა, რომ გადასახდელი ჰქონდა მოწყობილობების (დავალიანების) თანხა მიმწოდებლისათვის (BAთ) - 3380472,39 ფუნტი სტერლინგი. აღნიშნული ხელშეკრულების მიხედვით, მათი გადაცემის თარიღი იყო 2001 წლის 1 აპრილი, ხელშეკრულების ამოქმედების თარიღი - 2004 წლის 30 ნოემბერი, ხოლო მისი საბოლოო დასრულების თარიღი - 2009 წლის 30 ნოემბერი. ხსენებული ხელშეკრულების თანახმად, მოწყობილობების მიწოდებისათვის მიმღები უხდოდა მიმწოდებელს პროცენტს შესყიდვის ფასის გადაუხდელი თანხიდან, დაწყებული მათი გადაცემის თარიღიდან ხელშეკრულების ამოქმედების თარიღამდე, ფიქსირებული 18%-იანი განაკვეთით. იმავე ხელშეკრულების თანდართულ სექციებში მითითებულია გადაცემული მოწყობილობების ჩამონათვალი (სქემა 1), პროცენტების თანხების რაოდენობა და მათი გადახდის თარიღები (სქემა 2). 2005 წლის 17 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით, ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის (უფლებამონაცვლე - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია) უფროსის შესაბამისი ბრძანებების საფუძველზე, «ბრიტიშ ამერიკენ ტობაკო ჯორჯიან ლიმიტედის საქართველოს, თბილისის წარმომადგენლობაში» ჩატარდა გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რომელმაც მოიცვა 2004 წლის 1 ნოემბრიდან 2005 წლის 1 აგვისტომდე პერიოდში მოსარჩელე საზოგადოების ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების მდგომარეობა. შემოწმება დაიწყო 2005 წლის 29 აგვისტოს და დამთავრდა იმავე წლის 14 ოქტომბერს. მოგების გადასახადის ნაწილში «ბრიტიშ ამერიკენ ტობაკო ჯორჯიან ლიმიტედის საქართველოს, თბილისის წარმომადგენლობას» გამოქვითვებში ჩათვლილი ჰქონდა კრედიტისათვის პროცენტების სახით გადახდილი 6963000 ლარი. სესხის დარიცხვის მართებულობის დამადასტურებელი დოკუმენტების წარმოდგენამდე, შემოწმების აქტით მიზანშეუწონლად იქნა მიჩნეული გამოქვითვებში აღნიშნული თანხის ჩათვლა. იმავე აქტის თანახმად, მოგების გადასახადის ნაწილში, შემოწმების მასალების მიხედვით, სატელეფონო ხარჯებად გამოქვითვებში ჩათვლილი იყო 748617 ლარი, საიდანაც 745977 ლარი წარმოადგენდა არარეზიდენტ პირზე 2004 წლის დეკემბერში გადახდილ თანხას და აღნიშნულზე შემოწმებელმა ვერ მიიღო ახსნა-განმარტება. ამ საკითხის გარკვევამდე, მიზანშეუწონელი იყო 745977 ლარის გამოქვითვებში ჩათვლა სატელეფონო ხარჯების სახით. ხსენებული შემოწმების აქტის თანახმად, საგადასახადო ინსპექციაში წარმოდგენილ წლიურ ანგარიშში სხვა რეზერვებისა და დაფინანსების ნაშთი 2004 წლის ბოლოსათვის გაზრდილი იყო 1807000 ლარით და მოსარჩელე საწარმოს მიერ იმ მასალების წარმოდგენამდე, რომლებითაც დასაბუთდებოდა 1807000 ლარის რეზერვებისა და სხვა დაფინანსების ანგარიშზე დაფიქსირებული ზრდა და შემოწმებელს მისცემდა ანალიზის ჩატარების საშუალებას, 1807000 ლარი ჩაითვლებოდა 2004 წლის ერთობლივ შემოსავლებში და დაიბეგრებოდა მოგების გადასახადით. აღნიშნულ შემოწმების აქტში, აქციზის გადასახადთან დაკავშირებით, მითითებულია, რომ, როგორც შემოწმებით დადგინდა, მოსარჩელე საზოგადოებას 2005 წლის ივნისში მიწოდებული ჰქონდა ადგილობრივი წარმოების 251375 კოლოფი ფილტრიანი სიგარეტი, 2005 წლის ივლისში - 752590 კოლოფი, რაც არ ასახულა საგადასახადო ინსპექციაში ამ თვეებში წარდგენილ აქციზის გადასახადის დეკლარაციებში გადასახადით დასაბეგრ ბრუნვებში, კერძოდ, ბიუჯეტის კუთვნილი აქციზის გადასახადის სახით, ჩვენებას ექვემდებარებოდა - 2005 წლის ივნისის დეკლარაციაში - 175962,50 ლარი და იმავე წლის ივლისის დეკლარაციაში - 526813 ლარი, სულ - 702775,50 ლარი, რომელიც დაერიცხებოდა მოსარჩელე საწარმოს ბიუჯეტში გადასახდელად, ასევე სანქციის სახით დაერიცხებოდა კუთვნილი გადასახადის 75% - 527081,63 ლარი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 132-ე მუხლის თანახმად, დეკლარაციაში გადასახადის შემცირებისათვის და საურავი - 31982,29 ლარი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 129-ე მუხლის მიხედვით, გადასახადის დადგენილ ვადაში გადაუხდელობისათვის, სულ - 1261839,42 ლარი.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს საქმის მასალებში მოყვანილ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის (უფლებამონაცვლე - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია) 2006 წლის 4 ივლისის #28-05/11744 საგადასახადო მოთხოვნის მიხედვით, «ბრიტიშ ამერიკენ ტობაკო ჯორჯიან ლიმიტედის საქართველოს, თბილისის წარმომადგენლობას» გადასახდელად დაერიცხა 3302932,46 ლარი. ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის (უფლებამონაცვლე - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია)

უფროსის 2005 წლის 20 ოქტომბრის #841 ბრძანებით დამტკიცდა 2005 წლის 17 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტით ბიუჯეტში დამატებით გადასახდელად დარიცხული (შემცირებული) გადასახადების თანხის სისწორე. 2004 წლის 20 დეკემბერს «ბრიტიშ ამერიკენ ტობაკო ჯორჯიან ლიმიტედის საქართველოს, თბილისის წარმომადგენლობას» არარეზიდენტი პირების საშემოსავლო გადასახადის სახით ქ. თბილისის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისათვის გადახდილი აქვს 412405,03 ლარი, 2004 წლის 24 დეკემბერს - 234516,88 ლარი, 2004 წლის 30 დეკემბერს კი - 131400 ლარი. ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიციის სპეციალურ გამოკვლევათა სამმართველოს 2006 წლის 1 თებერვლის დასკვნის თანახმად, დოკუმენტურად შემოწმდა და დაზუსტდა აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 17 ოქტომბრის აქტით «ბრიტიშ ამერიკენ ტობაკო ჯორჯიან ლიმიტედის საქართველოს, თბილისის წარმომადგენლობაზე» დამატებით დარიცხული თანხების სისწორე და ძიების მიერ წარმოდგენილი დოკუმენტების შესწავლით დადგინდა, რომ «ბრიტიშ ამერიკენ ტობაკო ჯორჯიან ლიმიტედის საქართველოს, თბილისის წარმომადგენლობაზე» სწორად იყო დარიცხული მოგების გადასახადში - 5137700 ლარი, დღგ-ში - 264900 ლარი, ჯარიმა - 58100 ლარი, სულ - 5402400 ლარი, მათ შორის, ძირითადი თანხა - 3222200 ლარი და ჯარიმა - 2180200 ლარი.

საკასაციო სასამართლო თავდაპირველად აღნიშნავს, რომ წარმოდგენილი სარჩელი და მოცემული დავა კომპლექსური ხასიათისაა და რამდენიმე ეპიზოდისაგან შედგება, რომლებიც ასახულია 2005 წლის 17 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტში. საკასაციო სასამართლოს 2008 წლის 31 იანვრის სხდომაზე «ბრიტიშ ამერიკენ ტობაკო ჯორჯიან ლიმიტედის საქართველოს, თბილისის წარმომადგენლობის» ადვოკატმა გ. ყ-შვილმაგ განმარტა, რომ მოსარჩელემ სარჩელში მიუთითა 5 ძირითად გარემოებაზე, ხოლო სააპელაციო სასამართლომ გამოიკვლია, რამდენად კარგად და სწორად იქნა შესწავლილი ის გარემოებები, რომლებსაც დაეფუძნა შემდგომში გამოცემული საგადასახადო შემოწმების აქტი. აღნიშნული საგადასახადო შემოწმების აქტი კი გამოცემულ იქნა მტკიცებულებების, პირველ რიგში, დაფინანსების ხელშეკრულების გარეშე - ამ აქტის გამოცემისას ხსენებული მტკიცებულებები არ გააჩნდა მოპასუხე საგადასახადო ორგანოს.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის პირველ ნაწილზე (2007 წლის 11 ივლისამდე მოქმედი რედაქცია), რომლის თანახმად, „საგადასახადო მოთხოვნა“ იყო საგადასახადო ორგანოს ადმინისტრაციული აქტი, რომელიც წარედგინებოდა გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს. „საგადასახადო მოთხოვნის“ შესრულება სავალდებულო იყო ამ კოდექსით განსაზღვრულ შემთხვევებში და დადგენილი წესით. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს წარუდგინოს „საგადასახადო მოთხოვნა“, თუ არსებობს მისი წარდგენის საფუძველი. წარდგენის კონკრეტულ საფუძველზე შესაბამის პირებს წარედგინება მხოლოდ ერთი „საგადასახადო მოთხოვნა“. იმავე კოდექსის 83-ე მუხლის პირველი და მე-4 ნაწილების მიხედვით, «საგადასახადო მოთხოვნა» წყდება მისი შესრულებით ან გაუქმებით. «საგადასახადო მოთხოვნა» უქმდება, თუ მოთხოვნის წარმდგენმა უარი განაცხადა მასზე, ან თუ «საგადასახადო მოთხოვნაში» მითითებული პირის სარჩელის საფუძველზე, მოთხოვნა ცნობილ იქნა უკანონოდ ან დაუსაბუთებლად. ამდენად, «საგადასახადო მოთხოვნა», რომლის ბათილად ცნობაც მოცემული დავის ძირითად საგანს წარმოადგენს, არის საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული ადმინისტრაციული-სამართლებრივი აქტი, რომლის შესრულება სავალდებულოა კანონით დადგენილი წესით, ხოლო «საგადასახადო მოთხოვნის» შეწყვეტის კანონისმიერი საფუძველია «საგადასახადო მოთხოვნაში» მითითებული პირის სარჩელის საფუძველზე, მისი ცნობა უკანონოდ ან დაუსაბუთებლად.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლომ, კრედიტისათვის პროცენტების სახით გადახდილი 6963000 ლარის გაქვითვებში ჩათვლასთან დაკავშირებით, სწორად მიიჩნია დადგენილად, რომ სახეზეა მოწყობილობების დაფინანსების ხელშეკრულება, რომელიც საქმეშია წარმოდგენილი და იგი ითვალისწინებს, როგორც ძირითადი თანხის, ასევე პროცენტის დაფარვას და დადგენილია, რომ იმავე ხელშეკრულებით განსაზღვრული საგნის მიწოდების საზღაური განსაზღვრულ იქნა ფუნტი სტერლინგით. სააპელაციო სასამართლომ მართებულად ჩათვალა, რომ საქალაქო სასამართლო გასაჩივრებული გადაწყვეტილების მიღებისას სწორად დაეყრდნო საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მოთხოვნას და საქმეზე მიიღო არსებითად სწორი გადაწყვეტილება, რადგან გასაჩივრებული საგადასახადო მოთხოვნა 6963000 ლარის გაქვითვებში ჩათვლასთან დაკავშირებით და ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის (უფლებამონაცვლე - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია) უფროსის 2005 წლის 20 ოქტომბრის #841 ბრძანება არ შეიძლებოდა ჩათვლილიყო დასაბუთებულად და კანონიერად. საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მოტივაციას, რომ მოპასუხე საგადასახადო ორგანოს უნდა გამოეკვლია, რამდენად ზუსტად გაქვითა სადავო პერიოდში მოსარჩელე საწარმომ თანხები, ხოლო, ვინაიდან სასამართლო სხდომაზე აპელანტმა სადავოდ გახადა აღნიშნული ხელშეკრულების დედნის სახით არსებობა, რომელიც პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ მიღებულ იქნა მტკიცებულების სახით და სადავოდ არ გამხდარა, აღნიშნული უნდა გახდეს მოპასუხე საგადასახადო ორგანოს მსჯელობის საგანი ადმინისტრაციული წარმოების განხორციელებისას.

საკასაციო სასამართლოს 2008 წლის 31 იანვრის სხდომაზე კასატორის - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა განმარტა, რომ გაქვითვა შეიძლება საბაჟო კრედიტისათვის გადახდილ პროცენტზე, ხოლო ამ შემთხვევაში ეს არის წმინდა სახელშეკრულებო ურთიერთობა და საუბარი არ არის მოსარჩელის მიერ სხვა ორგანიზაციასთან დადებულ საკრედიტო ხელშეკრულებაზე, არამედ არსებობს წმინდა აქტივთან დაკავშირებული კრედიტი, რომელიც კაპიტალიზდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად. საკასაციო სასამართლო ვერ დაეთანხმება ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენლის მიერ იმავე სხდომაზე გამოთქმულ მოსაზრებას, რომ, ვინაიდან არ არსებობს პირველადი დოკუმენტები, ამიტომ შეუძლებელია მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარებით ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ 6963000 ლარის გაქვითვებში ჩათვლასთან დაკავშირებით, არსებითი მნიშვნელობა აქვს იმის გარკვევას, მოახდინა თუ არა მოსარჩელემ შესაბამისი თანხების გაქვითვა საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად, რაც უნდა დადგინდეს კანონით დადგენილი წესით განხორციელებული ადმინისტრაციული წარმოების ფარგლებში.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოპასუხე ადმინისტრაციულმა ორგანომ ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარებისას უნდა გაითვალისწინოს მოსარჩელის საწინააღმდეგო პოზიცია 745977 ლარის ჩათვლის მიზანშეწონილობასთან დაკავშირებით და უნდა იმსჯელოს მის მოსაზრებაზე, კერძოდ, მოსარჩელე ამტკიცებს, რომ, ჯერ ერთი, აღნიშნული თანხა გასაჩივრებულ საგადასახადო შემოწმების აქტში არასწორად არის მითითებული, რადგან იგი შეადგენს არა 745977 ლარს, არამედ 778321,91 ლარს და მეორეც, 778321,91 ლარი წარმოადგენს არარეზიდენტი პირებისათვის დაკავებული სამემოსავლო გადასახადის თანხას, რომელიც გადარიცხულია ბიუჯეტში და მას არაფერი აქვს საერთო სატელეფონო ხარჯებთან. საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ამასთან დაკავშირებით, მნიშვნელოვანია, პირველ ყოვლისა, დადგინდეს, თუ რეალურად რას წარმოადგენს აღნიშნული თანხა. ამდენად, მოგების გადასახადიდან გამოქვითვებში 745977 ლარის ჩათვლის მიზანშეწონილობასთან დაკავშირებით, სააპელაციო სასამართლომ მართებულად აღნიშნა, რომ დაუსაბუთებელია სადავო საგადასახადო შემოწმების აქტში მსჯელობა სატელეფონო ხარჯების მოგების გადასახადიდან გამოქვითვის შესახებ და დარღვეულია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მოთხოვნები.

საკასაციო სასამართლო 1807000 ლარის 2004 წლის ერთობლივ შემოსავლებში ჩათვლასა და მოსარჩელისათვის მოგების გადასახადში 632450 ლარის დაკისრებასთან დაკავშირებითაც, ეთანხმება სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებას, რომ მოპასუხე საგადასახადო ორგანოს შემოწმების აქტი არ არის დასაბუთებული იმ ნაწილში, რომლითაც 1807000 ლარი ჩათვლილი იყო 2004 წლის ერთობლივ შემოსავლებში და იგი დაიბეგრა მოგების გადასახადით, კერძოდ, მოპასუხემ არ გამოიკვლია საქმის არსებითი გარემოებები, არ შეისწავლა, აღნიშნული თანხა წარმოადგენდა თუ არა ზემოაღნიშნული ხელშეკრულებით მოწყობილობების მიღების დროსა და ბალანსზე მათი აყვანის დროისათვის საერთო ღირებულების თანხებს (ვალუტებს) შორის სხვაობას, რომელიც განხილული უნდა ყოფილიყო, როგორც გამოსაქვითი ხარჯების ზრდა და არა ერთობლივი შემოსავლის ზრდა.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოსარჩელისათვის მოგების გადასახადში 632450 ლარის დაკისრების ნაწილში მოპასუხე ადმინისტრაციულმა ორგანომ ადმინისტრაციული წარმოებისას უნდა იმსჯელოს მოსარჩელის იმ მოსაზრებაზე, რომ სადავო პერიოდში, კერძოდ, 2004 წელს არ მომხდარა სხვა რეზერვებისა და დაფინანსების გაზრდა და 1807000 ლარი წარმოადგენს ვალუტების კურსებს შორის სხვაობასა და გამოსაქვითი ხარჯების ზრდას. საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, ამ ეპიზოდში არსებითი მნიშვნელობა აქვს აღნიშნული თანხის წარმოშობის დადგენასა და ამ მიმართებით შესაბამის საგადასახადო-სამართლებრივ კვალიფიკაციას, მით უმეტეს, რომ საკასაციო სასამართლოს 2008 წლის 31 იანვრის სხდომაზე ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის (ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის უფლებამონაცვლე) წარმომადგენელმა განმარტა, რომ სააპელაციო სასამართლომ არასრულყოფილად იმსჯელა და შეიძლება ითქვას, თავი აარიდა 1807000 ლარზე მსჯელობას, სააპელაციო სასამართლომ ამ ნაწილში არ მიუთითა რაიმე მოტივზე, საფუძველზე ან სამართლის ნორმაზე, რაც განაპირობებდა ამ დარიცხვის კანონშესაბამისობას, ხოლო საგადასახადო შემოწმების აქტით არ ირკვევა, თუ რისგან შეიქმნა რეზერვი და მისთვის უცნობია, რის საფუძველზე აცხადებს მოსარჩელე, რომ იგი შეიქმნა ხელშეკრულების საფუძველზე მიღებული მოწყობილობებისგან და დანადგარებისგან.

საკასაციო სასამართლო აქციზის გადასახადის, სანქციისა და საურავის სახით, სულ - 1261839,42 ლარის მოსარჩელისათვის დარიცხვასთან დაკავშირებით, მიუთითებს, რომ მოსარჩელემ სადავო გახადა მისთვის აღნიშნული თანხის დაკისრებაც, არ დაეთანხმა საგადასახადო შემოწმების აქტში იმ გარემოებაზე მითითებას, რომ მოსარჩელე საზოგადოებას 2005 წლის მაისის, ივნისისა და ივლისის თვეების აქციზის დეკლარაციებში აქციზის გადასახადით დასაბეგრი ოპერაციები დაფიქსირებული არ ჰქონდა - შემოწმებით დადგინდა, რომ მოსარჩელე საზოგადოებას 2005 წლის ივნისში მიწოდებული ჰქონდა ადგილობრივი წარმოების 251375 კოლოფი ფილტრიანი სიგარეტი, 2005 წლის ივლისში - 752590 კოლოფი, რაც არ ასახულა შესაბამის საგადასახადო ინსპექციაში ამ თვეებში წარდგენილ დეკლარაციებში გადასახადით დასაბეგრ ბრუნვაში, მაშინ, როდესაც ბიუჯეტის კუთვნილი აქციზის გადასახადის სახით, ჩვენებას ექვემდებარებოდა 2005 წლის ივნისის დეკლარაციაში - 175962,50

ლარი, ხოლო ივლისის დეკლარაციაში - 526813 ლარი, ჯამში კი - 702775,50 ლარი, რაც დაერიცხა მოსარჩელეს ბიუჯეტში გადასახდელად, ასევე მას სანქციის სახით დაერიცხა კუთვნილი გადასახადის 75% - 527081 ლარი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 132-ე მუხლის შესაბამისად. მოსარჩელე ამტკიცებს, რომ აღნიშნული დარიცხვა განხორციელდა უკანონოდ, რადგან მოსარჩელე საზოგადოებას უკვე გადახდილი ჰქონდა 2005 წლის ივნისისა და ივლისის თვეებში მიწოდებული სიგარეტის აქციზის გადასახადი და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 261-ე მუხლის მე-4 ნაწილისა და ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 7 აპრილის #228 ბრძანებით დამტკიცებული «გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათების წარმოების წესის» მე-9 მუხლის თანახმად, მარკების შექმნისას წინასწარ ჰქონდა გადახდილი აქციზის გადასახადი, რის გამოც იგი ვერ შეამცირებდა ხსენებულ გადასახადს.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 261-ე მუხლის (აქციზის გადახდის წესი) მე-4 ნაწილზე, რომლის თანახმად, საქართველოს ტერიტორიაზე აქციზური მარკებით მარკირებას დაქვემდებარებული ნაწარმის წარმოებლები და იმპორტიორები (დეკლარანტები) აქციზური მარკის შექმნისას გადაიხდიან აქციზს და აქციზური მარკების ნომინალურ ღირებულებას სრული ოდენობით. ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 7 აპრილის #228 ბრძანებით დამტკიცებული «გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათების წარმოების წესის შესახებ ინსტრუქციის» მე-9 მუხლის მე-4 პუნქტის შესაბამისად, მარკების შექმნისას გადახდილი აქციზის გადასახადი გადამხდელის ბარათზე ტარდება, როგორც - «გადახდილია ბიუჯეტში».

ამდენად, საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 261-ე მუხლის მე-4 ნაწილისა და ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 7 აპრილის #228 ბრძანებით დამტკიცებული «გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათების წარმოების წესის» მე-9 მუხლის მე-4 პუნქტის შესაბამისად, თამბაქოს ნაწარმზე, როგორც აქციზის გადასახადს დაქვემდებარებულ საქონელზე, აქციზის გადასახადი გადაიხდება წინასწარი გადახდით აქციზური მარკების შექმნისას. აქედან გამომდინარე, მოპასუხე ადმინისტრაციულმა ორგანომ კანონით დადგენილი წესით ჩატარებული ადმინისტრაციული წარმოების ფარგლებში უნდა იმსჯელოს იმაზე, რომ, თუ მოსარჩელეს აქციზური მარკების შექმნისას წინასწარ ჰქონდა გადახდილი აქციზის გადასახადი, რამდენად შეეძლო მას შეემცირებინა აქციზის გადასახადი და შესაბამისად, უნდა დაეკისროს თუ არა მას აქციზის გადასახადის, სანქციისა და საურავის სახით 1261839,42 ლარი.

საკასაციო სასამართლო, დღგ-ს უკუდაბეგვრის დეკლარაციის წარუდგენლობის გამო მოსარჩელისათვის 57462,6 ლარის დაკისრებასთან დაკავშირებით, იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებას, რომ მოპასუხე საგადასახადო ორგანოს უნდა გამოეკვლია, 21877 ყუთი სიგარეტის მიწოდება 2004 წლის დეკემბერში განხორციელდა თუ 2005 წლის იანვარში, ანუ განხორციელებული ოპერაცია საქართველოს რომელი საგადასახადო კოდექსის მოქმედების ქვეშ ექცეოდა. სააპელაციო სასამართლომ, აგრეთვე, მიუთითა, რომ მოპასუხეს საქმის არსებითი გარემოებების გამოკვლევისას, კანონით დადგენილი წესით, ყურადღება უნდა გაემახვილებინა ასევე აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით აღძრულ და შემდგომში შეწყვეტილ სისხლის სამართლის საქმეზე.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ დღგ-ს უკუდაბეგვრის დეკლარაციის წარუდგენლობისათვის მოსარჩელეზე 57462,6 ლარის დაკისრებასთან მიმართებაში, მოსარჩელე სადავოდ ხდის 21877 ყუთი სიგარეტის მიწოდების მომენტთან დაკავშირებულ ფაქტობრივ გარემოებას და ამტკიცებს, რომ აღნიშნული საქონლის მიწოდება მან განხორციელა არა 2005 წლის იანვარში, არამედ 2004 წლის დეკემბერში, რაც დადგენილია სისხლის სამართლის საქმის შეწყვეტის შესახებ 2006 წლის 13 აპრილის დადგენილებით, ხოლო საქართველოს 1997 წლის საგადასახადო კოდექსი არ ითვალისწინებდა დღგ-ს უკუდაბეგვრის დეკლარაციის წარდგენის ვალდებულებას. საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოცემული საქმის მასალებით არ დასტურდება ადმინისტრაციული წარმოების ფარგლებში ხსენებული საქონლის მიწოდების მომენტის კანონით დადგენილი წესით განსაზღვრა, მაშინ, როდესაც აღნიშნული გარემოების გარკვევას არსებითი მნიშვნელობა აქვს ამ ნაწილში მოსარჩელის შესაბამისი საგადასახადო ვალდებულების არსებობა-არარსებობის დასადგენად, ხოლო სისხლის სამართლის საქმის შეწყვეტის შესახებ ზემოხსენებული 2006 წლის 13 აპრილის დადგენილება მოცემულ საქმის მასალებში არ მოიპოვება.

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 არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს. ხსენებული კოდექსის 95-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია, ადმინისტრაციული წარმოების დაწყების შესახებ აცნობოს დაინტერესებულ მხარეს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით შეიძლება გაუარესდეს მისი სამართლებრივი მდგომარეობა და უზრუნველყოს მისი მონაწილეობა ადმინისტრაციულ წარმოებაში.

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 95-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მოთხოვნები - კასატორები ვერ ამტკიცებენ, რომ ხსენებული აქტები დაფუძნებულია იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც გამოკვლეული და შესწავლილი იქნა

ადმინისტრაციული წარმოებისას. გარდა ამისა, მოცემული საქმის მასალებით არ დასტურდება, რომ მოსარჩელეს - კონკრეტულ შემთხვევაში, დაინტერესებულ მხარეს, ეცნობა ადმინისტრაციული წარმოების დაწყების შესახებ, მაშინ, როდესაც ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტებით შეიძლება გაუარესებულიყო მისი სამართლებრივი მდგომარეობა და არ მომხდარა ადმინისტრაციულ წარმოებაში კანონით დადგენილი წესით მისი მონაწილეობის უზრუნველყოფა.

ამდენად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლომ სწორად მიიჩნია დადგენილად გასაჩივრებული აქტების გამოცემისას განხორციელებული ადმინისტრაციული წარმოების დროს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მოთხოვნების დარღვევა.

საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს კასატორის - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის (ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის უფლებამონაცვლე) მოსაზრებას, რომ სააპელაციო სასამართლოს მიერ საქმე განხილულია მნიშვნელოვანი საპროცესო დარღვევით, რომელსაც შეეძლო არსებითად ემოქმედა საქმის განხილვის შედეგზე, კერძოდ, სააპელაციო სასამართლომ გასაჩივრებული განჩინების მიღებისას არსებითად არ იმსჯელა და არ განიხილა საგადასახადო შემოწმების აქტი და მიღებული განჩინებით გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს არაარგუმენტირებული დასკვნები და შეფასებები, ხოლო იმის გათვალისწინებით, რომ საგადასახადო შემოწმების გეგმით გათვალისწინებული საკითხების უმეტესი ნაწილი (გადასახადებით დაბეგვრის და ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების შესახებ) სასამართლოს მიერ საერთოდ არ გამხდარა არსებითი განხილვისა და მსჯელობის საგანი ან/და განხილვას დაექვემდებარა ცალკეული საკითხები მხოლოდ ფრაგმენტული და ზედაპირული გამოკვლევის სახით, ასეთ პირობებში საგადასახადო შემოწმების აქტისა და მის საფუძველზე გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა დაუსაბუთებელია.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ კასატორი - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური (ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის უფლებამონაცვლე) არასწორად მსჯელობს გასაჩივრებულ განჩინებაზე და არაფერს ამბობს უშუალოდ იმ მოტივებზე, რის გამოც სააპელაციო სასამართლომ გამოიყენა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, კერძოდ, ვერ აბათილებს სააპელაციო სასამართლოს დასკვნას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის პროცედურების დარღვევის თაობაზე. ამასთან, კასატორი არსებითად მსჯელობს საქმის ფაქტობრივ გარემოებებზე, მაშინ, როდესაც გასაჩივრებული განჩინების მიღებას სააპელაციო სასამართლომ საფუძველად დაუდო მხოლოდ ადმინისტრაციული წარმოებასთან დაკავშირებული პროცედურული საკითხები - მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მოთხოვნების დარღვევა, რაც ძირითადად, გამოიხატა იმაში, რომ მან არ უზრუნველყო მოსარჩელის მონაწილეობა ადმინისტრაციულ წარმოებაში. ხაზგასმით არის აღსანიშნავი, რომ კასატორი - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური მიუთითებს სადავო საკითხის გადაწყვეტის სამართლებრივ საფუძველებსა და ამავდროულად, გასაჩივრებული განჩინების მოტივაციის უსაფუძვლობაზე, ამტკიცებს დავის არასწორად გადაწყვეტას და მოითხოვს სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას, მაშინ, როდესაც სააპელაციო სასამართლოს სადავო საკითხი არ გადაუწყვეტია, ანუ კასაციის მოტივები და კასაციის განაცხადი არ არის გასაჩივრებული განჩინების მოტივაციის ადეკვატური, რაც მთლიანად აცლის საფუძველს წარმოდგენილ საკასაციო საჩივარს.

გარდა ამისა, საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ კასატორი - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური (ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის უფლებამონაცვლე) კასაციის მიზნად მიუთითებს იმაზე, რომ სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 177-ე მუხლის «ა» ქვეპუნქტი და 211-ე მუხლის პირველი ნაწილი, რომლებიც უნდა გამოეყენებინა.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 177-ე მუხლი განსაზღვრავს შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებულ ხარჯებს. ამ მუხლის «ა» ქვეპუნქტის მიხედვით, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომლებიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა ამ კოდექსის 211-ე მუხლის მიხედვით ძირითად საშუალებათა შეძენის, დადგმისა და სხვა კაპიტალიზებადი ხარჯებისა, როდესაც არ არსებობს ამ კოდექსის 183-ე მუხლის მე-13 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევები. აღნიშნული კოდექსის 211-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, აქტივების ღირებულებაში შეიტანება მათი შეძენის, წარმოების, მშენებლობის, მონტაჟისა და დადგმის ხარჯები (დანახარჯები), აგრეთვე, სხვა ხარჯები (დანახარჯები), რომლებიც ზრდის მათ ღირებულებას, გარდა გადახდილი მოსაკრებლისა ან/და საბაჟო გადასახადისა.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ კასატორი - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური (ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის უფლებამონაცვლე) არასწორად აყალიბებს საკასაციო საჩივარს - ერთი მხრივ, იგი ამბობს, რომ სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 177-ე მუხლის «ა» ქვეპუნქტი და 211-ე მუხლის პირველი ნაწილი, ხოლო, მეორე მხრივ, არსებითად მსჯელობს სწორედ ამ მუხლებით რეგლამენტირებულ ხარჯებზე. შესაბამისად, კასატორი არასწორად მიუთითებს სააპელაციო სასამართლოს მიერ დასახელებული მუხლების გამოყენებლობაზე, მაშინ, როდესაც სააპელაციო სასამართლოს არსებითად არ გადაუწყვეტია სადავო საკითხი. ამასთან, ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური (ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის უფლებამონაცვლე)

საერთოდ არაფერს ამბობს იმაზე, თუ რატომ არ უნდა გამოეყენებინა სააპელაციო სასამართლოს ის კანონები, რომლებიც გამოიყენა, კერძოდ, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე, 95-ე და 96-ე მუხლები, რომლებიც შეეხება ადმინისტრაციული სამართლის პროცედურულ საკითხებს – ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული წარმოების პროცედურის დაცვას აღნიშნული წარმოების განხორციელებისას დაინტერესებული მხარის აუცილებელი მიწვევისა და საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების გამოკვლევის ვალდებულებების, ასევე ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე გადაწყვეტილების მიღების ასპექტებით. დასახელებული კასატორი ასევე ვერ ასაბუთებს, რომ საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებების საფუძველზე, სააპელაციო სასამართლოს შეეძლო სადავო საკითხი არსებითად გადაეწყვიტა.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის პირველ და მე-2 ნაწილებზე, რომელთა თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია, ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. დაუშვებელია, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას საფუძვლად დაედოს ისეთი გარემოება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, იმისათვის, რომ შესრულდეს კანონის მოთხოვნა და ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება იყოს კანონშესაბამისი, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის მეტად მნიშვნელოვანი და სავალდებულო წინაპირობაა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების გამოკვლევა, გაანალიზება, 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. ამასთან, მისაღები ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით პირის სამართლებრივი მდგომარეობის გაუარესების პოტენციური შესაძლებლობა აფუძნებს ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულებას, ადმინისტრაციული წარმოების დაწყების შესახებ ასეთი პირისათვის (დაინტერესებული მხარე) ცნობებისა და ადმინისტრაციულ წარმოებაში მისი მონაწილეობის უზრუნველყოფის თაობაზე, რაც გამოწვეულია იმით, რომ ამგვარმა აქტმა შესაძლოა გამოიწვიოს ამ პირის უფლებების შეზღუდვა, რის გამოც მისი უფლებების დაუსაბუთებელი შეზღუდვის პრევენციისათვის საჭიროა ადმინისტრაციულ წარმოებაში მისი მონაწილეობა, რათა მას მიეცეს მოსაზრებების წარდგენისა და საკუთარი ინტერესების დაცვის გარანტია.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის პირველ და მე-2 ნაწილებზე, რომელთა მიხედვით, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების, ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადების ან გამოცემის წესის არსებით დარღვევად ჩაითვლება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა ამ კოდექსის 32-ე ან 34-ე მუხლით გათვალისწინებული წესის დარღვევით ჩატარებულ სხდომაზე ან კანონით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული წარმოების სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში, მოცემულ საკითხზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლში მოცემულია ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის სავალდებულო წინაპირობები, რომლებიც მათი რეალიზების თვალსაზრისით, ამ მუხლში არა კუმულაციური, არამედ ალტერნატიული სახით არის წარმოდგენილი, ამასთან, არსებით დარღვევად ჩაითვლება ისეთი დარღვევა, რომელსაც შეეძლო არსებითი გავლენა მოეხდინა ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებაზე.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ კასატორები საერთოდ არ ეხებიან იმ სამართლებრივ საფუძველს, რომელზე დაყრდნობითაც სააპელაციო სასამართლომ ბათილად ცნო გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები სასარჩელო მოთხოვნის ფარგლებში, კერძოდ, თუ რატომ არ უნდა გამოეყენებინა სააპელაციო სასამართლოს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლი და მოცემულ საქმეში წარმოდგენილი რომელი მასალების საფუძველზე არ შეეძლო მას აღნიშნული მუხლის გამოყენება. კასატორებს ასევე არ წამოუყენებიათ რაიმე დასაბუთებული არგუმენტი სააპელაციო სასამართლოს იმ მტკიცების საწინააღმდეგოდ, რომ ამ საქმის მასალებით არ დგინდება, გაითვალისწინა თუ არა აქტის გამომცემმა ადმინისტრაციულმა ორგანომ კანონის ზემოაღნიშნული ნორმების დანაწესი და მიიღო თუ არა მის შესაბამისად გადაწყვეტილება.

საკასაციო სასამართლო ასევე ვერ დაეთანხმება კასატორის – ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის (ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლე) მტკიცებას, რომ აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის (უფლებამონაცვლე – ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია) 2006 წლის 4 ივლისის #28-05/11749 საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემა 2005 წლის 17 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე წარმოადგენს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოებათა გამოკვლევას.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საგადასახადო შემოწმების აქტი ვერ ჩაანაცვლებს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით გათვალისწინებულ, ადმინისტრაციულ-სასამართლებრივი აქტის გამოცემის მიზნით ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარებას.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ კასატორის - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის (ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლე) საკასაციო საჩივარში, ძირითადად, საუბარია იმაზე, რომ მოსარჩელემ სასარჩელო მოთხოვნები რეალური საფუძვლის გარეშე დააყენა და მას არ წარმოუდგენია რაიმე მტკიცებულება, რაც დაადასტურებდა სადავო აქტების ბათილად ცნობას გასაჩივრებულ ნაწილში, რის გამოც არ არსებობს ამ ნაწილში მათი ბათილობის საფუძველი. გარდა ამისა, კასატორი გასაჩივრებული განჩინების გაუქმების საფუძვლად მიუთითებს და სააპელაციო სასამართლოს მხრიდან დაშვებულ მნიშვნელოვან საპროცესო დარღვევად მიიჩნევს სააპელაციო სასამართლოს მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის, 68-ე მუხლის მე-3 ნაწილისა და 104-ე მუხლის მე-2 ნაწილის გამოუყენებლობას.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის «დ», «ე» და «ზ» ქვეპუნქტების მიხედვით, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია: 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 საგადასახადო ორგანოებსა და მათი თანამდებობის პირებს წარუდგინოს გადასახადების გამოსაანგარიშებლად და გადასახადებლად საჭირო დოკუმენტები (ცნობები); განაცხადოს საგადასახადო შეღავათებით სარგებლობის ან გადასახადებისაგან გათავისუფლების შესახებ და საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით საგადასახადო ორგანოს ან საგადასახადო აგენტს წარუდგინოს საგადასახადო შეღავათებით სარგებლობის უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტები. ამავე 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 ხელთ არსებული ინფორმაციის საფუძველზე და წარუდგინოს „საგადასახადო მოთხოვნა“. ხსენებული კოდექსის 104-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, თუ გადასახადის გადამხდელი არ ახორციელებს ბუღალტრულ აღრიცხვას კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფორმითა და წესით ან არ ახორციელებს მას საერთოდ, ან სააღრიცხვო დოკუმენტაცია დაკარგული ან/და განადგურებულია, რის გამოც შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტისა და საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა, მაშინ საგადასახადო ორგანოს გადასახადის ოდენობის დადგენის მიზნით, უფლება აქვს, გადასახადის გადამხდელს გადასახადი დაარიცხოს არსებული მასალების საფუძველზე შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების გათვალისწინებით, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე).

ამდენად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ, კასატორები საკასაციო საჩივრებში კასაციის მიზეზებად მიუთითებენ მხოლოდ საგადასახადო კანონმდებლობის ზემოაღნიშნულ ნორმებზე და არაფერს ამბობენ გასაჩივრებული განჩინების პროცედურული შინაარსის მოტივებზე, ვერ აბათილებენ მათ და საერთოდ არ მოჰყავთ სააპელაციო სასამართლოს დასაბუთებული მოტივაციის კონტრარ-გუმენტაცია. შესაბამისად, აღნიშნული გარემოება ადასტურებს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივრების უსაფუძვლობას. ამასთან, ხაზგასმით უნდა აღინიშნოს, რომ კასატორებმა ვერც საკასაციო სასამართლოს სხდომებზე დაადასტურეს გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით დადგენილი წესით და შესაბამისად, ვერ დაასაბუთეს, რომ მოცემულ საქმეში წარმოდგენილი იყო საკმარისი მტკიცებულებები საიმისოდ, რომ სააპელაციო სასამართლოს არსებითად გადაეწყვიტა სადავო საკითხი და საბოლოოდ მოეწესრიგებინა მხარეთა შორის არსებული საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობა.

საკასაციო სასამართლო დამატებით მიუთითებს, რომ «ბრიტიშ ამერიქენ ტობაკო ჯორჯიან ლიმიტედის საქართველოს, თბილისის წარმომადგენლობის» ადვოკატი გიორგი ყავლაშვილი ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივრებზე საქართველოს უზენაეს სასამართლოში წარმოდგენილ წერილობით პასუხში აღნიშნავს, რომ დარღვეულია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლი და 95-ე მუხლის მე-2 ნაწილი - ადმინისტრაციული წარმოება სახეზე იყო მოსარჩელის შეუტყობინებლად - იგი არ იყო ჩართული წარმოებაში, როგორც დაინტერესებული მხარე და არ ჰქონდა შესაძლებლობა, წარედგინა სათანადო მტკიცებულებები, ხოლო სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა და სწორად განმარტა იგი, რის გამოც არ არსებობს გასაჩივრებული განჩინების გაუქმების საფუძველი, საკასაციო საჩივრების ავტორები კი არ მიუთითებენ, თუ რატომ არ არის მართებული სააპელაციო სასამართლოს შეფასება იმ ნაწილში, რომ

სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, ასევე კასატორები საკასაციო საჩივრებში ვერ ხსნიან, თუ რატომაა სასამართლო არასწორი.

ამდენად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ამ საქმის მასალებში წარმოდგენილი მტკიცებულებები სააპელაციო სასამართლოს არ აძლევდა შესაძლებლობას, გადაეწყვიტა სპეციფიკური ხასიათის სადავო საკითხი და სააპელაციო სასამართლომ სწორად გამოიყენა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილი.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლოს არ დაურღვევია მოქმედი საპროცესო კანონმდებლობა და მოცემულ საქმეზე მიიღო დასაბუთებული და კანონიერი განჩინება, რის გამოც არ არსებობს საკასაციო საჩივრების დაკმაყოფილებისა და გასაჩივრებელი განჩინების გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი.

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. ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა (ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის უფლებამონაცვლე) და ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გამამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის (ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გამამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლე) საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;

2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 11 ივლისის განჩინება;

3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საგადასახადო მოთხოვნის ხანდაზმულობა

განჩინება

#ბს-651-620(3კ-07)

14 თებერვალი, 2008 წ., თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: ლ. ლაზარაშვილი (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),

მ. ვაჩაძე,

ნ. სხირტლაძე

დავის საგანი: საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2006 წლის 9 ივნისს ფოთის საქალაქო სასამართლოს სასარჩელო განცხადებით მიმართა ინდივიდუალურმა მეწარმე (ინდემეწარმე) «მ. ბ-იამ» მოპასუხე ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ფოთის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ. მოსარჩელემ მოითხოვა ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 26 აპრილის #04-01/214 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა სოციალური გადასახადის ძირითადი თანხისა და მასზე დარიცხული საურავის დაკისრების ნაწილში.

სარჩელის საფუძვლები მდგომარეობდა შემდეგში:

მ. ბ-ია ეწევა სანოტარო საქმიანობას და ფოთის საგადასახადო ინსპექციაში რეგისტრირებულია ინდემეწარმედ 1996 წლიდან. 2006 წლის 10 მაისს მიიღო საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის თანახმად გადასახდელად დაკისრებული ჰქონდა 102 542.58 ლარი, მათ შორის, ძირითად თანხა - 37640.16 ლარი და საურავი - 64902.42 ლარი. აქედან სოციალური გადასახადის სახით დაკისრებული ჰქონდა ძირითადი თანხა - 22175.99 ლარი და საურავი - 39793.56 ლარი.

მოსარჩელის აზრით, აღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნა სოციალური გადასახადის ნაწილში უკანონო იყო, რამდენადაც საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველს წარმოადგენდა ფოთის საგადასახადო ინსპექციაში 1999 წელს კონტროლის პალატის მიერ ჩატარებული რევიზიის აქტი, რომლის თანახმად, მოსარჩელეს დაეკისრა 21351 ლარის გადახდა სოციალურ გადასახადში. დარიცხული თანხის შესახებ მისთვის არავის უცნობებია და არც აქტი ჩაუბარებიათ, რითაც იგნორირებული იყო იმ დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლით გათვალისწინებული მისი, როგორც გადასახადის გამამხდელის უფლებები. 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 186-ე მუხლის შესაბამისად, სოციალური გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია ხელფასი, რომელშიც ამავე კოდექსის 38-ე მუხლის თანახმად, არ შედის სანოტარო მოქმედებების შედეგად მიღებული შემოსავალი. «მეწარმეთა შესახებ» კანონის პირველი

მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სამეწარმეო საქმიანობად არ ჩაითვლება სანოტარო საქმიანობა. აქედან გამომდინარე, ნოტარიუსები იმ პერიოდისათვის არ იხდიდნენ სოციალურ გადასახადს. მხოლოდ 1999 წლის 8 ივნისს საგადასახადო კოდექსში შესული ცვლილებების საფუძველზე გაუთანაბრდა სანოტარო საქმიანობა სამეწარმეო საქმიანობას და შესაბამისად, ამ პერიოდიდან ნოტარიუსებს დაეკისრათ სოციალური გადასახადის გადახდა, ხოლო ნოტარიუსების მიერ სოციალური გადასახადით დაბეგვრის თარიღი განისაზღვრა 1999 წლის 11 ივნისიდან და არა 1998 წლიდან, როგორც ეს რევიზიის აქტშია აღნიშნული.

ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2006 წლის 21 ივლისის გადაწყვეტილებით ინდემწარმე «მ. ბ-იას» სარჩელი დაკმაყოფილდა, ბათილად იქნა ცნობილი ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 26 აპრილის #04-01/214 საგადასახადო მოთხოვნის ის ნაწილი, რომლითაც ინდემწარმე «მ. ბ-იას» სოციალური გადასახადის სახით გადასახდელად დაეკისრა 22175.99 ლარი და მასზე დარიცხული საურავი 39793.56 ლარი.

საქალაქო სასამართლომ საქმეზე დადგენილად მიიჩნია, რომ ინდემწარმე «მ. ბ-ია» ფოთის საგადასახადო ინსპექციაში რეგისტრირებულია 1996 წლიდან და ეწევა სანოტარო საქმიანობას. ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 26 აპრილის #04-01/214 საგადასახადო მოთხოვნით მოსარჩელეს გადასახდელად დაერიცხა სოციალური გადასახადის ნაწილში 22175.99 ლარი და მასზე დარიცხული საურავი 39793.56 ლარი.

საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ ინდემწარმე «მ. ბ-იას» არასწორად დაერიცხა თანხები სოციალური გადასახადის ნაწილში, რამდენადაც აღნიშნული გადასახადი მოსარჩელეზე დარიცხულია კონტროლის პალატის მიერ ფოთის საგადასახადო ინსპექციაში 1999 წელს ჩატარებული შემოწმების შედეგად შედგენილი რევიზიის აქტით.

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, იმ დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 186-ე მუხლის შესაბამისად, სოციალური გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენდა ხელფასი, რომელშიც ამავე კოდექსის 38-ე მუხლის თანახმად არ შედის სანოტარო მოქმედებების შედეგად მიღებული შემოსავალი. აქედან გამომდინარე, ნოტარიუსები იმ პერიოდისათვის მოქმედი კანონის თანახმად არ იბეგრებოდნენ სოციალური გადასახადით და მისი გადახდის ვალდებულება მათ დაეკისრათ მხოლოდ 1999 წლის 11 ივნისიდან. აქედან გამომდინარე, ამ პერიოდამდე მოსარჩელეზე სოციალური გადასახადის დარიცხვა მიჩნეული უნდა ყოფილიყო უსაფუძვლოდ.

საქალაქო სასამართლოს აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ფოთის საგადასახადო ინსპექციამ, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

აპელანტის მითითებით, ინდემწარმე «მ. ბ-იას», როგორც გადასახადის გადამხდელის პირადი ბარათებით ირკვევა, რომ მასზე ბიუჯეტის სასარგებლოდ თანხების დარიცხვა განხორციელებულია 1999 წელს კონტროლის პალატის მიერ ჩატარებული შემოწმების აქტის საფუძველზე. აღნიშნული აქტი ფოთის საგადასახადო ინსპექციაში ამჟამად არ მოიპოვება, რაზეც მიმდინარეობს სამსახურებრივი მოკვლევა. ფოთის საქალაქო სასამართლომ ისე მიიღო გადაწყვეტილება, რომ კონტროლის პალატის აქტის შინაარსს არ გასცნობია.

სასამართლოს მსჯელობა, რომ ნოტარიუსებს არ გააჩნდათ სოციალური გადასახადის გადახდის ვალდებულება, მცდარია, რადგან ხსენებული პერიოდისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 186-ე მუხლის თანახმად, სოციალური გადასახადის დაბეგვრის ობიექტია ხელფასიდან მიღებული შემოსავლები. ე.ი. ის ფაქტი, რომ ნოტარიუსების საქმიანობა სადავო პერიოდისათვის არ ითვლებოდა სამეწარმეო საქმიანობად, არ შეიძლება მიჩნეულ იქნას სოციალური გადასახადის ვალდებულების არქონის საფუძველად, რადგან საგადასახადო კოდექსით სოციალური გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია მიღებული ხელფასი.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 2 მარტის განჩინებით მოცემულ საქმეში მესამე პირად ჩაება ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 7 მაისის გადაწყვეტილებით ფოთის საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, გაუქმდა ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2006 წლის 21 ივლისის გადაწყვეტილება, ინდემწარმე «მ. ბ-იას» სარჩელი დაკმაყოფილდა, ბათილად იქნა ცნობილი ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 26 აპრილის #04-01/214 საგადასახადო მოთხოვნის ის ნაწილი, რომლითაც ინდემწარმე «მ. ბ-იას» სოციალური გადასახადის სახით გადასახდელად დაეკისრა საქართველოს კონტროლის პალატის 2000 წლის 1 აპრილის აქტით 21351 ლარი, მათ შორის, საურავი - 6704 ლარის ოდენობით.

სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების მოტივები მდგომარეობს შემდეგში:

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია ის გარემოება, რომ საქართველოს კონტროლის პალატის მიერ შემოწმდა ინდემწარმე «მ. ბ-იას» საფინანსო საქმიანობა, რომელიც შეეხო 1997-1999 წლების პერიოდს. 2000 წლის 1 აპრილს შედგა აქტი, რომლის თანახმად, ინდემწარმე «მ. ბ-იას» დაერიცხა სოციალური გადასახადის 21351 ლარის ოდენობით, მათ შორის, ძირითადი თანხა - 9765 ლარი, სანქცია - 4882 ლარი, საურავი - 6704 ლარი.

მოსარჩელე ითხოვდა, ბათილად ყოფილიყო ცნობილი საგადასახადო მოთხოვნით სოციალური გადასახადის დარიცხვა კონტროლის პალატის აქტის საფუძველზე. აქტის მიხედვით, მას დარიცხული

ჰქონდა სოცანარიცხები მთლიანობაში 21351 ლარი, მათ შორის, საურავი - 6704 ლარი. გასაჩივრებულ საგადასახადო მოთხოვნაში სოციალური გადასახადის გრაფაში გადასახადის ძირითად თანხად ნაჩვენებია იყო 22175.99 ლარი, ხოლო აქტში მოყვანილი სოცანარიცხების ოდენობა შეადგენდა 21351 ლარს. საგადასახადო მოთხოვნაში სოციალური გადასახადის გასწვრივ დაფიქსირებული იყო საურავი 39793.56 ლარი, ხოლო ხსენებული აქტის მიხედვით საურავის ოდენობა შეადგენდა 6704 ლარს, რომელიც შედის 21351 ლარში. სხვა თანხების მიმართ ინდემწარმეს პრეტენზია არ გააჩნდა. ამ მონაცემებით შემოიფარგლებოდა სარჩელის მოთხოვნა, ხოლო აპელანტის მოთხოვნას წარმოადგენდა სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

სააპელაციო სასამართლომ დადგინდად მიიჩნია, რომ კონტროლის პალატის 2000 წლის 1 აპრილის აქტი ინდემწარმე «მ. ბ-იას» არ გადასცემია, რადგან ასეთის დამადასტურებელი მონაცემები საქმეში არ მოიპოვებოდა. კონტროლის პალატის 2000 წლის 1 აპრილის აქტის შემდეგ შედგენილ საგადასახადო ინსპექციის 2001 წლის 17 დეკემბრის აქტში დამატებითი სოცანარიცხებისა და საურავის დარიცხვის შესახებ არაფერი იყო ნათქვამი.

სააპელაციო სასამართლომ დადგინდად მიიჩნია, რომ სადავო საგადასახადო მოთხოვნა შედგენილი იყო კონტროლის პალატის მიერ აქტის შედგენიდან ექვსი წლისა და 25 დღის შემდეგ. ხსენებული აქტის შედგენის დროისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 237-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს შეუძლია დაარიცხოს და გადასინჯოს გადასახადი საგადასახადო პერიოდის დამთავრებიდან 6 წლის განმავლობაში.

ამ გადაწყვეტილების მიღების დროისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლის თანახმად, საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადაა 6 წელი. ეს ვადა აითვლება შესაბამისი ვალდებულების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ «საგადასახადო პერიოდი» და «ვალდებულების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულება» კონკრეტულ შემთხვევაში იანგარიშებოდა 1997 წლის ვალდებულებისათვის 1998 წლის 1 იანვრიდან, 1998 წლის ვალდებულებისათვის - 1999 წლის 1 იანვრიდან, 1999 წლის ვალდებულებისათვის - 2000 წლის 1 იანვრიდან და არა აქტის შედგენის დღიდან.

ამდენად, სადავო საგადასახადო მოთხოვნა გამოცემული იყო 2006 წლის 25 აპრილს და იგი მოიცავდა მონაცემებს საქართველოს კონტროლის პალატის 2000 წლის 1 აპრილის აქტის საფუძველზე ინდემწარმე «მ. ბ-იასთვის» სოცანარიცხების - 21351 ლარის, მათ შორის, საურავის - 6704 ლარის დაკისრების შესახებ, რაც ხანდაზმული იყო. აქტის მიხედვით, შემოწმება შეეხო 1997-1999 წლებს და ვალდებულების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულება ან საგადასახადო პერიოდის დამთავრება განხორციელდა შესაბამისად მომდევნო 1998, 1999, 2000 წლების 1 იანვრიდან, ანუ ხანდაზმულობის ვადა ამოიწურა 1998, 1999, 2000 წლის 1 იანვრისათვის.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე მიუთითა, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით მხარეს მიკუთვნებული ჰქონდა ის, რაც მას არ უთხოვია. ინდემწარმე «მ. ბ-იას» მოთხოვნა შემოიფარგლებოდა საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობით იმ ფარგლებში, რაც მას სოციალური გადასახადების სახით დაერიცხა კონტროლის პალატის აქტის საფუძველზე, საქალაქო სასამართლომ კი ბათილად ცნო «საგადასახადო მოთხოვნის» სოცადასახადების გრაფაში მოყვანილი მონაცემები ძირითადი გადასახადისა და საურავის შესახებ, მაშინ, როდესაც ინდემწარმე «მ. ბ-იას» კონტროლის პალატის აქტით დაეკისრა სოცანარიცხები 21351 ლარისა და მათ შორის 6704 ლარის საურავი. ე.ი. საქალაქო სასამართლოს მიერ ზედმეტად იქნა მიკუთვნებული მოსარჩელისათვის 824.99 ლარი, როგორც სოციალური გადასახადის ძირითადი გადასახადი და 33089.56 ლარი - საურავის სახით. ფოთის საგადასახადო ინსპექციას ხანდაზმულობის ექვსწლიანი ვადის გასვლის გამო უფლება არ ჰქონდა, საგადასახადო მოთხოვნაში დაეფიქსირებინა საქართველოს კონტროლის პალატის 2000 წლის 1 აპრილის აქტში მოყვანილი მონაცემები ინდემწარმე «მ. ბ-იასთვის» სოცანარიცხების სახით 21351 ლარის, მათ შორის, საურავის - 6704 ლარის დაკისრების თაობაზე.

სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საურავის ნაწილში საკასაციო წესით გაასაჩივრა ინდემწარმე «მ. ბ-იამ», რომელმაც მოითხოვა აღნიშნულ ნაწილში გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სადავო საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა 6704 ლარის ნაცვლად 39793 ლარის ოდენობით საურავის ნაწილში.

კასატორის მოსაზრებით, მოცემულ შემთხვევაში შემოწმების აქტით დარიცხული ძირითადი თანხიდან პირდაპირი გაანგარიშების გარეშე საურავის თანხის მოხსნა არასწორია, ვინაიდან საგადასახადო კოდექსის 129-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, თუ გადასახადის თანხა არ არის გადახდილი საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში, გადასახადის გადამხდელი, საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი ვალდებულია გადაიხადოს შესაბამისი საურავი. ამდენად, კონტროლის პალატის მიერ აქტის შედგენის პერიოდში დარიცხული საურავი თანხით 6704 ლარი, დღეის მდგომარეობით მნიშვნელოვნად გაიზარდებოდა. შესაბამისად, გაუქმებას დაექვემდებარება დარიცხული ძირითადი თანხის შესაბამისი საურავი სასამართლოს საბოლოო გადაწყვეტილების გამოტანის მომენტისათვის.

ფოთის საგადასახადო ინსპექციას, როგორც შესაგებელში, ასევე სააპელაციო საჩივარში მითითებული აქვს დარიცხვის საფუძველი - კონტროლის პალატის მიერ ჩატარებული შემოწმების აქტი. ამდენად,

სოციალურ ანარიცხში ძირითადი თანხის შესაბამისი საურავი წარდგენილი საგადასახადო მოთხოვნის მიხედვით შეადგენს 39793 ლარს, რომელიც უნდა გაუქმდეს გასაუქმებელი ძირითადი თანხის შესაბამისად.

სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გასაჩივრდა აგრეთვე ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის საგადასახადო ინსპექციის მიერ. მათ მოთხოვეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასატორების - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ფოთის საგადასახადო ინსპექციის მითითებით, საქმეში არსებული მასალებით ირკვევა, რომ ინდემწარმე «მ. ბ-იაზე» სოციალური გადასახადი დარიცხულია გადამხდელის მიერ წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციებით. აღნიშნული დასტურდება ფოთის საგადასახადო ინსპექციის მიერ წარდგენილი სოციალური გადასახადის პირადი აღრიცხვის ბარათით. ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 7 აპრილის #228 ბრძანებით დამტკიცებული «გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათების წარმოების წესის შესახებ» ინსტრუქციის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათი არის საგადასახადო ინსპექციის პირველადი აღრიცხვის საბუთი, რომელშიც აისახება გადამხდელის/საგადასახადო აგენტების ან სხვა ვალდებული პირების მიერ დეკლარირებული და გადახდილი თანხები, აგრეთვე საგადასახადო და სხვა უფლებამოსილი ორგანოების მიერ საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული გადასახდელად დარიცხული ან შემცირებული თანხები, ზედმეტად გადახდილი, უკან დაბრუნებული ან სხვა გადასახადების გადახდის ანგარიშებში გადატანილი თანხები, ვადაგადაცილებული დავალიანებები, სანქციები, ჯარიმები და საურავები, ასევე, ნულოვანი განაკვეთით დასაბეგრი ოპერაციები.

ფოთის საგადასახადო ინსპექციის მიერ წარდგენილი სოციალური გადასახადის პირადი აღრიცხვის ბარათის ანალიზით ნათელია, რომ დარიცხვა მოხდა არა კონტროლის პალატის აქტით, არამედ გადამხდელის მიერ წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციებით. შესაბამისად, ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 26 აპრილის #04-01/214 საგადასახადო მოთხოვნა სრულ შესაბამისობაშია საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლთან, რომლის მიხედვით, 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: ა) გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის საგადასახადო დეკლარაციები; ბ) ამ კოდექსის 218-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად გადახდილი თანხების შესახებ ინფორმაცია; გ) შემოწმების მასალები და სხვა სათანადო ინფორმაცია, რომელიც ცნობილია საგადასახადო ორგანოსათვის.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის შესწავლის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლების გამოკვლევის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის შედეგად მიიჩნევს, რომ ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ფოთის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს, ი/მ «მ. ბ-იას» საკასაციო საჩივარი ნაწილობრივ უნდა დაკმაყოფილდეს, ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 7 მაისის გადაწყვეტილება უცვლელად უნდა დარჩეს ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 26 აპრილის #04-01/214 საგადასახადო მოთხოვნის 21351 ლარის ოდენობით ბათილად ცნობის ნაწილში, ხოლო საურავის დაუკმაყოფილებელ ნაწილში გასაჩივრებული გადაწყვეტილება უნდა გაუქმდეს და ამ ნაწილში საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს კასატორების - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ფოთის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივრების მსჯელობას იმასთან დაკავშირებით, რომ 2006 წლის 26 აპრილის სადავო საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველად სააპელაციო სასამართლომ არასწორად დაადგინა კონტროლის პალატის 2000 წლის 1 აპრილის აქტი და რომ ასეთ საფუძველს საგადასახადო დეკლარაციები წარმოადგენს. მოცემულ შემთხვევაში კასატორები სადავოდ ხდიან სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების ფაქტობრივ საფუძველს.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 407-ე მუხლი განსაზღვრავს საკასაციო სასამართლოს მიერ სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ფაქტობრივი საფუძვლების შემოწმების წესს. აღნიშნული მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საკასაციო სასამართლო იმსჯელებს მხარის მხოლოდ იმ ახსნა-განმარტებაზე, რომელიც ასახულია სასამართლოთა გადაწყვეტილებებში ან სხდომის ოქმებში. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლოს მიერ დამტკიცებულად ცნობილი ფაქტობრივი გარემოებები სავალდებულოა საკასაციო სასამართლოსათვის, თუ წამოყენებული არ არის დასაშვები და დასაბუთებული პრეტენზია (შედავება). თავად 2006 წლის 26 აპრილის სადავო საგადასახადო მოთხოვნაში მისი გამოცემის ფაქტობრივი საფუძველი მითითებული არ არის. მოპასუხე ფოთის საგადასახადო ინსპექცია ასეთ საფუძველად პირველი ინსტანციის სასამართლოში მიუთითებდა კონტროლის პალატის 1999 წლის რევიზიის აქტზე, თუმცა აღნიშნული აქტი პირველი ინსტანციის სასამართლოში არ წარუდგენია. პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებით სადავო თანხის

დარიცხვის საფუძველად მიჩნეულია კონტროლის პალატის 1999 წლის რევიზიის აქტი. აღნიშნულ გადაწყვეტილებაზე შეტანილ საპელაციო საჩივარში ფოთის საგადასახადო ინსპექცია კვლავ მიუთითებს, რომ სადავო დარიცხვის საფუძველია კონტროლის პალატის 1999 წლის რევიზიის აქტი და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების შემოწმებას ითხოვს აღნიშნულის გათვალისწინებით. სააპელაციო საამართლოში საქმის განხილვისას წარდგენილ იქნა კონტროლის პალატის 2000 წლის 1 აპრილის რევიზიის აქტი და აპელანტმა დააზუსტა, რომ სწორედ აღნიშნული აქტი იყო სადავო თანხების დარიცხვის საფუძველი. სააპელაციო სასამართლომ, შესაბამისად, დადგინდად მიიჩნია, რომ სადავო თანხის დარიცხვის საფუძველს სწორედ კონტროლის პალატის 2000 წლის 1 აპრილის რევიზიის აქტი წარმოადგენს. სადავო თანხების დარიცხვის სხვა რაიმე საფუძველზე მითითება საგადასახადო ორგანოების მიერ არც პირველი ინსტანციისა და არც სააპელაციო ინსტანციის სასამართლოში არ ყოფილა. საკასაციო საჩივარში საგადასახადო ორგანოებმა შეცვალეს სადავო თანხების დარიცხვის ფაქტობრივი საფუძველი და უთითებენ, რომ აღნიშნული თანხები დარიცხულია მოსარჩელის მიერ წარდგენილი დეკლარაციების საფუძველზე. საკასაციო სასამართლო აღნიშნულ საკასაციო საჩივარს ვერ განიხილავს როგორც დასაბუთებულ საკასაციო პრეტენზიას, რამდენადაც პირველი ორი ინსტანციის განმავლობაში საგადასახადო ორგანოებს აღნიშნული საკითხი არ დაუყენებიათ, მაშინ, როდესაც საქმე ეხებოდა მათ მიერ ამოწერილ საგადასახადო მოთხოვნას და სრული შესაძლებლობა ჰქონდათ, გაერკვიათ და დაედგინათ, რის საფუძველზე ამოწერეს 2006 წლის 26 აპრილს საგადასახადო მოთხოვნა. ასეთ საფუძველად ისინი პირველი ორი ინსტანციის განმავლობაში ასახელებდნენ კონტროლის პალატის შემოწმების აქტს და აღნიშნული აქტი წარადგინეს კიდევ სააპელაციო სასამართლოში. საკასაციო წარმოების ეტაპზე საკასაციო სასამართლო 407-ე მუხლის საფუძველზე მოკლებულია შესაძლებლობას, სადავო განადოს სააპელაციო სასამართლოში მხარეთა მონაწილეობით დადგინილი ფაქტობრივი გარემოება სადავო თანხების დარიცხვის საფუძველის სისწორის შესახებ და ამ მოტივით საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნოს სააპელაციო სასამართლოს, როგორც ამას კასატორები - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური და ფოთის საგადასახადო ინსპექცია ითხოვენ.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ სწორად ცნო ბათილად ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 26 აპრილის #04-01/214 საგადასახადო მოთხოვნა კონტროლის პალატის 2000 წლის 1 აპრილის რევიზიის აქტით დარიცხული 21351 ლარის ნაწილში ხანდაზმულობის გამო. სააპელაციო სასამართლოს მიერ დადგენილია, რომ კონტროლის პალატის 2000 წლის 1 აპრილის რევიზიის აქტით შემოწმდა ი/მ «მ. ბ-იას» ეკონომიკური საქმიანობა 1997-1999 წლების პერიოდში და 1998 წლის შემოსავალზე დაერიცხა სოცანარიცხები 21351 ლარი, მათ შორის, ძირითადი თანხა - 9765 ლარი, სანქცია - 4882 ლარი, საურავი - 6704 ლარი. 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 237-ე მუხლის პირველი ნაწილი საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის თანხის დარიცხვასა და დარიცხული თანხის გადასინჯვას ითვალისწინებდა საგადასახადო პერიოდის დამთავრებიდან 6 წლის განმავლობაში. 2004 წლის საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლის თანახმად, რომელიც ამოქმედდა 2005 წლის 1 იანვრიდან, საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადად ასევე განისაზღვრა 6 წელი და ამ ვადის ათვლა დადგინდა შესაბამისი ვალდებულების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან. მოცემულ შემთხვევაში 1998 წლის საგადასახადო ვალდებულებაზე საგადასახადო მოთხოვნა 21351 ლარის ნაწილში წარდგენილია 2006 წლის 26 აპრილს - 1998 წლის საგადასახადო პერიოდის დამთავრებიდან 6 წელზე მეტი ხნის გასვლის შემდეგ, რის გამოც გასულია საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადა. ამდენად, 21351 ლარის ნაწილში საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენა უდავოდ ხანდაზმულია 6-წლიანი ვადის გასვლის გამო.

საკასაციო სასამართლო იმავდროულად მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული განჩინება ნაწილობრივ დაუსაბუთებელია. გაურკვეველია, თუ რატომ მიიჩნია სააპელაციო სასამართლომ, რომ 21351 ლარი სადავო საგადასახადო მოთხოვნაში დაფიქსირებულია სოციალური გადასახადის ძირითადი თანხის - 22175,99 ლარის შემადგენლობაში, ასეთ შემთხვევაში საგადასახადო მოთხოვნით გათვალისწინებულ საურავის თანხაში - 39793.56 ლარში იმავდროულად რატომ შედის 6704 ლარიც და რატომ არ ექვემდებარება ი/მ «მ. ბ-იას» 6704 ლარზე მეტი ოდენობით საურავისაგან გათავისუფლებას. საკასაციო სასამართლო იზიარებს კასატორ ი/მ «მ. ბ-იას» მსჯელობას, რომ 6704 ლარი შეადგენს 2000 წლის 1 აპრილის მდგომარეობით სოცანარიცხების ძირითად თანხაზე - 9765 ლარზე დარიცხულ საურავს. 2000 წლის 1 აპრილიდან 2006 წლის 26 აპრილამდე პერიოდში - სადავო საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენამდე პერიოდში ზემოაღნიშნულ ძირითად თანხაზე დამატებით დარიცხულია თუ არა საურავი და სადავო საგადასახადო მოთხოვნაში ასახული საურავები მოიცავს თუ არა ამ პერიოდის თანხასაც, სააპელაციო სასამართლომ არ გამოარკვია. ამდენად, ზემოაღნიშნულ ნაწილში გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არ არის სათანადოდ დასაბუთებული, რის გამოც არსებობს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის ე1 ქვეპუნქტით გათვალისწინებული გადაწყვეტილების გაუქმების აბსოლუტური საფუძველი. ამ ნაწილში საქმე ხელახლა განსახილველად უნდა დაუბრუნდეს სააპელაციო სასამართლოს, რომელმაც უნდა გამოიკვლიოს ზემოაღნიშნული გარემოებები და გამოიტანოს დასაბუთებული გადაწყვეტილება.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა ა დ გ ი ნ ა :

1. ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ფოთის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. ი/მ «მ. ბ-იას» საკასაციო საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდეს;
3. ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 7 მაისის გადაწყვეტილება უცვლელად დარჩეს ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 26 აპრილის #04-01/214 საგადასახადო მოთხოვნის 21351 ლარის ოდენობით ბათილად ცნობის ნაწილში;
4. საურავის დაუკმაყოფილებელ ნაწილში გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 7 მაისის გადაწყვეტილება და ამ ნაწილში საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
5. სასამართლო ხარჯების საკითხი გადაწყდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების დადგენისას;
6. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საგადასახადო დავალიანების ჩამოწერა

განჩინება

#ბს-772-734(კ-07)

20 მარტი, 2008 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა და ზედმეტად დარიცხული საგადასახადო დავალიანების ჩამოწერა

აღწერილობითი ნაწილი:

შპს «ცისარტყელას» დირექტორმა გ. შ-ინმა 2006 წლის დეკემბერში სასარჩელო განცხადებით მიმართა თელავის რაიონულ სასამართლოს მოპასუხე თელავის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ და მოითხოვა თელავის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 2 აგვისტოს #809 საგადასახადო მოთხოვნისა და 2006 წლის 28 ნოემბრის #05/7172 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა, საიჯარო მიწის გადასახადის გადახდილად ჩათვლა, ზედმეტად დარიცხულ საიჯარო ფართობზე 2004 წლიდან სასამართლოსათვის სარჩელით მიმართვის დღემდე დარიცხული დავალიანების - 570 ლარის ჩამოწერა და საგადასახადო დავის შეწყვეტა. მოსარჩელემ თავისი მოთხოვნა იმით დაასაბუთა, რომ იგი არის შპს «ცისარტყელას» დირექტორი და ცხოვრობს ქ. თბილისში, დიდ დიღომში, ... ქ. #1-ის, ბინა 11-ში. საზოგადოების მისამართია დედოფლისწყაროს რაიონი, სოფ. ...; 2006 წლის 12 ნოემბერს, როდესაც სოფ. ... ჩავიდა, მას გადასცეს საგადასახადო ინსპექციის გზავნილი - 2006 წლის 2 აგვისტოს #809 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც ქ. შ-ინს დაეკისრა სასოფლო-სამეურნეო გადასახადის ძირითადი თანხა 2722 ლარის ოდენობით. მან 2006 წლის 21 ნოემბერს წერილობითი შესაგებელი წარუდგინა საგადასახადო ინსპექციას, რომლითაც მოითხოვა საგადასახადო დავალიანების თანხის დარიცხვის გაუქმება და საგადასახადო დავის შეწყვეტა. შესაგებელს თან ერთვოდა ყველა საჭირო მტკიცებულება, მაგრამ მოპასუხე თელავის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 28 ნოემბრის #05/7172 გადაწყვეტილებით, რომელიც 2006 წლის 11 დეკემბერს მიიღო, მას განმარტა, რომ შესაგებელი შეტანილი იყო დაგვიანებით, კერძოდ, საგადასახადო მოთხოვნა შედგენილი და გაგზავნილი იყო 2006 წლის 2 აგვისტოს, შესაგებელი კი 2006 წლის 21 ნოემბერს, ანუ 110 დღის შემდეგ და ვინაიდან საგადასახადო მოთხოვნის დაგვიანებით მიღების შესახებ ოფიციალური დოკუმენტი მას არ წარუდგენია, შესაგებელი განხილვას არ ექვემდებარებოდა. მოსარჩელემ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 46-ე მუხლზე მითითებით განმარტა, რომ საგადასახადო ინსპექციის გზავნილი თელავის ფოსტას 2006 წლის 17 აგვისტოს, დედოფლისწყაროს რაიონის ფოსტას - 28 აგვისტოს, ხოლო ადრესატს - 2006 წლის 12 ნოემბერს ჩაბარდა და 21 ნოემბერს შეიტანა შესაგებელი. ე.ი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 147-ე მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრული საგადასახადო მოთხოვნის მიღებიდან 15 კალენდარული დღის ვადაში შეიტანა შესაგებელი. მოსარჩელის მითითებით საგადასახადო ინსპექცია ვალდებული იყო განეხილა იგი და მიეღო შესაბამისი გადაწყვეტილება. ამასთან, პირადობის მოწმობის მიხედვით, მოსარჩელის სახელია გ., თუმცა ემახიან ქ.-საც.

საგადასახადო მოთხოვნაში გადამხდელად არასწორადაა მითითებული ჟ. შ-ინი, მაშინ, როდესაც ჟ. (გ.) შ-ინის სახელზე სასოფლო-სამეურნეო მიწის ნაკვეთი არ ირიცხება და, ფაქტობრივად, საგადასახადო მოთხოვნაში მითითებული დავალიანების თანხაც უსაფუძვლოდ დაერიცხა. მოსარჩელის მითითებით, 2002 წლის 9 ივლისს დედოფლისწყაროს რაიონის გამგეობასა და შპს «ცისარტყელას» შორის გაფორმდა სასოფლო-სამეურნეო მიწის იჯარის ხელშეკრულება სოფ. ... საკრებულოს მიწათსარგებლობის ტერიტორიაზე 41 ჰა სახნავ ნაკვეთზე. იგი, როგორც საზოგადოების დირექტორი, იხდიდა მიწის გადასახადს და საზოგადოებას სასოფლო-სამეურნეო მიწის გადასახადის დავალიანება არ ერიცხება. საგადასახადო მოთხოვნაში მითითებული ძირითადი დავალიანების თანხა გამოწვეულია იმით, რომ საზოგადოებას 41 ჰა საიჯარო ნაკვეთის ნაცვლად 2004 წლიდან ზედმეტად აქვს დარიცხული 46 ჰა, ე.ი. 5 ჰა-ით მეტი, რომლის წლიური გადასახადი, 1 ჰა-ზე 38 ლარის გათვალისწინებით, შეადგენს 190 ლარს, ხოლო 2004 წლიდან სარჩელით მიმართვის დღემდე - 570 ლარს. ამასთან, გადასახადის თანხა შეტანილი იყო ხან შპს «ცისარტყელას» დირექტორ გ. შ-ინის, ხან - ჟ. და გ. შ-ინის სახელებით და ფაქტობრივად, ყველა ამ ქვითრით დაიფარა შპს «ცისარტყელას» მიწის გადასახადი, მაგრამ გ. და ჟ. შ-ინის სახელით შეტანილი გადასახადის თანხა შპს «ცისარტყელას» ბარათზე ასახული არ იქნა, რამაც დავალიანების დარიცხვა გამოიწვია.

თელავის რაიონული სასამართლოს 2007 წლის 22 იანვრის სასამართლო სხდომაზე მოსარჩელემ დააზუსტა სარჩელი და 570 ლარის ნაცვლად 380 ლარის ოდენობით დავალიანების ჩამოწერა მოითხოვა.

თელავის რაიონული სასამართლოს 2007 წლის 22 იანვრის გადაწყვეტილებით შპს «ცისარტყელას» დირექტორ გ. შ-ინის სასარჩელო მოთხოვნა დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი თელავის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 2 აგვისტოს #809 საგადასახადო მოთხოვნა და 2006 წლის 28 ნოემბერის #05/7172 გადაწყვეტილება, ფიზიკური პირის - ჟ. (გ.) შ-ინის სახელით შეტანილი მიწის გადასახადი ჩათვალა შპს «ცისარტყელას.» მოპასუხეს დაევალა შესაბამისი აქტის გამოცემა ზედმეტად დარიცხული გადასახადის თანხის - 380 ლარის ჩამოწერის შესახებ და შეწყდა საგადასახადო დავა. რაიონულმა სასამართლომ დადგინილად მიიჩნია, რომ შპს «ცისარტყელას» 2002 წლის 2 ივლისის საიჯარო ხელშეკრულებით აღებული ჰქონდა 41 ჰა მიწა. საიჯარო ხელშეკრულებაში ცვლილება არ შესულა. 2007 წლის 15 იანვრის დედოფლისწყაროს რაიონული სასამართლოს გადაწყვეტილებით დასტურდება, რომ გ. (ჟ.) შ-ინის მიერ სხვადასხვა დროს გადახდილი თანხები ეკუთვნოდა გ. შ-ინს, ხოლო გ. შ-ინი არის შპს «ცისარტყელას» დირექტორი. მოსარჩელის მიერ წარდგენილი საიჯარო ხელშეკრულების მიხედვით, საიჯარო ქირა წელიწადში 1588 ლარს შეადგენდა, რაც წარმოდგენილი ქვითრების თანხამად, მოსარჩელეს გადახდილი ჰქონდა და დავალიანება არ ერიცხებოდა. საგადასახადო ინსპექცია 2003-2004 წლებში გადასახადის დარიცხვას ახორციელებდა არა 41 ჰა, არამედ - 46 ჰა ნაკვეთზე, რამაც მითითებულ პერიოდში მოსარჩელეზე თანხების არასწორად დარიცხვა გამოიწვია. ამასთან, თელავის საგადასახადო ინსპექციის მიერ დარიცხვები საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა გამოკვლევისა და შესწავლის გარეშე განხორციელდა, ყველა აქტი გადამხდელის სხვადასხვა სახელზე იყო გაწერილი: საგადასახადო მოთხოვნა დედოფლისწყაროს რაიონის სოფ. ... მცხოვრებ ჟ. შ-ინის სახელზე გაიცა, მაშინ როდესაც, მოპასუხესთან გადამხდელად რეგისტრირებული იყო შპს «ცისარტყელა», ხოლო მისი დირექტორის, გ. შ-ინის, საცხოვრებელი მისამართი იყო - თბილისი, დიდი დიდოში, ... ქ. #1-ის, ბინა 11. ამრიგად, საგადასახადო ინსპექციამ მოსარჩელეს არასწორ მისამართზე გაუგზავნა საგადასახადო მოთხოვნა და შემდეგ შესაგებლით მიმართვის ვადის გასვლის მოტივით, უსაფუძვლოდ განაცხადა უარი შესაგებლის განხილვაზე, მაშინ როდესაც, თვით ადმინისტრაციულ ორგანოს ეკისრებოდა ვალდებულება, გადამხდელისათვის მასთან რეგისტრირებულ მისამართზე ჩაებარებინა მის მიერ გამოცემული ყველა აქტი.

რაიონული სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა თელავის საგადასახადო ინსპექციამ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 17 მაისის განჩინებით ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თელავის საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელი დარჩა თელავის რაიონული სასამართლოს 2007 წლის 22 იანვრის გადაწყვეტილება. სააპელაციო სასამართლომ დადგინილად ჩათვალა, რომ შპს «ცისარტყელას» დირექტორს გ. შ-ინსა და დედოფლისწყაროს რაიონის გამგეობას შორის 2002 წლის 9 ივლისს გაფორმებული იჯარის ხელშეკრულებით საიჯარო ფართობი შეადგენდა 41 ჰა-ს, რაც ასევე დასტურდებოდა საქმეში არსებული საჯარო რეესტრის ამონაწერით. გადასახადი მოიჯარის მიერ გადახდილ იქნა პერიოდულად, ხან შპს «ცისარტყელას,» ხან - გ. (ჟ.) შ-ინის სახელზე, რაც დასტურდებოდა საქმეში არსებული ქვითრებით, რომლის მიხედვითაც თავდაპირველად მიწის, ხოლო შემდეგ ქონების გადასახადის სახით 2005 წლამდე ჯამში გადახდილ იქნა 2539 ლარი. ამასთან, გ. (ჟ.) შ-ინის სახელით გადახდილი თანხა მიჩნეული უნდა ყოფილიყო შპს «ცისარტყელას» საგადასახადო დავალების შესრულებად, ვინაიდან საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს ცნობით, გ. (ჟ.) შ-ინის სახელზე საიჯარო მიწის ნაკვეთი არ არის რეგისტრირებული, ხოლო თელავის საგადასახადო ინსპექციის ცნობით, გ. (ჟ.) შ-ინი არ არის რეგისტრირებული გადასახადის გადამხდელად. ამდენად, მიწის გადასახადის გადამხდელი იყო შპს «ცისარტყელა,» რომელსაც ეკისრებოდა გადახდის ვალდებულება 41 ჰა მიწის იჯარით სარგებლობის გამო. სააპელაციო

სასამართლომ გაიზიარა აპელანტის მითითება იმის თაობაზე, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წლის რედაქცია) 152-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს გადამხდელთა რეგისტრაციის და გადასახადის თანხის განსაზღვრის მიზნით მიწის მართვის დეპარტამენტის ადგილობრივი ორგანოები წარუდგენენ სიებს მიწის ფართობის და გადასახადის განაკვეთის ჩვენებით. ამასთან, სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით, ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან არასწორი ინფორმაციის მიწოდება არ შეიძლება გამხდარიყო გადამხდელის უფლებების შელახვის საფუძველი, რადგან მიწის გადასახადის გადაანგარიშებისა და დარიცხვის ვალდებულება ეკისრებოდა საგადასახადო ორგანოს და იგი არ იყო დამოკიდებული გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახადის დეკლარირებაზე. სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წლის რედაქცია) 148.1 მუხლის თანახმად, გადასახადის განსაზღვრის საფუძველია მიწის ფართობის საკუთრების ან სარგებლობის დამადასტურებელი დოკუმენტი. საგადასახადო ორგანომ დარიცხვა განხორციელა 2006 წელს, რაც გახდა ადმინისტრაციული აქტის - #809 საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის საფუძველი. საგადასახადო კოდექსის 152-ე მუხლი მოქმედებდა 2004 წლის 1 იანვრამდე, რის შემდეგაც მიწის გადასახადი საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადებიდან ადგილობრივ გადასახადთა ნუსხაში გადავიდა, საგადასახადო კოდექსიდან VI კარი ამოღებულ იქნა და მიწის გადასახადის გაანგარიშების საკითხი კოდექსში დამატებული 215-ე მუხლით მოწესრიგდა, რომლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად, მიწის გადასახადის განსაზღვრის საფუძველია მიწის ფართობის საკუთრების ან მისით სარგებლობის დამადასტურებელი დოკუმენტი. ამდენად, სასამართლოს მითითებით, ფართობის განსაზღვრა უნდა მომხდარიყო საგადასახადო ორგანოს მიერ უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტის საფუძველზე. ამასთან, საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემა მოხდა ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან კანონის არსებითი დარღვევებით, საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლით დადგენილ რეკვიზიტების უგულვებლყოფით - არასწორად იქნა მითითებული გადასახადის გადამხდელი პირი, გადასახადის ოდენობა, გადახდის ვადა. გადასახადის ოდენობა გამოანგარიშებული იყო საგადასახადო კოდექსის (1997 წლის რედაქცია) 215-ე მუხლით დადგენილი პრინციპების დარღვევით, რამაც განაპირობა 380 ლარის მოსარჩელისათვის ზედმეტად დარიცხვა. სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ 2006 წლის 28 ნოემბრის #05/7172 გადაწყვეტილებით გ. შ-ის უსაფუძვლოდ ეთქვა უარი შესაგებლის დაკმაყოფილებაზე, ვინაიდან საგადასახადო კოდექსის 147.2 მუხლი საგადასახადო მოთხოვნის გამო შესაგებლის წარდგენის ვადის ათვლის დასაწყისად გადამხდელისათვის მოთხოვნის ჩაბარების მომენტს მიიჩნევს, ხოლო საგადასახადო ორგანოს მიერ ვერ იქნა დადასტურებული ის გარემოება, რომ მოთხოვნა ადრესატს ჩაბარდა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 17 მაისის განჩინებაზე საკასაციო საჩივარი შეიტანა თელავის საგადასახადო ინსპექციამ, რომლითაც მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა. კასატორის მითითებით, სააპელაციო სასამართლომ არ გაითვალისწინა საგადასახადო კოდექსის (1997 წლის რედაქცია) 152-ე მუხლის პირველი ნაწილის მოთხოვნა, იმის შესახებ, რომ გადასახადის გადამხდელთა რეგისტრაციის და გადასახადის თანხის განსაზღვრის მიზნით მიწის მართვის სახელმწიფო დეპარტამენტის ადგილობრივი ორგანოები საგადასახადო ორგანოებს საანგარიშო წლის 1 მარტისათვის წარუდგენენ გადამხდელთა სიებს მიწის ფართობისა და გადასახადის განაკვეთის ჩვენებით. კასატორმა არასწორად მიიჩნია სააპელაციო სასამართლოს მითითება იმის თაობაზე, რომ მართალია, გადამხდელთა რეგისტრაციის და გადასახადის თანხის განსაზღვრის მიზნით მიწის მართვის დეპარტამენტის ადგილობრივი ორგანოები წარუდგენენ სიებს საგადასახადო ორგანოებს მიწის ფართობის და გადასახადის განაკვეთის ჩვენებით, მაგრამ მათი მხრიდან არასწორი ინფორმაციის მიწოდება არ შეიძლება გადამხდელის უფლების შელახვის საფუძველი გამხდარიყო, კასატორის მითითებით, მოსარჩელეს კანონით დადგენილი წესით სადავოდ არ გაუხდია მიწის მართვის დეპარტამენტის ადგილობრივი ორგანოს მიერ განხორციელებული ქმედება, ხოლო გადმოცემული სიების გადამოწმება საგადასახადო ორგანოს კომპეტენციაში არ შედიოდა, ამიტომ, ვინაიდან 1997 წელს გადაცემული სიის მიხედვით შპს «ცისარტყელას» ერიცხებოდა 49 ჰა, ხოლო 1998 წლიდან 2002 წლის ჩათვლით - 46 ჰა, გადასახადიც შესაბამისი ფართობის მიხედვით დაერიცხა მას. კასატორის მოსაზრებით, არასწორია სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ გ. (ჟ.) შ-ინის სახელით გადახდილი თანხა მიჩნეული უნდა იქნეს შპს «ცისარტყელას» საგადასახადო ვალდებულების შესრულებად, ვინაიდან გ. (ჟ.) შ-ინი და შპს «ცისარტყელა» წარმოადგენენ სხვადასხვა სუბიექტებს. ასევე არასწორია სასამართლოს მიერ 2006 წლის 2 აგვისტოს #809 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა იმის გამო, რომ დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები, რადგან ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60¹-ე მუხლის პირველი და მეორე ნაწილებით გათვალისწინებულ დარღვევას კასატორის მოსაზრებით, ადგილი არ ჰქონია. ამასთან, გაურკვეველია თელავის რაიონული სასამართლოს 2007 წლის 22 იანვრის გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი, რომელიც სააპელაციო სასამართლომ ძალაში დატოვა. მასში ნათქვამია, რომ ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი თელავის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 2 აგვისტოს საგადასახადო მოთხოვნა #809 და ამავე დროს დაევალოს მოპასუხეს ჩამოაწეროს შესაბამისი აქტის გამოცემით ზედმეტად დარიცხული გადასახადი 380 ლარი. კასატორის მითითებით, გაუგებარია, თუკი ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი საგადასახადო

მოთხოვნა, აღნიშნული 380 ლარიც შედის ამ საგადასახადო მოთხოვნაში და მის ჩამოწერაზე რატომ უნდა იქნეს გაცემული შესაბამისი ადმინისტრაციული აქტი.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო პალატა საქმის მასალების განხილვის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, საკასაციო საჩივრის მოტივების შემოწმების შედეგად თვლის, რომ ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თელავის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს, მოცემულ საქმეზე უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 17 მაისის განჩინება შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმის მასალებით დადგენილია, რომ შპს «ცისარტყელას» დირექტორ გ. შ-ინსა და დედოფლისწყაროს რაიონის გამგეობას შორის 2002 წლის 9 ივლისს გაფორმდა იჯარის ხელშეკრულება. ამ ხელშეკრულების თანახმად საიჯარო ფართობი შეადგენს 41,0 ჰექტარს. სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად ჩათვალა ის გარემოება, რომ 2003-2004 წლებში გადასახადის დარიცხვა ხორციელდებოდა არა 41 ჰა, არამედ 46 ჰექტარზე, რამაც გამოიწვია ამ წლებში მოსარჩელეზე თანხების არასწორად დარიცხვა. საკასაციო პალატა თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლომ სწორად გამოიყენა საგადასახადო კოდექსის (1997 წლის რედაქცია) 152-ე მუხლის პირველი ნაწილი. ამ ნორმის თანახმად გადასახადის გადამხდელთა რეგისტრაციისა და გადასახადის თანხის განსაზღვრის მიზნით, მიწის მართვის სახელმწიფო დეპარტამენტის ადგილობრივი ორგანოები საგადასახადო ორგანოებს საანგარიშო წლის 1 მარტისათვის წარუდგენენ გადამხდელთა სიებს მიწის ფართობისა და გადასახადის განაკვეთის ჩვენებით. საკასაციო პალატა იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ ზემოაღნიშნული ნორმის შინაარსიდან გამომდინარე მიწის გადასახადის დაანგარიშებისა და დარიცხვის ვალდებულება აკისრია საგადასახადო ორგანოს და არასწორი მონაცემების მიწოდება არ შეიძლება გახდეს გადამხდელის უფლების შელახვის საფუძველი. ამასთან სააპელაციო სასამართლომ სწორად ჩათვალა, რომ ამავე კოდექსის 215-ე მუხლის მეოთხე ნაწილის თანახმად ფართობის განსაზღვრა უნდა მომხდარიყო საგადასახადო ორგანოს მიერ უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტის საფუძველზე. ამასთან საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემა მოხდა საგადასახადო კოდექსის 80-ე მუხლის მოთხოვნათა დარღვევით. ყოველივე ზემოაღნიშნულით კი განხორციელდა მოსარჩელისათვის გადასახდელი თანხის ზედმეტად დარიცხვა.

საკასაციო პალატას დაუსაბუთებლად მიაჩნია კასატორის მოსაზრება იმის შესახებ, რომ სააპელაციო სასამართლომ არასწორად მიიჩნია, რომ გ. (ჟ.) შ-ინის სახელით გადახდილი თანხა მიჩნეული უნდა იქნეს შპს «ცისარტყელას» საგადასახადო ვალდებულების შესრულებად, ვინაიდან გ. (ჟ.) შ-ინი და შპს «ცისარტყელა» წარმოადგენენ სხვადასხვა სუბიექტებს. სასამართლომ დადგენილად ჩათვალა, რომ გადასახადი მოიჯარის მიერ გადახდილ იქნა პერიოდულად, ხან შპს «ცისარტყელას», ხან - გ. (ჟ.) შ-ინის სახელზე, რაც დასტურდებოდა საქმეში არსებული ქვითრებით. ამასთან, გ. (ჟ.) შ-ინის სახელით გადახდილი თანხა მიჩნეული უნდა ყოფილიყო შპს «ცისარტყელას» საგადასახადო დავალების შესრულებად, ვინაიდან საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს ცნობით, გ. (ჟ.) შ-ინის სახელზე საიჯარო მიწის ნაკვეთი არ ირიცხება, ხოლო თელავის საგადასახადო ინსპექციის ცნობით, გ. (ჟ.) შ-ინი არ იყო რეგისტრირებული გადასახადის გადამხდელად.

საკასაციო პალატას ასევე დაუსაბუთებლად მიაჩნია კასატორის მითითება იმის შესახებ, რომ სასამართლომ არასწორად ცნო ბათილად 2006 წლის 2 აგვისტოს #809 საგადასახადო მოთხოვნა იმის გამო, რომ დარღვეულია მისი მომზადებისა და გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები, რადგან ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60¹ მუხლის პირველი და მეორე ნაწილებით გათვალისწინებულ დარღვევას კასატორის მოსაზრებით, ადგილი არ ჰქონია. ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60¹ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადების ან გამოცემის წესის არსებით დარღვევად ჩაითვლება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა ამ კოდექსის 32-ე ან 34-ე მუხლით გათვალისწინებული წესის დარღვევით ჩატარებულ სხდომაზე ან კანონით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული წარმოების სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მოცემულ საკითხზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება. საკასაციო პალატა თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლომ სწორად მიუთითა, რომ საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემა მოხდა ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან კანონის არსებითი დარღვევებით, საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლით დადგენილ რეკვიზიტების უგულვებელყოფით, კერძოდ, არასწორად იქნა მითითებული გადასახადის გადამხდელი პირი, გადასახადის ოდენობა, გადახდის ვადა.

კასატორი სააპელაციო სასამართლოს განჩინების გაუქმების ერთ-ერთ მოტივად მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ თუკი ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი საგადასახადო მოთხოვნა, აღნიშნული 380 ლარიც შედის ამ საგადასახადო მოთხოვნაში და მის ჩამოწერაზე რატომ უნდა იქნეს გაცემული შესაბამისი ადმინისტრაციული აქტი. საკასაციო პალატა თვლის, ვინაიდან შპს «ცისარტყელას» გადასახადი ერიცხებოდა 46 ჰექტარზე, ნაცვლად 41 ჰექტარისა და საქმის მასალებით დადგენილია, რომ მას ზედმეტად დაერიცხა 5 ჰექტარი მიწის ნაკვეთის გადასახადი, ამიტომ საკასაციო პალატა

თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლომ სწორად ჩათვალა, რომ მოპასუხის მიერ მოსარჩელისათვის 380 ლარი უკანონოდაა დარიცხული.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 407-ე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად სააპელაციო სასამართლოს მიერ დამტკიცებულად ცნობილი ფაქტობრივი გარემოებები სავალდებულოა საკასაციო სასამართლოსათვის, თუ წამოყენებული არ არის დასაშვები და დასაბუთებული პრეტენზია (შედავება). დასაბუთებულ პრეტენზიაში იგულისხმება მითითება იმ პროცესუალურ დარღვევებზე, რომლებიც დაშვებული იყო სააპელაციო სასამართლოს მიერ საქმის განხილვის დროს, რამაც განაპირობა ფაქტობრივი გარემოებების არასწორი შეფასება და მატერიალურ-სამართლებრივი ნორმების არასწორად გამოყენება და განმარტება. საკასაციო პალატა თვლის, რომ კასატორს ასეთი დასაბუთებული პრეტენზია არ წარმოუდგენია.

ყოველივე ზემოაღნიშნული მიუთითებს იმაზე, რომ სააპელაციო სასამართლოს მოცემული დავის გადაწყვეტისას კანონი არ დაურღვევია და საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილების სამართლებრივი საფუძველი არ არსებობს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო პალატამ იხელმძღვანელა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მეორე ნაწილით, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-ე და 257-ე მუხლებით და

და ა ა დ გ ი ნ ა:

1. ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თელავის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;

2. უცვლელი დარჩეს მოცემულ საქმეზე თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 17 მაისის განჩინება.

3. საკასაციო პალატის განჩინება საბოლოოა და არ გასაჩივრდება.

საგადასახადო მოთხოვნის ბათილობა

გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

#ბს-982-941(კ-07)

17 აპრილი, 2008 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),

მ. ჩინჩალაძე,

მ. ცისკაძე

სარჩელის საგანი: ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2007 წლის 10 აპრილს შპს «მერკურმა» სასარჩელო განცხადებით მიმართა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს მოპასუხე ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ.

სასარჩელო განცხადებაში აღნიშნული იყო, რომ 2007 წლის 1 და 14 მარტს შპს «მერკურმა» მიიღო ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 7 თებერვლის #277 და 2007 წლის 6 მარტის #183 საგადასახადო მოთხოვნები.

მოსარჩელის განმარტებით, ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 7 თებერვლის #277 საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, შპს «მერკურს» საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილის «ე» ქვეპუნქტის შესაბამისად, გაუქმდა დღგ-ს ჩათვლები და მასში აღინიშნა, რომ მის მიმართ გამოყენებული იქნებოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლით გათვალისწინებული საგადასახადო სანქციები. ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 6 მარტის #183 საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად კი შპს «მერკურს» საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 127-ე და 138-ე მუხლების საფუძველზე, ჩათვლაზე დაგვიანებით წარდგენილი ანგარიშ-ფაქტურების გამო, დაერიცხა სანქცია - 15133 ლარი. აღნიშნულ საგადასახადო მოთხოვნებზე მოსარჩელემ ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციაში კანონით დადგენილი წესით შეიტანა შესაგებელი, რომლითაც ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 7 თებერვლის #277 და 2007 წლის 6 მარტის #183 საგადასახადო მოთხოვნების გაუქმება მოითხოვა, რაზეც პასუხი ვერ მიიღო.

მოსარჩელემ სადავო საგადასახადო მოთხოვნები უკანონოდ მიიჩნია და განმარტა, რომ, მართალია, დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურები მის მიერ დაგვიანებით იქნა წარდგენილი შესაბამის საგადასახადო

ინსპექციაში და, შესაბამისად, განხორციელდა გადასახადის არასწორად ჩათვლა, მაგრამ საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული სანქციები მას არ უნდა დაკისრებოდა იმის გამო, რომ მოგვიანებით საგადასახადო დეკლარაციაში ცვლილებები შეიტანა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლის თანახმად კი, თუ გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი თავის მიერ წარდგენილ საგადასახადო დეკლარაციაში აღმოაჩენდა შეცდომებს, რომლებიც იწვევდა საგადასახადო ვალდებულების ცვლილებას (შემცირებას ან გაზრდას), იგი ვალდებული იყო, საგადასახადო დეკლარაციაში შეეტანა შესაბამისი ცვლილება ან/და დამატება. ამასთან, თუ ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებულ საგადასახადო დეკლარაციაში ცვლილების ან/და დამატების შეტანა წარედგინებოდა საგადასახადო ორგანოს საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის ამოწურვამდე, შეცვლილი საგადასახადო დეკლარაცია ჩაითვლებოდა თავდაპირველად წარდგენილად. მოსარჩელის განმარტებით, აღნიშნული მუხლიდან გამომდინარე, შპს «მერკურმა», როგორც კი მისთვის ცნობილი გახდა არსებული დარღვევის შესახებ, შესაბამის ინსპექციაში წარადგინა დაზუსტებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები და ამდენად, ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 6 მარტის #183 საგადასახადო მოთხოვნის გაგზავნის მომენტისათვის აღარ არსებობდა შპს «მერკურისათვის» საურავის დარიცხვის საფუძველი. ამდენად, მოსარჩელის განმარტებით, მოცემულ შემთხვევაში მოპასუხემ დაარღვია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის მოთხოვნები, რომლის თანახმად, «საგადასახადო მოთხოვნის» წარდგენის საფუძველზე წარმოადგენდა გამოვლენილ საგადასახადო სამართალდარღვევაზე ან საგადასახადო შემოწმების მასალებზე თანხების (საგადასახადო სანქციების ან/და დამატებით დარიცხული გადასახადების) დარიცხვის შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მოადგილის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება, ხოლო, როგორც აღნიშნული სადავო საგადასახადო მოთხოვნიდან ირკვეოდა, საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება საგადასახადო სანქციების დარიცხვის შესახებ არ არსებობდა, შესაბამისად, ხსენებულ საგადასახადო მოთხოვნაში საერთოდ არ იყო მითითება გამოვლენილ საგადასახადო სამართალდარღვევაზე.

მოსარჩელის განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო მოთხოვნა საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებული საგადასახადო სანქციების დარიცხვის გადაწყვეტილებიდან 5 სამუშაო დღის განმავლობაში უნდა გაგზავნოდა მას, რაც არ განხორციელებულა.

მოსარჩელემ ასევე აღნიშნა, რომ დარღვეული იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის მე-2 ნაწილი, რომლის თანახმად, საგადასახადო ორგანო ვალდებული იყო, გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირისათვის წარედგინა «საგადასახადო მოთხოვნა», თუ არსებობდა მისი წარდგენის საფუძველი. წარდგენის კონკრეტულ საფუძველზე შესაბამის პირებს წარედგინებოდათ მხოლოდ ერთი «საგადასახადო მოთხოვნა». მოსარჩელის განმარტებით, ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მიერ აღნიშნული მუხლის დარღვევით იქნა 2007 წლის 3 მარტს მოსარჩელესთან გაგზავნილი იმავე წლის 6 მარტის #183 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც ბათუმის საგადასახადო ინსპექციამ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილის «ე» ქვეპუნქტისა და 138-ე მუხლის საფუძველზე მოახდინა მისი დაჯარიმება. მოსარჩელემ მიუთითა, რომ ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციამ არარსებულ საგადასახადო დარღვევაზე მიიღო 2007 წლის 7 თებერვლის #277 და 6 მარტის #183 საგადასახადო მოთხოვნები.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 7 თებერვლის #277 და 6 მარტის #183 საგადასახადო მოთხოვნების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2007 წლის 11 მაისის გადაწყვეტილებით შპს «მერკურის» სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 7 თებერვლის #227 და 2007 წლის 6 მარტის #183 საგადასახადო მოთხოვნები.

აღნიშნული გადაწყვეტილება ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციამ სააპელაციო წესით გაასაჩივრა. აპელანტმა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 13 აგვისტოს განჩინებით ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2007 წლის 11 მაისის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ დადგინებულად მიიჩნია, რომ ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2007 წლის 6 თებერვალს შპს «მერკურის» მიმართ შედგენილ იქნა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რომელშიც აღინიშნა, რომ შპს «მერკურის» მიერ დღგ-ს ჩათვლა განხორციელდა 45-დღიანი ვადის დარღვევით წარდგენილ ანგარიშ-ფაქტურებზე და ამ საწარმომ მიიღო 2520, 2500 და 24,4 ლარის ოდენობით ჩათვლა. 2007 წლის 7 თებერვალს შპს «მერკურის» მიმართ გაიცა #277 საგადასახადო მოთხოვნა, რომელიც შპს «მერკურის» წარმომადგენელს 2007 წლის 1 მარტს ჩაჰპარდა და მასში აღინიშნა, რომ ხსენებულ საწარმოს გაუუქმდა

ჩათვლა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილის «ე» ქვეპუნქტის შესაბამისად და მის მიმართ გამოყენებული იქნებოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლით გათვალისწინებული სანქცია. 2007 წლის 2 მარტს ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსმა გამოსცა #908 ბრძანება, რომლითაც შპს «მერკური» დაჯარიმდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 138-ე მუხლით, რაც ითვალისწინებდა ჯარიმას - ჩათვლილი თანხის 300 პროცენტის ოდენობით, რის გამოც ჯარიმამ შეადგინა - 15133 ლარი. 2007 წლის 6 მარტს ბათუმის საგადასახადო ინსპექციამ გამოსცა #183 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც შპს «მერკურს» საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 127-ე და 138-ე მუხლებით დაერიცხა ჯარიმა - 15133 ლარი.

სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს მიერ დადგენილი გარემოება, რომ ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 7 თებერვლის #277 საგადასახადო მოთხოვნა თავისი ფორმითა და შინაარსით არ წარმოადგენდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლით გათვალისწინებულ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს, რადგან მას დამოუკიდებლად არ მოჰყვებოდა ის სამართლებრივი შედეგი, რაც საგადასახადო მოთხოვნას (გადასახადის თანხის, სანქციის ან საურავის დარიცხვა). საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო მოთხოვნა გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს ეგზავნებოდა გამოვლენილ სამართალდარღვევაზე ან საგადასახადო შემოწმების მასალებზე თანხების დარიცხვის შესახებ. ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 7 თებერვლის #277 საგადასახადო მოთხოვნაში თანხების დარიცხვაზე მითითებული არ იყო და აღნიშნულს არც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული საფუძველი გააჩნდა, რის გამოც იგი ვერ აკმაყოფილებდა ხსენებული მუხლის მოთხოვნებს და როგორც კანონსაწინააღმდეგო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, ბათილად უნდა ყოფილიყო ცნობილი საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად.

სააპელაციო სასამართლომ ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 7 თებერვლის #277 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა კანონიერად მიიჩნია, იმის გათვალისწინებით, რომ იგი არ აკმაყოფილებდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლით დადგენილ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტისათვის სავალდებულო მოთხოვნებს, თუმცა იქვე მიუთითა, რომ საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა გავლენას ვერ იქონიებდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილის «ე» ქვეპუნქტით გათვალისწინებული კანონის მოთხოვნის აღსრულებაზე, ვინაიდან ამ ნორმით გათვალისწინებული ჩათვლის გაუქმებისათვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსი საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმებას არ ითვალისწინებდა.

სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს დასკვნა ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 6 მარტის #183 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის თაობაზე, მაგრამ არა იმ საფუძველით, რაზეც მითითებული იყო გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში. სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის მოსაზრება იმის თაობაზეც, რომ მის მიმართ სანქცია არ უნდა ყოფილიყო გამოყენებული, ვინაიდან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლის მოთხოვნათა დაცვით შესაბამისი ცვლილება შეიტანა დეკლარაციაში, ასეთ შემთხვევაში კი შეცვლილი დეკლარაცია ითვლებოდა თავდაპირველად წარდგენილად და გადამხდელს სანქცია არ ერიცხებოდა.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ შპს «მერკური» თავის შესაგებელში საგადასახადო ინსპექციისადმი ადასტურებდა, რომ დღე-ს ანგარიშ-ფაქტურები მის მიერ დაგვიანებით იქნა წარდგენილი, მაგრამ სანქციის გამოყენების არამართებულობას იმით ხსნიდა, რომ მას შესწორებული დეკლარაცია ჰქონდა წარდგენილი, რაც სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა, ვინაიდან შესწორებულ დეკლარაციას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლის მე-2 ნაწილი მაშინ მიიჩნევდა თავდაპირველად წარდგენილად, თუ შესწორება ან დამატება საგადასახადო ორგანოს წარედგინებოდა დეკლარაციის წარდგენის ვადაში. მოცემულ შემთხვევაში კი, შპს «მერკურის» მიერ შესწორებული დეკლარაცია შესაბამის საგადასახადო ორგანოს წარედგინა 2007 წლის 16 თებერვალს, სამართალდარღვევის აქტის შედგენის შემდეგ.

სააპელაციო სასამართლომ ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 6 მარტის #183 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის საფუძველად მიიჩნია მისი შეუსაბამობა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-17 და მე-18 თავებით დადგენილ წესებთან, კერძოდ, ხსენებული კოდექსის 123-ე მუხლის მიხედვით, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლებოდა გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით პასუხისმგებლობა იყო გათვალისწინებული.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ 2007 წლის 6 თებერვლის საგადასახადო სამართალდარღვევის აქტში დარღვევად დაფიქსირებული იყო გადასახადის გადამხდელის მიერ დღე-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენა საანგარიშო პერიოდის დამთავრებიდან 45-დღიანი ვადის გასვლის შემდეგ, რასაც არც გადასახადის გადამხდელი უარყოფდა. დარღვევის ობიექტური მხარე ასეთივე სახით იყო ფორმულირებული ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2007 წლის 2 მარტის #908 ბრძანებაშიც, მაგრამ აღწერილ ქმედებას მიეცა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის

138-ე მუხლით გათვალისწინებული დარღვევის კვალიფიკაცია, რაც სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა. სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საგადასახადო კოდექსის 138-ე მუხლი ითვალისწინებდა პასუხისმგებლობას გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ საგადასახადო ორგანოში არასწორი მონაცემების შემცველი დოკუმენტაციის წარდგენისათვის, რაც აძლევდა გადასახადის გადამხდელს მომავალში საგადასახადო ვალდებულებათა ანგარიშში ჩათვლის ან დაბრუნების საფუძველს. სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 138-ე მუხლით გათვალისწინებული დარღვევა სახეზე იყო, თუ გადასახადის გადამხდელის მიერ კანონით განსაზღვრულ ვადაში საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი დოკუმენტაცია (საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, დეკლარაცია და სხვა) არასწორი მონაცემების შემცველი იყო და ამან განაპირობა შემდგომში ჩათვლის მიღება. სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში კანონმდებელი გადაწყვეტ მნიშვნელობას ანიჭებდა წარდგენილი დოკუმენტაციის მონაცემების სისწორეს და არა ვადის დარღვევით დოკუმენტაციის წარდგენას ან მის წარუდგენლობას. ვადის დაუცველობის შემთხვევაში, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი პასუხისმგებლობის სხვა ზომებს აწესებდა 131-ე და 137-ე მუხლებით. სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლზე, რომელიც დღგ-სათვის გათვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევისათვის პასუხისმგებლობის ზომებს აწესებდა. სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ აღნიშნული სპეციალურ ნორმას წარმოადგენდა და დღგ-სათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევის შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელის მიმართ განსაზღვრულ სანქციებს ითვალისწინებდა. იმავე მუხლის «ბ» ქვეპუნქტი კი სპეციალურ წესს ადგენდა დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურების არასწორად ან/და არასრული შევსებისათვის, თუ ეს იწვევდა დღგ-ს თანხის შემცირებას ან ჩასათვლელი თანხის ზრდას. სააპელაციო სასამართლომ დადგინდად მიიჩნია, რომ დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურების არასწორად და/ან არასრულად შევსება თავისთავად წარმოადგენდა საგადასახადო ინსპექციისათვის არასწორი მონაცემების შემცველი ინფორმაციის მიწოდებას, ამდენად, როცა საქმე ეხებოდა დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურების მეშვეობით საგადასახადო ორგანოსათვის არასწორი მონაცემების ამსახველი ინფორმაციის მიწოდებას, დამრღვევის მიმართ გამოყენებული უნდა ყოფილიყო სპეციალური ნორმა - საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის სახით და არა იმავე კოდექსის 138-ე მუხლი.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 127-ე მუხლის მე-16 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს ან სხვა ვალდებულ პირს, რომლის მიმართაც გამოტანილი იყო გადაწყვეტილება, წერილობით ეცნობებოდა ამ გადაწყვეტილების შესახებ, ხოლო საგადასახადო სანქციის გამოყენების შემთხვევაში, წარედგინებოდა საგადასახადო მოთხოვნა ამ კოდექსის მე-80 მუხლით დადგენილი წესით. სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 7 თებერვლის #277 საგადასახადო მოთხოვნა თავისი შინაარსით წარმოადგენდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 127-ე მუხლის მე-16 ნაწილით გათვალისწინებულ წერილობით შეტყობინებას, რომლითაც შპს «მერკურს» ეცნობა საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება 2007 წლის 6 თებერვლის ოქმის საფუძველზე, მის მიმართ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილის «ე» ქვეპუნქტის თანახმად ჩათვლების გაუქმების შესახებ. ამასთან, ამ გადაწყვეტილებით გადამხდელს ეცნობა, რომ მის მიმართ გამოყენებული იქნებოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლით დადგენილი პასუხისმგებლობის ზომები. ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ უსაფუძვლოდ მიიჩნია ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის გადაწყვეტილება ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2007 წლის 2 მარტის #908 ბრძანების სახით გადამხდელის მიმართ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 138-ე მუხლით დადგენილი სანქციის შეფარდების შესახებ.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2007 წლის 2 მარტის #908 ბრძანების კანონიერების საკითხზე მსჯელობა არ შეიძლებოდა მიჩნეულიყო საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 248-ე მუხლის მოთხოვნის დარღვევად, რადგან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 146-ე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გასაჩივრება ნიშნავდა მის საფუძველზე გამოცემული საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრებას და პირიქით.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე მიუთითა, რომ საქალაქო სასამართლომ იმსჯელა ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 7 თებერვლის #277 და 2007 წლის 6 მარტის #183 საგადასახადო მოთხოვნების ბათილად ცნობის მოთხოვნით შპს «მერკურს» მიერ აღძრულ სარჩელზე. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილში კი ბათილად ცნო ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 7 თებერვლის #227 საგადასახადო მოთხოვნა, რაც ტექნიკურ შეცდომად უნდა ჩათვლილიყო, რომლის გამოსწორებაც შესაძლებელი იყო გადაწყვეტილების გამომტანი სასამართლოს მიერ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 260-ე მუხლით დადგენილი წესით და ამ დარღვევის გამო, გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არ უნდა გაუქმებულიყო.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 13 აგვისტოს განჩინება ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციამ საკასაციო წესით გაასაჩივრა. კასატორმა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

კასატორი აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლომ არასწორად შეაფასა საქმეში არსებული მასალები და დაადგინა, რომ გადამხდელს დაგვიანებით არ წარუდგენია საგადასახადო დეკლარაცია და არც სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაცია, რის გამოც გადამხდელის მიმართ არ შეიძლება გამოყენებულიყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე და 137-ე მუხლებით გათვალისწინებული სანქცია.

კასატორი უსაფუძვლოდ მიიჩნევს სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ გადამხდელის მიმართ გამოყენებული უნდა ყოფილიყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის «ბ» ქვეპუნქტით გათვალისწინებული სანქცია. კასატორი მიუთითებს, რომ ხსენებული ნორმა გამოიყენებოდა იმ გადამხდელის მიმართ, რომლებმაც დადგინდა ვადაში საგადასახადო ორგანოში წარადგინეს დღგ-ს ისეთი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, რომელიც არასწორად ან/და არასრულად იყო შევსებული და ეს იწვევდა დღგ-ს თანხის შემცირებას ან ჩასათვლელი თანხის ზრდას. მოცემულ შემთხვევაში კი გადამხდელის მხრიდან აღნიშნული შემთხვევა არ დასტურდება. შესაბამისად, გადამხდელის მიმართ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის «ბ» ქვეპუნქტით გათვალისწინებული სანქციის გავრცელება არ შეიძლება.

კასატორი სადავოდ არ ხდის იმ ფაქტს, რომ გადამხდელის მიერ დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენა მოხდა საანგარიშო პერიოდის დამთავრებიდან 45-დღიანი ვადის გასვლის შემდეგ, რასაც არც მოსარჩელე უარყოფდა. ამდენად, ასეთ შემთხვევაში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილის «ე» ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-ს ჩათვლა არ წარმოებდა, რაც იმას ნიშნავდა რომ, თუ პირს, ზემოაღნიშნულის მიუხედავად, მიღებული ჰქონდა ჩათვლა, იგი უნდა გაუქმებულიყო. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2007 წლის 2 თებერვლის #908 ბრძანება აღნიშნულ ნაწილშიც კანონიერი იყო და მისი ბათილად ცნობის საფუძველი არ არსებობდა.

კასატორის განმარტებით, მოცემულ შემთხვევაში ის ანგარიშ-ფაქტურები, რომელთა წარდგენის ვადაც უკვე გასული იყო, გადამხდელისათვის მხოლოდ ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტები იყო. ვინაიდან გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო ორგანოში დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენის ვადის გასვლის გამო დღგ-ს ჩათვლის მიღების უფლება მოეპოვა, ასეთ შემთხვევაში მის მიერ ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის თანახმად, განისაზღვრებოდა დასაბეგრ ბრუნვაზე დარიცხული დღგ-ს თანხით. გადასახადის გადამხდელი - შპს «მერკური» კი შეეცადა ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ შეემცირებინა დაგვიანებით წარმოდგენილი დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით გადახდილი დღგ-ს თანხით და ამ მიზნით წარმოადგინა არასწორი მონაცემების შემცველი დოკუმენტები - დღგ-ის დეკლარაციები, რითაც მოითხოვა და მიიღო კუთვნილზე მეტი დღგ-ის თანხის ჩათვლა, რაც მოსარჩელეს აძლევდა მომავალ საგადასახადო ვალდებულებათა ანგარიშში მისი ჩათვლის საფუძველს. შესაბამისად, გადამხდელმა აღნიშნული ქმედებით იმ დროისათვის მომავალ საგადასახადო ვალდებულებათა ანგარიშში არასწორი ჩათვლის ხარჯზე შეამცირა ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ს თანხა. ამდენად, დარღვეული იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 138-ე მუხლით გათვალისწინებული მოთხოვნა, ვინაიდან გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი დღგ-ს დეკლარაცია არასწორი მონაცემების შემცველი იყო, რამაც განაპირობა შემდგომში ჩათვლის მიღება. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, კასატორის განმარტებით, გადამხდელის მიმართ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 138-ე მუხლით გათვალისწინებული სანქციის გამოყენება კანონიერად მოხდა და ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2007 წლის 2 მარტის #908 ბრძანება და 2007 წლის 6 მარტის #183 საგადასახადო მოთხოვნა კანონიერი იყო, რის გამოც არ არსებობდა მათი ბათილად ცნობის საფუძველი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2007 წლის 29 ოქტომბრის განჩინებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივარი; მხარეებს მიეცათ უფლება, 2007 წლის 29 ოქტომბრის განჩინების ჩაბარებიდან 10 დღის ვადაში წარმოედგინათ მოსაზრება, თუ რამდენად იყო დასაშვები განსახილველად საკასაციო საჩივარი საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2008 წლის 27 მარტის განჩინებით ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «ა» ქვეპუნქტით და მისი განხილვა დაინიშნა 2008 წლის 3 აპრილს, 12.30 საათზე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2007 წლის 17 აპრილის საოქმო განჩინებით ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლედ მიჩნეულ იქნა ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრი (საგადასახადო ინსპექცია).

სამოტივაციო ნაწილი:

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

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2007 წლის 6 თებერვალს შპს «მერკურის» მიმართ შედგენილ იქნა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რომელშიც აღინიშნა, რომ შპს «მერკურის» მიერ დღგ-ს ჩათვლა განხორციელდა 45-დღიანი ვადის დარღვევით წარდგენილ ანგარიშ-ფაქტურებზე და შპს «მერკურმა» მიიღო 2520, 2500 და 24,4 ლარის ოდენობით ჩათვლა, ხოლო აღნიშნული სამართალდარღვევა დაკვალიფიცირდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 138-ე მუხლით. 2007 წლის 7 თებერვალს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მიერ შპს «მერკურის» მიმართ გაიცა #277 საგადასახადო მოთხოვნა, რომელშიც აღინიშნა, რომ შპს «მერკურს» გაუუქმდა დღგ-ს მიღებული ჩათვლები საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილის «ე» ქვეპუნქტის შესაბამისად და მის მიმართ გამოყენებული იქნებოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლით გათვალისწინებული საგადასახადო სანქციები. 2007 წლის 2 მარტს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსმა გამოსცა #908 ბრძანება, რომლითაც შპს «მერკურს» გაუუქმდა დღგ-ს ჩათვლა 2520, 2500 და 24,4 ლარის ოდენობით და შპს «მერკური» დაჯარიმდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 138-ე მუხლით, რაც ითვალისწინებდა ჯარიმას - ჩათვლილი თანხის 300 პროცენტის ოდენობით და ჯარიმამ შეადგინა 15133 ლარი. 2007 წლის 6 მარტს ბათუმის საგადასახადო ინსპექციამ გამოსცა #183 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც შპს «მერკურს» საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 127-ე და 138-ე მუხლებით ჩათვლაზე დაგვიანებით წარმოდგენილი ანგარიშ-ფაქტურისათვის სანქციის სახით დაერიცხა ჯარიმა - 15133 ლარი. შპს «მერკურმა» ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციაში იმავე ინსპექციის 2007 წლის 7 თებერვლის #277 და 6 მარტის #183 საგადასახადო მოთხოვნებზე შეიტანა შესაგებელი, რომელშიც მიუთითა, რომ მოცემულ შემთხვევაში ხსენებული საგადასახადო ორგანოს მხრიდან დარღვეულ იქნა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის მოთხოვნები, რომლის თანახმად, გამოვლენილ საგადასახადო სამართალდარღვევაზე ან საგადასახადო შემოწმების მასალებზე თანხების დარიცხვის შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მოადგილის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება, ხოლო საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება საგადასახადო სანქციების დარიცხვის შესახებ ბუნებაში არ არსებობდა. შესაგებლის ავტორმა ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 7 თებერვლის #277 და 2007 წლის 6 მარტის #183 საგადასახადო მოთხოვნების გაუქმება მოითხოვა.

საკასაციო სასამართლო თავდაპირველად აღნიშნავს, რომ ამ შემთხვევაში სადავო საკითხს წარმოადგენს შპს «მერკურისათვის» დაკისრებული ჯარიმის სამართლებრივი საფუძველი და მისი ოდენობა, ანუ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის რომელი მუხლით და შესაბამისად, რა ოდენობით უნდა დაეკისროს მას ჯარიმა.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ გასაჩივრებული განჩინება შეიცავს წინააღმდეგობრივ დასკვნებს, კერძოდ, სააპელაციო სასამართლომ, ერთი მხრივ, აღნიშნა, რომ ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 7 თებერვლის #277 საგადასახადო მოთხოვნა ბათილად უნდა ყოფილიყო ცნობილი, რადგან იგი არ აკმაყოფილებდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის მოთხოვნებს, მაგრამ იქვე დაასკვნა, რომ მისი ბათილად ცნობა გავლენას ვერ მოახდენდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილის «ე» ქვეპუნქტით გათვალისწინებული მოთხოვნის აღსრულებაზე, ვინაიდან ამ ნორმით გათვალისწინებული ჩათვლის გაუქმებისათვის ხსენებული კოდექსი საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმებას არ ითვალისწინებდა. გარდა ამისა, მართალია, სააპელაციო სასამართლომ სწორად არ გაიზიარა მოსარჩელის მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ მის მიმართ სანქცია არ უნდა ყოფილიყო გამოყენებული, ასევე მართებულად მიიჩნია, რომ ამ შემთხვევაში მოსარჩელის მიმართ გამოყენებული უნდა ყოფილიყო სპეციალური ნორმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის სახით და არა იმავე კოდექსის 138-ე მუხლი, მაგრამ სააპელაციო სასამართლომ არ გაითვალისწინა ის გარემოება, რომ გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოიცა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე და საერთოდ არ უმსჯელია კონკრეტული დავის მთავარ საკითხზე, კერძოდ, იმის თაობაზე, რომ გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა, სამართლებრივად, არ იყო საკმარისი აღნიშნულისათვის და ასევე აუცილებელი იყო შპს «მერკურის» მიმართ კანონით დადგენილი შესაბამისი სანქციის გამოყენების რეალიზებისათვის სათანადო აქტის გამოცემის დავალება მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოსათვის. ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ არასრულყოფილად განიხილა მოცემული საქმე, რადგან ბოლომდე არ უმსჯელია მხარეთა შორის დავის მოწესრიგების სამართლებრივ რეგლამენტაციაზე, ანუ ყურადღების მიღმა დარჩა ძირითადი საკითხი, რომელიც შეეხება მოსარჩელისათვის ჯარიმის დაკისრებას საქართველოს მატერიალური და საპროცესო კანონმდებლობის ფარგლებში, რის შედეგადაც სააპელაციო სასამართლომ ისე მიიღო განჩინება, რომ არ უმსჯელია სადავო საკითხის დარეგულირებისათვის

შესაბამისი საპროცესო ნორმის გამოყენებაზე - სადავო საკითხის გადაწყვეტის მიზნით, მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოსათვის ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის დავალებაზე.

ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციამ სააპელაციო საჩივარში აღნიშნა, რომ სასამართლომ ისე ცნო ბათილად სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები, რომ არ უმსჯელია, ამ შემთხვევაში გადამხდელს უნდა გაუქმებოდა თუ არა დღგ-ს მიღებული ჩათვლები და უნდა დაკისრებოდა თუ არა მას ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 138-ე მუხლის შესაბამისად, ხოლო შპს «მერკურმა» შესწორებული დეკლარაცია წარადგინა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილი ვადის დარღვევით, რის გამოც იგი არ ითვლებოდა თავდაპირველად წარდგენილად და შესაბამისად, შპს «მერკურის» დაჯარიმების დროისათვის არასწორი მონაცემების შემცველი დოკუმენტები გადამხდელის მხრიდან ისევ არსებობდა, რის გამოც იგი დაჯარიმებულ იქნა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 138-ე მუხლით, აღნიშნულ გადამხდელს კი დღგ-ს ჩათვლების გაუქმებისა და დაჯარიმების შესახებ ცალ-ცალკე საგადასახადო მოთხოვნით ეცნობებოდა, თუ ერთ საგადასახადო მოთხოვნაში იქნებოდა ორივე მათგანი მითითებული, ამით არსებითად არაფერი შეიცვლებოდა.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, «საგადასახადო მოთხოვნა» არის საგადასახადო ორგანოს ადმინისტრაციული აქტი, რომელიც წარედგინება გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს. «საგადასახადო მოთხოვნის» შესრულება სავალდებულოა ამ კოდექსით განსაზღვრულ შემთხვევებში და დადგენილი წესით. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია, გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს წარუდგინოს «საგადასახადო მოთხოვნა», თუ არსებობს მისი წარდგენის საფუძველი. წარდგენის კონკრეტულ საფუძველზე შესაბამის პირებს წარედგინება მხოლოდ ერთი «საგადასახადო მოთხოვნა».

ამდენად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლი პირდაპირ ითვალისწინებს, რომ წარდგენის ერთ კონკრეტულ საფუძველზე პირს წარედგინება მხოლოდ ერთი «საგადასახადო მოთხოვნა», მოცემულ შემთხვევაში კი, მიუხედავად იმისა, რომ სახეზე იყო ერთი კონკრეტული საფუძველი, შპს «მერკურს» წარედგინა არა ერთი, არამედ ორი «საგადასახადო მოთხოვნა», რის გამოც დაირღვა აღნიშნული მუხლი. გარდა ამისა, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ აშკარაა შინაარსობრივი და სამართლებრივი შეუსაბამობა ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 7 თებერვლის #277 და 6 მარტის #183 საგადასახადო მოთხოვნებს შორის, რადგან ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 7 თებერვლის #277 საგადასახადო მოთხოვნაში მითითებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლით გათვალისწინებული საგადასახადო სანქციების გამოყენებაზე, ხოლო იმავე ინსპექციის 2007 წლის 6 მარტის #183 საგადასახადო მოთხოვნაში სანქციის სახით ჯარიმის დარიცხვის სამართლებრივ საფუძველად მითითებულია ამ კოდექსის 127-ე (საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოება) და 138-ე მუხლებზე, რომელთა საფუძველზე შპს «მერკურს» დაერიცხა ჯარიმა - 15133 ლარი.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის (დღგ-ს ჩასათვლელი თანხა) პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, დღგ-ს ჩათვლის უფლება აქვს დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს. იმავე მუხლის მე-4 ნაწილის «ე» ქვეპუნქტის მიხედვით, დღგ-ს ჩათვლა არ წარმოებს იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით, რომლებიც არ არის წარმოდგენილი მყიდველის (ჩათვლის მიმღების მიერ) დღგ-ს საანგარიშო პერიოდის დამთავრებიდან არა უგვიანეს 45 დღისა. საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში სახეზეა შპს «მერკურის» მიერ დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების წარუდგენლობა მითითებულ ვადაში.

შპს «მერკურის» წარმომადგენელი საკასაციო სასამართლოში წარმოდგენილ ახსნა-განმარტებაში მიუთითებს, რომ საგადასახადო მოთხოვნა აუცილებლად დგება, როგორც ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, რომელიც წარედგინება გადასახადის გადამხდელს და რომელშიც აუცილებლად მიეთითება თანხების დარიცხვების შესახებ და არა წერილის ან ცნობის სახით, ხოლო მოპასუხის მიერ გამოცემულ იქნა ორი საგადასახადო მოთხოვნა და ორივე საგადასახადო მოთხოვნის ძალაში დატოვების შემთხვევაში, მოსარჩელეს ერიცხებოდა ჯარიმა, გათვალისწინებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის, როგორც 140-ე, ისე 138-ე მუხლით.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 137-ე მუხლზე, რომლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული საადრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარუდგენლობა, ისევე, როგორც არსებული საადრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარდგენაზე უარი, აგრეთვე, აღნიშნული დოკუმენტაციის ან/და ინფორმაციის წარდგენისაგან თავის არიდება, იწვევს დაჯარიმებას 200 ლარის ოდენობით. ხსენებული კოდექსის 138-ე მუხლის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ საგადასახადო ორგანოში არასწორი მონაცემების შემცველი დოკუმენტების წარდგენა, რაც იძლევა გადახდილი გადასახადის მომავალ საგადასახადო ვალდებულებათა ანგარიშში ჩათვლის ან დაბრუნების საფუძველს,

იწვევს დაჯარიმებას ჩასათვლელი ან დასაბრუნებელი თანხის 300 პროცენტის ოდენობით. იმავე კოდექსის 140-ე მუხლის «ბ» ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-სათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევის შემთხვევაში, კერძოდ, დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის არასწორად ან/და არასრული შევსების შემთხვევაში, თუ ეს იწვევს დღგ-ს თანხის შემცირებას ან ჩასათვლელი თანხის ზრდას, გადასახადის გადამხდელს გადახდება ჯარიმა - შემცირებული დღგ-ს თანხის ან გაზრდილი ჩასათვლელი თანხის 100%.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში არასწორი მონაცემების წარდგენაზე მითითებულია, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის, როგორც 138-ე, ისე 140-ე მუხლში, ანუ აღნიშნულ მუხლებში საუბარია არასწორ მონაცემებზე და არა დეკლარაციის საერთოდ წარუდგენლობაზე. საკასაციო სასამართლოს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 137-ე, 138-ე და 140-ე მუხლების შეჯერებით მიაჩნია, რომ იმ შემთხვევაში, თუ სახეზე იყო დოკუმენტაციის - დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურის წარუდგენლობა, გაურკვეველია, რატომ არ გამოიყენა კასატორმა ხსენებული კოდექსის 137-ე მუხლი, ხოლო, თუ ადგილი ჰქონდა არასწორი მონაცემების წარდგენას, მაშინ გაუგებარია, რატომ უნდა ყოფილიყო გამოყენებული ამ კოდექსის 138-ე მუხლი და არა იმავე კოდექსის 140-ე მუხლი, მით უმეტეს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 138-ე მუხლში ზოგადად არის მითითებული არასწორი მონაცემების შემცველი დოკუმენტების წარდგენაზე, ხოლო იმავე კოდექსის 140-ე მუხლის «ბ» ქვეპუნქტში პირდაპირ არის მითითებული დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის არასწორად ან/და არასრულად შევსების შემთხვევაზე. შესაბამისად, დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებთან მიმართებაში სპეციალურ ანუ კონკრეტულ ნორმას შეიცავს სწორედ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის «ბ» ქვეპუნქტი. აღნიშნული საკითხი, რომელიც წარმოადგენს კონკრეტულ შემთხვევაში სადავო და ამასთანავე, ძირითად, არსებით საკითხს, კასატორმა საკასაციო სასამართლოს სხდომებზეც ვერ განმარტა და ვერ დაასაბუთა მის მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 138-ე მუხლით რეგლამენტირებული ჯარიმის ჩასათვლელი ან დასაბრუნებელი თანხის 300 პროცენტის ოდენობით გამოყენება, რაც პირდაპირ მიუთითებს იმაზე, რომ კასატორს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 138-ე მუხლის მიხედვით ჯარიმის დაკისრებამდე, არ გამოუკვლევიდა და არ დაუდგენია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებები და არ მოუხდენია მათი სამართლებრივი შეფასება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ზემოხსენებულ ნორმებთან მიმართებაში, რაც ასევე გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების - ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 7 თებერვლის #277 და 6 მარტის #183 საგადასახადო მოთხოვნების ბათილად ცნობის საფუძველია. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 138-ე მუხლისა და 140-ე მუხლის «ბ» ქვეპუნქტის ნორმების ერთმანეთისაგან გამიჯვნას, მათი რეალიზების თვალსაზრისით, უდიდესი პრაქტიკული და პრინციპული მატერიალური მნიშვნელობა აქვს, რადგან აღნიშნული ნორმებით ჯარიმების განსხვავებული პროცენტული ოდენობა დადგენილი, ხოლო დღგ-სთან მიმართებაში ამ კოდექსის 140-ე მუხლის «ბ» ქვეპუნქტის სპეციალურობას ადასტურებს ამავე ქვეპუნქტით რეგლამენტირებული დღგ-სათვის თვისობრივად დამახასიათებელი, ამ ქვეპუნქტში ალტერნატიულად მოხსენიებული ქმედებების ორი პოტენციური, თავისი არსით ერთმანეთის საპირისპირო და ურთიერთგამომრიცხავი შედეგი, რომლებიც დაფუძნებულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომაზე.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ წარმოდგენილი საკასაციო საჩივარი წინააღმდეგობრივია, რადგან მასში, ერთი მხრივ, აღნიშნულია, რომ გადამხდელმა იმ დროისათვის მომავალ საგადასახადო ვალდებულებათა ანგარიშში არასწორი ჩათვლის ხარჯზე შეამცირა ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ს თანხა და ამდენად, დარღვეული იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 138-ე მუხლით გათვალისწინებული მოთხოვნა, ვინაიდან გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი დღგ-ს დეკლარაცია არასწორი მონაცემების შემცველი იყო, რამაც განაპირობა შემდგომში ჩათვლის მიღება, ხოლო, მეორე მხრივ, კასატორი მიუთითებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის «ბ» ქვეპუნქტის ნორმა გამოიყენებოდა იმ გადამხდელის მიმართ, რომელმაც დადგინდა ვადაში საგადასახადო ორგანოში წარადგინეს დღგ-ს ისეთი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, რომელიც არასწორად ან/და არასრულად იყო შევსებული და ეს იწვევდა დღგ-ს თანხის შემცირებას ან ჩასათვლელი თანხის ზრდას, მოცემულ შემთხვევაში კი გადამხდელის მხრიდან აღნიშნულ შემთხვევას ადგილი არ ჰქონდა და შესაბამისად, გადამხდელის მიმართ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის «ბ» ქვეპუნქტით გათვალისწინებული სანქციის გავრცელება არ შეიძლებოდა.

ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2007 წლის 11 მაისის სხდომაზე მოსარჩელის წარმომადგენელმა განმარტა, რომ მოპასუხის მიერ შპს «მერკურის» მიმართ ერთსა და იმავე საფუძველზე წარდგენილ იქნა ორი საგადასახადო მოთხოვნა, ამასთან, ერთი საგადასახადო მოთხოვნით გამოიყენებულ იქნა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 138-ე მუხლით გათვალისწინებული სანქცია, ხოლო მეორე საგადასახადო მოთხოვნით - საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლით გათვალისწინებული სანქცია, მაშინ, როდესაც საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, ერთსა და იმავე საფუძველზე არ შეიძლებოდა ორი საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენა. ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს 2007 წლის 13 აგვისტოს სხდომაზე კი ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის წარმომადგენელმა განმარტა, რომ იმის გათვალისწინებით, რომ შპს «მერკურმა» საგადასახადო დეკლარაცია არ წარადგინა საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ 45-დღიან

ვადაში, ამიტომ მან დაკარგა დღგ-ს ჩათვლის უფლება, ვადის გადაცილების გამო კი, იმავე დეკლარაციაში მითითებული მონაცემები, რადგან ჩათვლა არ უნდა განხორციელებულიყო, არასწორი იყო, ამასთან, მართალია, შესაბამის სამართალდარღვევის ოქმში მითითებული იყო ვადის დარღვევაზე, მაგრამ მასში მოყვანილი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 138-ე მუხლი გულისხმობდა იმას, რომ შპს «მერკურმა» საგადასახადო დეკლარაციაში არასწორი ინფორმაცია მიუთითა, რის გამოც მან დაკარგა დღგ-ს ჩათვლის უფლება, ხოლო არასწორი მონაცემების მითითებით მანვე შეამცირა დასაბეგრი თანხის ოდენობა.

საკასაციო სასამართლოს 2008 წლის 17 აპრილის სხდომაზე ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლე ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) წარმომადგენელმა განმარტა, რომ ამ შემთხვევაში სახეზე არ არის დოკუმენტის - დღგ-ს დეკლარაციის წარუდგენლობა და კასატორი მოსარჩელეს ედავება არა საგადასახადო ორგანოსთვის ინფორმაციის წარუდგენლობას, არამედ მისთვის არასწორი მონაცემების შემცველი დოკუმენტის წარდგენას დღგ-ს დეკლარაციის სახით. იმავე სხდომაზე მოწინააღმდეგე მხარის წარმომადგენელმა აღნიშნა, რომ მის მიერ გასაჩივრებულ, პირველად გამოცემულ აქტს არ ეთანხმება იმიტომ, რომ ერთი საგადასახადო მოთხოვნის ნაცვლად, მას გაეზავნა ორი საგადასახადო მოთხოვნა, რაც წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის მოთხოვნის დარღვევას.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ კასატორის ზემოაღნიშნული განმარტება არ შეესაბამება მის მიერვე გამოცემულ 2007 წლის 7 თებერვლის #277 საგადასახადო მოთხოვნის სამართლებრივ საფუძვლად საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილის «ე» ქვეპუნქტზე მითითებას, ხოლო ხსენებული საგადასახადო მოთხოვნის სამართლებრივ საფუძვლად ასევე იმავე კოდექსის 140-ე მუხლზე მითითება, თავის მხრივ - 2007 წლის 6 მარტის #183 საგადასახადო მოთხოვნის სამართლებრივ საფუძვლად საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 138-ე მუხლზე მითითებას, ანუ ერთ შემთხვევაში კასატორმა შპს «მერკურის» დარღვევა შეაფასა აღნიშნული კოდექსის 140-ე მუხლით, ხოლო მეორე შემთხვევაში - იმავე კოდექსის 138-ე მუხლით.

საკასაციო სასამართლო ხაზგასმით აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილის «ე» ქვეპუნქტში საუბარია სწორედ დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურების და არა დღგ-ს დეკლარაციის 45-დღიან ვადაში საგადასახადო ორგანოში წარუდგენლობაზე. ამასთან, კასატორი ვერ ასაბუთებს და ვერ განმარტავს იმას, რომ, თუ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის «ბ» ქვეპუნქტი გამოიყენება იმ გადასახადის გადამხდელის მიმართ, რომლებმაც საგადასახადო ორგანოში დადგენილ ვადაში წარადგინეს არასწორად და არასრულად შეესებული დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, ხსენებული კოდექსის 138-ე მუხლი არ არის საუბარი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის წარუდგენლობაზე, მით უმეტეს, რომ იმავე კოდექსის 138-ე მუხლის ნორმა ზოგადი ხასიათისაა - მასში ზოგადად არის მითითებული არასწორი მონაცემების შემცველი დოკუმენტების საგადასახადო ორგანოში წარდგენაზე და ამავე მუხლში არ არის კონკრეტულად ნახსენები საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და შესაბამისად, არც დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა.

გარდა ამისა, საკასაციო სასამართლო კასატორის ყურადღებას მიაპყრობს იმ გარემოებაზე, რომ, მართალია, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 138-ე მუხლით გათვალისწინებულ არასწორი მონაცემების შემცველ დოკუმენტებში იგულისხმება, როგორც საგადასახადო დეკლარაცია, ისე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, მაგრამ კასატორის მიერ 2007 წლის 6 მარტს გამოცემულ #183 საგადასახადო მოთხოვნაში პირდაპირ არის მითითებული დაგვიანებით წარდგენილ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაზე და არა არასწორი მონაცემების შემცველი დღგ-ს დეკლარაციის წარდგენაზე, რაზეც მიუთითა კასატორმა საკასაციო სასამართლოს 2008 წლის 17 აპრილის სხდომაზე, ანუ კასატორის ხსენებული მოსაზრება არ შეესაბამება მის მიერვე გამოცემული 2007 წლის 6 მარტის #183 საგადასახადო მოთხოვნის, ისევე, როგორც 2007 წლის 7 თებერვლის #277 საგადასახადო მოთხოვნის შინაარსს და უფრო მეტიც, იგი ეწინააღმდეგება 2007 წლის 7 თებერვლის #277 საგადასახადო მოთხოვნის სამართლებრივ საფუძვლად საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილის «ე» ქვეპუნქტსა და 140-ე მუხლზე მითითებას, რადგან აღნიშნულ ქვეპუნქტსა და 140-ე მუხლის «ბ» ქვეპუნქტში პირდაპირ არის მითითებული დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებზე და მათში საერთოდ არ არის ნახსენები დღგ-ს დეკლარაცია.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის პირველ და მე-2 ნაწილებზე, რომელთა მიხედვით, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების, ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადების ან გამოცემის წესის არსებით დარღვევად ჩაითვლება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა ამ კოდექსის 32-ე ან 34-ე მუხლით გათვალისწინებული წესის დარღვევით ჩატარებულ სხდომაზე, ან კანონით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული წარმოების სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში, მოცემულ საკითხზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლში მოცემულია ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის სავალდებულო

წინაპირობები, რომლებიც მათი რეალიზების თვალსაზრისით, ამ მუხლში არა კუმულაციური, არამედ ალტერნატიული სახით არის წარმოდგენილი, ამასთან, არსებით დარღვევად ჩაითვლება ისეთი დარღვევა, რომელსაც შეეძლო არსებითი გავლენა მოეხდინა ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებაზე.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის პირველ და მე-2 ნაწილებზე, რომელთა თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია, ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. დაუშვებელია, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას საფუძველად დაედოს ისეთი გარემოება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ კანონის მოთხოვნის შესასრულებლად და იმისათვის, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება იყოს კანონშესაბამისი, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის მეტად მნიშვნელოვანი და სავალდებულო წინაპირობაა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების გამოკვლევა, გაანალიზება, შესწავლა და გადაწყვეტილების მიღება ამ გარემოებათა შეფასების შედეგად, იმისათვის, რომ თავიდან იქნეს აცილებული ადმინისტრაციული ორგანოს დაუსაბუთებელი დასკვნის გაკეთება. ამასთან, მისაღები ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით პირის სამართლებრივი მდგომარეობის შესაძლო გაუარესების შემთხვევაში, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია, ადმინისტრაციული წარმოების დაწყების შესახებ აცნობოს ამ პირს და უზრუნველყოს ადმინისტრაციულ წარმოებაში მისი მონაწილეობა.

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

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ამ შემთხვევაში გამოყენებული უნდა იქნეს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლე ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს «მერკურის» სარჩელი დაკმაყოფილდება ნაწილობრივ, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად, ბათილად იქნება ცნობილი ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 7 თებერვლის #277 და 2007 წლის 6 მარტის #183 საგადასახადო მოთხოვნები და ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლე ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალურ ცენტრს (საგადასახადო ინსპექცია) დაევალება საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ამ გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან ერთი თვის ვადაში.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლით და

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა :

1. ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლე ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 13 აგვისტოს განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. შპს «მერკურის» სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ; სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად, ბათილად იქნეს ცნობილი ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 7 თებერვლის #277 და 2007 წლის 6 მარტის #183 საგადასახადო მოთხოვნები და ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფლება-

მონაცვლე ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალურ ცენტრს (საგადასახადო ინსპექცია) დაევალოს საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ამ გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან ერთი თვის ვადაში;

4. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

დღგ-ის ჩათვლა

განჩინება

#ბს-976-936(3კ-07)

23 აპრილი, 2008 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატამ

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

დავის საგანი: ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2006 წლის 6 მარტს შპს «მანტექსის» დირექტორმა სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატას მოპასუხე თბილისის საგადასახადო ინსპექციისა და მესამე პირების: ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ფინანსთა სამინისტროს მიმართ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის თაობაზე.

მოსარჩელე სასარჩელო განცხადებაში მიუთითებდა, რომ 2005 წლის 27 დეკემბერს ჩაჰბარდა ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის საგადასახადო მოთხოვნა #1714, რომლის შესაბამისადაც შპს «მანტექსს» 2005 წლის 22 დეკემბრისათვის სახელმწიფო ბიუჯეტის მიმართ ერიცხებოდა დავალიანება 16 044,33 ლარის ოდენობით. აღნიშნულ საგადასახადო მოთხოვნაზე შპს «მანტექსის» მიერ იმავე წლის 29 დეკემბერს წარდგენილ იქნა შესაგებელი მოთხოვნის არცნობისა და დავალიანების გაუქმების თაობაზე, რაზედაც პასუხი დადგენილ ვადაში არ მიუღია, რის გამოც 2006 წლის 17 იანვრს საქართველოს საგადასახადო დეპარტამენტში შეიტანა საჩივარი. 2006 წლის #179 ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ და აღდგენას დაექვემდებარა 149,51 ლარი, ხოლო დანარჩენ - 32252,14 ლარის ჩათვლების აღდგენის ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. აღნიშნული გადაწყვეტილება, მოსარჩელის განმარტებით, 2006 წლის 10 თებერვალს გაასაჩივრეს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში.

2006 წლის 24 თებერვალს დავების განხილვის საბჭოს მიერ მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს «მანტექსის» საჩივარი 32 252,4 ლარის აღდგენის თაობაზე არ დაკმაყოფილდა იმ მოტივით, რომ დარღვეული იყო საგადასახადო კოდექსის 152-ე მუხლით გათვალისწინებული საგადასახადო დავის გაგრძელების მოთხოვნები.

მოსარჩელის მოსაზრებით, მის მიერ სრულად არის დაცული მოქმედი საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ყველა წესი და ვადა, რის გამოც დავების განხილველ საბჭოს არ უნდა მიეღო სადავო გადაწყვეტილება. საგადასახადო კოდექსის 147-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, თუ გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი უარს აცხადებს «საგადასახადო მოთხოვნის» შესრულებაზე, იგი ვალდებულია, «საგადასახადო მოთხოვნის» მიღებიდან 15 კალენდარული დღის ვადაში ამ კოდექსის 44-ე მუხლით დადგენილი წესით საგადასახადო ორგანოს გაუგზავნოს წერილობითი შესაგებელი. მოსარჩელის განმარტებით, მან ზემოაღნიშნული ნორმის სრული დაცვით შეიტანა შესაგებელი საგადასახადო მოთხოვნაზე 2005 წლის 30 დეკემბერს, რაზეც საგადასახადო ორგანო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლის შესაბამისად, ვალდებული იყო გამოეცა 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, გაეგზავნა იგი შესაგებლის წარმომდგენისთვის, რაც არ მომხდარა და რის გამოც შპს-ის მიერ 2006 წლის 17 იანვარს შეტანილ იქნა საჩივარი ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტში, რომელიც საგადასახადო დეპარტამენტის მიერ დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. შესაბამისი გადაწყვეტილება შპს «მანტექსს» ჩაჰბარდა 2006 წლის 7 თებერვალს, რითაც საგადასახადო დეპარტამენტმა დაარღვია საგადასახადო კოდექსის 156-ე მუხლის პირველი ნაწილის მოთხოვნა, რადგან აღნიშნული გადაწყვეტილება ჩააბარა არა მიღებიდან სამი დღის ვადაში, არამედ 7 დღეში. მიუხედავად აღნიშნულისა, შპს «მანტექსის» მიერ აღნიშნული გადაწყვეტილება (ბრძანება) დავების განხილვის საბჭოში გასაჩივრებულ იქნა საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად - მიღებიდან 5 დღის ვადაში. აღნიშნულიდან გამომდინარე,

მოსარჩელის მოსაზრებით, ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს მიერ გადაწყვეტილებაში მითითებული საგადასახადო კოდექსის 152-ე მუხლი არ უნდა იქნეს გამოყენებული მოცემულ შემთხვევასთან დაკავშირებით.

ამასთან, მოსარჩელის განმარტებით, საბჭოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება არ შეიცავს საგადასახადო კოდექსის 159-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილ აუცილებელ რეკვიზიტებს, რის გამოც იგი უკანონოა, კერძოდ, მითითებული არ არის საბჭოს შემადგენლობა და გადაწყვეტილების მიღებისას საბჭოს მიერ დადგენილი გარემოებანი, ასევე, არ არის მოცემული გადაწყვეტილების შინაარსი.

ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელე ითხოვდა ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2006 წლის 24 თებერვლის გადაწყვეტილების, შპს «მანტექსისთვის» საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის თაობაზე და თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის #1714 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობას.

საქმის განხილვისას ფინანსთა სამინისტრო ჩაბმულ იქნა მოპასუხედ.

მოპასუხე - ფინანსთა სამინისტროსა და მესამე პირის - ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის წარმომადგენლებმა სასარჩელო განცხადება არ ცნეს და მოითხოვეს მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 1 მაისის გადაწყვეტილებით შპს «მანტექსის» სასარჩელო განცხადება დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; სადავო საკითხის გადაწყვეტლად, ბათილად იქნა ცნობილი ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის #1714 უთარილო საგადასახადო მოთხოვნა შპს «მანტექსის» მიმართ და მოპასუხე - ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციას დაევალა, საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა ხელახლა შესწავლისა და გამოკვლევის შემდეგ, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 52-ე, 53-ე და 96-ე მუხლების, ასევე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის მოთხოვნათა დაცვით ამ გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლიდან ერთი თვის ვადაში, ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა, ბიუჯეტის წინაშე შპს «მანტექსის» დავალიანების საკითხთან დაკავშირებით, ხოლო მოსარჩელის მოთხოვნა ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დავათა განმხილველი საბჭოს 2006 წლის 24 თებერვლის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობის თაობაზე არ დაკმაყოფილდა უსაფუძვლოდის მოტივით.

საქალაქო სასამართლოს მითითებით, სადავო აქტის გამოცემისას ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ არსებითად იქნა დარღვეული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადებისა და გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი წესები, კერძოდ: სადავო საგადასახადო მოთხოვნას, როგორც ადმინისტრაციულ აქტს, არ გააჩნია ერთ-ერთი აუცილებელი რეკვიზიტი - მასში არ არის მითითებული გამოცემის ზუსტი თარიღი (თვე და რიცხვი), რითაც დარღვეულია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 52-ე მუხლის პირველი ნაწილის მოთხოვნა; იგი არ შეიცავს წერილობით დასაბუთებას, რითაც საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, დაირღვა სზაკ-ის 53-ე მუხლის 1-ლი და მე-2 ნაწილების, აგრეთვე საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის მე-2 ნაწილის მოთხოვნები. სადავო აქტი გამოცემულ იქნა ადმინისტრაციული წარმოებისას საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევის გარეშე.

მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტმა, ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციამ და ფინანსთა სამინისტრომ.

აპელანტი - ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი სააპელაციო საჩივარში მიუთითებდა, რომ 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო სისტემა მოიცავს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გადასახადების (დაწესების, შეცვლისა და გაუქმების) გადახდევინების პრინციპების, ფორმებისა და მეთოდების, საგადასახადო ორგანოებისა და საგადასახადო კონტროლის, აგრეთვე საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობის სახეების ერთობლიობას. საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლის თანახმად, საქართველოში მოქმედებს საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები.

დამატებული ღირებულების გადასახადი წარმოადგენს საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადს და ის გადახდილად ჩაითვლება, როცა დღგ-ის თანხა დასაბეგრი ოპერაციების დროის მიხედვით გადახდილია სახელმწიფო ბიუჯეტში, რასაც ითვალისწინებს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის ბოლო აზნაგი.

აპელანტის განმარტებით, ზემოთ აღნიშნული მუხლების მოთხოვნები შესრულებულად ჩაითვლება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როცა დაცული იქნება ის ძირითადი პრინციპი, რომელიც გამოდინარეობს 114-ე მუხლის პირველი პუნქტის ბოლო აზნაგიდან: «დღგ-ს ჩათვლას დაექვემდებარება საქართველოს ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ს თანხა».

ამ დებულების შესაბამისად დღგ-ს ჩათვლას შეიძლება დაექვემდებაროს მხოლოდ ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ს თანხა. საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა წარმოადგენს გადასახადის თანხას, რომელიც დასაბეგრი ოპერაციის დროის

მიხედვით გადახდილია წარმოდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად ან გადახდილია საბაჟო დეკლარაციის მიხედვით. ამდენად, ზემოაღნიშნული მუხლი ითვალისწინებს ორ შემთხვევას: პირველი, როდესაც ჩასათვლელო, ანუ ჯერ არ ჩათვლილი დღგ-ის თანხა გადახდილია წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის შესაბამისად და მეორე, როდესაც აღნიშნული თანხა უკვე ბიუჯეტში გადახდის შემდეგ ექვემდებარება ჩათვლას.

აპელანტის განმარტებით, საქმეში არ არის საქონლის მომწოდებლის მიერ დასაბეგრი ოპერაციის დროის მიხედვით, ბიუჯეტში კუთვნილი დღგ-ის საგადასახადო თანხის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტები. შესაბამისად, გაუგებარია მოსარჩელის მტკიცება იმის შესახებ, თუ რომელი საგადასახადო დავალებით (ან სხვა საანგარიშსწორებო დოკუმენტებით) განხორციელდა ბიუჯეტთან ანგარიშსწორება.

ამასთან, საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2005 წლის 10 მარტის მეორე კოლეგიის #2/2/275.291.296.299 გადაწყვეტილებით განიმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლი საქონლის შემქმნის აძლევს უფლებას მხოლოდ ჩათვლის მიღებაზე მისი მომწოდებლის მიერ ბიუჯეტში თანხის შეტანისას და მხოლოდ ამის შემდეგ საგადასახადო ორგანოს წარმოემგება ვალდებულება მყიდველისათვის საგადასახადო ჩათვლის განხორციელებაზე.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აპელანტი ითხოვდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2006 წლის 1 მაისის გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

მეორე აპელანტი - ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თბილისის საგადასახადო ინსპექცია სააპელაციო საჩივრით ითხოვდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2006 წლის 1 მაისის გადაწყვეტილების გაუქმებას ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციისათვის სახელმწიფო ბაჟის დაკისრების ნაწილში.

აპელანტი - ფინანსთა სამინისტრო სააპელაციო საჩივრით ითხოვდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2006 წლის 1 მაისის გადაწყვეტილების გაუქმებას და მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 31 მაისის განჩინებით ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის, ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციისა და ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 1 მაისის გადაწყვეტილება.

მითითებული განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის საგადასახადო ინსპექციამ, ფინანსთა სამინისტრომ და ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა.

კასატორები - ფინანსთა სამინისტრო, ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის საგადასახადო ინსპექცია და ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური საკასაციო საჩივრებით ითხოვდნენ თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 31 მაისის განჩინების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

კასატორები საკასაციო საჩივარს ძირითადად აფუძნებდნენ იმავე გარემოებებზე, რაზეც მიუთითებდნენ სააპელაციო საჩივრებში.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრების საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ ფინანსთა სამინისტროს, ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ამავე სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმეზე დადგენილადაა ცნობილი, რომ შპს «მანტექსს» 2005 წლის 27 დეკემბერს ჩაჰბარდა ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის საგადასახადო მოთხოვნა #1714, რომლის შესაბამისადაც 2005 წლის 22 დეკემბრის მდგომარეობით მისი დავალიანება სახელმწიფო ბიუჯეტის მიმართ განისაზღვრა 16 044,33 ლარის ოდენობით.

აღნიშნულ საგადასახადო მოთხოვნაზე შპს «მანტექსმა» იმავე წლის 29 დეკემბერს ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციაში წარადგინა შესაგებელი «მოთხოვნის არცნობისა და დავალიანების გაუქმების თაობაზე, რაზედაც კანონით დადგენილ ვადაში ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციიდან პასუხი არ მიუღია. აღნიშნულის გამო შპს «მენტექსმა» 2006 წლის 17 იანვარს საჩივრით მიმართა ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო დეპარტამენტს, რომლის მიერაც 2006 წლის #179 ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, აღდგენას დაექვემდებარა შპს «ესაბის» და შპს «სამკურნალო დიაგნოსტიკური ცენტრის» მიერ გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლა თანხით 149,51 ლარის ოდენობით, ხოლო დანარჩენი ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად გაუქმებული დღგ-ს აღდგენაზე მხარეს ეთქვა უარი, რაც ასევე შესაბამისი წესით გასაჩივრდა ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განმხილველ საბჭოში.

მითითებულ ფაქტობრივ გარემოებებზე დაყრდნობით საკასაციო სასამართლო საფუძველს მოკლებულად მიიჩნევს სააპელაციო სასამართლოს მხრიდან საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 32.4 მუხლის გამოყენებას და თვლის, რომ საკითხის ამგვარი გადაწყვეტა არ შეესაბამება საგადასახადო კოდექსისა და აღნიშნული მუხლის პრინციპებსა თუ მიზანს.

საგადასახადო დავების განხილვის საერთო წესს განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 145-ე-161-ე მუხლები. აღნიშნული მუხლების შესაბამისად, საგადასახადო დავის დაწყების მატერიალურ საფუძველს წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს ან გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ამა თუ იმ ვალდებულების დარღვევა, ხოლო რაც შეეხება ფორმალურ საფუძველს, ეს არის საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელისათვის მითითებული კოდექსის მე-80 მუხლით განსაზღვრული «საგადასახადო მოთხოვნის» წარდგენა, ან საგადასახადო ორგანოს მიერ ამავე კოდექსის 81-ე მუხლით განსაზღვრული «გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის» შესრულებაზე უარი. საგულისხმოა, რომ წინამდებარე შემთხვევაში არსებობს საგადასახადო დავის დაწყების როგორც ფორმალური, ისე მატერიალური საფუძველი.

იმავე საგადასახადო კოდექსის 146-ე მუხლის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს საგადასახადო დავის გადაწყვეტის ორი შესაძლო ფორმიდან აირჩიოს ერთ-ერთი: დავის გადაწყვეტა ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვის წესით და დავის გადაწყვეტა სასამართლოს მიერ.

ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავის გადაწყვეტა შედგება სამი შესაძლო ეტაპისაგან: პირველი ეტაპი დავის გადაწყვეტა იმავე საგადასახადო ინსპექციაში, რომელმაც წარუდგინა საგადასახადო მოთხოვნა; მეორე ეტაპია დავის გადაწყვეტა ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო დეპარტამენტში, ხოლო მესამე - ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განმხილველ საბჭოში.

საგულისხმოა, რომ შპს «მანტექსმა» დავის გადაწყვეტის ფორმად აირჩია დავის გადაწყვეტა ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში, რის შედეგადაც ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო დეპარტამენტის 2006 წლის #179 ბრძანებით მისი საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ.

შპს «მანტექსის» პრეტენზია დანარჩენ ნაწილში ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან მიჩნეულ იქნა უსაფუძვლოდ, ამდენად, უდავოა, რომ შპს «მანტექსმა» ამოწურა დავის გადაწყვეტის ერთი ფორმა, რაც მას აძლევს შესაძლებლობას გამოიყენოს დავის სასამართლო წესით გადაწყვეტის ფორმა.

მითითებული გარემოებები საკასაციო სასამართლოს აძლევს საფუძველს დაასკვნას, ამ შემთხვევაში, როდესაც ამოწურულია დავის ადმინისტრაციულ ორგანოში განხილვის ყველა ეტაპი, იმავე ადმინისტრაციულ ორგანოში საქმის დაბრუნება, საკითხის ხელახალი განხილვისათვის, მოკლებულია შესაძლო შედეგს და არ იძლევა საკმარის საფუძველს, ადმინისტრაციულ ორგანოს მიეთითოს საკითხის ხელმოწერად განხილვის სავალდებულობაზე.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქმე არსებითად განხილულ უნდა იქნეს სასამართლოში, რა შემთხვევაშიც ყურადღება უნდა მიექცეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წლის რედაქციით) 114-ე და 115-ე მუხლების მოთხოვნებს.

ამასთან, საგულისხმოა 114-ე მუხლის დებილებები, რომლის შესაბამისადაც, საქონლის მყიდველის მიერ საგადასახადო ორგანოში ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენა და გამყიდველისათვის დღგ-ის თანხის გადახდა არ წარმოადგენს საკმარის პირობას დღგ-ის ჩათვლის მისაღებად. ამ უკანასკნელის მისაღებად აუცილებელია ერთდროულად ორი პირობის არსებობა: საქონლის (მომსახურების) მყიდველის მიერ განყიდველისათვის დღგ-ის გადახდა შესაბამისი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით და გამყიდველის მიერ დღგ-ის სახელმწიფო ბიუჯეტში შეტანა.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სასამართლოს მხრიდან საქმის არსებითად განხილვისას დადგენილი და გამოკვლეული უნდა იქნეს შპს «მანტექსის» საქონლის (მომსახურები) მიმწოდებლების მხრიდან მომხდარია თუ არა სადავო ანგარიშ-ფაქტურების სათანადო წესით საგადასახადო ორგანოში წარდგენა და განხორციელებულია თუ არა მათი მხრიდან ბიუჯეტთან ანგარიშსწორება, რაც თავის მხრივ, შპს «მანტექსს» მისცემს გაუქმებული დღგ-ის ჩათვლის აღდგენის შესაძლებლობას.

საკითხის არსებითად სწორად გადაწყვეტის მიზნით, საკასაციო სასამართლო ქვემდგომი სასამართლოს ყურადღებას მიაქცევს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2005 წლის 5 დეკემბრის #ბს-817-403(კ-კს-05) გადაწყვეტილებასა და საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 10.03.05 წლის #2/2/275.296.299 გადაწყვეტილებაზე.

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საკასაციო საჩივრების ნაწილობრივ დაკმაყოფილების გზით უნდა გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 2007 წლის 31 მაისის განჩინება და საქმე არსებითად განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 408-ე მუხლის III ნაწილით, 412 მუხლით და

და ა ა დ გ ი ნ ა :

1. ფინანსთა სამინისტროს, ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის საგადასახადო ინსპექციისა და ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 31 მაისის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
3. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

2. საგადასახადო ბრძანების (შეტყობინების) გასაჩივრება

საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელის ბრძანების გასაჩივრება; სარჩელის დასაშვებობის შემოწმება

განჩინება

#ბს-940-901(კ-07)

7 თებერვალი, 2008 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),

მ. ჩინჩალაძე,

ლ. ლაზარაშვილი

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2007 წლის 12 იანვარს ი. მ-მემ სარჩელით მიმართა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს მოპასუხე ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ 2006 წლის 31 ოქტომბერს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მიერ, ხელვაჩაურის რაიონის სოფ. ... მდებარე სავაჭრო ობიექტის შემოწმების შედეგად გამოვლინდა, რომ მომხმარებელთან ანგარიშსწორება ხდებოდა საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე, რაზეც შედგა შესაბამისი სამართალდარღვევის ოქმი, რომელშიც აღინიშნა, რომ მოსარჩელემ დაარღვია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის პირველი ნაწილის მოთხოვნები.

მოსარჩელის განმარტებით, ბათუმის საგადასახადო ინსპექციამ, ოქმის განხილვისას, ხსენებული სამართალდარღვევა შეაფასა, როგორც განმეორებით ჩადენილი, ვინაიდან იმავე სახის სამართალდარღვევა 2006 წლის 6 სექტემბერს გამოვლენილ იქნა ქ. ბათუმის ცენტრალური ბაზრის ტერიტორიაზე მდებარე მოსარჩელის სავაჭრო ჯიხურებში. ბათუმის საგადასახადო ინსპექციამ საკითხის შესწავლის გარეშე, ჩათვალა ქმედება განმეორებით ჩადენილ სამართალდარღვევად და ნაცვლად 500 ლარისა, მოსარჩელე დააჯარიმა 1500 ლარით.

მოსარჩელემ განმარტა, რომ მის მიერ ბათუმის საგადასახადო ინსპექციისა და ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტში წარდგენილ იქნა შესაბამისი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის VIII კარით გათვალისწინებულ ვადებში. ორივე ორგანომ საჩივარი განიხილა მოსარჩელის დასწრების გარეშე. უფრო მეტიც, ბათუმის საგადასახადო ინსპექციამ, ნაცვლად ჯარიმის შემსუბუქებისა, საჩივრის განხილვისას საჯარიმო სანქცია დაამძიმა, რაც გამოიხატა იმაში, რომ 2006 წლის 15 დეკემბერს გამოსცა ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი - #3275 ბრძანება, რომლითაც, ფაქტობრივად, ბათილად იქნა ცნობილი 2006 წლის 3 ნოემბრის ბრძანება და ნაცვლად 1500 ლარისა, ხსენებული ჯარიმა გაზარდა 5000 ლარამდე.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ 2006 წლის 31 ოქტომბერს ხელვაჩაურის რაიონის სოფ. ... მდებარე სავაჭრო ობიექტზე გამოვლენილი საგადასახადო სამართალდარღვევა არ იყო განმეორებით ჩადენილი. ქ. ბათუმის ცენტრალური ბაზრის ტერიტორიაზე მდებარე მოსარჩელის სავაჭრო ჯიხურებში სამართალდარღვევის გამოვლენის დროს არ შემოწმებულა ხელვაჩაურის რაიონის, სოფ. ... არსებული მდგომარეობა. ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება იმის შესახებ, რომ ხელვაჩაურის რაიონის სოფ. ... მდებარე სავაჭრო ობიექტზე გამოვლენილი საგადასახადო სამართალდარღვევა წარმოადგენდა განმეორებით ჩადენილ სამართალდარღვევას, არასწორი იყო, რადგან სამართალდარღვევა პირველად იყო ჩადენილი, რაც გარკვევით აღინიშნა შესაბამის სამართალდარღვევის აქტში იმ უფლებამოსილი თანამდებობის პირის მიერ, ვინც უშუალოდ აკონტროლებდა ამ ობიექტს.

მოსარჩელის განმარტებით, ასევე კანონდარღვევით იყო მიღებული ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 15 დეკემბრის #3275 ბრძანება «კორექტირების შეტანის შესახებ». საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 59-ე მუხლის შესაბამისად, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი იყო, მის მიერ გამოცემულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტში გაესწორებინა

ტექნიკური, აგრეთვე გამოთვლის დროს დაშვებული შეცდომები. ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტში არსებითი შესწორების შეტანა კი ნიშნავდა ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, 2006 წლის 15 დეკემბერს გამოცემული #3275 ბრძანება წარმოადგენდა ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს, რომელიც ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მიერ გამოცემულ იქნა საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენიდან ერთი თვისა და 15 დღის შემდეგ.

მოსარჩელის განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 127-ე მუხლის მე-11 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენიდან არაუგვიანეს 30 დღისა, საქმეში არსებულ მასალებზე დაყრდნობით, ინსპექციის ხელმძღვანელი ღებულობდა გადაწყვეტილებას, რომელიც ფორმდებოდა შესაბამისი ბრძანებით, იმავე მუხლის მე-11 ნაწილის «ზ» ქვეპუნქტის თანახმად, თუ გამოიყენებოდა სანქცია - აღნიშნებოდა გამოსაყენებელი სანქციის ოდენობა. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ბრძანება #2728 გამოცემული იყო კანონით დადგენილ ვადებში, ხოლო ბრძანება #3275 - კანონით დადგენილი ვადის გასვლის შემდეგ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 127-ე მუხლის მე-12 ნაწილის შესაბამისად, ვადის დარღვევით გამოცემული ბრძანება ითვლებოდა იურიდიული ძალის არმქონედ.

მოსარჩელემ, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 59-ე, მე-60¹ მუხლების, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 127-ე მუხლის მე-11 და მე-12 ნაწილების, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლის შესაბამისად, მოითხოვა ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 3 ნოემბრის ბრძანება #2728 და 2006 წლის 15 დეკემბრის ბრძანება #3275-ის ბათილად ცნობა, ასევე დასახელებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების საფუძველზე გაცემული #1901 და #2651 საგადასახადო მოთხოვნების ბათილად ცნობა, აგრეთვე სასამართლოს მიერ საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებამდე აღნიშნულ საგადასახადო მოთხოვნათა მოქმედების შეჩერება.

ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2007 წლის 12 თებერვლის გადაწყვეტილებით ი. მ-ძის სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2006 წლის 3 ნოემბრის #2728 და 2006 წლის 15 დეკემბრის #3275 ბრძანებები, ასევე ბათილად იქნა ცნობილი ზემოაღნიშნული ბრძანების საფუძველზე გაცემული 2006 წლის 16 ნოემბრის #1901 და 2006 წლის 25 დეკემბრის #2651 საგადასახადო მოთხოვნები.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია ის ფაქტობრივი გარემოება, რომ 2006 წლის 31 ოქტომბერს ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის თანამშრომლებმა შეამოწმეს ხელვაჩაურის რაიონის სოფ. ... მდებარე ი. მ-ძის სავაჭრო ობიექტი და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევისათვის, კერძოდ, მოსახლეობასთან საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე ანგარიშსწორებისათვის, საგადასახადო ინსპექციის თანამშრომელ ანზორ შარაბიძის მიერ შედგენილ იქნა #ს-01107 საგადასახადო სამართალდარღვევის შესახებ ოქმი. აღნიშნული ოქმის საფუძველზე, ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის მიერ, 2006 წლის 3 ნოემბერს მიღებულ იქნა ბრძანება #2728 საგადასახადო კანონდარღვევის შესახებ, რომლითაც ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსმა მიიჩნია, რომ სამართალდარღვევა ი. მ-ძის მიერ განმეორებით იყო ჩადენილი და ი/მ «ი. მ-ძე» საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, დააჯარიმა 1500 ლარით. ი. მ-ძე არ დაეთანხმა აღნიშნულ ბრძანებას და შეიტანა შესაგებელი, ხოლო შემდეგ საჩივარი - ამ ბრძანებაზე იმ საფუძველით, რომ ხსენებული სამართალდარღვევა დასახელებულ ობიექტზე იყო პირველი შემთხვევა. ბათუმის საგადასახადო ინსპექციამ, საჩივრის განხილვის შემდგომ, 2006 წლის 15 დეკემბერს გამოსცა ახალი ბრძანება ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 3 ნოემბრის ბრძანებაში კორექტირების შეტანის შესახებ და ი. მ-ძე 2006 წლის 31 ოქტომბერს შედგენილი სამართალდარღვევის ოქმის საფუძველზე, ნაცვლად 1500 ლარისა, დააჯარიმა 5000 ლარით.

საქალაქო სასამართლომ გაიზიარა მოსარჩელის მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 3 ნოემბრის #2728 ბრძანება მიღებული იყო კანონის დარღვევით. კერძოდ, როგორც 2006 წლის 31 ოქტომბრის ოქმით ირკვეოდა, ოქმი შედგენილი იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის საფუძველზე, რომელიც ითვალისწინებდა ჯარიმას 500 ლარის ოდენობით, ხოლო იმავე ოქმის საფუძველზე საგადასახადო ინსპექციის უფროსმა ი. მ-ძე დააჯარიმა 139-ე მუხლის მეორე ნაწილით, ისე, რომ არც სამართალდარღვევი მიუწვევია და არც ბრძანებაში დაუსაბუთებია, თუ რატომ მიიჩნია აღნიშნული სამართალდარღვევა განმეორებით ჩადენილად. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის თანახმად, წერილობითი ფორმით გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი უნდა შეიცავდეს წერილობით დასაბუთებას, თუ ადმინისტრაციული ორგანო მოქმედებდა დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში. წერილობით დასაბუთებაში უნდა მითითებულიყო ყველა ის ფაქტობრივი გარემოება, რომელსაც არსებითი მნიშვნელობა ჰქონდა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემისას.

საქალაქო სასამართლომ კანონდარღვევით მიღებულად მიიჩნია ასევე ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2006 წლის 15 დეკემბრის #3275 ბრძანებაც საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის

3 ნოემბრის #2728 ბრძანებაში კორექტირების შეტანის შესახებ. აღნიშნულთან დაკავშირებით, სასამართლომ განმარტა, რომ, მართალია, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი იყო, მის მიერ გამოცემულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტში გაესწორებინა ტექნიკური, აგრეთვე გამოთვლის დროს დაშვებული შეცდომები, მაგრამ, როგორც გასაჩივრებული აქტიდან ირკვეოდა, ადმინისტრაციულმა ორგანომ 2006 წლის 3 ნოემბრის ბრძანებაში შეიტანა არსებითი შესწორება და გაზარდა საჩქეის სახით დაკისრებული ჯარიმის ოდენობა ნაცვლად 1500 ლარისა, 5000 ლარამდე.

საქალაქო სასამართლომ გაიზიარა მოსარჩელის მოსაზრება იმის შესახებ, რომ პასუხისმგებლობის ზომად ჯარიმის გაზრდა იყო არა ტექნიკური შეცდომის გასწორება, არამედ აქტში არსებითი შესწორების შეტანა. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 59-ე მუხლის თანახმად, ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტში არსებითი შესწორების შეტანა ნიშნავდა ახალი ადმინისტრაციული აქტის გამოცემას. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 127-ე მუხლის მე-11 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ინსპექციის უფროსი უფლებამოსილი იყო, საგადასახადო სამართალდარღვევის შესახებ ოქმის შედგენიდან 30 დღის ვადაში მიეღო გადაწყვეტილება აღნიშნული ოქმის საფუძველზე, ხოლო ამავე მუხლის მე-12 ნაწილის შესაბამისად, ამ ვადის დარღვევით გამოცემული ბრძანება ჩაითვლებოდა იურიდიული ძალის არმქონედ. მოცემულ შემთხვევაში, აღნიშნული ბრძანება მიღებული იყო ოქმის შედგენიდან ერთი თვისა და 15 დღის შემდეგ, რაც იმას ნიშნავდა, რომ იგი არ იყო იურიდიული ძალის მქონე.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2006 წლის 3 ნოემბრის #2728 და 2006 წლის 15 დეკემბრის #3275 ბრძანებები ეწინააღმდეგებოდა კანონს, ასევე მათი მიღებისას დარღვეული იყო მათივე მომზადებისა და გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები. შესაბამისად, აღნიშნული ბრძანებების საფუძველზე გამოცემული საგადასახადო მოთხოვნებიც გამოცემული იყო კანონის მოთხოვნათა დარღვევით, რაც მათი ბათილად ცნობის საფუძველი იყო, ვინაიდან საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილად უნდა ჩათვალიყო, თუ იგი ეწინააღმდეგებოდა კანონს ან არსებითად იყო დარღვეული მისი მომზადებისა და გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები.

საქალაქო სასამართლომ გაიზიარა მოსარჩელის მტკიცება, რომ მის მიერ ჩადენილ იქნა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევა და სხვა ობიექტზე, ტერიტორიულად სხვა ადმინისტრაციულ რეგიონში ჩადენილი სამართალდარღვევა, თუკი ასეთს მართლაც ჰქონდა ადგილი, ადმინისტრაციულ ორგანოს არ შეეძლო ჩეთვალა განმეორებით ჩადენილად ისე, რომ ამის თაობაზე არ მოეწვია მხარე და არ გამოეკვლია საქმის მასალები. სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ სასამართლო სხდომაზე არ გამოცხადდა მოპასუხე - ადმინისტრაციული ორგანოს წარმომადგენელი და არ ყოფილა წარმოდგენილი არანაირი მტკიცებულება მის მიერ. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შესახებ სარჩელის წარდგენისას მტკიცების ტვირთი ეკისრებოდა ადმინისტრაციულ ორგანოს.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ სადავო აქტების მიღებისას, მოპასუხემ დაარღვია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 127-ე მუხლისა და საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე და 59-ე მუხლების მოთხოვნები. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის თანახმად კი, თუ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ეწინააღმდეგებოდა კანონს და ის პირდაპირ ან უშუალო ზიანს აყენებდა მოსარჩელის უფლებას ან ინტერესს, ანდა უკანონოდ ზღუდავდა მის უფლებას, სასამართლო აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანდა გადაწყვეტილებას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შესახებ.

ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2007 წლის 12 თებერვლის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გასაჩივრა ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციამ, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 23 ივლისის განჩინებით ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2007 წლის 12 თებერვლის გადაწყვეტილება; საქმე სარჩელის დასაშვებობის შემოწმების სტადიიდან ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდა იმავე სასამართლოს.

სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 146-ე მუხლის მე-6 ნაწილით საგადასახადო ორგანოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გასაჩივრება ნიშნავდა მის საფუძველზე გამოცემული «საგადასახადო მოთხოვნის» გასაჩივრებას და პირიქით. იმავე კოდექსის 155-ე მუხლის თანახმად (სადავო აქტების გამოცემის დროისათვის მოქმედი რედაქცია), საგადასახადის გამომდებლად/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს უფლება ჰქონდა ამ კოდექსის 154-ე მუხლის მესამე ნაწილით განსაზღვრულ შემთხვევებში საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელის/მისი მოადგილის ბრძანება (ამ ბრძანების მიღებიდან 5 დღის ვადაში) ამ კოდექსის 154-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ ვადაში ბრძანების მიუღებლობისას, საგადასახადო

ორგანოს უარი (ამ ვადის ამოწურვიდან 5 დღის ვადაში) გაესაჩივრებინა ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტში ან სასამართლოში.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 147-ე მუხლის მე-2 ნაწილით, თუ გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი უარს განაცხადებდა „საგადასახადო მოთხოვნის» შესრულებაზე, იგი ვალდებული იყო, „საგადასახადო მოთხოვნის» მიღებიდან 15 კალენდარული დღის ვადაში საგადასახადო ორგანოსათვის გაეზღავნა წერილობითი შესაგებელი, თუ დავის გადაწყვეტის ფორმად ირჩევდა მის გადაწყვეტას ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში ან წერილობითი შეტყობინება, თუ დავის გადაწყვეტის ფორმად აირჩევდა მის გადაწყვეტას სასამართლოს მიერ.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლის პირველი ნაწილით, გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს უფლება ჰქონდა, ამ კოდექსის 156-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „ბ» და „გ» ქვეპუნქტებით განსაზღვრულ შემთხვევებში, ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის გადაწყვეტილება (ამ გადაწყვეტილების მიღებიდან 5 დღის ვადაში), აგრეთვე საგადასახადო ორგანოს უარი, თუ მან ამ კოდექსის 156-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ ვადაში არ მიიღო ეს გადაწყვეტილება (ამ ვადის ამოწურვიდან 5 დღის ვადაში), გაესაჩივრებინა ფინანსთა სამინისტროს დეპარტამენტში ან სასამართლოში. ასეთ შემთხვევაში, მოპასუხე იქნებოდა ამ კოდექსის 147-ე ან 151-ე მუხლში აღნიშნული საგადასახადო ორგანო.

სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ დამატებით შემოწმებას საჭიროებდა სარჩელის დასაშვებობის საკითხი, რა დროსაც პირველი ინსტანციის სასამართლოს ყურადღება უნდა გაემახვილებინა საქმის ფაქტობრივ გარემოებებზე. 2006 წლის 16 ნოემბრის #1901 საგადასახადო მოთხოვნა ი. მ-მეს ჩაჰბარდა 2006 წლის 29 ნოემბერს, რაც შესაგებლით გასაჩივრა 2006 წლის 7 დეკემბერს და მოითხოვა 2006 წლის 3 ნოემბრის #2728 ბრძანებაში ცვლილების შეტანა (1500 ლარის ნაცვლად 5000 ლარით დაჯარიმება). 2006 წლის 15 დეკემბრის #3275 ბრძანებით მისი მოთხოვნა არ დაკმაყოფილდა. ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის #3275 ბრძანება 2007 წლის 22 დეკემბერს მან გასაჩივრა ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტში. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 155-ე მუხლის პირველი ნაწილით გადასახადის გადამხდელს უფლება ჰქონდა, საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელს/მისი მოადგილის ბრძანება მისი მიღებიდან გაესაჩივრებინა ფინანსთა სამინისტროს დეპარტამენტში ან სასამართლოში. საქმეში წარმოდგენილი იყო შეტყობინება ი/მ «ი.მ-მის» მიმართ, რომლითაც მას ეცნობა, რომ მისი შესაგებელი არ დაკმაყოფილდა. პირველი ინსტანციის სასამართლოს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ზემოაღნიშნული მუხლებისა და საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 58-ე მუხლის, 54-ე მუხლის მე-4 ნაწილის და ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილის მოთხოვნათა გათვალისწინებით, უნდა გაერკვია, დაცული იყო თუ არა აქტის გასაჩივრების კანონით დადგენილი ვადა და წესი. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლის პირველი ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტისა და სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-3 და 85-ე მუხლების მოთხოვნათა დაცვით, მიემართა მხარისათვის დავის საგნისა და მოპასუხე მხარის დაზუსტების მიზნით.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლოს ყურადღება უნდა გაემახვილებინა იმ გარემოებებზე, რომ ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში სადავო იყო 2006 წლის 6 ნოემბრის #1901 საგადასახადო მოთხოვნა, ხოლო სარჩელში დავის საგანს წარმოადგენდა როგორც აღნიშნული მოთხოვნა, ისე 2006 წლის 25 დეკემბრის საგადასახადო მოთხოვნაც. საქალაქო სასამართლოს უნდა გაერკვია, დაცული იყო თუ არა აღნიშნული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გასაჩივრების წესი და ვადა.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქმეში წარმოდგენილი იყო საქალაქო სასამართლოს 2007 წლის 26 იანვრის #3-305 განმწესრიგებელი სხდომის ოქმი და დადგენილება, რომლითაც სარჩელი დასაშვებად იქნა ცნობილი, მაგრამ დასახელებული დადგენილება იყო დაუსაბუთებელი, ვინაიდან არ შეიცავდა მოტივაციას და მითითებას გარემოებებზე, რამაც განაპირობა სარჩელის განსახილველად დაშვება.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 23 ივლისის განჩინება საკასაციო წესით გასაჩივრა ი. მ-მემ, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და საქმის ხელახლა განსახილველად იმავე სასამართლოსთვის დაბრუნება.

კასატორის განმარტებით, არ არსებობდა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2007 წლის 12 თებერვლის გადაწყვეტილების გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი. ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 3 ნოემბრის #2728 ბრძანებით, საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის სახით დაეკისრა 1500 ლარის გადახდა. აღნიშნული ბრძანება და საგადასახადო მოთხოვნა მას გადაეცა 2006 წლის 29 ნოემბერს. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ჩაბარებიდან მე-8 დღეს ბათუმის საგადასახადო ინსპექციაში შეიტანა შესაგებელი, რომელიც არ დაკმაყოფილდა. ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ საგადასახადო კოდექსით დადგენილ ვადაში გასაჩივრდა ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტში. აღნიშნული საჩივრის განხილვამდე, 2006 წლის 15 დეკემბერს, ბათუმის საგადასახადო ინსპექციამ გამოსცა ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, #3275 ბრძანება, რომლითაც

შეტანილ იქნა ცვლილება 2006 წლის 3 ნოემბრის 2728 ბრძანებაში, რითაც სანქციის ოდენობა, ნაცვლად 1500 ლარისა, გაიზარდა 5000 ლარამდე.

კასატორი აღნიშნავს, რომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 59-ე მუხლის შესაბამისად, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილია, მის მიერ გამოცემულ აქტში გაასწოროს ტექნიკური, აგრეთვე გამოთვლის დროს დაშვებული შეცდომები. ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტში არსებითი შესწორების შეტანა ნიშნავს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას. გამომდინარე ზემოაღნიშნულიდან, ბათუმის საგადასახადო ინსპექციამ ძალადაკარგულად ცნო საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 3 ნოემბრის #2728 ბრძანება, ვინაიდან მასში შეიტანა არსებითი შესწორება და გაზარდა სანქციის სახით დაკისრებული თანხის ოდენობა, ნაცვლად 1500 ლარისა, 5000 ლარამდე.

კასატორი მიუთითებს, რომ ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მიერ მისი საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შემდეგ, მიზანშეწონილად ჩათვალა დავა გაეგრძელებინა სასამართლოში, ვინაიდან ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის (ბრძანება #3275, 15.12.2006წ.) გამოცემით იმავე ინსპექციის 2006 წლის 3 ნოემბრის #2728 ბრძანების მოქმედებამ ძალა დაკარგა.

კასატორის განმარტებით, ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 15 დეკემბრის #3275 ბრძანება და 2006 წლის 25 დეკემბრის #2651 საგადასახადო მოთხოვნა ფოსტის მეშვეობით მას გადაეცა 2007 წლის 6 იანვარს, ხოლო სარჩელი ბათუმის საქალაქო სასამართლოში შეიტანა 2007 წლის 5 იანვარს, ანუ სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მიღებამდე ერთი დღით ადრე.

კასატორი აღნიშნავს, რომ მოპასუხის მიერ ბათუმის საქალაქო სასამართლოში წარდგენილ შესაგებელში და სააპელაციო საჩივარში არ არის საერთოდ მოხსენიებული დასაშვებობის საკითხი. უფრო მეტიც, ბათუმის საქალაქო სასამართლომ განმწესრიგებელ სხდომაზე, სრულყოფილად შეისწავლა საჩივრებისა და სარჩელის წარდგენის საპროცესო კანონმდებლობით დადგენილი ვადები, რა დროსაც არ შეუტანია ეჭვი რაიმე დარღვევაზე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2007 წლის 15 ოქტომბრის განჩინებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული ი. მ-ძის საკასაციო საჩივარი; მხარეებს მიეცათ უფლება, 2007 წლის 15 ოქტომბრის განჩინების ჩაბარებიდან 14 დღის ვადაში წარმოედგინათ მოსაზრება, თუ რამდენად იყო დასაშვები განსახილველად საკასაციო საჩივარი ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით; ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული დასაშვებობის შემოწმება განისაზღვრა 2007 წლის 19 დეკემბრამდე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2007 წლის 12 დეკემბრის განჩინებით ი. მ-ძის საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მისი განხილვა დადგინდა მხარეთა დასწრების გარეშე 2008 წლის 7 თებერვალს.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო გაეცნო საქმის მასალებს, შეამოწმა გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობა, წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობა და მიაჩნია, რომ ი. მ-ძის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 23 ივლისის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს.

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.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 404-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საკასაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას (განჩინებას) საკასაციო საჩივრის ფარგლებში.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ 2007 წლის 23 ივლისის განჩინებას ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2007 წლის 12 თებერვლის გადაწყვეტილების გაუქმებისა და საქმის დასაშვებობის სტადიიდან იმავე სასამართლოში დაბრუნების შესახებ საფუძვლად დაუდო ის გარემოება, რომ, მართალია, საქმეში წარმოდგენილი იყო 2007 წლის 26 იანვრის განმწესრიგებელი სხდომის ოქმი და საოქმო განჩინება, რომლითაც სარჩელი დასაშვებად იქნა ცნობილი, მაგრამ იგი არ შეიცავდა მოტივაციას დასაშვებობის თაობაზე.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ი. მ-ძის მიერ სარჩელის სასამართლოში აღძვრის პერიოდისათვის (2007 წლის 12 იანვარი) მოქმედი საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლის მე-5 ნაწილით, რომელიც ძალაში შევიდა 2007 წლის 1 იანვრიდან, სარჩელი საქართველოს საგადასახადო და საბაჟო კოდექსებით გათვალისწინებულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტზე სასამართლოს უნდა წარდგენოდა საგადასახადო და საბაჟო კოდექსებით დადგენილ ვადაში და დადგენილი წესით.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საქართველოს საგადასახადო

კანონმდებლობის ოფიციალურად გამოქვეყნებული და ძალაში შესული ის ნორმატიული აქტები, რომლებიც მოქმედებს საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის. იმავე კოდექსის 127-ე მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევათა საქმეებს აწარმოებენ, განიხილავენ და შესაბამის გადაწყვეტილებებს იღებენ საგადასახადო ორგანოები თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში. საგადასახადო ინსპექციის უფლებამოსილი პირი გადასახადის გადამხდელთან/სხვა ვალდებულ პირთან ამ კოდექსით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის გამოვლენისას (გარდა საგადასახადო შემოწმების დროს გამოვლენილი სამართალდარღვევისა) ადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს. იმავე კოდექსის 128-ე მუხლით, საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეზე საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებული დადგენილება ან სხვა გადაწყვეტილება შეუძლია გაასაჩივროს პირმა, რომლის მიმართ გამოტანილია აღნიშნული დადგენილება ან სხვა გადაწყვეტილება, ან მისმა კანონიერმა, ან უფლებამოსილმა წარმომადგენელმა ამ კოდექსის VIII კარით დადგენილი წესით. აღნიშნული კარი ასახავს საგადასახადო დავის გადაწყვეტის საერთო წესებს. 146-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის ფორმებია: ა) დავის გადაწყვეტა ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვის წესით; ბ) დავის გადაწყვეტა სასამართლოს მიერ. იმავე მუხლის მესამე ნაწილის მიხედვით, თუ გადასახადის გადამხდელმა/საგადასახადო აგენტმა ან სხვა ვალდებულმა პირმა დავის გადაწყვეტის ფორმად აირჩია მისი გადაწყვეტა ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში, მას უფლება აქვს, დავის გადაწყვეტის ნებისმიერ ეტაპზე მიღებული გადაწყვეტილება კანონით დადგენილი წესით გაასაჩივროს სასამართლოში იმავე ვადაში, რომელშიც მას აქვს გადაწყვეტილების ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში გასაჩივრების უფლება.

როგორც საქმის მასალებით ირკვევა, სააპელაციო სასამართლომ განჩინებაში მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 146-ე მუხლის მე-6 ნაწილზე. ამასთან დაკავშირებით, საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის შესახებ 2006 წლის 29 დეკემბრის კანონით, 146-ე მუხლში შესული ცვლილები ამოქმედდა ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის შექმნისთანავე, მაგრამ არა უგვიანეს 2007 წლის 1 აპრილისა.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ ი. მ-ძის მიერ საგადასახადო ორგანოს აქტის გასაჩივრების დროისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 155-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს უფლება ჰქონდა, ამ კოდექსის 154-ე მუხლის მე-3 ნაწილით განსაზღვრულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელის/მისი მოადგილის ბრძანება (ამ ბრძანებისა და თანდართული დოკუმენტების მიღედან 5 დღის ვადაში), ამ კოდექსის 154-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს მიუღებლობისას საგადასახადო ორგანოს უარი (ამ ვადის ამოწურვიდან 5 დღის ვადაში), ამ კოდექსის 147-ე მუხლის პირველი ნაწილში აღნიშნულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს შესაგებელი (მისი მიღებიდან 5 დღის ვადაში) და იმავე ნაწილით განსაზღვრულ ვადაში შესაგებლის მიუღებლობისას საგადასახადო ორგანოს უარი (ამ ვადის ამოწურვიდან 5 დღის ვადაში) გაესაჩივრებინა: ა) ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტში თუ მის შესაგებელში ან „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნაში» ასე იყო აღნიშნული (ამ შემთხვევაში საჩივარს უნდა დართოდა, შესაბამისად, 154-ე ან 147-ე მუხლში აღნიშნული საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენილი ყველა მასალის ასლი და დამატებითი მტკიცებულებები, მათი არსებობის შემთხვევაში); ბ) სასამართლოში, თუ მის შესაგებელში ასე იყო აღნიშნული.

ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 16 ნოემბრის #1901 საგადასახადო მოთხოვნა საჩივრით გასაჩივრდა ი/მ «ი. მ-ძის» მიერ. თუმცა, საქმის მასალებით არ ირკვევა, თუ როდის ჩაბარდა ი/მ «ი. მ-ძის» დასახელებული საგადასახადო მოთხოვნა. ამასთან, საქმეში წარმოდგენილ საჩივრის ასლზე, დასმულია თარიღი - 22.12.2006 წელი, თუმცა აღნიშნულით არ ირკვევა, როდის იქნა წარდგენილი ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტში ი. მ-ძის საჩივარი.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მეორე 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.

საკასაციო სასამართლო ასევე ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის საგადასახადო მოთხოვნა #2651, რომლითაც ი/მ «ი. მ-ძე» დაჯარიმდა 5000 ლარით, გამოცემულია 2006 წლის 25 დეკემბერს. «საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის შესახებ» 2006 წლის 29 დეკემბრის კანონის მე-2 მუხლით საგადასახადო კოდექსის VIII კარის ამოქმედებამდე ახალი რედაქციით, 15 კალენდარული დღის ვადაში გაგზავნილ «საგადასახადო მოთხოვნაზე» საჩივარი ან სარჩელი შეიძლება შეტანილი ყოფილიყო «საგადასახადო მოთხოვნის» მიღებიდან 20 კალენდარული დღის ვადაში. მოცემულ შემთხვევაში, ი/მ «ი. მ-ძის» მიერ სარჩელი ბათუმის საქალაქო სასამართლოში წარდგენილია 2007 წლის 12 იანვარს. მართალია, საქმის მასალებით არ დგინდება, თუ როდის ჩაბარდა ი/მ «ი. მ-ძის» ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის 2006 წლის 25 დეკემბრის #2651 საგადასახადო მოთხოვნა, მაგრამ საკასაციო სასამართლო სააპელაციო სასამართლოს ყურადღებას მიაპყრობს იმ გარემოებაზე, რომ სარჩელი ბათუმის საქალაქო სასამართლოში ი/მ «ი. მ-ძის» მიერ წარდგენილია

ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მიერ საგადასახადო მოთხოვნის მიღებიდან 20 დღის ვადაში.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინაგანი რწმენით, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო 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 «ე¹» ქვეპუნქტის შესაბამისად, გადაწყვეტილება (განჩინება) ყოველთვის ჩაითვლება კანონის დარღვევით მიღებულად, თუ გადაწყვეტილების (განჩინების) დასაბუთება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელია. იმავე კოდექსის 393-ე მუხლის მეორე ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტის შესაბამისად, სამართლის ნორმები დარღვევულად ითვლება, თუ სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლოს განჩინება მიღებულია კანონის დარღვევით, რის გამოც არსებობს აღნიშნული განჩინების გაუქმების საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის «ე¹» ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საფუძველი, რაც საქმის ხელახლა განსახილველად დაბრუნების წინაპირობას წარმოადგენს.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 435-ე მუხლის შესაბამისად, საქმეების წარმოება სასამართლოში ხორციელდება საპროცესო კანონებით, რომლებიც მოქმედებს საქმის განხილვის, ცალკეული საპროცესო მოქმედების შესრულების ან სასამართლო გადაწყვეტილებათა აღსრულების დროს.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 26² მუხლმა განიცადა ცვლილება. დღეს მოქმედი რედაქციით სასამართლო სარჩელის წარმოებაში მიღების ეტაპზე, ამ კოდექსის 22-ე-25-ე მუხლებით დადგენილი მოთხოვნების გათვალისწინებით, წყვეტს სარჩელის დასაშვებობის საკითხს. იმავე მუხლის მეხუთე ნაწილის შესაბამისად, საქმის სააპელაციო წესით განხილვისას, დაუშვებლობის მოტივით საქმის წარმოების შეწყვეტის საფუძვლების გამოვლენისას სასამართლო იღებს საქმის წარმოების შეწყვეტის შესახებ განჩინებას.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, თუ სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, ბათუმის საქალაქო სასამართლომ, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე-25-ე მუხლების მოთხოვნათა შესაბამისად, სწორად არ იმსჯელა სარჩელის დასაშვებობაზე, საქართველოს ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსში განხორციელებული 2007 წლის 28 დეკემბრის ცვლილებების თანახმად, სააპელაციო სასამართლოს თვითონვე შეუძლია გადაწყვიტოს ი/მ «ი. მ-ძის» სარჩელის დასაშვებობის საკითხი. საკასაციო სასამართლო აქვე მიუთითებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 28¹ მუხლზე (მოქმედება, რომელსაც ასრულებს მოსამართლე პროცესის დაჩქარების მიზნით), რომლის მიხედვით, სასამართლო არ არის უფლებამოსილი, გასცდეს სასარჩელო მოთხოვნის ფარგლებს, მაგრამ იგი არ არის შეზღუდული სასარჩელო მოთხოვნის ფორმულირებით, ხოლო პროცესის დაჩქარების მიზნით, მოსამართლეს შეუძლია დაეხმაროს მხარეს მოთხოვნის ტრანსფორმირებაში.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 26² მუხლის შესაბამისად, ი. მ-ძის სარჩელის დასაშვებობის განხილვისას უნდა შეასრულოს შესაბამისი საპროცესო მოქმედებები - შეაფასოს საქმეში არსებული მტკიცებულებები, საპროცესო კანონმდებლობის სრული შესაბამისობით, სრულყოფილად გაარკვიოს, იყო თუ არა დაცული ი/მ «ი. მ-ძის» მიერ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გასაჩივრების კანონით დადგენილი ვადები და შესაბამისად, მიიღოს დასაბუთებული განჩინება.

საკასაციო სასამართლო, ამასთან, სააპელაციო სასამართლოს ყურადღებას მიაპყრობს იმ გარემოებაზე, რომ, თუ სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ არსებითად უნდა განიხილოს ი/მ «ი. მ-ძის» სარჩელი, მან უნდა გაითვალისწინოს ის გარემოება, რომ ბათუმის საქალაქო სასამართლომ სრულად ცნო ბათილად ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2006 წლის 3 ნოემბრის #2728 ბრძანება და მის საფუძველზე გაცემული 2006 წლის 16 ნოემბრის #1901 საგადასახადო მოთხოვნა. ბათუმის საქალაქო სასამართლოს არ უმსჯელია ი/მ «ი. მ-ძის» მიერ სარჩელში მითითებულ იმ გარემოებაზე, რომ მან 2006 წლის 31 ოქტომბერს ხელვაჩაურის რაიონის სოფ. ... მდებარე სავაჭრო ობიექტზე გამოვლენილი საგადასახადო სამართალდარღვევა მიაჩნია არა განმეორებით, არამედ - პირველად გამოვლენილად. მოსარჩელემ განმარტა, რომ აღნიშნული დარღვევა მის მიერ პირველად იყო ჩადენილი, რაც გარკვევით იყო აღნიშნული სამართალდარღვევის აქტში იმ უფლებამოსილი თანამდებობის პირის მიერ, ვინც უშუალოდ აკონტროლებდა ამ ობიექტს. ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტში წარდგენილ საჩივარში ი.მ-ძემ მოითხოვა საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის, ნაცვლად 1500 ლარისა, 500 ლარის გადახდის დაკისრება, ამასთან, განმარტა, რომ ორივე სავაჭრო ობიექტზე შეიძინა საკონტროლო-სალარო აპარატები, ხოლო პირველი

სამართალდარღვევისათვის დაკისრებული ჯარიმის მნიშვნელოვანი ნაწილი იმჟამად ჰქონდა გადახდილი და აგრძელებდა მის სრულ დაფარვას.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ი. მ-მის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, 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 დ გ ი ნ ა :

1. ი. მ-მის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2006 წლის 23 ივლისის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
3. სახელმწიფო ბაჟის საკითხი გადაწყდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;
4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საგადასახადო ბრძანების გასაჩივრების ვადა

განჩინება

#ბს-371-357(კ-08) 2 ოქტომბერი, 2008 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),

მ. ცისკაძე,

ნ. ქადაგიძე

სარჩელის საგანი: ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა, ქმედების განხორციელება

აღწერილობითი ნაწილი:

2005 წლის 2 აგვისტოს შპს «გაერთიანება ისანმა» სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხე ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით (თავი XX - საგადასახადო დავის განხილვა ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში; მუხლები - 153-ე-161-ე) ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტში 2005 წლის 1 ივნისს შეიტანა #4692 საჩივარი. ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თავმჯდომარის მოადგილის 2005 წლის 23 ივნისის #1373-ს ბრძანებით მოსარჩელის მოთხოვნა არ დაკმაყოფილდა, ამასთან, მას ეცნობა, რომ ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აღნიშნული ბრძანება შეიძლებოდა გასაჩივრებულიყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 თავის 157-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, იმავე ბრძანების მიღებიდან 5 დღის ვადაში. აღნიშნულის თაობაზე ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტიდან 2005 წლის 27 ივნისს მოსარჩელეს გაეზავნა #4-09/5607 წერილი, რომელიც მან მიიღო 2005 წლის 5 ივლისს. საგადასახადო დეპარტამენტის გადაწყვეტილების მიღებიდან მე-3 დღეს - 2005 წლის 7 ივლისს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლის პირველი ნაწილის მოთხოვნის დაცვით, მოსარჩელემ #6889 საჩივარი შეიტანა ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში, 2005 წლის 1 აგვისტოს კი, ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს თავმჯდომარის მოადგილის ხელმოწერით მიიღო 2005 წლის 12 ივლისის #05-09/1127-13459 წერილი, რომლითაც ეცნობა, რომ ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭო უფლებამოსილი არ იყო, განეხილა მისი საჩივარი, ვინაიდან იგი წარმოდგენილი იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 147-ე მუხლის მე-4, მე-5 და 157-ე მუხლის პირველი ნაწილების მოთხოვნათა დარღვევით. მოსარჩელის მოსაზრებით, აღნიშნულით პირდაპირი და უშუალო ზიანი ადგებოდა მას - იგი ხელყოფდა მის კონსტიტუციურ უფლებას, განეხორციელებინა სამეწარმეო საქმიანობა და ესარგებლა საკუთარი ქონებით.

მოსარჩელის მტკიცებით, ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭომ არასწორად განმარტა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლის პირველი ნაწილი, რომელშიც ერთმნიშვნელოვნად იყო აღნიშნული, რომ გადასახადის გადამხდელს უფლება ჰქონდა, გაესაჩივრებინა ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის გადაწყვეტილება ამ გადაწყვეტილების მიღებიდან 5 დღის ვადაში. ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭომ გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა

გამოყენებინა, კერძოდ, ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს ზემოხსენებულ წერილში მოხსენიებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 147-ე მუხლის მე-4 და მე-5 ნაწილების მოთხოვნები ვრცელდებოდა საგადასახადო ორგანოს მიმართ დავის დაწყებისათვის აუცილებელ «წერილობით შესაგებელზე» და არა ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის გაგრძელებისათვის კანონით გათვალისწინებულ «საჩივარზე» (მუხლები - 155-ე-157-ე, როლებშიც შესაგებელი ნახსენები არ იყო). ამასთან, თუ შესაგებლის და საჩივრის გვერდების გადანომვრა და თითოეული გვერდის ხელმოწერა აუცილებლობას წარმოადგენდა, აღნიშნული ხარვეზის აღმოფხვრა შესაძლებელი იყო შესაგებლის (საჩივრის) შესაბამის საგადასახადო ორგანოში მიღების მომენტში.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ მოითხოვა ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოსთვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსით მისთვის მინიჭებული უფლებამოსილების შესაბამისად, მოსარჩელის 2005 წლის 7 ივლისის #6889 საჩივრის განხილვის დავალევა.

მოგვიანებით, შპს «გაერთიანება ისანმა» თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას წარუდგინა განცხადება, რომლითაც დააზუსტა სასარჩელო მოთხოვნა და ასევე მოითხოვა ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2005 წლის 12 ივლისის #05-09/1127-13459 წერილის ბათილად ცნობა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 16 თებერვლის საოქმო განჩინებით მოცემულ საქმეში თანამოპასუხეებად ჩაებნენ ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი და ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექცია.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 1 მარტის გადაწყვეტილებით შპს «გაერთიანება ისანის» სასარჩელო განცხადება დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2005 წლის 12 ივლისის #05-09/1127-13459 გადაწყვეტილება საჩივრის განხილვაზე უარის თქმის შესახებ და ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს დაევალა მოსარჩელის 2005 წლის 7 ივლისის #6889 საჩივრის განხილვა.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან მისი ნაწილი კანონს ეწინააღმდეგებოდა და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებდა მოსარჩელის კანონიერ უფლებას ან ინტერესს, სასამართლო ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით, გამოიტანდა გადაწყვეტილებას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შესახებ.

საქალაქო სასამართლომ მოცემულ შემთხვევაში საქმეზე წარმოდგენილი მტკიცებულებებით უტყუარად დადგენილად მიიჩნია, რომ მოპასუხის მიერ გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ეწინააღმდეგებოდა კანონს და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებდა მოსარჩელის კანონიერ უფლებასა და ინტერესს. გაზიარებული უნდა ყოფილიყო მოსარჩელის წარმომადგენლის განმარტება იმის შესახებ, რომ ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭომ არასწორად განმარტა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლის პირველი ნაწილი, რომელშიც ერთმნიშვნელოვნად იყო აღნიშნული, რომ გადასახადის გადამხდელს უფლება ჰქონდა, გაესაჩივრებინა ფინანსთა სამინისტროს გადაწყვეტილება ამ გადაწყვეტილების მიღებიდან ხუთი დღის ვადაში. ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს მიერ გამოყენებული კანონის - საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 147-ე მუხლის მე-4 და მე-5 ნაწილების მოთხოვნები არ ვრცელდებოდა კონკრეტულ შემთხვევაზე და აღნიშნული მიმართული იყო მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს მიმართ დავის დაწყებისათვის აუცილებელ წერილობით შესაგებელზე, ხოლო რაც შეეხებოდა მოპასუხეთა წარმომადგენლების განმარტებას იმის შესახებ, რომ მოსარჩელეს მის საჩივართან მიმართებაში გასაჩივრების ვადის ათვლა უნდა დაწყებოდა საგადასახადო დეპარტამენტის მიერ პასუხის დაგვიანების პირველივე დღესვე და, რომ თითქოსდა აღნიშნულის გაშვების გამო, მას მიღებული გადაწყვეტილების გასაჩივრების ვადა დარღვეული ჰქონდა, მოკლებული იყო სამართლებრივ საფუძვლებს, რადგან იგი ეწინააღმდეგებოდა არა მხოლოდ თვით საქართველოს საგადასახადო კოდექსს, არამედ ქვეყანაში მოქმედ სამართლის ნორმებსა და კონსტიტუციის ძირითად პრინციპებს, რომელთა თანახმადაც, დაუშვებელი იყო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი ურთიერთობის მონაწილე რომელიმე მხარის კანონიერი უფლების შეზღუდვა ან მისი განხორციელებისათვის ხელის შეშლა.

საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში სწორედ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლის პირველი ნაწილი წარმოადგენდა მოსარჩელის კანონიერი უფლების განხორციელების გარანტირებულ სამართლებრივ საფუძველს. მითითებული ნაწილის ნორმა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი ურთიერთობის სუბიექტს შესაძლებლობას აძლევდა, დარღვეული უფლების აღდგენის მიზნით, ხუთი დღის ვადაში გაესაჩივრებინა ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის გადაწყვეტილება ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში. ამდენად, ნათელი იყო, რომ ხსენებულ ნორმაში საუბარი იყო მიღებული გადაწყვეტილების გასაჩივრების წესზე, ხოლო ის შემთხვევა, რასაც მოპასუხეთა წარმომადგენლები განმარტავდნენ, არ შეესაბამებოდა კონკრეტული საქმის ფაქტობრივ გარემოებებს, ანუ ისეთ შემთხვევას, როდესაც მოსარჩელემ მოპასუხისაგან მიიღო ზეპირი დაპირება აქტის გამოცემაზე და ასეთი გადასცა კიდევ მას, არ ყოფილა უარი ქმედების განხორციელება და აქტის გამოცემაზე, ასეთის გასაჩივრება კი, უდავო იყო, რომ უნდა განხორციელებულიყო სწორედ მისი გადაცემის შემდეგ. ხაზგასმით უნდა აღნიშნულიყო, რომ

გარდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლის პირველი ნაწილისა, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ოფიციალური გაცნობის ასეთივე წესს ადგენდა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 58-ე მუხლიც.

საქალაქო სასამართლომ განსახილველ შემთხვევაში საქმეზე მოსარჩელის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებით - ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მიერ მოსარჩელისათვის გაგზავნილი გადაწყვეტილების საფოსტო კონვერტის დედანზე დაფიქსირებული ბეჭდით უტყუარად დადგენილად მიიჩნია, რომ მოსარჩელეს შესაბამისი გზავნილი გადაეცა 2005 წლის 5 ივლისს, ხოლო შპს «გაერთიანება ისნის» საჩივარი ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს გადაეცა 2005 წლის 7 ივლისს, ანუ კანონმდებლობით დადგენილ ხუთი დღის ვადაში. ხსენებული ფაქტობრივი გარემოებები კი ნათლად ცხადყოფდა მოსარჩელის მოთხოვნის საფუძვლიანობას.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 1 მარტის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ფინანსთა სამინისტრომ, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 21 თებერვლის განჩინებით ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 1 მარტის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სააპელაციო საჩივარში მითითებული გარემოებები არ ქმნიდა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებულ, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალურ-სამართლებრივ საფუძვლებს.

სააპელაციო სასამართლო დაეთანხმა საქალაქო სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს და გაიზიარა მათი სამართლებრივი შეფასება, საწინააღმდეგო შინაარსის არსებითი ხასიათის არგუმენტები კი აპელანტს არ წარმოუდგენია. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება იყო კანონიერი და დასაბუთებული და არ არსებობდა მისი გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 21 თებერვლის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ფინანსთა სამინისტრომ, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასატორის განმარტებით, გასაჩივრებული განჩინება კანონმდებლობის დარღვევით არის გამოტანილი, იურიდიულად დაუსაბუთებელია და უნდა გაუქმდეს. აღნიშნული განჩინება მიღებულია საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე მუხლის მოთხოვნათა დარღვევით, კერძოდ, სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა და არასწორად განმარტა კანონი. სააპელაციო სასამართლო არასწორად დაეთანხმა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებსა და სამართლებრივ შეფასებას, რადგან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, ამ კოდექსის 156-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «ბ» და «გ» ქვეპუნქტებით განსაზღვრულ შემთხვევებში ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის გადაწყვეტილება (ამ გადაწყვეტილების და თანდართული დოკუმენტების მიღებიდან 5 დღის ვადაში), აგრეთვე, საგადასახადო ორგანოს უარი, თუ მან ამ კოდექსის 156-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ ვადაში არ მიიღო საგადასახადო დეპარტამენტის გადაწყვეტილება (ამ ვადის ამოწურვიდან 5 დღის ვადაში) გაასაჩივროს დავების განხილვის საბჭოში. ამავე მუხლის თანახმად, საგადასახადო დეპარტამენტის უარად ითვლება, აგრეთვე, თუ გადასახადის გადამხდელმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 156-ე მუხლით დადგენილ ვადაში არ მიიღო საგადასახადო დეპარტამენტის გადაწყვეტილება.

კასატორი აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 156-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო დეპარტამენტი ვალდებულია, საჩივრის მიღებიდან 15 დღის ვადაში განიხილოს იგი და გადაწყვეტილების მიღებიდან 3 დღის ვადაში გაუგზავნოს გადაწყვეტილება მომჩივანს. აქედან გამომდინარე, 18-დღიანი ვადის გასვლის შემდეგ, თუ მომჩივანმა ამ ვადაში არ მიიღო საგადასახადო დეპარტამენტის გადაწყვეტილება, აღნიშნული ჩაითვლება საჩივარზე უარის თქმად და მომჩივანმა ამ ვადის ამოწურვიდან 5 დღის ვადაში უნდა გაასაჩივროს უარი დავების განხილვის საბჭოში, რაც, ჯამში, საგადასახადო დეპარტამენტის მიერ საჩივრის მიღების დღიდან 23 დღის ვადაში დავების განხილვის საბჭოში საჩივრის წარდგენის ვალდებულებას ნიშნავს. ამდენად, სააპელაციო სასამართლოს უნდა ეხელმძღვანელა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 156-ე მუხლის მოთხოვნებით.

გარდა ამისა, კასატორის განმარტებით, ფინანსთა სამინისტრო წარმოადგენს არასათანადო მოპასუხეს, ვინაიდან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 160-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელი, საგადასახადო აგენტი ან სხვა უფლებამოსილი პირი უფლებამოსილია, დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილება გაასაჩივროს სასამართლოში და ასეთ შემთხვევაში მოპასუხეა ამ კოდექსის 147-ე ან 151-ე მუხლში აღნიშნული საგადასახადო ორგანო. აქედან გამომდინარე, დავების განხილვის საბჭოს გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაზე მოპასუხეს წარმოადგენს

შესაბამისი საგადასახადო ორგანო და არა ფინანსთა სამინისტრო, რაც სასამართლოს მიერ არ იქნა გათვალისწინებული.

ამასთან, კასატორი მიიჩნევს, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «ა» ქვეპუნქტის შესაბამისად, საკასაციო საჩივარი დასაშვებად უნდა იქნეს ცნობილი, ვინაიდან ამ საკითხთან (ზემოაღნიშნული ნორმების სწორად გამოყენებასთან) მიმართებაში არ არის ჩამოყალიბებული (ერთგვაროვანი) სასამართლო პრაქტიკა და მოცემული საქმე მნიშვნელოვანია სამართლის განვითარებისათვის.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2008 წლის 24 აპრილის განჩინებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივარი; მხარეებს მიეცათ უფლება, 2008 წლის 24 აპრილის განჩინების ჩაბარებიდან 14 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 2008 წლის 12 ივნისამდე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2008 წლის 12 ივნისის განჩინებით ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «ა» ქვეპუნქტით და მისი განხილვა დაინიშნა 2008 წლის 3 ივლისს, მხარეთა დასწრების გარეშე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2008 წლის 3 ივლისის განჩინებით ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივრის განხილვა დაინიშნა ზეპირი მოსმენით 2008 წლის 18 სექტემბერს, 11.30 საათზე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2008 წლის 2 ოქტომბრის სხდომაზე ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივრის განხილვა დაინიშნა ზეპირი მოსმენის გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო ზეპირი მოსმენის გარეშე გაეცნო საქმის მასალებს, შეამოწმა გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობა, წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობა და მიაჩნია, რომ ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

საკასაციო სასამართლოს მოცემული საქმის მასალების მიხედვით, დადგენილად მიიჩნევს, რომ შპს «გაერთიანება ისანმა» ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტში 2005 წლის 1 ივნისს შეიტანა #4692 საჩივარი. ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თავმჯდომარის მოადგილის 2005 წლის 23 ივნისის #1373-ს ბრძანებით შპს «გაერთიანება ისანის» პრეტენზია არ დაკმაყოფილდა და იმავდროულად, მას ეცნობა, რომ ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ხსენებული ბრძანება შეიძლება გასაჩივრებელიყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 თავის 157-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, იმავე ბრძანების მიღებიდან 5 დღის ვადაში. აღნიშნულის თაობაზე ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტიდან 2005 წლის 27 ივნისს მოსარჩელეს გაეგზავნა #4-09/5607 წერილი, რომელიც მან მიიღო 2005 წლის 5 ივლისს. საგადასახადო დეპარტამენტის ხსენებული გადაწყვეტილების მიღების შემდეგ - მე-3 დღეს - 2005 წლის 7 ივლისს შპს «გაერთიანება ისანმა» #6889 საჩივარი შეიტანა ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში. ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს თავმჯდომარის მოადგილის 2005 წლის 12 ივლისის #05-09/1127-13459 წერილით შპს «გაერთიანება ისანს» ეცნობა, რომ ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭო უფლებამოსილი არ იყო, განეხილა მისი საჩივარი, ვინაიდან იგი წარმოდგენილი იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 147-ე მუხლის მე-4, მე-5 და 157-ე მუხლის პირველი ნაწილების მოთხოვნათა დარღვევით.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი - ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2005 წლის 12 ივლისის #05-09/1127-13459 გადაწყვეტილება შპს «გაერთიანება ისანის» საჩივრის განხილვაზე უარის თქმის შესახებ, პირდაპირ და უშუალო ზიანს აყენებს მოსარჩელეს, ხოლო სასამართლომ აღნიშნული აქტი მართებულად ცნო ბათილად და სწორად დაავალა ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს შპს «გაერთიანება ისანის» 2005 წლის 7 ივლისის #6889 საჩივრის განხილვა. შპს «გაერთიანება ისანმა» ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტიდან მის საჩივარზე 2005 წლის 27 ივნისის #4-09/5607 წერილი ჩაიბარა 2005 წლის 5 ივლისს, ხოლო საგადასახადო დეპარტამენტის ზემოხსენებული გადაწყვეტილება - ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თავმჯდომარის მოადგილის 2005 წლის 23 ივნისის #1373-ს ბრძანება მისი მიღებიდან მე-3 დღეს - 2005 წლის 7 ივლისს #6889 საჩივრის შეტანით გაასაჩივრა ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ხუთი კალენდარული დღის ვადაში, ანუ მოსარჩელეს არ დაურღვევია ამ ნაწილის მოთხოვნა, მოპასუხე ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭომ კი დაუსაბუთებლად უთხრა მას უარი საჩივრის განხილვაზე, რის გამოც შპს «გაერთიანება ისანის» სარჩელი საფუძვლიანია.

საკასაციო სასამართლო ვერ დაეთანხმება კასატორს, რომ გასაჩივრებული განჩინება კანონმდებლობის დარღვევით არის გამოტანილი, იურიდიულად დაუსაბუთებელია და მიღებულია საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე მუხლის მოთხოვნათა დარღვევით.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) 157-ე მუხლის პირველი ნაწილის (დავის წარმოშობის პერიოდში მოქმედი რედაქცია) თანახმად, გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს უფლება ჰქონდა, ამ კოდექსის 156-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „ბ“ და „გ“ ქვეპუნქტებით განსაზღვრულ შემთხვევებში, ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის გადაწყვეტილება (ამ გადაწყვეტილებისა და თანდართული დოკუმენტების მიღებიდან 5 დღის ვადაში), აგრეთვე, საგადასახადო ორგანოს უარი, თუ მან ამ კოდექსის 156-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ ვადაში არ მიიღო ეს გადაწყვეტილება (ამ ვადის ამოწურვიდან 5 დღის ვადაში), გაესაჩივრებინა: ა) საბჭოში, თუ მის საჩივარში ასე იყო აღნიშნული; ბ) არბიტრაჟში ან სასამართლოში, თუ მის საჩივარში ასე იყო აღნიშნული (ასეთ შემთხვევაში მოპასუხე იყო ამ კოდექსის 147-ე ან 151-ე მუხლში აღნიშნული საგადასახადო ორგანო). საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) 157-ე მუხლის პირველი ნაწილის ამჟამად მოქმედი რედაქციის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, ამ კოდექსის 156-ე მუხლის მე-4 ნაწილის «ბ» და «გ» ქვეპუნქტებით განსაზღვრულ შემთხვევებში, ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილება (ამ გადაწყვეტილების მიღებიდან 5 კალენდარული დღის ვადაში), აგრეთვე, ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის უარი, თუ მან ამ კოდექსის 156-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ ვადაში არ მიიღო ეს გადაწყვეტილება (ამ ვადის ამოწურვიდან 5 კალენდარული დღის ვადაში) გასაჩივროს: ა) ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მეშვეობით საბჭოში; ბ) სასამართლოში (ასეთ შემთხვევაში მოპასუხეა ამ კოდექსის 147-ე ან 151-ე მუხლში აღნიშნული საგადასახადო ორგანო). ამდენად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლის პირველ ნაწილში არაორაზროვნადაა მითითებული, რომ გადასახადის გადამხდელს უფლება ჰქონდა, გაესაჩივრებინა ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის გადაწყვეტილება ამავე დეპარტამენტის მეშვეობით საბჭოში, ამ გადაწყვეტილების მიღებიდან ხუთი დღის ვადაში, რაც მოსარჩელემ გააკეთა კიდევ.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) 156-ე მუხლის პირველი ნაწილის 2006 წლის 29 დეკემბრამდე მოქმედი რედაქციის შესაბამისად, ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი ვალდებული იყო, ამ კოდექსის 155-ე მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნული საჩივრის მიღებიდან 15 დღის ვადაში განეხილა იგი და არა უგვიანეს გადაწყვეტილების მიღებიდან 3 დღის ვადაში გაეზავნა გადაწყვეტილება მომჩივანისათვის. «საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის შესახებ» საქართველოს 2006 წლის 29 დეკემბრის კანონით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) VIII კარი და ამ კარში შემავალი 156-ე მუხლი ჩამოყალიბდა ახალი რედაქციით, რომლის პირველი ნაწილის თანახმად, ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური ვალდებულია, ამ კოდექსის 155-ე მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნული საჩივრის მიღებიდან 20 კალენდარული დღის ვადაში განიხილოს იგი და არა უგვიანეს გადაწყვეტილების მიღებიდან 3 სამუშაო დღისა გაუზავნოს იგი მომჩივანს.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) 157-ე მუხლის პირველ ნაწილში მითითებული ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის უარი (თუ მან ამ კოდექსის 156-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ ვადაში არ მიიღო გადაწყვეტილება) ვერ იქნება სახეზე იმ შემთხვევაში, თუ ხსენებულმა სამსახურმა (საგადასახადო დეპარტამენტის უფლებამონაცვლე) მიიღო გადაწყვეტილება, თუნდაც საამისოდ განსაზღვრული ვადის დარღვევით და იმავე გადაწყვეტილებით გადასახადის გადამხდელს განუმარტა მისი გასაჩივრების უფლების თაობაზე.

საკასაციო სასამართლო ხაზგასმით აღნიშნავს და კასატორის – ფინანსთა სამინისტროს ყურადღებას მიაპყრობს იმ გარემოებებზე, რომ ამავე სამინისტროს სისტემაში იმჟამად შემავალი ყოფილი საგადასახადო დეპარტამენტის (ამჟამად – ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური) თავმჯდომარის მოადგილის 2005 წლის 23 ივნისის #1373-ს ბრძანებაში (რომელიც მიღებულ იქნა კასატორის მიერვე საკასაციო საჩივარში მითითებულ საჩივრის წარდგენიდან 23 დღეში) პირდაპირ მითითა ხსენებული ბრძანების გასაჩივრების შესაძლებლობაზე იმავე ბრძანების მიღებიდან 5 დღის ვადაში. აქვე აღსანიშნავია ის გარემოებაც, რომ აღნიშნული ბრძანების თაობაზე საგადასახადო დეპარტამენტის (ამჟამად – ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური) მიერ მოსარჩელისათვის 2005 წლის 27 ივნისს გაგზავნილი #4-09/5607 წერილი მოსარჩელემ მიიღო მხოლოდ 2005 წლის 5 ივლისს. შესაბამისად, მართალია, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) 156-ე მუხლის პირველი ნაწილის (იმჟამად მოქმედი რედაქცია) თანახმად, მომჩივანს საგადასახადო დეპარტამენტის (ამჟამად – ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური) მიერ მისი საჩივრის მიღების დღიდან, ჯამში, 23 დღის ვადაში უნდა წარედგინა საჩივარი დავების განხილვის საბჭოში, მაგრამ ხსენებული ნაწილის მოთხოვნის შესრულება მომჩივანისათვის სავალდებულო იქნებოდა, თუ სახეზე არ იქნებოდა საგადასახადო დეპარტამენტის (ამჟამად – ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური) მიერ საბოლოოდ გადაწყვეტილების მიღება მისი გასაჩივრების წესის, მათ შორის, ვადის განსაზღვრით, მით უმეტეს, მხედველობაშია მისაღები ხსენებული გადაწყვეტილების მომჩივანისათვის ფოსტის მეშვეობით ჩაბარებისათვის საჭირო ვადაც. ამდენად, საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს ამ კოდექსის 156-ე

მუხლის პირველი ნაწილის ნორმის ფორმალურ განმარტებას, ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში, რეალურად არსებული ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინების გარეშე.

საკასაციო სასამართლო ვერ დაეთანხმება კასატორის მოსაზრებას იმის შესახებ, რომ ფინანსთა სამინისტრო წარმოადგენს არასათანადო მოპასუხეს, ვინაიდან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 160-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელი, საგადასახადო აგენტი ან სხვა უფლებამოსილი პირი უფლებამოსილია, დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილება გაასაჩივროს სასამართლოში და ასეთ შემთხვევაში მოპასუხეა ამ კოდექსის 147-ე ან 151-ე მუხლში აღნიშნული საგადასახადო ორგანო, ხოლო აქედან გამომდინარე, დავების განხილვის საბჭოს გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაზე მოპასუხეს წარმოადგენს შესაბამისი საგადასახადო ორგანო და არა ფინანსთა სამინისტრო.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 147-ე მუხლის მოთხოვნები ვერ გავრცელდება კონკრეტულ შემთხვევაზე, რადგან ხსენებული მუხლი უშუალოდ ეხება საგადასახადო დავის დაწყების წესთან დაკავშირებულ, გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოს მხრიდან უარზე წარსადგენ წერილობით შესაგებელს და არა ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილებაზე ან ამ სამსახურის უარზე, თუ მან ამ კოდექსის 156-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ ვადაში არ მიიღო ეს გადაწყვეტილება, წარსადგენ საჩივარს, ასევე ამ შემთხვევას არ ეხება, შესაბამისად, ამავე კოდექსის 151-ე მუხლი, რომელიც ითვალისწინებს საგადასახადო ორგანოს შესაგებელს.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) 160-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს გაასაჩივროს საბჭოს გადაწყვეტილება ამ მუხლის პირველ ნაწილში მითითებულ ვადებში და ასეთ შემთხვევაში მოპასუხეა ამ კოდექსის 147-ე ან 151-ე მუხლში აღნიშნული საგადასახადო ორგანო.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 160-ე მუხლის მე-2 ნაწილის ნორმაში იგულისხმება სწორედ დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილება, რომელიც მის მიერ მიღებულია გადასახადის გადამხდელის საჩივრის განხილვის შედეგად. რაც შეეხება ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს უარს საჩივრის განხილვაზე (ქმედების განხორციელებაზე), მასზე ვერ გავრცელდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 160-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მოთხოვნა, რადგან ამ შემთხვევაში, სარჩელის საგანია სწორედ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის (მოცემულ საქმეზე - ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2005 წლის 12 ივლისის #05-09/1127-13459 წერილი) ბათილად ცნობა და ქმედების განხორციელება, რის გამოც შპს «გაერთიანება ისანის» სარჩელზე მოპასუხე სწორედ ფინანსთა სამინისტროა (დავების განხილვის საბჭო), რომლის მიერ გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტიც არის გასაჩივრებული მოსარჩელის მიერ და იგი ასევე მოითხოვს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოსთვის ქმედების განხორციელების - მისი საჩივრის განხილვის დავალებას.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ «საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის შესახებ» საქართველოს 2006 წლის 29 დეკემბრის კანონით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) VIII კარი და ამ კარში შემავალი 157-ე მუხლი ჩამოყალიბდა ახალი რედაქციით, რომლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ ამ მუხლის პირველ ნაწილში მითითებული გასაჩივრების ვადები შესაძლებელია აითვალოს განსხვავებული თარიღებიდან, უპირატესობა ენიჭება გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ გადაწყვეტილების მიღების თარიღს, მიუხედავად იმისა, დროულად გააგზავნა თუ არა გადაწყვეტილება შემოსავლების სამსახურმა.

საკასაციო სასამართლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) პროცედურული ხასიათის დებულებების მოქმედებასთან დაკავშირებით, აქვე მიუთითებს ხსენებული კოდექსის 282-ე მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის მიხედვით, ამ კოდექსის პროცედურული დებულებები ვრცელდება 2005 წლის 1 იანვრიდან იმ საგადასახადო პერიოდებზეც, რომლებიც მთავრდება 2005 წლის 1 იანვრამდე.

ამდენად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოცემული საქმის განხილვისას სააპელაციო სასამართლოს არ დაურღვევია საქართველოს კანონმდებლობა და საქმეზე მიიღო დასაბუთებული და კანონიერი განჩინება.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ არ არსებობს საკასაციო საჩივრის 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 408-ე მუხლის მე-3 ნაწილით, 410-ე მუხლით და

და ა ა დ გ ი ნ ა :

1. ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 21 თებერვლის განჩინება;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

3. გადასახადისგან გათავისუფლება

გადასახადისგან გათავისუფლებაზე უარის თქმის საფუძველები

განჩინება

#ბს-1121-1072(კ-07)

10 აპრილი, 2008 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),

ლ. მურუსიძე,

მ. ცისკაძე

დავის საგანი: ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2006 წლის 15 ნოემბერს გ. ჩ-მემ სარჩელით მიმართა ფოთის საქალაქო სასამართლოს მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ 2006 წლის 2 ნოემბერს ჩაჰბარდა ფოთის საგადასახადო ინსპექციის მიერ შედგენილი 2006 წლის 31 ოქტომბრის #136 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის მიხედვით გაარკვია, რომ ერიცხებოდა დავალიანება, ძირითადი გადასახადი - 5737 ლარი, საურავი - 5523,32 ლარი, ზედმეტობა კი 783,9 ლარი. მოსარჩელემ აღნიშნული მოთხოვნა ნაწილობრივ მიიჩნია უკანონოდ და დაუსაბუთებლად, რის გამოც 2006 წლის 2 ნოემბერს ქ. ფოთის საგადასახადო ინსპექციაში წარადგინა შესაგებელი იმ მოტივით, რომ მის მიმართ შეწყდა სისხლისსამართლებრივი დევნა, რომელიც აღძრული იყო საგადასახადო შემოწმების აქტით გამოვლენილ დარღვევათა გამო, 2004 წლის 23 ოქტომბერს და «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» 2004 წლის 24 დეკემბრის კანონის საფუძველზე, მოითხოვა მასზე დარიცხული თანხის ჩამოწერა.

მოსარჩელემ ასევე აღნიშნა, რომ 2006 წლის 10 ნოემბრის #944 ბრძანებით უარი ეთქვა შესაგებლის დაკმაყოფილებაზე იმ საფუძველით, რომ «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონი ითვალისწინებდა იმ დავალიანების ჩამოწერას, რომელიც არ იყო აღრიცხული ან დარიცხული, ხოლო, ფოთის საგადასახადო ინსპექციის მოსაზრებით, მოსარჩელის პირად ბარათზე განხორციელებული იყო თანხის დარიცხვა დასახელებული კანონის ძალაში შესვლისათვის. «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» 2004 წლის 24 დეკემბრის კანონით თანხები ჩამოწერას არ ექვემდებარებოდა, რაც ნაწილობრივ მიიჩნია უკანონოდ და დაუსაბუთებლად.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» საქართველოს კანონი ძალაში შევიდა 2004 წლის 24 დეკემბერს, ხოლო ი/მ «გ. ჩ-ძეს» პირადი ბარათის მიხედვით, ბიუჯეტის სასარგებლოდ თანხები დაერიცხა დასახელებული კანონის ძალაში შესვლის შემდეგ. «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» საქართველოს კანონის მე-4 მუხლის თანახმად, ამ კანონის ამოქმედებისთანავე შესრულებულად უნდა ჩათვლილიყო საქართველოს რეზიდენტი და არარეზიდენტი ფიზიკური და იურიდიული პირების მიერ 2004 წლის 1 იანვრამდე წარმოშობილი და შესრულებული საგადასახადო ვალდებულებები და არ უნდა განხორციელებულიყო მათ მიმართ სისხლისსამართლებრივი დევნა, ადმინისტრაციული ან კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა სახის სამართალწარმოება.

მოსარჩელემ განმარტა, რომ აღიარებდა 2004 წელს დარიცხული საშემოსავლო გადასახადის - 2970 ლარის დარიცხვის მართებულობას, მაგრამ ვინაიდან საგადასახადო მოთხოვნა აღნიშნული თანხის დარიცხვაზე წარედგინა 2006 წლის 2 ნოემბერს, მოითხოვა მანამდე დარიცხული საურავის მოხსნა, ანუ მოსარჩელემ საგადასახადო მოთხოვნა აღიარა ნაწილობრივ და არ ცნო 2004 წლის 1 იანვრამდე დარიცხული თანხები, რაც შეადგენდა პრეზუმფციულ გადასახადს - 2460 ლარს, ჯარიმა, გაანგარიშების წარუდგენლობისათვის - 615 ლარს, საურავის დროზე გადაუხდელობისთვის - 2342 ლარს, ასევე, 2004 წელს დარიცხულ საშემოსავლო გადასახადს - 2970 ლარს, საურავის დროზე გადაუხდელობისათვის დარიცხულ თანხას.

მოსარჩელემ სარჩელის ფასი განსაზღვრა 7506,42 ლარით და ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოითხოვა ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 31 ოქტომბრის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ნაწილობრივ ბათილად ცნობა და დაკისრებული თანხების გადახდისაგან გათავისუფლება.

ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2007 წლის 27 მარტის გადაწყვეტილებით ი/მ «გ. ჩ-ძის» სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ბათილად იქნა ცნობილი ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 31 ოქტომბრის #136 საგადასახადო მოთხოვნა ი/მ «გ. ჩ-ძეზე» საურავის - 5523,32 ლარის დარიცხვის ნაწილში.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონი ძალაში შევიდა 2004 წლის 24 დეკემბერს, ხოლო ი/მ «გ. ჩ-ძეს» ბიუჯეტის სასარგებლოდ პირად ბარათზე თანხები დაერიცხა აღნიშნული კანონის ძალაში შესვლის შემდეგ. საგადასახადო კოდექსის (2004 წლის 22 დეკემბრის რედაქცია) 121-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფროსის მოადგილე იღებდა გადაწყვეტილებას საგადასახადო შემოწმების მასალების განხილვის შედეგებზე გადასახადების ან/და საგადასახადო სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ. მოცემულ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს (მისი უფროსის ან მოადგილის სახით ი/მ «გ. ჩ-ძეზე» თანხის დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ) გადაწყვეტილება არ მიუღია. საგადასახადო კოდექსის (1997 წლის 13 ივნისის რედაქცია) 236-ე მუხლის თანახმად, გადასახადის დარიცხული თანხის შესახებ გადამხდელს ეგზავნებოდა შეტყობინება, რომელიც სხვა რეკვიზიტებთან ერთად შეიცავდა დარიცხული გადასახადისა და საჯარიმო სანქციების თანხას, გადასახადის გადახდის მოთხოვნას, გადახდის ვადებს და გასაჩივრების წესს. მსგავსი შეტყობინება ი/მ «გ. ჩ-ძეს» არ მიუღია.

საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, შემოწმების მასალების საფუძველზე საგადასახადო ორგანოს უფლება ჰქონდა, განეხორციელებინა თითოეული გადასახადის გადამხდელისა და სხვა ვალდებული პირისათვის კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების დარიცხვა, ხოლო ამავე მუხლის მესამე ნაწილის თანახმად, თუ გადასახადის გადამხდელი არ წარმოადგენდა გადასახადის დასარიცხად საჭირო ინფორმაციას, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილი იყო, დაერიცხა მისთვის გადასახადი მის ხელთ არსებული ინფორმაციის საფუძველზე და წარედგინა საგადასახადო მოთხოვნა.

საქალაქო სასამართლომ ასევე განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის თანახმად, საგადასახადო ორგანო ვალდებული იყო, გადასახდელის გადამხდელის ან სხვა ვალდებული პირისათვის წარედგინა საგადასახადო მოთხოვნა, თუ არსებობდა მისი წარდგენის საფუძველი.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ ი/მ «გ. ჩ-ძეს» საგადასახადო მოთხოვნა გაეგზავნა 2006 წლის 22 ნოემბერს, რომლის მიღების შემდეგ მან გადაიხადა 2004 წელს დარიცხული ძირითადი თანხა. რაც შეეხებოდა საურავს, მოსარჩელეს იგი არ უნდა დარიცხვოდა, რადგან მის მიერ საგადასახადო ვალდებულება მოთხოვნისთანავე იქნა შესრულებული.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელეს უნდა მოხსნოდა 2004 წლის 1 იანვრამდე და ასევე 2004 წელს დარიცხული საურავის თანხა. რაც შეეხებოდა 2004 წლის 1 იანვრამდე მოსარჩელეზე დარიცხულ ძირითად თანხას, აღნიშნული თანხა მოსარჩელის მიერ გადახდილი იყო და არ არსებობდა საგადასახადო მოთხოვნის ძირითადი თანხის დარიცხვის ნაწილში გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი.

ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2007 წლის 27 მარტის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის საგადასახადო ინსპექციამ, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება ი/მ «გ. ჩ-ძისათვის» გაუქმებული საურავის დაკისრების ნაწილში და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით ი/მ «გ. ჩ-ძისათვის» ძირითადი თანხის გადახდასთან ერთად მასზე რიცხული საურავის დაკისრება.

ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2007 წლის 27 მარტის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ი/მ «გ. ჩ-ძემ», რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა მისი სარჩელი და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის სრულად დაკმაყოფილება, გასაჩივრებული საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა, 2004 წლის 1 იანვრამდე დარიცხული ძირითადი თანხის 2460 ლარის დარიცხვის ნაწილშიც.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 21 სექტემბრის გადაწყვეტილებით ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; ი/მ «გ. ჩ-ძის» სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა; გაუქმდა ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2007 წლის 27 მარტის გადაწყვეტილება ი/მ «გ. ჩ-ძის» სარჩელის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების ნაწილში; ი/მ «გ. ჩ-ძის» სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 31 ოქტომბრის #136 საგადასახადო მოთხოვნა ი/მ «გ. ჩ-ძისათვის» ძირითადი თანხიდან - 5737 ლარიდან 2460 ლარის დაკისრების ნაწილში; ი/მ «გ. ჩ-ძეს» დაუბრუნდა 2460 ლარი; გასაჩივრებული გადაწყვეტილება დანარჩენ ნაწილში დარჩა უცვლელი.

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ 2004 წლის 23 ოქტომბერს ფოთის საგადასახადო ინსპექციის გადამხდელთა საგადასახადო აუდიტის (შემოწმების) სამმართველოს მიერ

შემოწმებულ იქნა ინდივიდუალური საწარმო «გ. ჩ-ძე», რაზეც შედგენილ იქნა საგადასახადო შემოწმების აქტი #7. შემოწმება შეეხო 2001 წლის 1 აპრილიდან 2004 წლის 18 ოქტომბრამდე პერიოდს. შემოწმების შედეგად ი/მ «გ. ჩ-ძეს» დაერიცხა გადასახადები საურავებით - 8719 ლარი, მათ შორის - ძირითადი გადასახადი - 5430 ლარი, საურავი - 3289 ლარი. ი/მ «გ. ჩ-ძეს» 2006 წლის 31 ოქტომბრის #136 საგადასახადო მოთხოვნა ჩაჰბარდა 2006 წლის 2 ნოემბერს, რომლითაც დარიცხული იყო ძირითადი თანხა 5737 ლარი და საურავი - 5523,32 ლარი.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» 2004 წლის 24 დეკემბრის კანონი, ამავე კანონის მე-7 მუხლის თანახმად, ამოქმედდა გამოქვეყნებისთანავე (ხსენებული კანონი იუსტიციის სამინისტროს ოფიციალურ ბეჭდვით ორგანოში გამოქვეყნდა 2005 წლის 24 იანვარს). აღნიშნული კანონის მე-5 მუხლის მე-7 პუნქტის თანახმად, ლეგალიზებულ ქონებასთან დაკავშირებული ნებისმიერი შეუსრულებელი, საგადასახადო და საბაჟო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ვალდებულებები ითვლებოდა შესრულებულად 2004 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე აღნიშნა, რომ საგადასახადო შემოწმების #7 აქტით ი/მ «გ. ჩ-ძეს» 2001 წლის 1 აპრილიდან 2004 წლის 1 იანვრამდე ერიცხებოდა პრეზუმციული გადასახადი - 3960 ლარი, დარიცხული იყო 1500 ლარი, დამატებით დაერიცხა სხვაობა - 2460 ლარი. საგადასახადო შემოწმების აქტით გამოვლენილი დასარიცხი თანხები (ძირითადი საურავი), არსებული 2004 წლის 1 იანვრამდე, ექვემდებარებოდა 2004 წლის 24 დეკემბრის კანონის სამელავათო ნორმების ი/მ «გ. ჩ-ძეზე» გავრცელებას, მათ შორის იგულისხმებოდა 2460 ლარი. რაც შეეხებოდა ი/მ «გ. ჩ-ძეზე» 2004 წელს დარიცხულ ძირითად თანხას და საურავს, საქალაქო სასამართლოს მოსაზრება, რომ ი/მ «გ. ჩ-ძეს» არ უნდა დარიცხვოდა საურავი, რადგან მან მოთხოვნისთანავე გადაიხადა ძირითადი თანხა, მართებული იყო და სრულად შეესაბამებოდა საგადასახადო კოდექსის 224-ე, 235-ე, 236-ე მუხლების (1997 წლის 13 ივნისის რედაქცია) მოთხოვნებს, კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 224-ე მუხლის თანახმად გადამხდელის მიმართ საგადასახადო ორგანოს განცხადებას არ ჰქონდა სავალდებულო ხასიათი საგადასახადო ორგანოსათვის ან გადამხდელისათვის, თუ იგი წერილობითი ფორმით არ ჩაჰბარდებოდა გადამხდელს. იმავე კოდექსის 235-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ამ კოდექსის მიხედვით გადასახადის თანხების დარიცხვა გულისხმობდა კონკრეტულ საგადასახადო პერიოდში გადამხდელისაგან კუთვნილი გადასახადის თანხის საგადასახადო ორგანოში აღრიცხვას. საგადასახადო კოდექსის 236-ე მუხლის თანახმად, გადასახადის დარიცხული თანხის შესახებ გადამხდელს ეგზავნებოდა შეტყობინება, რომელიც შეიცავდა კანონმდებლობით განსაზღვრულ მონაცემებს. საგადასახადო კოდექსის 236-ე მუხლით გათვალისწინებულ მონაცემებს საგადასახადო შემოწმების აქტი #7 არ მოიცავდა, ხოლო შესაბამისი ვალდებულება გადასახადის გადამხდელ ი/მ «გ. ჩ-ძეს» წარმოეშვა საგადასახადო მოთხოვნის ჩაბარებიდან, რაც მან შეასრულა ძირითადი თანხის ნაწილში და შესაბამისად, საურავის გადახდის ვალდებულება მას არ გააჩნდა. ამდენად, საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება 5 523,32 ლარის საურავის დარიცხვის ნაწილში ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 31 ოქტომბრის საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის თაობაზე, იყო დასაბუთებული და კანონიერი.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს 2007 წლის 21 სექტემბრის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის საგადასახადო ინსპექციამ.

კასატორი აღნიშნავს, რომ არ ეთანხმება სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილებას და მიაჩნია, რომ იგი დაუსაბუთებელია. კასატორის განმარტებით, ი/მ «გ. ჩ-ძეს» 2006 წლის 31 ოქტომბერს გაეგზავნა საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც დაერიცხა ძირითად გადასახადში 5737 ლარი, საურავის ნაწილში - 5523,92 ლარი. აღნიშნული თანხების დარიცხვის საფუძველია 2004 წლის 23 ოქტომბრის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტი. აქედან გამომდინარე, ზემოაღნიშნული თანხები ი/მ «გ. ჩ-ძეს» დაერიცხა «ამნისტიისა და დეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის ძალაში შესვლამდე. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობა, რომ ხსენებული თანხები დარიცხულია აღნიშნული კანონის ძალაში შესვლის შემდეგ, ყოველგვარ საფუძველსაა მოკლებული.

კასატორი აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლომ არასწორად განმარტა «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონი და ზემოთ აღნიშნულ ფაქტობრივ გარემოებებზე კანონიერი რეაგირება არ მოახდინა. საქმე განხილულია მნიშვნელოვანი საპროცესო დარღვევებით, რომლებსაც შეეძლო არსებითად ემოქმედა საქმის განხილვის შედეგებზე.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, კასატორმა მოითხოვა სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე მუხლის 2 ნაწილის «ა» ქვეპუნქტისა და 394-ე მუხლის «ე» ქვეპუნქტის თანახმად, ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 21 სექტემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით ი/მ «გ. ჩ-ძისათვის» სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2007 წლის 24 დეკემბრის განჩინებით, ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებამი იქნა მიღებული ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივარი; მხარეებს მიეცათ

უფლება, 2007 წლის 24 დეკემბრის განჩინების ჩაბარებიდან 14 დღის ვადაში წარმოდგინათ მოსარჩევა, თუ რამდენად იყო დასაშვები განსახილველად საკასაციო საჩივარი ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით; ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული დასაშვებობის შემოწმება განისაზღვრა 2008 წლის 21 თებერვლამდე.

უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2008 წლის 21 თებერვლის განჩინებით ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივარი დასაშვებად იქნა მიჩნეული და საქმის განხილვა დაინიშნა 2008 წლის 17 აპრილს, მხარეთა დასწრების გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო გაეცნო საქმის მასალებს, შეამოწმა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობა, წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობა და მიაჩნია, რომ ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. ფოთის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 21 სექტემბრის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს.

საკასაციო სასამართლოს დადგენილად მიაჩნია შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებანი: ლანჩხუთის რაიონული სასამართლოს 2004 წლის 8 ოქტომბრის ბრძანებისა და ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2004 წლის 13 ოქტომბრის #7 ბრძანების საფუძველზე ფოთის საგადასახადო ინსპექციის გადამხდელთა საგადასახადო აქტის (შემოწმების) სამმართველოს უფროსმა ინსპექტორმა 2004 წლის 13 ოქტომბერს შეამოწმა ინდივიდუალური საწარმო «გ. ჩ-ძის» საქმიანობა; შემოწმება შეეხო 2001 წლის 1 აპრილიდან 2004 წლის 18 ოქტომბრამდე პერიოდს; 2004 წლის 23 ოქტომბრის #7 საგადასახადო შემოწმების აქტით, ინდივიდუალურ მეწარმე «გ. ჩ-ძეს» შემოწმების შედეგად დაერიცხა: პრეზუმციული გადასახადი - 2460 ლარი, ჯარიმა გაანგარიშების წარუდგენლობისათვის - 615 ლარი, საურავი დროზე გადაუხდელობისათვის 2 342 ლარი, საშემოსავლო გადასახადი - 2 970 ლარი, საურავი დროზე გადაუხდელობისათვის - 332 ლარი.

საქმეში წარმოდგენილი 2004 წლის 23 ოქტომბრის #7 საგადასახადო შემოწმების აქტით საკასაციო სასამართლოს ასევე დადგენილად მიაჩნია, რომ აღნიშნულ აქტს ხელს აწერს ი/მ «გ. ჩ-ძე». დასახელებული აქტი შედგა 4 ცალად და ერთი ეგზემპლარი კანონით დადგენილი წესით ჩაჰბარდა ი/მ «გ. ჩ-ძეს».

საკასაციო სასამართლოს დადგენილად მიაჩნია, რომ 2005 წლის 2 თებერვლის დადგენილებით, ამნისტიის აქტის საფუძველზე, შეწყდა სისხლის სამართლის #9204689 საქმე გ. ჩ-ძის მიმართ, სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული დანაშაულისათვის. საქმეში წარმოდგენილი 2005 წლის 2 თებერვლის დადგენილების ასლით დასტურდება, რომ გ. ჩ-ძის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლებას საფუძველად დაედო «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» 2004 წლის 24 დეკემბრის კანონი.

საქმეში წარმოდგენილი მასალებით საკასაციო სასამართლოს ასევე დადგენილად მიაჩნია, რომ ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ. ფოთის საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2006 წლის 31 ოქტომბერს გაიცა #136 საგადასახადო მოთხოვნა ი/მ «გ. ჩ-ძეზე». აღნიშნულ საგადასახადო მოთხოვნაზე შესაგებელი წარადგინა ი/მ «გ. ჩ-ძემ»; ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ. ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 10 ნოემბრის #944 ბრძანებით ი/მ «გ. ჩ-ძეს» შესაგებლის დაკმაყოფილებაზე ეთქვა უარი. ი/მ «გ. ჩ-ძემ» სარჩელით მიმართა ფოთის საქალაქო სასამართლოს, მოითხოვა ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 31 ოქტომბრის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ნაწილობრივ ბათილად ცნობა და დაკისრებული თანხების გადახდისაგან გათავისუფლება; მოსარჩელემ აღიარა 2004 წელს დარიცხული საშემოსავლო გადასახადი - 2970 ლარის ოდენობით; მოითხოვა 2004 წლის 1 იანვრამდე დარიცხული გადასახადის, ასევე მასზე დარიცხული ჯარიმისა და საურავის გადახდისაგან გათავისუფლება იმ მოტივით, რომ «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» 2004 წლის 24 დეკემბრის კანონის საფუძველზე გათავისუფლდა 2004 წლის 1 იანვრამდე წარმოშობილი და შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებებისაგან; მოსარჩელემ ცნო რა 2004 წელს დარიცხული ძირითადი გადასახადი - 2970 ლარი, არ ცნო აღნიშნულ თანხაზე დარიცხული საურავი, იმ მოტივით, რომ საგადასახადო მოთხოვნა აღნიშნულ თანხაზე წარედგინა მოგვიანებით, 2006 წლის 2 ნოემბერს, ხოლო საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენისთანავე, აღნიშნული თანხა მოსარჩელის მიერ გადახდილ იქნა.

საქმის მასალებით დასტურდება, რომ ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2007 წლის 27 მარტის გადაწყვეტილებით ი/მ «გ. ჩ-ძის» სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ბათილად იქნა ცნობილი ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 31 ოქტომბრის #136 საგადასახადო მოთხოვნა ი/მ «გ. ჩ-ძეზე» საურავის - 5523,32 ლარის დარიცხვის ნაწილში; აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა როგორც მოპასუხემ, ასევე მოსარჩელემაც; ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს

ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 21 სექტემბრის გადაწყვეტილებით ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. ფოთის საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; ი/მ «გ. ჩ-ძის» სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა; გაუქმდა ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2007 წლის 27 მარტის გადაწყვეტილება ი/მ «გ. ჩ-ძის» სარჩელის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების ნაწილში; ი/მ «გ. ჩ-ძის» სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 31 ოქტომბრის #136 საგადასახადო მოთხოვნა ი/მ «გ. ჩ-ძისათვის» ძირითადი თანხიდან - 5737 ლარიდან 2460 ლარის დაკისრების ნაწილში; ი/მ «გ. ჩ-ძის» დაუბრუნდა 2460 ლარი; გასაჩივრებული გადაწყვეტილება დანარჩენ ნაწილში დარჩა უცვლელად.

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

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 404-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საკასაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას საკასაციო საჩივრის ფარგლებში.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412-ე მუხლის პირველი ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტის მიხედვით, საკასაციო სასამართლო აუქმებს გადაწყვეტილებას და საქმეს ხელახლა განსახილველად აბრუნებს სააპელაციო სასამართლოში, თუ არსებობს ამ კოდექსის 394-ე მუხლით გათვალისწინებული საფუძვლები, გარდა აღნიშნული მუხლის «გ» და «ე» ქვეპუნქტებისა.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის «ე¹» ქვეპუნქტის შესაბამისად, გადაწყვეტილება ყოველთვის ჩაითვლება კანონის დარღვევით მიღებულად, თუ გადაწყვეტილების დასაბუთება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელია. იმავე კოდექსის 393-ე მუხლის მეორე ნაწილის «ბ» და «გ» ქვეპუნქტების შესაბამისად, სამართლის ნორმები დარღვევულად ითვლება, თუ სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომლიც უნდა გამოეყენებინა, არასწორად განმარტა კანონი.

საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებას იმის შესახებ, რომ ი/მ «გ. ჩ-ძის» 2004 წლის 1 იანვრამდე დარიცხული ძირითადი თანხის - 2 460 ლარის გადახდისაგან გათავისუფლების საფუძველს წარმოადგენს «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» 2004 წლის 24 დეკემბრის კანონი.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის მიზანია იმ პირთა სისხლის-სამართლებრივი პასუხისმგებლობისა და სასჯელისაგან გათავისუფლება, რომლებმაც დანაშაული ჩაიდინეს სამეწარმეო და ეკონომიკურ სფეროში; არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებისა და ქონების გამოვლენისა და აღიარების მიზნით ასეთი შემოსავლის (ქონების) ლეგალიზების პირობებისა და წესის განსაზღვრა და მისი დაფარვისათვის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლების დადგენა. დასახელებული კანონის მე-4 მუხლში მოცემულია არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულების ლეგალიზაციის წესი. აღნიშნული მუხლის პირველი პუნქტით, ამ კანონის ამოქმედებისთანავე, შესრულებულად ჩაითვალა რეზიდენტი და არარეზიდენტი ფიზიკური და იურიდიული პირების მიერ 2004 წლის 1 იანვრამდე წარმოშობილი და შეუსრულებელი საგადასახადო და საბაჟო ვალდებულებები და არ განხორციელდა მათ მიმართ სისხლისსამართლებრივი დევნა, ადმინისტრაციული ან კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა სახის სამართალწარმოება, ხოლო დასახელებული მუხლის მეორე პუნქტით, ამ მუხლის მოქმედება ვრცელდება საგადასახადო კოდექსითა და სხვა საკანონმდებლო აქტებით განსაზღვრულ გადასახადის გადამხდელებზე, აგრეთვე საგადასახადო აგენტებზე, რომლებმაც 2004 წლის 1 იანვრამდე არ განახორციელეს საგადასახადო ვალდებულებათა დეკლარირება ან/და გადახდა.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის მე-4 მუხლის მე-3 პუნქტის «ა» ქვეპუნქტის მიხედვით, ამ მუხლის მოქმედება არ ვრცელდება შესაბამის სახელმწიფო ორგანოებში კანონმდებლობით დადგენილი წესით დეკლარირებულ, დარიცხულ და აღრიცხულ, მაგრამ გადაუხდელობა საგადასახადო და საბაჟო ვალდებულებებზე. საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის თანახმად, გადასახადის თანხების დარიცხვა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოში კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისათვის გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის კუთვნილი გადასახადის თანხის აღრიცხვას. საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ დარიცხვა და აღრიცხვა ურთიერთშემავსებელი ტერმინებია და, ერთობლიობაში, ერთ ტერმინად უნდა იქნეს განხილული. ამასთან, აღნიშნული ტერმინები უკავშირდება დეკლარირებას, ანუ საგადასახადო ვალდებულების არსებობას. შეიძლება, საწარმოს საგადასახადო ვალდებულებები წარმოემუშავს მას შემდეგ, რაც იგი შეამოწმეს საგადასახადო ან სხვა ფისკალურმა ორგანომ და შესაბამისად, მოახდინეს მისი ფაქტობრივად დეკლარირება, რაც დაირიცხა (აღრიცხა) საგადასახადო ვალდებულებად. თუ საგადასახადო ვალდებულება წარმოშობილია 2004 წლის 1 იანვრისათვის და იგი ცნობილია საგადასახადო ან სხვა ფისკალური ორგანოსათვის, ეს ვალდებულება რჩება ძალაში და მასზე ამნისტიის კანონი ვერ გავრცელდება.

«ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის მე-4 მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, ამ მუხლის მოქმედება ვრცელდება საგადასახადო კოდექსითა და სხვა საკანონმდებლო აქტებით განსაზღვრულ გადასახადის გადამხდელებზე, აგრეთვე, საგადასახადო აგენტებზე, რომლებმაც 2004 წლის 1 იანვრამდე არ განახორციელეს საგადასახადო ვალდებულებით დეკლარირება ან/და გადახდა. უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2005 წლის 6 აპრილის განჩინებით განიმარტა, რომ სიტყვებში - «არ განხორციელდა დეკლარირება ან/და გადახდა» - იგულისხმებოდა ზემოთ მოყვანილი დეკლარაციების წარდგენით გადასახდელი გადასახადები და ის გადასახადები, რომლებიც ექვემდებარებოდა გადამხდელის მიერ დეკლარაციების წარდგენის გარეშე გადახდას და რომლის გადახდაც არ განხორციელებულა 2004 წლის 1 იანვრამდე.

საქმის მასალებით დადგენილია, რომ ფოთის საგადასახადო ინსპექციის გადამხდელთა საგადასახადო აუდიტის (შემოწმების) სამმართველოს უფროსი ინსპექტორის მიერ 2004 წლის 13 ოქტომბერს ინდივიდუალური საწარმო «გ. ჩ-ძის» საქმიანობის შემოწმება შეეხო 2001 წლის 1 აპრილიდან 2004 წლის 18 ოქტომბრამდე პერიოდს; 2004 წლის 23 ოქტომბრის #7 საგადასახადო შემოწმების აქტით, ინდივიდუალურ მეწარმე «გ. ჩ-ძეს» შემოწმების შედეგად დაერიცხა: პრეზუმციული გადასახადი - 2460 ლარი, ჯარიმა განგარიშების წარუდგენლობისათვის - 615 ლარი, საურავი დროზე გადაუხდელობისათვის - 2 342 ლარი, საშემოსავლო გადასახადი - 2 970 ლარი, საურავი დროზე გადაუხდელობისათვის - 332 ლარი. საკასაციო სასამართლოს საქმის მასალებით ასევე დადგენილად მიაჩნია, რომ შემოწმებას ესწრებოდა ი/მ «გ. ჩ-ძე», რაც დასტურდება შემოწმების აქტზე მისი ხელმოწერით. ი/მ «გ. ჩ-ძეს» კანონით დადგენილი წესით ჩაჰპარდა 2004 წლის 23 ოქტომბრის #7 საგადასახადო შემოწმების აქტის ერთი ეგზემპლარი. ამდენად, საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მითითებას იმის შესახებ, რომ ი/მ «გ. ჩ-ძეზე» დარიცხულ პრეზუმციულ გადასახადზე - 2 460 ლარზე უნდა გავრცელდეს «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის მე-4 მუხლის მე-2 პუნქტის მოქმედება.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» 2004 წლის 24 დეკემბრის კანონი ამოქმედდა 2005 წლის 24 იანვარს, გამოქვეყნებისთანავე. ი/მ «გ. ჩ-ძეს» ბიუჯეტის სასარგებლოდ თანხები დაერიცხა 2004 წლის 23 ოქტომბრის შემოწმების საგადასახადო აქტით, ხოლო «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონი ითვალისწინებს იმ დავალიანების ჩამოწრას, რომელიც არ არის აღრიცხული ან დარიცხული. ვინაიდან მოსარჩელეს 2004 წლის 23 ოქტომბრის #7 საგადასახადო შემოწმების აქტით გადასახადები დაერიცხა დასახელებული კანონის ამოქმედებამდე, აღნიშნული კანონი ი/მ «გ. ჩ-ძის» მიმართ საგადასახადო ორგანოთა მიერ საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხულ საგადასახადო ვალდებულებებზე ვერ გავრცელდება.

საკასაციო სასამართლო ასევე განმარტავს, რომ «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის საფუძველზე გ. ჩ-ძის სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლება ავტომატურად არ შეიძლება გახდეს აღნიშნული კანონის ამოქმედებამდე დარიცხული გადასახადებისაგან ი/მ-ის გათავისუფლების საფუძველი.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412-ე მუხლის პირველი ნაწილის «ა» ქვეპუნქტი საკასაციო სასამართლოს მიერ გადაწყვეტილების გაუქმებისა და სააპელაციო სასამართლოში დაბრუნების საფუძველად ითვალისწინებს ისეთ შემთხვევას, როდესაც საქმის გარემოებანი საპროცესო ნორმების ისეთი დარღვევითაა დადგენილი, რომ ამ დარღვევის შედეგად საქმეზე არასწორი გადაწყვეტილება იქნა გამოტანილი და საჭიროა მტკიცებულებათა დამატებითი გამოკვლევა.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინაგანი რწმენით, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ.

საკასაციო სასამართლო დადგენილად მიიჩნევს, რომ 2004 წლის 23 ოქტომბრის #7 საგადასახადო შემოწმების აქტით, ინდივიდუალურ მეწარმე «გ. ჩ-ძეს» შემოწმების შედეგად დაერიცხა: პრეზუმციული გადასახადი - 2 460 ლარი, ჯარიმა განგარიშების წარუდგენლობისათვის - 615 ლარი, საურავი დროზე გადაუხდელობისათვის 2 342 ლარი, საშემოსავლო გადასახადი - 2 970 ლარი, საურავი დროზე გადაუხდელობისათვის - 332 ლარი. ი/მ «გ. ჩ-ძემ» ფოთის საქალაქო სასამართლოში 2006 წლის 15 დეკემბერს წარდგენილ სარჩელში ცნო 2004 წელს დარიცხული საშემოსავლო გადასახადი - 2970 ლარი. მოსარჩელემ არ ცნო 2004 წლის 1 იანვრამდე დარიცხული პრეზუმციული გადასახადი - 2 460 ლარი და ამ თანხაზე დარიცხული ჯარიმა და საურავი. საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ ფოთის საქალაქო სასამართლომ პრეზუმციული გადასახადის - 2 460 ლარის ნაწილში სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას საფუძველად დაუდო ის გარემოება, რომ აღნიშნული თანხა მოსარჩელის მიერ გადახდილი იყო და შესაბამისად, არ არსებობდა საგადასახადო მოთხოვნის ძირითადი თანხის ნაწილში დარიცხვის გაუქმების საფუძველი. სააპელაციო სასამართლომ თავისი გადაწყვეტილებით ისე დაუბრუნა ი/მ «გ. ჩ-ძეს» 2 460 ლარი, რომ არ დაუდგენია ფაქტობრივი გარემოება, თუ კონკრეტულად, რა თანხა იქნა

გადახდილი გადამხდელის მიერ. საქმეში წარმოდგენილია 2006 წლის 15 დეკემბერს 2960 ლარისა და 2007 წლის 24 იანვარს - 3000 ლარის გადახდის დამადასტურებელი ქვითრები, თუმცა, სააპელაციო სასამართლოს სათანადო შეფასება არ მიუცია და არ გამოუკვლევია, თუ რა სახის გადასახადები იქნა გადახდილი გადამხდელის მიერ.

საკასაციო სასამართლო ასევე ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მოტივაციას იმის შესახებ, რომ საგადასახადო ორგანოს განცხადებას მოცემულ შემთხვევაში არ ჰქონდა სავალდებულო ხასიათი საგადასახადო ორგანოსათვის ან გადამხდელისათვის, რადგან იგი წერილობითი ფორმით არ ჩაჰბარებია გადამხდელს.

საკასაციო სასამართლო კიდევ ერთხელ ამახვილებს ყურადღებას იმ გარემოებაზე, რომ შემოწმებას ესწრებოდა ი/მ «გ. ჩ-ძე», რაც დასტურდება შემოწმების აქტზე მისი ხელმოწერით. ი/მ «გ. ჩ-ძეს» კანონით დადგენილი წესით ჩაჰბარდა 2004 წლის 23 ოქტომბრის #7 საგადასახადო შემოწმების აქტის ერთი ეგზემპლარი. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ი/მ «გ. ჩ-ძისათვის» ცნობილი იყო მის მიმართ სამემოსავლო გადასახადის - 2 970 ლარის არსებობის შესახებ. აღნიშნული თანხა, მისივე განმარტებით, მის მიერ გადახდილ იქნა მხოლოდ საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის შემდეგ. საკასაციო სასამართლო ასევე ვერ დაეთანხმება სასამართლოს დასაბუთებას ი/მ «გ. ჩ-ძის» საურავის თანხის გადახდისაგან გათავისუფლების საფუძველად საგადასახადო კოდექსის 224-ე, 235-236-ე მუხლებზე მითითების შესახებ. საგადასახადო კოდექსის (1997 წლის რედაქცია) 252-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, თუ გადასახადის თანხა არ არის გადახდილი დადგენილი ვადისათვის, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, გადაიხადოს საურავი ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე. საკასაციო სასამართლოს დადგენილად მიჩნია, რომ 2004 წლის 23 ოქტომბრის #7 საგადასახადო შემოწმების აქტით, რომლის ერთი ეგზემპლარი კანონით დადგენილი წესით ჩაჰბარდა ი/მ-ს, განიმარტა დარიცხული საგადასახადო თანხის შესახებ გადაწყვეტილების გასაჩივრების წესი და ვადა. ის გარემოება, რომ საგადასახადო მოთხოვნა 2004 წლის 23 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გაიცა მხოლოდ 2006 წლის 31 ოქტომბერს, არ შეიძლება გახდეს ი/მ-ის საურავის გადახდისაგან გათავისუფლების საფუძველი. საგადასახადო კოდექსის (1997 წლის რედაქცია) 137-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს შეუძლია დაარიცხოს და გადასინჯოს გადასახადი დარიცხული თანხის დარიცხვა და გადასინჯვა საგადასახადო პერიოდის დამთავრებიდან 6 წლის განმავლობაში. საგადასახადო კოდექსის (2004 წლის 22 დეკემბრის რედაქცია) მე-5 მუხლის შესაბამისად, «საგადასახადო მოთხოვნის» (გადასახადის ან/და სანქციის თანხის დარიცხვის შესახებ) და «გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის» (ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების ან/და ჩათვლის თაობაზე) წარდგენის ხანდაზმულობის ვადაა 6 წელი, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. ეს ვადა აითვლება შესაბამისი ვალდებულების წარმოშობის კალენდარული წლის დასასრულიდან.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ სააპელაციო სასამართლოს სათანადოდ არ შეუფასებია 2004 წლის 23 ოქტომბრის #7 საგადასახადო შემოწმების აქტი. მოცემულ შემთხვევაში, საქმის ხელახლა განხილვისას, სააპელაციო სასამართლომ უნდა იმსჯელოს, 2004 წლის 23 ოქტომბრის #7 საგადასახადო შემოწმების აქტის ერთი ეგზემპლარის კანონით დადგენილი წესით ი/მ «გ. ჩ-ძისათვის» ჩაბარება უნდა შეფასდეს თუ არა საგადასახადო კოდექსის (1997 წლის რედაქცია) 224-ე მუხლით გათვალისწინებული საგადასახადო ორგანოს განცხადების წერილობითი ფორმით გადამხდელისათვის ჩაბარებად.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. ფოთის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 408-ე მუხლის მე-3 ნაწილით, 412-ე მუხლით და

და ა ა დ გ ი ნ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. ფოთის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 21 სექტემბრის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
3. სახელმწიფო ბაჟის საკითხი გადაწყდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;
4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

4. დღგ-ის, აქციზის ჩათვლა, საურავი

დღგ-ის ჩათვლა

განჩინება

#ბს-642-611(კ-07)

14 თებერვალი, 2008 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: ლ. ლაზარაშვილი (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),

მ. ვაჩაძე,

ნ. სხირტლაძე

დავის საგანი: საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2006 წლის 8 სექტემბერს ფოთის საქალაქო სასამართლოს სასარჩელო განცხადებით მიმართა ინდივიდუალურმა მეწარმე «ზ. ზ-ავამ» მოპასუხე ქ. ფოთის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ. მოსარჩელემ მოითხოვა ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 31 აგვისტოს #34 საგადასახადო მოთხოვნის ნაწილობრივ ბათილად ცნობა და დღგ-ის 15171.30 ლარის ჩათვლა.

სარჩელის საფუძვლები მდგომარეობდა შემდეგში:

ინდემწარმე «ზ. ზ-ავა» რეგისტრირებულია ფოთის საგადასახადო ინსპექციაში დღგ-ს გადამხდელად. 2001-2002 წლებში აჭარის ა/რ-ის საგადასახადო ინსპექციაში რეგისტრირებული სავაჭრო ორგანიზაციებიდან, კერძოდ, შპს «კავკასიონისაგან», შპს «ლომისაგან», შპს «ბაკურისაგან» და შპს «აისი-21-გან» შეიძინა სხვადასხვა დასახელების საქონელი და, შესაბამისად, გამოწერილ იქნა მკაცრი აღივხვის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები: სერია აა-69 #006490, სერია აა-70 #040786, #034142, #040590, #054365, #055558, #034442, #038475, #042739, #038566, #051967, #058047, #052977, სერია აა-68 #011666, #011545, სერია აა-70 #053653, #048086, #043218, #040373, #059015, რომლის მიხედვითაც მის მიერ დღგ-ს თანხა გადახდილია საქონლის მიმწოდებლებზე.

საგადასახადო დეპარტამენტის წერილი, რომლითაც მოხდა ჩასათვლელი თანხის გაუქმება, არაკანონიერია, ვინაიდან 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც დასაბეგრი ოპერაციის დროს მიხედვით, გადახდილია წარდგენილი ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად დასაბეგრი ოპერაციებზე, თუ საქონელი, სამუშაო ან მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება გადასახადის გადახდელის ეკონომიკური საქმიანობისათვის იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ისინი არ შეიტანება პროდუქციის თვითღირებულებაში. დღგ-ს ჩათვლას დაექვემდებარება ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ს თანხა. სადავო შემთხვევაში კანონის აღნიშნული მუხლი შესრულებულია და ანგარიშსწორება ბიუჯეტთან მოხდენილია სრულად, ხოლო ფოთის საგადასახადო ინსპექციას არ ჰქონდა რაიმე საფუძველი, გაუქმებინა კუთვნილი დღგ-ს ჩათვლა და დამატებით დაერიცხა მასზე საურავი.

2006 წლის 31 აგვისტოს საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, მოსარჩელეს გადასახდელად დაეკისრა დღგ-ს ძირითადი თანხა 15171.30 ლარი და მასზე დარიცხული საურავი 24528.24 ლარი. საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველი გახდა 2001-2002 წლებში დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით განხორციელებული ჩათვლების გაუქმება, რაც უკანონოა, ვინაიდან მის მიერ წარდგენილი ანგარიშ-ფაქტურებით დასტურდება, რომ მოსარჩელემ ზემოთ მოყვანილი ანგარიშ-ფაქტურებით საქონელი ნამდვილად შეიძინა და დამატებული ღირებულების გადასახადი გადაიხადა. 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 29-ე მუხლის 25-ე ნაწილის მიხედვით, დამატებითი ღირებულების გადასახადი არის არაპირდაპირი გადასახადი, რომელიც დგინდება მიწოდებული საქონლის ფასზე დანამატის სახით და რომელსაც იხდის მომხმარებელი იმ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის შეძენისას. ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მიერ გაცემული ცნობებით კი დასტურდება, რომ მიმწოდებლების მიერ დღგ სახელმწიფო ბიუჯეტში ზემომითითებული ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით შეტანილ იქნა. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელეს უსაფუძვლოდ დაერიცხა დღგ და შესაბამისი საურავი.

ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2006 წლის 16 ნოემბრის საოქმო განჩინებით მოცემულ საქმეში თანამოპასუხედ ჩაება ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი.

ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2006 წლის 22 ნოემბრის გადაწყვეტილებით სარჩელი დაკმაყოფილდა, ინდემწარმე «ზ. ზ-ავას» განხორციელებულად ჩაეთვალა გადასახდელი დღგ-ს თანხა 15171.30 ლარის ოდენობით, მოსარჩელე ასევე გათავისუფლდა აღნიშნულ თანხაზე დარიცხული საურავის - 24528.24 ლარის გადახდისაგან; აღნიშნულ ნაწილში ბათილად იქნა ცნობილი ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 31 აგვისტოს #34 საგადასახადო მოთხოვნა.

საქალაქო სასამართლომ დადგინებულად მიიჩნია, რომ ინდემწარმე «ზ. ზ-ავამ» 2001-2003 წლებში აჭარის ა/რ-ის საგადასახადო ინსპექციებში რეგისტრირებული სავაჭრო ორგანიზაციებიდან, კერძოდ, შპს «კავკასიონისაგან», შპს «ლომისაგან», შპს «ბაკურისაგან» და შპს «აისი-21-გან» შეიძინა სხვადასხვა

დასახელების საქონელი. ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მიერ გაცემული ცნობებით ასევე დასტურდებოდა, რომ შპს «ლომს», შპს «ბაკურს» და შპს «აისი-21-ს» სერია აა-70 #040786, #034142, #040590, #054365, #055558, #034442, #038475, #042739, #038566, #051967, #058047, #052977, სერია აა-70 #011666, #011545, სერია აა-70 #053653, #048086, #043218, #040373, #059015, ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისი თანხა ბიუჯეტში გადახდილი აქვთ, ხოლო რაც შეეხება შპს «კავკასიონს», საქმეში არსებული საგადასახადო დეპარტამენტის 2006 წლის 18 ივლისის წერილის თანხმად, იგი ლიკვიდირებულია. ამასთან, ამავე ცნობით დასტურდება, რომ მას ბიუჯეტის მიმართ დავალიანება არ ერიცხება. აქედან გამომდინარე, საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ შპს «კავკასიონს» სერია აა-69 #006490 ანგარიშ-ფაქტურის შესაბამისი თანხა ბიუჯეტში გადახდილი აქვს.

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, იმ დროისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანხმად, დღგ-ს ჩათვლას ექვემდებარება ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ს თანხა. როგორც ზემოთ აღინიშნა ინდემწარმე «ზ. ზ-ავასათვის» მიწოდებულ საქონელზე მიმწოდებლებს დღგ გადახდილი აქვთ. აქედან გამომდინარე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელეს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლით გათვალისწინებული ვალდებულება ბიუჯეტის მიმართ შესრულებული აქვს, ხოლო ის გარემოება, რომ აღნიშნული დღგ-ს თანხა სახელმწიფო ბიუჯეტის ეროვნული ბანკის შესაბამის ანგარიშზე არ არის მოხვედრილი, არ წარმოადგენს დღგ-ს ჩაუთვლელობის საფუძველს, რადგან «საბიუჯეტო სისტემისა და საბიუჯეტო უფლებამოსილებათა შესახებ» კანონის მე-6 მუხლის თანხმად, საბიუჯეტო სისტემა მოიცავს სახელმწიფო ბიუჯეტს, აფხაზეთისა და აჭარის ა/რ ბიუჯეტებსა და საქართველოს სხვა ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტებს.

ზემოთქმულიდან გამომდინარე, საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელეს უსაფუძვლოდ დაერიცხა დღგ-ს თანხა და საურავი, საგადასახადო ინსპექცია ვალდებული იყო საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის საფუძველზე განეხორციელებინა დღგ-ს ჩათვლები და არ არსებობდა დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების კანონიერი საფუძველი.

საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ფოთის საგადასახადო ინსპექციამ, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

აპელანტის მითითებით, ინდემწარმე «ზ. ზ-ავამ» ანგარიშ-ფაქტურები წარუდგინა საგადასახადო ორგანოს ჩათვლის მისაღებად, მაგრამ ჩათვლები არ განხორციელდა საგადასახადო დეპარტამენტის წერილის საფუძველზე. დღგ წარმოადგენს საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადს და გადახდილად ჩაითვლება, როცა დღგ-ს თანხა დასაბეგრი ოპერაციების დროის მიხედვით გადახდილია სახელმწიფო ბიუჯეტში, რასაც ითვალისწინებდა შესაბამისი პერიოდისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის ბოლო აბზაცი, რომლის თანხმად, დღგ-ს ჩათვლას დაექვემდებარება სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ს თანხა. ამასთან, საქონლის მიწოდების დროს, როდესაც მოხდა დამატებითი ღირებულების გადასახადით დასაბეგრი ოპერაციის წარმოება, გადასახადის თანხის გადახდა სახელმწიფო ბიუჯეტში განისაზღვრებოდა «საბიუჯეტო სისტემისა და საბიუჯეტო უფლებამოსილებათა შესახებ» კანონით და 2000 წლის 13 დეკემბრის «სახელმწიფო გადასახადებიდან აფხაზეთისა და აჭარის ა/რ და საქართველოს სხვა ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტებში ანარიცხების გრძელვადიანი ეკონომიკური ნორმატივების შესახებ» კანონის მიხედვით. კერძოდ, «საბიუჯეტო სისტემისა და საბიუჯეტო უფლებამოსილებათა შესახებ» კანონის მე-9 მუხლი განსაზღვრავს, რომ საბიუჯეტო სისტემის ყველა რგოლის შემოსავალი ფორმირდება საგადასახადო კანონმდებლობით და ამ კანონით განსაზღვრული წესით. ბიუჯეტის ყველა შემოსავალი უნდა აისახოს ეროვნულ ბანკში გახსნილ სახაზინო ანგარიშზე. დაუშვებელია ბიუჯეტის შემოსავლების თანხების აღრიცხვა, როგორც ხაზინის, ასევე გადამხდელების მომსახურე კომერციულ ბანკებში შესაბამის ანგარიშებზე მათი სრულფასოვანი ასახვის გარეშე.

ამრიგად, ბიუჯეტში თანხა ჩარიცხულად ითვლება, თუ ის ასახვას ჰპოვებს ეროვნული ბანკის მიერ გახსნილ სახაზინო ანგარიშზე. წინააღმდეგ შემთხვევაში საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული დღგ-ის ჩათვლის განხორციელება ბიუჯეტიდან თანხების დაბრუნების ტოლფასია, რაც შეუძლებელს ხდის იმ თანხებზე ჩათვლების განხორციელებას, რომლებიც არ მოხვედრილა სახელმწიფო ბიუჯეტის ეროვნულ ბანკში გახსნილ სახაზინო ანგარიშზე.

საგადასახადო კოდექსის 115-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანხმად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა წარმოადგენს ფინანსთა სამინისტროს მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს, რომლითაც დასტურდება დღგ-ს გადახდევინების ფაქტი, რაც ნიშნავს დასაბეგრი ოპერაციაზე გამყიდველის მიერ დღგ-ს თანხის გადახდევინებას და არა სახელმწიფო ბიუჯეტში გადასახადის შეტანას. აღნიშნულის გათვალისწინებით, საქალაქო სასამართლომ არასწორად ჩათვალა, რომ ინდემწარმე «ზ. ზ-ავასათვის» მიწოდებულ საქონელზე მიმწოდებლებს დღგ გადახდილი ჰქონდათ.

საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა აგრეთვე ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტმა, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა შემდეგი მოტივებით:

საქმის მასალებით ირკვევა, რომ ინდემწარმე «ზ. ზ-ავამ» შეიძინა საქონელი ბათუმის საგადასახადო ინსპექციაში რეგისტრირებული შემდეგი გადამხდელისგან: შპს «კავკასიონი», შპს «ლომი», შპს «ბაკური» და შპს «აისი-21».

1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 115-ე მუხლის თანახმად, საქონლის მიმწოდებლებმა შესაბამის საგადასახადო ინსპექციაში წარადგინეს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების მე-4 პირები კონტროლის განხორციელების მიზნით, ხოლო საქონლის მყიდველმა - ინდემწარმე «ზ. ზ-ავამ» საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების მესამე პირები წარუდგინა ფოთის საგადასახადო ინსპექციას ჩათვლის მისაღებად. საქართველოში მოქმედი კანონმდებლობიდან გამომდინარე, საგადასახადო ორგანოს მხრიდან არ იქნა განხორციელებული საგადასახადო ჩათვლები საგადასახადო დეპარტამენტის წერილის საფუძველზე.

ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ამგვარი მოქმედება გამომდინარეობდა 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებიდან, კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ჩასათვლელი დღე-ს თანხა წარმოადგენს გადასახადის თანხას, რომელიც დასაბეგრი ოპერაციის დროის მიხედვით გადახდილია წარმოდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად ან გადახდილია საბაჟო დეკლარაციის მიხედვით. დღე-ის ჩათვლას დაექვემდებარება ბიუჯეტში გადახდილი დღე-ის თანხა.

1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 115-ე მუხლის მე-2 ნაწილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურას განმარტავს, როგორც დოკუმენტს, რომლითაც დასტურდება დღე-ს გადახდევინების ფაქტი, რაც გამომდინარეობს ანგარიშ-ფაქტურაში ასახული მონაცემებით, რის ჩამონათვალსაც შეიცავს დასახელებული მუხლი. აღნიშნულ მუხლში საუბარია, ერთი მხრივ, დღე-ს გადამხდელზე, ხოლო მეორე მხრივ - მყიდველზე (დამკვეთზე). აქედან გამომდინარე, მიმწოდებლის მხრიდან ე.წ. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა ადასტურებს მყიდველის (დამკვეთის) მიერ არა გადასახადის, არამედ დამატებული ღირებულების გადასახადით დატვირთული საფასურის გადახდისა და დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტს. ამდენად, მხოლოდ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა შეუძლებელია იყოს საკმარისი იმისათვის, რათა განხორციელდეს გადასახადის გადახდილად აღიარება.

სადავო საგადასახადო ოპერაციის განხორციელების დროისათვის სახელმწიფო ბიუჯეტში გადასახადის თანხის გადახდა განისაზღვრებოდა «საბიუჯეტო სისტემისა და საბიუჯეტო უფლებამოსილებათა შესახებ» კანონით. კანონის აღნიშნულ მოთხოვნათა დაცვის შემდეგ დღე-ს თანხა ჩაითვლებოდა სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილად. მითითებული კანონის მე-9 მუხლის მიხედვით, საბიუჯეტო სისტემის ყველა რგოლის შემოსავალი ფორმირდება საგადასახადო კანონმდებლობით და ამ კანონით განსაზღვრული წესით. ბიუჯეტის ყველა შემოსავალი უნდა აისახოს ეროვნულ ბანკში გახსნილ სახაზინო ანგარიშებზე. დაუშვებელია ბიუჯეტების შემოსავლებში თანხების აღრიცხვა, როგორც სახინოს, ასევე გადამხდელის მომსახურე კომერციულ ბანკებში შესაბამის ანგარიშებზე მათი სრულფასოვანი ასახვის გარეშე. ასევე გასათვალისწინებელია, რომ საქმეში არ არის წარმოდგენილი საქონლის მიმწოდებელი პირების მიერ (გაუქმებული ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით) ბიუჯეტში თანხის გადახდის დამადასტურებელი საბანკო ქვითრები.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 10 მაისის გადაწყვეტილებით ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტისა და ფოთის საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივრები დაკმაყოფილდა, გაუქმდა ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2006 წლის 22 ნოემბრის გადაწყვეტილება, ინდემწარმე «ზ. ზ-ავას» სარჩელი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, ინდემწარმე «ზ. ზ-ავას» ჩაეთვალა 13 881.30 ლარი; სარჩელი არ დაკმაყოფილდა სერია აა-68 #011666 და სერია აა-68 #011545 ანგარიშ-ფაქტურებზე დღე-ს ჩათვლის ნაწილში, ინდემწარმე «ზ. ზ-ავა» გათავისუფლდა 13 881.30 ლარზე საურავისაგან; ბათილად იქნა ცნობილი ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 31 აგვისტოს #34 საგადასახადო მოთხოვნა 13 881.30 ლარის ნაწილში, ასევე სერია აა-68 #011666 და სერია აა-68 #011545 ანგარიშ-ფაქტურებზე დარიცხული საურავის ნაწილში.

სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების მოტივები მდგომარეობს შემდეგში:

1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის ბოლო წინადადების მიხედვით, დღე-ს ჩათვლას დაექვემდებარება საქართველოს ბიუჯეტში გადახდილი დღე-ს თანხა.

მოსარჩელეს შეძენილი აქვს საქონელი მიმწოდებლებისგან. ამ უკანასკნელებს ანგარიშ-ფაქტურების მეოთხე ეგზემპლარები წარდგენილი აქვთ საგადასახადო ინსპექციაში და ნაწარმოები აქვთ ანგარიშსწორება, ამიტომ ამ ანგარიშ-ფაქტურებზე უნდა მოხდეს დღე-ს ჩათვლა, შესაბამისად, უნდა გაუქმდეს მათზე დარიცხული საურავები.

შპს «კავკასიონი» ამჟამად ლიკვიდირებულია. «მეწარმეთა შესახებ» კანონის მე-14 მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, შპს-ს ლიკვიდაციის დროს ხდება კრედიტორების დაკმაყოფილება. შესაბამისად, იგულისხმება, რომ ანგარიშ-ფაქტურების მე-4 ეგზემპლარებით დღე-ს თანხა გადახდილი აქვს შპს «კავკასიონს».

ზემოთქმულიდან გამომდინარე, ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 31 აგვისტოს #34 საგადასახადო ბრძანება ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი დასახელებული ანგარიშ-ფაქტურებით გათვალისწინებული დღე-ს თანხების ნაწილში, ასევე ამ თანხების შესაბამისი საურავის ნაწილში.

რაც შეეხება შპს «აისი-21-ს», მას სერია აა-68 #011666 და სერია აა-68 #011545 ანგარიშ-ფაქტურებზე დღე-ს თანხა გადახდილი არა აქვს. მართალია, ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის

ცნობით შპს «აისი-21-ს» 2003 წლის 1 მარტის მდგომარეობით დავალიანება არ ერიცხება, მაგრამ შედარების აქტით 2002 წლის 1 დეკემბრიდან 2007 წლის 8 თებერვლამდე პერიოდში შპს «აისი 21-ს» თანხა სულ გადახდილი ჰქონდა 51.25 ლარი, ამიტომ ამ ანგარიშ-ფაქტურებზე ჩათვლა არ უნდა განხორციელებულიყო. ამასთან, ამ თანხის გამო დაკისრებული საურავები ექვემდებარებოდა გაუქმებას, რადგან 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 29-ე მუხლის 25-ე ნაწილის მიხედვით, დღგ-ის შეტანა ევალება მიმწოდებელს და ამავე კოდექსის 252-ე მუხლის მიხედვით, ამ თანხის შეუტანლობის გამო საურავი ასევე მიმწოდებელს ერიცხება.

სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება დღგ-ს ჩათვლის აღდგენის ნაწილში და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა შემდეგი მოტივებით:

კასატორის განმარტებით, სადავო საგადასახადო ოპერაციის განხორციელების დროისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის ბოლო აბზაცის მიხედვით, დღგ-ს ჩათვლას დაექვემდებარება სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ს თანხა. შემოსავლების სამსახურის გადამხდელთა ცენტრალიზებულ კომპიუტერულ ბაზაში არსებულ მონაცემებზე დაყრდნობით ირკვეოდა, რომ ინდემწარმე «ზ. ზ-ავას» მიმწოდებლებს შესაბამის საგადასახადო ინსპექციაში არ წარუდგენიათ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები და არ განუხორციელებიათ სახელმწიფო ბიუჯეტთან ანგარიშსწორება, რითაც დაირღვა 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 114-ე, 115-ე და 118-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მოთხოვნები. შესაბამისად, არ არსებობს ინდემწარმე «ზ. ზ-ავას» მიმწოდებლების მიერ განხორციელებულ დასაბეგრ ოპერაციაზე გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით დღგ-ს ჩათვლების აღდგენის სამართლებრივი საფუძველი.

სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, კერძოდ, ნაწარმოები ოპერაციის (საქონლის მიწოდების) დროს, როდესაც მოხდა დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრი ოპერაციის წარმოება, გადასახადის თანხის გადახდა განისაზღვრებოდა «საბიუჯეტო სისტემისა და საბიუჯეტო უფლებამოსილებათა შესახებ» და «სახელმწიფო გადასახადებიდან აფხაზეთისა და აჭარის ა/რ და საქართველოს სხვა ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტებში ანარიცხების გრძელვადიანი ეკონომიკური ნორმატივების შესახებ» კანონის მიხედვით. მხოლოდ ამ მოთხოვნათა დაცვის შემდეგ დღგ-ს თანხა ჩაითვლება სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილად. «საბიუჯეტო სისტემისა და საბიუჯეტო უფლებამოსილებათა შესახებ» კანონის მე-9 მუხლი განსაზღვრავს, რომ საბიუჯეტო სისტემის ყველა რგოლის შემოსავალი ფორმირდება საგადასახადო კანონმდებლობითა და ამ კანონით განსაზღვრული წესით. ბიუჯეტის ყველა შემოსავალი უნდა აისახოს ეროვნულ ბანკში გახსნილ სახაზინო ანგარიშზე.

სააპელაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებდა საქმეში არსებულ ცნობებზე მიმწოდებლების მიერ დღგ-ს თანხების გადახდის თაობაზე, რაც არასაკმარისი საფუძველი იყო, ვინაიდან აღნიშნული ცნობებით არ დასტურდებოდა დღგ-ს თანხის ეროვნული ბანკის სახაზინო ანგარიშზე ასახვა.

სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საკასაციო წესით ასევე გაასაჩივრა ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის საგადასახადო ინსპექციამ, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასატორის განმარტებით, დღგ წარმოადგენს საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადს და გადახდილად ჩაითვლება, როცა დღგ-ის თანხა დასაბეგრი ოპერაციების დროის მიხედვით გადახდილია სახელმწიფო ბიუჯეტში, რასაც ითვალისწინებს შესაბამისი პერიოდისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის ბოლო აბზაცი: დღგ-ს ჩათვლას დაექვემდებარება ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ს თანხა. ამასთან, ნაწარმოები ოპერაციის საქონლის მიწოდების დროს, როდესაც მოხდა დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრი ოპერაციის წარმოება, გადასახადის თანხის გადახდა სახელმწიფო ბიუჯეტში განისაზღვრებოდა «საბიუჯეტო სისტემისა და საბიუჯეტო უფლებამოსილებათა შესახებ» და «სახელმწიფო გადასახადებიდან აფხაზეთისა და აჭარის ა/რ და საქართველოს სხვა ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტებში ანარიცხების გრძელვადიანი ეკონომიკური ნორმატივების შესახებ» კანონებით. მხოლოდ ამ მოთხოვნათა დაცვის შემდეგ დღგ-ს თანხა ჩაითვლება სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილად.

«საბიუჯეტო სისტემისა და საბიუჯეტო უფლებამოსილებათა შესახებ» კანონის მე-9 მუხლის მიხედვით, საბიუჯეტო სისტემის ყველა რგოლის შემოსავალი ფორმირდება საგადასახადო კანონმდებლობით და ამ კანონით განსაზღვრული წესით. ბიუჯეტის ყველა შემოსავალი უნდა აისახოს ეროვნულ ბანკში გახსნილ სახაზინო ანგარიშზე. დაუშვებელია ბიუჯეტის შემოსავლების თანხების აღრიცხვა, როგორც ხაზინის, ასევე გადამხდელების მომსახურე კომერციულ ბანკებში შესაბამის ანგარიშებზე მათი სრულფასოვანი ასახვის გარეშე. ბიუჯეტში დღგ გადახდილად ითვლება, თუ ის ასახვას ჰპოვებს ეროვნული ბანკის მიერ გახსნილ სახაზინო ანგარიშზე. წინააღმდეგ შემთხვევაში საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული დღგ-ს ჩათვლების განხორციელება საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით დაუშვებელია.

საგადასახადო კოდექსის 115-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა წარმოადგენს ფინანსთა სამინისტროს მიერ დადგენილი მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს, რომლითაც

დასტურდება დღგ-ს გადახდევინების ფაქტი, რაც ნიშნავს დასაბეგრ ოპერაციაზე გამყიდველის მიერ დღგ-ს თანხის გადახდევინებას და არა სახელმწიფო ბიუჯეტში გადასახადის შეტანას.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, საკასაციო საჩივრების საფუძვლების გამოკვლევის შედეგად მიიჩნევს, რომ ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ფოთის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს, უცვლელად დარჩეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 10 მაისის გადაწყვეტილება, შემდეგ გარემოებათა გამო:

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 407-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე საკასაციო სასამართლო დადგენილად მიიჩნევს ფაქტობრივ გარემოებას, რომ სადავო საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველია ინდივიდუალური მეწარმე «ზ. ზ-ავას» მიერ აჭარის ა/რ-ის საგადასახადო ინსპექციაში რეგისტრირებულ შპს «ლომთან», შპს «ბაკურთან», შპს «კავკასიონთან» და შპს «აისი-21-თან» სერია აა-70 #040786, #034142, #040590, #054365, #055558, #034442, #038475, #042739, #038566, #051967, #058047, #052977, #059015, #053653, #048086, #043218, #040373, #006490, სერია აა-68 #011666, #011545 ანგარიშ-ფაქტურების საფუძველზე გადახდილი დღგ-ის ჩათვლების გაუქმება. საკასაციო სასამართლო ასევე იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას, რომ საქმის მასალებით, კერძოდ, აჭარის ა/რ-ის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მიერ გაცემული ცნობებით უდავოდ დასტურდება, რომ შპს «ლომს» და შპს «ბაკურს» სადავო დღგ-ის თანხა ბიუჯეტში გადახდილი აქვთ. სააპელაციო სასამართლომ ასევე დადგენილად მიიჩნია შპს «კავკასიონის» მიერ სერია აა-69 #006490 საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის შესაბამისი თანხის სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდა, იმ მოტივით, რომ შპს «კავკასიონი» ლიკვიდირებულია და «მეწარმეთა შესახებ» კანონის მე-14 მუხლიდან გამომდინარე, ივლისისხმება აღნიშნული ვალდებულების შესრულება, როგორც მისი ლიკვიდაციის აუცილებელი წინაპირობა. სააპელაციო სასამართლოს აღნიშნული დასკვნების გასაქარწყლებლად საკასაციო საჩივრები არ შეიცავს დასაბუთებულ მსჯელობას და აღნიშნულ ნაწილში არ არის წარმოდგენილი დასაბუთებული საკასაციო პრეტენზია, რაც სააპელაციო სასამართლოს მიერ აღნიშნული გარემოებების არასწორად დადგენას დაადასტურებდა და გააქარწყლებდა აჭარის ა/რ-ის ბიუჯეტში მოსარჩელის მიმწოდებლების მიერ დღგ-ის სადავო თანხების გადახდის ფაქტს.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ დღგ-ის ჩათვლის ნაწილში სააპელაციო სასამართლოს მიერ გადაწყვეტილება გამოტანილია 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 114-ე და 115-ე მუხლების სწორი განმარტებისა და გამოყენების საფუძველზე.

საგადასახადო კოდექსში 2000 წლის 13 ივლისის #470-რს კანონით შეტანილი ცვლილებების შესაბამისად, სადავო საგადასახადო ოპერაციის განხორციელების დროისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 114.1 მუხლის რედაქციის თანახმად, დღგ-ის ჩათვლას ექვემდებარება ბიუჯეტში გადახდილი თანხა. ამდენად, აღნიშნული მუხლის თანახმად, ჩათვლის ობიექტად გათვალისწინებულ იქნა დღგ-ით გათვალისწინებული თანხა, რომელიც საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის შესაბამისად გადახდილია და არა დღგ, როგორც გადასახადი. ამავე მუხლის მოთხოვნიდან გამომდინარე, საქონლის მყიდველის, მოცემულ შემთხვევაში ინდემწარმე «ზ. ზ-ავას» მიერ საგადასახადო ორგანოში ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენა და გამყიდველისათვის დღგ-ის თანხის გადახდა არ წარმოადგენს საკმარის პირობას დღგ-ის ჩათვლის მისაღებად. ამისათვის აუცილებელია ერთდროულად ორი პირობის არსებობა: საქონლის (მომსახურების) მყიდველის მიერ გამყიდველისათვის დღგ-ის გადახდა შესაბამისი ანგარიშ-ფაქტურით და გამყიდველის მიერ დღგ-ის სახელმწიფო ბიუჯეტში შეტანა.

საგადასახადო კოდექსის 115-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა წარმოადგენს ფინანსთა სამინისტროს მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს, რომლითაც დასტურდება დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტი, რაც ნიშნავს იმას, რომ მიმწოდებლის მხრიდან საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა ადასტურებს მყიდველის მიერ არა გადასახადის, არამედ დღგ-ით გათვალისწინებული თანხის გადახდასა და დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტს. შესაბამისად, მხოლოდ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის არსებობა არასაკმარისია იმისათვის, რათა განხორციელდეს გადასახადის გადახდილად აღიარება და სახელმწიფოს მიერ მისი ჩათვლა.

საკონსტიტუციო სასამართლოს 2005 წლის 10 მარტის #2/2/275.296.299 გადაწყვეტილებით განმარტებული იქნა, რომ საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს დღგ-ის თანხის ბიუჯეტში შეტანის ვალდებულებას მხოლოდ დღგ-ის გადამხდელთან ანუ საქონლის, მომსახურების, ან სამუშაოს მიმწოდებელთან მიმართებით. აღნიშნული ნიშნავს, რომ, ერთი მხრივ, საქმე გვაქვს ვალდებულე-ბასთან, რომელიც უნდა შეასრულოს დღგ-ის გადამხდელმა, რის შემდეგაც, მეორე მხრივ, წარმოიშობა საქონლის, მომსახურების ან სამუშაოს მიმღების არა ვალდებულება, არამედ უფლება, მიიღოს საგადასახადო ჩათვლა.

ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ კანონით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ინდივიდუალური ადმინისტრაციული აქტის ბათილად ცნობის ან ძალადაკარგულად გამოცხადების შესახებ სარჩელის წარდგენის შემთხვევაში მტკიცების ტვირთი ეკისრება ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელმაც გამოსცა ეს აქტი. განსახილველ შემთხვევაში მოპასუხებმა ვერ

დადასტურეს, რომ ზემოაღნიშნული ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით პროდუქციის მიმწოდებლებს აჭარის ა/რ-ის ბიუჯეტში დღგ-ს თანხა არ გადაუხდიათ. აჭარის ა/რ-ის ბიუჯეტი კი, სადავო პერიოდში მოქმედი «საბიუჯეტო სისტემისა და საბიუჯეტო უფლებამოსილებათა შესახებ» კანონის მე-6 მუხლის თანახმად, საქართველოს ერთიანი საბიუჯეტო სისტემის შემადგენელი ნაწილია.

საკასაციო სასამართლო ასევე ეთანხმება სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილებას დღგ-ის ჩათვლის გაუქმების შედეგად დარიცხული საურავის გაუქმებასთან მიმართებაში. აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდმა პალატამ 2005 წლის 5 დეკემბრის გადაწყვეტილებაში განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის (1997 წლის რედაქცია) 29.25 მუხლის შესაბამისად არაპირდაპირი გადასახადის ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ეკისრება საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიმწოდებელს, რომელიც ამ კოდექსის III და IV კარების მიზნებისათვის იწოდება გადასახადის გამომხდელად. საგადასახადო კოდექსის 252.1 მუხლის შესაბამისად, დიდი პალატის მითითებით, აღნიშნული მუხლის დებულებები ცხადყოფს, რომ საურავი წარმოადგენს ე.წ. დამატებით გადასახადს თანხების არათავისდროული გადახდის გამო. შესაბამისად, პასუხისმგებლობა მისი დარღვევისათვის უნდა დადგეს იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გამომხდელი დადგენილ ვადებში არ მოახდენს გადასახადის გადახდას გადაუხდელობის მიზეზის მიუხედავად. დიდმა პალატამ მიიჩნია, რომ საურავი წარმოადგენს გადასახადის გამომხდელისთვის დადგენილი პასუხისმგებლობის სახეს, რომელიც გამოყენებული ვერ იქნება იმ პირის მიმართ, რომელიც არ ითვლება გადასახადის გამომხდელად. მოცემულ შემთხვევაში სააპელაციო სასამართლომ სწორად მიიჩნია, რომ ინდემწარმე «ზ. ზ-ავას» გაუქმებულ დღგ-ის ჩათვლებზე საურავის გადახდა ვერ დაეკისრებოდა, რამდენადაც იგი არ წარმოადგენდა აღნიშნული გადასახადის გამომხდელს.

საკასაციო სასამართლო ასევე აღნიშნავს, რომ სადავო საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველად მითითებული ანგარიშ-ფაქტურების საერთო თანხა შეადგენს 14229,2 ლარს. შპს «აისი 21-ის» სადავო ანგარიშფაქტურების დღგ-ის თანხაა 1290 ლარი, რომლისაგანაც სააპელაციო სასამართლომ მოსარჩელე არ გაათავისუფლა და რაც საკასაციო საჩივრის დავის საგანს არ წარმოადგენს. აღნიშნული 1290 ლარის გამოკლებით სადავო საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველად მითითებული ანგარიშ-ფაქტურების საერთო თანხა იქნება 12939,2 ლარი, სააპელაციო სასამართლომ კი მოსარჩელე გაათავისუფლა 13881,30 ლარისაგან. მიუხედავად ამისა, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ არ არსებობს სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილებას გაუქმების საფუძველი, რამდენადაც სადავო საგადასახადო მოთხოვნით დაკისრებული დღგ-ის მთლიანი თანხის - 15171,30 ლარის დაკისრების საფუძველად საგადასახადო ორგანოები, საქმის მასალების თანახმად, უთითებენ მხოლოდ ზემოაღნიშნულ ანგარიშფაქტურებს საერთო თანხით 14229,2 ლარი. სხვა საფუძველი მათ მიერ მითითებული არ არის და არც საკასაციო საჩივრები შეიცავს აღნიშნულ საკითხზე რაიმე პრეტენზიას.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ არ არსებობს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული საკასაციო საჩივრის საფუძველები, რის გამოც საკასაციო საჩივრები არ ექვემდებარება დაკმაყოფილებას.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ გ ი ნ ა :

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ფოთის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 10 მაისის გადაწყვეტილება;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

განჩინება

№ბს-891-853(2კ-07)

28 თებერვალი, 2008 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),

მ. ჩინჩალაძე,

ნ. სხირტლაძე

სარჩელის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა, დღგ-ს ჩათვლა

აღწერილობითი ნაწილი:

2003 წლის 23 აპრილს შპს «არტმა» სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის ვაკე-საბურთალოს რაიონულ სასამართლოს მოპასუხე ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, შპს «არტი» წარმოადგენდა კომპანია «პროექტერ ენდ გემბელის» ოფიციალურ დისტრიბუტორს საქართველოში და ამ კომპანიის ნაწარმს ქვეყნის მასშტაბით ყიდდა. შპს «არტს» საქართველოში რამდენიმე ფილიალი გააჩნდა, მათ შორის იყო ფილიალი ქ. ბათუმში, საიდანაც 2002 წლის განმავლობაში შპს «არტმა» მიიღო მთელი რიგი პროდუქცია, რაზეც შედგა სათანადო ანგარიშ-ფაქტურები, კერძოდ: სერია აა-70 #030856, აა-70 #030833, აა-70 #030837, აა-70 #030854, აა-70 #030841, აა-70 #030842, აა-70 #030843, აა-70 #030845, აა-70 #030847, აა-70 #030848, აა-70 #030850, აა-70 #040128, აა-70 #040129, აა-70 #040131, აა-70 #040132, აა-70 #030857, აა-70 #030861, აა-70 #030862, აა-70 #030863, აა-70 #030867, აა-70 #030871, აა-70 #030872, აა-70 #030873, აა-70 #030874, აა-70 #030875, აა-70 #040135, აა-70 #040139, აა-70 #040143, აა-70 #040144, აა-70 #040145, აა-70 #040146, აა-70 #040149, აა-70 #040150, აა-70 #038132, აა-70 #038133, აა-70 #038135, აა-70 #038137, აა-70 #038138, აა-70 #038140, აა-70 #038143, აა-70 #038146, აა-70 #041126, აა-70 #041127, აა-70 #041129, აა-70 #041131, აა-70 #045880, აა-70 #045881, აა-70 #045882, აა-70 #045885, აა-70 #045887, აა-70 #045888, აა-70 #045851, აა-70 #045852, აა-70 #045854, აა-70 #045859, აა-70 #045861, აა-70 #045863, აა-70 #045864, აა-70 #045865, აა-70 #045866, აა-70 #045873, აა-70 #045875, აა-70 #043376, აა-70 #043378, აა-70 #043381, აა-70 #043382, აა-70 #043385, აა-70 #043387, აა-70 #043389, აა-70 #043390, აა-70 #043392, აა-70 #043394, აა-70 #043398, აა-70 #047396, აა-70 #047399, აა-70 #048476, აა-70 #048477, აა-70 #048478, აა-70 #048479, აა-70 #048480, აა-70 #048481, აა-70 #048484, აა-70 #048488, აა-70 #048494, აა-70 #048497, აა-70 #048500, აა-70 #050653, აა-70 #050654, აა-70 #050655, აა-70 #050661, აა-70 #050663, აა-70 #050664, აა-70 #050667, აა-70 #050670, აა-70 #050671, აა-70 #050672, აა-70 #050675, აა-70 #052153, აა-70 #052164, აა-70 #052157, აა-70 #052158, აა-70 #052159, აა-70 #052160, აა-70 #052163, აა-70 #052164, აა-70 #052170, აა-70 #052171, აა-70 #052172, აა-70 #052173, აა-70 #052174, აა-70 #056177, აა-70 #056178, აა-70 #056181, აა-70 #056184, აა-70 #056186, აა-70 #056187, აა-70 #056194, აა-70 #056195, აა-70 #056196, აა-70 #056193, აა-70 #056976, აა-70 #056977, აა-70 #056980, აა-70 #056983, აა-70 #056987, აა-70 #056988, აა-70 #056990, აა-70 #056992, აა-70 #056993, აა-70 #056996, აა-70 #056997, აა-70 #057000, აა-70 #055351, აა-70 #055352, აა-70 #055356, აა-70 #055358, აა-70 #055360, აა-70 #055362, აა-70 #055364, აა-70 #055370, აა-70 #055373, აა-70 #059926, აა-70 #059929, აა-70 #059931, აა-70 #059939. აღნიშნულ ანგარიშ-ფაქტურებზე შპს «არტმა» გადაიხადა დამატებული ღირებულების გადასახადი, როგორც ამას ადგენდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 96-ე მუხლის მე-9 ნაწილი. ზემოხსენებული ფილიალისათვის გადასახდელი დღგ-ს ჩასათვლელად შპს «არტმა» მიმართა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციას, სადაც იგი აღრიცხვაზე იმყოფებოდა, თუმცა ხსენებულმა ინსპექციამ უარი განუცხადა წარმოდგენილი ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით გადახდილ დღგ-ს ჩათვლაზე, რადგან იგი არ ყოფილა გადახდილი საქართველოს ბიუჯეტში. 2003 წლის 16 აპრილს მოსარჩელემ მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციიდან მიიღო #911/1339 შეტყობინება, რომლის მიხედვითაც, შპს «არტს» ერიცხებოდა ბიუჯეტის დავალიანება - 17100 ლარი ზემოხსენებული ანგარიშ-ფაქტურებით გადახდილი დღგ-ს ნაწილზე.

მოსარჩელის მტკიცებით, იმის დასადასტურებლად, მოახდინა თუ არა შპს «არტმა» ბათუმის ფილიალისათვის დღგ-ს გადახდა, მან მიმართა ბათუმის საგადასახადო ინსპექციას, რომლისგანაც მიიღო 2003 წლის 17 აპრილის #390 წერილი, რომლის მიხედვითაც, შპს «არტის» ბათუმის ფილიალს ბიუჯეტთან ანგარიშსწორება სრულად ჰქონდა მოხდენილი ზემოაღნიშნული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით, ხოლო თავად დასახელებული ანგარიშ-ფაქტურების მე-4 ეგზემპლარები ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მიერ ჩაბარებულ იქნა საგადასახადო დეპარტამენტის მონიტორინგის სამსახურში.

მოსარჩელის მოსაზრებით, მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ, მის მიერ ანაზღაურებული ანგარიშ-ფაქტურებით გადახდილ დღგ-ს ჩათვლაზე უარის თქმა და ამის გამო, მისთვის დავალიანების დარიცხვა, ყოველგვარ საფუძველს იყო მოკლებული და იყო უკანონო ქმედება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 29-ე მუხლის 25-ე ნაწილის მიხედვით, დღგ იყო არაპირდაპირი გადასახადი, რომელიც დგინდებოდა მიწოდებულ საქონლის ფასზე დანამატის სახით და რომელსაც იხდიდა მომხმარებელი ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის შეძენისას. არაპირდაპირი გადასახადის ბიუჯეტში შეტანის ვალდებულება ეკისრებოდა საქონლის მიმწოდებელს, რომელიც ამ კოდექსის III და IV კარების მიხედვით, იწოდებოდა გადასახადის გადამხდელად. შესაბამისად, ამ შემთხვევაში ზემოხსენებული ანგარიშ-ფაქტურებით განსაზღვრული დღგ-ს ბიუჯეტში შეტანის ვალდებულება ეკისრებოდა შპს «არტის» ბათუმის ფილიალს. ამდენად, გადასახადი გადახდილ იქნა, ბიუჯეტში თანხა შევიდა, ხოლო მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია მაინც არ ახორციელებდა დღგ-ს ჩათვლას. ის ფაქტი, რომ გადახდილი დღგ ჩათვლას ექვემდებარებოდა, დამატებით მტკიცებას არ საჭიროებდა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა იყო გადასახადის თანხა, რომელიც დასაბეგრი ოპერაციის დროის მიხედვით გადახდილი იყო წარდგენილი ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად დასაბეგრი ოპერაციებზე. დღგ-ს ჩათვლას ექვემდებარებოდა საქართველოს ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ს თანხა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის აღნიშნული ნორმა პირდაპირ ადასტურებდა, რომ შპს «არტის», რომელმაც წარდგენილი ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად გადაიხადა დღგ-ს თანხა, ხოლო ხსენებული თანხა მისმა მიმღებმა - შპს «არტის» ბათუმის ფილიალმა მთლიანად შეიტანა ბიუჯეტში, სრული უფლება ჰქონდა, მიეღო ჩათვლა ამ ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით გადახდილ დღგ-ს თანხაზე, რაც უსაფუძვლოდ არ განხორციელდა.

მოსარჩელის განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის მე-3 ნაწილი იმპერატიულად განსაზღვრავდა შემთხვევებს, როცა დღგ-ს ჩათვლა არ წარმოებდა, კერძოდ: ა) მსუბუქ ავტომობილებზე, გარდა გასაყიდად გამოტანილისა ან გაქირავებით გაცემულისა - იმ პირთათვის, რომელთა ძირითად საქმიანობას წარმოადგენდა მსუბუქი ავტომობილების ყიდვა-გაყიდვა ან გაქირავება; ბ) საქველმოქმედო ან სოციალური მიზნებით გაწეულ გასართობ და წარმომადგენლობით ხარჯებზე; გ) ამ მუხლის მე-4 ნაწილის გათვალისწინებით, იმ საქონელზე (სამუშაოზე, მომსახურებაზე) გადახდილ დღგ-ზე, რომელიც გამოიყენებოდა ამ კარის შესაბამისად გათავისუფლებული საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) საწარმოებლად; დ) იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით, რომლებიც არ იძლეოდა საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) გამყიდველის იდენტიფიცირების საშუალებას.

მოსარჩელის მტკიცებით, ამ შემთხვევაში არ არსებობდა არც ერთი ზემოთ ჩამოთვლილი ქვეპუნქტით განსაზღვრული ვითარება, რაც საფუძველს მისცემდა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციას არ მოეხდინა დღგ-ს ჩათვლა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 115-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, ანგარიშ-ფაქტურის მეოთხე პირს გამყიდველი წარუდგენდა საგადასახადო ორგანოებს საგადასახადო კონტროლის განსახორციელებლად, ხოლო მესამე პირს მყიდველი წარუდგენდა საგადასახადო ორგანოებს თავისი ადგილმდებარეობის მიხედვით, საგადასახადო ჩათვლის მისაღებად. ამ შემთხვევაში შპს «არტის» ბათუმის ფილიალმა ანგარიშ-ფაქტურების მე-4 ეგზემპლარები წარუდგინა ბათუმის საგადასახადო ინსპექციას, რომელმაც, მისივე წერილის შესაბამისად, აღნიშნული ანგარიშ-ფაქტურები საგადასახადო დეპარტამენტის მონიტორინგის სამსახურს ჩააბარა. ამდენად, ყოველივე კანონის დაცვით განხორციელდა და მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციას არ ჰქონდა რაიმე საფუძველი, არ მოეხდინა დღგ-ს ჩათვლა.

მოსარჩელის განმარტებით, მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ დღგ-ს ჩათვლის გაუქმების უკანონობაზე მეტყველებდა ასევე მისი მხრიდან «დღგ-ს ხაზით საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ზოგიერთი ცვლილებებისა და დამატებების შესახებ» საგადასახადო დეპარტამენტის 2000 წლის 7 სექტემბრის #03-4-11 წერილის მოთხოვნათა დარღვევა. ამ წერილში აღნიშნული იყო, რომ ადრე მოქმედი წესისაგან განსხვავებით, შესაბამისი ცვლილება ითვალისწინებდა დღგ-ს ჩათვლას მხოლოდ იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით, რომელთა მიხედვითაც, დღგ-ს თანხა განაღდებული (გადახდილი) იყო მიმწოდებლებისათვის. ამდენად, თუ საქონლის, სამუშაოს, მომსახურების ღირებულება არ იყო განაღდებული მიმწოდებლებისათვის, შეძენიდან 90 დღის გასვლის შემდეგ, მასზე ჩათვლა აღარ განხორციელდებოდა. შესაბამისად, რეალურად, არ არსებობდა რაიმე საფუძველი, არ მომხდარიყო დღგ-ს ჩათვლა შპს «არტისათვის» შესაბამისი ანგარიშ-ფაქტურებით გადახდილ დღგ-ზე.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ მოითხოვა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2003 წლის 16 აპრილის #911/1339 შეტყობინების ბათილად ცნობა შპს «არტისათვის» ბიუჯეტის დავალიანების - 17100 ლარის დარიცხვის შესახებ, ასევე საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 23-ე მუხლის პირველი ნაწილის საფუძველზე წარმოდგენილი ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად გადახდილი დღგ-ს ჩათვლის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისათვის დავალება.

თბილისის ვაკე-საბურთალოს რაიონული სასამართლოს 2003 წლის 13 ივნისის განჩინებით შპს «არტის» მოთხოვნა დაკმაყოფილდა და ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციას აკრძალა საინკასო დავალებების წარდგენა შპს «არტის» საბანკო ანგარიშებზე დავის საბოლოო გადაწყვეტამდე.

თბილისის ვაკე-საბურთალოს რაიონული სასამართლოს 2003 წლის 13 ივნისის განჩინებაზე კერძო საჩივარი წარადგინა ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენებაზე უარის თქმა.

თბილისის ვაკე-საბურთალოს რაიონული სასამართლოს 2003 წლის 23 ოქტომბრის განჩინებით მოცემულ საქმეში მესამე პირად ჩაება ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი.

თბილისის ვაკე-საბურთალოს რაიონული სასამართლოს 2004 წლის 2 მარტის განჩინებით ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის კერძო საჩივარი დაკმაყოფილდა და გაუქმდა თბილისის ვაკე-საბურთალოს რაიონული სასამართლოს 2003 წლის 13 ივნისის განჩინება.

თბილისის ვაკე-საბურთალოს რაიონული სასამართლოს 2004 წლის 2 მარტის განჩინებაზე კერძო საჩივარი წარადგინა შპს «არტმა», რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენება.

თბილისის ვაკე-საბურთალოს რაიონული სასამართლოს 2004 წლის 26 მარტის განჩინებით შპს «არტის» კერძო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა დაუსაბუთებლობის გამო და საქმის მასალებთან ერთად გადაეგზავნა თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა სააპელაციო პალატას.

თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა სააპელაციო პალატის 2004 წლის 14 ივნისის განჩინებით შპს «არტის» კერძო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა და უცვლელად დარჩა თბილისის ვაკე-საბურთალოს რაიონული სასამართლოს 2004 წლის 2 მარტის განჩინება.

თბილისის ვაკე-საბურთალოს რაიონული სასამართლოს 2005 წლის 8 თებერვლის გადაწყვეტილებით შპს «არტის» სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2003 წლის 16 აპრილის შეტყობინება ვადაგადაცილებული დავალიანების შესახებ; მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციას დაევალა მიეღო გადაწყვეტილება შემდეგი ანგარიშ-ფაქტურებით: სერია აა-70 #030856, აა-70 #030833, აა-70 #030837, აა-70 #030854, აა-70 #030841, აა-70 #030842, აა-70 #030843, აა-70 #030845, აა-70 #030847, აა-70 #030848, აა-70 #030850, აა-70 #040128, აა-70 #040129, აა-70 #040131, აა-70 #040132, აა-70 #030857, აა-70 #030861, აა-70 #030862, აა-70 #030863, აა-70 #030867, აა-70 #030871, აა-70 #030872, აა-70 #030873, აა-70 #030874, აა-70 #030875, აა-70 #040135, აა-70 #040139, აა-70 #040143, აა-70 #040144, აა-70 #040145, აა-70 #040146, აა-70 #040149, აა-70 #040150, აა-70 #038132, აა-70 #038133, აა-70 #038135, აა-70 #038137, აა-70 #038138, აა-70 #038140, აა-70 #038143, აა-70 #038146, აა-70 #041126, აა-70 #041127, აა-70 #041129, აა-70 #041131, აა-70 #045880, აა-70 #045881, აა-70 #045882, აა-70 #045885, აა-70 #045887, აა-70 #045888, აა-70 #045851, აა-70 #045852, აა-70 #045854, აა-70 #045859, აა-70 #045861, აა-70 #045863, აა-70 #045864, აა-70 #045865, აა-70 #045866, აა-70 #045873, აა-70 #045875, აა-70 #043376, აა-70 #043378, აა-70 #043381, აა-70 #043382, აა-70 #043385, აა-70 #043387, აა-70 #043389, აა-70 #043390, აა-70 #043392, აა-70 #043394, აა-70 #043398, აა-70 #047396, აა-70 #047399, აა-70 #048476, აა-70 #048477, აა-70 #048478, აა-70 #048479, აა-70 #048480, აა-70 #048481, აა-70 #048484, აა-70 #048488, აა-70 #048494, აა-70 #048497, აა-70 #048500, აა-70 #050653, აა-70 #050654, აა-70 #050655, აა-70 #050661, აა-70 #050663, აა-70 #050664, აა-70 #050667, აა-70 #050670, აა-70 #050671, აა-70 #050672, აა-70 #050675, აა-70 #052153, აა-70 #052164, აა-70 #052157, აა-70 #052158, აა-70 #052159, აა-70 #052160, აა-70 #052163, აა-70 #052164, აა-70 #052170, აა-70 #052171, აა-70 #052172, აა-70 #052173, აა-70 #052174, აა-70 #056177, აა-70 #056178, აა-70 #056181, აა-70 #056184, აა-70 #056186, აა-70 #056187, აა-70 #056194, აა-70 #056195, აა-70 #056196, აა-70 #056193, აა-70 #056976, აა-70 #056977, აა-70 #056980, აა-70 #056983, აა-70 #056987, აა-70 #056988, აა-70 #056990, აა-70 #056992, აა-70 #056993, აა-70 #056996, აა-70 #056997, აა-70 #057000, აა-70 #055351, აა-70 #055352, აა-70 #055356, აა-70 #055358, აა-70 #055360, აა-70 #055362, აა-70 #055364, აა-70 #055370, აა-70 #055373, აა-70 #059926, აა-70 #059929, აა-70 #059931, აა-70 #059939 გადახდილ დღგ-ს ჩათვლაზე.

რაიონულმა სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 96-ე მუხლის მე-9 ნაწილის მიხედვით, საქონლის გადაცემა, მომსახურების გაწევა ან სამუშაოს შესრულება იურიდიული პირის ფილიალებს, ან სხვა სტრუქტურულ ქვედანაყოფებს შორის, რომლებიც ითვლებოდნენ ცალკე გადასახადის გადამხდელებად, განიხილებოდა, როგორც დასაბეგრი ოპერაცია, ამიტომ დადგენილად უნდა ყოფილიყო მიჩნეული ის ფაქტი, რომ ანგარიშ-ფაქტურების გამოწერა და მათზე ანგარიშსწორება კანონიერად განხორციელდა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა იყო გადასახადის თანხა, რომელიც დასაბეგრი ოპერაციის დროის მიხედვით გადახდილი იყო წარდგენილი ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად ან გადახდილი იყო საბაჟო დეკლარაციის მიხედვით დასაბეგრი იმპორტზე, ან დასაბეგრი ოპერაციებზე, თუ საქონელი, სამუშაო ან მომსახურება გამოიყენებოდა, ან გამოყენებული იქნებოდა ეკონომიკური საქმიანობისათვის, იმ შემთხვევაშიც, თუ ისინი არ შეიტანებოდა პროდუქციის თვითღირებულებაში.

დღგ-ის ჩათვლას დაეკემდებარებოდა საქართველოს ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ს თანხა. დადგენილად უნდა ჩათვლილიყო ის გარემოება, რომ წარდგენილი ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით, დღგ გადახდილი იქნა. აღნიშნულს ადასტურებდა ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2003 წლის 17 აპრილის #390 წერილი, რომელშიც მითითებული იყო, რომ შპს «არტის» ბათუმის ფილიალს ბიუჯეტთან ანგარიშსწორება მოხდენილი ჰქონდა ხსენებული ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად, რომლებიც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად, გაგზავნილი იყო საგადასახადო დეპარტამენტის მონიტორინგის სამსახურში.

ამდენად, რაიონულმა სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში საქონლის მიმწოდებლის - შპს «არტის» ბათუმის ფილიალისა და საქონლის მიმღების - შპს «არტის» მიერ საგადასახადო ვალდებულებები დღგ-სთან მიმართებაში შესრულებულ იქნა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 28-ე მუხლის პირველი ნაწილის, 29-ე მუხლის 25-ე ნაწილის, 30-ე მუხლისა და 116-ე მუხლის პირველი ნაწილის მოთხოვნათა შესაბამისად. გადამხდელის მიერ დღგ გადახდილი იქნა რეგისტრაციის ადგილის მიხედვით და ჩარიცხულ იქნა აჭარის ა/რ ბიუჯეტში, რომელიც «საბიუჯეტო სისტემისა და საბიუჯეტო უფლებამოსილებათა შესახებ» კანონის მე-2 მუხლის თანახმად, წარმოადგენდა ერთიანი ცენტრალიზებული საბიუჯეტო სისტემის განუყოფელ ნაწილს.

რაიონულმა სასამართლომ ყურადღება მიაქცია იმ გარემოებას, რომ ფინანსთა სამინისტროს 2004 წლის 9 თებერვლის #02-15/19/845 წერილით ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტს სახელმძღვანელოდ და შესასრულებლად გაეგზავნა საქართველოს სახელმწიფო და აჭარის ა/რ ბიუჯეტებს შორის ურთიერთობათა სრულყოფის საკითხთა შემსწავლელი კომისიის 2004 წლის 5 თებერვლის სხდომის #3 ოქმი, რომლის მე-4 პუნქტის თანახმად, უნდა აღკვეთილიყო ყოველგვარი შეფერხებები აჭარის ა/რ-ში გაცემული დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურების ჩათვლაში, ხოლო იმავე ოქმის მე-7 პუნქტის მიხედვით, ა/რ ტერიტორიული ორგანო ფუნქციონირებდა, როგორც ერთიანი სისტემის შემადგენელი ნაწილი. განსახილველი დავის შემთხვევაში არსებობდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლით განსაზღვრული დღგ-ს ჩათვლის საფუძვლები და ჩათვლას ეკემდებარებოდა შპს «არტის» ბათუმის ფილიალის მიერ ზემოთ მითითებული ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით საქართველოს ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ს თანხა.

რაიონულმა სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის «დ» ქვეპუნქტის მიხედვით, ადმინისტრაციული აქტი იყო ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემული ინდივიდუალური სამართლებრივი აქტი, რომელიც აწესებდა, ცვლიდა, წყვეტდა ან ადასტურებდა პირის, ან პირთა შეზღუდული წრის უფლებებსა და მოვალეობებს. ადმინისტრაციულ აქტად ჩაითვლებოდა, ასევე, ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება მის უფლებამოსილებაში შემავალი საკითხის დაკმაყოფილებაზე განმცხადებლისათვის უარის თქმის შესახებ, აგრეთვე, ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული ან დადასტურებული დოკუმენტი, რომელსაც შეიძლებოდა მოჰყოლოდა სამართლებრივი შედეგები. მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2003 წლის 16 აპრილის შეტყობინება ვადაგადაცილებული დავალიანების დარიცხვის შესახებ 17100 ლარის ოდენობით, თავისი არსით შეესაბამებოდა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის «დ» ქვეპუნქტის შინაარსს და ადმინისტრაციულ აქტს წარმოადგენდა, რადგან მის საფუძველზე შპს «არტს» დაერიცხა დავალიანება და დაედო ინკასო, ანუ ამ აქტს გარკვეული სამართლებრივი შედეგები მოჰყვა.

რაიონულმა სასამართლომ არ გაიზიარა მესამე პირის - ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ სასაქონლო ზედნადების არსებობა აუცილებელი წინაპირობა იყო ანგარიშ-ფაქტურებით გადახდილ დღგ-ზე ჩათვლის მისაღებად. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა იყო საგადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილი იყო წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად. ამდენად, კანონმდებელმა დღგ-ს ჩათვლა დაუკავშირა არა სასაქონლო ზედნადების, არამედ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენას. საქმეში წარმოდგენილი მასალები კი მათი წარდგენის ფაქტს ადასტურებდა. გარდა ამისა, საქმეში წარმოდგენილი ანგარიშ-ფაქტურები (მე-16 სექციაში) შეიცავდა მითითებას სასაქონლო ზედნადების ნომრის შესახებ და თითოეული მათგანის გვერდით აღნიშნული იყო შესაბამისი სასაქონლო ზედნადების ნომერი. ის გარემოება, რომ სასაქონლო ზედნადებები საქმეში არ იყო წარმოდგენილი, არ ნიშნავდა, რომ მოსარჩელეს არ ჰქონდა უფლება, მოეთხოვა დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩათვლა.

რაიონული სასამართლო ასევე არ დაეთანხმა მესამე პირის - ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მოსაზრებას იმის შესახებ, რომ ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის შესაბამისი წერილი კანონის დარღვევით იყო შედგენილი. ის გარემოება, რომ პირი იმყამად აღარ წარმოადგენდა უფლებამოსილ თანამდებობის პირს, არ შეიძლებოდა გამხდარიყო მის მიერ უფლებამოსილების განხორციელებისას გამოცემული დოკუმენტების ბათილად ან ძალადაკარგულად გამოცხადების საფუძველი. იმავდროულად, ხსენებული წერილი შეიცავდა ოფიციალური დოკუმენტისათვის გათვალისწინებულ ყველა აუცილებელ რეკვიზიტს (შესრულებული იყო ოფიციალურ ბლანკზე, დამოწმებული ბეჭდითა და ხელმოწერით, ჰქონდა სათანადო ნომერი), ხოლო საკითხი ამ დოკუმენტის სიყალბის შესახებ არ ყოფილა დასმული საქმის მოსამზადებელ სასამართლო სხდომაზე, მიუხედავად იმისა, რომ მხარეს გააჩნდა მისი დასმის შესაძლებლობა.

თბილისის ვაკე-საბურთალოს რაიონული სასამართლოს 2005 წლის 8 თებერვლის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტმა, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

თბილისის ვაკე-საბურთალოს რაიონული სასამართლოს 2005 წლის 8 თებერვლის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გამამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამაც, რომელმაც ასევე მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა სააპელაციო პალატის 2005 წლის 2 ივნისის განჩინებით მოცემულ საქმეში საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-16 მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე მესამე პირად ჩაება ბათუმის საგადასახადო ინსპექცია.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 5 აპრილის საოქმო განჩინებით აპელანტი - ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი შეიცვალა მისი უფლებამონაცვლე ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურით, მეორე აპელანტი - ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გამამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გამამხდელთა საგადასახადო ინსპექციით, ხოლო მესამე პირი - ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექცია - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციით.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 10 მაისის განჩინებით ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გამამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის ვაკე-საბურთალოს რაიონული სასამართლოს 2005 წლის 8 თებერვლის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სააპელაციო საჩივრებში მითითებული გარემოებები არ წარმოადგენდა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებულ, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალურ-სამართლებრივ საფუძველს. სააპელაციო სასამართლო დაეთანხმა რაიონული სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებსა და სამართლებრივ შეფასებებს.

სააპელაციო სასამართლომ დამატებით აღნიშნა, რომ საქმის სააპელაციო წესით განხილვისას ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის მიერ წარმოდგენილ იქნა მტკიცებულება, რომლითაც კიდევ ერთხელ დასტურდებოდა, რომ შპს «არტის» მიერ ბათუმის საგადასახადო ინსპექციაში წარდგენილი იყო ყველა სადავო ანგარიშ-ფაქტურა, რომელთა საფუძველზეც უტყუარად დგინდებოდა, რომ შპს «არტის» ბიუჯეტის მიმართ დავალიანება არ გააჩნდა. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება იყო კანონიერი და შესაბამისად, არ არსებობდა სააპელაციო საჩივრების დაკმაყოფილების ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველები.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 10 მაისის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გამამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასატორის განმარტებით, შპს «არტის» სათავო ორგანიზაცია ითხოვს შპს «არტის» ბათუმის ფილიალის მიერ სათავო ორგანიზაციაზე გამოწერილი დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურებში გამოყოფილი დღგ-ს თანხის ჩათვლას, რაც არაკანონიერია, ვინაიდან აღნიშნული ფილიალის მიერ აჭარის ა/რ ბიუჯეტში გადახდილმა დღგ-ს თანხებმა ასახვა არ ჰპოვა საქართველოს ცენტრალური ბიუჯეტის სახაზინო ანგარიშზე. სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა (იმ დროისათვის მოქმედი) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე და 115-ე მუხლების, ასევე 223-ე მუხლის მე-5 და 68-ე მუხლის მე-2 ნაწილების მოთხოვნები და ძირითადად დაეყრდნო მოსარჩელის მოსაზრებებს. სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ სასამართლომ დადასტურებულად ცნო ის გარემოება, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, წარმოდგენილი ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით, დადგენილად ჩაითვალა დღგ-ს თანხის გადახდა, რასაც ადასტურებს ასევე ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2003 წლის 17 აპრილის #390 წერილი. აღნიშნული წერილით არ შეიძლება დადასტურებულად ჩაითვალოს ის ფაქტი, რომ დღგ-ს თანხამ ასახვა ჰპოვა საქართველოს ეროვნულ ბანკში გახსნილ სახაზინო ანგარიშებზე, ანუ აღნიშნული არგუმენტი არ უნდა გამოყენებინა სასამართლოს.

კასატორი ასევე განმარტავს, რომ საქმეში წარმოდგენილ ანგარიშ-ფაქტურებს, რომლებიც გამოწერილი იყო შპს «არტის» ბათუმის ფილიალის მიერ, არ ახლდა სასაქონლო-სატრანსპორტო ზედნადები, რომელიც აუცილებელი იყო საქონლის ქვეყნის შიგნით გადაადგილებისათვის, რაც დადასტურებდა საქონლის მიღებასა და მიწოდებას. მსხვილ გამამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ მიუთითა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, ეკონომიკური საქმიანობისათვის ქვეყნის შიგნით საქონლის მიწოდების შემთხვევაში სავალდებულო იყო მკაცრი აღრიცხვის სასაქონლო ზედნადების გამოწერა საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს

მიერ დადგენილი ფორმითა და წესით, რომლის გარეშე აკრძალული იყო საქონლის ტრანსპორტირება, შენახვა და რეალიზაცია. ამდენად, საქმეში არ იყო წარმოდგენილი ზემოაღნიშნული ზედნადებები, რომელთა წარმოდგენა აუცილებელი იყო.

კასატორის მტკიცებით, მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2003 წლის 16 აპრილის შეტყობინება შპს «არტისათვის» ბიუჯეტის დავალიანების - 17100 ლარის დარიცხვის შესახებ კანონიერია, ხოლო მოსარჩელის მოთხოვნა მისი ბათილად ცნობის შესახებ - უსაფუძვლო. ნაწარმოები ოპერაციის (საქონლის მიწოდების) დროს, როდესაც მოხდა დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრი ოპერაციის წარმოება, გადასახადის თანხის გადახდა სახელმწიფო ბიუჯეტში განისაზღვრებოდა «საბიუჯეტო სისტემისა და საბიუჯეტო უფლებამოსილებათა შესახებ» და «სახელმწიფო გადასახადებიდან აფხაზეთისა და აჭარის ა/რ და საქართველოს სხვა ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტებში ანარიცხების გრძელვადიანი ეკონომიკური ნორმატივების შესახებ» საქართველოს კანონების მიხედვით. კანონის მოთხოვნათა დაცვის შემდეგ დღე-ს თანხა ჩაითვლებოდა სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილად, კერძოდ, «საბიუჯეტო სისტემისა და საბიუჯეტო უფლებამოსილებათა შესახებ» კანონის მე-9 მუხლი განსაზღვრავდა, რომ საბიუჯეტო სისტემის ყველა რგოლის შემოსავალი ფორმირდებოდა საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობითა და ამ კანონით განსაზღვრული წესით. ბიუჯეტების ყველა შემოსავალი უნდა ასახულიყო საქართველოს ეროვნულ ბანკში გახსნილ სახაზინო ანგარიშებზე. დაუშვებელი იყო ბიუჯეტების შემოსავლებში თანხების აღრიცხვა, როგორც ხაზინის, ასევე, გადამხდელების მომსახურე კომერციულ ბანკებში შესაბამის ანგარიშებზე მათი სრულფასოვანი ასახვის გარეშე.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 10 მაისის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმაც, რომელმაც ასევე მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასატორის განმარტებით, შპს «არტმა» საქონელი (მომსახურება) შეიძინა მისი ბათუმის ფილიალისაგან (რომელიც რეგისტრირებულია ბათუმის საგადასახადო ინსპექციაში და ასევე წარმოადგენს დღე-ს გადამხდელს). 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით: ამ კოდექსის მიზნებისათვის საწარმოებად ითვლებოდა ის წარმონაქმნები, რომლებიც ახორციელებდნენ ეკონომიკურ საქმიანობას ან შექმნილი იყვნენ ასეთი საქმიანობის განსახორციელებლად, კერძოდ, ა. საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი იურიდიული პირები; ბ. უცხო ქვეყნების კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი კორპორაციები, კომპანიები, ფირმები და სხვა მსგავსი წარმონაქმნები, მიუხედავად იმისა, ჰქონდათ თუ არა იურიდიული პირის სტატუსი; გ. ფილიალები და სხვა განცალკევებული ქვედანაყოფები, რომლებიც წარმოადგენდნენ ამ ნაწილის «ა» ქვეპუნქტში აღნიშნული წარმონაქმნის სტრუქტურულ ქვედანაყოფებს, ჰქონდათ ცალკე ბალანსი, საანგარიშსწორებო ან სხვა ანგარიში; დ. გაერთიანებები, ამხანაგობები და სხვა ანალოგიური წარმონაქმნები, რომლებიც არ იყო გათვალისწინებული ამ ნაწილის «ა»-«გ» ქვეპუნქტებით. ტერმინი «საწარმო» არ მოიცავდა ინდივიდუალურ საწარმოს. იმავე კოდექსის 29-ე მუხლის პირველი ნაწილით «პირი» განმარტებული იყო შემდეგნაირად - ფიზიკური პირი საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით, აგრეთვე, საწარმო (ორგანიზაცია) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით.

კასატორი აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადებით დაბეგრისათვის გამოიყენება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ოფიციალურად გამოქვეყნებული და ძალაში შესული ის ნორმატიული აქტები, რომლებიც მოქმედებს საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის. შესაბამისი პერიოდისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 96-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შინაარსიდან გამომდინარე, შპს «არტის» ბათუმის ფილიალმა შპს «არტთან» მიმართებაში განახორციელა დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრი ოპერაციები, რომელთა მიხედვითაც, ჩასათვლელი დღე-ს თანხები გაუქმებულ იქნა საგადასახადო დეპარტამენტის შესაბამისი წერილის საფუძველზე. საგადასახადო დეპარტამენტის მხრიდან აღნიშნული წერილის (ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის) გამოცემის სამართლებრივ საფუძველს, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, წარმოადგენდა შესაბამისი პერიოდისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2, მე-6, 114-ე, 115-ე და 118-ე მუხლები.

კასატორის განმარტებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. სასამართლომ ვერ უზრუნველყო შპს «არტის» სასამართლო პროცესზე დასწრება იმ მოტივით, რომ მისი მისამართი ვერ იქნა დადგენილი და არც შესაგებელი იქნა წარმოდგენილი სააპელაციო საჩივარზე. საქმეში არსებული მასალებიდან ირკვევა, რომ შპს «არტსა» და შპს «არტის» ბათუმის ფილიალს შორის არ არის ნაწარმოები ანგარიშსწორება მიწოდებულ საქონელზე, რითაც დაირღვა 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე და 115-ე მუხლების მოთხოვნები. აღნიშნული ნორმები სააპელაციო სასამართლოს მხრიდან გამოყენებული არ იქნა. შესაბამისად, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის თანახმად, მოცემული საკასაციო საჩივარი დასაშვებად უნდა იქნეს მიჩნეული, ვინაიდან ზემოაღნიშნული

დარღვევები საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის «ე» ქვეპუნქტისა და 393-ე მუხლის მე-2 ნაწილის «ა» ქვეპუნქტის მიხედვით, საკასაციო საჩივრის აბსოლუტური საფუძველია.

კასატორი აღნიშნავს, რომ, ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, იმის გათვალისწინებით, რომ არ არსებობს შპს «არტის» მიმწოდებლის (მისი ფილიალი) მიერ განხორციელებულ დასაბეგრ ოპერაციაზე გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით დღგ-ს ჩათვლების აღდგენის სამართლებრივი საფუძვლები, შპს «არტს» არა აქვს უფლება, მოითხოვოს დღგ-ს ჩათვლა იმ თანხაზე, რაც მას მიმწოდებლისათვის არ გადაუხდია. განხორციელებული ოპერაციის (საქონლის მიწოდების) დროს, როდესაც მოხდა დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრი ოპერაციის წარმოება, გადასახადის თანხის გადახდა განისაზღვრებოდა «საბიუჯეტო სისტემისა და საბიუჯეტო უფლებამოსილებათა შესახებ» (2004 წლის 1 იანვრიდან ძალაშია «საბიუჯეტო სისტემის შესახებ» საქართველოს კანონი) და «სახელმწიფო გადასახადებიდან აფხაზეთისა და აჭარის ა/რ და საქართველოს სხვა ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტებში ანარიცხების გრძელვადიანი ეკონომიკური ნორმატივების შესახებ» საქართველოს კანონებით. მხოლოდ ამ მოთხოვნათა დაცვის შემდეგ ჩაითვლება დღგ-ს თანხა სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილად. «საბიუჯეტო სისტემისა და საბიუჯეტო უფლებამოსილებათა შესახებ» კანონის მე-9 მუხლი განსაზღვრავდა, რომ საბიუჯეტო სისტემის ყველა რგოლის შემოსავალი ფორმირდებოდა საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობითა და ამ კანონით განსაზღვრული წესით. ბიუჯეტის ყველა შემოსავალი უნდა ასახულიყო საქართველოს ეროვნულ ბანკში გახსნილ სახაზინო ანგარიშზე. ამდენად, დაუშვებელია ბიუჯეტების შემოსავლებში თანხების აღრიცხვა, როგორც ხაზინის, ასევე გადამხდელების მომსახურე კომერციულ ბანკებში შესაბამის ანგარიშებზე, მათი სრულფასოვანი ასახვის გარეშე. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საქართველოს ბიუჯეტში თანხა გადახდილად ითვლება, თუ იგი ასახვას ჰპოვებს საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ გახსნილ სახაზინო ანგარიშზე. წინააღმდეგ შემთხვევაში, საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული დღგ-ს ჩათვლების განხორციელება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, დაუშვებელია.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2007 წლის 24 სექტემბრის განჩინებებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივრები; მხარეებს მიეცათ უფლება, 2007 წლის 24 სექტემბრის 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 2007 წლის 12 დეკემბრამდე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2007 წლის 12 დეკემბრის განჩინებით ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისა და ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «გ» ქვეპუნქტით და მათი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრებით 2008 წლის 14 თებერვალს, 11.00 საათზე.

სამოტივაციო ნაწილი:

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

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს მოცემული საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: «დღგ-ის ხაზით საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ზოგიერთი ცვლილებებისა და დამატებების შესახებ» ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის (უფლებამონაცვლე - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური) 2000 წლის 7 სექტემბრის #03-4-11 წერილის მიხედვით, ადრე მოქმედი წესისაგან განსხვავებით, ხსენებულ კოდექსში შეტანილი შესაბამისი ცვლილება ითვალისწინებდა დღგ-ს ჩათვლას მხოლოდ იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით, რომელთა მიხედვითაც, დღგ-ს თანხა განაღდებული (გადახდილი) იყო მიმწოდებლისათვის და ამდენად, თუ საქონლის, სამუშაოს, მომსახურების ღირებულება არ იყო განაღდებული მიმწოდებლებსათვის, შექმნიდან 90 დღის გასვლის შემდეგ, მასზე ჩათვლა აღარ განხორციელდებოდა. ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის (უფლებამონაცვლე - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია) 2003 წლის 16 აპრილის საგადასახადო შეტყობინების მიხედვით, შპს «არტს» 2003 წლის 16 აპრილის მდგომარეობით ერიცხებოდა ბიუჯეტის დავალიანება 17100 ლარის ოდენობით. ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის (უფლებამონაცვლე - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის საგადასახადო ინსპექცია) 2003 წლის 17 აპრილის #390 ცნობის თანახმად, შპს «არტს» მის მიერ გამოწერილი, ამავე ცნობაში მითითებული და მასზე დართული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების მე-4 ეგზემპლარები

ჩაბარებული ჰქონდა ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციაში (უფლებამონაცვლე - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის საგადასახადო ინსპექცია) და ბიუჯეტთან ანგარიშსწორება მოხდენილი ჰქონდა აღნიშნული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად, რომლებიც გაგზავნილი იყო ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის (უფლებამონაცვლე - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური) მონიტორინგის სამსახურში. ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის (უფლებამონაცვლე - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის საგადასახადო ინსპექცია) 2005 წლის 7 თებერვლის #879 ცნობის მიხედვით, შპს «არტს» მის მიერ გამოწერილი, ამავე ცნობაში მითითებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების მე-4 ეგზემპლარები წარდგენილი ჰქონდა ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციაში (უფლებამონაცვლე - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის საგადასახადო ინსპექცია), რომლებიც გაგზავნილი იყო ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის (უფლებამონაცვლე - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური) მონიტორინგის სამსახურში. ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის (უფლებამონაცვლე - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის საგადასახადო ინსპექცია) 2005 წლის 28 სექტემბრის #8469 ცნობის მიხედვით, შპს «არტი-ბათუმს» მის მიერ დაბეგვრაზე წარდგენილი, ამავე ცნობაში მითითებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების მე-4 ეგზემპლარები წარდგენილი ჰქონდა ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციაში (უფლებამონაცვლე - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის საგადასახადო ინსპექცია), რომლებიც გაგზავნილი იყო ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის (უფლებამონაცვლე - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური) მონიტორინგის სამსახურში, ხოლო შპს «არტი-ბათუმს» იმ დროისათვის წარდგენილი დეკლარაციით ბიუჯეტის დავალიანება არ ერიცხებოდა. ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის (უფლებამონაცვლე - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის საგადასახადო ინსპექცია) 2006 წლის 12 ივნისის #01-11/1747 წერილის თანახმად, შპს «არტის» მიერ 2002 წელს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციაში (უფლებამონაცვლე - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის საგადასახადო ინსპექცია) წარდგენილ იქნა ამავე წერილში მითითებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების მე-4 ეგზემპლარები და წარდგენილი დღგ-ს დეკლარაციებით, სადაც ასახული იყო აღნიშნული ანგარიშ-ფაქტურები, მას ბიუჯეტის დავალიანება არ ერიცხებოდა.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ჩასათვლედი დღგ-ის თანხა იყო გადასახადის თანხა, რომელიც დასაბეგრი ოპერაციის დროს მიხედვით იყო გადახდილი წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად ან გადახდილი საბაჟო დეკლარაციის მიხედვით. დღგ-ის ჩათვლას დაექვემდებარებოდა საქართველოს ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ის თანხა. შესაბამისად, მხოლოდ დღგ-ის თანხის სახელმწიფო ბიუჯეტში ასახვის შემდეგ მიეცემოდა მყიდველს ჩათვლის მოთხოვნის უფლება. იმ შემთხვევაში, თუ მიმწოდებელი არ შეასრულებდა მის მიმართ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 29-ე მუხლის 25-ე ნაწილით დადგენილ ვალდებულებას (დღგ-ის ბიუჯეტში შეტანის ვალდებულება ეკისრებოდა საქონლის მიმწოდებელს) და არ შეიტანდა დღგ-ის თანხას ბიუჯეტში, მყიდველი ვერ მიიღებდა დღგ-ის თანხის გადახდილად ჩათვლის უფლებას. იმავე კოდექსის 115-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი, რომელიც აწარმოებდა დასაბეგრი ოპერაციას, ვალდებული იყო, გამოეწერა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარედგინა იგი გადასახადების გადამხდელად რეგისტრირებული პირისათვის - საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიმღებისათვის, ხოლო ანგარიშ-ფაქტურა გამოიწერებოდა ოთხ ეგზემპლარად, რომლის პირველი და მესამე პირები წარედგინებოდა მყიდველს, ხოლო მეორე და მეოთხე პირები რჩებოდა გამყიდველს. ამასთან, ანგარიშ-ფაქტურის მე-4 პირს გამყიდველი წარუდგენდა საგადასახადო ორგანოებს საგადასახადო კონტროლის განსახორციელებლად, ხოლო მე-3 პირს მყიდველი წარუდგენდა საგადასახადო ორგანოებს თავისი ადგილმდებარეობის მიხედვით საგადასახადო ჩათვლის მისაღებად.

ამდენად, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დამკვიდრებული პრაქტიკის მიხედვით (რომელზეც მიუთითებს შპს «არტი» 2005 წლის 13 მაისს თბილისის სააპელაციო სასამართლოში წარდგენილ განცხადებაში, რომელსაც დართული აქვს ამ კატეგორიის დავებზე სააპელაციო და უზენაესი სასამართლოების პრაქტიკის დამადასტურებელი განჩინებები - ტ. 1, ს.ფ. 283-336), საქართველოს საგადასახადო კოდექსით (1997 წ.) გათვალისწინებული დღგ-ს თანხის ჩათვლა წარმოადგენდა შესაბამისი პირის უფლებას, გარკვეული პირობების დადგომის შემდეგ, მიეღო სახელმწიფოს მხრიდან მის მიერ გაწეული საფასურის შედეგად დღგ-ს, როგორც გადასახადით გათვალისწინებული თანხის, გადახდილად აღიარება. შესაბამისად, იმ შემთხვევაში, თუ ე.წ. მიმწოდებლის მიერ არ შესრულდებოდა მის მიმართ დადგენილი ვალდებულება და არ მოხდებოდა დღგ-ს თანხის ბიუჯეტში შეტანა, შესაბამისად, ვერ განხორციელდებოდა ე.წ. მიმღების უფლება, ჩათვლოდა დღგ-ს თანხა გადახდილად, ხოლო სასაქონლო ზედნადები ანგარიშ-ფაქტურებით გადახდილ დღგ-ზე ჩათვლის მისაღებად აუცილებელ პირობას არ წარმოადგენდა. შპს «არტის» წარმომადგენელმა საკასაციო

სასამართლოს 2008 წლის 28 თებერვლის სხდომაზე აღნიშნა ასეთი კატეგორიის დავებზე საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ერთგვაროვანი სასამართლო პრაქტიკის არსებობის შესახებ. საკასაციო სასამართლო ხაზგასმით აღნიშნავს, რომ საკასაციო სასამართლო მოცემული განჩინების მიღებით არ ცვლის საქართველოს უზენაესი სასამართლოს პრაქტიკას ამ კატეგორიის საქმეებზე.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ კასატორი - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია (ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლე) კასაციის მიზეზად მიუთითებს და სადავოდ ხდის შპს «არტის» მიერ განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების ნამდვილობას, კერძოდ, საკასაციო საჩივარში იგი განმარტავს, რომ საქმეში წარმოდგენილ ანგარიშ-ფაქტურებს, რომლებიც გამოწერილ იქნა შპს «არტის» ბათუმის ფილიალის მიერ, არ ახლდა სასაქონლო-სატრანსპორტო ზედნადები, რომელიც აუცილებელი იყო საქონლის ქვეყნის შიგნით გადაადგილებისათვის, რაც დადასტურებდა საქონლის მიღებასა და მიწოდებას, ხოლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, ეკონომიკური საქმიანობისათვის ქვეყნის შიგნით საქონლის მიწოდების შემთხვევაში, სავალდებულო იყო მკაცრი აღრიცხვის სასაქონლო ზედნადების გამოწერა საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს მიერ დადგენილი ფორმითა და წესით, რომლის გარეშე აკრძალული იყო საქონლის ტრანსპორტირება, შენახვა და რეალიზაცია. ამდენად, ხსენებული კასატორი სადავოდ ხდის იმ გარემოებას, შპს «არტის» მიერ რეალურად შესრულდა დასაბეგრი ოპერაციები, თუ მისი მხრიდან უსაქონლო ოპერაციების განხორციელება იყო სახეზე და ამასთან დაკავშირებით, მიუთითებს, რომ საქმეში არ არის წარმოდგენილი აღნიშნული ზედნადები, რომელთა წარმოდგენა აუცილებელია.

ამასთან, ზემოაღნიშნულ საკითხს შპს «არტის» მიერ უსაქონლო ოპერაციების შესაძლო განხორციელების თაობაზე არა მარტო კასატორები, არამედ მესამე პირი - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციაც (ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლე) ხდის სადავოდ, კერძოდ, საკასაციო სასამართლოს 2008 წლის 28 თებერვლის სხდომაზე ხსენებული ინსპექციის წარმომადგენელმა განმარტა, რომ მოცემული საქმის მასალებიდან არ ჩანს შპს «არტის» სათავო ოფისის მიერ თავის ფილიალისთვის თანხის გადახდა, ხოლო თვითონ შპს «არტის» ბათუმის ფილიალის ბიუჯეტთან ურთიერთობის შესახებ წერილები წარმოდგენილია, ანუ აქ საუბარია არა იმაზე, შპს «არტის» ბათუმის ფილიალს ჰქონდა თუ არა რაიმე დავალიანება ბიუჯეტის მიმართ, არამედ იმაზე, გადაუხდა თუ არა თავის ფილიალს შესაბამისი თანხები საქონლის მიღებამა - შპს «არტის», რომელიც მოითხოვს დღგ-ს ჩათვლას და ამდენად, მართალია, გამოიწერა ანგარიშ-ფაქტურები, მაგრამ რეალურად საქონლის მიწოდებას ადგილი არ ჰქონია, რაც იმას ნიშნავს, რომ უსაქონლო ოპერაციები იყო სახეზე და სასაქონლო ოპერაციები არ შემდგარა.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 68-ე მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებული იყო, სრულად აღერიცხა მის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, რათა გარანტირებული ყოფილიყო კონტროლი მათ დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასასრულზე. გარდა ამისა, ეკონომიკური საქმიანობისათვის ქვეყნის შიგნით საქონლის მიწოდების შემთხვევაში, სავალდებულო იყო მკაცრი აღრიცხვის სასაქონლო ზედნადების გამოწერა ფინანსთა სამინისტროს მიერ დადგენილი ფორმითა და წესით, რომლის გარეშე აკრძალული იყო საქონლის ტრანსპორტირება, შენახვა და რეალიზაცია. იმავე კოდექსის 118-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, თუ საგადასახადო შემოწმებით დადგინდებოდა, რომ განხორციელდა უსაქონლო ოპერაციები ან ფიქტიური გარიგებები, რის შედეგადაც წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით უზრუნველყოფილი არ იქნებოდა კუთვნილი გადასახადის ბიუჯეტში გადახდა, მაშინ ამ ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით მყიდველისათვის დღგ-ის ჩათვლა უქმდებოდა.

საკასაციო სასამართლო აქვე მიუთითებს, რომ მესამე პირის - ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის (უფლებამონაცვლე - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური) წარმომადგენელმა თბილისის ვაკე-საბურთალოს რაიონული სასამართლოს 2005 წლის 8 თებერვლის სხდომაზეც განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 118-ე მუხლიდან გამომდინარე, სასაქონლო ზედნადების არსებობას ჰქონდა პირდაპირი მნიშვნელობა იმისათვის, რათა დადგენილიყო ოპერაცია საქონლიანი იყო თუ უსაქონლო, გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს შორის გაფორმებული შედარების აქტი კი წარმოდგენილი არ იყო. საქონლის ქვეყნის შიგნით სივრცეში გადაადგილებისათვის სასაქონლო ზედნადების არსებობის აუცილებლობაზე მიუთითა სააპელაციო საჩივარში ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამაც (უფლებამონაცვლე - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია), კერძოდ, აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, ეკონომიკური საქმიანობისათვის ქვეყნის შიგნით საქონლის მიწოდების შემთხვევაში სავალდებულო იყო მკაცრი აღრიცხვის სასაქონლო ზედნადების გამოწერა, რომლის გარეშეც აკრძალული იყო საქონლის ტრანსპორტირება, შენახვა და რეალიზაცია, საქმეში კი არ იყო წარმოდგენილი შესაბამისი სასაქონლო ზედნადები, რომლის წარმოდგენაც აუცილებელი იყო.

აქედან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ, მიუხედავად იმისა, რომ ორივე აპელანტი - ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი (უფლებამონაცვლე - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური) და ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია (უფლებამონაცვლე - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია) სადავოდ ხდიდნენ 2002 წლის განმავლობაში შპს «არტის» მიერ ამავე საზოგადოების ბათუმის ფილიალთან განხორციელებული, სასარჩელო განცხადებაში მითითებული ოპერაციების ნამდვილობას იმ თვალსაზრისით, რომ ხომ არ იყო ხსენებული ოპერაციები უსაქონლო, სააპელაციო სასამართლოს საერთოდ არ უმსჯელია დასახელებულ აპელაციის მიზეზზე.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო ხაზგასმით აღნიშნავს, რომ კონკრეტულ შემთხვევაში კასაციის ძირითად მიზეზს და სადავო საკითხს წარმოადგენს სწორედ შპს «არტის» მიერ ამავე საზოგადოების ბათუმის ფილიალთან უსაქონლო ოპერაციების შესაძლო განხორციელება, რაზეც ვერ იმსჯელებს საკასაციო სასამართლო, რადგან ამ საკითხზე არ უმსჯელია სააპელაციო სასამართლო.

გარდა ამისა, საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს შპს «არტის» წარმომადგენლის მიერ საკასაციო სასამართლოს 2008 წლის 28 თებერვლის სხდომაზე გამოთქმულ მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ კასაციის მიზეზი სასარჩელო განცხადებაში მითითებული ოპერაციების უსაქონლოდ შესაძლო განხორციელების თაობაზე არის სხვა საკითხი. საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ აღნიშნული საკითხი არ არის სხვა საკითხი, არამედ დაკავშირებულია დღგ-ს ჩათვლასთან, ვინაიდან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 114-ე მუხლის პირველი ნაწილით რეგლამენტირებული დღგ-ს ჩათვლა ვრცელდებოდა მხოლოდ რეალურად, კანონით დადგენილი წესით განხორციელებულ დასაბეგრ ოპერაციაზე გადახდილ დღგ-ს თანხაზე და არა უსაქონლო ოპერაციაზე ან ფიქტიურ გარიგებაზე გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით, საქართველოს ბიუჯეტში გადახდილ დღგ-ს თანხაზე.

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» ქვეპუნქტის თანახმად კი გადაწყვეტილება (განჩინება) ყოველთვის ჩაითვლება კანონის დარღვევით მიღებულად, თუ გადაწყვეტილება (განჩინება) იურიდიულად არ არის საკმარისად დასაბუთებული.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს კასატორის - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის (ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის უფლებამონაცვლე) მოსაზრებას, რომ სახეზეა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის «ე» ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საკასაციო საჩივრის საფუძველი. შესაბამისად, საკასაციო სასამართლო თვითონ ვერ მიიღებს გადაწყვეტილებას 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 სააპელაციო სასამართლომ ყოველმხრივ და სრულყოფილად უნდა დაადგინოს ფაქტობრივი გარემოებები, საფუძვლიანად გამოიკვლიოს, სასარჩელო განცხადებაში მითითებული ოპერაციები შპს «არტის» და ამავე საზოგადოების ბათუმის ფილიალს შორის რეალურად განხორციელდა, თუ ჩატარდა უსაქონლო ოპერაციები, რისთვისაც სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია გამოიყენოს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 და მე-19 მუხლებით მისთვის მინიჭებული უფლებამოსილება.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისა (მოპასუხე ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლე) და ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის (მესამე პირის - ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის უფლებამონაცვლე) საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, 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. ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისა (მოპასუხე ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლე) და ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის (მესამე პირის - ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის უფლებამონაცვლე) საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;

2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 10 მაისის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;

3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

არაპირდაპირი გადასახადის გადამხდელი; დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია

განჩინება

#ბს-918-880(23-07)

11 მარტი, 2008 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: ნ. წკებლაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),

ნ. ქადაგიძე,

მ. ვაჩაძე

დავის საგანი: საგადასახადო ინსპექციის შემოწმების აქტის ნაწილობრივ ბათილად ცნობა

საკასაციო სასამართლომ საქმის მასალების გაცნობის შედეგად გამოარკვია:

ი/მ «გ. ს-დემ» სარჩელი აღძრა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოში მოპასუხის - ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ, რომლითაც მოითხოვა ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა.

საქმის გარემოებები:

ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 23 აგვისტოს საგადასახადო შემოწმების აქტით, მოსარჩელეს დაერიცხა გადასახადები, რის გამოც შემოწმების აქტი ნაწილობრივ ექვემდებარებოდა ბათილად ცნობას.

სარჩელის ფაქტობრივი საფუძვლები:

სადავო აქტი - საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე მომხმარებელთან ანგარიშსწორების გამო დარიცხული ჯარიმის - 500 ლარის ნაწილში ექვემდებარებოდა ბათილად ცნობას, ვინაიდან მოსარჩელეს ანგარიში გახსნილი ჰქონდა სს «სახალხო ბანკში» და მომხმარებელთან ნაღდ ანგარიშსწორებას არ აწარმოებდა. დღგ-ს გადასახადთან დაკავშირებით, მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ 2004 წლის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 91-ე მუხლის მიხედვით, დღგ-ს გადამხდელს წარმოადგენდა პირი, რომელიც რეგისტრირებული იყო ან ვალდებული იყო გატარებულიყო რეგისტრაციაში. ამავე კოდექსის 92.1 მუხლის თანახმად, სავალდებულო რეგისტრაციას დაექვემდებარებოდა პირი, რომელიც ეწეოდა ეკონომიკურ საქმიანობას და ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში ახორციელებდა დღგ-თი დასაბეგრ ოპერაციებს, რომელთა საერთო თანხა აღემატებოდა 100000 ლარს. მოსარჩელეს კი ინდივიდუალურ მეწარმედ რეგისტრაციიდან დღემდე არ ჰქონია 100000-ლარიანი ბრუნვა, რასაც ადასტურებდა სადავო აქტის მე-2 და მე-3 გვერდებსა და აქტზე თანდართული დღგ-ს გაანგარიშებები. მოსარჩელემ აქციზის გადასახადთან დაკავშირებით მიუთითა, რომ 2004 წელს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 123-ე მუხლის თანახმად, აქციზის გადასახადის გადამხდელად ითვლებოდა პირი, რომელიც აწარმოებდა აქციზურ საქონელს და ეწეოდა მის იმპორტს საქართველოში. ი/მ «გ. ს-დის» მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი პირველადი და დედანი დოკუმენტებიდან დადგინდა, რომ მისი საქმიანობის საგანი იყო ღვინისა და ღვინომასალების შესყიდვა-რეალიზაცია და არა მისი წარმოება.

სარჩელის სამართლებრივი საფუძვლები:

მოსარჩელემ, 2004 წლის საგადასახადო კოდექსის 91-ე, 123-ე, 2005-2006 წლების საგადასახადო კოდექსის 220-ე, 221-ე, 253-ე მუხლების შესაბამისად, მოითხოვა გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა - საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე მომხმარებელთან ანგარიშსწორების გამო დარიცხული - 500 ლარის ჯარიმის ნაწილში, დღგ-ს - 13,575 ლარის, ჯარიმის - 5574 ლარის, საურავის - 2427 ლარის ნაწილში, აქციზის გადასახადის - 1001,25 ლარის ნაწილში, მათ შორის - ძირითადი - 569 ლარის, ჯარიმის - 142,25 ლარის, საურავის - 290 ლარის ნაწილში.

სასამართლო სხდომაზე მოსარჩელემ შეამცირა სასარჩელო მოთხოვნა და უარი განაცხადა საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე მომხმარებელთან ანგარიშსწორებისას დარიცხული - 500 ლარის ჯარიმის გაუქმების ნაწილში აქტის ბათილად ცნობაზე.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2007 წლის 17 იანვრის გადაწყვეტილებით ი/მ «გ. ს-მის» სარჩელი არ დაკმაყოფილდა უსაფუძვლოების გამო, რაც საქალაქო სასამართლომ დაასაბუთა შემდეგნაირად:

საქალაქო სასამართლომ დადგინდად მიიჩნია შემდეგი ფაქტები:

ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 23 აგვისტოს გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, ი/მ «გ. ს-მე» დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული არ იყო. ასევე, შესამოწმებელ პერიოდში მას აქციზის გადასახადის დეკლარაციები საგადასახადო ინსპექციაში წარდგენილი არ ჰქონდა. მეწარმის მიერ აქციზით დასაბეგრი ოპერაცია განხორციელებული იყო 2004 წლის ივლისსა და აგვისტოში, როცა სხვადასხვა მომხმარებელზე მიწოდებული ჰქონდა საკუთარი წარმოების ღვინომასალა 5,690 ლიტრის ოდენობით.

საქალაქო სასამართლომ გამოიყენა 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 92.3 მუხლი და განმარტა, რომ აქციზური საქონლის მწარმოებელი პირი ვალდებული იყო, საგადასახადო ორგანოში წარედგინა განცხადება დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციისათვის აქციზური საქონლის მიწოდებამდე, რაც მოსარჩელეს განხორციელებული ჰქონდა პირველად 2004 წლის 16 ივლისს, როდესაც შეიძინა საკუთარი წარმოების ღვინომასალა «ცოლიკაური». აღნიშნული დადასტურდა ასევე სასამართლოში წარდგენილი 2004 წლის 2 ივლისის და 2006 წლის 6 იანვრის შესყიდვების აქტებით, რის გამოც შესამოწმებელ პერიოდში 2004 წლის 16 ივლისიდან 2006 წლის 1 ივნისამდე დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა შეადგენდა 28,354 ლარს, ბრუნვაზე დარიცხული დღგ - 5,574 ლარს, ხოლო საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის «ა» პუნქტის თანახმად, დღგ-ს რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირებისათვის ჯარიმის სახით დაერიცხა - 5,574 ლარის, ამავე კოდექსის 129-ე მუხლის შესაბამისად, საურავის სახით - 2427,26 ლარის, სულ - 13,575 ლარის გადახდა.

საქალაქო სასამართლომ ასევე გამოიყენა 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 130.4 მუხლი და განმარტა, რომ აღნიშნულ საქონელზე აქციზის განაკვეთი შეადგენდა 1 ლიტრზე - 0,10 ლარს. ასევე, ამავე კოდექსის 253.1 მუხლის მიხედვით, საგადასახადო დეკლარაციების წარდგენის ვადის დარღვევისათვის დაჯარიმდა - 142,25 ლარით, ამავე კოდექსის 129-ე მუხლის თანახმად, დაერიცხა საურავი - 290 ლარის, სულ დამატებით აქციზის გადასახადში - 1001,25 ლარის გადახდა დაეკისრა.

საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გასაჩივრა ი/მ «გ. ს-მემ», რომელმაც მოითხოვა საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის დაკმაყოფილება, შემდეგი მოტივით:

აპელანტის მოსაზრებით, სააპელაციო სასამართლომ არ გაითვალისწინა საქმეში არსებული მტკიცებულებები და არასწორად დაადგინა საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, შესაბამისად, საქალაქო სასამართლოს მიერ მიღებულ იქნა დაუსაბუთებელი გადაწყვეტილება. ასევე, საქალაქო სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 92-ე და 253-ე მუხლები.

აპელანტის განმარტებით, ი/მ «გ. ს-მე» არ უნდა ყოფილიყო დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული შესაბამის საგადასახადო ორგანიზაციებში, მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 92-ე მუხლით, ვინაიდან მისი ბრუნვა 12 კალენდარული თვის განმავლობაში არ აღემატებოდა 100000 ლარს. ამასთან, რეალობას არ შეესაბამებოდა ის ფაქტი, რომ ი/მ «გ. ს-მემ» სასაქონლო ზედნადებით აა-21 #011998, 2004 წლის 16 ივლისს შეიძინა საკუთარი წარმოების ღვინომასალა, რამდენადაც აღნიშნული სასაქონლო ზედნადებით დადასტურდა მხოლოდ ი/მ «გ. ს-მის» მიერ შპს «ჯემისათვის» საქონლის მიწოდების ფაქტი. ასევე, სასამართლომ არასწორად და უკანონოდ მიიჩნია მოსარჩელე აქციზური საქონლის მწარმოებლად, რაც იმით დადასტურდა, რომ მაკონტროლებელმა ინსპექტორმა აქტში მიუთითა იმის თაობაზე, რომ ი/მ «გ. ს-მის» ძირითად საქმიანობას წარმოადგენდა ღვინისა და ღვინომასალების შესყიდვა-რეალიზაცია და არა მისი წარმოება. აპელანტმა აღნიშნა, რომ ი/მ «გ. ს-მეს» არ უწარმოებია ღვინის დასამზადებლად ღვინის ნედლეულის - ყურძნის შესყიდვები, არ დაუმზადებია ღვინო და ღვინომასალა, რაც დადასტურდა საწარმოს საბუღალტრო სამეურნეო დოკუმენტებით.

სააპელაციო სასამართლოს სხდომაზე მოწინააღმდეგე მხარემ - ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციის წარმომადგენელმა არ ცნო ი/მ «გ. ს-მის» სააპელაციო საჩივარი, მოითხოვა მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა და რაიონული სასამართლოს გადაწყვეტილების ძალაში დატოვება.

სააპელაციო სასამართლოს 2007 წლის 11 ივლისის გადაწყვეტილებით ი/მ «გ. ს-მის» სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა; გაუქმდა საქალაქო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება აქციზისა და დღგ-ს თანხის დარიცხვის ნაწილში და ამ ნაწილში სააპელაციო სასამართლოს მიერ მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც სარჩელი ამ ნაწილში დაკმაყოფილდა სრულად; ნაწილობრივ ბათილად იქნა ცნობილი 2006 წლის 23 აგვისტოს ი/მ «გ. ს-მის» საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტი აქციზისა და დღგ-ს დარიცხვის ნაწილში, რაც სააპელაციო სასამართლომ დაასაბუთა შემდეგნაირად:

სააპელაციო სასამართლომ დადგინდად მიიჩნია შემდეგი ფაქტები:

ო/მ «გ. ს-ძის» 2006 წლის 23 აგვისტოს საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტით, შემოწმებამ მოიცვა 2004 წლის 1 იანვრიდან 2006 წლის 1 ივლისამდე პერიოდი. ო/მ «გ. ს-ძე» აღრიცხვაზე იდგა ქუთაისის (ზესტაფონის) საგადასახადო ინსპექციაში და მინიჭებული ჰქონდა საიდენტიფიკაციო ნომერი 130066060. მის ძირითად საქმიანობას წარმოადგენდა ღვინისა და ღვინომასალების შესყიდვა-რეალიზაცია. საგადასახადო ორგანომ დადგინდად მიიჩნია, რომ ო/მ «გ. ს-ძე» დღ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული არ იყო, მაშინ, როცა საგადასახადო კოდექსის 92.3 მუხლის თანახმად, აქციური საქონლის მწარმოებელი პირი, ვალდებული იყო, საგადასახადო ორგანოში წარედგინა განცხადება დღ-ს გადამხდელად რეგისტრაციისათვის აქციური საქონლის მიწოდებამდე. შესამოწმებელ პერიოდში მეწარმეს პირველი აქციური საქონლის მიწოდება განხორციელებული ჰქონდა 2004 წლის 16 ივლისს, შესაბამისად, ამ პერიოდიდან ითვლებოდა იგი დღ-ს გადამხდელად. შემოწმების მოცემულ პერიოდში დღ-თი დასაბეგრი ბრუნვა შეადგენდა 28354 ლარს. ო/მ «გ. ს-ძის» შემოწმების აქტით ირკვევა, რომ შემოწმების პერიოდში აქციით დასაბეგრი ოპერაცია განხორციელებული იყო 2004 წლის ივლისსა და აგვისტოში, როდესაც სხვადასხვა მომხმარებელზე გადატვირთული იყო საკუთარი წარმოების ღვინო-მასალა «ცოლიკაური» - 5690 ლარის ოდენობით. 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 30.4 მუხლის შესაბამისად, აღნიშნულ საქონელზე აქციის განაკვეთი შეადგენდა 1 ლიტრზე - 0,10 ლარს. ამდენად, ბიუჯეტის კუთვნილი აქციის გადასახადი შეადგენდა 569 ლარს.

სააპელაციო სასამართლომ გამოიყენა საგადასახადო კოდექსის 18.2 მუხლი და განმარტა, რომ ტერმინი - წარმოება მოიცავდა საქონლის დამზადებას, გადამუშავებას და ნედლეულის (მასალების) სხვაგვარ გარდაქმნას. კონკრეტულ შემთხვევაში, ღვინის და არა მასალის (ყურძნის) შესყიდვა, ბუნებრივი დაყოვნება, ჩამოსხმა და რეალიზაცია აქციური საქონლის წარმოებად ვერ ჩაითვლება, რამდენადაც არ დასტურდება იმ პროცესების განხორციელება, რომლებიც მიეკუთვნება აქციური საქონლის წარმოებას.

სააპელაციო სასამართლოს დასკვნით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 29.25 მუხლის (ძვ. რედაქცია) თანახმად, აქციზი არის არაპირდაპირი გადასახადი, რომელიც დგინდება მიწოდებული საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) ფასზე დანამატის სახით და რომელსაც იხდის მწარმოებელი ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის შემქნისას. ამავე კოდექსის 122..2 მუხლის (ძვ. რედაქცია) თანახმად, საქართველოში აქციური საქონლის წარმოება ან იმპორტი იბეგრებოდა აქციით, თუ ეს საქონელი გათავისუფლებული არ იყო გადასახადისაგან, ხოლო ამავე კოდექსის 123.1 მუხლის (ძვ. რედაქცია) მიხედვით, აქციის გადამხდელად ითვლებოდა ფიზიკური ან იურიდიული პირი, რომელიც აწარმოებდა აქციურ საქონელს, ან ეწეოდა მის იმპორტს საქართველოში, თუ ამ კარით სხვა რამ არ იყო გათვალისწინებული. მითითებული ნორმები განსაზღვრავდა იმ პირობებს, თუ ვინ უნდა ჩათვლილიყო აქციის, როგორც არაპირდაპირი გადასახადის, გადამხდელ სუბიექტად.

სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციამ, რომელმაც მოითხოვა სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა, შემდეგი მოტივით:

კასაციის მიზეზი:

კასატორის განმარტებით, სააპელაციო სასამართლოს მიერ საქმის განხილვისას დარღვეულია სსსკ-ის 393-ე მუხლი, სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა და არასწორად განმარტა კანონი, კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის მე-18 მუხლი. ასევე, სასამართლომ არ გამოიკვლია და არ შეაფასა საქმეში არსებული მტკიცებულებები. «ვაზისა და ღვინის შესახებ» კანონში განმარტებულია, რომ სხვადასხვა ხარისხობრივი მაჩვენებლის მქონე ღვინოები მიიღება სწორედ ღვინის მეორადი დუღილისა და შესაბამისად, რეალიზაციამდე მისი დაყოვნების გზით. ო/მ «გ. ს-ძემ» სასამართლო სხდომაზე დაადასტურა, რომ ეწეოდა ღვინის ხარისხობრივი თვისების გაუმჯობესებას და ღვინის რეალიზაციას. ამდენად, კასატორი საკასაციო საჩივრის სამართლებრივ საფუძვლად მიიჩნევს სააპელაციო სასამართლოს მიერ საგადასახადო კოდექსის 18.2 მუხლის არასწორ განმარტებას, რის გამოც გ. ს-ძე არ იქნა მიჩნეული აქციისა და დღ-ს გადამხდელად. ამასთან, სააპელაციო სასამართლომ გამოკვლევისა და სამართლებრივი შეფასების გარეშე დატოვა შესყიდვის აქტები (2004 წლის 2 ივლისი და 2006 წლის 6 იანვარი), რომლებიც საქმეში არსებული ერთადერთი წერილობითი მტკიცებულებაა და ადასტურებს დავის ძირითად ფაქტობრივ გარემოებას, მეწარმის მიერ საკუთარი წარმოების ღვინის რეალიზაციის ფაქტს.

სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საკასაციო წესით ასევე გაასაჩივრა ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც მოითხოვა სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა, შემდეგი მოტივით:

კასაციის მიზეზი:

კასატორის განმარტებით, სააპელაციო სასამართლოს მიერ საქმის განხილვისას დარღვეულია სსსკ-ის 393-ე მუხლი, სასამართლომ არასწორად განმარტა საგადასახადო კოდექსის 92.3 მუხლი, ასევე გადაწყვეტილება იურიდიული თვალსაზრისით დაუსაბუთებელია, რის გამოც საქმე განხილულია მნიშვნელოვანი საპროცესო დარღვევით.

საგადასახადო კოდექსის 122-124-ე მუხლები ი/მ «გ. ს-ძეს» ავალდებულებდა აქციზური საქონლის (ღვინის) მიწოდებამდე განაცხადი გაეკეთებინა სავალდებულო წესით დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის შესახებ. აღნიშნული ნორმის დარღვევის გამო, ი/მ «გ. ს-ძეს» მართლზომიერად დაერიცხა დღგს საგადასახადის ძირითადი თანხა, ფინანსური სანქცია და საურავი. სააპელაციო სასამართლომ სათანადოდ არ შეაფასა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებები და ზემოაღნიშნული მუხლების დარღვევით ი/მ «გ. ს-ძე» არ ჩაითვალა აქციზის გადამხდელად. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ნათელია, რომ საქმე განხილულია მნიშვნელოვანი საპროცესო დარღვევით, რომელსაც შეეძლო არსებითად ემოქმედა საქმის განხილვის შედეგზე.

საკასაციო სასამართლომ 2008 წლის 29 იანვრის განჩინებით ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34.3. «ა» პუნქტის საფუძველზე /აბსოლუტური კასაცია/.

მოწინააღმდეგე მხარემ ი/მ «გ. ს-ძემ» არ ცნო ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის და ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივრები, მოითხოვა მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა და სააპელაციო სასამართლო გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვება.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო პალატა საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობის შესწავლის, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთების შემოწმებისა და საქმის სასამართლოს სხდომაზე განხილვის შედეგად მიიჩნევს, რომ ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციის და ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს, შესაბამისად, უცვლელად უნდა დარჩეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა სააპელაციო პალატის 2007 წლის 11 ივლისის გადაწყვეტილება, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლომ მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლო მიერ მოცემული საქმის განხილვისა და გადაწყვეტისას დარღვეული არ ყოფილა მატერიალური და საპროცესო სამართლის ნორმები, კერძოდ, სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გამოტანისას არ დაურღვევია სსსკ-ის 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნები, სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, სწორი შეფასება მისცა საქმის მასალებს და დავა გადაწყვეტილია არსებითად სწორად მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად.

საკასაციო სასამართლო სსსკ-ის 407.2. მუხლის საფუძველზე იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს, რომ 2006 წლის 23 აგვისტოს საკონტროლო-გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტით, რომელმაც მოიცვა 2004 წლის 1 იანვრიდან 2006 წლის 1 ივლისამდე პერიოდი, შემოწმდა ი/მ «გ. ს-ძე», რომელიც აღრიცხვაზე იდგა ქუთაისის (ზესტაფონის) საგადასახადო ინსპექციაში. მის ძირითად საქმიანობას წარმოადგენდა ღვინისა და ღვინომასალების შესყიდვა-რეალიზაცია. საგადასახადო ორგანომ დადგენილად მიიჩნია, რომ ი/მ «გ. ს-ძე» დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული არ იყო, მაშინ, როცა საგადასახადო კოდექსის 92.3 მუხლის თანახმად, აქციზური საქონლის მწარმოებელი პირი, ვალდებული იყო, საგადასახადო ორგანოში წარედგინა განცხადება დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციისათვის აქციზური საქონლის მიწოდებამდე. შესამოწმებელ პერიოდში მეწარმეს პირველი აქციზური საქონლის მოწოდება განხორციელებული ჰქონდა 2004 წლის 16 ივლისს, შესაბამისად, ამ პერიოდიდან ითვლებოდა იგი დღგ-ს გადამხდელად. შემოწმების მოცემულ პერიოდში დღგ-თი დასაბეგრი ბრუნვა შეადგენდა 28,354 ლარს. ი/მ «გ. ს-ძის» მიერ აქციზით დასაბეგრი ოპერაცია განხორციელდა 2004 წლის ივლისსა და აგვისტოში, როდესაც სხვადასხვა მომხმარებელს მიაწოდა საკუთარი წარმოების ღვინო მასალა «ცოლიკაური» - 5,690 ლარის ოდენობით. 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 30.4 მუხლის შესაბამისად, აღნიშნულ საქონელზე აქციზის განაკვეთი შეადგენდა 1 ლიტრზე - 0,10 ლარს. ამდენად, ბიუჯეტის კუთვნილი აქციზის გადასახადი შეადგენდა 569 ლარს.

საკასაციო სასამართლო საგადასახადო კოდექსის 252.1 «ა» მუხლის საფუძველზე განმარტავს, რომ აქციზის გადამხდელია პირი, რომელიც აწარმოებს აქციზურ საქონელს საქართველოში. ამავე კოდექსის 18.2. მუხლის თანახმად, საქონლის წარმოებამ ითვლება საქონლის ნებისმიერი წარმოება, მათ შორის, მისი დამზადება, გადამუშავება, დამუშავება ან აღნიშნული ნედლეულის (მასალის) სხვაგვარი ტრანსფორმაცია, რომლის პროცესში როგორც ნედლეულის (მასალის), ისე საბოლოო პროდუქტის მესაკუთრე არის პირი, რომელმაც მიაწოდა ნედლეული (მასალები) და ფულადი ან ნატურალური ფორმით აანაზღაურა ამ ნედლეულით (მასალით) საქონლის წარმოებასთან დაკავშირებული მომსახურების ღირებულება (მიუხედავად იმისა, წარმოებისას მწარმოებელმა გამოიყენა თუ არა საკუთარი ნედლეული (მასალა), მაკომპლექტებლები ან სხვა კომპონენტები, რომელთა ღირებულებაც ჩაითვალა ასეთ წარმოებასთან დაკავშირებულ მომსახურების ღირებულებაში.)

კონკრეტულ შემთხვევაში ადმინისტრაციულმა ორგანომ სადავო ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტში არ დაასაბუთა ის ფაქტობრივი გარემოება, რომ მოსარჩელის მიერ რეალიზებული ღვინო დამზადებული იყო ამ უკანასკნელის კუთვნილი ნედლეულით (მასალით), რომ სწორედ საკუთარი წარმოების ნედლეული მასალის სახეცვლილების (გაუმჯობესების) ან სხვაგვარი გარდაქმნის შედეგად მოსარჩელის მიერ ადგილი ჰქონდა ღვინის თვისებების გაუმჯობესებას, აღნიშნული ფაქტობრივი საფუძველი სადავო ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტში ასახული არ არის, საერთოდ მითითებული არ არის გადასახადის დარიცხვის კონკრეტული ფაქტობრივი გარემოებები ანუ თუ რა გამოიკვლია და დაადგინა საგადასახადო ინსპექტორმა და რა გახდა გადასახადის დარიცხვის ფაქტობრივი და სამართლებრივი წინაპირობა.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს. ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის დასაბუთების კანონისმიერი ვალდებულება განპირობებულია იმ გარემოებით, რომ ადმინისტრაციული ორგანო შეზღუდულია სამართლით და მოაქციოს თვითკონტროლის ფარგლებში, რამდენადაც გადაწყვეტილების მიღება უნდა ეფუძნებოდეს კონკრეტულ გარემოებებს და ფაქტებს, სწორედ რომელთა შეფასებასაც ადმინისტრაციული ორგანო მიჰყავს საკითხის ამ თუ იმ გადაწყვეტამდე, ანუ სწორედ კონკრეტული ფაქტები და საქმის გარემოებები განსაზღვრავს გადაწყვეტილების იურიდიულ შედეგს და არა პირიქით.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53.5. მუხლით დადგენილი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის დასაბუთების ვალდებულება სრულად ვრცელდება საგადასახადო აქტებზე, რაც განსახილველ შემთხვევაში სრულიად იგნორირებულია.

ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 5.1. მუხლში რეგლამენტირებულია ადმინისტრაციული ორგანოს, უფლებამოსილების განხორციელების სავალდებულო პრინციპი - უფლებამოსილების განხორციელება კანონის საფუძველზე, რაც გულისხმობს, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოს ეკრძალება კანონმდებლობის მოთხოვნის საწინააღმდეგოდ განხორციელოს რაიმე მოქმედება.

აღსანიშნავია, რომ სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით არ ირკვევა რა მიიჩნია ადმინისტრაციულმა ორგანომ აქციზური საქონლის წარმოებად, ასეთი მიზეზები მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოს წარმომადგენელმა დაასახელა მხოლოდ სასამართლო დავის მიმდინარეობისას, ანუ «პოსტფაქტუმ» მოხდა მიღებული გადაწყვეტილების ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება, აღნიშნულის გამო, სააპელაციო სასამართლომ სავსებით მართებულად შეაფასა სადავო აქტის /გასაჩივრებულ ნაწილში/ შეუსაბამობა მოქმედი კანონმდებლობით დადგენილ მოთხოვნებთან და სწორი სამართლებრივი დასკვნა ჩამოაყალიბა.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს დასკვნას, რომ კონკრეტულ შემთხვევაში ი/მ «გ. ს-მის» მიერ ღვინის და არა მასალის (ყურძნის) შესყიდვა, ბუნებრივი დაყოვნება, ჩამოსხმა და რეალიზაცია აქციზური საქონლის წარმოებად არ შეიძლება ჩაითვალოს, რამდენადაც მოცემულ შემთხვევაში სახეზე არ არის იმ პროცესის მიმდინარეობა, რომელიც მიეკუთვნება აქციზური საქონლის წარმოებას, რამდენადაც საგადასახადო კოდექსის მე-18 მუხლით განსაზღვრული წარმოების ცნების განმარტება ეხება ნედლეული მასალის სახეცვლილებას.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საქმის მასალებით არ დასტურდება და არც ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ იქნა მტკიცებულებებით დასაბუთებული, რომ მოსარჩელე ი/მ «გ. ს-მის» მიერ ადგილი ჰქონდა იმ მოქმედებების შესრულებას, რაც წარმოადგენს აქციზური საქონლის წარმოებას, შესაბამისად, არსებობს მხოლოდ ღვინის რეალიზაციის ფაქტი და არა იმ მოქმედებათა ერთობლიობა, რაც შეიძლება ჩაითვალოს აქციზური საქონლის წარმოებად, ხოლო საგადასახადო კოდექსით საქონლის რეალიზაციის ფაქტი აქციზის გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციას არ განეკუთვნება.

საკასაციო სასამართლო საგადასახადო კოდექსის 6.2. «დ» მუხლის საფუძველზე განმარტავს, რომ აქციზი განეკუთვნება საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის სახეს. ამავე კოდექსის 29.25 მუხლის თანახმად კი აქციზი არის არაპირდაპირი გადასახადი, რომელიც დგინდება მიწოდებული საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) ფასზე დანამატის სახით და რომელსაც იხდის მომხმარებელი ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის შეძენისას. ხოლო არაპირდაპირი გადასახადის ბიუჯეტში შეტანის ვალდებულება ეკისრება საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიმწოდებელს, რომელიც საგადასახადო კოდექსის III და IV კარების მიზნებისათვის იწოდება გადასახადიან გადამხდელად.

საკასაციო სასამართლო საგადასახადო კოდექსის 1997 წლის რედაქციის 122.2. მუხლის საფუძველზე განმარტავს, რომ საქართველოში აქციზური საქონლის წარმოება ან იმპორტი იბეგრება აქციზით, თუ ეს საქონელი გათავისუფლებული არ არის გადასახადისაგან. ხოლო ამავე კოდექსის 123.1. მუხლის თანახმად, აქციზის გადამხდელად ითვლება პირი, რომელიც აწარმოებს აქციზურ საქონელს ან ეწევა მის იმპორტს საქართველოში, თუ ამ კარით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ მითითებული ნორმებით ცალსახად არის დადგენილი, თუ ვინ უნდა ჩაითვალოს აქციზის, როგორც არაპირდაპირი გადასახადის გადამხდელ სუბიექტად - კერძოდ, პირი, რომლის საქმიანობა არის აქციზური საქონელის წარმოება. ამდენად, კონკრეტულ შემთხვევაში ი/მ «გ. ს-მეზე» საგადასახადო კოდექსის 130-ე მუხლით

დადგენილი აქციზის განაკვეთების გავრცელება მოკლებულია სამართლებრივ საფუძველს, რაც სწორად იქნა შეფასებული სააპელაციო სასამართლოს მიერ.

საკასაციო სასამართლო 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 92.3. მუხლის საფუძველზე განმარტავს, რომ აქციზური საქონლი მწარმოებელი პირი ვალდებულია საგადასახადო ორგანოში წარადგინოს განცხადება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის აქციზური საქონლის მიწოდებამდე.

საგადასახადო კოდექსის 120.1 მუხლის თანახმად, პასუხისმგებლობა დღგ-ს დროულად გადაუხდელობისა და საგადასახადო ორგანოებში დეკლარაციის დადგენილ ვადებში წარუდგენლობისათვის ეკისრება დღგ-ს გადამხდელს. კოდექსის 121.2 «ა» მუხლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოები ფინანსური სანქციის სახით დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირებისათვის პირს ახდენენ გადასახადს რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირებისათვის მთელი პერიოდის განმავლობაში ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ს თანხის 100 პროცენტს. ამასთან, ამ კარით გათვალისწინებული მოთხოვნების შეუსრულებლობის გამო პირს ეკისრება ფინანსური სანქციები, მათ შორის საურავი, რამდენადაც საურავი /საგადასახადო პასუხისმგებლობის სახე/ წარმოადგენს დამატებით გადასახადს დავალიანების ვადაგადაცილების გადახდის ან გადაუხდელობის გამო. საურავის, როგორც საგადასახადო პასუხისმგებლობის დარიცხვა ხორციელდება, მაშინ, როდესაც გადასახადის გადახდელის მიერ გადასახადის გადახდა არ ხდება დადგენილ ვადაში, რამდენადაც საგადასახადო კოდექსის 30.1. მუხლის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულება შესრულებულად ჩითვლება თუ გადასახადის თანხა გადახდილია დადგენილ ვადაში.

საკასაციო სასამართლო საგადასახადო კოდექსის 28.1. მუხლის საფუძველზე განმარტავს, რომ კანონით დაწესებული გადასახადის გადახდა გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებას წარმოადგენს, ხოლო საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის, შეცვლის და შეწყვეტის, აგრეთვე მისი შესრულების წესი და პირობები მხოლოდ საგადასახადო კოდექსით ან/და საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტებით რეგულირდება. საგადასახადო კოდექსის 28.3. მუხლის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულება ეკისრება გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომლებიც ითვალისწინებს გადასახადის გადახდას.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ იმ პირობებში, როცა ი/მ «გ. ს-მე» არ წარმოადგენდა აქციზური საქონლის მწარმოებელ პირს, ამდენად არსწორია საგადასახადო კოდექსის 92.3 მუხლის თანახმად, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირებისათვის მისთვის ჯარიმის დაკისრება.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრები არ შეიცავს დასაბუთებულ არგუმენტაციას გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონშესაბამობის თაობაზე, შესაბამისად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სსსკ-ის 410-ე მუხლის თანახმად, არ არსებობს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციის და ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრების დაკმაყოფილებისა და სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალური და სამართლებრივი საფუძველები.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციას სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53.2. მუხლის საფუძველზე, სასამართლო ხარჯების სახით უნდა დაეკისროს 100 ლარის გადახდა სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1.2, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე, 257-ე, 372-ე, 390-ე, 410-ე მუხლებით და

და ა ა დ გ ი ნ ა:

1. ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის და ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს, უსაფუძველობის გამო;

2. უცვლელად დარჩეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 11 ივლისის გადაწყვეტილება;

3. ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციას დაეკისროს სასამართლო ხარჯების სახით 100 ლარის გადახდა სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ;

4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საურავი

განჩინება

#ბს-990-948(კ-07)

26 მარტი, 2008 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატამ

**შემადგენლობა: ნ. ქადაგიძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
მ. ჩინჩალაძე,
ნ. სხირტლაძე**

დავის საგანი: ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2005 წლის 14 ივლისს საქართველოს უსინათლოთა კავშირმა შპს «ექსპერიმენტმა» სასარჩელო განცხადებით მიმართა ქ. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების: ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტისა და ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ, ადმინისტრაციული აქტების ბათილად ცნობის თაობაზე.

მოსარჩელე სასარჩელო განცხადებით ითხოვდა ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის 2005 წლის 6 აპრილის #4-11/2290 ადმინისტრაციული აქტის ბათილად ცნობასა და საგადასახადო ორგანოების მიერ დღგ-ს ჩათვლას შპს «ექსპერიმენტის» ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად, მთლიანი თანხის - 2 173,65 ლარის ოდენობით და დღგ-ს გადასახადზე დარიცხული საურავის მოხსნას.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2005 წლის 19 დეკემბრის გადაწყვეტილებით შპს «ექსპერიმენტის» სარჩელო დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ბათილად იქნა ცნობილი ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის 2005 წლის 6 აპრილის #04-11/2290 ადმინისტრაციული აქტი აა-99 #0118905, თანხა - 665,13 ლარი, აა-01 #133339, თანხით - 75,52, ანგარიშ-ფაქტურებთან მიმართებაში, მოპასუხე საგადასახადო ორგანოებს დაევალოთ დღგ-ს ჩათვლა შპს «ექსპერიმენტის», აა-99 #0118905 - თანხით - 665,13 ლარი, აა-01 #133339-75, თანხით - 52 ლარი, ანგარიშ-ფაქტურებზე და დღგ-ს გადახდაზე დარიცხული საურავის მოხსნა. მოსარჩელეს უარი ეთქვა 2005 წლის 6 აპრილის #04-11/2290 ადმინისტრაციული აქტის ბათილად ცნობაზე, აა-67 #001931-1433 ლარი ანგარიშ-ფაქტურებთან მიმართებაში.

მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს შპს «ექსპერიმენტმა» და ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტმა.

აპელანტი - ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი სააპელაციო საჩივრით ითხოვდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2005 წლის 19 დეკემბრის გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

მეორე აპელანტი - შპს «ექსპერიმენტის» წარმომადგენელი სააპელაციო საჩივრით ითხოვდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2005 წლის 19 დეკემბრის გადაწყვეტილების ნაწილობრივ გაუქმებასა და მისი სარჩელის სრულად დაკმაყოფილებას.

საქმის სააპელაციო წესით განხილვის სტადიაზე, 2006 წლის 6 ივლისის საოქმო განაჩენით, საქმეში მესამე პირად ჩაებნენ ი/მ «რ. დ-ძე», ი/მ «რ. ს-ძე» და სს «თელასი».

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 3 მაისის საოქმო განჩინებით აპელანტი - ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი შეიცვალა მისი უფლებამონაცვლით - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურით, ხოლო მოწინააღმდეგე მხარე - ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თბილისის საგადასახადო ინსპექცია - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციით.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 31 მაისის გადაწყვეტილებით ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და შპს «ექსპერიმენტის» სააპელაციო საჩივრები დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2005 წლის 19 დეკემბრის გადაწყვეტილების შეცვლით მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს «ექსპერიმენტის» სასარჩელო განცხადება დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურს დაევალო შპს «ექსპერიმენტის» გადახდილად ჩაუთვალოს აა-67 #001931 და აა-99 #0118905 ანგარიშ-ფაქტურებზე 2098 ლარის ოდენობით დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდა და მოსარჩელე გათავისუფლდეს მასზე დარიცხული საურავების გადახდის ვალდებულებისაგან. სასარჩელო მოთხოვნა დანარჩენ ნაწილში არ დაკმაყოფილდა.

სააპელაციო სასამართლო გადაწყვეტილებაში მიუთითებდა, რომ საგადასახადო კოდექსის 115-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა წარმოადგენს ფინანსთა სამინისტროს მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს, რომლითაც დასტურდება დღგ-ის გადახდის

ფაქტი, რაც ნიშნავს, რომ მომწოდებლის მხრიდან საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა ადასტურებს მყიდველის მიერ არა გადასახადის, არამედ დღგ-ით დატვირთული საფასურის გადახდისა და დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტს, რის გამოც მხოლოდ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არ არის საკმარისი, რათა განხორციელდეს გადასახადის გადახდილად აღიარება და მოსარჩელის გათავისუფლება საგადასახადო დავალებით დაკისრებული დამატებული გადასახადის გადახდის მოვალეობისაგან.

საქართველოს 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლში 2000 წლის 13 ივლისს შეტანილი ცვლილებების შესაბამისად, დღგ-ის ჩათვლას დაექვემდებარება სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ის თანხა.

საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის დებულებების გათვალისწინებით, დღგ-ს ჩათვლისათვის აუცილებელია ერთდროულად 2 პირობის არსებობა: საქონლის მყიდველის მიერ გამყიდველისათვის დღგ-ის გადახდა შესაბამისი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით და გამყიდველის მიერ დღგ-ს სახელმწიფო ბიუჯეტში შეტანა. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, აა-99 #0112905 და აა-67 #001913 ანგარიშ-ფაქტურების საფუძველზე უნდა განხორციელდეს დღგ-ს ჩათვლა, ვინაიდან არსებობს ორივე პირობა.

სააპელაციო პალატის განმარტებით, შპს «ექსპერიმენტის» მოთხოვნა აა-01 #133339 ანგარიშ-ფაქტურებით დღგ-ის ჩათვლაზე, უსაფუძვლოა, ვინაიდან საგადასახადო კოდექსის 115-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ანგარიშ-ფაქტურა გამოიწერება 4 ეგზემპლარად. განსახილველი საქმის მასალებით კი არ დასტურდება მიმწოდებლის, სს «თელასის» მიერ მითითებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების მეოთხე პირის წარდგენა შემოსავლების სამსახურში, რის გამოც ვერ მოხერხდა დღგ-ს ჩათვლა.

რაც შეეხება საურავს, სააპელაციო პალატის განმარტებით, მოსარჩელე გათავისუფლებულ იქნა საურავისაგან, ვინაიდან იგი არ შეიძლება გამოყენებულ იქნეს იმ პირის წინააღმდეგ, რომელიც არ წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელს. ამ შემთხვევაში კი, შპს «ექსპერიმენტი» არ წარმოადგენს დღგ-ს გადამხდელს და დაუშვებელია მის მიმართ საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული საურავის დაკისრება.

მითითებული გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა.

კასატორი საკასაციო საჩივარში მიუთითებდა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის შესაბამისად საგადასახადო სისტემა მოიცავდა საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გადასახადების (დაწესების, შეცვლისა და გაუქმების) გადახდის პრინციპებს, ფორმებს და მეთოდებს, საგადასახადო ორგანოებისა და საგადასახადო კონტროლის, აგრეთვე საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობის სახეების ერთობლიობას. საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლის შესაბამისად, საქართველოში მოქმედებს საერთო სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები. დღგ წარმოადგენს საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადს და ის გადახდილად ჩაითვლება, როცა დღგ-ის თანხა დასაბეგრი ოპერაციის დროს შესაბამისად, გადახდილია სახელმწიფო ბიუჯეტში. აღნიშნულ ნორმას ითვალისწინებდა შესაბამისი პერიოდისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის ბოლო აზრაც.

კასატორის მითითებით, შემოსავლების სამსახურის გადამხდელთა ცენტრალიზებულ კომპიუტერულ ბაზაში არსებულ მონაცემებზე დაყრდნობით და ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 27 ივნისის #16.19/12/12-2474 წერილით ირკვევა, რომ შპს «ექსპერიმენტის» მიმწოდებლებს შესაბამის საგადასახადო ინსპექციაში არ წარუდგენიათ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები და არ განუხორციელებიათ სახელმწიფო ბიუჯეტთან ანგარიშსწორება, რითაც დაირღვა 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 114-ე, 115-ე და 118.3-ე მუხლების მოთხოვნები.

ამასთან, კასატორის განმარტებით, განხორციელებული ოპერაციის (საქონლის მიწოდების) დროს, როდესაც მოხდა დღგ-ის გადასახადით დასაბეგრი ოპერაციის წარმოება, გადასახადის თანხის გადახდა განისაზღვრებოდა «საბიუჯეტო სისტემისა და საბიუჯეტო უფლებამოსილებათა შესახებ» საქართველოს კანონით (2005 წლის 1 იანვრიდან ძალაშია «საბიუჯეტო სისტემის შესახებ» საქართველოს კანონი) და სახელმწიფო გადასახადებიდან აფხაზეთისა და აჭარის ა/რ და საქართველოს სხვა ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტებში ანარიცხების გრძელვადიანი ეკონომიკური ნორმატივების შესახებ» 2004 წლის 13 დეკემბრის კანონის მიხედვით. მხოლოდ ამ მოთხოვნათა დაცვის შემდეგ დღგ-ს თანხა ჩაითვლება სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილად. «საბიუჯეტო სისტემისა და საბიუჯეტო უფლებამოსილებათა შესახებ» კანონის მე-9 მუხლი განსაზღვრავს, რომ საბიუჯეტო სისტემის ყველა რგოლის შემოსავალი ფორმირდება საგადასახადო კანონმდებლობითა და ამ კანონით განსაზღვრული წესით. ბიუჯეტის ყველა შემოსავალი უნდა აისახოს ეროვნულ ბანკში გახსნილ სახაზინო ანგარიშზე.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საქართველოს ბიუჯეტში თანხა გადახდილად ჩაითვლება, თუ ის ასხვას ჰპოვებს ეროვნული ბანკის მიერ გახსნილ სახაზინო ანგარიშზე. წინააღმდეგ შემთხვევაში საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული დღგ-ის ჩათვლების განხორციელება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით დაუშვებელია.

ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე, კასატორი ითხოვდა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 2007 წლის 31 მაისის გადაწყვეტილების გაუქმებას შპს «ექსპერიმენტისათვის» დღგ-ის ჩათვლების

აღდგენის ნაწილში და ახალი გადაწყვეტილებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო დაუსაბუთებლად მიიჩნევს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საკასაციო პრეტენზიას, რომელიც შეეხება შპს «ექსპერიმენტისათვის» მიმწოდებლებთან ინდემწარმე «რ. დ-ქსთან» და ინდემწარმე «რ. ს-ქსთან» დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელების დროს სერია აა-67 #001931 და აა-99 #0118905 ანგარიშ-ფაქტურებით გამოწერილი დღგ-ს ჩათვლას და თვლის, რომ თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 31 მაისის გადაწყვეტილება დასაბუთებულია.

კასატორი - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური, მართალია, სადავოდ ხდის სააპელაციო სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებას - გამყიდველების მხრიდან დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურების დადგენილი წესით წარდგენისა და გადახდის თაობაზე და მიუთითებს, რომ ინდემწარმე «რ. დ-ქსთან» და ინდემწარმე «რ. ს-ქსთან» მიერ არ მომხდარა ანგარიშ-ფაქტურების მე-4 ეგზემპლარების საგადასახადო ორგანოებში წარდგენა, მაგრამ აღნიშნული მოსაზრების დასადასტურებლად ვერ წარმოადგენს შესაბამის მტკიცებულებას, რაც გააქარწყლებდა ან ეჭვქვეშ დააყენებდა საგადასახადო ინსპექციიდან წარმოდგენილი ცნობების სისწორეს, რომლითაც დასტურდება, რომ ანგარიშ-ფაქტურები წარდგენილია და ანგარიშ-ფაქტურებში ასახული თანხა ჩარიცხულია შესაბამის ანგარიშზე.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ კასატორის მხრიდან დასაბუთებული პრეტენზიის სახით წარმოდგენილი - მოხსენებითი ბარათი მიეკუთვნება შიდა სამსახურებრივ დოკუმენტს, რაც არ იძლევა საგადასახადო ინსპექციის ხელმძღვანელის მიერ გაცემული ცნობების ეჭვქვეშ დაყენების საკმარის საფუძველს და რაც, თავის მხრივ, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 407-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, საკასაციო სასამართლოს აძლევს საფუძველს, უდავოდ მიიჩნიოს სააპელაციო სასამართლოს მიერ დადგენილი გარემოება, გამყიდველების მხრიდან ანგარიშ-ფაქტურების მე-4 ეგზემპლარების წარდგენისა და თანხის გადახდის თაობაზე.

ზემოაღნიშნულ ფაქტობრივ გარემოებებზე დაყრდნობით საკასაციო სასამართლო კანონშესაბამისად მიიჩნევს სააპელაციო სასამართლოს მითითებას დღგ-ს ჩათვლის სავალდებულობის თაობაზე და, თავის მხრივ, განმარტავს შემდეგს:

აღნიშნული სადავო ანგარიშ-ფაქტურების გამოწერის დროს მოქმედი 1997 წლის 13 ივნისის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა წარმოადგენს გადასახადის თანხას, რომელიც დასაბეგრი ოპერაციის დროის მიხედვით გადახდილია წარმოდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად ან გადახდილია საბაჟო დეკლარაციის მიხედვით. ხოლო, ამავე პუნქტის თანახმად, «დღგ-ის ჩათვლას დაექვემდებარება საქართველოს ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ის თანხა». აღნიშნულიდან გამომდინარე, 114-ე მუხლის პირველი ნაწილი ითვალისწინებს ორ მოთხოვნას: მყიდველის მიერ დღგ-ის თანხის გადახდას შესაბამისი ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად და გამყიდველის მიერ დღგ-ის თანხის საქართველოს ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულებას. ამავე კოდექსის 115-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა წარმოადგენს ფინანსთა სამინისტროს მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს, რომლითაც დასტურდება დღგ-ის გადახდის ფაქტი, რაც ნიშნავს იმას, რომ მიმწოდებლის მხრიდან საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა ადასტურებს მყიდველის მიერ არა გადასახადის, არამედ, დღგ-ით დატვირთული საფასურის გადახდისა და დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტს.

საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლომ 2005 წლის 10 მარტის #2/2/275.296.299 გადაწყვეტილებით განმარტა, რომ «...თუ ე.წ. მიმწოდებლის მიერ არ შესრულდება მის მიმართ დადგენილი ვალდებულება და არ განხორციელდება დღგ-ის თანხის ბიუჯეტში შეტანა, შესაბამისად ვერ განხორციელდება ე.წ. მიმღების უფლება - ჩათვალს დღგ-ის თანხა გადახდილად.»

იმის გათვალისწინებით, რომ წინამდებარე შემთხვევაში დადგენილია აა-67 #001931 და აა-99 #0118905 საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით გათვალისწინებული დღგ-ის თანხის ბიუჯეტში შეტანის ფაქტი, საკასაციო სასამართლო კანონიერად მიიჩნევს მიმღების - შპს «ექსპერიმენტის» მიერ დასახელებული ანგარიშ-ფაქტურებით გათვალისწინებული დღგ-ის თანხის გადახდილად ჩათვლას.

საკასაციო სასამართლო ასევე ეთანხმება სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებას, მოსარჩელისათვის ანგარიშ-ფაქტურებით მიღებული დღგ-ის ჩათვლების გაუქმების შედეგად დარიცხული საურავის, საგადასახადო კოდექსის ნორმებთან შეუსაბამობის გამო, გაუქმების შესახებ და განმარტავს, რომ 1997 წლის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 90-ე მუხლის თანახმად, დღგ, როგორც არაპირდაპირი გადასახადი, არის საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის, სამუშაოს, მომსახურების წარმოებისა და მიმოქცევის პროცესში შექმნილი ღირებულების ნაწილი, აგრეთვე საქართველოს ტერიტორიაზე შეტანილი

ყველა დასაბეგრი საქონლის ღირებულების ნაწილის ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანი. დღგ ექვემდებარება გადახდას საქონლის მიწოდების, სამუშაოს შესრულებისა და მომსახურების გაწევის ყველა სტადიაზე, ხოლო დღგ-ის საბოლოო გადამხდელი არის მომხმარებელი.

აღნიშნულთან დაკავშირებით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2005 წლის 5 დეკემბრის გადაწყვეტილებით განმარტებულია, რომ დღგ-ს ჩათვლასთან დაკავშირებული საურავის დარიცხვის სადავობისას უნდა დადგინდეს, თუ ვინ წარმოადგენს დღგ-ის გადამხდელს. საგადასახადო კოდექსის (1997 წლის რედაქცია) 29-ე მუხლის 25-ე ნაწილის შესაბამისად, არაპირდაპირი გადასახადის ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება აკისრია საქონლის (სამუშაოს მომსახურების) მიმწოდებელს, რომელიც ამ კოდექსის მე-3 და მე-4 კარის მიზნებისათვის იწოდება გადასახადის გადამხდელად. ამავე კოდექსის 252-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, 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 2521-ე მუხლით გათვალისწინებული შემთხვევისა.

აღნიშნულის საფუძველზე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საურავი წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელისათვის დადგენილი პასუხისმგებლობის სახეს, რომელიც გამოყენებული უნდა იყოს იმ პირის მიმართ, რომელიც ითვლება გადასახადის გადამხდელად, ხოლო შპს «ექსპერიმენტი» წარმოადგენდა მყიდველს და არა მიმწოდებელს და იგი დღგ-ს, როგორც არაპირდაპირი გადასახადის, გადამხდელად ვერ მიიჩნევა და შესაბამისად, ვერ დაეკისრება საგადასახადო პასუხისმგებლობა.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო უსაფუძვლოდ მიიჩნევს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარს და თვლის, რომ აღნიშნული არ ექვემდებარება გაზიარებას.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

დ ა ა დ გ ი ნ ა:

1. ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 31 მაისის გადაწყვეტილება;
3. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

დღგ-ის ჩათვლა; საურავი

განჩინება

№ბს-80-80(კ-08)

30 ივლისი, 2008 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: ნ. სხირტლაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),

მ. ცისკაძე,

ნ. ქადაგიძე

დავის საგანი: ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ნაწილობრივ ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

შპს «ლავასეკვომ» 05.07.06წ. სასარჩელო განცხადებით მიმართა თელავის რაიონულ სასამართლოს და აღნიშნა, რომ 05.06.06წ. ჩაპბარდათ 02.06.06წ. №114 საგადასახადო მოთხოვნა საზოგადოებრივ-სათვის დამატებით 106701,54 ლარის გადასახდელად დაკისრების თაობაზე, გადასახადის ძირითადი თანხის და მასზე დარიცხული სანქცია-საურავებით, რაც საბოლოო ჯამში 139243.12 ლარს შეადგენდა. საგადასახადო მოთხოვნის ადმინისტრაციული წესით გასაჩივრების შემდეგ, სასკ-ის 22-ე მუხლის საფუძველზე სარჩელი აღძრეს სასამართლოში. მოსარჩელემ საგადასახადო მოთხოვნა ნაწილობრივ არ ცნო და გაასაჩივრა შემდეგ ნაწილში: დღგ-ს ნაწილში - 15915.87 ლარის, 5 985 ლარი და 2316.56 ლარი ოდენობით; სხვა გადასახადებში - ძირითადი თანხა - 23 522 ლ., სანქცია - 9380ლ., საურავი - 6783.29ლ. ოდენობით. მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ შპს «ლავასეკვომ» 26.08.04წ. შემოიტანა სარეცხი და საწმენდი საშუალებები. პროდუქცია 27.08.04წ. განაბაჟა, მიჰყიდა შპს «ხანზა-ხიმს», რომელსაც შემდომში აღარ დასჭირდა შეძენილი პროდუქცია და 28.09.04წ. შპს «ლავასეკვოს» მიჰყიდა. საბაჟო დეკლარაციითა და #45, #46, #47 საგადასახადო დავალებებით დასტურდებოდა შპს «ლავასეკვოს» მიერ საქონლის იმპორტირებისას საბაჟო დეკლარაციით კუთვნილი დღგ-ს თანხის

გადახდა. შპს «ხანზა-ხიმმა» სარეცი და საწმენდი საშუალებების შექმნისას გამყიდველს გადაუხადა შექმნილი საქონლის ღირებულება და დღგ-ს თანხა და შემდგომში ჩაითვალა შექმნილი საქონლის დღგ-ს თანხა შესაბამისი დეკლარაციების საფუძველზე. შპს «ლავასეკვომ» ამავე საქონლის შექმნის შემდეგ ჩაითვალა საბაჟო დეკლარაციითა და სერია აა-14 #002251 ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე გადახდილი დღგ-ს თანხა. მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ შპს «ლავასეკვომ» სახელმწიფო ბიუჯეტში გადაიხადა 9515.49 ლარი, ხოლო საქონლის შპს «ხანზა-ხიმისაგან» შექმნისას ფასნამატის დღგ-ს თანხა, 3004.57 ლარი, გადაიხადა 08.10.04წ., #57 საგადასახადო დავალებით. საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის 1 ნაწილის შესაბამისად ყველა პირობა არსებობდა შპს «ლავასეკვოსათვის» იმ დღგ-ს თანხის ჩასათვლელად, რომელიც მან შპს «ხანზა-ხიმს» გადაუხადა. ანგარიშ-ფაქტურა გამოწერილი იყო საგადასახადო კოდექსის 115-ე მუხლის 1 ნაწილის მოთხოვნათა დაცვით. მოსარჩელის განმარტებით, შპს «ლავასეკვომ» 2004წ. 18.537 ლარის მობილურის ბარათები შეიძინა დღგ-ს გარეშე. აქედან ოქტომბერ-ნოემბერ-დეკემბერში 400 ლარის ღირებულების ბარათები იქნა რეალიზებული, 2005 წლის იანვარსა და თებერვალში შექმნილ იქნა 2596 ლარის ბარათები, საიდანაც მხოლოდ 150 ლარის ბარათები გაიყიდა. დანარჩენი ბარათები მოხმარდა საწარმოს ბალანსზე რიცხულ ნომრებს, ასევე მომსახურე პერსონალის ნომრებს, რომლებიც საწარმოს იჯარით ჰქონდა აღებული. მოსარჩელის აზრით, იმ შემთხვევაშიც, თუ შპს «ლავასეკვომ» გაყიდა შექმნილ მონო-ბარათებს, აღნიშნული სასაქონლო ოპერაცია არ უნდა დაბეგრულიყო დღგ-ს თანხით, ვინაიდან მონო-ბარათები იყიდება ფიქსირებული ფასით და საქონელი ფასნამატით არ გაყიდულა. შესაბამისად, საგადასახადო ინსპექციამ სამართლებრივი საფუძვლის გარეშე, დამატებით მოახდინა აღნიშნული დღგ-ს ძირითადი თანხის, შესაბამისი ჯარიმა-საურავების 5986 ლარის ოდენობით დარიცხვა. მოსარჩელის განცხადებით, აღნიშნულის გარდა, საგადასახადო შედარების აქტში მითითებული იყო, რომ დღგ-ს ნაწილში 2316.56 ლარის დარიცხვის საფუძველს წარმოადგენდა დასკვნა, თუმცა აღნიშნულის თაობაზე შედგენილი დასკვნა მას არ გადასცემია. მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ გადასახადის სახეს - «სხვა გადასახადი» - საგადასახადო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებდა. სადავო #114 საგადასახადო მოთხოვნაში საწარმოზე დარიცხული «სხვა გადასახადის» საფუძველად მითითებული იყო 27.07.05წ. საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომელშიც, თავისი მხრივ, აღნიშნული გადასახადის დარიცხვის საფუძველად მითითებული იყო ახალი საგადასახადო კოდექსის 132-ე და 129-ე მუხლები, რაც, მოსარჩელის მოსაზრებით, არასწორია ამავე კოდექსის 282-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, რადგანაც სასაქონლო ოპერაციები განხორციელებული იყო ახალი საგადასახადო კოდექსის ამოქმედებამდე. ამასთანავე, «სხვა გადასახადების» საურავის ნაწილში ტექნიკური უზუსტობა იქნა დაშვებული: 5880 ლარის ნაცვლად მითითებული იყო 9380 ლარზე.

თელავის რაიონული სასამართლოს 11.09.06წ. გადაწყვეტილებით შპს «ლავასეკვოს» სასარჩელო მოთხოვნა დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ - თელავის საგადასახადო ინსპექციის 02.06.06წ. #114 საგადასახადო მოთხოვნა ნაწილობრივ ბათილად იქნა ცნობილი, კერძოდ, დღგ-ს ნაწილში დარიცხული თანხა შემცირდა 15 915.87 ლარით, «სხვა გადასახადების» ნაწილში დარიცხული საურავი 9380 ლარი შემცირდა 5380 ლარამდე. სასარჩელო მოთხოვნა დანარჩენ ნაწილში არ დაკმაყოფილდა. სასამართლომ აღნიშნა, რომ შპს «ლავასეკვომში» თელავის საგადასახადო ინსპექციამ დაიწყო გეგმიური გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რომელიც 27.07.05წ. დამთავრდა, 27.07.05წ. გამოიცა შემოწმების აქტი. 05.06.06წ. საზოგადოებას ჩაჰბარდა თელავის საგადასახადო ინსპექციის 02.06.06წ. #114 საგადასახადო მოთხოვნა შპს «ლავასეკვოსათვის» დამატებით 106701.54 ლარის გადასახდელად დაკისრების შესახებ. რაიონულმა სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს «ლავასეკვომ» 26.08.04წ. გფრ-დან შემოიტანა სარეცი და საწმენდი საშუალებები, რომლის განბაჟება 27.08.04წ. მოახდინა. აღნიშნული საქონელი საზოგადოებამ 30.08.04წ. აა-93 #0033445 ანგარიშ-ფაქტურით მიჰყიდა შპს «ხანზა-ხიმს», რომელსაც აღარ დასჭირდა შექმნილი სარეცი და საწმენდი საშუალებები და 28.09.04წ. აა-14 #002251 ანგარიშ-ფაქტურით შპს «ლავასეკვოს» მიჰყიდა საქონელი შპს «ლავასეკვომ» საქონლის იმპორტირებისას საბაჟო დეკლარაციით გადაიხადა დღგ-ს თანხა. პროდუქციის შპს «ხანზა-ხიმისათვის» მიყიდვისას მიყიდველმა შპს «ლავასეკვოს» შესაბამისი დღგ-ს თანხა გადაუხადა და ჩაითვალა შექმნილი საქონლის დღგ შესაბამისი დღგ-ს დეკლარაციების საფუძველზე. შპს «ლავასეკვოს» მიერ ამავე საქონლის შექმნის შემდეგ შპს «ლავასეკვომ» ჩაითვალა საბაჟო დეკლარაციით და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე გადახდილი დღგ-ს თანხა. სასამართლომ მიუთითა, რომ შპს «ლავასეკვომ» სახელმწიფო ბიუჯეტში გადაიხადა დღგ-ს თანხა 9515.49 ლარი, ხოლო საქონლის შპს «ხანზა-ხიმისაგან» შექმნის ფასნამატის დღგ, 3004.57 ლარი, გადაიხადა 08.10.04წ., #57 საგადასახადო დავალებით, დღგ-ს სექტემბრის თვის დეკლარაციით და დასაბეგრ ოპერაციებზე და შექმნილ საქონელზე გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურების რეესტრით. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მესამე პირი წარდგენილი იყო საგადასახადო ორგანოში ჩათვლის მისაღებად, ხოლო მეოთხე პირი გამყიდველის მიერ წარდგენილი იყო საგადასახადო კონტროლის განსახორციელებლად. სასამართლომ მიიჩნია, რომ 1997წ. საგადასახადო კოდექსის 114.1 მუხლით განსაზღვრული ყველა პირობა არსებობდა სადავო დღგ-ს თანხის ჩათვლისათვის. სასამართლომ აღნიშნა, რომ, 1997წ. საგადასახადო კოდექსის 96.5 მუხლიდან გამომდინარე, მოსარჩელეს კანონიერად დაეკისრა დღგ მობილური ტელეფონების სასაუბრო ბარათების შექმნისა და რეალიზაციისათვის, ასევე საწარმოს ბალანსზე რიცხულ ნომრებსა და მომსახურე პერსონალის ნომრებისათვის გამოყენებაზე. სასამართლომ არ გაიზიარა

მოსარჩელის მოსაზრება იმასთან დაკავშირებით, რომ საგადასახადო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებდა «სხვა გადასახადს». ამასთანავე, სასამართლომ მიუთითა, რომ აღნიშნული თანხა «სხვა მოთხოვნების» გრაფის ნაცვლად მითითებული უნდა ყოფილიყო «მოგების გადასახადში». სასამართლომ მიიჩნია, რომ «სხვა გადასახადების» ნაწილში, კერძოდ, საურავის ნაწილში, დაშვებული იყო ტექნიკური უზუსტობა და 9380 ლარის ნაცვლად, შემოწმების აქტის თანახმად, 5880 ლარი უნდა ყოფილიყო მითითებული.

თელავის რაიონული სასამართლოს 11.09.06წ. გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თელავის საგადასახადო ინსპექციამ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 06.11.07წ. განჩინებით ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თელავის საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, უცვლელად დარჩა თელავის რაიონული სასამართლოს 11.09.06წ. გადაწყვეტილება. სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ სააპელაციო საჩივარში მითითებული გარემოებები არ ქმნიდა სსკ-ის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებულ შემადგენლობას და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალურ-სამართლებრივ საფუძვლებს. სააპელაციო სასამართლო სრულად დაეთანხმა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებას და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 06.11.07წ. განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თელავის რეგიონალურმა ცენტრმა. კასატორმა აღნიშნა, რომ პირველ და მეორე ინსტანციის სასამართლოებს საქმის გარემოებები სრულყოფილად არ შეუსწავლია და არ გამოუკვლევიან, სხვა შემთხვევაში საქმეზე მიღებული იქნებოდა განსხვავებული გადაწყვეტილება. პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება იმდენად არასრულია, რომ შეუძლებელია მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება, რაც, კასატორის განცხადებით, სსკ-ის 394-ე მუხლის «ე» ქვეპუნქტის მიხედვით, წარმოადგენს საკასაციო საჩივრის აბსოლუტურ საფუძველს. გასაჩივრებულ საგადასახადო მოთხოვნაში «სხვა გადასახადებში» დარიცხული საურავია არა 9380 ლარი, არამედ 6783.29 ლარი. ამასთანავე, სასამართლოს გადაწყვეტილებაში არ არის დასაბუთებული «სხვა გადასახადების» ნაწილში დარიცხული საურავის შემცირება. სასამართლომ შეფასების გარეშე დატოვა საქმეში დაცული რევიზიის აქტი, რომლის თანახმად, საწარმოში გამოვლენილ დარღვევებზე შედგენილია საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის პირველი ნაწილის და 133-ე მუხლის მე-3 ნაწილის საფუძველზე, რითაც საწარმო დაჯარიმდა 3500 ლარით. კასატორის განცხადებით, სააპელაციო სასამართლოში საქმის განხილვისას შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა გამოთქვა მოსაზრება განსახილველ საქმესთან დაკავშირებით, რაც არ არის ასახული გასაჩივრებულ განჩინებაში. კასატორი თვლის, რომ შპს «ლავასეკვოს» რეგისტრაციის ადგილის შეცვლის გამო, საქმეში სათანადო მოპასუხედ უნდა ჩაებას თბილისის საგადასახადო ინსპექცია. კასატორმა მიუთითა, რომ საკასაციო საჩივარი დასაშვებად უნდა იქნეს ცნობილი ასკ-ის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «გ» ქვეპუნქტის შესაბამისად.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 04.02.08წ. განჩინებით საკასაციო საჩივარი წარმოებაში იქნა მიღებული. საკასაციო პალატის 18.06.08წ. განჩინებით საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო პალატა საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთების შემოწმების, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის შედეგად მიიჩნევს, რომ ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თელავის რეგიონალური ცენტრის საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმეზე დადგენილად არის ცნობილი, რომ შპს «ხანზა-ხიმსა» და შპს «ლავასეკვოს» შორის წარმოებულ სასაქონლო ოპერაციაზე, რომლითაც შპს «ხანზა-ხიმისაგან» შპს «ლავასეკვომ» შეიძინა ქიმწმენდისა და სარეცხი საშუალებები, 28.09.04წ. გამოწერილი იქნა სერია აა 14 #002251 ანგარიშ-ფაქტურა, რომლის თანახმად, მყიდველის მიერ პროდუქციის გამყიდველისათვის გადახდილი დღგ-ს თანხა შეადგენს 15 915.37 ლარს. ამჟამად მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 282-ე მუხლის თანახმად, ამ კოდექსის ამოქმედებამდე წარმოშობილ ურთიერთობების მიმართ გამოიყენება მანამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსი. განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციის დროისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ამ მუხლის დებულებათა გათვალისწინებით, ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც დასაბეგრი ოპერაციის დროის მიხედვით გადახდილია წარდგენილი ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად ან გადახდილია საბაჟო დეკლარაციის მიხედვით. დღგ-ს ჩათვლას დაექვემდებარება საქართველოს ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ს თანხა. საქმის მასალებში დაცულია შპს «ხანზა-ხიმის» მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი საქართველოს სახელმწიფო საგადასახადო დეპარტამენტის დამატებითი ღირებულების გადასახადის ყოველთვიური დეკლარაცია, რომლის თანახმად, 2004 წლის სექტემბერში შპს «ხანზა-ხიმის» გადასახდელი დღგ-ს თანხა შეადგენს 15 915.87 ლარს, ხოლო საგადასახადო კრედიტი - 10 611.44 ლარს. მითითებული თანხების ურთიერთგაქვითვის შედეგად ამ პერიოდისათვის შპს «ხანზა-ხიმის» გადასახდელი დღგ-ის თანხაა 5304.43 ლარი. საქმის მასალებში დაცულია შპს «ხანზა-ხიმის» მიერ 2004 წლის სექტემბერში დარიცხული 5304.43 ლარის დღგ-ს

თანხის გადახდის დამადასტურებელი ქვითარი. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქონლის მიწოდების, შპს «ხანზა-ხიმის» მიერ სადავო დღგ-ს თანხა, 15 915. 87 ლარი, შეტანილ იქნა სახელმწიფო ბიუჯეტში. მითითებული თანხის ნაწილი, 10 611. 44 ლარი, სახელმწიფო ბიუჯეტისათვის ანაზღაურებულია საგადასახადო კრედიტის (ჩათვლის) ხარჯზე, ხოლო ნაწილი, 5304 ლარი, სახელმწიფო ბიუჯეტში შეტანილია შპს «ხანზა-ხიმის» მიერ საბანკო გადარიცხვით (საგადასახადო დავალიანება #1, 08.10.04წ.). ამდენად, პროდუქციის მომწოდებლის მიერ სადავო დღგ-ს თანხა შეტანილია სახელმწიფო ბიუჯეტში და არ არსებობს სადავო თანხის შპს «ლავასეკოსათვის» დაკისრების საფუძველი.

საქმის მასალებით დასტურდება, რომ ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თელავის საგადასახადო ინსპექციის 27.07.06წ. შემოწმების აქტით შპს «ლავასეკოს» დაეკისრა 23 522 ლარი მოგების გადასახადი. აღნიშნული თანხა «სხვა გადასახადის» გრაფაში იქნა მითითებული ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ. თელავის საგადასახადო ინსპექციის #114 საგადასახადო მოთხოვნაში. შემოწმების აქტის თანახმად, 23 522 ლარს დარიცხული აქვს ჯარიმა 5880 ლარი. საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, სხვა გადასახადს, 23 522 ლარს, დარიცხული აქვს სანქცია - 9 380 ლარი. უკანასკნელი წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს მიერ დაშვებულ ტექნიკურ შეცდომას, რომელიც მართებულად იქნა გასწორებული თელავის რაიონული სასამართლოს მიერ. აღნიშნულის საწინააღმდეგო მოსაზრება კასატორის მიერ წარმოდგენილი ვერ იქნა. თავის მხრივ პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილში დაშვებული რედაქციული ხარვეზი არ ქმნის გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველს, მისი შევსება სსკ-ის 260-ე მუხლის საფუძველზეა შესაძლებელი გადაწყვეტილების გამომტანი სასამართლოს მიერ.

საკასაციო პალატა თვლის, რომ შპს «ლავასეკოს» მიერ რეგისტრაციის ადგილის შეცვლა, თბილისის საგადასახადო ინსპექციაში რეგისტრაციის გავლა არ წარმოადგენდა სარჩელზე მოპასუხის შეცვლის საფუძველს, ვინაიდან საქმეზე დავის საგანს შეადგენდა თელავის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი. გადასახადის გადამხდელის მიერ სხვა ინსპექციაში რეგისტრაციის გავლა არ იწვევს უკვე გამოცემული აქტების მიმართ საგადასახადო ინსპექციების კომპეტენციის გადანაწილებას.

რაც შეეხება შემოწმების აქტში აღნიშნულ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს, ქვედა ინსტანციის სასამართლოებში მოპასუხეს ჯარიმის შემცირების შესახებ მოსარჩელის მოთხოვნის უარყოფა ამ საფუძველით არ მოუხდენია, სამართალდარღვევის ოქმი სასამართლოში არ წარმოუდგენია. თელავის საგადასახადო ინსპექციის 27.07.05წ. საგადასახადო შემოწმების აქტში მითითებულია, რომ საწარმოში გამოვლენილ დარღვევებზე შედგენილია საგადასახადო სამართალდარღვევის #0551 ოქმი. ამდენად, სამართალდარღვევის ოქმი შედგენილია არა უგვიანეს 27.07.05წ., ამასთან, საქმეში არ არის დაცული და მოპასუხეს არ წარმოუდგენია აღნიშნული ოქმის საფუძველზე გამოცემული საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება, საგადასახადო კოდექსის 127.11 მუხლით გათვალისწინებული საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენიდან არა უგვიანეს 30 კალენდარული დღისა ინსპექციის უფროსის მოადგილის მიერ გამოცემული ბრძანება, რომელიც კოდექსის 127-ე მუხლის მე-16 ნაწილის, მე-80 მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველს წარმოადგენს. ამასთანავე, სადავო აქტების გამოცემის დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 127-ე მუხლის მე-8 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო შემოწმებისას გამოვლენილი სამართალდარღვევები ფიქსირდებოდა საგადასახადო შემოწმების აქტში, ამ შემთხვევაში არ დგებოდა სამართალდარღვევის ოქმი. მოცემულ შემთხვევაში შემოწმების აქტი არ ითვალისწინებს საგადასახადო კოდექსის 139.1 და 133.3 მუხლებით გათვალისწინებული ჯარიმების დაკისრებას გადასახადის გადამხდელზე, ხოლო ამ მუხლებით გათვალისწინებული ჯარიმების დაკისრება სამართალდარღვევის ოქმის შედგენით, კოდექსის 127-ე მუხლის მე-8 ნაწილის თანახმად, არ დაიშვებოდა.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ არ არსებობს საკასაციო მოთხოვნის დაკმაყოფილების საფუძველი და კასატორს სსკ-ის 410-ე მუხლის საფუძველზე უარი უნდა ეთქვას საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილებაზე.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო პალატამ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლით, 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 06.11.07წ. განჩინება;

2. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

დღგ-ის ჩათვლა; კომპენსაცია

გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

#ბს-255-249(2კ-08)

23 ოქტომბერი, 2008 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტში ცვლილებების შეტანა

აღწერილობითი ნაწილი:

2007 წლის 19 აპრილს ი/მ «თ. გ-ძე» სასარჩელო განცხადებით მიმართა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს მოპასუხე ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ ადმინისტრაციული აქტის ბათილად ცნობის თაობაზე.

მოსარჩელე სასარჩელო განცხადებით ითხოვდა ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციის ინსპექტორების მიერ შედგენილი 23.03.07 შემოწმების აქტის, 28.03.04 #07/313 ბრძანებისა და 30.03.07 საგადასახადო მოთხოვნის ნაწილობრივ გაუქმებას, აგრეთვე, საგადასახადო ორგანოს დავალდებულებას, განეხორციელებინა ქმედება, კერძოდ, გაესწორებინა ყველა ზემოაღნიშნულ დოკუმენტში არასწორად განსაზღვრული დღგ-ის თანხა, სალარო ოპერაციების არასწორად განსაზღვრისა და ჩასათვლელი თანხის გამოკლებით მოეხდინა თანხების დარიცხვა, გაეუქმებინა არასწორად განსაზღვრული და დარიცხული მოგებიდან სოციალური და საშემოსავლო გადასახადები.

მოპასუხე ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციამ სასარჩელო განცხადება არ ცნო და მოითხოვა მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2007 წლის 10 სექტემბრის გადაწყვეტილებით ი/მ «თ. გ-ძის» სასარჩელო განცხადება არ დაკმაყოფილდა.

მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ი/მ «თ. გ-ძე».

აპელანტი სააპელაციო საჩივრით ითხოვდა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2007 წლის 10 სექტემბრის გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით მისი სასარჩელო განცხადების დაკმაყოფილებას.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 9 იანვრის გადაწყვეტილებით ი/მ «თ. გ-ძის» სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2007 წლის 10 სექტემბრის გადაწყვეტილება; ი/მ «თ. გ-ძის» სასარჩელო განცხადება დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ბათილად იქნა ცნობილი ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 23 მარტის შემოწმების აქტი, 2007 წლის 28 მარტის #07/313 ბრძანება, 2007 წლის 30 მარტის საგადასახადო მოთხოვნა დღგ-ს ძირითადი თანხის, სანქციისა და საურავის ნაწილში და საგადასახადო ინსპექციას დაევალა, ამ გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილის შესაბამისად შეეტანა ცვლილება აღნიშნულ საგადასახადო მოთხოვნასა და ბრძანებაში.

მითითებული გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექციამ) და ი/მ «თ. გ-ძე».

კასატორი - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონალური ცენტრი (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივრით ითხოვდა ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 9 იანვრის გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

მეორე კასატორი - ი/მ «თ. გ-ძე» საკასაციო საჩივრით ითხოვდა ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 9 იანვრის გადაწყვეტილების იმ ნაწილში გაუქმებას, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა მისი სააპელაციო საჩივარი და ახალი გადაწყვეტილებით მისი სასარჩელო განცხადების სრულად დაკმაყოფილებას.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, საკასაციო საჩივრების საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ ი/მ «თ. გ-ძისა» და ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონალური ცენტრის საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, კერძოდ, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების შეცვლით მიღებულ უნდა იქნას ახალი გადაწყვეტილება, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება მიღებულია საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი ნორმების არასწორი განმარტებისა და გამოყენების საფუძველზე, რაც გამოქალაქო

საპროცესო კოდექსის 393-ე მუხლის შესაბამისად წარმოადგენს წინამდებარე გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველს.

საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს არგუმენტაციას დღგ-ში დარიცხული თანხის დაანგარიშების ნაწილში და თვლის, რომ სასამართლოს მოტივაცია ეყრდნობა საგადასახადო კოდექსის 227-ე მუხლის მცდარ განმარტებას. მითითებული მუხლის შესაბამისად, დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება დღგ-ის გადამხდელის მიერ მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხის მიხედვით (გადასახადების, მოსაკრებლების და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის გარეშე.

ამდენად, დასაბეგრი ოპერაციის თანხა არის თანხა, რომელიც მიიღო ან უნდა მიიღოს დღგ-ს გადამხდელმა კომპენსაციის სახით მიწოდებული მომსახურებისათვის ან/და საქონლისათვის. ამასთან, კომპენსაციაში ითვლება საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლით განსაზღვრული ყველა გადასახადი, მოსაკრებელი და გადასახდელი გარდა დღგ-ისა. თავის მხრივ დამატებული ღირებულების გადასახადი, როგორც არაპირდაპირი გადასახადი, არის საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის, სამუშაოს, მომსახურების წარმოებისა და მიმოქცევის პროცესში შექმნილი ღირებულების ნაწილი, აგრეთვე, საქართველოს ტერიტორიაზე შემოტანილი ყველა დასაბეგრი საქონლის ღირებულების ნაწილის ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანი. დღგ ექვემდებარება გადახდას საქონლის მიწოდების, სამუშაოს შესრულებისა და მომსახურების გაწევის ყველა სტადიაზე.

უდავოა, რომ ი/მ «თ. გ-მე» აქტში მითითებული პერიოდისათვის დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული არ ყოფილა, დადგენილია, რომ მეწარმის მიერ რეალიზებულ საქონელზე 2006 წლის 25 მარტამდე და 25 მარტის შემდგომ ფასები არ შეცვლილა. მეწარმემ ვერ წარმოადგინა მტკიცებულება იმის თაობაზე, რომ მის მიერ რეალიზებული საქონლის ფასში გათვალისწინებული იყო დღგ. რაც საკასაციო სასამართლოს აძლევს საფუძველს დასკვნას, რომ საქონლის ფასი შედგებოდა თვითღირებულებისა და მოგებისაგან, შესაბამისად, საკომპენსაციო თანხად მიჩნეული უნდა იყოს 2006 წლის 25 მარტიდან 2007 წლის იანვრის ჩათვლით მიღებული შემოსავალი, კერძოდ - 257530 ლარი, რაც, თავის მხრივ გამორიცხავს სააპელაციო სასამართლოს დასკვნის გაზიარების შესაძლებლობას, აღნიშნული თანხისათვის დამატებული ღირებულების გამოკლებისა და მიღებული თანხის დასაბეგრი ოპერაციის თანხად მიჩნევის თაობაზე.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო კანონშესაბამისად მიიჩნევს საგადასახადო აქტს საკომპენსაციო თანხის დაანგარიშების ნაწილში და თვლის, რომ არ არსებობს მისი გაუქმების საფუძველი.

იმავე საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის «ა» პუნქტის შესაბამისად, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს გადახდება ჯარიმა - რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების მთელ პერიოდში ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ის თანხის 100% ოდენობით, რაც, საკომპენსაციო თანხის მხედველობაში მიღებით, მოცემულ შემთხვევაში შეადგენს 46355 ლარს.

აღნიშნული მუხლისა და საგადასახადო კოდექსის 129-ე მუხლის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო დღგ-ის დაანგარიშების ნაწილში საგადასახადო შემოწმების აქტს მიიჩნევს კანონიერად და თვლის, რომ არ არსებობს მოთხოვნის ამ კუთხით გაზიარების საფუძველი.

რაც შეეხება საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად გადახდილი დღგ-ის თანხების ჩათვლის საკითხს, საკასაციო სასამართლო ასევე არ იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მოტივაციას და განმარტავს შემდეგს: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის შესაბამისად, პირი ვალდებულია გატარდეს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციაში, თუ ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და ნებისმიერი უწყვეტი კალენდარული თვის განმავლობაში მის მიერ განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის საერთო თანხა აღემატება 100 000 ლარს. მან ამ მომენტის დადგომიდან არა უგვიანეს 2 სამუშაო დღისა საგადასახადო ორგანოში უნდა წარადგინოს განცხადება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის.

დავას არ იწვევს ის გარემოება, რომ ი/მ «თ. გ-მე» დაარღვია ზემოაღნიშნული მუხლის მოთხოვნები, რის გამოც იმავე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე ი/მეწარმე დღგ-ის გადამხდელად დარეგისტრირდა საგადასახადო ორგანოს ინიციატივით. ამასთან საგულისხმოა, რომ პირი საგადასახადო ორგანოს მიერ დღგ-ს გადამხდელად დარეგისტრირდა 2006 წლის 25 მარტიდან.

ამდენად, უდავოა, რომ ი/მ «თ. გ-მე» დღგ-ის გადამხდელად ჩაითვალა რეგისტრაციისათვის მიმართვის ვალდებულების წარმოშობის დღიდან, ანუ 2006 წლის 25 მარტიდან. საკასაციო სასამართლო ადასტურებს მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ ი/მეწარმეს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების გამოწერის უფლება მიეცა იმ პერიოდიდან, როდესაც საგადასახადო ინსპექციის მიერ მასზე გაიცა სერთიფიკატი და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, ხოლო, რაც შეეხება ჩათვლის უფლების წარმოშობის მომენტს, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ საგადასახადო ორგანოს მოსაზრება ემყარება საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი ნორმების ფორმალურ განმარტებას.

როგორც ცნობილია, დამატებული ღირებულების გადასახადი წარმოადგენს არაპირდაპირ მრავალსაფეხურიან გადასახადს, რომელიც იკრიფება საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) წარმოებისა და რეალიზაციის ყველა სტადიაზე. საქონლის არცერთ მიმწოდებელს არავითარი ეკონომიკური ტვირთი არ აწევა, ვინაიდან გადასახადის სიმძიმე მთილანად გადადის საბოლოო მომხმარებელზე, რომელსაც არ გააჩნია მისი ანაზღაურების შესაძლებლობა.

დღგ-ის გამოანგარიშების მიზნით, საგადასახადო წარმოებაში შემოდებული ანგარიშ-ფაქტურების გამოყენება. რაც მდგომარეობს იმაში, რომ გადასახადის გადამხდელი უწერს საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მყიდველს ანგარიშ-ფაქტურას, სადაც უთითებს ამ გადასახადით გაზრდილი საქონლის ფასს და დღგ-ის თანხას, ამასთან, მყიდველს კანონით დადგენილ წესით წარმოემოზა გადახდილი დღგ-ს ჩათვლის უფლება.

საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის I ნაწილი ჩათვლის უფლებას უკავშირებს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ფაქტს, კერძოდ, მითითებული მუხლის შესაბამისად, დღგ-ის ჩათვლის უფლება აქვს დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს, რაც ნიშნავს იმას, რომ დღგ-ს ჩათვლის უფლება არა აქვს პირს, თუ ის ამ კოდექსის 223-ე მუხლის მიხედვით არაა რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად იმ შემთხვევაშიც კი თუ მას გააჩნია ყველა ის დოკუმენტი, რომელიც საჭიროა დღგ-ის ჩათვლისათვის. დადგენილია და აღნიშნულს ვერ უარყოფს საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელიც, რომ ი/მ «თ. გ-მე», მართალია საგადასახადო ორგანოს ინიციატივით, მაგრამ დღგ-ის გადამხდელად დარეგისტრირდა რეგისტრაციისათვის მიმართვის ვალდებულების წარმოშობის დღიდან - 2006 წლის 25 მარტიდან, რაც მას, როგორც დღგ-ის გადამხდელს აძლევს უფლებას მოითხოვოს ანგარიშ-ფაქტურების საფუძველზე გადახდილი დღგ-ის ჩათვლა.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს იმ გარემოებას, რომ ი/მეწარმის მიმართ გატარებული იურიდიული პასუხისმგებლობის შესაბამისი ზომები. კანონის რეპრესიული მიზანი მითითებულ პირთან მიმართებაში მიღწეულია, რაც არ ნიშნავს იმას, რომ პირს მოესპოს ის უფლებები, რაც მას კანონით აქვს მინიჭებული. გადასახადის «სასყიდლიანი» და «უპირობო» ხასიათი არ გამორიცხავს საგადასახადო ორგანოებისა და გადასახადის გადამხდელის ურთიერთპასუხისმგებლობის მომენტს.

იმ შემთხვევაში, თუ საკასაციო სასამართლო გაიზიარებს საგადასახადო ორგანოს პოზიციას ანგარიშ-ფაქტურებით გადახდილი დღგ-ის ჩათვლის დაუშვებლობის თაობაზე, ამ შემთხვევაში დღგ, როგორც გადასახადი კარგავს თავის მრავალსაფეხურიან ბუნებას და იქცევა ჩვეულებრივ ეკონომიკურ გადასახადად.

ზემოაღნიშნული მოსაზრებები საკასაციო სასამართლოს აძლევს საფუძველს დაასკვნას, რომ ი/მ «თ. გ-მემ» დღგ-ის გადამხდელად დარეგისტრირების მომენტიდან შეიძინა საქმეში წარმოდგენილი ანგარიშ-ფაქტურებით გადახდილი დღგ-ის თანხების კანონით განსაზღვრული წესითა და პირობებით ჩათვლის უფლება. ამასთან, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ ანგარიშ-ფაქტურების კანონით განსაზღვრულ ვადაში საგადასახადო ორგანოში წარუდგენლობა არ შეიძლება იქცეს მოთხოვნაზე უარის თქმის საფუძველად იმ გარემოების გათვალისწინებით, რომ ჩათვლის უფლება მოცემულ შემთხვევაში დაუკავშირდა საგადასახადო ორგანოს ინიციატივით დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის მომენტს, რაც გამორიცხავს 45 დღიანი ვადის დაცვის შესაძლებლობას.

რაც შეეხება ი/მ «თ. გ-მის» მოთხოვნას სოციალური და საშემოსავლო გადასახადების ნაწილში, საკასაციო სასამართლო მოთხოვნას ამ ნაწილში მიიჩნევს დაუსაბუთებლად და კასატორის ყურადღებას მიაქცევს იმ გარემოებაზე, რომ სოციალური და საშემოსავლო გადასახადების დაანგარიშება მოხდენილია 2005 წლის საანგარიშო პერიოდისათვის, ხოლო ის, რომ აღნიშნული პერიოდისათვის, ანუ 2005 წლისათვის აქტში მითითებული შემოსავალი მეწარმეს არ მიუღია, მისი მხრიდან დადასტურებული ვერ იქნა.

აქვე საკასაციო სასამართლო მხედველობაში იღებს ი/მ «თ. გ-მის» მიერ საკასაციო სასამართლოში გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის ოდენობას და იმ გარემოებას, რომ მისი მოთხოვნა არ დაკმაყოფილდა აქტით დღგ-ს სახით დარიცხული თანხის შემცირებისა და სოციალური და საშემოსავლო გადასახადების გაუქმების ნაწილში, თვლის, რომ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი თანხის ნაწილი, კერძოდ, 1015 ლარი მიჩნეულ უნდა იქნეს მართებულად გადახდილად, ხოლო რაც შეეხება 310 ლარს, აღნიშნული თანხა სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად ი/მ «თ. გ-მის» სასარგებლოდ უნდა გადახდეს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონალურ ცენტრს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა :

1. ი/მ «თ. გ-მისა» და ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონალური ცენტრის საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 9 იანვრის გადაწყვეტილება და საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. ი/მ «თ. გ-მის» სასარჩელო განცხადება დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
4. ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონალურ ცენტრს დაევალოს, საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვით მოახდინოს წარმოდგენილი ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად გადახდილი დღგ-ს თანხების ი/მ «თ. გ-მისათვის» ჩათვლა;
5. დანარჩენ ნაწილში ი/მ «თ. გ-მის» სასარჩელო განცხადება არ დაკმაყოფილდეს;

6. ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონალურ ცენტრს ი/მ «თ. გ-ძის» სასარგებლოდ გადახდეს სახელმწიფო ბაჟი 310 ლარის ოდენობით;
7. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

დღგ-ის ჩათვლა

განჩინება

#ბს-601-575(კ-08)

11 დეკემბერი, 2008 წ., ქ. თბილისი

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

სარჩელის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2005 წლის 11 მაისს ი/მ «გ. ნ-შვილმა» სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, 2005 წლის აპრილში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის თანამშრომლებმა ჩაატარეს ინდივიდუალური საწარმო «გ. ნ-შვილის» საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების შედეგად, იმავე საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 22 აპრილის აქტით ი/ს «გ. ნ-შვილს» დამატებით დაერიცხა 93368 ლარი, მათ შორის, ძირითადი თანხა - 64380,4 ლარი, ჯარიმა - 18971,6 ლარი და საურავი - 10016 ლარი. მოსარჩელისთვის დარიცხული თანხიდან დამატებული ღირებულების გადასახადი შეადგენდა 89461 ლარს, საერთო სარგებლობისათვის სავტომობილო გზებით სარგებლობისათვის გადასახადი - 1687 ლარს, სამემოსავლო გადასახადი - 3 ლარს და სოციალური გადასახადი - 1217 ლარს. აღრიცხვის წესების დარღვევისათვის ი/ს «გ. ნ-შვილს» ჯარიმის სახით დამატებით დაერიცხა 1000 ლარი. ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 22 აპრილის შემოწმების აქტი იყო კანონსაწინააღმდეგო და იგი ბათილად უნდა ყოფილიყო ცნობილი. დასახელებულ აქტში აღნიშნული იყო, რომ მოსარჩელე აშენებდა მრავალბინიან საცხოვრებელ სახლს, რომელიც მდებარეობდა ქ. თბილისში, ... ქ. #41-43-ში, რაზეც არსებობდა ქ. თბილისის მთავარი არქიტექტორის შესაბამისი ბრძანება, ხოლო 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 101-ე მუხლის პირველი ნაწილის «ზ» ქვეპუნქტის თანახმად, უძრავი ქონების მიწოდება გათავისუფლებული იყო დღგ-საგან, ამ კოდექსის 114-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «გ» ქვეპუნქტის მიხედვით კი, ჩათვლა არ წარმოებდა იმ საქონლის საწარმოებლად გამოყენებულ საქონელზე გადახდილ დღგ-ზე, რომლის მიწოდებაც გათავისუფლებული იყო დღგ-საგან. ამავე აქტში მითითებული იყო, რომ მოსარჩელის მიერ უძრავი ქონების მშენებლობასთან დაკავშირებული, 2004 წლის საანგარიშო პერიოდში განხორციელებული დღგ-ს ჩათვლები ექვემდებარებოდა გაუქმებას, ვინაიდან შეუძლებელი იყო წინასწარ განსაზღვრულიყო, მოხდებოდა თუ არა აშენებული შენობის მიწოდება აშენებიდან ორი წლის განმავლობაში.

მოსარჩელის მტკიცებით, ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 22 აპრილის აქტში დაშვებულ იქნა უზუსტობა და მასში მიეთითა, რომ, თითქოს ი/ს «გ. ნ-შვილსა» და სს «ხიმინჯი-75-ს» შორის დადებული ხელშეკრულების თანახმად, სს «ხიმინჯი-75-ის» თანამშრომელი აწარმოებდა მხოლოდ საცხოვრებელი სახლის მშენებლობაზე ზედამხედველობას და არა მის მშენებლობას, რაც არ შეესაბამებოდა სინამდვილეს. 2003 წლის 12 ნოემბერს მხარეთა შორის დადებული ხელშეკრულების 2.1 პუნქტის თანახმად, სს «ხიმინჯი-75-მა» საკუთარ თავზე აიღო ვალდებულება, პროექტისა და სამშენებლო ნორმების მიხედვით, ეწარმოებინა მშენებლობა, აგრეთვე, გაეწია ზედამხედველობა შესრულებული სამუშაოების ხარისხზე ქ. თბილისში, ... ქ. #41-43-ში მშენებარე ობიექტზე. ი/ს «გ. ნ-შვილის» საქმიანობის ერთ-ერთ ძირითად სფეროს წარმოადგენდა მრავალბინიანი საცხოვრებელი სახლების მშენებლობა და რეალიზაცია. 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 101-ე მუხლის პირველი ნაწილის «ზ» ქვეპუნქტით დღგ-საგან არ ყოფილა გათავისუფლებული ახლად აშენებული საცხოვრებელი შენობის მიწოდება, ახლად აშენებულად კი ითვლებოდა შენობა აშენებიდან ორი წლის განმავლობაში. ქ. თბილისში, ... ქ. #41-43-ში მრავალბინიანი საცხოვრებელი სახლი შენდებოდა რეალიზაციის მიზნით, რაც წარმოადგენდა დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას. შესაბამისად, მასზე არ ვრცელდებოდა ხსენებული კოდექსის 101-ე მუხლის პირველი ნაწილის «ზ» ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შედავათი და ამავე კოდექსის 114-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «გ» ქვეპუნქტით დაწესებული შეზღუდვა დღგ-ს ჩათვლის მისაღებად. ამდენად, ი/ს «გ. ნ-

შვილისათვის» 2004 წლის საანგარიშო პერიოდში დღგ-ს ჩათვლების გაუქმება, შესაბამისი თანხის დარიცხვა და სანქცია-საურავების დაკისრება მოკლებული იყო კანონიერ საფუძველს.

მოსარჩელის განმარტებით, ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 22 აპრილის აქტში აღნიშნული იყო, რომ მოსარჩელემ 2005 წლის 30 მარტს განცხადებით მიმართა შესაბამის საგადასახადო ინსპექციას საშემოსავლო და სოციალური გადასახადების წლიური დეკლარაციების წარდგენის ვადის გაგრძელების თაობაზე საქართველოს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 96-ე მუხლის შესაბამისად. აქედან გამომდინარე, ხსენებული დეკლარაციების წარდგენის ვადა ავტომატურად გაგრძელდა სამი თვით, რის გამოც საშემოსავლო და სოციალური გადასახადებისა და შესაბამისი ჯარიმების დარიცხვა (იმ პერიოდში, როდესაც მოსარჩელეს გაგრძელებული ჰქონდა შესაბამისი დეკლარაციების წარდგენის ვადა) საგადასახადო დეკლარაციაში გადასახადის ოდენობის შემცირებისათვის, იყო უკანონო. ხსენებული კოდექსის 132-ე მუხლის თანახმად, დაჯარიმებას იწვევდა გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში ან/და განაგარიშებებში გადასახადის ოდენობის შემცირება. ამავე კოდექსის მე-9 მუხლი განსაზღვრავდა იმ გადასახადების სახეებს, რომლებიც მოქმედებდა საქართველოში, ხოლო გადასახადების ჩამონათვალში საერთო სარგებლობისათვის საავტომობილო გზებით სარგებლობისათვის გადასახადი გათვალისწინებული არ იყო და მოსარჩელისათვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გადასახადის შემცირებისათვის ჯარიმის დაკისრება მოკლებული იყო კანონიერ საფუძველს.

მოსარჩელის მტკიცებით, ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 22 აპრილის აქტით ი/ს «გ. ნ-შვილს» დაეკისრა ჯარიმის გადახდა 1000 ლარის ოდენობით აღრიცხვის წესების დარღვევის გამო. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის მიერ შემოსავლებისა და ხარჯების, აგრეთვე, გადასახადებით დასაბეგრი სხვა ობიექტების აღრიცხვის წესის დარღვევა ერთ საგადასახადო პერიოდში იწვევდა დაჯარიმებას 1000 ლარის ოდენობით. ამავე მუხლის მე-5 ნაწილში დაკონკრეტებული იყო, თუ რა ითვლებოდა გადასახადებით დასაბეგრი სხვა ობიექტების აღრიცხვის წესის დარღვევად, კერძოდ, ამგვარ დარღვევად ითვლებოდა პირველადი დოკუმენტების, სასაქონლო ზედნადებების (დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების), საბუღალტრო აღრიცხვის რეგისტრების უქონლობა ან დადგენილი წესის დარღვევით მათი წარმოება, სათამაშო ბიზნესის გადასახადის გადახდის ნიშნის ან/და დალუქვის გარეშე შესაბამისი დაბეგვრის ობიექტის არსებობა, აგრეთვე, ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშებზე და ანგარიშგებაში გადასახადის გადამხდელის სამეურნეო ოპერაციების, ფულადი სახსრების, მატერიალური ფასეულობების, არამატერიალური აქტივებისა და ფინანსური დაზანდებების სისტემატურად (კალენდარული წლის განმავლობაში ორჯერ და მეტჯერ) არადროულად ან არასწორად ასახვა. ერთი კალენდარული წლის განმავლობაში ორჯერ და მეტჯერ აღრიცხვის წესების დარღვევა შემმოწმებლის მიერ გამოვლენილი არ ყოფილა. ამდენად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლით გათვალისწინებული სანქციის გამოყენება ი/ს «გ. ნ-შვილის» მიმართ არამართებული იყო.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ მოითხოვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 22 აპრილის აქტის ბათილად ცნობა ი/ს «გ. ნ-შვილისათვის» ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით 93368 ლარის დარიცხვის თაობაზე.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 5 ივნისის სხდომაზე მოსარჩელის წარმომადგენელმა დამატებით განმარტა, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიციის მიერ დღგ-ს ნაწილში 2005 წლის 5 აგვისტოს დანიშნული ექსპერტიზის დასკვნის მიხედვით, მოსარჩელეს გააჩნდა დღგ-ში ზედმეტობა 29917 ლარის ოდენობით.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 5 ივნისის გადაწყვეტილებით ი/მ «გ. ნ-შვილის» სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; სადავო საკითხის გადაწყვეტლად, ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 22 აპრილის აქტი ი/მ «გ. ნ-შვილის» შემოწმების შესახებ და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციას დაევალა, საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების ხელახალი შესწავლისა და გამოკვლევის შემდეგ, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე და 96-ე, ასევე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლების მოთხოვნათა დაცვით, იმავე გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლიდან ერთი თვის ვადაში ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა ბიუჯეტის წინაშე ი/მ «გ. ნ-შვილის» დავალიანების საკითხთან დაკავშირებით.

საქალაქო სასამართლომ საქმის მასალების მიხედვით, დადგენილად მიიჩნია, რომ ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის მიერ ი/ს «გ. ნ-შვილში» ჩატარებული კამერალური საგადასახადო შემოწმება შეეხო 2004 წლის 1 იანვრიდან 2005 წლის 1 აპრილამდე საანგარიშო პერიოდს. ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 22 აპრილის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე, ი/მ «გ. ნ-შვილს» ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით დაერიცხა 93368 ლარი, მათ შორის, ძირითადი თანხა - 64380,4 ლარი, ჯარიმა - 18971,6 ლარი და საურავი - 10016 ლარი. დარიცხული თანხიდან დამატებული ღირებულების გადასახადი შეადგენდა 89461 ლარს, საერთო სარგებლობისათვის საავტომობილო გზებით სარგებლობისათვის გადასახადი - 1687 ლარს, საშემოსავლო გადასახადი - 3

ლარს, სოციალური გადასახადი - 1217 ლარს, ხოლო აღრიცხვის წესის დარღვევისათვის - 1000 ლარს.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 112-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, თუ კამერალური საგადასახადო შემოწმების შედეგად გამოვლენილი შეცდომები იწვევდა გადასახადის თანხის ცვლილებას (შემცირებას ან გაზრდას), მაშინ კამერალური საგადასახადო შემოწმების განმახორციელებელი უფლებამოსილი პირი ადგენდა საგადასახადო შემოწმების აქტს და აწერდა ხელს მასზე. აღნიშნულ აქტს ამტკიცებდა საგადასახადო ორგანოს უფროსი/მისი მოადგილე. საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ წარმოდგენილი მტკიცებულებებით არ დგინდებოდა, რომ ზემოაღნიშნული შემოწმების აქტი კანონის ხსენებული იმპერატიული მოთხოვნის შესაბამისად, დამტკიცებული იყო უფლებამოსილი პირის მიერ. ამავე მუხლის მე-6 ნაწილის იმპერატიული მოთხოვნის მიხედვით, კამერალური საგადასახადო შემოწმების შედეგად გადასახადის დარიცხული თანხის შესახებ გადასახადის გადამხდელს ეგზავნებოდა «საგადასახადო მოთხოვნა» ამ კოდექსით დადგენილი წესით, რომელიც ამავე კოდექსის მე-80 მუხლის შესაბამისად, წარმოადგენდა, აგრეთვე, ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს. საქმის მასალებით დადგენილი იყო, რომ 2005 წლის 22 აპრილს ჩატარებული კამერალური საგადასახადო შემოწმების შედეგად გადასახადის დარიცხული თანხის შესახებ მოსარჩელეს საგადასახადო ორგანოს მიერ «საგადასახადო მოთხოვნა» ხსენებული მუხლის შესაბამისად არ წარდგენია. ამდენად, მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანო, საქართველოს საგადასახადო და ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსების შესაბამისად, ვალდებული იყო, გაეხსნა ადმინისტრაციული წარმოება, მოეწვია დაინტერესებული მხარე, მოესმინა მისი ახსნა-განმარტება და საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ, გამოეცა ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ, ვინაიდან შემოწმების აქტი წარმოადგენდა ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს, იგი გამოცემული უნდა ყოფილიყო ადმინისტრაციული წარმოებისას საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევის საფუძველზე, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის მოთხოვნების გათვალისწინებით. გასაჩივრებული აქტი შეიცავდა ი/მ «გ. ნ-შვილის» მიმართ დღგ-ს ნაწილში ურთიერთგამომრიცხავ დებულებებს, კერძოდ, ი/მ «გ. ნ-შვილი» რეგისტრირებული იყო ქ. თბილისის ... რაიონის სასამართლოს 1999 წლის 4 მარტის #5ა/1-2539 დადგენილებით და გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვაზე იყოფებოდა ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის ვაკე-... განყოფილებაში, ამასთან, იგი იყო დღგ-ს გადამხდელი 1999 წლის 1 აპრილიდან და მისი საქმიანობის ძირითად საგანს წარმოადგენდა სასტუმრო მომსახურება და მრავალბინიანი საცხოვრებელი სახლების მშენებლობა. გასაჩივრებულ შემოწმების აქტში დასკვნის სახით გაკეთებული განმარტება იმის შესახებ, რომ ი/მ «გ. ნ-შვილის» მიერ დღგ-ს ჩათვლები ექვემდებარებოდა გაუქმებას, ვინაიდან შეუძლებელი იყო წინასწარ განსაზღვრულიყო, მოხდებოდა თუ არა აშენებული შენობის მიწოდება აშენებიდან 2 წლის განმავლობაში, დაუსაბუთებელი იყო საქართველოს 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 101-ე მუხლის პირველი ნაწილის «ზ» ქვეპუნქტის ნორმასთან მიმართებაში, რამდენ-ც აღნიშნული ნორმის თანახმად, დღგ-საგან გათავისუფლებული იყო უძრავი ქონების მიწოდება, გარდა ახლად აშენებული საცხოვრებელი შენობისა, ხოლო ახლად აშენებულად ითვლებოდა საცხოვრებელი შენობა აშენებიდან 2 წლის განმავლობაში. ამდენად, გასაჩივრებული აქტი გამოცემული იყო საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე ზემოაღნიშნული გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, რის გამოც დარღვეული იყო საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე და 96-ე მუხლების მოთხოვნები.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 5 ივნისის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციამ, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 19 ივნისის საოქმო განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექცია შეიცვალა მისი უფლებამონაცვლე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის საგადასახადო ინსპექციით.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 11 მარტის საოქმო განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის საგადასახადო ინსპექცია შეიცვალა მისი უფლებამონაცვლე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრით (საგადასახადო ინსპექცია).

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 25 მარტის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 5 ივნისის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ ამ შემთხვევაში სააპელაციო საჩივარში მითითებული გარემოებები არ ქმნიდა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე-394-ე მუხლებით გათვალისწინებულ შემადგენლობას და შესაბამისად, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების

პროცესუალურ-სამართლებრივ საფუძვლებს. სააპელაციო სასამართლო სრულად დაეთანხმა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებსა და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით და მიიჩნია, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება იყო დასაბუთებული და კანონიერი.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 25 მარტის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექცია), რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასატორის მტკიცებით, გასაჩივრებულ განჩინებაში, ზოგადი განმარტებების გარდა, არანაირი მოტივაცია არ არის მითითებული, თუ რის საფუძველზე დაეთანხმა სააპელაციო სასამართლო საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილებას, რის გამოც სააპელაციო სასამართლოს მიერ დარღვეულია საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-2 ნაწილის «ე» ქვეპუნქტის იმპერატიული მოთხოვნები - სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებულ განჩინებაში უნდა მითითებინა დასკვნები და კანონები, რომლებითაც იგი ხელმძღვანელობდა. ამ შემთხვევაში საუბარია კამერალურ საგადასახადო შემოწმებაზე, რომელიც ტარდება ადგილზე გაუსვლელად, გადასახადის გადახდელის მიერ წარდგენილი პირველადი დოკუმენტებისა და საგადასახადო ინსპექციაში არსებული მასალების ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. ჩატარებულ შემოწმებას ესწრებოდა და საჭირო ახსნა-განმარტებებს იძლეოდა ი/მ «გ. ნ-შვილი». კასატორი არ იზიარებს მოსარჩელის არგუმენტაციას იმის შესახებ, რომ მას არ უნდა დაერიცხოს საშემოსავლო და სოციალური გადასახადების შესაბამისი ჯარიმები საგადასახადო დეკლარაციაში გადასახადის ოდენობის შემცირებისათვის, ვინაიდან მან 2005 წლის 30 მარტს განცხადებით მიმართა საგადასახადო ინსპექციას დეკლარაციის წარდგენის ვადის გაგრძელების შესახებ, რის გამოც დეკლარაციის წარდგენის ვადა თითქოს ავტომატურად გაუგრძელდა 3 თვით. კასატორის განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 96-ე მუხლის გამოყენებისათვის აუცილებელ პირობას წარმოადგენს მოსალოდნელი გადასახადის გადახდა, რაც მოსარჩელის მხრიდან არ ყოფილა განხორციელებული. აღნიშნული გარემოება არ გამოუკვლევიან არც საქალაქო და არც სააპელაციო სასამართლოს.

კასატორის განმარტებით, რაც შეეხება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლის გამოყენების საკითხს, უსაფუძვლოა მოსარჩელის მოსაზრება იმის შესახებ, რომ აღნიშნული მუხლი არ უნდა ყოფილიყო გამოყენებული, ვინაიდან ერთი კალენდარული წლის განმავლობაში ორჯერ ან მეტჯერ აღრიცხვის წესების დარღვევა გამოვლენილი არ ყოფილა. კასატორის მტკიცებით, აღნიშნული მუხლის გამოყენებისათვის საკმარისია ერთ საგადასახადო პერიოდში თუნდაც აღრიცხვის წესის ერთი დარღვევა და ამ შემთხვევაში არანაირი მნიშვნელობა არა აქვს ერთ საგადასახადო პერიოდში აღრიცხვის წესების დარღვევის რაოდენობას. სასამართლოს მითითება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლზე არის უსაფუძვლო 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 226-ე და 239-ე მუხლებიდან გამომდინარე. საგადასახადო შეტყობინების გაგზავნას არ გააჩნია სავალდებულო ხასიათი. გარდა ამისა, გასაჩივრებული აქტი კანონით დადგენილი წესით ჩაჰბარდა ი/მ «გ. ნ-შვილს» და შესაბამისად, მისთვის ცნობილი იყო დამატებით დარიცხული თანხების შესახებ. აქედან გამომდინარე, მხოლოდ ის გარემოება, რომ სახეზე არ ყოფილა საგადასახადო მოთხოვნა, არ შეიძლება გახდეს კანონით დადგენილი წესით შედგენილი კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტის საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით ბათილად ცნობის საფუძველი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2008 წლის 16 ივნისის განჩინებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივარი; მხარეებს მიეცათ უფლება, 2008 წლის 16 ივნისის განჩინების ჩაბარებიდან 14 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 2008 წლის 24 ივლისამდე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2008 წლის 24 ივლისის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «ა» ქვეპუნქტით და მისი განხილვა დაინიშნა 2008 წლის 9 ოქტომბერს, მხარეთა დასწრების გარეშე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2008 წლის 9 ოქტომბრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივრის განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრებით 2008 წლის 20 ნოემბერს, 11.30 საათზე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო გაეცნო საქმის მასალებს, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებანი, შემოწმა გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობა, წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობა და მიაჩნია, რომ საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

საკასაციო სასამართლოს დადგენილად მიაჩნია შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის მიერ ი/ს «გ. ნ-შვილში» ჩატარდა კამერალური საგადასახადო შემოწმება. შემოწმება შეეხო 2004 წლის 1 იანვრიდან 2005 წლის 1 აპრილამდე პერიოდს. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 22 აპრილის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე ი/ს «გ. ნ-შვილს» ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით დაერიცხა 93368 ლარი, მათ შორის - ძირითადი თანხა - 64380,4 ლარი, ჯარიმა - 18971,6 ლარი და საურავი - 10016 ლარი. დარიცხული თანხიდან დამატებითი ღირებულების გადასახადი შეადგენდა - 89461 ლარს, საერთო სარგებლობისათვის საავტომობილო გზებით სარგებლობისათვის გადასახადი - 1687 ლარს, საშემოსავლო გადასახადი - 3 ლარს, სოციალური გადასახადი - 1217 ლარს, აღრიცხვის წესის დარღვევისათვის - 1000 ლარს.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს საქმის მასალებში მოყვანილ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 22 აპრილის საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, ი/მ «გ. ნ-შვილი» რეგისტრირებულა ქ. თბილისის ... რაიონული სასამართლოს მიერ 1999 წლის 4 მარტის #5ა/1-2539 დადგენილებით. გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვაზე იმყოფება ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის ვაკე-... განყოფილებაში. 1999 წლის 1 აპრილიდან არის დღგ-ს გადამხდელი და მისი საქმიანობის ძირითად საგანს წარმოადგენს სასტუმრო მომსახურება და მრავალბინიანი საცხოვრებელი სახლების მშენებლობა. ხსენებული აქტის თანახმად, ი/მ «გ. ნ-შვილი» აშენებდა მრავალბინიან საცხოვრებელ სახლს, რომელიც მდებარეობდა ქ. თბილისში, ... ქუჩის #41-43-ში, რაზეც არსებობდა ქ. თბილისის მთავარი არქიტექტორის 2003 წლის 14 ივლისის #20/586 ბრძანება, გაცემული გ. და ცილა ნ-შვილებზე. ი/ს «გ. ნ-შვილს» გაფორმებული ჰქონდა ხელშეკრულება სს «ხიმინჯი-75-თან», რომელსაც გააჩნდა ლიცენზია საპროექტო და სამშენებლო საქმიანობაზე. სს «ხიმინჯის» თანამშრომელი ახორციელებდა ზედამხედველობას მშენებლობაზე და არა მშენებლობას, ხოლო ი/მ «გ. ნ-შვილს» არ გააჩნდა აღნიშნული ლიცენზია. ამასთან, არსებული მშენებარე მრავალბინიანი საცხოვრებელი სახლი წარმოადგენდა უძრავ ქონებას, რომლის მშენებლობასაც ი/მ «გ. ნ-შვილი» აწარმოებდა არა დამკვეთისათვის, არამედ საკუთარი მიზნებისათვის და ვინაიდან 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «გ» ქვეპუნქტის მიხედვით, ჩათვლა არ წარმოებდა იმ საქონლის (სამუშაოზე, მომსახურებაზე) საწარმოებლად გამოყენებულ საქონელზე (სამუშაოზე, მომსახურებაზე) გადახდილ დღგ-ზე, რომლის მიწოდებაც გათავისუფლებული იყო დღგ-საგან, მიუხედავად იმისა, გათვალისწინებული იყო თუ არა მისი შემდგომი მიწოდება. მეწარმის მიერ უძრავი ქონების მშენებლობასთან დაკავშირებული 2004 წლის საანგარიშო პერიოდში განხორციელებული დღგ-ს ჩათვლები ექვემდებარებოდა გაუქმებას, ვინაიდან შეუძლებელია წინასწარ განისაზღვროს მოხდება, თუ არა აშენებული შენობის მიწოდება აშენებიდან 2 წლის განმავლობაში.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს საქმეში წარმოდგენილ, 2003 წლის 12 ნოემბერს გ. ნ-შვილსა და სს «ხიმინჯი-75-ს» შორის დადებულ ხელშეკრულებაზე, რომლის 2.1 მუხლის თანახმად, შემსრულებელი იღებდა ვალდებულებას, პროექტისა და სამშენებლო ნორმების მიხედვით ეწარმოებინა მშენებლობა და გაეწია ზედამხედველობა შესრულებული სამუშაოების ხარისხისათვის. ამდენად, საკასაციო სასამართლო ეთანხმება სააპელაციო სასამართლოს მიერ დადასტურებულად ცნობილ საქალაქო სასამართლოს მიერ დადგენილ იმ გარემოებას, თუ რამდენად კარგად და სწორად იქნა შესწავლილი ის დოკუმენტები, რომლებსაც დაეფუძნა სადავო საგადასახადო შემოწმების აქტი. აღნიშნული საგადასახადო შემოწმების აქტი კი გამოცემულ იქნა მტკიცებულებების, მათ შორის - 2003 წლის 12 ნოემბერს გ. ნ-შვილსა და სს «ხიმინჯი-75-ს» შორის დადებული ხელშეკრულების გამოკვლევის გარეშე.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს დღგ-ს, როგორც გადასახადის ერთ-ერთი სახის, თავისებურებაზე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 90-ე მუხლის შესაბამისად, დღგ, როგორც არაპირდაპირი გადასახადი, წარმოადგენდა საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის, სამუშაოს, მომსახურების წარმოებისა და მიმოქცევის პროცესში შექმნილი ღირებულების ნაწილს, აგრეთვე, საქართველოს ტერიტორიაზე შემოტანილი ყველა დასაბეგრი საქონლის ღირებულების ნაწილის ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანს. დღგ ექვემდებარებოდა გადახდას საქონლის მიწოდების, სამუშაოს შესრულებისა და მომსახურების გაწევის ყველა სტადიაზე.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 96-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი იყო დასაბეგრი ოპერაცია და დასაბეგრი იმპორტი. აღნიშნული მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, დასაბეგრი ოპერაციები იყო პირის მიერ საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიწოდება. იმავე კოდექსის 114-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «გ» ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-ს ჩათვლა არ წარმოებდა ამ მუხლის მე-4 ნაწილის გათვალისწინებით, იმ საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) საწარმოებლად

გამოყენებულ საქონელზე (სამუშაოზე, მომსახურებაზე) გადახდილ დღგ-ზე, რომლის მიწოდებაც გათავისუფლებული იყო დღგ-საგან, მიუხედავად იმისა, განსაზღვრული იყო თუ არა მისი შემდგომი მიწოდება.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 114-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «გ» ქვეპუნქტით რეგლამენტირებული იყო დღგ-ს ჩათვლაზე უარის თქმის საფუძველი, რომელიც უშუალოდ იყო დაკავშირებული შესაბამისი საქონლის მიწოდების დღგ-საგან გათავისუფლებასთან, ანუ ამ ნორმაში აქცენტი გაკეთებული იყო და ხსენებული ნორმა მთლიანად იყო დაფუძნებული საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიწოდებაზე.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 101-ე მუხლის პირველი ნაწილის «ზ» ქვეპუნქტზე, რომლის მიხედვითაც, დღგ-საგან გათავისუფლებული იყო ბინის (გარდა სასტუმროსი) ქირა, უძრავი ქონების (გარდა ახალაშენებული საცხოვრებელი შენობისა და ახალაშენებული ჰიდროელექტროსადგურისა) მიწოდება (ახალაშენებულად ითვლებოდა საცხოვრებელი შენობა და ჰიდროელექტროსადგური აშენებიდან ორი წლის განმავლობაში).

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 114-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «გ» ქვეპუნქტი შინაარსობრივად დაკავშირებული იყო იმავე კოდექსის 101-ე მუხლის პირველი ნაწილის «ზ» ქვეპუნქტთან. ხსენებული კავშირის არსი მდგომარეობდა 101-ე მუხლის პირველი ნაწილის «ზ» ქვეპუნქტის ნორმით დადგენილი შეღავათის იმავე კოდექსის 114-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «გ» ქვეპუნქტით რეგლამენტირებულ დღგ-ს ჩათვლაზე უარის თქმაში.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლომ მართებულად ჩათვალა, რომ საქალაქო სასამართლო გასაჩივრებული გადაწყვეტილების მიღებისას სწორად დაეყრდნო საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მოთხოვნას და საქმეზე მიიღო არსებითად სწორი გადაწყვეტილება, რადგან გასაჩივრებული საგადასახადო შემოწმების აქტი არ შეიძლება ჩათვალილიყო დასაბუთებულად. საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მოტივაციას, რომ მოპასუხე საგადასახადო ორგანოს უნდა გამოეკვლია და სარწმუნოდ დაესაბუთებინა, ითვლებოდა თუ არა ქ. თბილისში, ... ქუჩის #41-43-ში ი/მ «გ. ნ-შვილის» მიერ აშენებული მრავალბინიანი საცხოვრებელი სახლი ახლად აშენებულ საცხოვრებელ სახლად, მით უფრო, იმ გარემოების გათვალისწინებით, რომ მოწინააღმდეგე მხარის მიერ სასამართლო სხდომაზე გაკეთებული განცხადებით ხსენებული სახლი ექსპუალატაციაში მიღებულ იქნა 2008 წელს, ხოლო საქმეში წარმოდგენილ იქნა 2007 წლის ხელშეკრულებები ქ. თბილისში, ... ქუჩის #41-ში მშენებარე შენობა-ნაგებობაში საცხოვრებელ ბინებზე საკუთრების უფლების გასხვისების შესახებ. ამასთან, საკასაციო სასამართლო დაუსაბუთებლად მიიჩნევს სადავო აქტში დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების საფუძველად მხოლოდ იმ ფაქტზე მითითებას, რომ შეუძლებელია წინასწარ განისაზღვროს, მოხდება თუ არა აშენებული შენობის მიწოდება აშენებიდან 2 წლის განმავლობაში.

საკასაციო სასამართლო დამატებით მიუთითებს იმ გარემოებაზეც, რომ სადავო საგადასახადო შემოწმების აქტით საქმის არსებითი გარემოებების შესწავლისა და გამოკვლევის გარეშე მოხდა ი/ს «გ. ნ-შვილისათვის» სამემოსავლო, სოციალური, საერთო სარგებლობისათვის საავტომობილო გზებით სარგებლობისათვის და აღრიცხვის წესის დარღვევისათვის გადასახდების დაკისრებაც, მით უფრო, რომ სადავო აქტით გადასახდების დარიცხვის დროს მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) მე-9 მუხლი არ ითვალისწინებდა საერთო სარგებლობისათვის საავტომობილო გზებით სარგებლობისათვის გადასახადს.

საკასაციო სასამართლო აღრიცხვის წესის დარღვევისათვის დაკისრებულ - 1000 ლარის ოდენობით ჯარიმის მოსარჩელისათვის დარიცხვასთან დაკავშირებით მიუთითებს, რომ მოსარჩელემ სადავო გახადა მისთვის აღნიშნული თანხის დაკისრებაც და განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) 133-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის მიერ შემოსავლებისა და ხარჯების, აგრეთვე გადასახადებით დასაბეგრი სხვა ობიექტების აღრიცხვის წესის დარღვევა ჩადენილი ერთ საგადასახადო პერიოდში, იწვევს დაჯარიმებას 1000 ლარის ოდენობით. იმავე მუხლის მე-5 ნაწილით დაკონკრეტებულია, თუ რა ითვლება გადასახადების დასაბეგრი სხვა ობიექტების აღრიცხვის წესის დარღვევად, კერძოდ, ამგვარ დარღვევად ითვლება პირველადი დოკუმენტების, სასაქონლო ზედნადებების (დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების), საბუღალტრო აღრიცხვის რეგისტრების უქონლობა, ან დადგენილი წესის დარღვევით მათი წარმოება, სათამაშო ბიზნესის გადასახადის გადახდის ნიშნის ან/და დალუქვის გარეშე შესაბამისი დაბეგვრის ობიექტის არსებობა, აგრეთვე ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშებზე და ანგარიშგებაში გადასახადის გადამხდელის სამეურნეო ოპერაციების, ფულადი სახსრების, მატერიალური ფასეულობების, არამატერიალური აქტივებისა და ფინანსური დაბანდებების სისტემატურად (კალენდარული წლის განმავლობაში ორჯერ და მეტჯერ) არადროულად ან არასწორად ასახვა. მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ ერთი კალენდარული წლის განმავლობაში ორჯერ ან მეტჯერ აღრიცხვის წესების დარღვევა შემოწმების მიერ გამოვლენილი არ ყოფილა. ამდენად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) 133-ე მუხლით გათვალისწინებული სანქციის გამოყენება მის მიმართ უკანონოდ მიიჩნია. საკასაციო სასამართლო აღნიშნულთან დაკავშირებით მიუთითებს, რომ აღნიშნულის საწინააღმდეგო მტკიცებულებები მოპასუხე საგადასახადო ინსპექციის მიერ ვერ იქნა წარმოდგენილი და ვერც ხსენებული მოსაზრება იქნა გაბათილებული.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) 112-ე მუხლის მე-5 ნაწილზე, რომლის თანახმად, თუ კამერალური საგადასახადო შემოწმების შედეგად გამოვლენილი შეცდომები იწვევს გადასახადის თანხის ცვლილებას (შემცირებას ან გაზრდას), მაშინ კამერალური საგადასახადო შემოწმების განმახორციელებელი უფლებამოსილი პირი ადგენს საგადასახადო შემოწმების აქტს და აწერს ხელს მასზე. აღნიშნულ აქტს ამტკიცებს საგადასახადო ორგანოს უფროსი/მისი მოადგილე.

საკასაციო სასამართლო ეთანხმება სააპელაციო სასამართლოს მიერ გაზიარებულ საქალაქო სასამართლოს მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებებით არ დგინდებოდა, რომ სადავო საგადასახადო შემოწმების აქტი, კანონის იმპერატიული მოთხოვნის შესაბამისად, დამტკიცებული იყო უფლებამოსილი პირის მიერ. ამასთან, აღნიშნულის გამაბათილებელი მტკიცებულებები მოპასუხე საგადასახადო ორგანოს მიერ ვერც შემდგომში იქნა წარმოდგენილი.

საკასაციო სასამართლო ვერ დაეთანხმება კასატორის - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის საგადასახადო ინსპექციის (რეგიონალური ცენტრი) მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო მოთხოვნის მოსარჩელისათვის წარუდგენლობა ვერ ჩაითლება კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტის გაუქმების საფუძველად, ვინაიდან 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 226-ე და 239-ე მუხლებიდან გამომდინარე, საგადასახადო შეტყობინების (საგადასახადო მოთხოვნის) გაგზავნას არ გააჩნდა სავალდებულო ხასიათი.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ სადავო აქტის გამოცემისას ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციას უნდა ეხელმძღვანელა იმ დროს მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წლის) 112-ე მუხლის მე-6 ნაწილის იმპერატიული მოთხოვნით, რომლის თანახმად, კამერალური საგადასახადო შემოწმების შედეგად გადასახადის დარიცხული თანხის შესახებ გადასახადის გადამხდელს ეგზავნება საგადასახადო მოთხოვნა.

საკასაციო სასამართლო დადგენილად მიიჩნევს და აღნიშნულს არც მხარეები ხდიან სადავოდ, რომ მოცემულ შემთხვევაში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2005 წლის 22 აპრილს ჩატარებული კამერალური შემოწმების შედეგად გადასახადის დარიცხული თანხის შესახებ მოსარჩელეს საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო მოთხოვნა ზემოხსენებული მუხლის შესაბამისად არ წარუდგენია.

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 არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს. ხსენებული კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების მიხედვით, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია, ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვილოს საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. დაუშვებელია, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას საფუძველად დაედოს ისეთი გარემოება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული ადმინისტრაციული 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 მე-2 ნაწილების მოთხოვნები - კასატორი ვერ ამტკიცებს, რომ სადავო აქტი დაფუძნებულია იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც გამოკვლეული და შესწავლილ იქნა ადმინისტრაციული წარმოებისას.

ამდენად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლომ სწორად მიიჩნია დადგენილად გასაჩივრებული აქტის გამოცემისას განხორციელებული ადმინისტრაციული წარმოების დროს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მოთხოვნების დარღვევა.

საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს კასატორის - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) მოსაზრებას, რომ სააპელაციო სასამართლომ გასაჩივრებული განჩინების მიღებისას არსებითად არ იმსჯელა და არ განიხილა საგადასახადო შემოწმების აქტი და მიღებული განჩინებით გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს არაარგუმენტირებული დასკვნები და შეფასებები.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ კასატორი - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრი (საგადასახადო ინსპექცია) არასწორად მსჯელობს გასაჩივრებულ განჩინებაზე და არაფერს ამბობს უშუალოდ იმ მოტივებზე, რის გამოც სააპელაციო სასამართლომ გამოიყენა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, კერძოდ, ვერ აბათილებს სააპელაციო სასამართლოს დასკვნას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის პროცედურების დარღვევის თაობაზე. ამასთან, კასატორი არსებითად მსჯელობს საქმის ფაქტობრივ გარემოებებზე, მაშინ, როდესაც გასაჩივრებული განჩინების მიღებას სააპელაციო სასამართლომ საფუძველად დაუდო ადმინისტრაციულ წარმოებასთან დაკავშირებული

პროცედურული საკითხები - მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მოთხოვნების დარღვევა.

ამასთან, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრი (საგადასახადო ინსპექცია) ასევე ვერ ასაბუთებს, რომ საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებების საფუძველზე, სააპელაციო და საქალაქო სასამართლოს შეემლო სადავო საკითხი არსებითად გადაეწყვიტა.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, იმისათვის, რომ შესრულდეს კანონის მოთხოვნა და ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება იყოს კანონშესაბამისი, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის მეტად მნიშვნელოვანი და სავალდებულო წინაპირობაა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების გამოკვლევა, გაანალიზება, 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 მიუთითებს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის პირველ და მე-2 ნაწილებზე, რომელთა მიხედვით, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების, ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები.

ამდენად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საქმის მასალებში წარმოდგენილი მტკიცებულებები სააპელაციო სასამართლოს არ აძლევდა შესაძლებლობას, გადაეწყვიტა სპეციფიკური ხასიათის სადავო საკითხი და სააპელაციო სასამართლომ სწორად გამოიყენა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილი.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლოს არ დაურღვევია მოქმედი საპროცესო კანონმდებლობა და მოცემულ საქმეზე მიიღო დასაბუთებული და კანონიერი განჩინება, რის გამოც არ არსებობს საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილებისა და გასაჩივრებელი განჩინების გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი.

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 თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 25 მარტის განჩინება;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

აქციზის ჩათვლა

განჩინება

#ბს-626-598(კ-08)

24 დეკემბერი, 2008 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: მ. ცისკაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),

ნ. სხირტლაძე,

ლ. მურუსიძე

დავის საგანი: საგადასახადო შემოწმების აქტისა და საგადასახადო მოთხოვნის ნაწილობრივ ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

შპს „გან-ოილმა“ 2005 წლის 15 აგვისტოს სარჩელით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხე ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიმართ და მოითხოვა აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 31 მაისის შემოწმების აქტისა და 2005 წლის 7 ივნისის #28/2190 საგადასახადო მოთხოვნის ნაწილობრივ ბათილად ცნობა, დღგ-ს და აქციზის გადასახადების ნაწილში, ასევე მოითხოვა აღნიშნული აქტების მოქმედების შეჩერება.

მოსარჩელის განმარტებით, 2005 წლის 31 მაისს აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ ჩატარდა შპს „გან-ოილის“ ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების საკითხების საგადასახადო შემოწმება. შემოწმება შეეხო 2004 წლის 1 იანვრიდან 2005 წლის 1 მარტამდე პერიოდს. სადავო აქტის შესაბამისად, შპს „გან-ოილის“ უკანონოდ დაერიცხა გადასახდელად დღგ - 2199 ლარი, ფინანსური ჯარიმა - 33598 ლარი, საურავი - 5340 ლარი, სულ - 41137 ლარი, აქციზის გადასახადში - 52241 ლარი, ფინანსური ჯარიმა - 13060 ლარი, საურავი - 20865 ლარი, სულ - 86166 ლარი. ამავე დროს მოსარჩელეს შეუჩერდა აქციზის გადასახადში 70656 ლარის ჩათვლა. შპს „გან-ოილის“ დირექტორი არ დაეთანხმა შემოწმების აქტს თუმცა, ვინაიდან, შემოწმების აქტის მიხედვით, დარიცხული თანხა ექვემდებარებოდა ბიუჯეტში ჩარიცხვას 15 დღის განმავლობაში, სადავო დარიცხული გადასახადის ძირითადი თანხა - 54476 ლარი შპს „გან-ოილის“ მიერ ვადაში ჩარიცხულ იქნა ბიუჯეტში.

მოსარჩელემ მიუთითა, რომ გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტები შემოწმების აქტი და საგადასახადო მოთხოვნა წარმოადგენს ადმინისტრაციული ორგანოს - ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ ადმინისტრაციული და საგადასახადო კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს და მიიჩნია, რომ სადავო ადმინისტრაციული აქტების სამართლებრივი შედეგები ზიანს აყენებდა და უკანონოდ ზღუდავდა შპს „გან-ოილის“ კანონიერ უფლებებს და ინტერესებს.

შემოწმების აქტით დარიცხულ დღგ-სთან დაკავშირებით მოსარჩელემ განმარტა, რომ შპს „გან-ოილის“ 2004 წლის 1 იანვრიდან 2004 წლის 31 დეკემბრამდე პერიოდის ფინანსური შედეგი შეადგენდა 143763 ლარის ზარალს. შემოწმებულმა ზარალი შეამცირა 114823 ლარამდე, ამასთან, შემცირებული ზარალის ნაწილი - 10995 ლარი განიხილა დანაკლისად და დაარიცხა მას 20% დღგ, შესაბამისი ჯარიმა და საურავი, რაც, მისი აზრით, არ შეესაბამება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 29-ე მუხლის 30-ე ნაწილისა და 223-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მოთხოვნებს, ვინაიდან აღნიშნული ნორმები არ ითვალისწინებენ ზარალის დარჩენის შემთხვევაში მის დანაკლისად განხილვას და დანაკლისზე ჯარიმისა და საურავის დარიცხვას. ასევე არ ეთანხმება მეორე სახის დღგ-ის ჯარიმის - 32853 ლარისა და საურავის - 4500 ლარის დარიცხვას, რომლის არგუმენტადაც აქტში შემოწმებული უთითებს შემდეგზე: შპს „გან-ოილის“ შპს „გ-ოილისაგან“ დღგ-ს ჩათვლა ნაცვლად 2005 წლის თებერვლისა მიღებული აქვს 2004 წლის ნოემბერში.

აქციზის გადასახადში დამდატებით დარიცხულ 52240 ლართან, მასზე დარიცხულ 13060 ლარის ოდენობით ჯარიმასა და 20865 ლარის ოდენობით საურავის თანხასთან დაკავშირებით მოსარჩელე სადავოდ ხდის შემოწმებლის არგუმენტებს, რომლის თანახმადაც, შპს „გან-ოილის“ მიერ მიღებული აქციზის ჩათვლა 52240 ლარის ოდენობით მიჩნეულ იქნა ზედმეტად, გამომდინარე იქიდან, რომ შპს „გან-ოილმა“ აქციზური საქონლის გადამუშავების შედეგად მიიღო არააქციზური პროდუქტი მაზუთის სახით, ე.ი. დაფიქსირდა აზრი, თითქოს ნედლეულის გადამუშავება განხორციელდა არააქციზური, თანმდევი პროდუქტის მაზუთის მისაღებად, რაც შემდგომში საფუძველი გახდა ჩათვლის შემცირებისა. აღნიშნული შინაარსიდან გამომდინარე, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის ძველი 129-ე, ახალი 260-ე მუხლების და დამტკიცებული „აქციზის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ ინსტრუქციის“ მიხედვით, აქციზის ჩათვლას ექვემდებარება იმ ნედლეულზე (საქონელზე) გადახდილი აქციზი, რომელიც გამოყენებული იქნება აქციზური საქონლის საწარმოებლად. კონკრეტულ შემთხვევაში, მიღებული ნედლეული მთლიანად გამოყენებულია აქციზური საქონლის მისაღებად და პროცესის თანმდევი პროდუქტია არააქციზური საწვავი მაზუთის სახით. აქედან გამომდინარე, აქციზის თანხის ჩათვლას ექვემდებარება გამოყენებულ აქციზურ ნედლეულზე გადახდილი აქციზის თანხა სრული ოდენობით.

მოსარჩელე არ ეთანხმება, ასევე, შპს „გან-ოილისათვის“ შემოწმების აქტის მიხედვით აქციზის - 70656 ლარის ჩათვლის შეჩერებას, რაც, მისი აზრით, ასევე კანონსაწინააღმდეგოა, რადგან სადავო აქტის მიხედვით, მართალია, მომწოდებლის შპს „თდკ ტექნოლოგიების“ მიერ აქციზის თანხის - 70656 ლარის დეკლარირებისა და გადახდის ფაქტი აღიარებულია, მაგრამ შემოწმებლის მითითებით გაურკვეველია, მომწოდებელი მწარმოებელია თუ იმპორტიორი. მოსარჩელეს მიაჩნია, რომ იმ პირობებში, როცა აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მონაცემთა ბაზა სრულად ფლობს აქციზის გადამხდელთა შესახებ ვრცელ ინფორმაციას, აღნიშნული მტკიცება მოპასუხის მხრიდან სავსებით დაუსაბუთებელია და ჩათვლის შეჩერების უსაფუძვლობაზე და უკანონობაზე მიუთითებს.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 9 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით შპს «გან-ოილის» სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ბათილად იქნა ცნობილი აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 31 მაისის შემოწმების აქტი და 2006 წლის 7 ივნისის #28/2190 საგადასახადო მოთხოვნა დღგ-ს გადასახადში ჯარიმის 32853 ლარის დარიცხვის ნაწილში; ასევე ბათილად იქნა ცნობილი აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 31 მაისის შემოწმების აქტი და 2006 წლის 7 ივნისის #28/2190 საგადასახადო მოთხოვნა აქციზის გადასახადის ძირითადი თანხის - 52240 ლარის, ჯარიმის - 13060 ლარის, საურავის - 20865 ლარისა და შემოწმების აქტით შეჩერებული და საგადასახადო მოთხოვნით დარიცხული აქციზის თანხის - 70656 ლარის ნაწილში; არ დაკმაყოფილდა შპს «გან-ოილი»-ს მოთხოვნა აქციზის

გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 31 მაისის შემოწმების აქტისა და 2006 წლის 7 ივნისის #28/2190 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის შესახებ დღგ-ს გადასახადში საურავის 4500 ლარის დარიცხვის თაობაზე.

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, საქმის მასალებით დადგენილია, რომ ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 25 მარტის #93 ბრძანების საფუძველზე, შპს „გან-ოილში“ ჩატარდა საგადასახადო შემოწმება, რომელიც შეეხო 2004 წლის 1 იანვრიდან 2005 წლის 1 მარტამდე პერიოდს. საგადასახადო შემოწმების შედეგები ასახულია 2005 წლის 31 მაისის აქტში. შემოწმების აქტთან დაკავშირებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 121-ე მუხლის საფუძველზე, გამოცემულ იქნა ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 7 ივნისის #452 ბრძანება, რომლითაც დამტკიცებულ იქნა ბიუჯეტში დამატებით გადასახდელად დარიცხული გადასახადების თანხის სისწორე. ამასთან, აღნიშნულ დარიცხვასთან დაკავშირებით გადამხდელს 2005 წლის 7 ივნისის ჩაპბარდა საგადასახადო მოთხოვნა #28/2190, რომლითაც საწარმოს დაერიცხა 197825 ლარი. დადგენილია, რომ მოსარჩელემ საგადასახადო მოთხოვნასთან დაკავშირებით შესაგებელი აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში წარადგინა 2005 წლის 17 ივნისს. აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლით დადგენილ ვადაში, არ გამოცა შესაგებელთან დაკავშირებული ბრძანება, რის გამოც, გადასახადის გადამხდელის მიერ შესაგებელი წარდგენილ იქნა ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტში 2005 წლის 27 ივნისს. აღნიშნულ შესაგებელთან დაკავშირებით, საგადასახადო დეპარტამენტმა 2005 წლის 4 აგვისტოს #3-09/5728 წერილით აცნობა გადამხდელს, რომ შესაგებელი წარდგენილი იყო საგადასახადო კოდექსის 147-ე და 149-ე მუხლების მე-3 ნაწილებით განსაზღვრული მოთხოვნების დარღვევით, რის გამოც დეპარტამენტი უფლებამოსილი არ იყო განეხილა იგი. სასამართლო განმარტავს, რომ მოსარჩელემ გამოიყენა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 146-ე მუხლის მე-3 ნაწილით მინიჭებული უფლება, რომლის თანახმად, თუ გადასახადის გადამხდელმა დავის გადაწყვეტის ფორმად აირჩია მისი გადაწყვეტა ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში, მას უფლება აქვს დავის გადაწყვეტის ნებისმიერ ეტაპზე მიღებული გადაწყვეტილება კანონით დადგენილი წესით გაასაჩივროს სასამართლოში.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტისა და საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, შპს „გან-ოილის“ მიერ გასჩივრებული საგადასახადო შემოწმების აქტი და საგადასახადო მოთხოვნა თავისი სამართლებრივი ბუნებით წარმოადგენენ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს. ამდენად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ უნდა ემსჯელა აღნიშნული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისობაზე.

დადგენილია, რომ შპს „გან-ოილმა“ შპს „გ-ოილისაგან“ 2004 წლის 4 ნოემბრის #018292 ანგარიშ-ფაქტურით შეიძინა საქონელი. გადახდის (ანგარიშსწორების) პირობა იყო კონსიგნაცია. ასევე დადგენილია, რომ შპს „გან-ოილმა“ ზემოაღნიშნული ანგარიშ-ფაქტურით დღგ-ს ჩათვლა 65706 ლარი მიიღო 2004 წლის ნოემბრის თვეში.

სასამართლომ მიუთითა, რომ 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის I ნაწილის შესაბამისად, ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც დასაბეგრი ოპერაციის დროის მიხედვით გადახდილია წარდგენილი საგადასახადო ან ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად ან გადახდილია საბაჟო დეკლარაციის მიხედვით. ამ ნორმის ანალიზი ცხადყოფს, რომ ურთიერთგაუნადგებელ ანგარიშ-ფაქტურაზე ჩათვლა არ წარმოებს. დადგენილია და არც მოსარჩელე არ უარყოფს, რომ ანგარიშ-ფაქტურის განაღდება მოხდა 2005 წლის თებერვალში. ამდენად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ შპს „გან-ოილის“ მიმართ გამოყენებული უნდა ყოფილიყო 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლის ნორმა, რომლის მიხედვითაც თუ გადასახადის თანხა არ არის გადახდილი დადგენილი ვადისათვის, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, გადაიხადოს გადაუხდელი თანხის 0,15% ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე, გადახდის ვადის დადგენილი თარიღიდან გადასახადის გადახდის თარიღამდე. ამ მუხლით გათვალისწინებული საურავი კი შემოწმების აქტის მიხედვით შეადგენს 4500 ლარს.

ამასთან, სასამართლომ მიიჩნია, რომ „შპს „გან-ოილის“ მიერ ადგილი არ ჰქონია 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 132-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულ ქმედებას, ვინაიდან საწარმოს მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში და განგარიშების ფორმებში გადასახადის ოდენობა შემცირებული არ იყო. სასამართლომ მიიჩნია, რომ გადასახადის შემცირება შეიძლება გამოწვეული იყოს მოგების (შემოსავლის) ან გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტის დამალვით ან შემცირებით, გადასახადით დასაბეგრი ობიექტის აღურიცხაობით და ა.შ. რაც ამ შემთხვევაში არ მომხდარა.

სასამართლოს განმარტებით, საქმის მასალებით დადგენილია, რომ შესამოწმებელ პერიოდში შპს „გან-ოილს“ შეძენილი აქვს 2306296 კგ აქციზით დაბეგრილი ნედლეული, რაზეც გადახდილია აქციზი 247688 ლარის ოდენობით. აღნიშნული ნედლეულიდან ნაწარმოებია 1954490 კგ აქციზური საქონელი – დიზელის საწვავი. შესამოწმებელ პერიოდში აქციზური საქონელი მიწოდებულია და დაბეგრილია აქციზის გადასახადით სრულად. ასევე დადგენილია, რომ შპს „გან-ოილმა“ მიიღო 247688 ლარის

ოდენობით ჩათვლა აქცზის გადასახადში. შემოწმების აქტის მიხედვით კი საწარმოს ზედმეტად აქვს მიღებული 52240 ლარის აქციზის ჩათვლა.

სასამართლომ მიუთითა პ. მელიქიშვილის სახელობის ფიზიკური და ორგანული ქიმიის ინსტიტუტის 2006 წლის 3 მარტის #5/190 წერილზე, რომლის მიხედვით, მოტორული საწვავი მცირე და საშუალო ბრუნვანი დიზელებისათვის არ შეიძლება გამოყენებულ იქნეს დიზელის ძრავიანი ავტომობილის საწვავად. მისი გადამუშავების შედეგად მიღებული პროდუქტი გამოიყენება საწვავად დიზელის ძრავიანი ავტომობილებისათვის, ხოლო გამოხდის ნარჩენი წარმოადგენს მათთვის ფრაქციას. საგადასახადო კოდექსის 258-ე მუხლით განსაზღვრულია აქციზური საქონლის ჩამონათვალი და განაკვეთები, რომლის მიხედვითაც მათთვის არ წარმოადგენს აქციზურ საქონელს, ე.ი. ის არის აქციზური საქონლის გადამუშავების შედეგად მიღებული თანმდევი (არააქციზური) ნედლეული.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 129-ე მუხლის თანახმად, პირს, რომელიც ყიდულობს აქციზით დაბეგრულ ნედლეულს და იყენებს მას სხვა აქციზური პროდუქციის საწარმოებლად მისი შემდგომი მიწოდებისათვის, უფლება აქვს, მიიღოს საგადასახადო ჩათვლა მის საწარმოებლად შექმნილ საქონელზე გადახდილი აქციზის ოდენობით, ან დაიბრუნოს აქციზი ამ კოდექსის 240-ე მუხლით დადგენილი წესით. ჩათვლის ან დაბრუნების ანალოგიური წესით გამოიყენება აქციზური საქონლის საწარმოებლად მწარმოებლის მიერ იმპორტიორისაგან მიღებულ საქონელზე. აღნიშნული მუხლის დისპოზიციით საგადასახადო ჩათვლის მისაღებად დადგენილია სამი პირობა, კერძოდ, პირმა უნდა შეიძინოს აქციზის დაბეგრული ნედლეული, უნდა გამოიყენოს სხვა აქციზური საქონლის საწარმოებლად და უნდა განახორციელოს მიწოდება ანუ რეალიზაცია.

საქმის მასალებით, დადგენილია და არც მოპასუხე მხარის წარმომადგენლები არ უარყოფენ, რომ შპს „გან-ოილმა“ შეიძინა აქციზით დაბეგრული ნედლეული, გადაამუშავა იგი აქციზური საქონლის საწარმოებლად და განახორციელა რეალიზაცია. ამდენად, საგადასახადო კოდექსის 129-ე მუხლი, ისევე, როგორც 2005 წლის 1 იანვრიდან მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 260-ე მუხლი, ითვალისწინებს აქციზური საქონლის საწარმოებლად გამოყენებულ საქონელზე (ნედლეულზე) გადახდილი აქციზის თანხის ჩათვლის ან დაბრუნების წესს. ამასთან, აქციზის გადასახადის ბუნებიდან და აქციზური საქონლის წარმოების ტექნოლოგიიდან გამომდინარე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ თუ ნედლეულის გადამუშავების შედეგად ძირითადი აქციზური პროდუქციის წარმოებასთან ერთად თანმდევი არააქციზური პროდუქცია მიიღება, მაშინ ზემოაღნიშნული მუხლის დებულებების შესაბამისად, ნედლეულზე გადახდილი ან გადასახდელი აქციზის ჩათვლა უნდა განხორციელდეს გადამუშავებაში გამოყენებულ ნედლეულზე სრულად, რადგან ტექნოლოგიურად ითვლება, რომ გადამუშავებული ნედლეული სრულად გაიხარჯა კონკრეტული რაოდენობის ძირითადი პროდუქციის (ამ შემთხვევაში აქციზური პროდუქციის) და თანმდევი პროდუქციის (არააქციზური ნედლეულის - მათთვის) საწარმოებლად. ზემოაღნიშნულ მსჯელობის გასამყარებლად სასამართლომ მიუთითა ახალი საგადასახადო კოდექსის 260-ე მუხლის მე-4 ნაწილში 2006 წლის 28 აპრილს განხორციელებულ ცვლილებაზე, სადაც კანონმდებელმა ხაზი გაუსვა იმ გარემოებას, რომ თუ აქციზური საქონლიდან (ნედლეულიდან) ერთდროულად იწარმოება სხვა აქციზური და არააქციზური საქონელი, ჩათვლა განხორციელდება წარმოებული აქციზური საქონლის რაოდენობის პროპორციულად, მაგრამ არა უმეტეს ასეთ აქციზურ საქონელზე გამოანგარიშებული აქციზისა. აქედან გამომდინარე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ, ვინაიდან ძველი საგადასახადო კოდექსის 129-ე მუხლი არ ითვალისწინებდა ნედლეულზე გადახდილი აქციზის პროპორციული ჩათვლის წესს ძირითადი და თანმდევი პროდუქციის მიხედვით, ჩათვლა უნდა განხორციელდეს სრულად.

ამასთან, სასამართლომ მიიჩნია, რომ ამ ნაწილში გაზიარებულ უნდა იქნეს საბუღალტრო ექსპერტიზის დასკვნა, რომლის თანახმადაც, შპს „გან-ოილს“, 2004 წლის 1 იანვრიდან 2005 წლის 1 აპრილამდე განვილი პერიოდში, წარმოებულ აქციზურ საქონელზე 52240 ლარის აქციზი ჩათვლილი აქვს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 129-ე მუხლის პირველი ნაწილის მოთხოვნათა შესაბამისად.

საქმის მასალებით ასევე დადგენილია, რომ შპს „გან-ოილს“ 2004 წლის ივნისში შპს „თდკ ტექნოლოგიებისაგან“ #177674 სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით მიღებული აქვს აქციზის ჩათვლა 70656 ლარის ოდენობით. შპს «თდკ ტექნოლოგიები» აღრიცხვაზე იმყოფება აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში. საზოგადოების საქმიანობის ძირითად საგანს წარმოადგენს ქიმიური საქონლისა და ნავთობპროდუქტების წარმოება და რეალიზაცია, რაზედაც გააჩნია შესაბამისი ნებართვები და სერთიფიკატები. შპს «თდკ ტექნოლოგიები» დიდუბე-ჩუღურეთის რაიონული სასამართლოს 2004 წლის 13 ოქტომბრის დადგენილებით ლიკვიდირებულია. შემოწმების აქტით შპს „გან-ოილს“ შეუჩერდა აქციზის გადასახადში 70656 ლარის ჩათვლა იმ საფუძველზე, რომ ზემოაღნიშნული ანგარიშ-ფაქტურით მიწოდებული ზეთის მწარმოებელი და იმპორტიორი გაურკვეველია, ხოლო 2005 წლის 7 ივნისის #28/2190 საგადასახადო მოთხოვნით საწარმოს აქციზის გადასახადში დაერიცხა გადასახდელად 70656 ლარი.

სასამართლომ ვერ გაიზიარა შემოწმების აქტში მოცემული ზემოაღნიშნული არგუმენტაცია, ვინაიდან „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის შექმნისა და დებულების დამტკიცების შესახებ“ ფინანსთა მინისტრის 25 მარტის #188 ბრძანების შესაბამისად, აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის ძირითადი

ფუნქციაა აქციზის გადამხდელთა აღრიცხვაზე აყვანა, მათი მომსახურება, მონაცემთა დამუშავება, საგადასახადო დეკლარაციებისა და კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა ანგარიშგების ფორმების შეტანა კომპიუტერში დასამუშავებლად, მონაცემთა დამუშავება და ა.შ. ამასთან, აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მონაცემთა ბაზა სრულად ფლობს აქციზის გადამხდელთა შესახებ ინფორმაციას და შემოწმებელი ვალდებული იყო გაერკვია შპს «თდკ ტექნოლოგიების» სტატუსი. ამასთან, საქმეში წარმოდგენილია საგადასახადო დეპარტამენტის 2004 წლის 22 ივნისის შემოწმების აქტი, რომლითაც დადგენილია, რომ საწარმო არის მწარმოებელი, რაც ასევე დადსტურებულ იქნა აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის წარმომადგენლების მიერ.

ამდენად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ დარღვეულია ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის მე-5 ნაწილის მოთხოვნა, რომლის მიხედვითაც ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის, თავისი უფლებმოსილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს.

სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზეც, რომ 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი და არც ახალი საგადასახადო კოდექსი არ ითვალისწინებს აქციზის გადასახადის ჩათვლის შეჩერების მექანიზმს.

სასამართლომ გაიზიარა მოსარჩელის წარმომადგენლის მოსაზრება ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ საგადასახადო კოდექსის 113-ე მუხლით გათვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევასთან დაკავშირებით, ვინაიდან ზემოაღნიშნული მუხლის მე-5 ნაწილის შესაბამისად, გეგმური გასვლითი საგადასახადო შემოწმებისას ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია, გადასახადის გადამხდელს გაუგზავნოს წერილობითი შეტყობინება 10 დღით ადრე, შეტყობინებაში უნდა მიეთითოს გეგმური გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარების სავარაუდო დრო.

ამასთან, სასამართლომ მიიჩნია, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ასევე დარღვეულია საგადასახადო კოდექსის 120-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის მოთხოვნა, რომლის მიხედვით, შემოწმების აქტს ხელს აწერს გადასახადის გადამხდელის მხრიდან დირექტორი (ხელმძღვანელი), ბუღალტერი, აგროვე, აუდიტორი და ადვოკატი, თუ ისინი მონაწილეობას იღებდნენ საგადასახადო შემოწმების პროცესში, ხოლო იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის მხარემ უარი განაცხადა ხელმოწერაზე, აქტში კეთდება შესაბამისი ჩანაწერი. 2005 წლის 31 მაისის შემოწმების აქტში გადამხდელი მხარის ხელმოწერა ან შესაბამისი ჩანაწერი დაფიქსირებული არ არის.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება საპელაციო წესით გასაჩივრა ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის რუსთავის რეგიონალურმა ცენტრმა.

თბილისის საპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 3 აპრილის განჩინებით საპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 9 ოქტომბრის გადაწყვეტილება.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390.3-ე მუხლის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, თუ საპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ ან/და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მაშინ დასაბუთება იცვლება მასზე მითითებით.

საპელაციო პალატა სრულად დაეთანხმა თბილისის საქალაქო სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს და გაკეთებულ სამართლებრივ დასკვნებს სარჩელის დაკმაყოფილების შესახებ და მიიჩნია, რომ აპელანტის მიერ ვერ იქნა გაბათილებული ისინი. საპელაციო საჩივარში მითითებულ გარემოებებზე, მოპასუხე აპელირებდა პირველი ინსტანციით საქმის განხილვისას, რაზეც სრულყოფილი და ამომწურავი პასუხი იქნა გაცემული გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით.

თბილისის საპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 3 აპრილის განჩინებაზე საკასაციო საჩივარი შეიტანა ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის რუსთავის რეგიონალურმა ცენტრმა და მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა. კასატორმა აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (ახალი რედაქცია) 260.4-ე მუხლის თანახმად, თუ აქციზური საქონლიდან (ნედლეულიდან) ერთდროულად იწარმოება სხვა აქციზური და არააქციზური საქონელი, ჩათვლა განხორციელდება წარმოებული აქციზური საქონლის რაოდენობის პროპორციულად, მაგრამ არაუმეტეს ასეთ აქციზურ საქონელზე გამოანგარიშებული აქციზისა. კასატორს მიაჩნია, რომ, მართალია, ძველი რედაქციის საგადასახადო კოდექსში აღნიშნული ჩანაწერი არ იყო, მაგრამ სასამართლოს უნდა მიემართა სამართლებრივი ნორმის (კანონის) ფართო განმარტებისათვის, რის შესაბამისადაც ძველი საგადასახადო კოდექსის (ძველი რედაქცია) 129-ე მუხლი უდავოდ გულისხმობს ჩათვლის განხორციელებას წარმოებული აქციზური საქონლის რაოდენობის პროპორციულად. შპს „გან-ოილს“ 2004 წლის ივნისში შპს «თდკ ტექნოლოგიებისაგან» #177674 სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით მიღებული აქვს აქციზის ჩათვლა 70656 ლარის ოდენობით. შემოწმების აქტით შპს „გან-ოილს“ შეუჩერდა აქციზის გადასახადში 70656 ლარის ჩათვლა იმ საფუძველით, რომ ზემოაღნიშნული ანგარიშ-ფაქტურით მიწოდებული ზეთის მწარმოებელი და იმპორტიორი გაურკვეველია, რის გამოც აქციზის გადასახადში დაერიცხა გადასახდელად 70656 ლარი. კასატორი მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (ძველი რედაქცია) 129.3-ე მუხლზე, რომლის თანახმად, აქციზის ჩათვლა ან დაბრუნება

განხორციელება მხოლოდ ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენის შემთხვევაში, რომელიც ადასტურებს აქციზის გადახდას ნედლეულის მწარმოებლისათვის ან ნედლეულის იმპორტისას შესაბამისი დოკუმენტების წარდგენის შემდეგ. აღნიშნული მუხლის შესაბამისად ნათლად ჩანს, რომ მხოლოდ ის ფაქტი, რომ შპს „თდკ ტექნოლოგიები“ წარმოადგენდა ზოგადად მწარმოებელს არ არის საკმარისი შპს „გან-ოილის“ მხრიდან 2004 წლის ივნისის თვეში განხორციელებული ჩათვლა ჩაითვალოს კანონიერად, რადგან აღნიშნულ შემთხვევაში უნდა დადგინდეს, ხომ არ არის პროდუქცია იმპორტირებული ან სხვა რაიმე ფორმით შექმნილი გარდა წარმოებისა, რაც სასამართლოს მიერ არ განხორციელებულა, მაშასადამე, არ იქნა გამოკვლეული საქმის გარემოებები სრულყოფილად.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების შესწავლის, საკასაციო საჩივრის დასაბუთებულობისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერების შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის რუსთავის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს და მოცემულ საქმეზე უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 3 აპრილის განჩინება, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმის მასალებით დადგენილია, რომ ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 25 მარტის #93-მ ბრძანების საფუძველზე, შპს „გან-ოილში“ ჩატარებული საგადასახადო შემოწმება შეეხო 2004 წლის 1 იანვრიდან 2005 წლის 1 მარტამდე პერიოდს. საგადასახადო შემოწმების შედეგები ასახულია აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის შემოწმების 2005 წლის 31 მაისის აქტში. საკასაციო პალატა ვერ გაიზიარებს კასატორის მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ შპს „გან-ოილის“ მხრიდან 2004 წლის ნოემბრის დღ-ის დეკლარაციით 65706 ლარზე კანონსაწინააღმდეგო ჩათვლის განხორციელება ე.ი. დღ-ის გადასახდელი თანხის შემცირება სხვა არაფერია თუ არა შესაბამის თვის დღ-ის დეკლარაციაში გადასახადის ოდენობის შემცირება. როგორც საქმის მასალებით ირკვევა, შპს „გან-ოილმა“ შპს „გ-ოილისაგან“ 2004 წლის 4 ნოემბრის #018292 ანგარიშ-ფაქტურით შეიძინა საქონელი. გადახდის (ანგარიშსწორების) პირობა იყო კონსიგნაცია. ასევე დადგენილია, რომ შპს „გან-ოილმა“ ზემოაღნიშნული ანგარიშ-ფაქტურით დღ-ს ჩათვლა - 65706 ლარი მიიღო 2004 წლის ნოემბერში. მართალია, 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის I ნაწილის შესაბამისად, ჩასათვლელი დღ-ს თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც დასაგებრი ოპერაციის დროს მიხედვით გადახდილია წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად ან გადახდილია საბაჟო დეკლარაციის მიხედვით. ამდენად, ამ ნორმის თანახმად ურთიერთგაუნაღდებელ ანგარიშ-ფაქტურაზე ჩათვლა არ წარმოებს, მაგრამ მხარეები სადავოდ არ ხდიან იმ გარემოებას, რომ სადავო თანხაზე ანგარიშ-ფაქტურის განაღდება მოხდა 2005 წლის თებერვალში.

საკასაციო პალატას დასაბუთებულად მიაჩნია სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრება იმის შესახებ, რომ შპს „გან-ოილს“ არ მოუხდენია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 132-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულ ქმედება, ვინაიდან საწარმოს მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში და გაანგარიშების ფორმებში გადასახადის ოდენობა შემცირებული არ იყო. სასამართლომ სწორად მიიჩნია, რომ გადასახადის შემცირება შეიძლება გამოწვეული იყოს მოგების (შემოსავლის) ან გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტის დამალვით ან შემცირებით, გადასახადით დასაბეგრი ობიექტის აღურიცხაობით და ა.შ. რასაც ამ შემთხვევაში არ მომხდარა; რადგან აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 31 მაისის შემოწმების აქტში დამატებითი ღირებულების გადასახდების შემოწმების ნაწილში მითითებულია, რომ შპს „გან-ოილის“ შემოწმების მონაცემებით, 2004 წლის 1 იანვრიდან 2005 წლის 1 აპრილამდე პერიოდში ბიუჯეტიდან მოსათხოვნმა თანხამ შეადგინა 88183 ლარი, რაც იმაზე მიუთითებს, რომ შპს „გან-ოილის“ მიერ სადავო პერიოდში დღ-ს ჩათვლის მიღებისას მას სახელმწიფო ბიუჯეტის მიმართ დავალიანება არ ჰქონია და პირიქით, მას ბიუჯეტიდან 88183 ლარის მოთხოვნის უფლება ჰქონდა.

საკასაციო პალატა ვერ გაიზიარებს კასატორის მოსაზრებას იმის შესახებ, რომ მოცემულ შემთხვევაში აქციზური საქონლის საწარმოებლად გამოყენებულ საქონელზე გადახდილი აქციზის თანხის ჩათვლის თაობაზე სააპელაციო სასამართლოს უნდა გამოეყენებინა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (ახალი რედაქცია) 260-ე მუხლის მე-4 ნაწილი; ამ ნორმის თანახმად, თუ აქციზური საქონლიდან (ნედლეულიდან) ერთდროულად იწარმოება სხვა აქციზური და არააქციზური საქონელი, ჩათვლა განხორციელებება წარმოებული აქციზური საქონლის რაოდენობის პროპორციულად, მაგრამ არაუმეტეს ასეთ აქციზურ საქონელზე გამოანგარიშებული აქციზისა. კასატორი მიუთითებს, რომ მართალია ძველი რედაქციის საგადასახადო კოდექსში აღნიშნული ჩანაწერი არ იყო, მაგრამ სასამართლოს უნდა მიემართა სამართლებრივი ნორმის (კანონის) ფართო განმარტებისათვის, რის შესაბამისადაც ძველი საგადასახადო კოდექსის (ძველი რედაქცია) 129-ე მუხლი უდავოდ გულისხმობს ჩათვლის განხორციელებას წარმოებული აქციზური საქონლის რაოდენობის პროპორციულად. საქმის მასალებით დადგენილია, რომ შპს „გან-ოილმა“ შეიძინა აქციზით დაბეგრილი ნედლეული, გადაამუშავა იგი აქციზური საქონლის საწარმოებლად და განახორციელა რეალიზაცია. ამდენად, საგადასახადო კოდექსის 129-ე მუხლი, ისევე, როგორც 2005 წლის 1 იანვრიდან მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 260-ე მუხლი არეგულირებს

აქციური საქონლის საწარმოებლად გამოყენებულ საქონელზე (ნედლეულზე) აქციის ჩათვლის წესს აქციური საქონლის წარმოების ტექნოლოგიის გათვალისწინებით. სასამართლომ სწორად მიიჩნია, რომ, თუ ნედლეულის გადამამუშავების შედეგად ძირითადი აქციური პროდუქციის წარმოებასთან ერთად მიიღება თანმდევი არააქციური პროდუქცია, მაშინ ნედლეულზე გადახდილი ან გადასახდელი აქციის ჩათვლა უნდა განხორციელდეს გადამამუშავებაში გამოყენებულ ნედლეულზე სრულად, რადგან ტექნოლოგიურად ითვლება, რომ გადამამუშავებული ნედლეული სრულად გაიხარჯა კონკრეტული რაოდენობის ძირითადი პროდუქციის (ამ შემთხვევაში აქციური პროდუქციის) და თანმდევი პროდუქციის (არააქციური ნედლეულის - მახუთის) საწარმოებლად. საკასაციო პალატა თვლის, რომ მოცემულ შემთხვევაში სააპელაციო სასამართლომ სწორად გამოიყენა 2005 წლის პირველ იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 129-ე მუხლი, რომელიც არ ითვალისწინებდა ნედლეულზე გადახდილი აქციის პროპორციული ჩათვლის წესს ძირითადი და თანმდევი პროდუქციის მიხედვით.

ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის რუსთავის რეგიონალური ცენტრის წარმომადგენელი სააპელაციო სასამართლოს განჩინების გაუქმების ერთ-ერთ მოტივად მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ შპს „თდკ ტექნოლოგიებისაგან“ სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით მიღებული 70656 ლარის ღირებულების აქციების ჩათვლის კანონიერად მიჩნევისათვის სააპელაციო სასამართლოს უნდა გამოეყენებინა საგადასახადო კოდექსის (ძველი რედაქცია) 129-ე მუხლის მესამე ნაწილი და გამოერკვია, ხომ არ არის პროდუქცია იმპორტირებული ან სხვა რაიმე ფორმით შეძენილი.

როგორც საქმის მასალებით ირკვევა, გასაჩივრებული აქტით შპს „გან-ოილს“ შეუჩერდა აქციების გადასახადში 70656 ლარის ჩათვლა იმ საფუძველით, რომ #177674 სპეც. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით მიწოდებული ზეთის მწარმოებელი და იმპორტიორი გაურკვეველია, ხოლო 2005 წლის 7 ივნისის #28/2190 საგადასახადო მოთხოვნით საწარმოს აქციის გადასახადში დაერიცხა გადასახდელად 70656 ლარი. სასამართლომ დადგინდა მიიჩნია, რომ შპს „თდკ ტექნოლოგიები“ აღრიცხვაზე იმყოფება აქციის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში, საზოგადოების საქმიანობის ძირითად საგანს წარმოადგენს ქიმიური საქონლისა და ნავთობპროდუქტების წარმოება და რეალიზაცია, რაზედაც გააჩნია სათანადო ნებართვები და სერთიფიკატები; შპს „თდკ ტექნოლოგიები“ ქ.თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის რაიონული სასამართლოს 2004 წლის 13 ოქტომბრის დადგენილებით ლიკვიდირებულია. სასამართლომ მიუთითა, რომ საქმეში წარმოდგენილი საგადასახადო დეპარტამენტის 2004 წლის 22 ივნისის შემოწმების აქტი აღნიშნულია, რომ საწარმო არის მწარმოებელი, რაც ასევე დადასტურებული იქნა აქციის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის წარმომადგენლის მიერ.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 407-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად სააპელაციო სასამართლოს მიერ დამტკიცებულად ცნობილი ფაქტობრივი გარემოებები სავალდებულოა საკასაციო სასამართლოსათვის, თუ წამოყენებული არ არის დასაშვები და დასაბუთებული პრეტენზია (შედავება). დასაბუთებულ პრეტენზიაში იგულისხმება მითითება იმ პროცესუალურ დარღვევებზე, რომლებიც დაშვებული იყო სააპელაციო სასამართლოს მიერ საქმის განხილვის დროს, რამაც განაპირობა ფაქტობრივი გარემოებების არასწორი შეფასება და მატერიალურ-სამართლებრივი ნორმების არასწორად გამოყენება და განმარტება. საკასაციო პალატა თვლის, რომ კასატორს ასეთი დასაბუთებული პრეტენზია არ წარმოუდგენია.

საკასაციო პალატას დაუსაბუთებლად მიაჩნია ასევე კასატორის შუამდგომლობა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 26² მუხლის საფუძველზე საქმის წარმოების შეწყვეტის თაობაზე იმ საფუძველით, რომ შპს «გან-ოილმა» სასარჩელო განცხადება თბილისის საქალაქო სასამართლოში შეიტანა 2005 წლის 15 აგვისტოს, რომლითაც მოითხოვა აქციის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 31 მაისის შემოწმების აქტის და 2005 წლის 7 ივნისის #28/2190 საგადასახადო მოთხოვნის ნაწილობრივ ბათილად ცნობა, თუმცა არ მოუთხოვია საგადასახადო დეპარტამენტში წარდგენილ შესაგებელთან დაკავშირებული 2005 წლის 4 აგვისტოს გადაწყვეტილების გაუქმება, რის გამოც მხარის მიერ გაშვებულ იქნა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლით დადგენილი სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გასაჩივრების 1 თვიანი ვადა, რაც კასატორის მოსაზრებით მოცემული საქმის წარმოების შეწყვეტის საფუძველია.

საკასაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ შპს «გან-ოილს» საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის 2005 წლის 4 აგვისტოს #3-09/6728 გადაწყვეტილებით უარი ეთქვა 2005 წლის 27 ივლისის წერილი-შესაგებელის განხილვაზე, რის გამოც საწარმომ იმავე თვეში 2005 წლის 15 აგვისტოს სარჩელი აღძრა სასამართლოში. საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ მოცემულ შემთხვევაში მოსარჩელემ გამოიყენა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 146-ე მუხლის მე-3 ნაწილით მინიჭებული უფლება; ამ ნორმის თანახმად, თუ გადასახადის გადამხდელმა/საგადასახადო აგენტმა ან სხვა ვალდებულმა პირმა დავის გადაწყვეტის ფორმად აირჩია მისი გადაწყვეტა ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში, მას უფლება აქვს დავის გადაწყვეტის ნებისმიერ ეტაპზე მიღებული გადაწყვეტილება კანონით დადგენილი წესით გასაჩივროს სასამართლოში ან არბიტრაჟში იმავე ვადაში, რომელშიც მას აქვს გადაწყვეტილების გასაჩივრების უფლება ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში.

ყოველივე ზემოაღნიშნული მიუთითებს იმაზე, რომ სააპელაციო სასამართლოს მოცემული დავის გადაწყვეტისას კანონი არ დაურღვევია, რის გამოც ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის რუსთავის რეგიონალური ცენტრის საკასაციო საჩივარი უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ გ ი ნ ა :

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის რუსთავის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელი დარჩეს მოცემულ საქმეზე თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 3 აპრილის განჩინება;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია

განჩინება

#ბს-668-640(23-08)

25 დეკემბერი, 2008 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),

ნ. ქადაგიძე,

მ. ცისკაძე

სარჩელის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2007 წლის 24 ივლისს შპს «კოლხურმა ლუდმა» სასარჩელო განცხადებით მიმართა ფოთის საქალაქო სასამართლოს მოპასუხეების - ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, შპს «კოლხური ლუდი» ფოთის საგადასახადო ინსპექციაში რეგისტრირებული იყო 2005 წლის 19 აპრილს და მინიჭებული ჰქონდა საიდენტიფიკაციო ნომერი. ფოთის საგადასახადო ინსპექციის საგადასახადო აუდიტის სამმართველოს მიერ ჩატარებულ იქნა შპს «კოლხური ლუდის» კამერალური საგადასახადო შემოწმება, რაზეც 2007 წლის 3 მაისს შედგა კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის საფუძველზეც ფოთის საგადასახადო ინსპექციის უფროსმა 2007 წლის 11 მაისს გამოსცა #71 ბრძანება, რომლითაც შპს «კოლხურ ლუდს» ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაერიცხა 56974 ლარი, საიდანაც დღგ-ს ძირითადი თანხა იყო 8789 ლარი, ჯარიმა - 46989 ლარი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის თანახმად კი ჯარიმა - 3000 ლარი, საურავი - 1196 ლარი. ხსენებული კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტი შედგენილი იყო საქართველოს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის უხეში დარღვევით, კერძოდ, ამ აქტში მითითებული იყო, რომ შემოწმება დაიწყო 2007 წლის 27 აპრილს და დამთავრდა 2007 წლის 3 აპრილს, რაც პრაქტიკულად შეუძლებელი იყო. ხსენებულ აქტში აღნიშნული იყო, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის პირველი ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტის თანახმად, შპს «კოლხური ლუდი» დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციაზე უნდა დამდგარიყო 2005 წლის 1 სექტემბერს, რისთვისაც, იმავე კოდექსის 140-ე და 131-ე მუხლების საფუძველზე, დაერიცხა ჯარიმები, ხოლო, 129-ე მუხლის მიხედვით, საურავი - გადასახადის გადაუხდელობისათვის. აღნიშნული იყო უკანონო, რადგან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 249-ე მუხლის თანახმად, რომელიც განსაზღვრავდა დღგ-ს გაანგარიშების დეკლარაციის წარდგენას, გადასახადის გადახდის ვალდებულება დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს ეკისრებოდა, შპს «კოლხური ლუდი» კი, როგორც ხსენებულ კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტში იყო მითითებული, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული არ იყო, ხოლო, რაც შეეხებოდა დეკლარაციას, იგი წარდგენილი იყო შესაბამის პერიოდში და დადგენილ ვადაში.

მოსარჩელის მტკიცებით, მართალია, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის პირველი ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტის მიხედვით, შპს «კოლხური ლუდი», როგორც აქციზური საქონლის მწარმოებელი, უნდა გატარებულიყო დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციაში, მაგრამ მას შემდეგ, რაც მან 2005 წლის დეკლარაცია წარადგინა შესაბამის საგადასახადო ინსპექციაში, საგადასახადო ორგანოსთვის ცნობილი გახდა მისი საქმიანობისა და ფუნქციონირების შესახებ. აქედან გამომდინარე, იმავე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო წესით არარეგისტრირებული პირის გამოვლენისას, საგადასახადო ორგანო თავისი ინიციატივით ახდენდა ამ პირის რეგისტრაციას დღგ-ს გადამხდელად, რაც საგადასახადო ორგანოს არ გაუკეთებია, ხოლო მას რომ აღნიშნული ვალდებულება

შეესრულებინა, გასაჩივრებულ აქტში ზემოაღნიშნული თანხის გადახდა მინიშნებული არ იქნებოდა. მოსარჩელემ ადმინისტრაციული წესით მოითხოვა სადავო აქტების გაუქმება, რაზეც 2007 წლის 22 ივლისს მიიღო პასუხი იმის შესახებ, რომ ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 12 ივლისის #5680 ბრძანებით მისი შესაგებელი არ დაკმაყოფილდა.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ თანახმა იყო, გადაეხადა დღგ-ს თანხა დეკლარაციის წარდგენამდე, რაც მისი ბრალეული მოქმედებით იყო გამოწვეული, ხოლო, საგადასახადო ორგანოს მიერ კანონით დადგენილი ვალდებულების შეუსრულებლობის გამო, შპს «კოლხური ლუდი», საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის მე-3 და მე-4 ნაწილების თანახმად, არ იყო ვალდებული, რაიმე გადასახადი გადაეხადა.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ მოითხოვა ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 12 ივლისის #5680 ბრძანების, ფოთის საგადასახადო ინსპექციის კამერალური საგადასახადო შემოწმების 2007 წლის 3 მაისის აქტისა და 2007 წლის 11 მაისის #73 ბრძანების გაუქმება.

ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2007 წლის 15 ნოემბრის სხდომაზე მოსარჩელის წარმომადგენელმა აღნიშნა, რომ სარჩელი უნდა დაკმაყოფილებულიყო ნაწილობრივ იმ მოტივით, რომ მოსარჩელე აღიარებდა ბიუჯეტის მიმართ დღგ-ს ნაწილში დავალიანებას მხოლოდ იმ დროიდან, როცა მან დაიწყო აქციზური საქონლის წარმოება, საგადასახადო ორგანოში აქციზის ყოველთვიური დეკლარაციის წარდგენამდე.

ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2007 წლის 29 ნოემბრის გადაწყვეტილებით შპს «კოლხური ლუდის» სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 3 მაისის კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტი, ამავე ინსპექციის 2007 წლის 11 მაისის #73 ბრძანება და 2007 წლის 14 მაისის #1354 საგადასახადო მოთხოვნა, დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების გამო, შპს «კოლხური ლუდისათვის» 56974 ლარის დაკისრების თაობაზე, ბათილად იქნა ცნობილი ნაწილობრივ - 38200 ლარის ნაწილში, დანარჩენ ნაწილში კი სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები ჩაითვალა კანონიერად.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ ფოთის საგადასახადო ინსპექციის კამერალური საგადასახადო შემოწმების 2007 წლის 3 მაისის აქტში მითითებული იყო, რომ შემოწმების შედეგად შპს «კოლხურ ლუდს» დამატებით დაერიცხა 56974 ლარი. ამდენად, ამ აქტის მიხედვით, დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების გამო, შპს «კოლხურ ლუდს» დღგ-ს ძირითადი დავალიანების, ჯარიმისა და საურავის სახით საბოლოოდ დაეკისრა 56974 ლარის გადახდა. ხსენებული აქტის საფუძველზე, ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 11 მაისის #73 ბრძანებით შპს «კოლხურ ლუდს» დაეკისრა 56974 ლარი ბიუჯეტის სასარგებლოდ. 2007 წლის 14 მაისს კი შპს «კოლხურ ლუდს» გაეგზავნა ფოთის საგადასახადო ინსპექციის #1354 საგადასახადო მოთხოვნა ბიუჯეტის სასარგებლოდ დარიცხული თანხის - 56974 ლარის ბიუჯეტში სრულად გადახდის მიზნით.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლი განსაზღვრავდა გადასახადის გადამხდელთა ვალდებულებებს - ითვალისწინებდა გადასახადის გადამხდელთა ზოგად ვალდებულებებს, რომლის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელი ვალდებული იყო, შეესრულებინა საგადასახადო ვალდებულებები საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით და ამ კოდექსით დადგენილი წესით აღრიცხვაზე დამდგარიყო შესაბამის საგადასახადო ორგანოში. იმავე კოდექსის 220-ე და 221-ე მუხლები კი ითვალისწინებდა არა ყველა სახის გადასახადის გადამხდელთა, არამედ მხოლოდ კონკრეტული სახის გადასახადის - დღგ-ს გადამხდელთა ვალდებულებებს. ამ კოდექსის 220-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად ითვლებოდა პირი, რომელიც რეგისტრირებული ან ვალდებული იყო, გატარებულიყო რეგისტრაციაში დღგ-ს გადამხდელად. ამ მუხლის დისპოზიციაში იგულისხმებოდა ის, რომ დღგ-ს გადამხდელი იყო ის პირიც, რომელიც ვალდებული იყო გატარებულიყო რეგისტრაციაში დღგ-ს გადამხდელად. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის პირველი ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტი განსაზღვრავდა, თუ ვინ იყო ვალდებული, გატარებულიყო დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციაში, რომლის მიხედვით, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციაში ვალდებული იყო გატარებულიყო ის პირი, რომელიც ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში ახორციელებდა აქციზური საქონლის წარმოებას. მოსარჩელე არ უარყოფდა, რომ იგი შეიქმნა როგორც აქციზური საქონლის მწარმოებელი პირი და ამ ფაქტს ადასტურებდა შპს «კოლხური ლუდის» მიერ საგადასახადო ორგანოში 2005 წლის 13 ოქტომბერს წარდგენილი აქციზის ყოველთვიური დეკლარაცია.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის პირველი ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტით განსაზღვრული იყო, რომ აქციზური საქონლის მწარმოებელი უნდა გატარებულიყო სავალდებულო რეგისტრაციაში აქციზური საქონლის მიწოდებამდე. ამ დებულებიდან გამომდინარე, უსაფუძვლო იყო მოსარჩელე მხარის აპელირება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, თითქოსდა 2005 წლის 13 ოქტომბერს საგადასახადო ორგანოში აქციზის ყოველთვიური დეკლარაციის წარდგენით იგი, როგორც დღგ-ს გადამხდელი, თავისუფლდებოდა დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციისაგან და აღნიშნული ვალდებულება გადადიოდა საგადასახადო ორგანოზე. მოსარჩელე მხარის ხსენებული მოსაზრება მით უმეტეს უსაფუძვლო იყო, როდესაც იგი აღიარებდა 2005 წლის სექტემბერში ეკონომიკური საქმიანობის წარმოებას, ანუ აქციზური

საქონლის წარმოების დაწყებას დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციამდე. დასტურდებოდა, რომ მოსარჩელემ, როგორც აქციზური საქონლის მწარმოებელმა, 2005 წლის 1 სექტემბერს ეკონომიკური საქმიანობა დაიწყო დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის გარეშე, რითაც დაარღვია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის პირველი ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტის მოთხოვნა.

საქალაქო სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელე მხარის მოსაზრება იმის შესახებ, რომ დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოში 2005 წლის 13 ოქტომბერს აქციზის ყოველთვიური დეკლარაციის წარდგენით უნდა მომხდარიყო დღგ-ს საგადასახადო დავალიანების შეწყვეტა. საქალაქო სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხეთა წარმომადგენლების მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ შპს «კოლხურ ლუდს», როგორც დღგ-ს გადამხდელს, დღგ-ს გადახდის ვალდებულება უნდა დაკისრებოდა რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების მთელ პერიოდში, ასევე, მას უნდა დაკისრებოდა ჯარიმა - ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ს თანხის 100%. რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების შემთხვევაში, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის დისპოზიციიდან გამომდინარეობდა, დღგ-ს გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობისა (ათვლის) და დასრულების პერიოდი. ამ მუხლის მიხედვით, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების შემთხვევაში დღგ-ს გადახდის ამ კოდექსით გათვალისწინებული მოთხოვნები წარმოიშობოდა რეგისტრაციაში დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო გატარების მომენტიდან არა უგვიანეს 2 სამუშაო დღისა და მთავრდებოდა პირის (დამრღვევის) რეგისტრაციაში გატარებამდე. დადგენილი იყო, რომ მოსარჩელე დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციაში გატარებულ იქნა 2007 წლის 3 მაისს ფოთის საგადასახადო ინსპექციის მიერ კამერალური საგადასახადო შემოწმების შედეგად. ამდენად, დღგ-ს საგადასახადო ვალდებულება შპს «კოლხურ ლუდს» გააჩნდა 2005 წლის სექტემბრიდან (დღგ-ს გადახდის ვალდებულების წარმოშობიდან) 2007 წლის 3 მაისამდე (შპს «კოლხური ლუდის» დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციაში გატარებამდე). დღგ-ს ძირითადი თანხის ნაწილში 8789 ლარის დარიცხვა მოსარჩელის მიმართ საქალაქო სასამართლომ მთლიანად გაიზიარა და ამ ნაწილში ფოთის საგადასახადო ინსპექციის კამერალური საგადასახადო შემოწმების 2007 წლის 3 მაისის აქტი, 2007 წლის 11 მაისის #73 ბრძანება და 2007 წლის 14 მაისის #1354 საგადასახადო მოთხოვნა კანონიერად მიიჩნია.

საქალაქო სასამართლომ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის თანახმად, ასევე კანონიერად მიიჩნია მოსარჩელისათვის ჯარიმის სახით 8789 ლარის დარიცხვა. საქალაქო სასამართლომ უსაფუძვლოდ მიიჩნია მოსარჩელისათვის თანხის დარიცხვა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლით - დეკლარაციის დადგენილ ვადებში წარუდგენლობისათვის. ხსენებული მუხლი ვრცელდებოდა ყველა გადამხდელზე, ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლი იყო სპეციალური მუხლი, რომელიც რეაგირებას ახდენდა დღგ-ს გადამხდელზე ამ კოდექსით გათვალისწინებული ყველა მოთხოვნის დარღვევის შემთხვევაში, რაც იმას ნიშნავდა, რომ დღგ-ს გადამხდელი, სხვა გადამხდელებისგან განსხვავებით, ჯარიმდებოდა საგადასახადო დეკლარაციის დაგვიანებით წარდგენის გამო, მაგრამ არა ამ კოდექსის 131-ე მუხლით გათვალისწინებული წესით - თვეში 200 ლარით ან დამატებით გადასახდელი თანხის 5%-ის ოდენობით, არამედ ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ს თანხის 100%-ით. საქალაქო სასამართლომ ასევე უსაფუძვლოდ მიიჩნია მოსარჩელისათვის თანხის დარიცხვა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლის დარღვევის გამო. ხსენებული მუხლი ითვალისწინებდა პასუხისმგებლობას შემოსავლებისა და ხარჯების, აგრეთვე, გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტების აღრიცხვის წესის დარღვევისათვის. ზემოაღნიშნული კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტით არ დასტურდებოდა, თუ გადასახადით დასაბეგრი რომელი ობიექტის აღრიცხვის წესი დაარღვია მოსარჩელემ და რაში გამოიხატა დარღვევა.

რაც შეეხებოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 129-ე მუხლით დადგენილ პასუხისმგებლობას, საქალაქო სასამართლომ საფუძვლიანად მიიჩნია მოსარჩელისათვის საურავის დაკისრება, რადგან საურავი იყო ძირითადი საგადასახადო სანქცია, რომელიც ეკისრებოდა ნებისმიერ პირს, რომელმაც საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში არ გადაიხადა გადასახადი. იმავე კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტით დადასტურებული იყო მოსარჩელის საგადასახადო დავალიანება დღგ-ს ნაწილში - 8789 ლარი. ამდენად, მისთვის საურავის დარიცხვა ამ კოდექსის 129-ე მუხლით, იყო კანონშესაბამისი.

ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2007 წლის 29 ნოემბრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით ნაწილობრივ გაასაჩივრა შპს «კოლხურმა ლუდმა», რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა სარჩელი და ახალი გადაწყვეტილებით საბოლოო სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილება.

ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2007 წლის 29 ნოემბრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით ასევე ნაწილობრივ გაასაჩივრა ფოთის საგადასახადო ინსპექციამ, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება იმ ნაწილში, რომლითაც დაკმაყოფილდა სარჩელი და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 25 მარტის გადაწყვეტილებით ფოთის საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; შპს «კოლხური ლუდის» სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა; გაუქმდა ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2007 წლის 29 ნოემბრის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს

«კოლხური ლუდის» სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ბათილად იქნა ცნობილი ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 12 ივლისის #5680 ბრძანება, ხოლო ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 3 მაისის კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტი და ამავე ინსპექციის 2007 წლის 11 მაისის #73 ბრძანება ბათილად იქნა ცნობილი ჯარიმის - 43989 ლარისა და საურავის - 1196 ლარის დაკისრების ნაწილში.

სააპელაციო სასამართლომ საქმის მასალების მიხედვით, დადგენილად მიიჩნია, რომ ფოთის საგადასახადო ინსპექციის კამერალური საგადასახადო შემოწმების 2007 წლის 3 მაისის აქტით, ამავე ინსპექციის უფროსის 2007 წლის 27 აპრილის #02-153 ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა შპს «კოლხური ლუდის» კამერალური საგადასახადო შემოწმება, რომელიც დაიწყო 2007 წლის 27 აპრილს და დამთავრდა 2007 წლის 3 აპრილს. მითითებული კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტით მოსარჩელეს, დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების გამო, დღგ-ს ძირითადი დავალიანების, ჯარიმისა და საურავის სახით სულ დაერიცხა 56974 ლარი. იმავე აქტში მითითებული იყო, რომ შპს «კოლხური ლუდი» დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული უნდა ყოფილიყო 2005 წლის 1 სექტემბრიდან. ხსენებული კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემული 2007 წლის 11 მაისის #73 ბრძანებით შპს «კოლხური ლუდი» ასევე დაეკისრა 56974 ლარის გადახდა ბიუჯეტის სასარგებლოდ. 2007 წლის 28 მაისის ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურს შესაგებლით მიმართა შპს «კოლხურმა ლუდმა» და მოითხოვა ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 14 მაისის #1354 საგადასახადო მოთხოვნის მიხედვით, 2007 წლის 3 მაისის კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე, 2005 წლის 1 სექტემბრიდან 2007 წლის 1 აპრილამდე დღგ-ს სავალდებულო რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების მთელ პერიოდზე დარიცხული 56974 ლარის გაუქმება. ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 12 ივლისის #5680 ბრძანებით შპს «კოლხური ლუდის» შესაგებელი არ დაკმაყოფილდა.

სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო წესით არარეგისტრირებული პირის გამოვლენისას საგადასახადო ორგანო საკუთარი ინიციატივით ახდენდა ამ პირის რეგისტრაციას დღგ-ს გადამხდელად. სააპელაციო სასამართლომ საქმის მასალებით დადგენილად მიიჩნია, რომ ფოთის საგადასახადო ინსპექციისათვის ჯერ კიდევ შპს «კოლხური ლუდის» მიერ 2005 წლის დეკლარაციის წარდგენის დროისათვის იყო ცნობილი ის ფაქტი, რომ შპს «კოლხური ლუდი» ეწეოდა დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას და ამდენად, ფოთის საგადასახადო ინსპექციას, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ზემოთ მითითებული მუხლიდან გამომდინარე, თავად უნდა მოეხდინა 2005 წლის 1 სექტემბრიდან მოსარჩელის რეგისტრაცია დღგ-ს გადამხდელად.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 126-ე მუხლის პირველი და მეორე ნაწილების თანახმად, საგადასახადო სანქცია იყო პასუხისმგებლობის ზომა, ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის. საგადასახადო სანქციები გამოიყენებოდა საურავისა და ფულადი ჯარიმის სახით, ხოლო ამ კოდექსის 129-ე მუხლის პირველი ნაწილი მიუთითებდა, რომ თუ გადასახადის თანხა არ იყო გადახდილი საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში, გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი ვალდებული იყო, გადაეხადა შესაბამისი საურავი. საქმის მასალებით დადგენილი იყო, რომ შპს «კოლხური ლუდი» დღგ-ს გადამხდელად საგადასახადო ინსპექციაში რეგისტრირებულ იქნა მხოლოდ 2007 წლის 3 მაისს და მანამდე იგი დღგ-ს გადამხდელს არ წარმოადგენდა. ამდენად, საურავი მას დღგ-ს თანხის გადაუხდელობისათვის ვერ დაეკისრებოდა სადავო პერიოდიდან, კერძოდ, 2005 წლის 1 სექტემბრიდან, ამიტომ ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 3 მაისის კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტი და 2007 წლის 11 მაისის #73 ბრძანება ბათილად უნდა ყოფილიყო ცნობილი საურავის - 1196 ლარის დაკისრების ნაწილში, ხოლო, რაც შეეხებოდა ჯარიმას 43989 ლარის ოდენობით, ამ ნაწილშიც ზემოთ მითითებული აქტები ბათილად უნდა ყოფილიყო ცნობილი იმავე კოდექსის 131-ე მუხლის პირველი ნაწილიდან გამომდინარე, რომელიც ითვალისწინებდა გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის დარღვევას.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ შპს «კოლხური ლუდი» საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 220-ე მუხლის პირველი ნაწილიდან გამომდინარე, ვერ ჩაითვლებოდა დღგ-ს გადამხდელად 2005 წლის 1 სექტემბრიდან, ვინაიდან იგი არ იყო ასეთად რეგისტრირებული შესაბამის საგადასახადო ინსპექციაში. გარდა ამისა, მართალია, იგი ვალდებული იყო გატარებულიყო რეგისტრაციაში, მაგრამ ამ ვალდებულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში, ხსენებული კოდექსის 221-ე მუხლის მე-4 ნაწილიდან გამომდინარე, აღნიშნული ვალდებულება ეკისრებოდა თავად საგადასახადო ინსპექციას. რაც შეეხებოდა მოსარჩელისათვის დღგ-ს ძირითადი თანხის 8789 ლარის ოდენობით დაკისრებას, ამ ნაწილში ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 3 მაისის კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტი და 2007 წლის 11 მაისის #73 ბრძანება შეესაბამებოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის «ა» ქვეპუნქტის მოთხოვნას, რომელიც იმპერატიულად ადგენდა, რომ დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს დაეკისრებოდა რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების მთელ პერიოდში ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ს თანხის 100 პროცენტით გადახდა, რაც მოცემულ შემთხვევაში შეადგენდა 8789 ლარს.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 25 მარტის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასატორის განმარტებით, გასაჩივრებული გადაწყვეტილება უკანონოა და უნდა გაუქმდეს. საქმის მასალებით დადგენილია, რომ ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის საგადასახადო ინსპექციის საგადასახადო აუდიტის (შემოწმების) სამმართველოს უფროსმა ინსპექტორმა ამავე ინსპექციის უფროსის 2007 წლის 27 აპრილის #02-153 ბრძანების საფუძველზე, 2007 წლის 3 მაისს შპს «კოლხური ლუდის» მიმართ შეადგინა შემოწმების აქტი. შემოწმებით დადგინდა, რომ ხსენებული საზოგადოება დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციაზე უნდა დამდგარიყო 2005 წლის 1 სექტემბერს, ვინაიდან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის პირველი ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტის თანახმად, პირი, რომელიც ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში ახორციელებს აქტიური საქონლის წარმოებას ან/და იმპორტს, უნდა გატარდეს დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციაში აქტიური საქონლის მიწოდებამდე, რაც ამავე საზოგადოების მიერ არ შესრულებულა.

კასატორის მტკიცებით, ამ შემთხვევაში, 2005 წლის 1 სექტემბრიდან 2006 წლის 1 იანვრამდე დღგ-ით დასაბეგრმა ბაზამ შეადგინა 5794 ლარი, რაზეც კუთვნილი გადასახადი შეადგენს 1043 ლარს. მოსარჩელეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის მიხედვით, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობისათვის დაერიცხა ჯარიმა - 1043 ლარი, ამ კოდექსის 131-ე მუხლის მიხედვით, დეკლარაციის დადგენილ ვადებში წარმოუდგენლობისათვის - 11400 ლარი, ხსენებული კოდექსის 129-ე მუხლის მიხედვით კი საურავი - 425 ლარი. 2006 წელს დღგ-ით დასაბეგრმა ბაზამ შეადგინა 26694 ლარი, რაზეც კუთვნილი გადასახადი შეადგენს 4805 ლარს. მოსარჩელეს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის მიხედვით, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობისათვის დაერიცხა ჯარიმა - 4805 ლარი, ამ კოდექსის 131-ე მუხლის მიხედვით, დეკლარაციის დადგენილ ვადებში წარმოუდგენლობისათვის - 22000 ლარი, ხსენებული კოდექსის 129-ე მუხლის მიხედვით კი საურავი - 686 ლარი. 2007 წლის 1 იანვრიდან 1 აპრილამდე დღგ-ით დასაბეგრმა ბაზამ შეადგინა 16338 ლარი, რაზეც კუთვნილი გადასახადი შეადგენს 2941 ლარს. მოსარჩელეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის მიხედვით, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობისათვის დაერიცხა ჯარიმა - 2941 ლარი, ამ კოდექსის 131-ე მუხლის მიხედვით, დეკლარაციის დადგენილ ვადებში წარმოუდგენლობისათვის - 1800 ლარი, ხსენებული კოდექსის 129-ე მუხლის მიხედვით კი საურავი - 85 ლარი. შესამოწმებელ პერიოდში აღნიშნული მეწარმე არ ახორციელებდა ბუღალტრულ აღრიცხვა-ანგარიშგებას სათანადო მოთხოვნების შესაბამისად, რაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლის მე-3 ნაწილის საფუძველზე, იწვევს დაჯარიმებას 3000 ლარის ოდენობით.

კასატორის განმარტებით, სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირება სახეზე იყო და მოსარჩელის მიმართ სწორად იქნა გამოყენებული საგადასახადო სანქცია, თუმცა სრულიად გაუგებარი და სამართლებრივ საფუძველს მოკლებულია სასამართლოს მსჯელობა იმასთან დაკავშირებით, რომ დღგ-ს კუთხით გამოვლენილ საგადასახადო სამართალდარღვევაზე უნდა გავრცელდეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მხოლოდ 140-ე მუხლი, ხოლო სხვა მუხლებით დადგენილი პასუხისმგებლობის ზომები არ იქნეს გამოყენებული.

კასატორი მიუთითებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 126-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევათა ერთობლიობისას საგადასახადო სანქცია გამოიყენება თითოეული სამართალდარღვევისათვის ცალ-ცალკე, ამასთან, უფრო მკაცრი სანქცია არ შთანთქავს ნაკლებად მკაცრ სანქციას. აღნიშნული ნორმიდან გამომდინარე, ამ კოდექსის 140-ე მუხლით გათვალისწინებული სანქციის გარდა, სხვა მუხლებით გათვალისწინებული სანქციების არდაკისრება შპს «კოლხური ლუდისთვის» არის უკანონო და ეწინააღმდეგება ამავე კოდექსის 126-ე მუხლის მე-3 ნაწილს. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის «ე» ქვეპუნქტის თანახმად, გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არის იურიდიულად დაუსაბუთებელი და მისი სამართლებრივი საფუძველიანობის შემოწმება შეუძლებელია.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 25 მარტის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ასევე ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექცია), რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასატორის განმარტებით, როგორც საქმის მასალებით არის დადგენილი, ფოთის საგადასახადო ინსპექციის საგადასახადო აუდიტის (შემოწმების) სამმართველოს უფროსმა ინსპექტორმა ამავე ინსპექციის უფროსის 2007 წლის 27 აპრილის #02-153 ბრძანების საფუძველზე, ჩაატარა შპს «კოლხური ლუდის» კამერალური საგადასახადო შემოწმება. საზოგადოებას შემოწმების შედეგად დამატებით გადასახდელად დაერიცხა დღგ-ს ძირითადი თანხა - 8789 ლარი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის საფუძველზე, ჯარიმა - 8789 ლარი, ამ კოდექსის 131-ე მუხლის საფუძველზე, ჯარიმა - 35200 ლარი, ამავე კოდექსის 133-ე მუხლის საფუძველზე, ჯარიმა - 3000 ლარი და ხსენებული კოდექსის 129-ე მუხლის საფუძველზე, საურავი - 1196 ლარი, სულ - 56974 ლარი. დასახელებულ საზოგადოებას კანონის ფარგლებში ჩაჰზარდა საგადასახადო მოთხოვნა.

კასატორის მტკიცებით, შემოწმებით დადგინდა, რომ შპს «კოლხური ლუდი» დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციაზე უნდა დამდგარიყო 2005 წლის 1 სექტემბერს. აღნიშნულ მოთხოვნას მას ავალდებულებდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის პირველი ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტი. საქმის მასალებით კი დადგინდა, რომ შპს «კოლხური ლუდი» ძირითად საქმიანობის წარმოდგენდა ლუდის წარმოება და შესაბამისად, ამ კოდექსის 221-ე მუხლის პირველი ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტის საფუძველზე, ხსენებული საზოგადოება თავად იყო ვალდებული, გატარებულიყო დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციაში.

კასატორი მიუთითებს, რომ სააპელაციო სასამართლომ არასწორად განმარტა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის პირველი ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტი და აღნიშნა, რომ, რადგან შპს «კოლხური ლუდი» ჯერ კიდევ 2005 წელს საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი ჰქონდა აქციზის გადამხდელთა დეკლარაცია, ამ დროისათვის ფოთის საგადასახადო ინსპექციისთვის ცნობილი უნდა ყოფილიყო ის ფაქტი, რომ მოსარჩელე ეწეოდა დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას და ამდენად, ფოთის საგადასახადო ინსპექციას, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ზემოთ მითითებული მუხლიდან გამომდინარე, თავად უნდა მოეხდინა 2005 წლის სექტემბრიდან მოსარჩელის რეგისტრაცია დღგ-ს გადამხდელად. სააპელაციო სასამართლომ ცალმხრივად იმსჯელა და შესაბამისად, იგნორირება გაუკეთა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის პირველი ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტს, ასევე - ამ კოდექსის 220-ე მუხლის პირველი ნაწილს, რომლის თანახმად, დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად ითვლება პირი, რომელიც რეგისტრირებულია ან ვალდებულია, გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ს გადამხდელად.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, კასატორის განმარტებით, აშკარაა, რომ სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, კერძოდ, საერთოდ უგულვებლყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის პირველი ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტი და 220-ე მუხლის პირველი ნაწილი, რაც საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების ერთ-ერთ ძირითად საფუძველს წარმოადგენს. სააპელაციო სასამართლომ ამ კონკრეტულ შემთხვევაში, დაარღვია სამართლის ნორმები და შესაბამისად, არსებობს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე მუხლის მე-2 ნაწილითა და 394-ე მუხლის «ე» ქვეპუნქტით გათვალისწინებული აბსოლუტური საფუძველი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2008 წლის 30 ივნისის განჩინებებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესაძლებლად წარმოებაში იქნა მიღებული ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივრები; მხარეებს მიეცათ უფლება, 2008 წლის 30 ივნისის განჩინებების ჩაბარებიდან 14 დღის ვადაში წარმოედგინათ მოსაზრება, თუ რამდენად იყო დასაშვები განსახილველად საკასაციო საჩივრები საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით; საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული დასაშვებობის შემოწმება განისაზღვრა 2008 წლის 18 სექტემბრამდე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2008 წლის 18 სექტემბრის განჩინებით ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «ა» ქვეპუნქტით და მათი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრებით 2008 წლის 13 ნოემბერს, 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: ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის საგადასახადო ინსპექციის კამერალური საგადასახადო შემოწმების 2007 წლის 3 მაისის აქტით, ამავე ინსპექციის საგადასახადო აუდიტის (შემოწმების) სამმართველოს უფროს ინსპექტორ ლ. ბაძგარაძის მიერ ინსპექციის უფროსის 2007 წლის 27 აპრილის #02-153 ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა შპს «კოლხური ლუდი» კამერალური საგადასახადო შემოწმება. ხსენებული აქტის თანახმად, შემოწმება დაიწყო 2007 წლის 27 აპრილს და დამთავრდა 2007 წლის 3 აპრილს. შპს «კოლხური ლუდი» ფოთის საგადასახადო ინსპექციაში რეგისტრირებულია 2005 წლის 19 აპრილს და მინიჭებული აქვს საიდენტიფიკაციო ნომერი - 215126717. მეწარმის ძირითად საქმიანობად მითითებულია - ლუდის წარმოება. ხსენებული კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, შპს «კოლხური ლუდი» საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის პირველი პუნქტის «ბ» ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციაზე უნდა დამდგარიყო 2005 წლის 1 სექტემბერს. 2005

წლის 1 სექტემბრიდან 2006 წლის 1 იანვრამდე დღგ-ს დასაბეგრმა ბაზამ შეადგინა - 5794 ლარი, რაზეც კუთვნილი გადასახადი შეადგენდა 1043 ლარს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის მიხედვით, დღგ-ს გარეშე საქმიანობისათვის შპს «კოლხურ ლუდს» დაერიცხა ჯარიმა - 1043 ლარი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის მიხედვით კი, დეკლარაციის დადგენილ ვადებში წარუდგენლობისათვის - 11400 ლარი, საურავი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 129-ე მუხლის მიხედვით შეადგენდა - 425 ლარს. 2006 წელს დღგ-ს დასაბეგრმა ბაზამ შეადგინა - 26694 ლარი, რაზეც კუთვნილი გადასახადი შეადგენდა - 4805 ლარს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის მიხედვით, დღგ-ს გარეშე საქმიანობისათვის დაერიცხა ჯარიმა - 4805 ლარი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის მიხედვით, დეკლარაციის დადგენილ ვადებში წარუდგენლობისათვის 22000 ლარი, საურავი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 129-ე მუხლის მიხედვით - 686 ლარი. 2007 წლის 1 იანვრიდან 1 აპრილამდე დღგ-ს დასაბეგრმა ბაზამ შეადგინა - 16338 ლარი, რაზეც კუთვნილი გადასახადი შეადგენდა - 2941 ლარს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის მიხედვით, დღგ-ს გარეშე საქმიანობისათვის დაერიცხა ჯარიმა - 2941 ლარი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის მიხედვით, დეკლარაციის დადგენილ ვადებში წარუდგენლობისათვის - 1800 ლარი, საურავი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 129-ე მუხლის მიხედვით - 85 ლარი. სულ შპს «კოლხურ ლუდს» დაერიცხა ძირითადი თანხა - 8789 ლარი, ჯარიმა - 35200 ლარი, საურავი - 1196 ლარი. ამასთან, ხსენებული აქტის თანახმად, შესამოწმებელ პერიოდში მეწარმე არ აწარმოებდა ბუღალტრულ აღრიცხვა-ანგარიშგებას სათანადო მოთხოვნების შესაბამისად, რაც საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 133-ე მუხლის მე-3 პუნქტის საფუძველზე, იწვევდა დაჯარიმებას - 3000 ლარის ოდენობით. ამდენად, კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების გამო, შპს «კოლხურ ლუდს» დღგ-ს ძირითადი დავალიანების, ჯარიმისა და საურავის სახით, საბოლოოდ, დაეკისრა - 56974 ლარი.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს, რომ კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე, ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 11 მაისის #73 ბრძანებით შპს «კოლხურ ლუდს» ბიუჯეტის სასარგებლოდ - 56974 ლარის გადახდა დაეკისრა, 2007 წლის 14 მაისს კი, ფოთის საგადასახადო ინსპექციის #1354 საგადასახადო მოთხოვნა გაეგზავნა დარიცხული თანხის - 56974 ლარის ბიუჯეტში სრულად გადახდის თაობაზე (ს.ფ. 7-8). საგულახშია ისიც, რომ მოსარჩელე აღიარებდა ბიუჯეტის მიმართ დღგ-ს ნაწილში დავალიანებას იმ დროიდან, როცა მან დაიწყო აქციზური საქონლის წარმოება. ამასთან, მიუთითებდა, რომ მას ბიუჯეტის წინაშე დღგ-ს გადახდის ვალდებულება წარმოეშვა 2005 წლის 1 სექტემბერს, რაც იმას ნიშნავდა, რომ, რამდენადაც შპს «კოლხური ლუდი» აწარმოებდა ეკონომიკურ საქმიანობას, უნდა გატარებულიყო საგადასახადო ორგანოში დღგ-ს გადამხდელად, თუმცა იქვე მიუთითებდა, რომ საზოგადოების ვალდებულება უნდა შეწყვეტილიყო 2005 წლის 13 ოქტომბერს, როცა საზოგადოებამ საგადასახადო ორგანოში წარადგინა აქციზის გადამხდელთა ყოველთვიური დეკლარაცია, ვინაიდან იმ დროიდან დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება გადავიდა საგადასახადო ორგანოზე, ხოლო აღნიშნული მოსაზრების სა-მართლებრივ საფუძველად უთითებდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის მე-4 პუნქტს, რომლის მიხედვით დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო წესით არარეგისტრირებული პირის გამოვლენისას საგადასახადო ორგანო საკუთარი ინიციატივით ახდენს ამ პირის რეგისტრაციას დღგ-ს გადამხდელად.

საკასაციო სასამართლო თავდაპირველად აღნიშნავს, რომ მოცემულ შემთხვევაში სადავო საკითხს წარმოადგენს ის გარემოებები, თუ ვის ეკისრებოდა შპს «კოლხური ლუდის» საგადასახადო ინსპექციაში დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება და რამდენად შესაძლებელი იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე და 131-ე მუხლებით გათვალისწინებული სანქციების ერთდროულად გამოყენება და იყო თუ არა სახეზე ორი სამართალდარღვევის ფაქტი.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ სააპელაციო სასამართლომ სათანადოდ არ დაადგინა და არ შეაფასა ამ საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებები, კერძოდ, თუ როდიდან - საგადასახადო ინსპექციაში რეგისტრაციის თუ აღნიშნულის თაობაზე ვალდებულების წარმოშობის მომენტიდან ითვლება პირი დღგ-ს გადამხდელად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 220-ე მუხლის პირველ პუნქტთან მიმართებაში, რომლის თანახმად, დამატებული ღირებულების გადასახადის (შემდგომში - დღგ) გადამხდელად ითვლება პირი, რომელიც რეგისტრირებულია ან ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად. ამასთან, სააპელაციო სასამართლომ ისე დაადგინა საგადასახადო ორგანოს პასუხისმგებლობა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის მე-4 ნაწილიდან გამომდინარე გატარებინა შპს «კოლხური ლუდი» დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციაში, რომ არ იმსჯელა თავად შპს «კოლხური ლუდის» ვალდებულებაზე. მით უფრო, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის პირველი პუნქტის «ბ» ქვეპუნქტის თანახმად, პირი ვალდებულია გატარდეს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციაში, თუ ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში ახორციელებს აქციზური საქონლის წარმოებას ან/და იმპორტს (გარდა საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურის 8703 კოდში აღნიშნული მსუბუქი ავტომობილების იმპორტისა ან/და მიწოდებისა), იგი უნდა გატარდეს რეგისტრაციაში აქციზური საქონლის მიწოდებამდე.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ ფოთის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) წარმომადგენლის განმარტების თანახმად, მიუხედავად იმისა, რომ შპს «კოლხური ლუდის» მიერ აქციის შესახებ დეკლარაცია საგადასახადო ინსპექციაში წარდგენილ იქნა ჯერ კიდევ 2005 წელს და იმის გამოვლენა, რომ შპს «კოლხური ლუდი» წარმომადგენელმა დღგ-ს გადამხდელს, საგადასახადო ინსპექციის მიერ მოხდა მხოლოდ 2007 წელს, როდესაც განხორციელდა ბაზის ინვენტარიზაცია. შესაბამისად, საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2007 წლიდან მოხდა იმის გამოვლენა, რომ შპს «კოლხური ლუდი» 2005 წლიდან წარმომადგენელმა დღგ-ს გადამხდელს. მხოლოდ ამის შემდეგ განხორციელდა შპს «კოლხური ლუდის» რეგისტრაცია დღგ-ს გადამხდელად.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლომ ისე გააუქმა სადავო აქტით შპს «კოლხური ლუდზე» საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე და 129-ე მუხლების საფუძველზე დაკისრებული ჯარიმა-საურავი, რომ არ დაასაბუთა, თუ რატომ არ უნდა დაკისრებოდა მოსარჩელეს ხსენებული მუხლებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა, ასევე არ იმსჯელა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის «ა» ქვეპუნქტითა და 131-ე მუხლით გათვალისწინებული სანქციების ერთდროულად გამოყენებაზე.

აღნიშნულთან დაკავშირებით, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ სააპელაციო სასამართლომ არ შეაფასა, თუ რამდენად შესაძლებელი იყო მოცემულ შემთხვევაში ორი სამართალდარღვევის - დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გაუვლელობისა და საგადასახადო დეკლარაციის ვადის დარღვევით წარდგენის არსებობა და აღნიშნულ სამართალდარღვევებთან მიმართებაში, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 126-ე მუხლის მე-3 ნაწილის გამოყენება, რომლის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევათა ერთობლიობისას საგადასახადო სანქცია გამოიყენება თითოეული სამართალდარღვევისათვის ცალ-ცალკე. ამასთან, უფრო მკაცრი სანქცია არ შთანთქმავს ნაკლებად მკაცრ სანქციას.

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 საფუძველები, გარდა აღნიშნული მუხლის «გ» და «ე» ქვეპუნქტებისა. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის «ე¹» ქვეპუნქტის თანახმად კი, გადაწყვეტილება ყოველთვის ჩაითვლება კანონის დარღვევით მიღებულად, თუ გადაწყვეტილების დასაბუთება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძველიანობის შემოწმება შეუძლებელია.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ დაარღვია საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილი - სრულყოფილად არ გამოიკვლია საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებები და შესაბამისად, არ მისცა მათ სწორი სამართლებრივი შეფასება, რის გამოც სახეზეა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის «ე¹» ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საკასაციო საჩივრის აბსოლუტური საფუძველი, შესაბამისად, საკასაციო სასამართლო თვითონ ვერ მიიღებს გადაწყვეტილებას 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 სააპელაციო სასამართლომ, ზემოხსენებულის გათვალისწინებით, ყოველმხრივ უნდა გამოიკვლიოს საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებები, სრულყოფილად დაადგინოს საქმის ფაქტობრივი გარემოებები და მისცეს მათ სწორი სამართლებრივი შეფასება.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება 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 შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;

2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 25 მარტის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
3. სახელმწიფო ბაჟის საკითხი გადაწყდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;
4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

5. საგადასახადო ვალდებულებები

აღრიცხული, მაგრამ გადაუხდელი საგადასახადო ვალდებულება

განჩინება

#ბს-813-775(3კ-07)

13 თებერვალი, 2008 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: ნ. სხირტლაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),

მ. ჩინჩალაძე,

ნ. ქადაგიძე

დავის საგანი: საექსპორტო ოპერაციებიდან მოგების გადასახადის გადახდა

აღწერილობითი ნაწილი:

09.01.06წ. შპს «მშვიდობა-91-მა» სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს. მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ 31.10.05წ. მიიღო თბილისის საგადასახადო ინსპექციის დიდუბე-ჩუღურეთის განყოფილებიდან საგადასახადო მოთხოვნა #956, რომლის მიხედვით მოსარჩელეს ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაეკისრა 10034,11 ლარის გადახდა. აღნიშნული თანხა მოსარჩელეს დაერიცხა კონტროლის პალატის 05.08.03წ. შემოწმების აქტისა და მის საფუძველზე გამოცემული მოპასუხე თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 17.03.05წ. #03/კ/148 ბრძანებით. საგადასახადო მოთხოვნა შპს «მშვიდობა-91-მა» გაასაჩივრა თბილისის საგადასახადო ინსპექციაში, რომლის 28.11.05წ., #05/434 ბრძანებით მოსარჩელეს უარი ეთქვა შესაგებლის დაკმაყოფილებაზე. აღნიშნული ბრძანება ძალაში იქნა დატოვებული ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 26.12.05წ. გადაწყვეტილებით. მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის მე-4 მუხლის I პუნქტის თანახმად შესრულებულად ჩაითვალა საქართველოს რეზიდენტი და არარეზიდენტი ფიზიკური და იურიდიული პირების მიერ 2004 წლის 1 იანვრამდე წარმოშობილი და შეუსრულებელი საგადასახადო და საბაჟო ვალდებულებები. ამავე მუხლის მე-3 პუნქტის «ა» ქვეპუნქტის თანახმად, კანონის მოქმედება არ ვრცელდება შესაბამის სახელმწიფო ორგანოებში კანონმდებლობით დადგენილი წესით დეკლარირებულ, დარიცხულ და აღრიცხულ საგადასახადო და საბაჟო ვალდებულებებზე. მოპასუხის მიერ სადავო თანხის დარიცხვის საფუძველს წარმოადგენს კონტროლის პალატის 06.08.03წ. შუალედური აქტი, რომელზე დაყრდნობით, 17.03.05წ. #03/კ/148 ბრძანებით თბილისის საგადასახადო ინსპექციის მიერ მოსარჩელეზე დამატებით დარიცხულ იქნა 6739 ლარი. მოპასუხის მიერ მოსარჩელეზე საგადასახადო ვალდებულების დაკისრება განხორციელდა «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის ძალაში შესვლის შემდეგ და თავად დარიცხვა შეეხო იმ საგადასახადო ვალდებულებებს, რომლებიც მოსარჩელეს წარმოეშვა ხსენებული კანონის ძალაში შესვლამდე, ანუ მოპასუხის მიერ მოსარჩელეზე დაირიცხა კანონის თანახმად ამნისტირებული საგადასახადო ვალდებულება, რაც ეწინააღმდეგება «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის მე-4 მუხლის I ნაწილის მოთხოვნებს და სამართლებრივი თვალსაზრისით, გამორიცხავს მისი დაკმაყოფილების შესაძლებლობას.

შპს «მშვიდობა-91-მა» მოითხოვა თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 17.03.05წ. #03/კ-148 ბრძანების, თბილისის საგადასახადო ინსპექციის #956 საგადასახადო მოთხოვნის, თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 28.11.05წ. #05/434 ბრძანებისა და ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 26.12.05წ. გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს 28.04.06წ. გადაწყვეტილებით სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, სადავო საკითხის გადაწყვეტლად, ბათილად იქნა ცნობილი თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 17.03.05წ., #03/კ/148 ბრძანება, საგადასახადო მოთხოვნა #956, 28.11.05წ. #05/434 ბრძანება და ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველი საბჭოს 30.12.05წ. #05-09/2093/19017 გადაწყვეტილება. ფინანსთა სამინისტროსა და თბილისის საგადასახადო ინსპექციას დაევალა ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლიდან ერთი თვის განმავლობაში.

საქალაქო სასამართლომ დაადგინა, რომ საქართველოს პარლამენტის კორუფციასთან ბრძოლის დროებითი საგამომიებო კომისიის 21.10.02წ. და 28.11.02წ., #10699/7-12/2474; #13498/7-12 წერილების საფუძველზე, კამერალური წესით შემოწმდა შპს «მშვიდობა-91-ის» მიერ 1998-2002 წლებში განხორციელებული ხე-ტყის საექსპორტო ოპერაციების აღრიცხვის, საგადასახადო ინსპექციაში რეგისტრირებისა და სახელმწიფო ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების საკითხები. კონტროლის პალატის 06.08.03წ. შემოწმების აქტით დადგინდა, რომ შემოწმება დაეყრდნო დიდუბე-ჩუღურეთის საგადასახადო ინსპექციაში არსებულ მონაცემებსა და ფინანსთა სამინისტროს საბაჟო დეპარტამენტიდან მიწოდებულ 23.04.03წ. #10-15/3213 ინფორმაციას. კამერალური წესით ჩატარებული შემოწმებით დადგინდა, რომ შპს «მშვიდობა-91-ს», 2001 წელს განხორციელებული საექსპორტო ოპერაციებიდან გამომდინარე, დამალული ჰქონდა შემოსავალი 18753 ლარის ოდენობით, საიდანაც დამატებით ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაერიცხება მოგების გადასახადი - 3750 ლარი; საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 252-ე და 253-ე მუხლების შესაბამისად ჯარიმა 937 ლარი გადასახადის შემცირებისათვის და საურავი ვადაგადაცილებზე - 2052 ლარი, სულ - 6737 ლარი.

აღნიშნული შემოწმების აქტის საფუძველზე ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 17.03.05წ. #03/კ/148 ბრძანებით შპს «მშვიდობა-91-ს» ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით დაერიცხა 6739 ლარი.

28.10.05წ. მდგომარეობით, მოსარჩელეს გაეგზავნა საგადასახადო მოთხოვნა #956. საგადასახადო მოთხოვნა შპს «მშვიდობა-91-მა» 02.11.05წ. გასაჩივრა თბილისის საგადასახადო ინსპექციაში, რომლის 28.11.05წ. #05/434 ბრძანებით მოსარჩელეს უარი ეთქვა შესაგებლის დაკმაყოფილებაზე, იმ მოტივით, რომ გადამხდელზე ვერ გავრცელდებოდა საგადასახადო ამნისტია, რადგან «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის მე-4 მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად, აღნიშნული დებულება არ ვრცელდება შესაბამის სახელმწიფო ორგანოებში კანონმდებლობით დადგენილი წესით დეკლარირებულ, დარიცხულ და აღრიცხულ, მაგრამ გადაუხდელ საგადასახადო და საბაჟო ვალდებულებებზე. აღნიშნული ბრძანება მოსარჩელის მიერ გასაჩივრდა ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოში, რომელმაც 30.12.05წ. #05-09/2093/19017 გადაწყვეტილებით ძალაში დატოვა თბილისის საგადასახადო ინსპექციის ბრძანება.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 17.03.05წ. #03/კ/148 და 28.11.05წ. #05/434 ბრძანებები, თბილისის საგადასახადო ინსპექციის #956 საგადასახადო მოთხოვნა და ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 30.12.05წ. გადაწყვეტილება გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე. სასამართლომ მიუთითა, რომ თბილისის საგადასახადო ორგანოს მიერ ვერ იქნა დაზუსტებული თარიღი თუ როდის გაეგზავნა კონტროლის პალატის მიერ 2003 წლის შუალედური აქტი თბილისის საგადასახადო ინსპექციაში და რატომ განხორციელდა საგადასახადო ორგანოს მიერ 2003 წელს გამოვლენილ სახელმწიფოსათვის დამალულ შემოსავლებზე დარიცხვა 2005 წლის 17 მარტს, «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის ამოქმედების შემდეგ.

სასამართლომ ასევე დაადგინა, რომ კონტროლის პალატის 06.08.03წ. შუალედურ აქტზე არ არის შპს «მშვიდობა-91-ის» წარმომადგენლის ხელმოწერა, საქმის მასალებით ასევე ვერ დგინდება, მოსარჩელისათვის ცნობილი იყო თუ არა კამერალური შემოწმების შედეგი. სასამართლომ განმარტა, რომ თბილისის საგადასახადო ინსპექციამ სადავო 17.03.05წ. ბრძანების გამოცემისას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის პირველი ნაწილის «დ» ქვეპუნქტის თანახმად, არ უზრუნველყო საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელის გამოძახება, რის გამოც შპს «მშვიდობა-91-ის» წარმომადგენელს არ მიეცა 2001 წელს საექსპორტო ოპერაციებთან დაკავშირებული ხარჯების დამადასტურებელი დოკუმენტების წარდგენის შესაძლებლობა. სასამართლომ მიიჩნია, რომ ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციამ და ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭომ გამოსცეს ადმინისტრაციული აქტები საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე. 2003 წლის კონტროლის პალატის შემოწმების აქტის თანახმად, აღრიცხული აქვს თუ არა ფირმას საექსპორტო ოპერაციები და ჩართულია თუ არა მათი შედეგები საბუღალტრო აღრიცხვისა და საგადასახადო ანგარიშგებაში, შემოწმებისათვის უცნობია, აღნიშნული საკითხი არ შესწავლილა და არ გამოკვლეულა არც მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ. სასამართლომ მიიჩნია, რომ მითითებული გარემოებების გამოკვლევის შემდეგ უნდა განეხილათ საგადასახადო ორგანოებს «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებსა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის მე-4 მუხლის პირველი და მეორე პუნქტის თანახმად, გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებებისაგან შესაძლო გათავისუფლების ან გათავისუფლებაზე უარის თქმის საკითხი, შესაბამისად მოეხდინა გადასახადის დარიცხვა და საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენა.

საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გასაჩივრეს ფინანსთა სამინისტრომ და თბილისის საგადასახადო ინსპექციამ და მოითხოვეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 31.05.07წ. განჩინებით არ დაკმაყოფილდა ფინანსთა სამინისტროსა და თბილისის საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივრები, უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს 28.04.06წ. გადაწყვეტილება. სააპელაციო

სასამართლომ მთლიანად გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები და სამართლებრივი შეფასება.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 15.06.07წ. განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს თბილისის საგადასახადო ინსპექციამ, ფინანსთა სამინისტრომ და ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა.

თბილისის საგადასახადო ინსპექციამ საკასაციო საჩივარში აღნიშნა, რომ «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის მე-4 მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, მითითებული კანონის მოქმედება ვრცელდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსითა და სხვა საკანონმდებლო აქტებით განსაზღვრულ საგადასახადის გადამხდელებზე, აგრეთვე საგადასახადო აგენტებზე, რომლებმაც 2004 წლის 1 იანვრამდე არ განახორციელეს საგადასახადო ვალდებულებათა დეკლარირება ან გადახდა. ამავე მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად კი ამ მუხლის მოქმედება არ ვრცელდება შესაბამის სახელმწიფო ორგანოებში კანონმდებლობით დადგენილი წესით დეკლარირებულ, დარიცხულ და აღრიცხულ, მაგრამ გადაუხდელ საგადასახადო და საბაჟო ვალდებულებებზე. კონტროლის პალატა ამ შემთხვევაში წარმოადგენს შესაბამის ორგანოს, მით უფრო, რომ მის მიერ შედგენილი აქტი ეყრდნობა საგადასახადო ინსპექციაში არსებულ მასალებს. კონტროლის პალატის 06.08.03წ. შემოწმების აქტით მოგების გადასახადის 6739 ლარის დამატებით დარიცხვის შესახებ ცნობილი იყო საგადასახადო და სხვა ფისკალური ორგანოებისათვის. აღნიშნულის გათვალისწინებით, «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის მე-4 მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად, მოსარჩელეს შპს «მშვიდობა-91-ს» უარი უნდა ეთქვას სარჩელის დაკმაყოფილებაზე. საქმე განხილულია საპროცესო მოთხოვნათა დარღვევით, იმის გათვალისწინებით, რომ შემოწმების აქტი არის კონტროლის პალატის მიერ შედგენილი და იგი წარმოადგენს სამართლებრივი ურთიერთობის ერთ-ერთ მთავარ მონაწილეს და საქმეზე გამოტანილ გადაწყვეტილებას შეუძლია ზემოქმედება მოახდინოს მის ინტერესებზე, საქმეში მესამე პირად უნდა ჩაბმულიყო კონტროლის პალატა. კასატორმა მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

ფინანსთა სამინისტრომ საკასაციო საჩივარში აღნიშნა, რომ «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის მე-4 მუხლის პირველი პუნქტის შესაბამისად: «ამ კანონის ამოქმედებისთანავე შესრულებულად ჩაითვალოს საქართველოს რეზიდენტი და არარეზიდენტი ფიზიკური და იურიდიული პირების მიერ 2004 წლის 1 იანვრამდე წარმოშობილი და შეუსრულებელი საგადასახადო და საბაჟო ვალდებულებები». ამავე კანონის მე-4 მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად: «ამ მუხლის მოქმედება არ ვრცელდება შესაბამის სახელმწიფო ორგანოებში კანონმდებლობით დადგენილი წესით დეკლარირებულ, დარიცხულ და აღრიცხულ, მაგრამ გადაუხდელ საგადასახადო და საბაჟო ვალდებულებებზე». აღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან სადავო თანხა კონტროლის პალატის (შესაბამის სახელმწიფო ორგანოს) მიერ 06.08.03წ. შუალედური აქტის საფუძველზე გამოვლენილი იყო და იგი ცნობილი იყო საგადასახადო ორგანოსთვის, ამ უკანასკნელს გააჩნდა გადასახადის დარიცხვის სამართლებრივი საფუძველი. არსებითი მნიშვნელობა არა აქვს, თუ როდის იქნა გადაგზავნილი კონტროლის პალატის აქტი საგადასახადო ორგანოში, ვინაიდან შუალედური აქტით კონტროლის პალატისათვის ცნობილი იყო დავალიანების არსებობა. ამდენად, არ არსებობდა გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტების ბათილად ცნობისა და ახალი ადმინისტრაციული აქტების გამოცემის სამართლებრივი საფუძველი.

ფინანსთა სამინისტრო საკასაციო საჩივარში ასევე აღნიშნავს, რომ ფინანსთა სამინისტრო წარმოადგენს არასათანადო მოპასუხეს, ვინაიდან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 160-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა უფლებამოსილი პირი უფლებამოსილია, საბჭოს გადაწყვეტილება გაასაჩივროს სასამართლოში, ასეთ შემთხვევაში მოპასუხეა ამ კოდექსის 147-ე ან 151-ე მუხლში აღნიშნული საგადასახადო ორგანო. ამდენად, ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველი საბჭოს გადაწყვეტილების გასაჩივრების შემთხვევაში მოპასუხეს წარმოადგენს საგადასახადო ორგანო და არა ფინანსთა სამინისტრო. კასატორმა მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

შემოსავლების სამსახური საკასაციო საჩივარში აღნიშნავს, რომ «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის მე-4 მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად, «ამ მუხლის მოქმედება არ ვრცელდება შესაბამის სახელმწიფო ორგანოებში კანონმდებლობით დადგენილი წესით დეკლარირებულ, დარიცხულ და აღრიცხულ, მაგრამ გადაუხდელ საგადასახადო და საბაჟო ვალდებულებებზე». კონტროლის პალატის შუალედური აქტის საფუძველზე გამოვლენილი იყო დარღვევები და იგი ცნობილი გახდა საგადასახადო ორგანოსთვის, ხოლო საგადასახადო ორგანოს გააჩნდა სათანადო უფლებამოსილება და არსებობდა იმის სამართლებრივი საფუძველი, რომ მოეხდინა გადასახადის დარიცხვა. არსებითი მნიშვნელობა არ აქვს იმ გარემოებას, თუ როდის ჩაჰბარდა აქტი თბილისის საგადასახადო ინსპექციას. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის (06.04.05წ. #ბს-1117-954(კ-04)) განმარტებით აღრიცხვა და დარიცხვა ურთიერთშემავსებელი ტერმინებია, საწარმოებისათვის საგადასახადო ვალდებულებები შეიძლება წარმოიშვას მას შემდეგ, რაც იგი შეამოწმეს საგადასახადო ან სხვა ფისკალურმა ორგანოებმა და

შესაბამისად მოახდინა მისი ფაქტობრივად დეკლარირება, რაც დაირიცხა (აღირიცხა) საგადასახადო ვალდებულებად. შესაბამისად კასატორის განმარტებით, არ არსებობს გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტების ბათილად ცნობისა და ახალი ადმინისტრაციული აქტების გამოცემის სამართლებრივი საფუძვლები. შესაბამისად, გასაჩივრებული განჩინება განსხვავდება საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის მიერ დამკვიდრებული სასამართლო პრაქტიკისაგან. კასატორმა მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

საკასაციო პალატის 19.09.07წ. განჩინებით ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის საგადასახადო ინსპექციის, ფინანსთა სამინისტროსა და ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები წარმოებაში იქნა მიღებული.

კასატორმა - ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენელმა საკასაციო საჩივრის დასაშვებობის თაობაზე წარმოადგინა მოსაზრება, რომელშიც აღნიშნა, რომ საკასაციო საჩივრები აკმაყოფილებდა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მოთხოვნებს, რის გამოც დასაშვებად უნდა ყოფილიყო ცნობილი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 16.01.2008წ. განჩინებით საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად. საკასაციო პალატის სხდომაზე კასატორების წარმომადგენლებმა მხარი დაუჭირეს საკასაციო საჩივრებს და ითხოვეს მათი დაკმაყოფილება. მოწინააღმდეგე მხარე შპს «მშვიდობა-91-ის» წარმომადგენელმა საკასაციო საჩივრები არ ცნო უსაფუძვლობის გამო და ითხოვა სააპელაციო პალატის 31.05.07წ. განჩინების უცვლელად დატოვება.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების და საკასაციო საჩივრების საფუძვლების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის შედეგად თვლის, რომ საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს სააპელაციო პალატის გასაჩივრებული განჩინება და საქმე ხელახალი განხილვისათვის დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს შემდეგ გარემოებათა გამო:

«ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის მე-4 მუხლის თანახმად ამ კანონის ამოქმედებისთანავე შესრულებულად ჩაითვალოს საქართველოს რეზიდენტი და არარეზიდენტი ფიზიკური და იურიდიული პირების მიერ 2004 წლის 1 იანვრამდე წარმოშობილი და შეუსრულებელი საგადასახადო და საბაჟო ვალდებულებები. მე-4 მუხლის მე-3 პუნქტის მიხედვით ამ მუხლის მოქმედება არ ვრცელდება შესაბამის სახელმწიფო ორგანოებში კანონმდებლობით დადგენილი წესით დეკლარირებულ, დარიცხულ და აღრიცხულ, მაგრამ გადაუხდელობა საგადასახადო და საბაჟო ვალდებულებებზე. საკასაციო პალატა თვლის, რომ მნიშვნელობა არა აქვს იმას თუ როდის იქნა გადაგზავნილი საკონტროლო პალატიდან საგადასახადო ორგანოსათვის შუალედური აქტი, «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის 4.3 მუხლი არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულების ლეგალიზაციის გამოძიებაზე გარემოებად უთითებს «შესაბამის სახელმწიფო ორგანოებში» და არა სახელმწიფო საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო ვალდებულების დარიცხვაზე და აღრიცხვაზე. დარიცხვა და აღრიცხვა ურთიერთშემავსებელი ტერმინებია, იმ შემთხვევაში თუ საგადასახადო ვალდებულება წარმოშობილია 2004 წლის 1 იანვრისათვის და ეს ცნობილია საგადასახადო ან სხვა ფისკალური ორგანოსათვის, ეს ვალდებულება რჩება ძალაში და მასზე ვერ გავრცელდება საგადასახადო ამნისტია (იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 06.04.2005წ. განჩინება, საქმეზე # ბს-1117-954-კ-04). «სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ» კანონის მე-5 მუხლის მე-2 პუნქტის მიხედვით, კონტროლის პალატა საფინანსო-სამეურნეო კონტროლის სხვა სახელმწიფო ორგანოთა შემოწმებისას უფლებამოსილია შესაბამისი ორგანოსაგან მოითხოვოს ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების ამსახველი დოკუმენტებისა და ინფორმაციის წარდგენა მათი კამერალური წესით შემოწმების მიზნით. მოცემულ შემთხვევაში კონტროლის პალატის აქტი ეყრდნობა საგადასახადო ინსპექციაში არსებულ მასალებს. «საქართველოს კონტროლის პალატის შესახებ» კანონის 82-ე მუხლის თანახმად, კონტროლის პალატის მიერ რევიზია-შემოწმების შედეგად საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის, აფხაზეთისა და აჭარის ა.რ. და საქართველოს სხვა ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტების სასარგებლოდ გამოვლენილ თანხებს ამოიღებს საგადასახადო სამსახური. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა თვლის, რომ კონტროლის პალატის შუალედური აქტით სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე შპს «მშვიდობა-91-ის» დავალიანების დაფიქსირება წარმოადგენს «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის 4.3 მუხლით გათვალისწინებულ შესაბამის სახელმწიფო ორგანოში კანონმდებლობით დადგენილი წესით აღრიცხულ, მაგრამ გადაუხდელობა საგადასახადო ვალდებულებას. ამდენად, სააპელაციო პალატის მითითება იმის შესახებ, რომ ვერ დგინდება კონტროლის პალატის შუალედური აქტის საგადასახადო ინსპექციისათვის გადაგზავნის მომენტი, აგრეთვე, ის გარეობა, რომ 2003 წელს გამოვლენილ სახელმწიფოსათვის დამალულ შემოსავლებზე დარიცხვა განხორციელდა «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის ამოქმედების შემდეგ, კერძოდ 17.03.05წ., არ წარმოადგენს სადავო აქტების ბათილად ცნობის საფუძველს. საკასაციო პალატა

ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ მოსარჩელე ადმინისტრაციული წესით სადავო აქტების გასაჩივრებისას, აგრეთვე სასარჩელო განცხადებაში და დაზუსტებულ სასარჩელო განცხადებაში მოთხოვნის დაკმაყოფილების სამართლებრივ საფუძვლად უთითებდა მხოლოდ იმას, რომ დარიცხვა შეეხო იმ საგადასახადო ვალდებულებებს, რომლებიც მოსარჩელეს წარმოეშვა ხსენებული კანონის ძალაში შესვლამდე ანუ მოპასუხის მიერ «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის 4.1 მუხლის დარღვევით მოსარჩელეზე დაირიცხა ამნისტირებული საგადასახადო ვალდებულება. მოსარჩელეს არ წარმოუდგენია კონტროლის პალატის შუალედურ აქტში ნახსენები საექსპორტო ოპერაციებთან დაკავშირებული ხარჯების გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტები, ამდენად, უსაფუძვლოა მოსაზრება იმის შესახებ, რომ სადავო ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევის და შეფასების გარეშე.

საქმის მასალებით დასტურდება, რომ კონტროლის პალატის შემოწმების 06.08.03წ. შუალედური აქტით, კამერალური შემოწმების შედეგად, გამოვლინდა, რომ შპს «მშვიდობა-91-ს», 2001 წელს განხორციელებული საექსპორტო ოპერაციებიდან გამომდინარე, წონითი მაჩვენებლების გაზრდის ხარჯზე ხე-მასალის მოცულობის ხელოვნურად შემცირებით დამალული აქვს შემოსავალი. აქტში აღინიშნა, რომ შპს «მშვიდობა-91-ს» 2001 წელს განხორციელებული საექსპორტო ოპერაციებიდან გამომდინარე დამალული აქვს შემოსავალი, სულ 18753 ლარის ოდენობით, საიდანაც დამატებით ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაერიცხება მოგების გადასახადი - 3750 ლარი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 252-ე და 253-ე მუხლების შესაბამისად ჯარიმა 937 ლარი გადასახადის შემცირებისათვის და საურავი ვადაგადაცილებაზე - 2052 ლარი, სულ - 6739 ლარი. ამდენად, შუალედური აქტით და შემდგომში საგადასახადო ინსპექციის 17.03.2005წ. ბრძანებით მოსარჩელისათვის დაკისრებული თანხები უკავშირდება მოგების გადასახადს, ჯარიმას მისი შემცირებისათვის და მოგების გადასახადის დროზე გადაუხდელობისათვის საურავს. მიუხედავად აღნიშნულისა, სააპელაციო პალატის გასაჩივრებული განჩინებით ძალაში დარჩა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება, რომლითაც ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა მოსარჩელის მოთხოვნა და ბათილად იქნა ცნობილი #956 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც შპს «მშვიდობა-91» დაერიცხა ბიუჯეტის დავალიანება 10034,11 ლარი, საგადასახადო მოთხოვნის საბიუჯეტო დავალიანება შედგება ისეთი საგადასახადო დავალიანებებისაგან (საშემოსავლო, სოც. დაზღვევის, საერთო სარგებლობის საავტომობილო გზების, არასასოფლო-სამეურნეო მიწის გადასახადები), რომლებსაც არანაირი კავშირი აქვთ კონტროლის პალატის 06.08.03წ. შუალედურ აქტთან. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ კონტროლის პალატის შუალედური აქტით დაირიცხა მოსარჩელის დავალიანება, ჯარიმა და საურავი მხოლოდ მოგების გადასახადის გადახდასთან დაკავშირებით. ამასთანავე, კონტროლის პალატის აქტში და მის საფუძველზე ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 17.03.2005წ. ბრძანებით მოსარჩელისათვის ბიუჯეტის სასარგებლოდ დარიცხული მოგების გადასახადის საერთო თანხა (6739ლ.) და ძირითადი თანხა (3750ლ.) არ ემთხვევა სასამართლოს მიერ ბათილად ცნობილი საგადასახადო მოთხოვნაში აღნიშნულ გადასახადის დავალიანების საერთო (10034,11 ლ.) და ძირითად (3542,52 ლ.) თანხებს. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, არ დასტურდება თბილისის საგადასახადო ინსპექციის #956 საგადასახადო მოთხოვნის კავშირი კონტროლის პალატის 06.08.03წ. შუალედურ აქტთან, შესაბამისად დაუსაბუთებელია სააპელაციო პალატის მიერ შპს «მშვიდობა-91-ის» სასარჩელო მოთხოვნის ამ ნაწილში ნაწილობრივი დაკმაყოფილება.

იმის გათვალისწინებით, რომ განსახილველ საქმეში სადავო აქტების გამოცემას საფუძვლად დაედო კონტროლის პალატის 06.08.03წ. აქტი, საკასაციო პალატა იზიარებს კასატორების მოსაზრებას იმის შესახებ, რომ კონტროლის პალატა, როგორც სადავო სამართალურთიერთობის მონაწილე, რომლის თაობაზედაც სასამართლოს მიერ მხოლოდ საერთო გადაწყვეტილების გამოტანაა შესაძლებელი, სასამართლოს ინიციატივით სასკ-ის მე-16.2 მუხლის საფუძველზე საქმეში მესამე პირად უნდა ჩაბმულიყო.

საფუძვლიანია აგრეთვე, ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივარში მოყვანილი მოსაზრება იმის შესახებ, რომ სამინისტრო განსახილველ საქმეში არ წარმოადგენს სათანადო მოპასუხეს, ვინაიდან საგადასახადო კოდექსის 160.2 მუხლის თანახმად გადასახადის გადამხდელს, საგადასახადო აგენტს ან სხვა უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს, გასაჩივროს საბჭოს გადაწყვეტილება სასამართლოში, ასეთ შემთხვევაში მოპასუხეა ამ კოდექსის 147-ე და 151-ე მუხლებში აღნიშნული საგადასახადო ორგანო. კოდექსის 12 მუხლის 1¹ ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანო არის ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური, მისი სტრუქტურული ერთეული, ტერიტორიული ორგანო, ტერიტორიული ორგანოს სტრუქტურული ერთეული ან სხვა ქვედანაყოფი, რომლის ფუნქციას გადასახადის ადმინისტრირება. ამდენად, მხოლოდ ის გარემოება, რომ დავების განხილვის საბჭო არის ფინანსთა სამინისტროსთან შექმნილი ორგანო, არ ქმნის საბჭოს გადაწყვეტილებების გასაჩივრებისას მოპასუხედ სამინისტროს ჩაბმის საფუძველს, დავების განხილველი საბჭოს გადაწყვეტილების სასამართლოში გასაჩივრებისას სათანადო მოპასუხეს წარმოადგენს საგადასახადო ორგანო, კერძოდ, შემოსავლების სამსახური და არა ფინანსთა სამინისტრო. შესაბამისად, საფუძველს მოკლებულია შემოსავლების სამსახურის საქმეში მესამე პირად ჩაბმა, სააპელაციო სასამართლო ვალდებული იყო სსკ-ის 85-ე

მუხლით გათვალისწინებული პროცედურების დაცვით დაესვა არასათანადო მოპასუხის - ფინანსთა სამინისტროს სათანადოთი - შემოსავლების სამსახურით შეცვლის საკითხი.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა თვლის, რომ არ არსებობდა სასკ-ის 32-ე მუხლის საფუძველზე სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 17.03.05წ. #03/კ/148 ბრძანების, ამავე ინსპექციის #956 საგადასახადო მოთხოვნის და 28.11.05წ. #05/434 ბრძანების, აგრეთვე ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავეების განმზილველი საბჭოს 30.12.05წ. #05-09/2093/19017 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობის, ფინანსთა სამინისტროსათვის და ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციისათვის ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის დავალების საფუძველი. საკასაციო პალატა თვლის, რომ გასაჩივრებული განჩინება არ არის დასაბუთებული, რაც, სსკ-ის 394-ე მუხლის «ე» ქვეპუნქტის თანახმად, საკასაციო საჩივრის აბსოლუტურ საფუძველს წარმოადგენს, განჩინება არ ემყარება კანონმდებლობის მოთხოვნებს და საქმეში დაცულ მასალებს, გასაჩივრებული განჩინება წინააღმდეგობრივია, სასამართლოს მსჯელობა არ შეესაბამება სასამართლოს მიერ გაკეთებულ დასკვნებს, განჩინება გამოტანილია როგორც საპროცესო, ასევე მატერიალური სამართლის ნორმების დარღვევით. საკასაციო პალატა თვლის, რომ საქმის მასალების სრულყოფილი გამოკვლევის, საქმის მონაწილე პირთა ზუსტი საპროცესო სტატუსის განსაზღვრის შედეგად შესაძლებელი იქნება საქმეზე კანონშესაბამისი გადაწყვეტილების მიღება.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე, 399-ე, 412-ე მუხლებით და

და ა ა დ გ ი ნ ა:

1. ფინანსთა სამინისტროს, შემოსავლების სამსახურის და ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 31.05.2007წ. განჩინება, საქმე ხელახალი განხილვისათვის გადაეცეს იმავე სასამართლოს;
2. სახელმწიფო ბაჟის დაკისრების საკითხი გადაწყდეს საქმეზე საბლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;
3. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის საფუძველები

განჩინება

#ბს-923-894(კ-07) 20 თებერვალი, 2008 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: ნ. ქადაგიძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),

მ. ჩინჩალაძე,

ნ. სხირტლაძე

დავის საგანი: საურავის მოხსნა

აღწერილობითი ნაწილი:

2007 წლის 9 თებერვალს შპს «პალიასტომმა» სასარჩელო განცხადებით მიმართა ფოთის საქალაქო სასამართლოს მოპასუხე ფინანსთა სამინისტროს ფოთის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ დარიცხული საურავის - 32498,61 ლარის მოხსნის თაობაზე.

მოსარჩელე სასარჩელო განცხადებაში მიუთითებდა, რომ ფოთის საგადასახადო ინსპექციიდან მიიღო შეტყობინება, რომლის შესაბამისადაც, შპს «პალიასტომს» ერიცხება დავალიანება მიწის გადასახადზე, ძირითადი დავალიანება - 25159,64 ლარი და საურავი - 32498,61 ლარი, რაც არამართებულია, ვინაიდან 2005 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 152-ე მუხლის მე-2 ნაწილისა და 156-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, (2003 წლის 31 დეკემბრამდე) საგადასახადო ორგანოები დარიცხული მიწის გადასახადების შესახებ საგადასახადო შეტყობინებებს 236-ე მუხლით დადგენილი ფორმით გადამხდელებს აბარებენ საანგარიშო წლის 1 ივნისამდე. შესაბამისად, ამავე კოდექსის 28-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ვალდებულება ეკისრებოდა გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომლებიც ითვალისწინებს გადასახადის გადახდას. ასევე, მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მე-13 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოები მიწაზე დარიცხული გადასახადის შესახებ «საგადასახადო მოთხოვნას» გადამხდელებს გამოანგარიშებისათვის საჭირო

ინფორმაციის ჩვენებით აბარებენ საანგარიშო წლის 1 ივნისამდე. ვინაიდან, «საგადასახადო მოთხოვნა» მიწის გადასახადის გადამხდელისათვის არის საგადასახადო ვალდებულების დამდგენი ადმინისტრაციული აქტი, ამდენად, მისი წარმოუდგენლობის შემთხვევაში, მათ მიმართ საგადასახადო სანქციის (საურავი) გავრცელება მიზანშეუწონლად უნდა ჩაითვალოს.

მოსარჩელის მითითებით, 2005 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლის შესაბამისად: «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», ასევე, მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 129-ე მუხლის შესაბამისად: «თუ გადასახადის თანხა არ არის გადახდილი საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში, გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი ვალდებულია, გადაიხადოს შესაბამისი საურავი».

მოსარჩელის განმარტებით, ზემოაღნიშულიდან გამომდინარე, საურავების დარიცხვა იმ თანხაზე, რომელზედაც არ მომხდარა შეტყობინების გაგზავნა და არ იყო დამდგარი გადასახადის გადახდის ვადა, არამართლზომიერია.

ყოველივე ზემოაღნიშულიდან გამომდინარე, მოსარჩელე ითხოვდა არასწორად დარიცხული საურავის - 32498, 61 ლარის მოხსნას.

მოპასუხე - ფინანსთა სამინისტროს ფოთის საგადასახადო ინსპექციის წარმომადგენელმა სასარჩელო განცხადება არ ცნო და მოითხოვა მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2007 წლის 5 მარტის გადაწყვეტილებით შპს «პალიასტომის» სასარჩელო განცხადება დაკმაყოფილდა; შპს «პალიასტომს» გაუუქმდა მიწის გადასახადის ძირითად თანხაზე დარიცხული საურავი - 32498,61 ლარი.

მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის საგადასახადო ინსპექციამ.

აპელანტი სააპელაციო საჩივრით ითხოვდა ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2007 წლის 5 მარტის გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 25 ივნისის გადაწყვეტილებით ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა; გაუქმდა ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2007 წლის 5 მარტის გადაწყვეტილება და ახალი გადაწყვეტილებით შპს «პალიასტომის» სასარჩელო განცხადება არ დაკმაყოფილდა.

სააპელაციო სასამართლო გადაწყვეტილებაში მიუთითებდა, რომ შპს «პალიასტომის» ვალდებულება მიწის გადასახადის ძირითადი თანხის გადახდის თაობაზე გამომდინარეობს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 57-ე მუხლის მე-3 ნაწილიდან (ახალი რედაქცია), სადაც აღნიშნულია, რომ გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო ვალდებულება ეკისრება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომლებიც ითვალისწინებს გადასახადის ან/და სანქციის თანხის გადახდას. 2005 წლის 1 იანვრიდან მოქმედი რედაქცია მოიცავდა იმავე 57-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შემდეგ შინაარსს: «გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო ვალდებულება ეკისრება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომლებიც ითვალისწინებს გადასახადის გადახდას. მართალია, წინა რედაქციაში არ იყო აღნიშნული «ან/და სანქციის თანხის გადახდა», მაგრამ სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, «სანქციის თანხის გადახდა» თუ წარმოიშობოდა ძირითადი თანხის გადაუხდელობის შემთხვევაში, მისი დარიცხვის აკრძალვას კოდექსი არ მოიცავს, ანუ შესაძლებელი იყო ხსენებული სანქციის გამოყენება.

2000 წლის რედაქციით მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 24-ე თავი მოიცავდა არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადს, რომელიც სპეციალური თავია ამ კოდექსში და არეგულირებს დაბეგვრის ობიექტებს, გადასახადის განაკვეთებს, გამოანგარიშებას, გადახდის წესს, დარიცხვას და გადახდისდან გათავისუფლებას.

საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლის პირველი ნაწილის (ძვ. რედაქცია) შესაბამისად: «მიწის გადასახადი ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს დაერიცხებათ მიწით სარგებლობის უფლების წარმოშობის თვის მომდევნო თვიდან», ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად: «არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადი გადაიხდება თანაბარწილად საანგარიშო წლის 15 აგვისტომდე და 15 ნოემბრამდე». აღნიშნული 24-ე თავის 154-ე მუხლის (ძვ. რედაქციის) პირველი ნაწილის შესაბამისად: «არასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადის საბაზისო განაკვეთები დგინდება მიწის ერთ კვადრატულ მეტრზე წელიწადში 0,24 ლარის ოდენობით, ხოლო 155-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად: «არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადი გამოიანგარიშება მიწის წლიური საბაზისო განაკვეთების გამრავლებით ტერიტორიული კოეფიციენტისა და მიწის ფართზე.»

მართალია, საგადასახადო კოდექსის 156-ე მუხლის მე-3 ნაწილის (ძვ. რედაქცია) შესაბამისად: «საგადასახადო შეტყობინება პირებს ჰზარდებთ არა უგვიანეს ყოველი წლის 1 ივნისს», მაგრამ აღნიშნული არ ნიშნავს იმას, რომ თუ საგადასახადო ინსპექცია შეტყობინებას არ გაუგზავნის პირს, ის თავისუფლდება გადასახადიდან და საურავიდან, რადგან, როგორც ირკვევა, მიწის გადასახადი პირს

დაერიცხება მიწით სარგებლობის უფლების წარმოშობის თვის მომდევნო თვიდან, რომელიც თანაბარწილად გადაიხდებოდა 15 აგვისტომდე და 15 ნოემბრამდე. მიწის მესაკუთრისათვის ცნობილი იყო მიწის გადასახადის საბაზისო განაკვეთი და მისი გაანგარიშება მიწის წლიური საბაზისო განაკვეთის გამრავლებით ტერიტორიულ კოეფიციენტსა და მიწის ფართობზე. რაც შეეხება მიწის გადასახადისაგან გათავისუფლებას, კონკრეტულ შემთხვევას საგადასახადო კოდექსის 158-ე მუხლი (ძვ. რედაქცია) არ მოიცავს.

სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, ძირითადი დავალიანების არსებობისა და აღიარების შემთხვევაში, დაუშვებელია ვადაგასულ საგადასახადო გადასახდელებზე საურავის გადახდის კანონშესაბამოზაზე მითითება, ანუ საურავი იარსებებს მანამ, სანამ ვადაგასული ძირითადი საგადასახადო გადასახდელი არსებობს და მისი გადახდა სავალდებულოა. ამდენად, მოსაზრება იმის თაოზაზე, რომ საგადასახადო შეტყობინების არარსებოზა გამორიცხავს გადასახადის გადახდის ვალდებულებას და პასუხისმგებლობას ვადაგადაცილებული მოქმედებისათვის უსაფუძლოა.

მითითებული გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა შპს «პალიასტომის».

კასატორი საკასაციო საჩივარში მიუთითებდა, რომ საგადასახადო ორგანოს მხრიდან მიწის გადასახადის დარიცხვა მოხდა იმ პერიოდზე, რომელზედაც «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის შესაბამისად, არათუ საურავის, არამედ გადასახადის დარიცხვაც დაუშვებელი იყო. ამასთან, ამავე კანონის მე-4 მუხლის მე-2 პუნქტში მოცემულ ფორმულირებაში: «არ განხორციელდეს დეკლარირება ან/და გადახდა» იგულისმება, როგორც დეკლარაციების წარდგენით გადასახდელი გადასახადები, ასევე ის გადასახადები, რომლებიც ექვემდებარებოდა გადამხდელის მიერ დეკლარაციების წერდგენის გარეშე გადახდას და რომლის გადახდაც არ განხორციელბულა 2004 წლის 1 იანვრამდე. ამდენად, მიწის გადასახადი თავისი ბუნებით წარმოდგენდა არადეკლარირებად გადასახადს, ანუ მისი გადახდისას დეკლარაციის წარდგენას საგადასახადო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებდა. შესაბამისად, «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის მე-4 მუხლის მე-2 პუნქტი მიწის გადასახადის გადამხდელის შეუსრულებელ საგადასახადო ვალდებულებაზე გავრცელდებოდა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ არ იქნებოდა შესაბამის ორგანოში ამავე მუხლის მე-3 პუნქტის «ა» ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საგადასახადო ვალდებულების აღრიცხვა-დარიცხვის ფაქტი, გარდა ამისა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წ.) 156-ე მუხლის პირველი და მე-3 ნაწილების მიხედვით, არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადის გადამხდელის აღრიცხვა და გადასახადის დარიცხვა წარმოებდა ყოველწლიურად 1 მარტის მდგომარეობით და საგადასახადო შეტყობინება ფიზიკურ პირებს ჰზარდებოდათ არა უგვიანეს ყოველი წლის 1 ივნისისა.

აღნიშულიდან გამომდინარე, კასატორი ითხოვდა ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 25 ივნისის გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით მისი სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებას.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ შპს «პალიასტომის» საკასაციო საჩივარი ექვემდებარება ნაწილობრივ დაკმაყოფილებას, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმეზე დადგენილდაა ცნობილი, რომ შპს «პალიასტომის» საკუთრების უფლებით დარეგისტრირებული აქვს ფოთში, ... ქუჩაზე მდებარე მიწის ნაკვეთი - 8000 კვ/მ, 1043 კვ/მ და 11500 კვ/მ, დაყოფილი 550 კვ/ მეტრად და 10950 კვ/მეტრად.

შპს «პალიასტომი» სადავოდ არ ხდის მიწის გადასახადის ძირითად თანხას, თუმცა იმავდროულად მიიჩნევს, რომ საურავის დარიცხვა ვადაგადაცილებულ დავალიანებაზე მოხდა უკანონოდ, ვინაიდან მას საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით არ მიუღია «საგადასახადო მოთხოვნა», რის გამოც მის მიმართ საგადასახადო სანქციის გამოყენება ეწინააღმდეგება ვალდებულების წარმოშობის მომენტისათვის მოქმედ საგადასახადო კანონმდებლობას. რაც, კასატორის მოსაზრებით, უსაფუძვლოდ არ იქნა გაზიარებული სააპელაციო სასამართლოს მხრიდან და რასაც, მისივე მითითებით, მოჰყვა საქმეზე არასწორი გადაწყვეტილების მიღება.

საკასაციო სასამართლომ შპს «პალიასტომის» საკასაციო საჩივრის საფუძველზე შეამოწმა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობა, რის შედეგადაც მიიჩნევს, რომ საქმე სააპელაციო სასამართლოს მხრიდან არასრულყოფილდაა გამოკვლეული, რის გამოც გადაწყვეტილება ექვემდებარება გაუქმებას.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს მიწის გადასახადის თავისებურებას და განმარტავს შემდეგს: მიწის გადასახადის გამოანგარიშება წარმოებდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-6 კარისა (საუბარია 1997 წლის რედაქციაზე) და «მიწის გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ» საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის შესაბამისად.

მიწის გადასახადის ოდენობა არ არის დამოკიდებული მიწის გადასადის გადამხდელთა ეკონომიკური საქმიანობის შედეგზე და დადგენილია ფიქსირებული წლიური გადასახადის სახით მიწის ფართობის ერთეულზე. მიწის გადასახადის ოდენობა დიფერენცირებულია და დამოკიდებულია მიწის ხარისხსა და ადგილმდებარეობაზე.

ამრიგად, სასოფლო-სამეურნეო და არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასადი გამოიანგარიშება სხვადასხვა განაკვეთებით, რომელიც, როგორც აღინიშნა, განისაზღვრება მიწის ხარისხის, ადგილმდებარეობის და სხვა ფაქტორების მიხედვით. სწორედ მითითებულმა გარემოებებმა განაპირობა ის, რომ მიწის გადასახადი თავისი ბუნებით მიეკუთვნა არადეკლარირებად გადასახადს, რომლის გადახდისას დეკლარაციის წარდგენის ვალდებულებას საგადასახადო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს.

საგადასახადო კოდექსის 152-ე მუხლის შესაბამისად (1997 წლის რედაქცია), გადასახადის გადამხდელთა რეგისტრაციისა და გადასახადის თანხის განსაზღვრის მიზნით, მიწის მართვის სახელმწიფო დეპარტამენტის ადგილობრივი სამსახურები ვალდებული არიან საანგარიშო წლის 1 მარტისათვის საგადასახადო ორგანოებს წარუდგინონ გადასახადის გადამხდელთა სიები, მათ მიერ დაკავებული მიწის ფართობისა და გადასახადის განაკვეთის ჩვენებით.

იმავე მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან გამოანგარიშებული გადასახადის შესახებ საგადასახადო შეტყობინება ჩააბარონ გადასადის გადამხდელს არაუგვიანეს ყოველი წლის 1 ივნისისა.

ამდენად, როგორც ზემოაღნიშნული მუხლის შინაარსი ცხადყოფს, «საგადასახადო შეტყობინება» წარმოადგენს საგადასახადო ვალდებულების დამდგენ ძირითად აქტს.

საგადასახადო კოდექსის 28-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ვალდებულება ეკისრება გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომელიც ითვალისწინებს გადასახადის გადახდას.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობის საგნად უნდა იქცეს, გაეგზავნა თუ არა შესაბამისი «საგადასახადო შეტყობინება» შპს «პალიასტომს», წინააღმდეგ შემთხვევაში დადგა თუ არა ის გარემოება, რომელიც გადასახადის გადამხდელისათვის წარმოშობს გადასახადის გადახდის ვალდებულებას.

რაც შეეხება კასატორის მოთხოვნას მის მიმართ «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის გამოყენების თაობაზე, საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ მითითებული კანონის მე-4 მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, ამ მუხლის მოქმედება ვრცელდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსითა და სხვა საკანონმდებლო აქტებით განსაზღვრულ გადასახადის გადამხდელზე, აგრეთვე საგადასახადო აგენტებზე, რომლებმაც 2004 წლის 1 იანვრამდე არ განახორციელეს საგადასახადო ვალდებულებათა დეკლარირება ან/და გადახდა. ამავე მუხლის მე-3 პუნქტის «ა» ქვეპუნქტის მიხედვით, არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებების ლეგალიზაციის წესი არ ვრცელდება შესაბამის სახელმწიფო ორგანოებში კანონმდებლობით დადგენილი წესით დეკლარირებულ, დარიცხულ და აღრიცხულ, მაგრამ გადაუხდელ საგადასახადო და საბაჟო ვალდებულებებზე.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის მე-4 მუხლის მე-2 პუნქტში მითითებული სიტყვები «არ განახორციელეს დეკლარირება ან/და გადახდა» გულისხმობს, როგორც დეკლარაციის საფუძველზე გადასახდელ გადასახადებს, ასევე იმ გადასახადებს, რომელიც ექვემდებარება დეკლარაციის გარეშე გადახდას და რომლის გადახდაც არ განხორციელებულა 2004 წლის 1 იანვრამდე.

შესაბამისად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მითითებული კანონის მე-4 მუხლის მე-2 პუნქტი მიწის გადასახადის გადამხდელის შეუსრულებელ საგადასახადო ვალდებულებაზე გავრცელდება იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ორგანოში არ არსებობს მითითებული საგადასახადო ვალდებულების აღრიცხვა-დარიცხვის ფაქტი.

იმის გათვალისწინებით, რომ საქმეზე დადგენილი და გამოკვლეული არ არის ფოტის საგადასახადო ინსპექციაში 2004 წლის 1 იანვრამდე შპს «პალიასტომზე» საგადასახადო ვალდებულების აღრიცხვა-დარიცხვის ფაქტი, საკასაციო სასამართლო მოკლებულია შესაძლებლობას ამ ნაწილში იმსჯელოს მოთხოვნის კანონიერებაზე და თვლის, რომ აღნიშნული გარემოება უნდა იქცეს სააპელაციო სასამართლოს კვლევისა და შეფასების საგნად.

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 «პალიასტომის» საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 25 ივნისის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახალი განხილვისათვის დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;

3. მხარეთათვის სახელმწიფო ბაჟის დაკისრების საკითხი გადაწყდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;

4. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

6. ფიქსირებული გადასახადი

განჩინება

#ბს-1113-1064(კ-07)

7 ივლისი, 2008 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: ნ. სხირტლაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),

მ. ცისკაძე,

ლ. მურუსიძე

დავის საგანი: შემოწმების აქტისა და საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

შპს «ტამანმა» სასარჩელო განცხადებით მიმართა ფოთის საქალაქო სასამართლოს. მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ ფოთის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 20.12.05წ. #479 ბრძანების საფუძველზე ფოთის საგადასახადო ინსპექციის საგადასახადო აუდიტის სამმართველოს უფროსმა ინსპექტორმა საზოგადოებაში ჩაატარა გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რომელიც შეეხო 2004 წლის 2 იანვრიდან 2005 წლის 2 დეკემბრამდე პერიოდს და 04.01.06 წ. გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტით გადასახდელად დაერიცხა ძირითადი თანხა 5715 ლარი, ჯარიმა - 37329 ლარი და საურავი - 4298 ლარი, სულ დარიცხულმა თანხამ შეადგინა 47341 ლარი. მოსარჩელის განმარტებით, შემოწმება ჩატარდა არაობიექტურად, საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა დარღვევით და მოითხოვა შემოწმების აქტის გაუქმება. მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ ბუღალტერთან არსებული დოკუმენტაციით დასტურდებოდა 2004 წლის საიჯარო ხელშეკრულებით მიღებული შემოსავალი 1200 ლარი ასახული იყო შპს «ტამანის» შემოსავლებში და შესაბამისად გადახდილ იქნა კუთვნილი გადასახადის ბიუჯეტში, შემოწმებელმა კი იგივე თანხა არაკანონიერად მიაკუთვნა «ბაზრის ორგანიზებისათვის» კუთვნილ გადასახადს და მოახდინა ერთი და იმავე თანხის ორმაგი დაბეგვრა. შპს «ტამანი» არც წესდებითა და არც რაიმე სხვა მარეგულირებელი სამართლებრივი დოკუმენტაციით არ ყოფილა ბაზრის ორგანიზატორი, რასაც ადასტურებს ის ფაქტი, რომ საგადასახადო ორგანოს შპს «ტამანის» სახელზე არ შეუდგენია შესაბამისი საინვენტარიზაციო აქტი, სადაც მითითებული იქნებოდა უმოქმედო და მოქმედი სავაჭრო ადგილების რაოდენობა და დასარიცხი თანხა. ამასთან, შპს «ტამანი» თუნდაც ყოფილიყო ბაზრობის ორგანიზატორი, მას არ შეეძლო განესაზღვრა, რამდენი მოქმედი სავაჭრო ადგილი ფუნქციონირებდა მთლიანად მთელ ბაზრობებზე, რომლის მიხედვითაც განხორციელდა დასაბეგრი შკალის შეცვლა. შპს «ტამანი» სხვა ბაზრობებისაგან საკმაოდ დაშორებულია და მათ შორის გადის საავტომობილო გზა. მოსარჩელის აზრით, არაკანონიერია მოპასუხის მიერ დაკისრებული ჯარიმა სალარო აპარატის გამოუყენებლობისათვის, რადგან აღნიშნული მიწა იჯარის ხელშეკრულებით ფიზიკურ პირებზე იყო გაცემული, რომლის შემოსავალი აისახა შპს «ტამანის» მოგება-ზარალის ანგარიშზე და სალარო აპარატის გამოყენების ვალდებულება მას არ გააჩნდა. მოსარჩელემ მიიჩნია აგრეთვე, რომ მას არასწორად დაეკისრა დღგ-ს შესახებ ყოველთვიური დეკლარაციის წარუდგენლობისთვის დარიცხული ჯარიმა 200 ლარის ოდენობით ნაზარდი ჯამით. საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის მიხედვით დეკლარაციის წარუდგენლობაზე ან დაგვიანებით წარდგენაზე ჯარიმა ერიცხება ყოველთვიურად 200 ლარის ოდენობით და არა ნაზარდი ჯამით. ამდენად, 15600 ლარი დარიცხული იქნა უკანონოდ. 2005 წლის დეკემბრის დეკლარაცია წარდგენილი ჰქონდა საგადასახადო ინსპექციაში და შესაბამისად, აღნიშნული საფუძველით 2400 ლარის დარიცხვა არასწორია. ასევე არასწორადაა დარიცხული ნაზარდი ჯამით სოციალური გადასახადი - 15600 ლარი და საშემოსავლო გადასახადის შესახებ დეკლარაციების წარუდგენლობისთვის 2400 ლარი, ვინაიდან 2005 წლის დეკემბრის დეკლარაცია ჩაბარებულია დროულად. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ მოითხოვა ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 04.01.06წ. გასვლითი საკონტროლო საგადასახადო შემოწმების აქტისა და 28.02.06წ. საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა და #04-01/54 საგადასახადო შეტყობინების მოქმედების შეჩერება.

ფოთის საქალაქო სასამართლოს 30.10.06წ. გადაწყვეტილებით სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, ბათილად იქნა ცნობილი ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 04.01.06წ. გასვლითი საკონტროლო საგადასახადო შემოწმების აქტი და 28.02.06წ. საგადასახადო მოთხოვნა შპს «ტამანისათვის» 41161 ლარის დარიცხვის ნაწილში, მოსარჩელეს გადასახდელად დარჩა 6180 ლარი. ფოთის საქალაქო სასამართლომ დაადგინა, რომ ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 28.02.06წ. საგადასახადო მოთხოვნით 04.01.06წ. გასვლითი საკონტროლო საგადასახადო შემოწმების აქტით შპს «ტამანს» დაერიცხა საგადასახადო დავალიანება 47341 ლარი. საგადასახადო ინსპექციამ დღგ-ს

ყოველთვიური დეკლარაციის წარუდგენლობისათვის საზოგადოებას დაარიცხა 2005 წლის 1 თებერვლიდან 2006 წლის იანვრის ჩათვლით ჯარიმა ნაზარდი ჯამით, თვეში 200 ლარის ოდენობით, სულ - 15600 ლარი. აღნიშნული სასამართლომ მიიჩნია არასწორად და განმარტა, რომ დეკლარაციის წარუდგენლობის ან დაგვიანებით წარდგენისათვის ჯარიმა ერიცხება ყოველთვიურად 200 ლარის ოდენობით და არა ნაზარდი ჯამით. ამასთან, 2005 წლის დეკემბრის დეკლარაცია მოსარჩელის მიერ წარდგენილია საგადასახადო ინსპექციაში. 2005 წელს საზოგადოებას შემოსავალი არ ჰქონია და საგადასახადო კოდექსის 85-ე მუხლის მე-7 და მე-8 ნაწილების თანახმად, დეკლარაციის წარდგენის ვალდებულება არ გააჩნდა და შესაბამისად, არც ჯარიმა და საურავი უნდა დარიცხოდა. სასამართლოს განმარტებით, შპს «ტამანს» არასწორად დაერიცხა ნაზარდი ჯამით სოციალური გადასახადი 15 600 ლარის ოდენობით, ვინაიდან 2005 წელს შპს «ტამანს» ხელფასი არ გაუცია, ხოლო ნულოვანი დეკლარაციის წარდგენის ვალდებულება შპს «ტამანს» არ გააჩნდა. შემოწმების აქტის მიხედვით, ასევე დარიცხულია, საგადასახადო კოდექსის 137-ე მუხლის შესაბამისად, ჯარიმა განგარიშების წარუდგენლობისათვის თვეში 200 ლარის ოდენობით, სულ - 2400 ლარი. აქტში აღნიშნულია, რომ 2004-2005 წლებში საზოგადოების მიერ ხელფასის გაცემა არ მომხდარა და ასეთ შემთხვევაში შპს «ტამანი» საგადასახადო კოდექსის 95-ე მუხლის თანახმად, არ იყო ვალდებული, წარედგინა განგარიშება.

სასამართლომ ასევე დაადგინა, რომ შპს «ტამანის» მიერ საყოფაცხოვრებო სახლის წინ მდებარე მიწა გაცემული იყო იჯარის ხელშეკრულებით ფიზიკურ პირებზე და ამ ობიექტიდან მიღებული შემოსავალი აისახებოდა შპს «ტამანის» მოგება-ზარალის ანგარიშზე. შესაბამისად, იგი არ იყო ვალდებული, გამოეყენებინა საკონტროლო სალარო აპარატი. "მომხმარებელთან ფულადი ანგარიშსწორების განხორციელებისას საკონტროლო სალარო აპარატის გამოყენების შესახებ" საქართველოს კანონის მე-7 მუხლის თანახმად, საკონტროლო სალარო აპარატის გამოყენების აუცილებლობისაგან თავისუფლდებიან პირები მომხმარებელთან ანგარიშსწორების იმ ნაწილში, სადაც გამოიყენება მკაცრი ანგარიშსწორების ფორმის ქვითრები, ხოლო შპს «ტამანის» მიერ მოიჯარებთან ანგარიშსწორება ხორციელდებოდა მკაცრი ანგარიშსწორების ქვითრებით. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საზოგადოებაზე არასწორად იქნა დაკისრებული ჯარიმა სალარო აპარატის გამოყენლობისათვის 500 ლარის ოდენობით და სალარო აპარატის განგარიშების წარუდგენლობისათვის 1800 ლარის ოდენობით. საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილებით, შპს «ტამანს» გადასახდელი დარჩა ძირითადი თანხა - 5715 ლარი, საგზაო გადასახადი - 443 ლარი, ქონების გადასახადი - 22 ლარი, სულ - 6180 ლარი.

საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს შპს «ტამანმა» და ფოთის საგადასახადო ინსპექციამ. შპს «ტამანმა» სააპელაციო საჩივრით მოითხოვა სარჩელის იმ ნაწილის დაკმაყოფილება, რომელზეც უარი ეთქვა საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილებით. ფოთის საგადასახადო ინსპექციამ სააპელაციო საჩივრით გასაჩივრებული გადაწყვეტილების იმ ნაწილის გაუქმება მოითხოვა, რომლითაც შპს «ტამანის» სასარჩელო მოთხოვნა დაკმაყოფილდა და ამ ნაწილში სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 16.10.07წ. გადაწყვეტილებით არ დაკმაყოფილდა ფოთის საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივარი, დაკმაყოფილდა შპს «ტამანის» სააპელაციო საჩივარი, გაუქმდა ფოთის საქალაქო სასამართლოს 30.10.06წ. გადაწყვეტილება იმ ნაწილში, რომლითაც შპს «ტამანს» გადასახდელად დაეკისრა 6180 ლარი, დანარჩენ ნაწილში გადაწყვეტილება დარჩა უცვლელად.

სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის 137-ე მუხლის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული სააღსრულებო დოკუმენტაციის ან სხვა დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარუდგენლობა, ისევე, როგორც არსებული სააღსრულებო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარდგენაზე უარი, აგრეთვე აღნიშნული დოკუმენტაციის ან/და ინფორმაციის წარდგენისაგან თავის არიდება იწვევს დაჯარიმებას 200 ლარის ოდენობით. შემოწმებისას აქტში აღნიშნულია, რომ 2004-2005 წლებში საზოგადოებას ხელფასი არ გაუცია. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ საგადასახადო კოდექსის 137-ე მუხლით გათვალისწინებული ნორმა ჯარიმას ითვალისწინებს, როცა არაა წარმოდგენილი სააღსრულებო დოკუმენტაცია ან დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაცია. ვინაიდან, შპს «ტამანს» ხელფასი არ გაუცია, შესაბამისად, საშემოსავლო გადასახადი ვერ დაეკეთებოდა და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაცია არ არსებობდა. საგადასახადო კოდექსის 137-ე მუხლი ინფორმაციის წარუდგენლობისათვის ჯარიმას ითვალისწინებს მაშინ, როცა პირს აქვს დასაბეგრი შემოსავალი და იგი არ წარუდგენია. სასამართლოს განმარტებით, აღნიშნული გამომდინარეობს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის 30.08.06წ. ბრძანებით დამტკიცებულ «საგადასახადო სამართალდარღვევაზე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 129-ე-141-ე მუხლებით გათვალისწინებული სანქციების გამოყენების შესახებ მეთოდური მითითებებიდან», სადაც 137-ე მუხლთან დაკავშირებით აღნიშნულია, რომ საგადასახადო კოდექსის 102-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ თანამდებობის პირს, საგადასახადო ორგანოს უფროსის (მოადგილის) წერილობითი ბრძანების საფუძველზე, უფლება აქვს მოითხოვოს გადასახადის გადამხდელისაგან სააღსრულებო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარდგენა. სააღსრულებო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის

წარდგენა ხორციელდება მოტივირებული წერილობითი მოთხოვნით, სადაც კონკრეტულად უნდა მიეთითოს წარსადგენი საადრიცხო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის ჩამონათვალი და მათი წარდგენის გონივრული ვადა. საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის დარღვევა იწვევს დაჯარიმებას ამ დეკლარაციის საფუძველზე დამატებით გადასახდელი თანხის 5%-ის ოდენობით, ყოველ დაგვიანებულ სრული (არასრულ) საგადასახადო თვეზე, მაგრამ არანაკლებ 200 ლარისა, აღნიშნული დეკლარაციის წარუდგენლობის ყოველი სრული (არასრული) თვისათვის. შემოწმების აქტში აღნიშნულია, რომ 2004-2005 წლებში საზოგადოებას სოციალური გადასახადით დასაბეგრი ბაზა არ გააჩნდა. რამდენადაც შპს-ს სოციალური გადასახადით დასაბეგრი ბაზა არ გააჩნდა, სოციალური გადასახადის დაქვითვა ვერ მოხდებოდა. აქედან გამომდინარე, სოციალური გადასახადით დაბეგვრასთან დაკავშირებული დეკლარაციის წარდგენის ვალდებულებაც არ არსებობდა. სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის 1-ლი ნაწილით გათვალისწინებული ჯარიმა მაშინ, როდესაც არსებობს დაბეგვრის საფუძველი და ამის შესახებ არ წარდგენილა შესაბამისი დეკლარაცია, რაც ასევე გამომდინარეობს საგადასახადო დეპარტამენტის 30.08.06წ. დამტკიცებული მეთოდური მითითებებიდან, სადაც აღნიშნულია, რომ გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის დარღვევა უნდა იწვევდეს პირის დაჯარიმებას მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როცა გამოიკვეთება ამ დეკლარაციის დაგვიანებით წარდგენის საფუძველზე ბიუჯეტში დამატებით გადასახდელი თანხა. ამდენად, დაგვიანებით წარდგენილი (წარსადგენი) ნულოვანი ან საგადასახადო კრედიტის ამსახველი ინფორმაციის შემცველი დეკლარაციის მიხედვით გადამხდელს ჯარიმა საგადასახადო შემოწმების გარეშე არ უნდა დაერიცხოს. ანალოგიური წესი უნდა გავრცელდეს იმ შემთხვევებშიც, როცა პირი საგადასახადო დეკლარაციებს საერთოდ არ ადგენდა და რაღაც ეტაპზე დაიწყო დეკლარაციების წარდგენა. ასეთ შემთხვევაშიც საგადასახადო შემოწმების გარეშე არ უნდა განხორციელდეს სანქციების დარიცხვა. სასამართლომ დაადგინა, რომ შემოწმების აქტით შპს «ტამანს» საგადასახადო კოდექსის 132-ე მუხლის თანახმად დაერიცხა ჯარიმა დღგ-ს ყოველთვიური დეკლარაციის წარუდგენლობისათვის 2005 წლის 1 თებერვლიდან 2006 წლის იანვრის ჩათვლით, ნაზარდი ჯამით თვეში 200 ლარის ოდენობით, სულ - 15600 ლარი. სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით, მოსარჩელეს არასწორად დაეკისრა ჯარიმა ნაზარდი ჯამით დღგ-ის შესახებ დეკლარაციის წარუდგენლობისათვის, ვინაიდან დეკლარაციის წარუდგენლობისათვის ან დაგვიანებით წარდგენისათვის გადამხდელს ეკისრება ჯარიმა 200 ლარი საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად და არა ნაზარდი ჯამი. ამასთან, საგადასახადო კოდექსის 95-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად, თუ გადასახადის გადამხდელი არ წყვეტს ეკონომიკურ საქმიანობას, გარკვეული პერიოდის განმავლობაში (დროებით) აღარ ახორციელებს სამეურნეო ოპერაციებს და ამ პერიოდში უნდა განახორციელოს საგადასახადო ანგარიშგება, მას უფლება აქვს, აღნიშნული პერიოდების მიხედვით არ წარადგინოს საგადასახადო დეკლარაციები (განგარიშგებები), გარდა საშემოსავლო, მოგებისა და ქონების გადასახადის ყოველწლიური დეკლარაციებისა. 95-ე მუხლის მე-8 ნაწილის მიხედვით კი ამ მუხლის მე-7 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში ითვლება, რომ გადასახადის გადამხდელმა განახორციელა საგადასახადო ანგარიშგება, რომლის მიხედვით, მისი შემოსავლები, ხარჯები და საგადასახადო აგენტის ფუნქციების შესრულებასთან დაკავშირებული საგადასახადო ვალდებულებები შესაბამისი პერიოდების მიხედვით ნულის ტოლია. ამასთანავე, თუ დეკლარირება შემდგომში განხორციელდება აღნიშნული პერიოდების მიხედვით, იგი ჩაითვლება დაგვიანებით წარდგენილ შესწორებულ დეკლარაციად. ამდენად, სადავო აქტით დარიცხული დღგ-ს დეკლარაციის წარუდგენლობისათვის 15600 ლარის დარიცხვა სასამართლომ არასწორად მიიჩნია. სასამართლომ ასევე დაადგინა, რომ შემოწმების აქტით შპს «ტამანს» დაეკისრა ჯარიმა - 500 ლარი სალარო აპარატის გამოყენებისათვის და სალარო აპარატის განგარიშგების წარუდგენლობისათვის. სასამართლომ განმარტა, რომ მოსარჩელის მიერ საყოფაცხოვრებო სახლის წინ მდებარე მიწა გაცემული იყო იჯარით ფიზიკურ პირებზე. მიღებული შემოსავალი ასახულია შპს «ტამანის» მოგება-ზარალის ანგარიშზე. საგადასახადო კოდექსის 97¹ მუხლის მე-4 ნაწილის «ა» ქვეპუნქტის მიხედვით, საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების ვალდებულებისაგან თავისუფლებიან პირები მომხმარებლებთან ანგარიშსწორების იმ ნაწილში, სადაც გამოიყენება ნაღდი ფულით ანგარიშსწორების ფაქტის დამადასტურებელი საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით დამტკიცებული მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტი. სასამართლომ ასევე განმარტა, რომ სალარო-აპარატის გამოყენების ვალდებულება შეიძლება მოიჯარეებს ჰქონდეთ და არა მეიჯარე - შპს «ტამანს». შესაბამისად, არ არსებობდა სალარო აპარატის განგარიშგების წარდგენის ვალდებულება. შემოწმების აქტით, შპს «ტამანს» ასევე დაერიცხა ფიქსირებული გადასახადი ბაზრის ორგანიზებისათვის 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლის 53-ე ნაწილით. სასამართლომ განმარტა, რომ 273-ე მუხლის 50-ე ნაწილის მიხედვით, 2006 წლის 1 იანვრამდე ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც საქართველოში ეწევიან ბაზრების ორგანიზებას, მათი საქმიანობის ამ ნაწილში გადასახდელი დამატებული ღირებულების გადასახადის, მოგების, ეკონომიკური საქმიანობისა და საერთო სარგებლობის საავტომობილო გზებით სარგებლობის გადასახადის ნაცვლად დაიბეგრებიან ერთიანი

ფიქსირებული, კომბინირებული გადასახადით ბაზრის ორგანიზებისათვის. ამავე მუხლის მიხედვით, ბაზრის ორგანიზებისათვის გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია ბაზრის ტერიტორიაზე არსებული სავაჭრო ადგილები. ამ მუხლის მიზნებისათვის, ბაზარი არის სასოფლო-სამეურნეო (გარდა ცოცხალი ცხოველებისა და ფრინველების) სასურსათო და სამრეწველო პროდუქტის სავაჭრო კომპლექსი, რომელიც შედგება ამ მიზნებისათვის გამოყოფილი მიწის ნაკვეთისა და მასზე განლაგებული სტაციონარული და არასტაციონარული სავაჭრო ადგილებისაგან, ცენტრალიზებული სამეურნეო მომსახურებითა და მართვით, რომლის საქმიანობის ძირითად სახეს სავაჭრო ადგილების გაქირავება წარმოადგენს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ ბაზარი არის სავაჭრო კომპლექსი, რომელიც შედგება ბაზრობებისათვის გამოყოფილი მიწის ნაკვეთისა და მასზე განლაგებული სავაჭრო ადგილებისაგან, ცენტრალიზებული სამეურნეო მომსახურებით, რასაც შპს «ტამანის» მიმართ ადგილი არ ჰქონია. შპს «ტამანის» წესდებითა და ობიექტის შპს «ტამანის» მიერ ნასყიდობის ხელშეკრულებიდან გამომდინარე, შპს «ტამანს» მიწის ნაკვეთი არა აქვს გამოყოფილი ბაზრობისათვის და ამ ნაკვეთზე არ განულაგებია სავაჭრო ადგილები. მას გაქირავებული ჰქონდა მიწის ნაკვეთი 13 პირზე. 273-ე მუხლის 52-ე ნაწილის მიხედვით, სავაჭრო ადგილად ითვლება ბაზრის ტერიტორიაზე არსებული ნებისმიერი გაქირავებული ან გაქირავებისათვის განკუთვნილი სავაჭრო ფართი ან და ობიექტი, რომელიც გამოიყენება საქონლის მისაწოდებლად. სასამართლოს მითითებით, შპს «ტამანმა» გააქირავა მიწის ნაკვეთი და შემოსავალი აისახა 2004 წლის წლიურ შემოსავლებში, ანუ იგი დაიბეგრა მოგების გადასახადით. სასამართლომ განმარტა, რომ შპს «ტამანი» 273-ე მუხლის 51-ე ნაწილის შინაარსიდან გამომდინარე, არ არის ბაზრის ორგანიზატორი. ბაზრის ორგანიზატორად შესაძლოა ჩათვალოს ის პირები, რომლებიც აწარმოებენ ვაჭრობას და რომლებიც იბეგრებიან ფიქსირებული გადასახადით, ხოლო მიწის იჯარით გაცემის გამო, შპს «ტამანი» დაბეგრილია მოგების გადასახადით და მისი ფიქსირებული გადასახადით დაბეგვრის შემთხვევაში, მოხდება მისი ორმაგი დაბეგვრა. ამასთან, არ არის ინვენტარიზაციის აქტი, ინვენტარიზაციის აქტი კი აუცილებლად უნდა იქნეს შედგენილი საგადასახადო ინსპექციის მიერ იმ შემთხვევაში, როცა პირი არის ბაზრის ორგანიზატორი, რათა განსაზღვრულ იქნეს ფიქსირებული გადასახადის ოდენობა 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლის 53-ე ნაწილში მოცემული ცხრილის შესაბამისად. ამდენად, სასამართლომ არასწორად მიიჩნია ბაზრის ორგანიზებისათვის დარიცხული გადასახადი.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 16.10.07 წ. გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ფოთის საგადასახადო ინსპექციამ.

ფოთის საგადასახადო ინსპექციის განმარტებით, შპს «ტამანს» 2004 წელს 13 ფიზიკურ პირთან ბაზრის ტერიტორიაზე ფართის გაქირავების შესახებ ხელშეკრულება ქონდა გაფორმებული, რისთვისაც მას მოიჯარეები უხდიდნენ საიჯარო ქირას, დღეში ერთი ლარის ოდენობით. 13.06.97წ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლის 51-ე ნაწილის მიხედვით სავაჭრო ადგილების გაქირავება არის ბაზრის ორგანიზებისათვის გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი. 2004 წელს საწარმო მოგების, დღგ-სა და სავაჭრო ფონდის გადასახადების ნაცვლად იყო ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელი. საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლის 50-ე ნაწილის შესაბამისად ბაზრის ორგანიზებისათვის გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტია ბაზრის ტერიტორიაზე არსებული ნებისმიერი გაქირავებული ან გაქირავებისათვის განკუთვნილი ნებისმიერი ფართი, ან ობიექტი. 2004 წელს შპს «ტამანის» მიერ დაფიქსირებულია სულ 13 სავაჭრო ადგილი. საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლის 53-ე პუნქტის შესაბამისად, ბაზრობები, რომელთა სავაჭრო ადგილების საერთო რაოდენობა 300-ზე მეტია, მიუხედავად მოსახლეობის რაოდენობისა, იბეგრებიან საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლის 53-ე ნაწილის ცხრილის მე-4 სვეტში მოცემული განაკვეთებით. შპს «ტამანს» გაქირავებულ ადგილზე, 13.06.97წ. საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლის 53-ე ნაწილის შესაბამისად, 2004 წელს ფიქსირებული გადასახადი ბაზრის ორგანიზებისათვის დაერიცხა თვეში 455 ლარი, სულ - 5460 ლარი (13X35X12). აგრეთვე, კანონიერად დაერიცხა საგადასახადო კოდექსის 254-ე მუხლის I ნაწილით ჯარიმა დეკლარაციის წარმოდგენლობისათვის თანხით 1365 ლარი და 252-ე და 132-ე მუხლების საფუძველზე, საურავი ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე 4217 ლარის ოდენობით. ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებების საფუძველზე ფოთის საგადასახადო ინსპექცია არ ეთანხმება ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილებაში მითითებულ გარემოებებს, რომ შპს «ტამანი» არ ყოფილა ბაზრის ორგანიზატორი და რომ მას წესდებაში არ ეწერა აღნიშნული საქმიანობის განხორციელება, სააპელაციო სასამართლომ არასწორად მოახდინა 13.06.97წ. საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლის 50-ე პუნქტის განმარტება. კასატორმა, აგრეთვე, არ გაიზიარა სასამართლოს მსჯელობა, რომ გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარებამდე სავალდებულო იყო ინვენტარიზაციის ჩატარება, ვიანაიდან ასეთ მოთხოვნას საგადასახადო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებდა. კასატორის განმარტებით, მიუხედავად იმისა, რომ შპს «ტამანს» 2004-2005 წლებში ხელფასის გაცემა არ უწარმოებია, საგადასახადო კოდექსის 137-ე მუხლის მიხედვით, იგი ვალდებული იყო, წარმოედგინა საანგარიშგებო დოკუმენტაცია. აღნიშნულის განუხორციელებლობის გამო, საგადასახადო კოდექსის თანახმად, საწარმოს დაერიცხა 2400 ლარი. ასევე, საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის შესაბამისად, საწარმოს ეკისრებოდა ყოველთვიური დეკლარაციების წარდგენა, რისთვისაც, დაერიცხა ჯარიმა ყოველ ვადაგადაცილებულ სრულ და არასრულ თვეზე 200 ლარის ოდენობით, თანხით 15600 ლარი. რაც შეეხება საზოგადოებისათვის საკონტროლო-სალარო აპარატის არქონისათვის და მასზე

ყოველთვიური განგარიშების საგადასახადო ორგანოში წარმოუდგენლობისათვის დარიცხულ ჯარიმას, საგადასახადო ინსპექციამ განმარტა, რომ შპს «ტამანს» 13 ფიზიკურ პირთან ჰქონდა ხელშეკრულება გაფორმებული, ისინი ორგანიზაციას უხდიდნენ საიჯარო თანხას 1 ლარის ოდენობით, რა დროსაც საზოგადოებას უნდა გამოეყენებინა საკონტროლო-სალარო აპარატი, რისთვისაც 13.06.97 წ. საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლით დაერიცხა ჯარიმა 500 ლარის ოდენობით. ასევე, დაერიცხა ჯარიმა 2004 წლის 1 მარტიდან ყოველთვიურად 200 ლარი საკონტროლო-სალარო აპარატის ყოველთვიური განგარიშების წარმოუდგენლობისათვის. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ფოთის საგადასახადო ინსპექციამ მოითხოვა ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს 16.10.07წ. გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

საკასაციო პალატის 22.05.08 წ. განჩინებით საკასაციო საჩივარი დასაშვებად იქნა ცნობილი. საკასაციო პალატის სხდომაზე კასატრის წარმომადგენელმა მხარი დაუჭირა საკასაციო საჩივარს და მოითხოვა მისი დაკმაყოფილება. მოწინააღმდეგე მხარემ, შპს «ტამანის» წარმომადგენელმა საკასაციო საჩივრის საფუძვლები არ ცნო და მოითხოვა სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვება.

სამოტივაციო ნაწილი:

საქმის მასალების და საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის შედეგად, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, უნდა გაუქმდეს სააპელაციო პალატის გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და საქმე ხელახალი განხილვისათვის დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმეზე დადგენილად არის ცნობილი, რომ შპს «ტამანს» იჯარით ჰქონდა გაცემული 13 ფიზიკურ პირზე მიწის ნაკვეთი. ის გარემოება, რომ საყოფაცხოვრებო სახლის წინ არსებული შპს «ტამანის» საკუთრებაში მყოფი ფართი იჯარით გაცემული იყო 13 პირზე, რომლებიც მეიჯარეს უხდიდნენ იჯარის ქირას ყოველდღიურად (დღეში - 1 ლარი), საჭიროებს იმის გარკვევას, თუ რა იყო რეალურად გაცემული იჯარით, მიწის ნაკვეთი, თუ სავაჭრო ადგილი. აღნიშნულის გარკვევა საჭიროებდა სასამართლოს მიერ საიჯარო ხელშეკრულებების გამოთხოვას, 13 ფიზიკურ პირზე იჯარით გაცემული მიწის ნაკვეთის ფართობის დადგენას, მოიჯარეთა მიერ ფართის გამოყენების, გაწეული საქმიანობის შესწავლას, იმის დადგენას პასუხობდა თუ არა შპს «ტამანის» მიერ იჯარით გაცემული ტერიტორია 13.06.97წ. საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლის 51-ე ნაწილით გათვალისწინებული მიზნებისათვის ბაზრის დეფინიციის მოთხოვნებს. მოსარჩელის ბაზრის ორგანიზატორად მიჩნევის გამომრიცხავ გარემოებას არ წარმოადგენს ის, რომ შპს «ტამანის» წესდება არ უთითებს საზოგადოების საქმიანობის ამ სახეობის განხორციელებაზე. სააპელაციო პალატის აღნიშნული მოსაზრება არის უსაფუძვლო, ვინაიდან კანონმდებლობა განამტკიცებს სამეწარმეო საქმიანობის თავისუფლებას, სამეწარმეო ურთიერთობის მონაწილეებს შეუძლიათ განახორციელონ კანონით აუკრძალავი საქმიანობა, «მეწარმეთა შესახებ» კანონი არ ითვალისწინებს სპეციალური უფლებამოსილების ინსტიტუტს, ე.ი. სამეწარმეო (კომერციულ) იურიდიულ პირებს უფლება აქვთ განახორციელონ ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც პირდაპირ ან არაპირდაპირ ემსახურება საზოგადოების მიზნებს და აკრძალული არ არის კანონით. სკ-ის 25-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, კერძო სამართლის იურიდიულ პირს უფლება აქვს, განახორციელოს კანონით აუკრძალავი ნებისმიერი საქმიანობა, მიუხედავად იმისა არის თუ არა ეს საქმიანობა სადამფუძნებლო დოკუმენტებით გათვალისწინებული.

13.06.97წ. საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლის 50-ე ნაწილის თანახმად, ერთიანი ფიქსირებული გადასახადის გადახდა რიგი გადასახადების (დღგ-ის, მოგების, ეკონომიკური საქმიანობის და საერთო სარგებლობის საავტომობილო გზების) სანაცვლოდ იყო იმჟამად მოქმედი კანონმდებლობის არა ალტერნატიული, არამედ იმპერატიული მოთხოვნა, გადასახადის გადამხდელი არ იყო უფლებამოსილი ფიქსირებული გადასახადის ნაცვლად გადაეხადა ის გადასახადები, რომელთა სანაცვლოდაც იყო შემოღებული ფიქსირებული გადასახადი. აღნიშნულიდან გამომდინარე, შპს «ტამანის» მიერ მიწის ნაკვეთის გაქირავების შედეგად მიღებული შემოსავლის (1200 ლარის) ასახვა 2004 წლის შემოსავალში, შემოსავლის მოგების გადასახადით დაბეგვრა თავისთავად არ გამორიცხავს სადავო პერიოდში ფიქსირებული გადასახადის დაკისრების შესაძლებლობას. ამასთანავე, მოსარჩელის ბაზრის ორგანიზებისათვის გადასახადით დაბეგვრის შესაძლებლობას ასევე არ გამორიცხავს ის გარემოება, რომ არ ჩატარებულა ინვენტარიზაცია, ფიქსირებული გადასახადით დაბეგვრისათვის გადამწყვეტი მნიშვნელობა ჰქონდა საქმიანობის შინაარსს (სავაჭრო ადგილების გაქირავება) და არა ინვენტარს, ვინაიდან ბაზრის ორგანიზებისათვის გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენდა არა მხოლოდ სტაციონალური, არამედ არასტაციონალური სავაჭრო ადგილებიც. ამდენად, ინვენტარიზაციის ჩატარება არ წარმოადგენს ბაზრის ორგანიზებისათვის გადასახადით დაბეგვრის სავალდებულო პირობას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა თვლის, რომ არ არის საკმარისად დასაბუთებული სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრება იმის შესახებ, რომ შპს «ტამანი» არ არის ბაზრის ორგანიზატორი, მას მიწის ნაკვეთი ბაზრობისათვის არ გამოუყოფია, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ ამ ნაწილში არსებობს სკ-ის 407-ე მუხლით გათვალისწინებული დასაბუთებული საკასაციო პრეტენზია.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საქმის ხელახალი განხილვისას მოსარჩელის მიერ ბაზრის ორგანიზების ფაქტის დადგენის შემთხვევაში, ორმაგი დაბეგვრისაგან თავის არიდების მიზნით, საჭიროა

ბაზრის ორგანიზებისათვის ერთიანი ფიქსირებული, კომბინირებული გადასახადისა და იმ გადასახადებს შორის სხვაობის დადგენა, რომელიც ერთიანი ფიქსირებული გადასახადის სანაცვლოდ გადახდილი აქვს მოსარჩელეს.

იმის გათვალისწინებით, რომ არ არის გარკვეული ფიქსირებული გადასახადის ობიექტი, კერძოდ მოსარჩელის მიერ ბაზრის ორგანიზების საკითხი, ვერ იქნება საკმარისად დასაბუთებულად მიჩნეული აგრეთვე სააპელაციო სასამართლოს მიერ სადავო შემოწმების აქტის და საგადასახადო მოთხოვნის იმ ნაწილში გაუქმება, რომელიც შეეხება სალარო აპარატის გამოუყენებლობისათვის და სალაროს აპარატის გაანგარიშების წარუდგენლობისათვის ჯარიმის დაკისრებას. დავის აღნიშნული ასპექტების მჭიდრო ურთიერთკავშირის გამო, საკასაციო პალატა თვლის, რომ გადაწყვეტილება ამ ნაწილში არ არის საკმარისად დასაბუთებული, რაც სსკ-ის 394-ე მუხლის «ე» ქვეპუნქტის თანახმად საკასაციო საჩივრის აბსოლუტურ საფუძველს შეადგენს. საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებასთან დაკავშირებით სააპელაციო სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა (სსკ-ის 393-ე მუხლის «ე» ქვეპუნქტი), სააპელაციო პალატის მითითება საგადასახადო კოდექსის 97¹ მუხლზე უმართებულოა, ვინაიდან შემოწმების აქტში და საგადასახადო შეტყობინებაში საჯარიმო თანხები გამოყენებულია 2004 წლის პერიოდისათვის, 13.06.97წ. საგადასახადო კოდექსის 155¹ და 137-ე მუხლზე დაყრდნობით, ხოლო 97¹ მუხლი ამჟამად მოქმედ საგადასახადო კოდექსში სადავო პერიოდის შემდეგ, 27.12.05წ. კანონით იქნა დამატებული კოდექსში.

დეკლარაციის წარუდგენლობისათვის თანხების დაკისრების მართლზომიერების საკითხზე მსჯელობისას სააპელაციო პალატა იყენებს მხოლოდ ამჟამად მოქმედი საგადასახადო კოდექსის ნორმებს, მიუხედავად იმისა, რომ სადავო პერიოდი მოიცავს მანამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის პერიოდსაც, ხოლო საგადასახადო კანონმდებლობას არ აქვს უკუქცევითი ძალა. საკასაციო პალატა ეთანხმება სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას იმის თაობაზე, რომ ნულოვანი საგადასახადო ვალდებულების არსებობა დეკლარაციის წარდგენის ვალდებულებისაგან გადასახადის გადამხდელის გათავისუფლების საფუძველია. ამასთანავე, საქმეზე დასადგენი ფაქტობრივი გარემოება, კერძოდ შპს «ტამანის» მიერ ბაზრის ორგანიზების საკითხის გარკვევა უკავშირდება დეკლარაციის წარუდგენლობისათვის ჯარიმის დაკისრების საკითხს. საგადასახადო კოდექსის 273.59 მუხლის შესაბამისად, ბაზრის ორგანიზატორობისათვის დაწესებული ფიქსირებული გადასახადის თანხის 74% ჩაითვლებოდა დამატებული ღირებულების გადასახადში, 22% - მოგების, ხოლო 4% - საერთო სარგებლობის საავტომობილო გზებით სარგებლობის გადასახადების ანგარიშში. ამავე მუხლის 58-ე ნაწილის თანახმად, გადასახადი ბაზრის ორგანიზებისათვის გადაიხდება ბაზრის ორგანიზატორის მიერ ყოველთვიურად, შესაბამისი საანგარიშო თვის 25 რიცხვამდე, რისთვისაც გადამხდელს საგადასახადო ორგანოში უნდა წარედგინათ დეკლარაცია (273.58 მუხ.). იმ შემთხვევაში, თუ შპს «ტამანი» ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელს წარმოადგენდა, მას უნდა წარედგინა შესაბამისი საგადასახადო დეკლარაცია. აღნიშნულის გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება უნდა გაუქმდეს დეკლარაციის წარუდგენლობისათვის დაკისრებული გადასახადისაგან შპს «ტამანის» გათავისუფლების ნაწილშიც.

დაუსაბუთებელია სააპელაციო პალატის მიერ შპს «ტამანის» გათავისუფლება სადავო საგადასახადო მოთხოვნით დაკისრებული ქონების გადასახადისაგან. სააპელაციო პალატამ ისე გაათავისუფლა მეწარმე აღნიშნული გადასახადის გადახდისაგან, რომ არ მიუთითებია გათავისუფლების სამართლებრივი საფუძველი.

ხარვეზიანია აგრეთვე სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი, რომლის თანახმად შპს «ტამანის» სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა, გაუქმდა ფოთის საქალაქო სასამართლოს 30.10.06წ. გადაწყვეტილება იმ ნაწილში, რომლითაც შპს «ტამანს» გადასახდელად დაეკისრა 6180 ლარი. ამასთანავე, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი არ შეიცავს მითითებას იმის შესახებ თუ რა ბედი ეწია შპს «ტამანის» სარჩელის ამ ნაწილში, სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილებით შპს «ტამანის» სარჩელის მოთხოვნა ამ ნაწილში დარჩა გადაუწყვეტილი. ამდენად, სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი არ პასუხობს სსკ-ის 249-ე მუხლის მე-5 ნაწილის მოთხოვნებს, რომლის თანახმად გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი უნდა შეიცავდეს სასამართლოს დასკვნას სარჩელის დაკმაყოფილების ან სარჩელზე მთლიანად ან ნაწილობრივ უარის თქმის შესახებ.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალური ცენტრის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს სააპელაციო პალატის გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და სსკ-ის 412-ე მუხლის საფუძველზე საქმე ხელახალი განხილვისათვის უნდა დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე, 399-ე, 412-ე მუხლებით და

და ა ა დ გ ი ნ ა :

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალური ცენტრის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 16.10.07წ. გადაწყვეტილება და საქმე ხელახალი განხილვისათვის დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
2. სასამართლო ხარჯების განაწილების საკითხი გადაწყდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;
3. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.