

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი
ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეებზე

2011, №10

ს ა გ ა დ ა ს ა ხ ა დ ო

დ ა ვ ე ბ ი

საძიებელი

1. საგადასახადო შემოწმება

- გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო შემოწმება
- დარიცხული საურავის და ჯარიმის კანონიერების შემოწმება
- საგადასახადო შემოწმების აქტის ცალკე გასაჩივრების კანონიერება
- საინკასო დავალების წარდგენის წინამძღვრები

2. გადასახადის დარიცხვა

- გადამხდელის ცრუმაგიერ პირად აღიარება
- გადასახადის გადამხდელის დადგენა და საურავის დარიცხვა
- გადასახადის დარიცხვის კანონიერება
- საბაზრო ფასის გამოყენება და მოგების გადასახადის განსაზღვრა
- საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის დარიცხვის წესი
- საწესდებო კაპიტალიდან წილის ნატურით გატანისას მოგების და დღგ-ს საგადასახადო დაბეგვრა
- უფლებამოსილი ორგანოს მიერ დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრის დაუდგენლობა

3. დღგ

- დღგ-ზე დარიცხული ჯარიმის კანონიერების შემოწმება
- დღგ-ს გადახდის ვალდებულების წარმოშობა

1. საგადასახადო შემოწმება

გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო შემოწმება

გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

18ს-215-207(კ-10)

7 ივლისი, 2010 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2009 წლის 22 ივნისს ინდ.მ «რ. ჭ-იამ» სასარჩელო განცხადებით მიმართა ფოთის საქალაქო სასამართლოს მოპასუხის შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალური ცენტრისა და მესამე პირის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მიმართ და მოითხოვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფოთის რეგიონალური ცენტრის 2009 წლის 1 ივნისის 189 ბრძანებისა და 2009 წლის 5 ივნისის 1748 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა.

მოსარჩელე სასარჩელო განცხადებაში მიუთითებდა, რომ ზუგდიდის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის 2003 წლის 10 იანვრის კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტით 2002 წლის აგვისტო-დეკემბრის საგადასახადო პერიოდში პურსაცხოვის საქმიანობაზე დაეკისრა ფიქსირებული გადასახადი 2880 ლარი. მოსარჩელეს ჩაჰბარდა ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 16 ნოემბრის 11566 საგადასახადო მოთხოვნა, რომელიც გასაჩივრდა შემოსავლების სამსახურში. შემოსავლების სამსახურმა 2008 წლის 21 იანვრის 181 ბრძანებით გააუქმა მითითებული საგადასახადო მოთხოვნა და ფოთის საგადასახადო ინსპექციას დაავალა საგადასახადო ვალდებულების გადაანგარიშება «მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით». ფოთის რეგიონალურმა ცენტრმა მოსარჩელეს ფოსტის მეშვეობით ჩააბარა 2009 წლის 5 ივნისის 1748 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც მოსარჩელეს დაერიცხა დღგ – 2880 ლარი, რაც, მოსარჩელის აზრით უკანონოა.

ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2009 წლის 14 აგვისტოს გადაწყვეტილებით ინდ.მ «რ. ჭ-იას» სასარჩელო განცხადება დაკმაყოფილდა – ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალური ცენტრის 2009 წლის 1 ივნისის 189 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალური ცენტრის 2009 წლის 5 ივნისის 1748 საგადასახადო მოთხოვნა.

საქალაქო სასამართლო გადაწყვეტილებაში განმარტავდა, რომ 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლის 63-ე ნაწილის «ა» ქვეპუნქტში 2002 წლის 25 ივნისს შეტანილი ცვლილების თანახმად, ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომელთაც საკუთრებაში ან კანონიერ სარგებლობაში აქვთ პურის საწარმოო სიმძლავრეები, რომელთა საშუალებითაც ახორციელებენ პურის წარმოებასა და მიწოდებას, მათი საქმიანობის ამ ნაწილში დამატებული ღირებულების, მოგების (ფიზიკური პირების შემთხვევაში – სამშენობლო), ეკონომიკური საქმიანობისა და საერთო სარგებლობის საავტომობილო გზებით სარგებლობისათვის გადასახადების ნაცვლად იბეგრებიან პურის წარმოებისათვის ფიქსირებული გადასახადით. პურის წარმოებისათვის ფიქსირებული გადასახადით დაბეგრის ობიექტია პურის წარმოებისათვის გამოყენებული საცხობი ღუმელი და თონე. მოქმედი ღუმელის საცხობი ფართობის ყოველ კვადრატულ მეტრზე პურის წარმოებისათვის ფიქსირებული გადასახადის განაკვეთი თვეში შეადგენს 320 ლარს და 400 ლარს თითოეულ თონეზე.

ამავე მუხლის «ზ» ქვეპუნქტში 2002 წლის 25 ივნისს შეტანილი ცვლილების თანახმად, პურის წარმოებისათვის ფიქსირებულ გადასახადს გადამხდელი იხდის ყოველთვიურად, საანგარიშო პერიოდის მომდევნო თვის 15 რიცხვამდე, რისთვისაც შესაბამის საგადასახადო ორგანოში წარადგენს დეკლარაციას.

დეკლარაცია დამტკიცდა «პურ-ფუნთუშეულის წარმოებისათვის ფიქსირებული გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადასახადის წესის შესახებ» საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2003 წლის 29 ივლისის 383 ბრძანებით.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლო მიუთითებდა, რომ შემოწმების პერიოდისათვის – 2003 წლის 10 იანვრისათვის მოსარჩელეს დეკლარაცია არ წარუდგენია და ვერც წარადგენდა.

პირველი ინსტანციის სასამართლო განმარტავდა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 112-ე მუხლის პირველი ნაწილით კამერალური საგადასახადო შემოწმება გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ადგილზე გაუსვლელოდ – ადგენს საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგების, საგადასახადო დეკლარაციების, ცნობების, დასკვნების, განგარიშგების,

საგადასახადო ორგანოში არსებული სხვა დოკუმენტებისა და მონაცემების, აგრეთვე, საგადასახადის გადამხდელისაგან მიღებული ახსნა-განმარტებებისა და სააღრიცხვო დოკუმენტების ანალიზის საფუძველზე საგადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების შესაბამისობას ამ კოდექსით გათვალისწინებულ მოთხოვნებთან.

ამდენად, კამერალური საგადასახადო შემოწმება წარმოებს საგადასახადო ორგანოში გადამხდელისაგან საგადასახადო დეკლარაციების გაანგარიშებების მიღების სტადიაზე საგადასახადის გადამხდელთან გაუსვლელად, რა დროსაც მოწმდება დეკლარაციებისა და ანგარიშების სისწორე.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ 2003 წლის 10 იანვრის კამერალური შემოწმების აქტი, რომელიც საფუძველად უდევს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 5 ივნისის 1748 საგადასახადო მოთხოვნას, კანონის დარღვევით არის მიღებული, რადგან იგი დაუსაბუთებელია, შედგენილია ერთდროულად 54 მეწარმის მიმართ, ზოგადი ხასიათისაა და არ შეიცავს დასაბუთებას იმის თაობაზე, კონკრეტულად რომელ დასაბეგრობიექტს იყენებდა მეწარმე სამეწარმეო საქმიანობისათვის და რის საფუძველზე გაანგარიშდა დარიცხული დავალიანება. ამასთან, თავად აღნიშნული კამერალური აქტის დედანი, არც საქმეში და არც საგადასახადო ორგანოში არ მოიპოვება.

სასამართლო ასევე მიიჩნევდა, რომ მხოლოდ საგადასახადო ინსპექციის ინსპექტორის მიერ შედგენილი 2008 წლის 15 სექტემბრის აქტი, რომლის მიხედვითაც, აზომვის შედეგად დადგინდა იქნა ინდ.მ «რ. ჭ-იას» პურსაცხოზი ღუმელის ფართი, არ არის საკმარისი მტკიცებულება იმისათვის, რომ მეწარმეს დაეკისროს ფიქსირებული გადასახადი. შესაბამისად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალური ცენტრის 2009 1 ივნისის 181 ბრძანება კანონსაწინააღმდეგოა, რადგან იგი მხოლოდ ზემოაღნიშნული პურსაცხოზი ღუმელის აზომვის აქტის და 2003 წლის 10 იანვრის კამერალური აქტის საფუძველზე ავალებს მომსახურების სამმართველოს ახალი საგადასახადო მოთხოვნის მომზადებასა და მისი ინდ.მ «რ. ჭ-იასათვის» გაგზავნას, მითუმეტეს, რომ თავად აღნიშნულ ბრძანებაშია მითითებული, რომ საგადასახადო ორგანოში არ მოიპოვება ზუგდიდის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის 2003 წლის 10 იანვრის კამერალური შემოწმების აქტის დედანი და ბრძანება კამერალური შემოწმების ჩატარების შესახებ.

სასამართლოს განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, «საგადასახადო მოთხოვნა» არის საგადასახადო ორგანოს მიერ მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი წესით გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, რომელიც წარედგინება საგადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს. იმავე კოდექსის მე-80 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია, გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს წარუდგინოს «საგადასახადო მოთხოვნა», თუ არსებობს მისი წარდგენის საფუძველი, ხოლო იმავე კოდექსის მე-80 მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად, «საგადასახადო მოთხოვნის» წარდგენის საფუძველია იმ გადასახადების დარიცხვის ვალდებულება, რომელთა გაანგარიშებაც აკისრია საგადასახადო ორგანოს და გამოვლენილ საგადასახადო სამართალდარღვევაზე ან საგადასახადო შემოწმების მასალებზე თანხების დარიცხვის შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მოადგილის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება.

საქალაქო სასამართლო აღნიშნავდა, რომ მოცემულ შემთხვევაში ინდ.მ «რ. ჭ-იას» საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 5 ივნისის 1748 საგადასახადო მოთხოვნა წარედგინა 2003 წლის 10 იანვრის კამერალური შემოწმების აქტის და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალური ცენტრის 2009 წლის 1 ივნისის 189 ბრძანების საფუძველზე, რომელთაც სასამართლო უკანონოდ მიიჩნევს, რის გამოც არ არსებობს საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის სამართლებრივი საფუძველები და, შესაბამისად, ბათილია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 5 ივნისის 1748 საგადასახადო მოთხოვნა.

მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექციამ) და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა.

აპელანტები სააპელაციო საჩივრებით ითხოვდნენ ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2009 წლის 14 აგვისტოს გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 30 დეკემბრის გადაწყვეტილებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალური ცენტრისა (საგადასახადო ინსპექციისა) და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრები დაკმაყოფილდა; გაუქმდა ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2009 წლის 14 აგვისტოს გადაწყვეტილება და ახალი გადაწყვეტილებით ინდ.მ «რ. ჭ-იას» სასარჩელო განცხადება არ დაკმაყოფილდა.

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

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377.1 მუხლის შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნით.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სამართლის ნორმები დარღვეულად ითვლება, თუ სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებია, გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა და არასწორად განმარტა კანონი.

სააპელაციო სასამართლომ გადაწყვეტილების მიღებისას არ გაიზიარა მოსარჩლის არგუმენტები იმასთან დაკავშირებით, რომ მეწარმეს ჰქონდა უფლება, ესარგებლა საშეღვათო დაბეგვრის სისტემით – ფიქსირებული გადასახადის გადახდით და აღნიშნული წარმოდგენდა გადასახადის გადამხდელის უფლებას და არა ვალდებულებას.

სააპელაციო პალატა განმარტავდა, რომ აღნიშნული დასკვნის საფუძველს არ იძლევა 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლის 63-ე ნაწილის «ა» ქვეპუნქტი, რომლის თანახმადაც, ამ ნაწილით დაწესებული დაბეგვრის რეჟიმით სარგებლობის უფლება აქვთ პირებს, რომელთაც საკუთრებაში ან კანონიერ სარგებლობაში აქვთ პურ-ფუნთუშეულის საწარმოო სიმძლავრეები, რომელთა საშუალებითაც ახორციელებენ პურ-ფუნთუშეულის წარმოებასა და მიწოდებას, მათი საქმიანობის ამ ნაწილში დამატებული ღირებულების, მოგების (ფიზიკური პირების შემთხვევაში - საშემოსავლო), ეკონომიკური საქმიანობისა და საერთო სარგებლობის საავტომობილო გზებით სარგებლობისათვის გადასახადების ნაცვლად იბეგრებიან პურის წარმოებისათვის ფიქსირებული გადასახადით, ხოლო იმავე ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტით, პურ-ფუნთუშეულის წარმოებისათვის გადასახადის განაკვეთი დადგენილია ღუმელების საცხობი ფართის ყოველ კვადრატულ მეტრზე. ამავე ნაწილის «თ» ქვეპუნქტის თანახმად, პურის წარმოებისათვის ფიქსირებულ გადასახადს გადამხდელი იხდის ყოველთვიურად, საანგარიშო პერიოდის მომდევნო თვის 15 რიცხვამდე, რისთვისაც შესაბამის საგადასახადო ინსპექციაში წარადგენს დეკლარაციას იმავე ვადაში.

მითითებული ნორმების ანალიზის საფუძველზე სააპელაციო პალატა განმარტავდა, რომ კანონმდებელი საშეღვათო დაბეგვრის სისტემას ავრცელებს პურ-ფუნთუშეულის მწარმოებლებზე, რომლებიც სხვადასხვა სახის გადასახადების ნაცვლად იბეგრებიან ფიქსირებული გადასახადით. აღნიშნულიდან გამომდინარე, უსაფუძვლოა მსჯელობა, რომ ამ კატეგორიის მეწარმეს გააჩნდა არჩევანის შესაძლებლობა, ესარგებლა საშეღვათო დაბეგვრის სისტემით. შესაბამისად, სააპელაციო პალატამ ჩათვალა, რომ მოსარჩელე ვალდებული იყო, გადაეხადა ფიქსირებული გადასახადი თვეში ერთხელ – საანგარიშო პერიოდის მომდევნო თვის 15 რიცხვამდე, რაც მას არ განუხორციელებია.

სააპელაციო პალატამ არ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობა სადაო საგადასახადო მოთხოვნის კანონიერების თაობაზე და განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, განახორციელოს თითოეული გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულების დარიცხვა ამ კოდექსისა და საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მიხედვით, შემდეგი ერთი ან ერთზე მეტი ინფორმაციის წყაროს საფუძველზე – შემოწმების მასალები და სხვა სათანადო ინფორმაცია, რომელიც ცნობილია საგადასახადო ორგანოსთვის.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 50-ე ნაწილით განმარტებულია შემოწმების მასალა. ამ კოდექსის 121-ე მუხლის შესაბამისად, გადასახადის ან/და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილების მიღებამდე ადმინისტრაციული წარმოების პროცესში შექმნილი დოკუმენტაცია (საგადასახადო შემოწმების აქტი, განხილვის ოქმი, დასკვნა, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ წარმოდგენილი წერილობითი ახსნა-განმარტება).

აღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლომ ჩათვალა, რომ უსაფუძვლოა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობა, რომ 2003 წლის 10 იანვრის კამერალური შემოწმების აქტი და საგადასახადო ინსპექციის ინსპექტორის მიერ 2008 წლის 15 სექტემბერს შედგენილი საცხობი ღუმელის აზომვის აქტი არ არის საკმარისი მტკიცებულება, მეწარმეს დაეკისროს გადასახადი და წარედგინოს საგადასახადო მოთხოვნა.

ამასთან, სააპელაციო პალატამ არ გაიზიარა მოსარჩელის მსჯელობა სადაო აქტთან მიმართებაში უზენაესი სასამართლოს მიერ 1 ბს 338-326(2კ-08) გ-ავას საქმეზე მიღებული 30.07.08 წლის განჩინებით დადგენილი პრაქტიკის გავრცელების შესახებ, რადგან ხსენებული შემთხვევისგან განსხვავებით, მოცემულ შემთხვევაში მეწარმის საჩივრის საფუძველზე თვითონ ადმინისტრაციულმა ორგანომ გააუქმა სადაო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემული 2007 წლის 16 ნოემბრის საგადასახადო მოთხოვნა და პურის საცხობი ღუმელის ფართის დაზუსტების შემდეგ, 2009 წლის 5 ივნისს, მეწარმეს წარედგინა ახალი საგადასახადო მოთხოვნა. ამასთან, მოცემული შემთხვევისგან განსხვავებით, ინდ.მ. «ზ. გ-ავას» მიერ გადახდილი იყო ალტერნატიული გადასახადი და მას თავი არ აურიდებია გადასახადის გადახდისაგან.

სააპელაციო სასამართლომ უსაფუძვლო მიიჩნია მოსარჩელის მსჯელობა საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობისა და სადაო გადასახადების ამნისტირებასთან დაკავშირებით, ვინაიდან 2002 წლის გადასახადებთან დაკავშირებით პირველი საგადასახადო მოთხოვნა მეწარმეს წარედგინა 2007 წელს,

6-წლიანი ხანდაზმულობის ვადაში, ხოლო, რაც შეეხება სადავო გადასახადების ამნისტირებას, პალატა აღნიშნავდა, რომ 2003 წლის 10 იანვრის შემოწმების აქტის საფუძველზე 2004 წლის 1 იანვრამდე გადასახადები აღირიცხა გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე. შესაბამისად, მათ შესახებ ცნობილი იყო საგადასახადო ორგანოსათვის და ისინი არ წარმოდგენდა აღურიცხავ და არადეკლარირებულ ვალდებულებებს და მათზე ვერ გავრცელდება «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზების შესახებ» საქართველოს კანონი.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60¹ მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან თუ არსებითად დაირღვა მისი მომზადებისა და გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები. მოცემულ შემთხვევაში სადავო საგადასახადო მოთხოვნა კანონს არ ეწინააღმდეგება, რადგან სათანადო წინამძღვრების არსებობის პირობებში საგადასახადო ორგანო ვალდებულია, გადასახადის გადამხდელს წარუდგინოს საგადასახადო მოთხოვნა, რაც მოცემულ შემთხვევაში არ მომხდარა. ასევე არსებითად არ დარღვეულა სადავო აქტის მომზადებისა და გამოცემისას კანონი, ანუ არ მომხდარა ისეთ დარღვევას, რომლის არ არსებობის პირობებში მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება, რადგან მხარე ვერ ასაბუთებს, რომ გადაიხადა ან არ ეკუთვნოდა სადავო გადასახადების გადახდა.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატამ დაასკვნა, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ არასწორი შეფასება მისცა საქმეში წარმოდგენილ მტკიცებულებებს, არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა და არასწორად განმარტა კანონი, შესაბამისად, გადაწყვეტილება არ არის საკმარისად დასაბუთებული, რაც მისი გაუქმების საფუძველია.

აღნიშნული გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ინდ.მ «რ. ჭ-იამ»

კასატორი საკასაციო საჩივრით ითხოვდა ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 30 დეკემბრის გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით მისი სასარჩელო განცხადების დაკმაყოფილებას.

კასატორი საკასაციო საჩივარში აღნიშნავდა, რომ გადაწყვეტილება იურიდიულად არ არის საკმარისად დასაბუთებული იმ ნაწილში, რომლითაც სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა, რომ ფიქსირებული გადასახადი შეღავათს წარმოდგენდა და ფიქსირებული გადასახადით დაბეგვრის რეჟიმის არჩევა გადამხდელის უფლება იყო და არა ვალდებულება.

კასატორის მოსაზრებით, დაუსაბუთებელია სასამართლოს განმარტება იმასთან დაკავშირებით, რომ აზომვის აქტი, მოხსენებითი ბარათი და ახსნა-განმარტება არის შემოწმების მასალა, რომელიც შეიძლება გახდეს საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველი. სასამართლომ არ დაასაბუთა, შეიძლებოდა თუ არა შემოწმების აქტის გარეშე აზომვის აქტი და ახსნა-განმარტება გამხდარიყო საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველი.

კასატორი საკასაციო საჩივარში ასევე მიუთითებდა, რომ 2002 წელს ფიქსირებული გადასახადის დეკლარაცია არ არსებობდა, რის გამოც გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო შეღავათის ანუ ფიქსირებული გადასახადის გადახდის დაბეგვრის რეჟიმის გამოყენებას ვერ გადაწყვეტდა, რადგან საგადასახადო ორგანოში უნდა წარედგინა შესაბამისი დეკლარაცია.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ ინდ.მ «რ. ჭ-იას» საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლოს მიერ კანონის არასწორი გამოყენებისა და განმარტების საფუძველზე მიღებულია კანონშეუსაბამო გადაწყვეტილება, რაც, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე, 394-ე მუხლების მოთხოვნებიდან გამომდინარე, იძლევა გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველს.

საკასაციო სასამართლო საქმეში წარმოდგენილ მასალებზე დაყრდნობით დადგენილად მიიჩნევს შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებს: 2003 წლის 10 იანვარს კამერალური შემოწმების აქტის საფუძველზე ინდ.მ «რ. ჭ-იას» დაეკისრა ფიქსირებული გადასახადი – 2880 ლარი, რაზედაც გაეგზავნა 2007 წლის 16 ნოემბრით დათარიღებული «საგადასახადო მოთხოვნა» 11566. ზემოაღნიშნული დარიცხვის სამართლებრივ საფუძველად მიჩნეულ იქნა 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლის 69-ე ნაწილის «ა» ქვეპუნქტში 2002 წლის 25 ივნისს შეტანილი ცვლილება, რომლის თანახმადაც, ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომელთაც საკუთრებაში ან კანონიერ სარგებლობაში აქვთ პურის საწარმოო სიმძლავრეები, რომელთა საშუალებითაც ახორციელებენ პურის წარმოებასა და მიწოდებას, მათი საქმიანობის ნაწილში დამატებული ღირებულების, მოგების (ფიზიკური პირების შემთხვევაში – საშემოსავლო), ეკონომიკური საქმიანობისა და საერთო სარგებლობის საავტომობილო გზებით სარგებლობისათვის გადასახადის ნაცვლად იბეგრებიან პურის წარმოებისათვის ფიქსირებული გადასახადით. პურის წარმოებისათვის ფიქსირებული გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია პურის წარმოებისათვის გამოყოფილი საცხოვრი და თონე. მოქმედი ღუმელის საცხოვრი

ფართის ყოველ კვადრატულ მეტრზე პურის წარმოებისათვის ფიქსირებული გადასახადის განაკვეთი თვეში შეადგენს 320 ლარს და 400 ლარს თითოეულ თონეზე.

იმავე მუხლის «ზ» ქვეპუნქტში 2002 წლის 25 ივნისის შეტანილი ცვლილებების თანახმად, პურის წარმოებისათვის ფიქსირებულ გადასახადს გადამხდელი იხდის ყოველთვიურად – საანგარიშო პერიოდის მომდევნო თვის 15 რიცხვამდე, რომლისთვისაც შესაბამის საგადასახადო ორგანოში წარადგენს დეკლარაციას.

ზემოაღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნა რ. ჭ-იამ 2007 წლის 29 ნოემბერს გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2008 წლის 21 იანვრის 181 ბრძანებით ინდ.მ «რ. ჭ-იას» საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, გაუქმდა ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 16 ნოემბრის 11566 საგადასახადო მოთხოვნა და ფოთის საგადასახადო ინსპექციას დაევალია ინდ.მ «რ. ჭ-იას» მიერ პურის წარმოებისათვის გამოყენებული საცხობი ღუმელის ფართის დაზუსტება, კონკრეტულ პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით საგადასახადო ვალდებულებების გაანგარიშება და შესწორებული საგადასახადო მოთხოვნის გაგზავნა.

ფოთის რეგიონალური ცენტრის 2009 წლის 1 ივნისის 189 ბრძანებით დგინდება, რომ რეგიონალურმა ცენტრმა, ზემოაღნიშნული ბრძანების საფუძველზე, დააზუსტა ინდ.მ «რ. ჭ-იას» კუთვნილი პურსაცხობი ღუმელის საცხობი ფართი და გამოარკვია, რომ მეწარმეზე 2003 წლის 10 იანვრის კამერალური შემოწმების აქტით დარიცხული თანხა იყო სწორი და გადაანგარიშებას არ ექვემდებარებოდა, რაზედაც 2009 წლის 5 ივნისის გაიცა «საგადასახადო მოთხოვნა» 1748.

საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მოტივაციას სადავო აქტების კანონშესაბამისობის თაობაზე და თვლის, რომ საგადასახადო ორგანოს მხრიდან მეწარმის შემოწმება მოხდა კანონმდებლობის მოთხოვნათა უხეში დარღვევით, რაც არ იძლევა მითითებული სადავო აქტების კანონიერად მიჩნევის საფუძველს.

როგორც ზემოთ აღნიშნა, დარიცხვის საფუძველად მიჩნეულია 2003 წლის 10 იანვრის კამერალური შემოწმების აქტი. პროცესუალური თვალსაზრისით შემოწმების აქტი წარმოადგენს მტკიცებულებას, რომლის საფუძველზეც განისაზღვრება იმ გარემოებების არსებობის ან არარსებობის ფაქტი, რომელიც ასაბუთებს მოთხოვნას ან ადგენს სხვა რაიმე გარემოებას, რომელთაც მნიშვნელობა აქვს საქმის გადაწყვეტისათვის. მტკიცებულებას წარმოადგენს მხოლოდ ის დოკუმენტი, რომელიც მიღებულია დადგენილი წესის დაცვით.

იმ ვითარებაში, როდესაც მეწარმე სუბიექტი სადავოდ ხდის შემოწმების აქტს და მის საფუძველზე განხორციელებული დარიცხვის კანონიერებას, ხოლო შემოსავლების სამსახური ნაწილობრივ აკმაყოფილებს მის მოთხოვნას და ქვემდგომ ორგანოს ავალებს საკითხის ხელახალ გამოკვლევას, აღნიშნული არ შეიძლება გაგებულ იქნეს იმგვარად, რომ ქვემდგომი ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილია, საწარმოში ჩაატაროს ხელახალი შემოწმება და 6 წლის შემდეგ გამოიკვლიოს და დაადგინოს ის ფაქტობრივი გარემოებები, რომელთაც არსებითი მნიშვნელობა ენიჭებოდა გადასახადის დარიცხვისათვის. ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ 2009 წლის 5 ივნისის 1748 «საგადასახადო მოთხოვნა» არ ემყარება კანონიერ საფუძველს და ბათილია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60¹-ე მუხლის მოთხოვნებიდან გამომდინარე.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ამ პირობებში საგადასახადო ორგანო ვალდებულია, უკვე არსებულ მასალებზე დაყრდნობით განსაზღვროს, არსებობს თუ არა დარიცხვის სამართლებრივი საფუძველი.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს კამერალური შემოწმების სპეციფიკას და, თავის მხრივ, განმარტავს შემდეგს: საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად, საგადასახადო შემოწმება, რომელსაც ატარებს საგადასახადო ორგანო, შეიძლება იყოს კამერალური და გასვლითი. ამასთან, კამერალური საგადასახადო შემოწმება იმით განსხვავდება გასვლითი საგადასახადო შემოწმებისაგან, რომ კამერალური საგადასახადო შემოწმება ტარდება უშუალოდ გადასახადის გადამხდელთან გაუსვლელად გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი ბალანსების, დეკლარაციების, ანგარიშგებების, ცნობების, განმარტებების, დასკვნებისა და საგადასახადო ორგანოში არსებული სხვა დოკუმენტებისა და მონაცემების საფუძველზე.

ამდენად, კამერალური საგადასახადო შემოწმება წარმოებს საგადასახადო ორგანოში გადამხდელისაგან საგადასახადო დეკლარაციების გაანგარიშების მიღების სტადიაზე ანუ გადასახადის გადამხდელთან გაუსვლელად.

აღნიშნული ტიპის შემოწმებისას, ძირითადად მოწმდება დეკლარაციებისა და ანგარიშგების შესაბამისი გრაფებისა და სტრიქონების შევსების სისწორე, ამა თუ იმ შეღავათების გამოყენების მართზომიერება, ასევე, ხორციელდება საანგარიშო მაჩვენებლების არითმეტიკული შედარება.

ასეთ პირობებში, როდესაც არ მომხდარა გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, ფიქსირებული გადასახადის დარიცხვის ერთადერთ საფუძველად შეიძლება ქვეულიყო გადასახადის გადამხდელის მხრიდან შესაბამისი დეკლარაციების საგადასახადო ორგანოში წარდგენა.

საკასაციო სასამართლო ითვალისწინებს რა იმ გარემოებას, რომ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო შემოწმება წარმოადგენს მეწარმის საქმიანობაზე სახელმწიფო კონტროლის განხორციელების ძირითად საშუალებას და იმას, რომ საგადასახადო ვალდებულების შესრულება მიეკუთვნება გადასახადის გადამხდელის ერთ-ერთ ძირითად ვალდებულებას, თვლის, რომ იმ გარემოების დამატებითი გამოკვლევის მიზნით,

თუ რას დაეყრდნო კამერალური შემოწმების აქტი და გააჩნდა თუ არა «გასაჩივრებულ მოთხოვნას» შესაბამისი სამართლებრივი საფუძველი, საქმე უნდა დაუბრუნდეს ადმინისტრაციულ ორგანოს. აქვე საკასაციო სასამართლო მნიშვნელოვნად მიიჩნევს იმის დადგინას, სადავო პერიოდისათვის მოსარჩელე იყო თუ არა მეწარმე სუბიექტად რეგისტრირებული და არსებობდა თუ არა სამართლებრივი წანამძღვრები მისი როგორც მეწარმე სუბიექტის შემოწმების.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა :

1. ინდ.მ «რ. ჭ-იას» საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 30 დეკემბრის გადაწყვეტილება და საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. ინდ.მ «რ. ჭ-იას» სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალური ცენტრის 2009 წლის 01 ივნისის '89 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალური ცენტრის 2009 წლის 5 ივნისის '748 საგადასახადო მოთხოვნა და ფოთის რეგიონალურ ცენტრს დაევალოს საქმის გარემოებათა გამოკვლევის შემდეგ ინდ.მ «რ. ჭ-იასთან» დაკავშირებით მიიღოს ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.
4. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალურ ცენტრს ინდ.მ «რ. ჭ-იას» სასარგებლოდ გადახდეს ამ უკანასკნელის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი – 400 ლარი;
5. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საგადასახადო შემოწმების აქტის ცალკე გასაჩივრების კანონიერება

გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

18ს-797-771(კ-10)

22 დეკემბერი, 2010 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ზედმეტად დარიცხული თანხების ჩამოწერა

აღწერილობითი ნაწილი:

ზ. ტ-მემ სასარჩელო განცხადებით მიმართა სასამართლოს მოპასუხე ახალციხის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ. მოსარჩელემ 14.12.07წ. დაზუსტებული სარჩელით ინდ.მ «ზ. ტ-მეზე» ხე-ტყის ღირებულების – 2380 ლარის, ჯარიმის – 3000 ლარის, სოც. დაზღვევის გადასახადის – 262 ლარის და საშემოსავლო გადასახადის – 330 ლარის დაკისრების ნაწილში მოპასუხის 28.09.07წ. რევიზიის აქტის ბათილად ცნობა მოითხოვა.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ 2004 წლიდან დარეგისტრირებულია ინდ. მეწარმე «ზ. ტ-მედ» და ეწევა სამეწარმეო საქმიანობას. 28.09.07წ. ახალციხის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა 2004-2007 წლების დოკუმენტალური რევიზია. 2005-2006 წლებში როგორც ფიზიკურმა პირმა, შეიძინა 52 კუბ.მ საშუშე და 6 კუბ.მ სამასალე მერქანი. მას აქვს ორი ოჯახი და შეშა მოიხმარა საწვავად, ხოლო სამასალე მერქნით ააშენა ავტოფარეხი. საგადასახადო ინსპექციამ ჩათვალა, რომ მან აღნიშნული ხე-ტყე მოიხმარა სამეწარმეო საქმიანობისათვის და დამალული შემოსავლებისათვის დაარიცხა ჯარიმა – 3000 ლარი, ხე-ტყის საბაზრო ღირებულება და სანქცია-საურავები. მოსარჩელის განმარტებით, აღნიშნულ ნაწილში აქტი უკანონოა, რადგანაც 52 კუბ.მ საშუშე მერქანი და 6 კუბ.მ შეშა მასალა შეიძინა როგორც ფიზიკურმა პირმა ოჯახის საჭიროებისათვის, გამოიყენა ორი წლის მანძილზე ზამთრის საწვავად და ააშენა ავტოფარეხი. მას, როგორც ინდ. მეწარმეს, აღნიშნული შეშა არ შეუძენია და არ გამოუყენებია, ამიტომ საგადასახადო არ უნდა დარიცხვოდეს.

საქმე არაერთგზის განხილულ იქნა პირველი და სააპელაციო ინსტანციის სასამართლოების მიერ და ბოლოს ახალციხის რაიონული სასამართლოს 30.09.09წ. გადაწყვეტილებით ზ. ტ-მის მოთხოვნა დაკმაყოფილ-

და ნაწილობრივ – ბათილად იქნა ცნობილი ახალციხის საგადასახადო ინსპექციის **28.09.07წ.** რევიზიის აქტი ინდ.მ «ზ. ტ-მეზე» საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **143-ე** მუხლის III ნაწილით განსაზღვრული ჯარიმის – **2380** ლარის დარიცხვის და წლიური სამშრომლო გადასახადის დარიცხვის ნაწილში მთლიანად, ხოლო წლიური სოციალური გადასახადის დარიცხვის ნაწილში ბათილად იქნა ცნობილი **262** ლარის დარიცხვის ფარგლებში, მოსარჩელეს უარი ეთქვა რევიზიის აქტის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **133-ე** მუხლის III ნაწილით დარიცხული ჯარიმის ბათილად ცნობის ნაწილში.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ ზ. ტ-მე რეგისტრირებულია ინდივიდუალურ მეწარმედ **2004** წლიდან და სხვა საქმიანობასთან ერთად აწარმოებდა ხე-მასალის შექმნა-რეალიზაციას. მოსარჩელემ ადიგენის სატყეო მეურნეობიდან **2005** წელს ნაღდი ანგარიშსწორებით შეიძინა **52** კუბ.მ საშეშე მერქანი და **6** კუბ.მ სამასალე მორით მეტი, ვიდრე ნაჩვენები ჰქონდა შემოსავლებისა და ხარჯების გამარტივებულ აღრიცხვის წიგნში, ხოლო **2006** წელს **10** კუბ.მ-ით მეტი, ვიდრე ნაჩვენები ჰქონდა ამავე წიგნში. ასევე დადგენილია, რომ კანონიერად დამზადების დამადასტურებელი დოკუმენტების მიხედვით საშეშე და სამასალე მერქანი შეძენილია ფიზიკური პირის და არა ინდ. მეწარმის მიერ, ისევე როგორც ზემოთაღნიშნულ წიგნში ნაჩვენები სამეწარმეო საქმიანობისათვის გამოყენებული სხვა დანარჩენი ხე-ტყე. **2005** წელს ინდ.მ «ზ. ტ-მეს» ერთობლივი შემოსავალი დეკლარაციაში ნაჩვენები ჰქონდა **23 600** ლარი, ხოლო შემოსავლის მიღებასთან გაწეული ხარჯი – **18 847** ლარი. სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ ინდ. მეწარმე «ზ. ტ-მეს» საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **133-ე** მუხლის მე-3 ნაწილით ჯარიმა – **3 000** ლარი დაერიცხა შემოსავლებისა და ხარჯების, ასევე, გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტების აღრიცხვის წესის დარღვევისათვის. **28.09.07წ.** შემოწმების აქტისა და საგადასახადო ორგანოს უფროსის **12.10.07წ.** **12412** ბრძანების საფუძველზე ინდ.მ «ზ. ტ-მეს» დამატებით გადასახდელად პირად ბარათზე დაერიცხა სოციალური გადასახდელი – **521** ლარი (**2004-2005-2006** წლების, შესაბამისად, **100, 365** და **56** ლარის ჯამი), სამშრომლო გადასახადში **248** ლარი (**2004-2005-2006** წლების, შესაბამისად, **59, 176** და **13** ლარის ჯამი), შესაბამისად, დარიცხული იქნა სამშრომლო და სოციალურ გადასახადებზე ჯარიმა და საურავი, რაზეც საგადასახადო ორგანოს მიერ წარდგენილი იქნა შესაბამისი საგადასახადო მოთხოვნა. გამოკვლეულ მტკიცებულებათა ერთობლიობაში შეფასებით სასამართლომ მიიჩნია, რომ ზ. ტ-მეს ახალციხის საგადასახადო ინსპექციის მიერ **28.09.07წ.** შემოწმების აქტით არ უნდა დარიცხვოდა გადასახდელად საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **143-ე** მუხლის მე-3 ნაწილით ჯარიმა მერქნის (საშეშე და სამასალე) ღირებულება – **2380** ლარი, ასევე, **2005-2006** წლებში აღურიცხავი შემოსავლისათვის სოც. დაზღვევის და სამშრომლო გადასახადები, ხოლო საგადასახადო კოდექსის **133-ე** მუხლის მე-3 ნაწილით დარიცხული ჯარიმა – **3000** ლარი დარჩა უცვლელად. სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოპასუხე მხარეს არ წარუდგენია არანაირი მტკიცებულება, რომელიც დაადასტურებდა ზ. ტ-მის საწარმოს მიერ აღურიცხავ ხე-ტყის სამეწარმეო საქმიანობისათვის გამოყენების და მისგან შემოსავლის მიღების ფაქტს, შესაბამისად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ ზ. ტ-მეს სადავო ხე-მასალის შესყიდვის შემდეგ ეკონომიკური საქმიანობა არ უწარმოებია, შემოსავალი არ მიუღია და, შესაბამისად, საგადასახადო ვალდებულება არ წარმოშობია, ამიტომაც იგი არ წარმოადგენდა დაბეგვრის სუბიექტს. სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელე არ უნდა დაბეგრილიყო სოციალური გადასახადით, რადგანაც, საგადასახადო კოდექსის **266-ე** მუხლის თანახმად, სამშრომლო გადასახადის გადამხდელია: ა) დამქირავებელი, ბ) საწარმო/ორგანიზაცია ან მეწარმე ფიზიკური პირი, რომელიც საქართველოში გაწეულ მომსახურებას უნაზღაურებს საგადასახადო ორგანოში გადამხდელად არარეგისტრირებულ ფიზიკურ პირებს; გ) მეწარმე ფიზიკური პირები, ამხანაგობის წევრი ფიზიკური პირები (ამ კოდექსის **206-ე** მუხლის შესაბამისად), რომლებიც საქართველოში ეწევიან ეკონომიკურ საქმიანობას. შესაბამისად არ უნდა დარიცხვოდა საურავი საგადასახადო კოდექსის **129-ე** მუხლის **1-ლი** ნაწილის თანახმად: ვინაიდან საურავი ერიცხება მხოლოდ გადასახადის გადამხდელს, რომელმაც გადასახადი არ გადაიხადა კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში. სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **133-ე** მუხლის მე-3 ნაწილით განსაზღვრული ჯარიმის დარიცხვა მოხდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა დაცვით. მოსარჩელეს საგადასახადო ორგანოში არ ჰქონდა წარდგენილი **2004** წლის სოციალური და სამშრომლო დეკლარაციები, რისი ვალდებულებაც გააჩნდა საგადასახადო კოდექსის **93-ე** მუხლის **I** ნაწილის შესაბამისად. ასევე, საწარმოში არ აღმოჩნდა მეწარმის მიერ გატანილი **188 000674** სასაქონლო ზედნადები, რის გამოც ვერ დადგინდა, გახარჯულ იქნა თუ არა იგი.

ახალციხის რაიონული სასამართლოს **30.09.09წ.** გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ახალციხის რეგიონალური ცენტრის მიერ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **23.12.09წ.** განჩინებით სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, უცვლელად დარჩა ახალციხის რაიონული სასამართლოს **30.09.09წ.** გადაწყვეტილება.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **23.12.09წ.** განჩინება საკასაციო წესით გასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების და საკასაციო საჩივრის მოტივების საფუძველიანობის შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერების შემოწმების შე-

დეგად თვლის, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმის მასალებით დასტურდება, რომ ახალციხის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 17.09.07წ. 12196 ბრძანების საფუძველზე შემოწმდა ინდ.მ «ზ. ტ-მე», შემოწმება შეეხო 2004 წლის ივლისიდან (რეგისტრაციის დღიდან) 2007 წლის 1 სექტემბრამდე მეწარმის ეკონომიკური საქმიანობის განვლილ პერიოდს. გეგმური გასვლითი საგადასახადო შემოწმების შედეგად გამოცემული 28.09.07წ. შემოწმების აქტის თანახმად, ინდ.მ «ზ. ტ-მეს» ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაერიცხა 7645 ლარი და შეუმცირდა 69 ლარი.

«ახალციხის საგადასახადო ინსპექციის გადამხდელთა საგადასახადო აუდიტის (შემოწმებების) სამმართველოს შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების გადამხდელის პირად ბარათზე დარიცხვის შესახებ» ახალციხის საგადასახადო ინსპექციის 12.10.07წ. 12412 ბრძანებით, ინდ/მ «ზ. ტ-მეს» 28.09.07წ. შემოწმების აქტის საფუძველზე ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით გადასახდელად პირად ბარათზე დაერიცხა 7645 ლარი (ძირითადი გადასახადი – 769 ლარი, ჯარიმა – 6472 ლარი, საურავი – 336 ლარი, მიმდინარე გადასახდელები – 68 ლარი, შეუმცირდა – 69 ლარი).

16.10.07წ. 11827 და 17.10.07წ. 11828 საგადასახადო მოთხოვნებით ინდ.მ «ზ. ტ-მეს» ეცნობა, რომ 17.10.07წ. მდგომარეობით ბიუჯეტის მიმართ ერიცხება დავალიანება – 8064.14 ლარი.

ინდ.მ «ზ. ტ-მემ» სასარჩელო განცხადებით მიმართა სასამართლოს, რომლითაც 28.09.07წ. საგადასახადო შემოწმების აქტის ნაწილობრივ, კერძოდ, ხე-ტყის ღირებულების 2380 ლარის, ჯარიმის – 3000 ლარის, სოციალური დაზღვევის გადასახადის – 262 ლარის და საშემოსავლო გადასახადის – 330 ლარის დაკისრების ნაწილში ბათილად ცნობა მოითხოვა. საგადასახადო შემოწმების აქტის რეკვიზიტებს განსაზღვრავს საგადასახადო კოდექსის 120-ე მუხლი, რომელიც ადასტურებს, რომ შემოწმების აქტი წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის შემოწმებისას გამოვლენილი გარემოებების ფიქსაციის საშუალებას. შემოწმების აქტს არ აქვს სამართლებრივი რეგულირების დანიშნულება, იგი საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი გადაწყვეტილებისა და «საგადასახადო მოთხოვნისგან» დამოუკიდებლად არ განსაზღვრავს პირის საგადასახადო ვალდებულებას, არ წარმოშობს პირის უფლება-მოვალეობებს. შემოწმების აქტი ფორმალურ-სამართლებრივი თვალსაზრისით არ შეიცავს სზაკ-ის მე-2 მუხლის «ა» ქვეპუნქტით განსაზღვრული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის დეფინიციის ნიშნებს. საგადასახადო კოდექსის 21.1 მუხლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფროსი/მოადგილე იღებს გადაწყვეტილებას საგადასახადო შემოწმების მასალების განხილვის შედეგებზე ან/და საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმებზე გადასახადების ან/და საგადასახადო სანქციების თანხის დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ. ამდენად, საგადასახადო შემოწმების აქტის შედგენით საგადასახადო ვალდებულება არ არის ამოქმედებული გადასახადის გადამხდელის მიმართ. შემოწმების აქტი შესაძლოა გახდეს თანხის დაკისრების შესახებ გადაწყვეტილების მიღების საფუძველი, გადასახადის გადამხდელის პირად ბარათზე თანხის დარიცხვა ხდება იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო შემოწმების აქტში ასახული გარემოებების საფუძველზე საგადასახადო ორგანო მიიღებს შესაბამის გადაწყვეტილებას, გამოტანილი გადაწყვეტილების საფუძველზე გადასახადის გადამხდელს ეგზავნება «საგადასახადო მოთხოვნა» გადასახადის ვადაგადაცილებული დავალიანების, საგადასახადო სანქციების თანხის გადახდისა და გამოვლენილი დარღვევის აღმოფხვრის შესახებ (121.2 მუხ.). პირისათვის წარდგენილი საგადასახადო მოთხოვნა უშუალოდ სამართლებრივი შედეგის დადგომისკენ არის მიმართული და იწვევს მასში ასახული მოთხოვნის შესრულების ვალდებულებას.

ამასთანავე, შემოწმების აქტში, განსხვავებით 12.10.07წ. 12412 ბრძანებისა და 16.10.07წ. 11827 და 17.10.07წ. 11828 საგადასახადო მოთხოვნებისა, არ არის მითითებული მისი გასაჩივრების შესაძლებლობა და გასაჩივრების წესი, რაც, სზაკ-ის 52-ე მუხლის თანახმად, ადმინისტრაციული აქტის სავალდებულო რეკვიზიტია. საგადასახადო შემოწმების აქტი წარმოადგენს შუალედურ აქტს, რომელიც ცალკე გასაჩივრებას არ ექვემდებარება. შუალედური აქტი ცალკე გასაჩივრებას შეიძლება დაექვემდებაროს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ეს პირდაპირ არის გათვალისწინებული კანონით ან შესაბამისი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტისაგან დამოუკიდებლად არღვევს პირის უფლებას ან კანონიერ ინტერესს. 22.12.04წ. საგადასახადო კოდექსი შემოწმების აქტის დამოუკიდებლად გასაჩივრების შესაძლებლობას არ ითვალისწინებს. საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით შემოწმების აქტი არ წარმოადგენს საგადასახადო დავის დაწყების საფუძველს. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ 22.12.04წ. საგადასახადო კოდექსის 145-ე მუხლის მე-2 ნაწილის «ბ» და «გ» ქვეპუნქტების თანახმად, საგადასახადო დავის დაწყების ფორმალური საფუძველია საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელისათვის/საგადასახადო აგენტისათვის ან სხვა ვალდებული პირისათვის «საგადასახადო მოთხოვნის» ან/და ამ კოდექსის საფუძველზე გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის (გარდა იმ აქტებისა, რომლებიც ცალკე გასაჩივრებას არ ექვემდებარება) წარდგენა. ამასთანავე, საგადასახადო კოდექსის 146.6 მუხლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გასაჩივრება ნიშნავს მის საფუძველზე გამოცემული «საგადასახადო მოთხოვნის» გასაჩივრებას და პირიქით. ამდენად, აღნიშნული მუხლების შესაბამისად, სადავო შემთხვევაში, საგადასახადო დავის დაწყების საფუძველს წარმოადგენს 12.10.07წ. 12412 ბრძანებისა და 16.10.07წ. 11827 და 17.10.07წ. 11828 «საგადასახადო მოთხოვნის» სათანადო წესით გასაჩივრება, ხოლო ერთ-ერთის გასაჩივრება ავტომატურად იწვევს მეორის გასაჩივრებას. ვინაიდან შემოწმების აქტი არ არის

ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და საგადასახადო კოდექსი არ ითვალისწინებს მისი ცალკე გასაჩივრების შესაძლებლობას, იგი არ წარმოადგენს საგადასახადო დავის დაწყების საფუძველს. შესაბამისად, ინდ.მ «ზ. ტ-მის» მიერ შემოწმების აქტის გასაჩივრება ავტომატურად არ იწვევს მის საფუძველზე გამოცემული საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილებისა და «საგადასახადო მოთხოვნის» გასაჩივრებას. სასკ-ის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის «ა» ქვეპუნქტის თანახმად, სასამართლოში ადმინისტრაციული დავის საგანი შეიძლება იყოს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის შესაბამისობა საქართველოს კანონმდებლობასთან. მიუხედავად იმისა, რომ შემოწმების აქტი არ წარმოადგენს ადმინისტრაციული დავის საგანს, ქვედა ინსტანციის სასამართლოებმა იმსჯელეს მხოლოდ შემოწმების აქტის კანონიერებაზე. მოცემულ შემთხვევაში, ინდ.მ «ზ. ტ-მის» მიზანია დარიცხული თანხების ჩამოწერა, რომელიც მოსარჩელეს პირად ბარათზე დაერიცხა საგადასახადო ორგანოს ბრძანებით და რომელთა გადახდის ვალდებულებაც ეცნობა მას «საგადასახადო მოთხოვნით». შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელის ვალდებულების წარმოშობის საფუძველია საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება ბიუჯეტის სასარგებლოდ ინდ.მ «ზ. ტ-მის» პირად ბარათზე თანხის დარიცხვის შესახებ და მის საფუძველზე წარდგენილი «საგადასახადო მოთხოვნა». მიუხედავად იმისა, რომ სარჩელს თან ერთვოდა «საგადასახადო მოთხოვნა», ქვედა ინსტანციის სასამართლოებმა იმსჯელეს საგადასახადო შემოწმების აქტის კანონიერებაზე და ნაწილობრივ ბათილად ცნეს შემოწმების აქტი. შემოწმების აქტის ბათილად ცნობა გავლენას არ ახდენს მოსარჩელის საგადასახადო ვალდებულებაზე, ვინაიდან ძალაშია შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები. ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 28¹ მუხლის თანახმად, სასამართლო არ არის უფლებამოსილი, გასცდეს სასარჩელო მოთხოვნის ფარგლებს, თუმცა არ არის შეზღუდული მოთხოვნის ფორმულირებით და შეუძლია დაეხმაროს მხარეს მოთხოვნის ტრანსფორმირებაში. აღნიშნულის საფუძველზე სასარჩელო მოთხოვნის შინაარსისა და მასზე თანდართული დოკუმენტების გათვალისწინებით (სარჩელს თან ერთვოდა მოსარჩელისათვის წარდგენილი «საგადასახადო მოთხოვნა»), სასამართლოს ხსენებული მუხლის საფუძველზე უნდა მიეცა სასარჩელო მოთხოვნის ტრანსფორმირების წინადადება, დავის საგნის დაზუსტების შემთხვევაში ემსჯელა საგადასახადო ორგანოს ბრძანების და «საგადასახადო მოთხოვნის» კანონიერებაზე და შემოწმების აქტში ასახული საგადასახადო ვალდებულების ფარგლებსა და მოცულობაზე.

საკავალაციო სასამართლოს გასაჩივრებული განჩინებით ძალაში დარჩა რაიონული სასამართლოს გადაწყვეტილება, რომლითაც ბათილად იქნა ცნობილი 28.09.07წ. აქტი ინდ.მ «ზ. ტ-მეზე» საგადასახადო კოდექსის 143.3 მუხლით განსაზღვრული ჯარიმის – 2380 ლარის დარიცხვის და წლიური საშემოსავლო გადასახადის დარიცხვის ნაწილში მთლიანად, ხოლო წლიური სოციალური გადასახადის დარიცხვა ბათილად იქნა ცნობილი 262 ლარის დარიცხვის ფარგლებში. ამასთანავე, არც პირველი და არც სააკვალაციო ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილი არ შეიცავს მსჯელობას საგადასახადო თანხებზე, სამოტივაციო ნაწილიდან არ ირკვევა მითითებული თანხების წარმომავლობა, აღნიშნული თანხები არ ემთხვევა შემოწმების აქტით განსაზღვრულ და ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების საფუძველზე მოსარჩელისათვის დარიცხულ თანხებს. ასე მაგ., სასამართლო სარეზოლუციო ნაწილში უთითებს წლიური სოციალური გადასახადის – 262 ლარის დარიცხვის ფარგლებში აქტის ბათილად ცნობაზე მაშინ, როდესაც ხსენებული თანხა, ახალციხის საგადასახადო ინსპექციის 12.10.07წ. 12412 ბრძანების და 16.10.07წ. 11827 «საგადასახადო მოთხოვნის» თანახმად, არის არა სოციალური გადასახადის, არამედ საშემოსავლო გადასახადის ძირითად თანხაზე დარიცხული საჯარიმო თანხა. გაურკვეველია, აგრეთვე, თუ რა იგულისხმად სასამართლომ წლიური საშემოსავლო გადასახადის მთლიანი ოდენობის დარიცხვის ნაწილში აქტის ბათილად ცნობასთან დაკავშირებით; სამოტივაციო ნაწილში აღნიშნულია, რომ გადაწყვეტილება მიღებულ უნდა იქნეს დაყენებული მოთხოვნის ფარგლებში; მოსარჩელე დაზუსტებული სარჩელით მოითხოვდა საშემოსავლო გადასახადის – 330 ლარის ნაწილში აქტის გაუქმებას. «საგადასახადო მოთხოვნის» მიხედვით საშემოსავლო გადასახადის ძირითად თანხას – 231 ლარი შეადგენს.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ სააკვალაციო პალატის გასაჩივრებული განჩინება წინააღმდეგობრივი და დაუსაბუთებელია, დავის საგნის დაზუსტების შემდეგ სასამართლომ უნდა იმსჯელოს იმ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონიერებაზე, რომლებითაც მოსარჩელეს შემოწმების აქტის საფუძველზე დაეკისრა სადავო თანხების გადახდა. საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს, აგრეთვე, იმ გარემოებაზე, რომ საქმის მასალებში დაცულია ორი «საგადასახადო მოთხოვნა» (16.10.07წ. 11827 და 17.10.07წ. 11828). სააკვალაციო სასამართლომ უნდა დაადგინოს, თუ რომელი მათგანი მოიცავს სადავო თანხებს და იმსჯელოს შესაბამისი აქტების კანონიერებაზე.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ არსებობს შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების, გასაჩივრებული განჩინების გაუქმების და სსკ-ის 412-ე მუხლის საფუძველზე საქმის ხელახლა განხილვისათვის დაბრუნების საფუძველი.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ელი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე, 399-ე, 412-ე მუხლებით და

დაადგინა:

1. შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 23.12.09წ. განჩინება და საქმე ხელახალი განხილვისათვის დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
2. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საინკასო დავალების წარდგენის წინამძღვრები; დარიცხული საურავის და ჯარიმის კანონიერების შემოწმება

განჩინება

18ს-1025-998(კ-10)

26 იანვარი, 2011 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: გადამხდელის საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენის შესახებ ბრძანების ბათილად ცნობა, სახელმწიფო ბიუჯეტიდან თანხის უკან დაბრუნება

აღწერილობითი ნაწილი:

2009 წლის 23 ივნისს შპს «...» სარჩელით მიმართა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონალური ცენტრის მიმართ ქუთაისის რეგიონალური ცენტრის 2009 წლის 13 მარტის 104/1368 ბრძანების ბათილად ცნობისა და უკანონოდ ამოღებული თანხების უკან დაბრუნების თაობაზე.

შპს «...» სარჩელში აღნიშნავდა, რომ, როგორც მათთვის გახდა ცნობილი, 2001 წლიდან საწარმოს ჯარიმის სახით ერიცხებოდა 22 856 ლარი, რასაც ყოველწლიურად ემატებოდა საურავი. საზოგადოებამ არაერთხელ მიმართა საგადასახადო ორგანოს დავალიანების წარმომავლობის გარკვევის მიზნით და აცნობა, რომ არ ეთანხმებოდა თანხის დარიცხვას, რასაც საგადასახადო ინსპექცია რეაგირების გარეშე ტოვებდა.

მოსარჩელის აღნიშვნით, 2009 წლის 13 მარტს ქუთაისის რეგიონალური ცენტრის 104/1368 ბრძანებით შპს «...» საბანკო ანგარიშზე წარდგენილ იქნა საინკასო დავალება 83769 ლარზე, რითაც ანგარიში განულდა და საწარმოს ვალად დაედო 17 315 ლარი, რაც მიაჩნიათ უკანონოდ.

მოსარჩელემ მოითხოვა ქუთაისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2009 წლის 13 მარტის 104/1368 ბრძანების ბათილად ცნობა და მითითებული ბრძანების საფუძველზე ანგარიშიდან უკანონოდ მოხსნილი თანხების უკან დაბრუნება.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2009 წლის 2 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით შპს «...» სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ დარიცხვის დროისთვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 280-ე მუხლის 1-ელი ნაწილით, საგადასახადო ვალდებულებად ითვლება გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება, გადაიხადოს კანონით დარიცხული გადასახადი. იმავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულება ეკისრება გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომლებიც ითვალისწინებენ გადასახადის გადახდას.

სასამართლომ განმარტა, რომ ამჟამად მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 126-ე მუხლის მე-4 ნაწილისაგან განსხვავებით, 2005 წლის 1 იანვრამდე პერიოდში ფინანსური სანქცია განიხილებოდა როგორც ძირითადი გადასახადი და მას ერიცხებოდა საურავი. სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის მოსაზრება საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო კოდექსის მე-80 და 82-ე მუხლების დარღვევის თაობაზე და განმარტა, რომ სადავო ბრძანებით გადამხდელს განემარტა მისი გასაჩივრების წესი და ვადა, თანახმად საგადასახადო კოდექსის 82-ე მუხლისა. ამასთან, საინკასო დავალება გადამხდელის მიმართ არაერთხელ იყო გამოყენებული და მათთვის მოულოდნელი არ ყოფილა.

საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა შპს «...».

აპელანტი სააპელაციო საჩივრით ითხოვდა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებას.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 26 აპრილის განჩინებით შპს «...» სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2009 წლის 2 ოქტომბრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს მიერ წარმოდგენილი ფაქტობრივი და სამართლებრივი შეფასება და აღნიშნა, რომ შპს «...» გააჩნდა აღიარებული საგადასახადო ვალდებულება, რაც აღრიცხული იყო საწარმოს პირად ბარათზე და რომლის უზრუნველყოფის მიზნითაც საგადასახადო ორგანომ გამოიყენა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 84-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის «ე» ქვეპუნქტით გათვალისწინებული ღონისძიება – საბანკო ანგარიშებიდან გადასახადის საურავისა და ჯარიმის თანხების ჩამოწერა – ამავე კოდექსის 89-ე მუხლით გათვალისწინებული წესით.

სააპელაციო სასამართლოს განჩინება საკასაციო საჩივრით გაასაჩივრა შპს «...», რომელმაც მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება.

კასატორი საკასაციო საჩივარში მოუთითებდა, რომ სააპელაციო სასამართლომ არ მისცა სამართლებრივი შეფასება თვით იმ ფაქტს, რომ შპს «...» ჯარიმის - 24 000 ლარის დარიცხვა უკანონო იყო, ასევე, 2005 წლიდან ფინანსური სანქცია აღარ განიხილებოდა როგორც ძირითადი გადასახადი და მას აღარ უნდა დარიცხვოდა საურავი.

კასატორის მითითებით, სააპელაციო სასამართლომ სამართლებრივი განმარტება არ მისცა ტერმინს – «გადამხდელის პირად ბარათში სანქციის ასახვა», თუმცა, კასატორის აზრით, არანაირი ასეთი საბუთი გადამხდელის პირად ბარათში არ არსებობდა.

კასატორი ასევე აღნიშნავდა, რომ სააპელაციო სასამართლომ არანაირი სამართლებრივი შეფასება არ მისცა იმ ფაქტს, თუ რატომ არ ამოიღო ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციამ 10 წლის განმავლობაში (თუ მისთვის ცნობილი იყო სანქციის არსებობა) თანხა გადამხდელის ანგარიშიდან.

კასატორის მითითებით, ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციამ ისე განახორციელა საინკასო დავალების წარდგენა მათ მიმართ, რომ არ გააჩნდა სანქციის წარმომავლობის არანაირი ოფიციალური დოკუმენტი.

სამოტივაციო ნაწილი:

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

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ კანონის არასწორი გამოყენებისა და განმარტების საფუძველზე მიიღო დაუსაბუთებელი გადაწყვეტილება, რაც საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე მუხლის მე-2 ნაწილისა და 394-ე მუხლის «ე!» პუნქტის საფუძველზე წარმოადგენს წინამდებარე განჩინების გაუქმების საფუძველს.

საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ გასაჩივრებული განჩინება ეფუძნება სასამართლოს ვარაუდს, არ ემყარება საქმეზე დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს და არ შეიცავს საგადასახადო კოდექსის იმ ნორმებზე მითითებას, რაც იქცა სარჩელის უარყოფის საფუძველად.

საქმეზე დადგენილადაა ცნობილი, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2009 წლის 13 მარტის 104/1368 ბრძანებით შპს «...» წარედგინა საინკასო დავალება საბანკო ანგარიშზე გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხების ჩამოწერისა და შესაბამისად ბიუჯეტში ჩარიცხვის მიზნით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წლის რედაქციით) 89-ე მუხლის I ნაწილის შესაბამისად, თუ გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი არ შეასრულებს საგადასახადო ვალდებულებას მისი შესრულებისათვის საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში, მაშინ საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში მისი საბანკო ანგარიშიდან (გარდა საანაზრო (ვადიანი) ანგარიშებისა) საინკასო დავალებით ჩამოწეროს გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხები და ჩარიცხოს ისინი შესაბამის ბიუჯეტში.

ზემოაღნიშნული მუხლის ფორმულირებიდან გამომდინარე საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საგადასახადო ორგანოს უფლება საინკასო დავალებით ჩამოწეროს გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხები შეეხება მხოლოდ აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებებს.

იმავე საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 25-ე ნაწილის შესაბამისად, აღიარებული საგადასახადო დავალიანება განმარტებულია როგორც სხვაობა გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის აღიარებულ ჯამურ საგადასახადო ვალდებულებასა და მის მიერ ცალკეული გადასახადების ან/და სანქციების მიხედვით აღიარებულ ზედმეტად გადახდილი თანხების ჯამს შორის, ხოლო ამავე მუხლის 23-ე ნაწილი განსაზღვრავს აღიარებული საგადასახადო ვალდებულების ცნებას, რომლის შესაბამისადაც აღიარებული საგადასახადო ვალდებულებაა გადასახადი ან/და სანქცია, რომელიც წარმოშობილია: 1) გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციის საფუძველზე; 2) «საგადასახადო მოთხოვნის» საფუძველზე, რომელსაც გადასახადის გადამხდე-

ლი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი ეთანხმება, ან რომლის გასაჩივრების ვადა გასულია; გ) სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილების საფუძველზე.

საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, სადავო აქტის კანონიერების შემოწმებისას სააპელაციო სასამართლოს არ გამოუკვლევიან და არ დაუდგენია, არსებობდა თუ არა საინკასო დავალების წარდგენის საგადასახადო კოდექსის ზემოაღნიშნული მუხლებით განსაზღვრული წინამძღვრები. ამ თვალსაზრისით საკასაციო სასამართლო არსებით ყურადღებას მიაქცევს თავად საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 24 აპრილის 11080 ბრძანებას, რომელშიც მითითებულია, რომ შემოსავლების სამსახურში არსებული მონაცემებით ვერ დგინდებოდა შპს «...» მიმართ წარმოშობილი საგადასახადო ვალდებულების ოდენობა, გადამხდელის მიერ კანონმდებლობით დადგენილ ვადებში საგადასახადო ვალდებულების (რომლის შესრულების უზრუნველყოფის მიზნითაც საბანკო ანგარიშებს წარედგინა საინკასო დავალება) შესრულების ან აღიარების ფაქტი, რის გამოც შემოსავლების სამსახური საჭიროდ მიიჩნევს ქუთაისის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექციამ) მოახდინოს საკითხის დამატებითი შესწავლა.

საგულისხმოა, რომ ქუთაისის რეგიონალურმა ცენტრმა ზემოაღნიშნული მითითების საფუძველზე, საკითხის დამატებითი შესწავლის შედეგად ვერ მოიძია რა 2005 წლის «საგადასახადო მოთხოვნასთან» დაკავშირებული მონაცემები, მიიჩნია, რომ სადავო თანხა «სავარაუდოდ» დარიცხული იყო საგადასახადო ინსპექციის მიერ 1998 წლის თებერვალ-მარტში ჩატარებული შემოწმების საფუძველზე.

საგადასახადო კოდექსის 57-ე მუხლის I ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ვალდებულებად ითვლება გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის ვალდებულება, გადაიხადოს ამ კოდექსით დაწესებული და შემოღებული გადასახადი, აგრეთვე ამ კოდექსით დაწესებული და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს ნორმატიული აქტით შემოღებული გადასახადი, ასევე, დაკისრებული საგადასახადო სანქცია. ხოლო იმავე მუხლის მე-3 ნაწილით, გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს და სხვა ვალდებულ პირს საგადასახადო ვალდებულება ეკისრება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომელიც ითვალისწინებს გადასახადის ან/და სანქციის თანხის გადახდას.

ზემოაღნიშნული ნორმები საკასაციო სასამართლოს მიერ მოხმობილი იქნა იმ მიზნით, რათა განმარტოს, რომ გადასახადის გადამხდელისათვის გადასახადის გადახდის მომენტში ცნობილი უნდა იყოს, არსებობს თუ არა ის გარემოებები, რაც მას ავალდებულებს გადასახადის ან/და სანქციის გადახდას, რომელი ნორმის საფუძველზე ევალემა აღნიშნულის გადახდა და კანონით განსაზღვრული რა გადასახადი უნდა გადაიხადოს მან.

საკასაციო სასამართლო საგადასახადო ვალდებულებების ბუნებიდან და მისი ადმინისტრირების მკაცრად გაწერილი პროცედურებიდან გამომდინარე, როგორც ადმინისტრაციული ორგანოს, ისე სასამართლოს მხრიდან დაუშვებლად მიიჩნევს, დარიცხვის «სავარაუდოდ» საფუძველზე მითითებით, პასუხისმგებლობის საკითხის დაყენებას.

საკასაციო სასამართლო გასაჩივრებული განჩინების შემოწმების შედეგად თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები და ამ გარემოებების სამართლებრივი შეფასება ატარებს წინააღმდეგობრივ ხასიათს. სააპელაციო სასამართლო დადგენილად მიიჩნევს, რომ ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციის 1998 წლის 20 მარტის აქტში მითითებული ანგარიშ-ფაქტურით «საჰაერო-ნავიგაციას» ჩათვლა არ უწარმოებია. საყურადღებოა, რომ თავად ამ აქტის საფუძველზეც საუბარია იმ საკითხის დამატებითი კვლევის აუცილებლობაზე, მოხდა თუ არა «საჰაერონავიგაციის» მიერ დღგ-ს თანხით 24000 ლარის ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების ჩათვლა.

ზემოაღნიშნული დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები, კერძოდ კი სასამართლოს მითითება იმის თაობაზე, რომ საწარმოს მიერ არ მომხდარა სადავო ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე დღგ-ის ჩათვლა, გაუგებარს ხდის სადავო თანხის წარმომავლობის საკითხს. სასამართლომ ისე დაადასტურა სადავო თანხის დარიცხვის კანონიერება, რომ არ გამოუკვლევიან, ზემოაღნიშნული ანგარიშ-ფაქტურა საგადასახადო ორგანოში წარდგენილ იქნა თუ არა და განხორციელდა თუ არა მის საფუძველზე დღგ-ის ბიუჯეტთან ანგარიშსწორებაში ჩათვლა.

სააპელაციო სასამართლოს მხრიდან წარმოდგენილი მოტივაცია შეიცავს მითითებებს «საგადასახადო დავალიანებებისა და სახელმწიფო სესხების რესტრუქტურის შესახებ» საქართველოს კანონზე, სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს შპს «...» ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანებების რესტრუქტურის შესახებ შეთანხმებებზე, თუმცა საკასაციო სასამართლოსათვის ბუნდოვანია ის სამართლებრივი კავშირი, რაც ზემოაღნიშნულ აქტებსა და სადავო საგადასახადო ვადებულებას შორის არსებობს. გაუგებარია, ზემოაღნიშნული აქტები რითი ადასტურებს აღიარებული საგადასახადო ვალდებულების არსებობის ფაქტს, რაც სააპელაციო სასამართლოს მხრიდან საჭიროებს დამატებით არგუმენტირებას.

საკასაციო სასამართლო არამოტივირებულად მიიჩნევს სააპელაციო სასამართლოს შეფასებას საურავზე ჯარიმის დარიცხვის კანონიერების შესახებ. ჯარიმა და საურავი წარმოადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის დაწესებულ პასუხისმგებლობის ზომას. საკასაციო სასამართლო არ უარყოფს გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის მიმართ საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობის ორივე ღონისძიების ერთდროულად გამოყენების შესაძლებლობას. მაგრამ ისეთ პირობებში,

როდესაც ფინანსური პასუხისმგებლობის ერთ ზომას ერიცხება ფინანსური პასუხისმგებლობის მეორე ზომა, სააპელაციო სასამართლო ვალდებულია, დაამტკიცოს აღნიშნული დარიცხვის კანონიერება. საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ მითითებულ დარიცხვას ლეგიტიმურად ვერ აქცევს მართოდენ «შემოსავლების სამსახურის სათათბირო საბჭოს» 2007 წლის 3 ივლისის 17 სხდომის ოქმში არსებული ჩანაწერი.

სააპელაციო სასამართლო უფლებამოსილია, საკუთარი შეფასება დააფუძნოს ზემოაღნიშნულ აქტს იმ პირობებში, თუ ჩათვლის და დაადასტურებს, რომ აღნიშნული არ ეწინააღმდეგება საგადასახადო კოდექსის დებულებებს.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქმის გარემოებები საჭიროებს დამატებით შესწავლა-გამოკვლევას, რის გამოც საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ და საქმე ხელახალი განხილვისათვის დაუბრუნდეს იმავე სააპელაციო სასამართლოს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ელი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412-ე მუხლით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. შპს «...» საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 26 აპრილის განჩინება და საქმე განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
3. მხარეთა შორის სასამართლო ხარჯების გადანაწილების საკითხი გადაწყდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;
4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

2. გადასახადის დარიცხვა

უფლებამოსილი ორგანოს მიერ დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრის დაუდგენლობა

განჩინება

18ს-83-81(კ-09)

16 დეკემბერი, 2009 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: ნ. სხირტლაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),

ნ. ქადაგიძე,

ლ. მურუსიძე

დავის საგანი: ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

05.03.08წ. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას სარჩელით მიმართა შპს «...» დირექტორმა დ. ჩ-მემ მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წინააღმდეგ და დღგ-ს, საშემოსავლო და სოციალური გადასახადების ნაწილში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 27.02.08წ., 105-04/1769 გადაწყვეტილების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 03.10.07წ. 17215 ბრძანებისა და ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის 07.07.07წ. 11534/138 საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა. მოსარჩელის განმარტებით, არასწორია საქონლის დანაკლისის დღგ-ს ბრუნვაში ჩაურთველობა, შესაბამისად, უკანონოა 622 ლარის დღგ-ის დარიცხვა (ჯარიმის და საურავის) ჩათვლით. საწარმოს მიერ მითითებული საქონლის დანაკლისი აღიარებულ, დეკლარირებულ და გადახდილი იქნა შესაბამისი გადასახადები. მოსარჩელემ აღნიშნა, აგრეთვე, რომ უსაფუძვლოდ დაერიცხა საშემოსავლო და სოციალური გადასახადების გადახდა. საწარმოს გასავლის ორდერით ანგარიშვალდებულ პირზე გაცემული 32 005 ლარი ჩაითვალა ხელფასად, მაშინ, როდესაც თანხა გაიცა ანგარიშვალდებულ პირზე, შპს თანამშრომელს მ. ლ-ტს ჰქონდა შესაბამისი მინდობილობა და იჯარის ხელშეკრულებების გაფორმების უფლება, აზერბაიჯანელმა მეწარმემ მიიღო თანხა და გასცა აღნიშნული ფაქტის დამადასტურებელი ორდერი.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 11.04.08წ. განჩინებით საქმე განსჯადობით განსახილველად გადაეცა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს.

ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 16.06.08წ. გადაწყვეტილებით შპს «...» სარჩელი არ დაკმაყოფილდა. სასამართლომ მართებულად მიიჩნია მ. ლ-ტისათვის გადაცემული 32 005 ლარის ხელფასად ჩათვალა, რის გა-

მო სასამართლომ დაადგინა, რომ მოსარჩელეს კანონიერად დაერიცხა საშემოსავლო და სოციალური გადასახადების გადახდა. სასამართლომ აგრეთვე არ დააკმაყოფილა მოსარჩელის მოთხოვნა დღგ-ში დარიცხული თანხის გაუქმების შესახებ. აღნიშნული გადაწყვეტილება ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში გაასაჩივრა შპს «...» დერექტორმა დ. ჩ-მემ.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **31.10.08წ.** განჩინებით შპს «...» სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, უცვლელად დარჩა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს **16.06.08წ.** გადაწყვეტილება. სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ **2007 წლის** მაისი-ივნისში შპს «...» ჩატარდა გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. საწარმოს შესამოწმებელ პერიოდში ძირითად საქმიანობას წარმოადგენდა თხევადი გაზის (ბუთანის) აზერბაიჯანის რესპუბლიკიდან შპს «...» და შპს «...» მეშვეობით იმპორტი და მისი შემდგომი საბითუმო რეალიზაცია. გასვლითი საგადასახადო შემოწმების დროს საწარმოს დამატებით დაერიცხა **33 677** ლარი, მათ შორის, ძირითადი – **22 775** ლარი, ჯარიმა – **9 153** ლარი და საურავი – **1 749** ლარი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **113-ე** მუხლის შესაბამისად, **06.07.07წ.** ბრძანების საფუძველზე გაიცა **07.06.07წ.** **11534/138** საგადასახადო მოთხოვნა. **27.07.07წ.** შემოსავლების სამსახურს საჩივრით მიმართა შპს «...» და მოითხოვა ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის **07.06.07წ.** **11534/138** საგადასახადო მოთხოვნის ნაწილობრივ ბათილად ცნობა, კერძოდ, მასზე დარიცხული **33 677** ლარიდან **33 055** ლარის გაუქმება. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის **03.10.07წ.** **17215** ბრძანებით შპს «...» საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა – ბათუმის საგადასახადო ინსპექციას დაევალა გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტიტ დარიცხული თანხებიდან შპს «...» პირადი აღრიცხვის ბარათზე საქონლის ტრანსპორტირებისათვის გაწეული ხარჯების გაუთვალისწინებლად დარიცხული მოგების გადასახადის შემცირება და შესწორებული საგადასახადო მოთხოვნის გადაგზავნა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის **03.10.07წ.** **17215** ბრძანება შპს «...» გაასაჩივრა დავების განმხილველ საბჭოში. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განმხილველი საბჭოს **27.02.08წ.** გადაწყვეტილებით შპს «...» საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. საშემოსავლო და სოციალური გადასახადებით დაბეგრის საფუძველად საგადასახადო ინსპექციამ მიიჩნია მ. ლ-ტისათვის გადაცემული **32 005** ლარი, სასამართლომ მიუთითა, რომ თანხა რეალურად წარმოადგენდა ხელფასს, საგადასახადო ინსპექციამ შპს «...» მიერ მ. ლ-ტისათვის გადაცემულ თანხას მართებულად მისცა ხელფასის კვალიფიკაცია. სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **93-ე** მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, პირველად საგადასახადო დოკუმენტად მიიჩნევა წერილობითი საბუთი, რომელშიც უნდა აღინიშნოს: დოკუმენტის დასახელება, დოკუმენტის შედგენის თარიღი, დოკუმენტის ნომერი, რომლის განმეორება აკრძალულია და ა.შ. სასამართლოს აზრით, აპელანტის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებები არ უნდა მიჩნეულიყო პირველად საგადასახადო დოკუმენტებად, რადგან ისინი ვერ აკმაყოფილებდა საგადასახადო კოდექსის **93-ე** მუხლის მე-2 ნაწილის «გ» ქვეპუნქტის იმპერატიულ მოთხოვნას. სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა აპელანტის მოსაზრება დამატებითი ღირებულების გადასახადის უკანონოდ დარიცხვის თაობაზე. სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით, საწარმოს **1383** ლარი ნაჩვენები ჰქონდა დანაკლისის სახით, მაგრამ არ ჰქონდა ჩართული დღგ დასაბეგრ ბრუნვაში. საწარმოს **2006 წლის** ნოემბერში დარიცხული დღგ შემცირებული ჰქონდა **4** ლარით. საწარმოს სულ შემცირებულ დღგ-ედ დაუდგინდა **393** ლარი, რაზედაც მართებულად დაერიცხა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **132-ე** მუხლის 1-ელი ნაწილით გათვალისწინებული ჯარიმა – **98** ლარი და იმავე კოდექსის **129-ე** მუხლის საფუძველზე საურავი – **131** ლარი.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **31.10.08წ.** განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა შპს «...» დერექტორმა დ. ჩ-მემ. კასატორმა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, გასაჩივრებული განჩინების კანონიერებისა და საკასაციო საჩივრის საფუძველიანობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საკასაციო საჩივრი არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

სსკ-ის **407.2** მუხლის შესაბამისად საკასაციო პალატას დადგენილად მიაჩნია, რომ **2007 წლის** მაისი-ივნისში შპს «...» ჩატარდა გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელ პერიოდში საწარმოს ძირითად საქმიანობას წარმოადგენდა აზერბაიჯანის რესპუბლიკიდან თხევადი გაზის (ბუთანის), შპს «...» და შპს «...» მეშვეობით იმპორტი და მისი შემდგომი საბითუმო რეალიზაცია. **08.06.07წ.** გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტიტ საწარმოს დამატებით დაერიცხა **33 677** ლარი, მათ შორის – ძირითადი – **22 775** ლარი, ჯარიმა – **9 153** ლარი და საურავი – **1 749** ლარი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **113-ე** მუხლისა და **06.07.07წ.** **14042** ბრძანების საფუძველზე, **07.07.07წ.** გაიცა **11534/138** საგადასახადო მოთხოვნა. **27.07.07წ.** შემოსავლების სამსახურს საჩივრით მიმართა შპს «...» და ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის **07.07.07წ.** **11534/138** საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა მოითხოვა დარიცხული **33 677** ლარიდან **33 055** ლარის ნაწილში. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის **03.10.07წ.** **17215** ბრძანებით შპს «...» საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა; ბათუმის საგადასახადო ინსპექციას დაევალა **08.06.07წ.** გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტიტ დარიცხული თანხებიდან შპს «...» პირადი აღრიცხვის ბარათზე

საქონლის ტრანსპორტირებისათვის გაწეული ხარჯების გაუთვალისწინებლად დარიცხული მოგების გადასახადის შემცირება და შესწორებული საგადასახადო მოთხოვნის გადაგზავნა, სხვა გადასახადებთან დაკავშირებით საჩივარი არ იქნა დაკმაყოფილებული. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის **03.10.07წ. 17215** ბრძანება შპს «...» **19.10.07წ.** გასაჩივრა დავების განმხილველ საბჭოში. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განმხილველი საბჭოს **27.02.08წ.** გადაწყვეტილებით შპს «...» საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

საქმის მასალებით დასტურდება, რომ საშემოსავლო და სოციალური გადასახადებით დაბეგვრის საფუძველად საგადასახადო ინსპექციამ მიიჩნია ის გარემოება, რომ მ. ლ-ტის სახელზე გაცემულ თანხას (**32 005** ლარს) მიეცა ხელფასის კვალიფიკაცია, რაც გახდა საშემოსავლო გადასახადის – **5572** ლ. (ძირითადი – **3841** ლარის, ჯარიმა – **1344** ლ., საურავი – **387** ლ.) და სოციალური გადასახადის – **8646** ლ. (ძირითადი – **6401** ლ., ჯარიმა – **1600** ლ., საურავი – **645** ლ.) დარიცხვის საფუძველი. მხარეები არ ხდინან სადავოდ იმას, რომ მ. ლ-ტი შპს «...» თანამშრომელი იყო. საქმეში დაცული, **30.12.06წ.** სალაროს გასავლის ორდერებით დასტურდება, რომ მ. ლ-ტისათვის შპს «...» მიერ ხელზე გაცემული თანხა **32 005** ლარს (**25 050+6 055**) შეადგენდა. შპს «...» დირექტორის მიერ გაცემული იყო მინდობილობა იმავე შპს-ს თანამშრომელზე – მ. ლ-ტზე, რომლითაც შპს-ს დირექტორი ანიჭებდა მ. ლ-ტს კომპანიის სახელით ხელშეკრულების დადების უფლებამოსილებას. აღნიშნული უფლებამოსილების მ. ლ-ტის მიერ განხორციელების ფაქტს, მოსარჩელის აზრით, ადასტურებს **01.03.06წ.** დადებული საიჯარო ხელშეკრულებები ავტომობილისა და საოფისე ფართის დაქირავების თაობაზე. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ იჯარის ხელშეკრულება არის ხარჯის გაწევის სამართლებრივი საფუძველი და არ წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული თანხის ხარჯვის დამადასტურებელ პირველად საგადასახადო დოკუმენტს, რომლის შედგენის სავალდებულობაზე მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **199-ე** მუხლის მე-2 ნაწილი, რომლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, სრულად აღრიცხოს მის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, რათა გარანტირებული იყოს კონტროლი მათ დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე. ხსენებული ნორმის მიხედვით, აღრიცხვის პირველად დოკუმენტებში სრულად და გარკვევით უნდა იყოს ასახული სამეურნეო ოპერაციის შინაარსი, საგანი, თანხა, სამეურნეო ოპერაციაში მონაწილე მხარეების დასახელება. საბუთის პირველად საგადასახადო დოკუმენტად მიჩნევის სავალდებულო ანალოგიურ პირობებს განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **93.2** მუხლი, რომლის თანახმად, პირველად საგადასახადო დოკუმენტში უნდა აისახოს არა მხოლოდ სამეურნეო ოპერაციის შინაარსი, არამედ სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეთა რეკვიზიტები. საქართველოს ეროვნული ბანკის პრეზიდენტის **31.12.99წ. 1328** ბრძანებით დამტკიცებული «სალაროს მეურნეობის შესახებ» დებულების მე-3 მუხლის მე-4 პუნქტის თანახმად, ხელფასებზე გამოიწერება შესაბამისი უწყისი და სალაროს გასავლის ორდერი, რომელიც მ. ლ-ტზე **32 005** ლარის ხელზე გაცემის დღეს - **30.12.06წ.** გამოიწერა. აღნიშნული მუხლის მე-5 პუნქტის თანახმად, მიმდინარე საჭიროებისათვის სალაროდან ნაღდი ფული შეიძლება გაიცეს საქვეანგარიშოდ ხელმძღვანელის ნებართვის საფუძველზე, სადაც მითითებული იქნება ამ თანხის გამოყენების ვადა. მოცემულ შემთხვევაში მ. ლ-ტზე **30.12.06წ.** სალაროს გასავლის ორდერებით გაცემული თანხის მიმდინარე საჭიროებისათვის – იჯარის ქირის დასაფარად გაცემის დამადასტურებელი დოკუმენტი – ხელმძღვანელის ნებართვა არ არის წარმოდგენილი, ხოლო თბილისი-ბაქოს მარშრუტის ბილეთის ასლებით და მივლინების თანხის ანაზღაურების შესახებ **18.03.07წ. 19** სალაროს გასავლის ორდერით უტყუარად ვერ დასტურდება მ. ლ-ტისათვის შპს «...» მიერ **30.12.06წ.** სალაროს გასავლის ორდერებით გადაცემული თანხის აზერბაიჯანის რესპუბლიკაში იჯარის ხელშეკრულებისათვის გახარჯვა, ვინაიდან საქმეში დაცული ქ. ბაქოს მიმართულებით მგზავრობის დოკუმენტაცია ეხება სალაროს გასავლის ორდერების გაცემამდე პერიოდს. ამასთან, გასვლითი საგადასახადო შემოწმების **08.06.07წ.** აქტის მიხედვით ხშირი მივლინების ხარჯები (**52667** ლარი) ჩამოწერილი იყო. მხედველობაში მისაღები, აგრეთვე, ის გარემოება, რომ სადავო პერიოდში მოქმედი, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის **20.12.06წ. 11776** ბრძანებით დამტკიცებული «ფიზიკური პირის საბაჟო დეკლარაციის» მე-3 პუნქტის თანახმად, საბაჟო ორგანოში სავალდებულო დეკლარირებას ექვემდებარებოდა **30000** ლარზე მეტი ეროვნული ვალუტის ან მისი ეკვივალენტი უცხოური ვალუტის საზღვარზე გადაადგილება. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის **102-ე** მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით. მხარეს არ წარმოუდგენია მტკიცებულება – ფიზიკური პირის საბაჟო დეკლარაციის ასლი, რომელიც დადასტურებდა მ. ლ-ტისათვის **30.12.06წ.** სალაროს გასავლის ორდერებით გადაცემული თანხის – **32 005** ლარის საქართველოს საბაჟო საზღვრის გადაკვეთის ფაქტს. საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილების საფუძველს არ ქმნის კასატორების მითითება აზერბაიჯანელი მეწარმის მიერ შედგენილი **118** და **119** სალაროს შემოსავლის ორდერებში მითითებული **3500** და **15000** დოლარის მ. ლ-ტზე გაცემული **32 005** ლარის სადავო პერიოდში ეკვივალენტურობის თაობაზე, რადგან მხარის მიერ საქმეში არ არის წარმოდგენილი მტკიცებულება, რომელიც დადასტურებდა სადავო თანხის კონვერტაციის ფაქტს. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატას მიაჩნია, რომ საგადასახადო ინსპექციამ შპს «...» მიერ მ. ლ-ტზე გადაცემულ **32 005** ლარს მართებულად მისცა ხელფასის კვალიფიკაცია.

საკასაციო პალატა დადგენილად მიიჩნევს, რომ შპს «...» დღგ-ში დამატებით დაერიცხა 622 ლარი, მათ შორის, ძირითადი თანხა – 393 ლარი, ჯარიმა – 98 ლარი და საურავი – 131 ლარი. შემოწმებით დადგენილ გადასახდელ დღგ-სა და ბუღალტრულად წარდგენილ დღგ-ს შორის სხვაობა – 393 ლარი დაექვემდებარა დამატებით დარიცხვას, რადგან საწარმოს 2300 კგ. თხევადი გაზი თვითღირებულებით ჩართული ჰქონდა ერთობლივ შემოსავალში დანაკლისის სახით, მაგრამ არ ჰქონდა ჩართული დღგ დასაბეგრ ბრუნვაში.

საკასაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად (ამჟამად მოქმედი კოდექსის 12.26 მუხლი), დანაკლისად ჩაითვლება სხვაობა შეძენილ (შეძენის დამდასტურებელი დოკუმენტის მიხედვით) და რეალიზებულ (გადასახადის გადამხდელისაგან ფაქტობრივად გასულ) სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა შორის, თუ ვერ დგინდება დებიტორი (ამნაზღაურებელი) ან/და მიმთვისებელი. ამასთან, თუ უფლებამოსილი ორგანოს მიერ დადგენილია დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრული ოდენობა, დანაკლისად ჩაითვლება ამ ოდენობაზე მეტი ნაკლებობა. სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 143.6 მუხლის თანახმად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისი განიხილება მისი აღმოჩენის მომენტში ნაღდი ანგარიშსწორებით საბაზრო ფასებით (აქციზითა და დღგ-ს გარეშე) განხორციელებულ მიწოდებად და გადასახადებით დაიბეგრება ამ კოდექსით დადგენილი წესით. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ დანაკარგის, როგორც ასეთის, ფაქტის დადგენა, არ ქმნის დანაკარგის საგადასახადო დაბეგრისაგან გათავისუფლების სამართლებრივ საფუძველს. დანაკარგის ზღვრული ოდენობის ჩამოწერა დაიშვება იმ შემთხვევაში, თუ ასეთი წესი ნორმატიულად განსაზღვრულია შესაბამისი უფლებამოსილი ორგანოს მიერ. კანონმდებლობა ითვალისწინებს ბუნებრივი და არა თხევადი აირის ნორმატიული დანაკარგის ოდენობის გაანგარიშებას («ელექტროენერგეტიკის და ბუნებრივი გაზის შესახებ» კანონის მე-5 მუხლი, სემეკ-ის 08.09.99წ. 16 დადგენილებით დამტკიცებული «ბუნებრივი გაზის ტარიფების დადგენის წესისა და მეთოდოლოგიის» მე-15, მე-18 მუხლები. საგულისხმოა, რომ ბუნებრივი გაზის პროგნოზული დანაკარგები მომხმარებლის ტარიფში შეტანის საფუძველია). სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 17.11.04წ. 1748 ბრძანება არ ითვალისწინებდა თხევადი გაზის ტრანსპორტირების და რეალიზაციისას ბუნებრივი დანაკარგის დაანგარიშების წესს. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 17.11.04წ. 1748 ბრძანებით დამტკიცებული ნავთობპროდუქტების აღრიცხვის ჟურნალების ფორმებში არ არის გათვალისწინებული გრაფა ბუნებრივი დანაკარგის აღრიცხვისათვის. თხევად აირზე ზღვრული, დასაშვები დანაკარგის ნორმატიული დაუდგენლობის პირობებში უსაფუძველოა დანაკარგის ნორმატიულობის ფარგლების დადგენა სასამართლოს მეშვეობით. საგადასახადო კანონმდებლობა ნაკლებობის დანაკლისად არ მიიჩნევს შესაძლებლობას მხოლოდ იმ შემთხვევაში ითვალისწინებს, უკეთეს უფლებამოსილი ორგანოს მიერ დადგენილი იქნებოდა დანაკარგის მაქსიმალური ზღვარი, რასაც განსახილველ შემთხვევაში არ მომხდარა.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება არსებითად სწორია, საკასაციო საჩივარში მითითებულ კანონის დარღვევას, არ მომხდარა, რაც, სსკ-ის 410-ე მუხლის თანახმად, საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის საფუძველს წარმოადგენს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ გ ი ნ ა:

1. შპს «...» საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს; უცვლელად დარჩეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს 31.10.08წ. განჩინება;
2. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის დარიცხვის წესი

გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

ბს-1437-1373(3კ-09) 28 აპრილი, 2010 წ., ქ. თბილისი
საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
შემადგენლობა: ნ. ქადაგიძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
ნ. სხირტლაძე,
ლ. მურუსიძე

დავის საგანი: ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2006 წლის 9 იანვარს შპს «...» სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს მოპასუხის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის თაობაზე.

მოსარჩელო სასარჩელო განცხადებაში მიუთითებდა, რომ 2005 წლის 31 ოქტომბერს თბილისის საგადასახადო ინსპექციის დიდუბე-ჩუღურეთის განყოფილებიდან მიიღო საგადასახადო მოთხოვნა '956, რომლის მიხედვით, ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაეკისრა 10034,11 ლარის გადახდა. აღნიშნული თანხა დაერიცხა საქართველოს კონტროლის პალატის 2003 წლის 5 აგვისტოს შემოწმების აქტისა და მის საფუძველზე გამოცემული თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 17 მარტის '03/კ/148 ბრძანებით. საგადასახადო მოთხოვნა შპს «...» გაასაჩივრა თბილისის საგადასახადო ინსპექციაში, რომლის 2005 წლის 28 ნოემბრის '05/434 ბრძანებით მოსარჩელეს უარი ეთქვა შესაგებლის დაკმაყოფილებაზე. აღნიშნული ბრძანება ძალაში იქნა დატოვებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2005 წლის 26 დეკემბრის გადაწყვეტილებით.

მოსარჩელის განმარტებით, «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» საქართველოს კანონის მე-4 მუხლის 1-ელი 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 2003 წლის 6 აგვისტოს შუალედური აქტი, რომელზე დაყრდნობით, 2005 წლის 17 მარტს '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» საქართველოს კანონის ძალაში შესვლის შემდეგ და თავად დარიცხვა შეეხო იმ საგადასახადო ვალდებულებებს, რომლებიც მოსარჩელეს წარმოეშვა აღნიშნული კანონის ძალაში შესვლამდე, ანუ მოპასუხის მიერ მოსარჩელეზე დაირიცხა კანონის თანახმად ამნისტირებული საგადასახადო ვალდებულება, რაც ეწინააღმდეგება «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» საქართველოს კანონის მე-4 მუხლის 1-ელი ნაწილის მოთხოვნებს და სამართლებრივი თვალსაზრისით, გამორიცხავს მისი დაკმაყოფილების შესაძლებლობას.

ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელო ითხოვდა თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 17 მარტის '03/კ-148 ბრძანების, თბილისის საგადასახადო ინსპექციის '956 საგადასახადო მოთხოვნის, თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 28 ნოემბრის '05/434 ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2005 წლის 26 დეკემბრის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობას.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 9 მარტის განჩინებით საქმეში მესამე პირად ჩაება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 28 აპრილის გადაწყვეტილებით შპს «...» სასარჩელო განცხადება დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 17 მარტის '03/კ/148 ბრძანება, საგადასახადო მოთხოვნა '956, 2005 წლის 28 ნოემბრის '05/434 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველი საბჭოს 2005 წლის 30 დეკემბრის '05-09/2093/19017 გადაწყვეტილება; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და თბილისის საგადასახადო ინსპექციას დაევალა ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლიდან ერთი თვის განმავლობაში.

საქალაქო სასამართლომ დადგინდა მიიჩნია, რომ საქართველოს პარლამენტის კორუფციასთან ბრძოლის დროებითი საგამომიებო კომისიის 2002 წლის 21 ოქტომბრისა და 2002 წლის 28 ნოემბრის '10699/7-12/2474; 113498/7-12 წერილების საფუძველზე, კამერალური წესით შემოწმდა შპს «...» მიერ 1998-2002 წლებში განხორციელებული ხე-ტყის საექსპორტო ოპერაციების აღრიცხვის, საგადასახადო ინსპექციაში რეგისტრირებისა და სახელმწიფო ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების საკითხები. საქართველოს კონტროლის პალატის 2003 წლის 6 აგვისტოს შემოწმების აქტით დადგინდა, რომ შემოწმება დაეყრდნო დიდუბე-ჩუღურეთის საგადასახადო ინსპექციაში არსებულ მონაცემებსა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საბაჟო დეპარტამენტიდან მიწოდებულ 2003 წლის 23 აპრილის '10-15/3213 ინფორმაციას. კამერალური წესით ჩატარებული შემოწმებით დადგინდა, რომ შპს «...», 2001 წელს განხორციელებული საექსპორტო ოპერაციებიდან გამომდინარე, დამალული ჰქონდა შემოსავალი 18753 ლარის ოდენობით, საიდანაც დამატებით ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაერიცხა მოგების გადასახადი – 3750 ლარი; საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 252-ე და 253-ე მუხლების შესაბამისად გადასახადის შემცირებისათვის ჯარიმა – 937 ლარი და საურავი ვადაგადაცილებაზე – 2052 ლარი, სულ – 6737 ლარი.

აღნიშნული შემოწმების აქტის საფუძველზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 17 მარტის '03/კ/148 ბრძანებით შპს «...» ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით დაერიცხა 6739 ლარი.

2005 წლის 28 ოქტომბრის მდგომარეობით, მოსარჩელეს გაეგზავნა საგადასახადო მოთხოვნა 1956. საგადასახადო მოთხოვნა შპს «...» 2005 წლის 2 ნოემბერს გასაჩივრა თბილისის საგადასახადო ინსპექციაში, რომლის 2005 წლის 28 ნოემბრის '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 საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოში, რომელმაც 2005 წლის 30 დეკემბრის '05-09/2093/19017 გადაწყვეტილებით ძალაში დატოვა თბილისის საგადასახადო ინსპექციის ბრძანება.

საქალაქო სასამართლოს მოსაზრებით, თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 17 მარტის '03/კ/148 და 2005 წლის 28 ნოემბრის '05/434 ბრძანებები, თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 1956 საგადასახადო მოთხოვნა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2005 წლის 30 დეკემბრის გადაწყვეტილება გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე. სასამართლოს განმარტებით, თბილისის საგადასახადო ორგანოს მიერ ვერ იქნა დაზუსტებული თარიღი, თუ როდის გაიგზავნა საქართველოს 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» საქართველოს კანონის ამოქმედების შემდეგ.

საქართველოს კონტროლის პალატის 2003 წლის 6 აგვისტოს შუალედურ აქტზე არ არის შპს «...» წარმომადგენლის ხელმოწერა, საქმის მასალებით ასევე ვერ დგინდება, მოსარჩელისათვის ცნობილი იყო თუ არა კამერალური შემოწმების შედეგი. სასამართლოს განმარტებით, თბილისის საგადასახადო ინსპექციამ სადავო 2005 წლის 17 მარტის ბრძანების გამოცემისას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის «დ» ქვეპუნქტის თანახმად, არ უზრუნველყო საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელის გამოძახება, რის გამოც შპს «...» წარმომადგენელს არ მიეცა 2001 წელს საექსპორტო ოპერაციებთან დაკავშირებული ხარჯების დამადასტურებელი დოკუმენტების წარდგენის შესაძლებლობა. ქ. თბილისის ადმინისტრაციული აქტები გამოსცეს საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე. კონტროლის პალატის 2003 წლის 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» საქართველოს კანონის მე-4 მუხლის 1-ელი და მე-2 პუნქტის თანახმად, გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებებისაგან შესაძლო გათავისუფლების ან გათავისუფლებაზე უარის თქმის საკითხი, შესაბამისად მოეხდინა გადასახადის დარიცხვა და საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენა.

მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და თბილისის საგადასახადო ინსპექციამ.

აპელანტი – საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო სააპელაციო საჩივარში მიუთითებდა, რომ თბილისის საგადასახადო ინსპექციამ შპს «...» 2005 წლის 6 აგვისტოს შემოწმების აქტის საფუძველზე, მოგების გადასა-

ხადში ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით დაარიცხა **6739** ლარი. მოსარჩელემ სარჩელში მიუთითა, რომ ფაქტიურად მოპასუხემ საგადასახადო ვალდებულების დაკისრება განახორციელა «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» საქართველოს კანონის ძალაში შესვლის შემდეგ, რაც წინააღმდეგობაში ამავე კანონის მე-4 მუხლის 1-ელი პუნქტის მოთხოვნასთან. საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტები გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე. არ დასტურდება საქართველოს კონტროლის პალატის აქტის გადაგზავნის დრო და რატომ განახორციელა საგადასახადო ინსპექციამ შემოსავლებზე დარიცხვა **2005** წლის **17** მარტს, «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» საქართველოს კანონის ამოქმედების შემდეგ.

აპელანტის მითითებით, «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» საქართველოს კანონის მე-4 მუხლის 1-ელი პუნქტის შესაბამისად, ამ კანონის ამოქმედებისთანავე შესრულებულად ჩაითვალა საქართველოს რეზიდენტი და არარეზიდენტი ფიზიკური და იურიდიული პირების მიერ **2004** წლის პირველ 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 გადაუხდელობა საგადასახადო და საბაჟო ვალდებულებებზე. ვინაიდან სადავო თანხა საქართველოს კონტროლის პალატის (შესაბამის სახელმწიფო ორგანოს) – **2004** წლის **6** აგვისტოს შუალედური აქტის საფუძველზე გამოვლენილი იყო და იგი ცნობილი გახდა ამ საგადასახადო ორგანოსთვის, ამ უკანასკნელს გააჩნდა სამართლებრივი საფუძველი გადასახადის დარიცხვისა. აპელანტის განმარტებით, არსებითი მნიშვნელობა არა აქვს, თუ როდის იქნა გადმოგზავნილი საქართველოს კონტროლის პალატის აქტი საგადასახადო ორგანოში, ვინაიდან **2003** წლის **6** აგვისტოს შუალედური აქტით საქართველოს კონტროლის პალატისათვის ცნობილი იყო დავალიანების არსებობა. ამდენად, არ არსებობდა გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტების ბათილად ცნობისა და ახალი ადმინისტრაციული აქტების გამოცემის სამართლებრივი საფუძველი. ამასთანავე, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო წარმოადგენს არასათანადო მოპასუხეს, ვინაიდან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **160.2-ე** მუხლის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა უფლებამოსილი პირი უფლებამოსილია, საბჭოს გადაწყვეტილება გასაჩივროს სასამართლოში, ასეთ შემთხვევაში მოპასუხეა ამ კოდექსის **147-ე** ან **151-ე** მუხლში აღნიშნული საგადასახადო ორგანო. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველი საბჭოს გადაწყვეტილების გასაჩივრების შემთხვევაში მოპასუხეს წარმოადგენს საგადასახადო ორგანო და არა საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, აპელანტი ითხოვდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის **2006** წლის **28** აპრილის გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

მეორე აპელანტი – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის საგადასახადო ინსპექცია სააპელაციო საჩივარში მიუთითებდა, რომ სადავო გადაწყვეტილება ემყარება იმ გარემოებას, რომ საგადასახადო ინსპექციის მიერ ვერ იქნა დაზუსტებული თარიღი, თუ როდის იქნა გადმოგზავნილი საქართველოს კონტროლის პალატის მიერ **2003** წლის შუალედური აქტი თბილისის საგადასახადო ინსპექციაში, რასაც საქმისათვის არავითარი მნიშვნელობა არა აქვს. აგრეთვე, თითქოს ვერ დგინდება, თუ რატომ განახორციელდა საგადასახადო ორგანოს მიერ **2003** წლის გამოვლენილი სახელმწიფოსათვის დამალულ შემოსავლებზე დარიცხვა **2005** წლის **17** მარტს, «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» საქართველოს კანონის ამოქმედების შემდეგ. საქმეში წარმოდგენილია კონტროლის პალატის **2003** წლის **6** აგვისტოს შემოწმების აქტი, რომლის საფუძველზე კამერალური საგადასახადო შემოწმებით საგადასახადო კოდექსის **68-ე** მუხლის «გ» პუნქტით მოხდა გადასახადების თანხების დარიცხვა, რომლის საფუძველზეც გადამხდელს გაეგზავნა საგადასახადო კოდექსის მე-**80** მუხლით გათვალისწინებული საგადასახადო მოთხოვნა.

რაც შეეხება იმ მოსაზრებას, რომ მოსარჩელისათვის ცნობილი არ იყო კამერალური შემოწმების შედეგები, აპელანტის განმარტებით, შემოწმების აქტი არ არის ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი. აქედან გამომდინარე, მასზე გადამხდელის ხელმოწერა არ არის სავალდებულო. ადმინისტრაციული აქტი არის საგადასახადო მოთხოვნა, რომელიც კანონით დადგენილი წესით ჩაჰბარდა მოსარჩელეს. რაც შეეხება «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» საქართველოს კანონის მე-4 მუხლის მე-2 ნაწილს, იგი არ ვრცელდება შესაბამის საგადასახადო ორგანოებში კანონმდებლობით დადგენილი წესით დეკლარირებულ, დარიცხულ და აღრიცხულ, მაგრამ გადაუხდელობა საგადასახადო და საბაჟო ვალდებულებებზე.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, აპელანტი ითხოვდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის **2006** წლის **28** აპრილის გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **2007** წლის **31** მაისის განჩინებით მოპასუხე – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თბილისის საგა-

დასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლედ დადგენილ იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის საგადასახადო ინსპექცია, ხოლო მესამე პირის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის უფლებამონაცვლედ – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 31 მაისის განჩინებით არ დაკმაყოფილდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და თბილისის საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივრები; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 28 აპრილის გადაწყვეტილება.

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

კასატორები საკასაციო საჩივრებით ითხოვდნენ თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 31 მაისის განჩინების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 13 თებერვლის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, შემოსავლების სამსახურისა და ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ – გაუქმდა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 2007 წლის 31 მაისის განჩინება და საქმე ხელახალი განხილვისათვის დაუბრუნდა იმავე სასამართლოს.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 20 ივნისის საოქმო განჩინებით საქმეში მესამე პირად ჩაება საქართველოს კონტროლის პალატა. ასევე, არასათანადო მოპასუხე – საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო შეიცვლა სათანადო მოპასუხით – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურით, ხოლო საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო საქმეში ჩაება მესამე პირად.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 6 თებერვლის გადაწყვეტილებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ – თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 28 აპრილის გადაწყვეტილების შეცვლით მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს «...» სასარჩელო მოთხოვნა დაკმაყოფილდა – ბათილად იქნა ცნობილი თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 17 მარტის '03/კ/148 ბრძანება, თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 1956 საგადასახადო მოთხოვნა, თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 28 ნოემბრის '05/434 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველი საბჭოს 2005 წლის 26 დეკემბრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლო გადაწყვეტილებაში მიუთითებდა, რომ მართალია, კონტროლის პალატის შუალედური აქტით სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე დავალიანების დაფიქსირება წარმოადგენს «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონის 4.3-ე მუხლით გათვალისწინებულ შესაბამის სახელმწიფო ორგანოში კანონმდებლობით დადგენილი წესით აღრიცხულ, მაგრამ გადაუხდელ საგადასახადო ვალდებულებას, მაგრამ საქმის მასალებით არ დასტურდება საქართველოს კონტროლის პალატის 2003 წლის 6 აგვისტოს შუალედურ აქტში მითითებული გარემოება იმის თაობაზე, რომ შპს «...» 2002 წელს სოხმეთში ექსპორტირებული აქვს 171 კუბ.მ. წიფლის დახერხილი ხე-მასალა (საბაჟო დეკლარაცია '13661, '13662), ღირებულებით – 11076 აშშ დოლარი, ანუ 22021 ლარი; კონტროლის პალატის შუალედური აქტის საფუძველზე გაანგარიშებულ იქნა დამალული შემოსავალი მშრალი წიფლის მერქნის წონის მიხედვით, მაშინ, როცა საერთოდ არ დასტურდება 2001 წელს შპს «...-ის» მიერ ამ ჯიშის ხე-მასალის სოხმეთში გატანის ფაქტი, აღნიშნული კი გახდა შპს «...» მიმართ საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის საფუძველი.

აღნიშნული საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის შემდეგ იქნა გამოცემული გასაჩივრებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 17 მარტის '03//148 ბრძანება, თბილისის საგადასახადო ინსპექციის საგადასახადო მოთხოვნა 1956, თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 28 ნოემბრის '05/434 ბრძანება და ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველი საბჭოს 2005 წლის 26 დეკემბრის გადაწყვეტილება, რომლითაც შესწავლილ იქნა საქართველოს კონტროლის პალატის 2003 წლის 6 აგვისტოს შემოწმების აქტით შპს «...-ზე» დარიცხული თანხების საფუძვლიანობა და საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 17 მარტის '03/კ/148 ბრძანების საფუძველს წარმოადგენს საქართველოს კონტროლის პალატის 2003 წლის 6 აგვისტოს შუალედური აქტი, ხოლო აღნიშნული ბრძანების საფუძველზე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის შესაბამისად, გამოიკა თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 1956 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც განხორცილდა შპს «...-ზე» დარიცხვები. ამასთან, თუ რატომ არის განსხვავება აქტში მითითებულ მოგების გადასახადსა და საგადასახადო მოთხოვნა 1956-ში დარიცხულ მოგე-

ბის გადასახადს შორის, თუკი იგი აქტის საფუძველზეა დარცხული, სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) წარმომადგენელმა მხოლოდ ის განმარტა, რომ აღნიშნული დარიცხვის საფუძველია კონტროლის პალატის 2003 წლის 6 აგვისტოს შემოწმების აქტი; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 17 მარტის 103/კ/148 ბრძანებაში როგორც აქტში, იგივე თანხაა მითითებული მოგების: გადასახადში – ძირითადი 3750 ლ., სანქცია – 937 ლ., საურავი – 2052 ლ. სულ 6739 ლარი. თუმცა საგადასახადო ინსპექციას, მითითებულის გარდა, საგადასახადო მოთხოვნა 1956-ში მოგების გადასახადის დარიცხვის სხვა საფუძველი არც მითითებია და არ წარმოუდგენია.

სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 17 მარტის 103/კ/148 ბრძანება, თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 28 ნოემბრის 105/434 ბრძანება, რამდენადაც მათი გამოცემისა და შპს «...-ზე» თანხების დარიცხვის საფუძველი გახდა საქართველოს კონტროლის პალატის 2003 წლის 6 აგვისტოს შემოწმების აქტი, რომლითაც დადგინდა, რომ შპს «...-ს» ხელოვნურად აქვს შემცირებული ექსპორტირებული ხე-მასალების მოცულობა (კუბ.მ-ში); შესაბამისად, შემცირებულია მისაღები შემოსავლის ოდენობაც და აღნიშნულის გამოანგარიშება მოხდა 1 კუბ.მ. მშრალი წიფლის მერქნის წონის მიხედვით მაშინ, როცა საერთოდ არ დასტურდება 2001 წელს შპს «...» მიერ წიფლის ჯიშის ხე-მასალის სომხეთში გატანის ფაქტი. შესაბამისად, ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველი საბჭოს 2005 წლის 26 დეკემბრის გადაწყვეტილება, რომლითაც შესწავლილ იქნა საქართველოს კონტროლის პალატის 2003 წლის 6 აგვისტოს შემოწმების აქტით შპს «...» დარიცხული თანხების საფუძველიანობა და საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. ყოველივე აღნიშნული, სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, წარმოადგენს სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძველს.

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

კასატორი – საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო საკასაციო საჩივარში მიუთითებდა, რომ თბილისის სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება განსხვავდება საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის მიერ დამკვიდრებული პრაქტიკისაგან, რომლის შესაბამისადაც, აღრიცხვა და დარიცხვა ურთიერთშემავსებელი ტერმინებია, ასევე, საწარმოებისათვის საგადასახადო ვალდებულებები შეიძლება წარმოშობილ იქნეს მას შემდეგ, რაც იგი შეამოწმა საგადასახადო ან სხვა ფისკალურმა ორგანოებმა და, შესაბამისად, მოახდინა მისი ფაქტობრივად დეკლარირება, რაც დაირიცხა და აღირიცხა საგადასახადო ვალდებულებად. კასატორის განმარტებით, სასამართლოს უნდა ეხელმძღვანელოს «ამინისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» საქართველოს კანონის მე-4 მუხლის მე-3 პუნქტით, რომლის თანახმად, ამ მუხლის მოქმედება არ ვრცელდება შესაბამის სახელმწიფო ორგანოებში კანონმდებლობით დადგენილი წესით დეკლარირებულ, დარიცხულ და აღრიცხულ, მაგრამ გადაუხდელ, საგადასახადო და საბაჟო ვალდებულებებზე.

კასატორის მითითებით, ვინაიდან სადავო თანხა საქართველოს კონტროლის პალატის 2003 წლის 6 აგვისტოს შუალედური აქტის საფუძველზე გამოვლენილი იყო და ცნობილი გახდა საგადასახადო ორგანოსათვის, საგადასახადო ორგანოს გააჩნდა სამართლებრივი საფუძველი გადასახადის დარიცხვისა. არსებითი მნიშვნელობა არ აქვს, თუ როდის იქნა გადაგზავნილი საქართველოს კონტროლის პალატის აქტი საგადასახადო ორგანოში.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, კასატორი ითხოვდა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 6 თებერვლის გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

მეორე კასატორი – თბილისის რეგიონალური ცენტრი (საგადასახადო ინსპექცია) საკასაციო საჩივარში მიუთითებდა, რომ საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, 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. კასატორის განმარტებით, შპს «...» დამატებით თანხების დარიცხვის საფუძველი გახდა სწორედ საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მე-2 ნაწილის «გ» პუნქტი.

ამასთან, სადავო 1956 საგადასახადო მოთხოვნით მოსარჩელეს ეცნობა, რომ მას 28.10.2005 წლის მდომარეობით ბიუჯეტის სასარგებლოდ ერიცხებოდა დავალიანება – 10034,11 ლარი, რომელშიც შედიოდა შუალედური აქტით დარიცხული თანხები, ხოლო სააპელაციო სასამართლომ გაუგებარი მიზეზების გამო

მთლიანად გააუქმა აღნიშნული მოთხოვნა. მოსარჩელე კი სადავოდ ხდიდა მხოლოდ საქართველოს კონტროლის პალატის 2003 წლის 6 აგვისტოს შუალედური აქტის საფუძველზე დარიცხულ თანხებს.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, კასატორი ითხოვდა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 6 თებერვლის გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

კასატორი – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური საკასაციო საჩივარში მიუთითებდა, რომ კონტროლის პალატის 2003 წლის 6 აგვისტოს შუალედური აქტების საფუძველზე გამოვლენილი იყო ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების დარღვევის ფაქტები და იგი ცნობილი გახდა საგადასახდო ორგანოსათვის, ხოლო საგადასახდო ორგანოს საქართველოს საგადასახდო კოდექსის 68-ე მუხლის საფუძველზე გააჩნია სათანადო უფლებამოსილება, მოახდინოს მეწარმისათვის გადასახდის თანხების დარიცხვა. საგადასახდო კოდექსის 68-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, «საგადასახდო ორგანოს უფლება აქვს განახორციელოს თითოეული გადასახადის გადამხდელის/საგადასახდო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის კუთვნილი საგადასახდო ვალდებულების დარიცხვა ამ კოდექსისა და საგადასახდო კანონმდებლობის სხვა აქტების მიხედვით, შემდეგი ერთი ან ერთზე მეტი ინფორმაციის წყაროს საფუძველზე: ა) გადასახადის გადამხდელის/საგადასახდო აგენტის საგადასახდო დეკლარაციები; ბ) ამ კოდექსის 218-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად, გადახდილი თანხების შესახებ ინფორმაცია; გ) შემოწმების მასლები და სხვა სათანადო ინფორმაცია, რომელიც ცნობილია საგადასახდო ორგანოსათვის».

კასატორის მოსაზრებით, არსებითი მნიშვნელობა არ უნდა მიენიჭოს იმ გარემოებას, თუ როდის ჩაჰბარდა შუალედური აქტი თბილისის საგადასახდო ინსპექციას, ვინაიდან საქართველო კონტროლის პალატის 2003 წლის 6 აგვისტოს შუალედური აქტით საქართველოს კონტროლის პალატის მიერ აღრიცხული და დარიცხული იყო სადავოდ მიჩნეული თანხები. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის განმარტებით, აღრიცხვა და დარიცხვა ურთიერთშემავსებელი ტერმინებია, ასევე, საწარმოებისათვის საგადასახდო ვალდებულებები შეიძლება წარმოშობილ იქნეს მას შემდეგ, რაც იგი შეამოწმა საგადასახდო ან სხვა ფისკალურმა ორგანომ და, შესაბამისად, მოახდინა მისი ფაქტობრივად დეკლარირება, რაც დაირიცხა (აღრიცხა) საგადასახდო ვალდებულებად.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად, სასამართლოს უფლება აქვს, მიაკუთვნოს მხარეს ის, რაც მას არ მოუთხოვია, ან იმაზე მეტი, ვიდრე ის მოითხოვდა. სააპელაციო სასამართლომ კი ბათილად ცნო თბილისის საგადასახდო ინსპექციის ბრძანება და საგადასახდო მოთხოვნა, ხოლო მოსარჩელე ითხოვდა აქტით დარიცხული თანხების ჩამოწერას.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, კასატორი ითხოვდა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 6 თებერვლის გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა – განმარტებების მოსმენის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებლობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და თბილისის რეგიონალური ცენტრის საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო საქმეში დაცული მტკიცებულებების საფუძველზე დადგენილად მიიჩნევს შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებს: საქართველოს პარლამენტის კორუფციასთან ბრძოლის დროებითი საგამომიწველი კომისიის 2002 წლის 21 ოქტომბრის და იმავე წლის 28 ნოემბრის 110699/7 და 113498/7-12 წერილის საფუძველზე, «საქართველოში ხე-ტყის ექსპორტ-იმპორტის სამამულო საავეჯო მრეწველობის განვითარების პრობლემების შესახებ» საქართველოს კონტროლის პალატის 2003 წლის 7 თებერვლის, 15 აპრილის და 12 ივნისის 194, 1246, 1424 ბრძანებების შესაბამისად, კამერალური წესით შემოწმდა შპს «...-91-ის» მიერ 1998-2002 წლებში განხორციელებული ხე-ტყის საექსპორტო ოპერაციების აღრიცხვის, საგადასახდო ინსპექციაში რეგისტრირებისა და სახელმწიფო ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების საკითხები.

საქართველოს კონტროლის პალატის 2003 წლის 6 აგვისტოს შუალედური აქტის საფუძველზე დადგინდა, რომ შპს «...» 2001 წელს განხორციელებული საექსპორტო ოპერაციებით დამალული ჰქონდა შემოსავალი, სულ 18 753 ლარის ოდენობით, საიდანაც დამატებით ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაერიცხა მოგების გადასახადი (20%) – 3750 ლარი, ჯარიმა – 937 ლარი (გადასახადის შემცირებისათვის) და საურავი ვადაგადაცილებაზე – 2052 ლარი, სულ – 6739 ლარი.

საქართველოს კონტროლის პალატის ზემოაღნიშნულ შუალედურ აქტში მიეთითა, რომ შპს «...» 2001 წელს სომხეთში ექსპორტირებული აქვს 171 კუბ/მ წიფლის დახერხილი ხე-მასალა საბაჟო დეკლარაციებით 113661 და 113662,52, თუმცა დაუდგენელია, მითითებული ოპერაციები ჩართულია თუ არა საბუღალტრო აღრიცხვაში. აქტის შესაბამისად საწარმოს ხელოვნურად აქვს შემცირებული ექსპორტირებული ხე მასალის მოცულობა და, შესაბამისად, შემცირებულია მისადები შემოსავლის მოცულობა. საქართველოს გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების დაცვის სამინისტროს 1997 წლის 3 დეკემბრის 1139 ბრძანების შესაბამისად, 1 კუბ.მ

მშრალი წიფლის მერქნის წონა ნორმით შეადგენს 650 კგ-ს. აღნიშნულ ბრძანებაზე დაყრდნობით დადგინდა, რომ წონითი მაჩვენებლის გაზრდის ხარჯზე, ხე-მასალის მოცულობა ხელოვნურადაა შემცირებული 140 კუბ. მეტრით, რაც ასევე მიჩნეულ იქნა გადატვირთვად და დაექვემდებარა დაბეგვრას.

საქართველოს კონტროლის პალატის 2003 წლის 6 აგვისტოს შუალედური აქტის საფუძველზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 17 მარტის '03/კ/148 ბრძანებით, შპს «...» ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით დაერიცხა – 6739 ლარი, მოგების გადასახადი – 6739 ლარი, ძირითადი – 3750 ლარი, სანქცია 937 ლარი, საურავი – 2052 ლარი და მიეთითა, რომ დარიცხვა განხორციელდებოდა შემოწმების აქტის თარიღის მიხედვით.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ. თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის საგადასახადო ინსპექციის 1956 საგადასახადო მოთხოვნით, შპს «...» დავალიანება სახელმწიფო ბიუჯეტის მიმართ, 2005 წლის 28 ოქტომბრის მდგომარეობით, განისაზღვრა შემდეგი სახით: საწარმოს მოგების გადასახადში დაერიცხა ძირითადი თანხა – 3542,52 ლარი, სანქცია – 937 ლარი, საურავი – 6153,11 ლარი; საშემოსავლო გადასახადში ძირითადი – 186,29 ლარი, საურავი – 17, 52 ლარი; სოციალური დაზღვევის გადასახადში – 245,32 ლარი; საერთო სარგებლობის საავტომობილო გზების გადასახადში ძირითადი 4,0 ლარი, საურავი – 29,45 ლარი; არასასოფლო-სამეურნეო მიწის გადასახადში – 30,83 ლარი, აქვე მიეთითა, რომ საწარმოს მიერ ზედმეტად იყო გადახდილი დღგ-ში – 1015,79 ლარი, ქონების გადასახადში – 64, 42 ლარი, ხოლო ეკონომიკური საქმიანობის გადასახადში – 30,72 ლარი. საბოლოოდ საწარმოს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაერიცხა ძირითადი გადასახადი – 4008,96 ლარი, სანქცია – 937,00 ლარი, საურავი – 6200, 08 ლარი.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს თანხის დარიცხვის ერთ-ერთ საფუძველზე, კერძოდ, კონტროლის პალატის შუალედური აქტის შესაბამისად, საწარმოსათვის გადასახადის დარიცხვის საფუძველად მითითებულია სასომხეთში 171 კუბ.მ წიფლის დახერხილი ხე-მასალის ექსპორტირების ფაქტი, რომელიც განხორციელდა 13661 და 13662,52 საბაჟო დეკლარაციების საფუძველზე.

სააპელაციო სასამართლომ საქმეზე გამოთხოვილი მასალების საფუძველზე დადგინილად მიიჩნია, რომ 13661 და 13662,52 საბაჟო დეკლარაციები არ წარმოადგენს შპს «...» კუთვნილებას, მითითებული დეკლარაციებით საექსპორტო ოპერაციები წარმოებულია «კ და კ-ს» მიერ, რომლის იურიდიული მისამართია ქ. თბილისი, ... ქ.152. 13661 საბაჟო დეკლარაციაში, გრაფაში – საქონლის აღწერილობა – მითითებულია ხე-მასალა: წიფელი – 16 მ³, ხოლო საბაჟო დეკლარაციაში 13662,52 მითითებულია ხე-მასალა: წიფელი – 33 მ³.

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

საკასაციო სასამართლო არსებითად მიიჩნევს იმ გარემოებაზე მითითებას, რომ კასატორთა მხრიდან ზემოაღნიშნულ ფაქტობრივ გარემოებასთან მიმართებით არა თუ წარმოდგენილი არაა დასაბუთებული საკასაციო პრეტენზია, არამედ, კასატორები ვერ უარყოფენ ფაქტს იმის თაობაზე, რომ ზემოაღნიშნული დეკლარაციები წარმოადგენს სხვა მეწარმე იურიდიული პირის კუთვნილებას.

იმავე სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, თითოეულმა მხარემ უნდა დამტკიცოს გარემოებანი, რომელზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნასა და შესაგებელს.

თავად კასატორის – საქართველოს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის მიერ წარმოდგენილ მასალებზე დაყრდნობით დადგინილად მიჩნეული, რომ 2001 წლის 20 ივნისის საბაჟო დეკლარაციით 18679, ექსპორტიორი, შპს «...-91», იმპორტიორი – «...», დანიშნულების ქვეყანა – სომხეთი, ექსპორტირებულია ხე-მასალა, წიწვოვანი ჯიშის – 74,88 მ³. ამდენად, უდავოა, რომ შპს «...» მიერ სომხეთში განხორციელებული გადატვირთვის შემთხვევაში გატანილ იქნა დახერხილი წიწვოვანი მასალის და არა წიფლის ხე-მასალა, როგორც ეს კამერალური შემოწმების აქტშია მითითებული.

საგადასახადო კოდექსის 121-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფროსი/მოადგილე იღებს გადაწყვეტილებას საგადასახადო შემოწმების მასალების განხილვის შედეგებზე ან საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმებზე გადასახადების ან/და საგადასახადო სანქციების თანხის დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ.

საკასაციო სასამართლო არ უარყოფს რა საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილებას, სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადასახადების დარიცხვა განხორციელოს კონტროლის პალატის შემოწმების აქტზე დაყრდნობით, იმავე ზემოაღნიშნული მუხლის საფუძველზე არ გამოიციხავს საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მოადგილის ვალდებულებას, გადაწყვეტილება მიიღოს მხოლოდ შესაბამისი მასალების განხილვისა და გადამოწმების საფუძველზე, რისი ვალდებულებაც გამომდინარეობს არა მხოლოდ საგადასახადო კოდექსის მითითებული მუხლიდან, არამედ, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსიდან, რომლის 53-ე მუხლის მე-5 ნაწილის შესაბამისადაც. ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის, თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნება გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 83-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად, «საგადასახადო მოთხოვნა» და «გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა» უქმდება, თუ მოთხოვნის წარმდგენმა უარი განაცხადა

მასზე ან, თუ «საგადასახადო მოთხოვნაში» მითითებული პირის ან «გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის» წარმდგენი პირის სარჩელის საფუძველზე მოთხოვნა ცნობილ იქნა უკანონოდ ან დაუსაბუთებლად.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სადავო აქტები კონტროლის პალატის აქტით განსაზღვრული თანხის დარიცხვის ნაწილში არის კანონშეუსაბამო, საქმეში წარმოდგენილი მასალებით ვერ დგინდება და ვერ დასტურდება გადასახადების დარიცხვის საფუძველი, რაც საგადასახადო კოდექსის ზემოაღნიშნული მუხლის შესაბამისად და საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60(1) მუხლის მოთხოვნებიდან გამომდინარე იძლევა «საგადასახადო მოთხოვნის» მოგების გადასახადის ნაწილში, კერძოდ, ძირითადი თანხის – **3542.52** ლარის, სანქციის – **937.00** ლარის და საურავის – **6153.11** ლარის ნაწილში ბათილობის საფუძველს.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო ადასტურებს სააპელაციო სასამართლოს მოტივაციის მართებულებას სადავო «საგადასახადო მოთხოვნის» უკანონობის თაობაზე მოგების გადასახადის ნაწილში და თვლის, რომ მითითებულ გადასახადთან მიმართებით არ არსებობს საკასაციო პრეტენზიების გაზიარების საფუძველი. იმავდროულად საკასაციო სასამართლო ვერ დაეთანხმება გადაწყვეტილებას «საგადასახადო მოთხოვნის» საშემოსავლო გადასახადის ძირითადი თანხის – **186.29** ლარის, საურავის – **17.52** ლარის, სოცდაზღვევის გადასახადის – **245.32** ლარის, საერთო სარგებლობის საავტომობილო გზების გადასახადში ძირითადი თანხის – **4** ლარის, საურავის – **29.45** ლარისა და არასასოფლო სამეურნეო მიწის გადასახადში ძირითადი თანხის – **30.83** ლარის, კანონშეუსაბამობის თაობაზე.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ მითითებული გადასახადების დარიცხვა მომხდარია საწარმოს მიერ წარდგენილი დეკლარაციების საფუძველზე და წარმოადგენს აღიარებულ საგადასახადო ვალდებულებას, რასაც ადასტურებს საქმეში დაცული შედარების აქტები. საგულისხმოა, რომ საწარმოს მხრიდან მითითებული გადასახადების გადახდის ფაქტი დადასტურებულია ამავე საქმეში წარმოდგენილი შედარების აქტებით, რასაც ასევე ადასტურებენ კასატორთა წარმომადგენლები. ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ზემოაღნიშნული გადასახადების დარიცხვის საფუძველს წარმოადგენდა თავად მეწარმე სუბიექტის მიერ წარდგენილი დეკლარაციები, რომელზე დაყრდნობითაც მოხდა აღნიშნული გადასახადის დარიცხვა. ამდენად, დარიცხვის მომენტისათვის ადმინისტრაციული ორგანოს არ დაურღვევია საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნები, რაც არ იძლევა სადავო «საგადასახადო მოთხოვნის» მითითებული გადასახადების დარიცხვის ნაწილში გაუქმების საფუძველს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა :

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და თბილისის რეგიონალური ცენტრის საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 6 თებერვლის გადაწყვეტილების შეცვლით საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. შპს «...» სასარჩელო განცხადება დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
ბათილად იქნეს ცნობილი თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 17 მარტის 103/კ/148 ბრძანება, თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 28 ნოემბრის 105/434 ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველი საბჭოს 2005 წლის 26 დეკემბრის გადაწყვეტილება, თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 1956 საგადასახადო მოთხოვნა შპს «...» მოგების გადასახადის, ძირითადი თანხის **3542,52** ლარის, სანქციის – **937,00** ლარისა და საურავის – **6153,11** ლარის დარიცხვის ნაწილში;
- დანარჩენ ნაწილში შპს «...» სასარჩელო განცხადება არ დაკმაყოფილდეს;
4. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

გადასახადის გადამხდელის დადგენა და საურავის დარიცხვა

განჩინება

ბს-1247-1191(23-09)

25 მაისი, 2010 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა და დღგ-ს ჩათვლების აღდგენა

აღწერილობითი ნაწილი:

შპს «...» 2007 წლის მაისში სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხეების – ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის გადამხდელთა მომსახურების სამმართველოს დიდუბე-ჩუღურეთის განყოფილებისა და ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის, მესამე პირის – შპს «...» მიმართ და მოითხოვა ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა და დღგ-ს ჩათვლების აღდგენა.

მოსარჩელე შპს «...» დირექტორმა – გ. ნ-შვილმა აღნიშნა, რომ 2007 წლის 24 აპრილს ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციიდან ჩაჰბარდა შეტყობინება ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ, რომლის თანახმადაც, 2007 წლის 2 იანვრის მდგომარეობით ერიცხებოდათ ბიუჯეტის დავალიანება – დღგ-ს თანხა 270100.85 ლარის ოდენობით. სხვა რაიმე სახის საგადასახადო მოთხოვნა საგადასახადო ინსპექციიდან მათ არ მიუღიათ. 2007 წლის 26 აპრილს მოსარჩელემ წერილით მიმართა ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციას, რომლითაც მოითხოვა დარიცხული დღგ-ს ძირითადი თანხის – 140841.47 ლარისა და დარიცხული საურავის – 105225.91 ლარის წარმომავლობის გაშიფრვა, რის საპასუხოდ 2007 წლის 15 მაისის წერილით აცნობეს, რომ ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის 2004 წლის 3 აგვისტოს 11-11/7124 წერილის საფუძველზე საგადასახადო კოდექსის 118-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, გაუქმებას ექვემდებარებოდა 140912 ლარის ოდენობით მიღებული დღგ-ს ჩათვლა, მათ შორის, ანგარიშ-ფაქტურებზე – 1აა-06 096634 თანხით – 71624 ლარი, 1აა-06 096635 თანხით – 7412 ლარი და 1აა-06 102776 თანხით – 60876 ლარი.

მოსარჩელემ მიუთითა, რომ 1აა-06 096634 და 1აა-06 096635 ანგარიშ-ფაქტურებზე დღგ-ს ჩათვლების გაუქმებასთან დაკავშირებით (72 624 და 7 412) ლარის) სასამართლოში შეტანილი აქვს სარჩელი და ამჟამად საქმე უზენაეს სასამართლოში იხილება, წინამდებარე სარჩელით კი ასაჩივრებდნენ 1აა-0602776 ანგარიშ-ფაქტურაზე დღგ-ს გაუქმებას 60 876 ლარის ოდენობით და ამ თანხაზე დარიცხულ საურავს.

მოსარჩელემ ასევე მიუთითა საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2005 წლის 10 მარტის გადაწყვეტილებასა (საქმე 12/2/275.291.296.299) და საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მიერ ამ კატეგორიის საქმეზე დამკვიდრებულ სასამართლო პრაქტიკაზე და აღნიშნა, რომ დღგ-ს ჩათვლა წარმოადგენს შესაბამისი პირის უფლებას, მიიღოს სახელმწიფოს მიერ მის მიერ გადახდილი საფასურის შედეგად დღგ-ს, როგორც გადასახადით გათვალისწინებული თანხის, გადახდილად აღიარება იმ შემთხვევაში, თუ მიმწოდებლის მიერ შესრულება ამ უკანასკნელის მიმართ დადგენილი ვალდებულება დღგ-ს თანხის ბიუჯეტში შეტანასთან დაკავშირებით. წინააღმდეგ შემთხვევაში ვერ განხორციელდება მიმღების უფლება დღგ-ს თანხის გადახდილად ჩათვლის თაობაზე. აღნიშნული ეხება 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის საფუძველზე განხორციელებულ ოპერაციებს და, შესაბამისად, სარჩელის საგანსაც – 2003 წლის 14 იანვარს განხორციელებულ საქონლის შესყიდვის ოპერაციას, რომლის ანგარიშ-ფაქტურაზეც 1აა-06 102776 გაუქმდათ ჩათვლა 60876 ლარზე და დაერიცხათ საურავი.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ იმ პერიოდში, როდესაც განხორციელდა მითითებული შესყიდვის ოპერაცია, მესამე პირს – საქონლის გამყიდველ შპს «...» არ გააჩნდა სახელმწიფო ბიუჯეტის მიმართ რაიმე დავალიანება დღგ-ს ნაწილში, რის დასადასტურებლადაც იგი მიუთითებს საქმეში წარმოდგენილ სისხლის სამართლის სამართლებრივი დევნისა და სისხლის სამართლის 1160321 საქმის შეწყვეტის შესახებ ფინანსური პოლიციის საგამომიებო დეპარტამენტის 2005 წლის 4 მარტის დადგენილებას, რომელშიც აღნიშნულია, რომ აჭარის ა/რ სახელმწიფო საგადასახადო ინსპექციის 2003 წლის 2 დეკემბრის 1200 წერილის თანახმად, შპს «...» სახელმწიფო ბიუჯეტის მიმართ გააჩნდა 2085 ლარის დავალიანება.

მოსარჩელემ ასევე აღნიშნა, რომ სხვა მტკიცებულების წარმოდგენის შესაძლებლობას ისინი მოკლებული იყვნენ იმ მიზეზის გამო, რომ მესამე პირის – შპს «...» წერილის თანახმად, ამ უკანასკნელის მთელი დოკუმენტაცია საფინანსო პოლიციის მიერ იყო ამოღებული, ხოლო საბაჟო დეპარტამენტმა რაიმე ინფორმაციის გაცემაზე მოსამართლის ბრძანების გარეშე უარი განაცხადა. მოსარჩელემ მიუთითა, რომ შეძენილი პრო-

დუქცია შპს «...» მიერ უკრაინიდან არის შემოტანილი და საბაჟო გაფორმებისას მას აუცილებლად ექნებოდა გადახდილი დღგ.

გაუქმებული ჩათვლების თანხებზე საურავების დარიცხვის საკითხთან დაკავშირებით მოსარჩელემ მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2005 წლის 5 დეკემბრის გადაწყვეტილებაზე (საქმე 'მს-817-403 (კ-კს-05)), რომლითაც დადგენილია, რომ საურავი წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელისათვის დადგენილ პასუხისმგებლობის სახეს, რომელიც გამოყენებული ვერ იქნება იმ პირის მიმართ, რომელიც არ ითვლება გადასახადის გადამხდელად. მოსარჩელის მოსაზრებით, შპს «...» კონკრეტულ შემთხვევაში არ წარმოადგენდა დღგ-ს გადამხდელს და დაუშვებელია მის მიმართ საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლის I ნაწილით გათვალისწინებული საურავის დაკისრება.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2007 წლის 28 ნოემბრის საოქმო განჩინებით დაკმაყოფილდა ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის შუამდგომლობები; ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის გადამხდელთა მომსახურების სამმართველოს დიდუბე-ჩუღურეთის განყოფილება ამოირიცხა მოპასუხეთა სიიდან, ხოლო საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-16 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საქმეში მესამე პირად ჩაბმულ იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2008 წლის 11 ივლისის საოქმო განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექცია შეიცვალა მისი უფლებამონაცვლით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრით (საგადასახადო ინსპექცია).

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2008 წლის 10 დეკემბრის გადაწყვეტილებით მოსარჩელე შპს «...» დირექტორის – გ. ნ-შვილის სარჩელი დაკმაყოფილდა – ბათილად იქნა ცნობილი თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 12 იანვრის შეტყობინება '002-867 ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ, ასევე, ბათილად იქნა ცნობილი დიდუბე-ჩუღურეთის რაიონის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 15 მაისის '06.02/1018 წერილი; მოპასუხეს დაევალა აღადგინოს მის მიერ გაუქმებული 'აა-06 102776 ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე მიღებული ჩათვლა 60876 ლარის ოდენობით; ასევე, გაუქმდა თანხაზე დარიცხული საურავი.

აღნიშნული გადაწყვეტილების მიღებისას პირველი ინსტანციის სასამართლომ იხელმძღვანელა შემდეგი მოსაზრებებით:

პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგენილად ცნო შემდეგი გარემოებები: მოსარჩელემ – შპს «...» 2003 წლის 14 იანვარს 'აა-06 102776 ანგარიშ-ფაქტურით შპს «...» შეიძინა საქონელი, კერძოდ, ბურთულა-გორგოლაჭიანი საკისრები. აღნიშნული საქონელი შპს «...» შემოიტანა უკრაინიდან, რაც დადასტურებულ იქნა საქმეში არსებული შემოსავლების სამსახურის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციით შპს «...» მიერ 2002 წლის 1 სექტემბრიდან 2002 წლის 31 დეკემბრამდე განხორციელებული საბაჟო ოპერაციების შესახებ, რომლის თანახმადაც, შპს «...» 2002 წლის 11 და 25 ნოემბერს უკრაინიდან განხორციელა ზემოთმითითებული საქონლის იმპორტი, მისი განაბაჟა და სხვა გადასახადებთან ერთად გადაიხადა დღგ-ს თანხა.

საქმეში არსებული სისხლის სამართლებრივი დევნისა და სისხლის სამართლის '160321 საქმის შეწყვეტის შესახებ ფინანსური პოლიციის საგამომიებო დეპარტამენტის 2005 წლის 4 მარტის დადგენილების თანახმად, შპს «...», აჭარის ა/რ სახელმწიფო ინსპექციის 2003 წლის 2 დეკემბრის '200 წერილის შესაბამისად, სახელმწიფო ბიუჯეტის მიმართ გააჩნდა 2085 ლარის დავალიანება.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ განმარტა, რომ მოცემულ შემთხვევაში გამოყენებული უნდა იყოს 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსი (1997 წლის რედაქცია), ვინაიდან სადავო დღგ-ს თანხა დარიცხული იქნა 2003 წელს განხორციელებულ ოპერაციაზე. აღნიშნული კოდექსის 114-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად, ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა იყო გადასახადის თანხა, რომელიც დასაბეგრი ოპერაციის დროს გადახდილია წარმოდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით ან გადახდილია საბაჟო დეკლარაციის შესაბამისად, ხოლო 2000 წლის 13 ივლისის ამავე მუხლში შეტანილი ცვლილებების თანახმად, დღგ-ს ჩათვლას დაექვემდებარა სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ს თანხა. ამავე კოდექსის 115-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა წარმოადგენდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს, რომლითაც დასტურდება დღგ-ს გადახდის ფაქტი.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ არ გაიზიარა მოპასუხის მოსაზრება, რომ შედარების აქტი წარმოადგენდა მტკიცებულებას, რომლითაც დადასტურდებოდა, რომ 2003 წლის აპრილის თვის მდგომარეობით (1997 წლის რედაქციის საგადასახადო კოდექსით დადგენილი იყო ანგარიშ-ფაქტურების წარდგენის 90-დღიანი ვადა) შპს «...» დღგ-ს ნაწილში გააჩნდა სადავო თანხის ოდენობით ბიუჯეტის დავალიანება და მიიჩნია, რომ აღნიშნული დოკუმენტი არ შეიძლება ყოფილიყო შპს «...» დღგ-ს ჩათვლის გაუქმების საფუძველი, ვინაიდან დღგ-თი დასაბეგრი სადავო ოპერაცია განხორციელდა 2003 წლის იანვარში, ხოლო წარმოდგენილი შედარების აქტი არ იძლეოდა იმის განსაზღვრის შესაძლებლობას, რომ სადავო დავალიანება წარმოიშვა ზემოთმითითებული ოპერაციის შედეგად და 2003 წლის აპრილის პერიოდისათვის შპს «...» ერიცხებოდა ეს დავალიანება. სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელეს უნდა აღუდგეს 'აა-06 102776 ანგარიშ-ფაქ-

ტურის საფუძველზე მიღებული და შემდგომ გაუქმებული ჩათვლა **60 876** ლარის ოდენობით და განმარტა, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ კანონით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად გამოცხადების შესახებ სარჩელის წარდგენის შემთხვევაში მტკიცების ტვირთი ეკისრება ადმინისტრაციულ ორგანოს. მთელი საბუღალტრო მასალა, როგორც შპს «...», ისე საბაჟო დეპარტამენტიდან ამოღებულ იქნა საფინანსო პოლიციის მიერ, ხოლო მოპასუხემ და მესამე პირმა ასეთი მტკიცებულების წარმოდგენა ვერ შეძლეს.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ შპს «...» სადავო ანგარიშ-ფაქტურით დღგ-ს გადაუხდელობის გამო საურავების დარიცხვა მიიჩნია უკანონოდ, ვინაიდან იგი ეწინააღმდეგებოდა საგადასახადო კოდექსის როგორც ძირითად პრინციპებს, ასევე მისი გარკვეული ნორმების მოთხოვნებს. საგადასახადო კოდექსის (1997 წლის რედაქცია) 29-ე მუხლის 25-ე ნაწილის შესაბამისად, არაპირდაპირი გადასახადის ბიუჯეტში შეტანის ვალდებულება ეკისრებოდა საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიმწოდებელს, რომელიც ამ კოდექსის მე-3 და მე-4 კარების მიზნებისათვის იწოდება გადასახადის გადამხდელად, ანუ დღგ-ს გადამხდელს წარმოადგენდა საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიმწოდებელი. შესაბამისად, ვინაიდან შპს «...» კონკრეტულ შემთხვევაში წარმოადგენდა მყიდველს, იგი დღგ-ს გადამხდელი არ შეიძლება ყოფილიყო.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, თუ გადასახადის თანხა არ არის გადახდილი დადგენილი ვადისათვის, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, გადაიხადოს თანხის **0,15%** თითოეულ ვადაგადაცილებულ დღეზე, გადახდის ვადის დადგენილი თარიღიდან გადასახადის გადახდის თარიღამდე, გარდა ამ კოდექსის 252¹ მუხლით გათვალისწინებული შემთხვევისა. საურავი წარმოადგენდა დამატებით გადასახადს თანხების არათავისდროულად გადახდის გამო და ამ დარღვევისათვის პასუხისმგებლობა დადგებოდა იმ შემთხვევაში, როდესაც გადასახადის გადამხდელი დადგენილ ვადებში არ გადაიხდიდა გადასახადს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ ჩათვალა, რომ, ვინაიდან შპს «...» დღგ-ს, როგორც არაპირდაპირი გადასახადის ბუნებიდან გამომდინარე, არ წარმოადგენდა დღგ-ს გადამხდელს, მის მიმართ არ შეიძლება გამოყენებული ყოფილიყო საურავის დარიცხვა როგორც გადასახადის გადამხდელისათვის დადგენილი პასუხისმგებლობის სახე.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიიჩნია, რომ ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 12 იანვრის **1002-867** შეტყობინება ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ და დიდუბე-ჩუღურეთის რაიონის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 15 მაისის **106.02/1018** წერილი მოსარჩელესთან მიმართებაში წარმოადგენდა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, ვინაიდან ამ დოკუმენტების საფუძველზე გახდა ცნობილი მოსარჩელისათვის დღგ-ს ჩათვლის გაუქმება, ხოლო აღნიშნულის თაობაზე მოპასუხის მხრიდან მოსარჩელისათვის კანონით დადგენილი სხვა ფორმით არ ყოფილა ცნობილი, რაც ეწინააღმდეგებოდა საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებს და საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად, ბათილად იქნა ცნობილი.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექცია) და მოითხოვეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2008 წლის 10 დეკემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 14 მაისის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2008 წლის 10 დეკემბრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო პალატა დაეთანხმა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით და დამატებით განმარტა: სასამართლომ ვერ გაიზიარა აპელანტის მოსაზრება სარჩელის დაუშვებლობის თაობაზე, ვინაიდან მოსარჩელეს საგადასახადო ინსპექციიდან კანონით დადგენილი წესით არ ეცნობა მიღებული ჩათვლების გაუქმების თაობაზე. მოსარჩელის მიერ სარჩელი აღძრულ იქნა მას შემდეგ, რაც მას ჩაჰბარდა თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 12 იანვრის შეტყობინება **1002-867** ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ და დიდუბე-ჩუღურეთის რაიონის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 15 მაისის **106.02/1018** წერილი.

სააპელაციო სასამართლომ ვერ გაიზიარა აპელანტის მოსაზრება, რომ მოსარჩელის მოთხოვნა გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების თაობაზე, ეფუძნება ქმედების განხორციელებას, ვინაიდან მხარე არც სარჩელში და არც საქმის არსებითად განხილვის მთელ პერიოდში მითითებული მოთხოვნის სამართლებრივ საფუძველად არ უთითებდა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 24-ე მუხლს. აღნიშნული მოთხოვნის ფორმირებისას მხარის მიზანი იყო გაუქმებული ჩათვლის აღდგენა, რაც თავისთავად გულისხმობდა საგადასახადო ორგანოს მიერ, სასამართლოს დადებითი გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში ამ გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას, რაც სრულად მოიცავს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 23-ე მუხლის დეფინიციას.

საპელაციო პალატამ აღნიშნა, რომ აპელანტის მოსაზრება, რომ სადავო ანგარიშ-ფაქტურაში არ არის მითითებული სასაქონლო ზედნადების ნომერი და სასაქონლო ზედნადები საქმეში წარმოდგენილი არ არის, საერთოდ ეჭვქვეშ დგება დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელების ფაქტი, ასევე ვერ იქნება გაზიარებული, ვინაიდან საქმის მასალებში წარმოდგენილი შემოსავლების სამსახურის ინფორმაციის დამუშავებისა და ანალიზის დეპარტამენტის უფროსის 2008 წლის 11 ნოემბრის 141150 სამსახურებრივი ბარათიდან ირკვევა, რომ შპს «...», 2002 წლის 1 სექტემბრიდან 2002 წლის 31 დეკემბრამდე, ნამდვილად შემოიტანა უკრაინის რესპუბლიკიდან ბურთულა-გორგოლაჭიანი საკისრები, საკისრებისა და საღერძე ზეთი. საქმეში წარმოდგენილი სისხლისსამართლებრივი დევნისა და სისხლის სამართლის 1160321 საქმის შეწყვეტის შესახებ დადგენილების თანახმად, აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკის სახელმწიფო საგადასახადო ინსპექციის 2003 წლის 2 დეკემბრის 1200 წერილის საფუძველზე უტყუარადაა დადგენილი ის ფაქტობრივი გარემოება, რომ შპს «...» სახელმწიფო ბიუჯეტის მიმართ გააჩნდა 2085 ლარის დავალიანება.

შესაბამისად, საპელაციო სასამართლომ დადგინდა მიიჩნია ის ფაქტობრივი გარემოება, რომ შპს «...» მიერ, 2002 წლის 1 სექტემბრიდან 2002 წლის 31 დეკემბრამდე, ნამდვილად მოხდა უკრაინის რესპუბლიკიდან ბურთულა-გორგოლაჭიანი საკისრების იმპორტი და შპს «...» განხორციელებული სასაქონლო ოპერაციის პერიოდისათვის არ ერიცხებოდა დამატებითი ღირებულების გადასახადი.

საპელაციო პალატის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა და მოითხოვეს გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასატორთა მოსაზრებით სასამართლომ სათანადოდ არ გამოიკვლია საქმეში არსებული მტკიცებულება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის 2004 წლის 3 აგვისტოს 11-11/7124 წერილი, საიდანაც დგინდება, რომ საგადასახადო დეპარტამენტის დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების კანონდარღვევით გამოყენების გამოვლენის კუთხით გატარებული მუშაობის შედეგად დგინდება, რომ შპს «...» მიერ სავარაუდოდ უსაქონლო ოპერაციებზე და ფიქტიურ გარიგებებზე გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით სერია აა-06 102776, აა 06 1096634 და სერია აა-06 1096635 შპს «...» მიერ განხორციელებულია ჩათვლები, რის შედეგადაც საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით არ არის უზრუნველყოფილი კუთვნილი გადასახადების ბიუჯეტში გადახდა.

კასატორები აღნიშნავენ, რომ სასამართლოს სასარჩელო განხილვისას აუცილებლად უნდა გამოეკვლია, ჩატარდა თუ არა უსაქონლო/ფიქტიური ოპერაციები და აუცილებლად უნდა დაედგინა იყო თუ არა განსახილველ ოპერაციებთან მიმართებით სასაქონლო ზედნადებები შედგენილი კანონმდებლობის დაცვით. კასატორები თვლიან, რომ საქალაქო სასამართლომ სათანადო სამართლებრივი შეფასება არ მისცა საქმეში წარმოდგენილ, შპს «...» შედარების აქტებს, საიდანაც დგინდება, რომ შპს «...» ბიუჯეტის მიმართ ერიცხება სოლიდური დავალიანება, რაც თავისთავად გამორიცხავს შპს «...» მიერ სადავოდ გამხდარ ანგარიშ-ფაქტურით დღგ-ს ჩათვლის აღდგენას.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 1 ოქტომბრის განჩინებით წარმოებაში იქნა მიღებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის საკასაციო საჩივრები დასაშვებობის შესამოწმებლად.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 7 დეკემბრის განჩინებით დასაშვებად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის საკასაციო საჩივრები და საქმის განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრებით.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო გაეცნო საქმის მასალებს, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებანი, შეამოწმა გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობა, წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრების საფუძვლიანობა და მიიჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

საკასაციო სასამართლოს, საქმის მასალების მიხედვით, დადგენილად მიაჩნია შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები:

შპს «...» 2003 წლის 14 იანვარს 1აა-06 102776 ანგარიშ-ფაქტურით მესამე პირისაგან – შპს «...» შეიძინა საქონელი, კერძოდ, ბურთულა-გორგოლაჭიანი საკისრები. აღნიშნული საქონელი შპს «...» შემოიტანა უკრაინიდან, რაც დადასტურებული იქნა საქმეში არსებული შემოსავლების სამსახურის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციით შპს «...» მიერ 2002 წლის 1 სექტემბერიდან 2002 წლის 31 დეკემბრამდე განხორციელებული საბაჟო ოპერაციების შესახებ, რომლის თანახმადაც, შპს «...» 2002 წლის 11 და 25 ნოემბერს უკრაინიდან განახორციელა ზემოთმითითებული საქონლის იმპორტი, განაბაჟა და სხვა გადასახადებთან ერთად გადაიხადა დღგ-ს თანხა.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს კასატორთა მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ სასამართლოს უნდა გამოეკვლია, იყო თუ არა შპს «...» და შპს «...» შორის განხორციელებული ზემოაღნიშნული ოპერაცია ფიქტიური/უსაქონლო ხასიათის. სასამართლო აქვე დამატებით განმარტავს, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 17.2 მუხლის თანახმად, თუ კანონით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად გამოცხადების შესახებ სარჩელის წარდგენის შემთხვევაში მტკიცების ტვირთი ეკისრება ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელმაც გამოსცა ეს აქტი. საკასაციო სასამართლო კასატორთა ყურადღებას ასევე მიაქცევს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლზე და აღნიშნავს, რომ ადმინისტრაციული სამართალწარმოებისათვის მახასიათებელი ინკვიზიციურობის ელემენტები, ადმინისტრაციულ ორგანოს არ ათავისუფლებს მტკიცების ტვირთის ვალდებულებისაგან.

კასატორთა მოსაზრება, რომ სადავო ანგარიშ-ფაქტურაში არ არის მითითებული სასაქონლო ზედნადების ნომერი და სასაქონლო ზედნადები საქმეში წარმოდგენილი არ არის, საერთოდ ეჭვქვეშ დგება დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელების ფაქტი, ასევე, ვერ იქნება გაზიარებული, ვინაიდან საქმის მასალებში წარმოდგენილი შემოსავლების სამსახურის ინფორმაციის დამუშავებისა და ანალიზის დეპარტამენტის უფროსის 2008 წლის 11 ნოემბრის 141150 სამსახურებრივი ბარათიდან ირკვევა, რომ შპს «...» მიერ, 2002 წლის 1 სექტემბრიდან 2002 წლის 31 დეკემბრამდე, უკრაინის რესპუბლიკიდან ნამდვილად შემოიტანეს ბურთულა-გორგოლაჭიანი საკისრების, საკისრების და სადერძე ზეთი. საქმეში წარმოდგენილი სისხლისსამართლებრივი დევნისა და სისხლის სამართლის 160321 საქმის შეწყვეტის შესახებ დადგენილების თანახმად, აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკის სახელმწიფო საგადასახადო ინსპექციის 2003 წლის 2 დეკემბრის 1200 წერილის საფუძველზე, უტყუარადაა დადგენილი ის ფაქტობრივი გარემოება, რომ შპს «...» სახელმწიფო ბიუჯეტის მიმართ გააჩნდა 2085 ლარის დავალიანება. შესაბამისად, საკასაციო სასამართლო დადგენილად მიიჩნევს იმ ფაქტობრივ გარემოებას, რომ შპს «...» მიერ, 2002 წლის 1 სექტემბრიდან 2002 წლის 31 დეკემბრამდე, ნამდვილად ჰქონდა ადგილი უკრაინის რესპუბლიკიდან ბურთულა-გორგოლაჭებიანი საკისრების იმპორტს და შპს «...» განხორციელებული სასაქონლო ოპერაციის პერიოდისათვის არ ერიცხებოდა დამატებითი ღირებულების გადასახადი.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს საგადასახადო კოდექსის (1997 წლის რედაქცია) 29-ე მუხლის 25-ე ნაწილზე, სადაც აღნიშნულია, რომ არაპირდაპირი გადასახადის ბიუჯეტში შეტანის ვალდებულება ეკისრება საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიმწოდებელს, რომელიც ამ კოდექსის მე-3 და მე-4 კარების მიზნებისათვის იწოდება გადასახადის გადამხდელად, ანუ დღგ-ს გადამხდელად გვევლინება საქონლის მიმწოდებელი. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ, ვინაიდან მოცემულ შემთხვევაში შპს «...» წარმოადგენს მყიდველს, შესაბამისად, იგი დღგ-ს გადამხდელად ვერ იქნება მიჩნეული. საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, თუ გადასახადის თანხა არ არის გადახდილი დადგენილი ვადისათვის, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, გადაიხადოს თანხის 0,15% თითოეულ ვადაგადაცილებულ დღეზე გადახდის ვადის დადგენილი თარიღიდან გადასახადის გადახდის თარიღამდე, გარდა ამ კოდექსის 252¹ მუხლით გათვალისწინებული შემთხვევისა. ამდენად თუკი შპს «...» არ წარმოადგენს დღგ-ს გადამხდელს, მის მიმართ ვერ იქნება გამოყენებული საურავის დაერიცხვა, როგორც გადასახადის გადამხდელისათვის დადგენილი პასუხისმგებლობის სახე.

საკასაციო სასამართლო ასევე ვერ გაიზიარებს კასატორთა მოსაზრებას, რომ მათ მიერ წარმოდგენილი შედარების აქტი წარმოადგენს მტკიცებულებას, რომლითაც დასტურდება, რომ 2003 წლის აპრილის თვის მდგომარეობით შპს «...» ერიცხებოდა ბიუჯეტის დავალიანება დღგ-ს ნაწილში სადავო თანხის ოდენობით, როგორც ძირითადი დავალიანება. საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ დღგ-თი დასაბეგრი სადავო ოპერაცია განხორციელებულია 2003 წლის იანვარში, ხოლო წარმოდგენილი დოკუმენტით ვერ დგინდება ის გარემოება, რომ სადავო დავალიანება წარმოშობილია ზემოთმითითებული ოპერაციის შედეგად და რომ 2003 წლის აპრილისათვის შპს «...» ერიცხებოდა კონკრეტულად ეს დავალიანება.

საქმეში არსებულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ სააპელაციო პალატამ სრულად გამოიკვლია საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა მათ.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 407-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლოს მიერ დამტკიცებულად ცნობილი ფაქტობრივი გარემოებები სავალდებულოა საკასაციო სასამართლოსათვის, თუ წამოყენებული არ არის დასაბეგრი და დასაბუთებული პრეტენზია. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან კასატორებს არ წარმოუდგენიათ დასაბუთებული საკასაციო შედავება, საკასაციო სასამართლო საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-ე მუხლის თანახმად, თვლის რომ საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 14 მაისის განჩინება უნდა დარჩეს უცვლელად.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო პალატამ იხელმძღვანელა სასკ-ის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, სსსკ-ის 257-ე, 410-ე მუხლით და

დაადგინა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 14 მაისის განჩინება;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

პირადი აღრიცხვის ბარათზე გადასახადის დარიცხვის კანონიერება

განჩინება

18ს-1283-1227(კ-09)

9 ივნისი, 2010 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
შემადგენლობა: ნ. სხირტლაძე (თავჯდომარე, მომხსენებელი),
ლ. მურუსიძე,
ნ. ქადაგიძე

დავის საგანი: პირადი აღრიცხვის ბარათზე საგადასახადო დავალიანების დარიცხვის კანონიერება.

აღწერილობითი ნაწილი:

რ. ჩ-იანმა სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, რომელშიც აღნიშნა, რომ 20.02.04წ. ინდ.მ «რ. ჩ-იანის» მაღაზიაში, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ოპერატიული სამსახურის აღმოსავლეთის სამმართველოს უფროსის 19.02.04წ. 14-03 დავალების საფუძველზე ჩაატარა მატერიალური ფასეულობების (საქონლის) ინვენტარიზაცია. მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ ინვენტარიზაციის ჩატარების პროცესში საგადასახადო სამსახურის თანამშრომლებს, რომლებიც ატარებდნენ ინვენტარიზაციას, მან წარუდგინა ცნობა საბუღალტრო ნაშთის შესახებ, რომელშიც მითითებული იყო თვითღირებულების (შემქენის) ფასი. საგადასახადო თანამშრომლების მიერ აღწერის აქტში მითითებული იქნა მაღაზიაში ინვენტარიზაციის პროცესში არსებული და აღწერილი საქონლის სარეალიზაციო ფასი. 19.11.04წ. მივიდა დიდუბე-ჩუღურეთის საგადასახადო ინსპექციაში, სადაც მისთვის ცნობილი გახდა, რომ მის ინდივიდუალურ საგადასახადო-სააღრიცხვო ბარათზე დარიცხული იყო სხვადასხვა გადასახადები, მათ შორის ძირითადი გადასახადი – 15777,80 ლ. მოსარჩელისათვის არ მიუწოდებიათ რაიმე შეტყობინება გადასახადის დარიცხვის შესახებ, არ შემდგარა შემოწმების (ინვენტარიზაციის) შემაჯამებელი აქტი, შესაბამისად, მოსარჩელეს არ მისცემია მისი გაცნობის, მასზე ხელის მოწერის ან შენიშვნის გაკეთების შესაძლებლობა, რისი უფლებაც მოსარჩელეს, მისივე განმარტებით, ჰქონდა იმ დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის შესაბამისად. შემოწმებლებს ჩატარებული აღწერის მისაღებად ქსეროსლების სახით არ დაუტოვებიათ და არც ფოსტის მეშვეობით არ გამოუგზავნიათ. დასაბუთებული სარჩელით მოსარჩელე რ. ჩ-იანმა სასკ-ის 23-ე მუხლის საფუძველზე მოითხოვა მოსარჩელისათვის უსაფუძვლოდ დარიცხული 26488,43 ლ. ჩამოწერის შესახებ მოპასუხისათვის ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის დავალება.

მოპასუხე წარმოდგენილ შესაგებელში აღნიშნავს, რომ საგადასახადო დეპარტამენტის ოპერატიული სამსახურის აღმოსავლეთის სამმართველოს უფროსის 19.02.04წ. 14-03 დავალების საფუძველზე ამავე სამმართველოს ოპერატიულმა თანამშრომლებმა ჩაატარეს ინდ.მ «რ. ჩ-იანის» მაღაზიაში არსებული მატერიალური ფასეულობათა ინვენტარიზაცია და საბუღალტრო საბუთებში ასახვის სისწორის შემოწმება. ინვენტარიზაციის შედეგად საწარმოში დაფიქსირდა 84.263 ლ. ღირებულების საქონელი, აქტი 20.02.04წ. შედგა. საგადასახადო კოდექსის 223-ე მუხლის თანახმად აღმოჩნდა 19516 ლარის აღურიცხავი საქონელი, შესაბამისად, მოხდა ამ თანხის დარიცხვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 18.12.08წ. გადაწყვეტილებით რ. ჩ-იანის სასარჩელო განცხადება დაკმაყოფილდა – შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის რეგიონალური ცენტრს დაევალა ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა, რომლითაც მოსარჩელისათვის პირადი აღრიცხვის ბარათზე დარიცხული თანხა – 26488,43 ლარი ჩამოეწერა. სასამართლომ დადგინილად მიიჩნია, რომ რ. ჩ-იანს პირადი აღრიცხვის ბარათზე დაერიცხა სხვადასხვა გადასახადები, ძირითადი თანხა – 15777,80 ლ., სულ – 26488,43 ლ. სასამართლომ აღნიშნა, რომ შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის რეგიონალური ცენტრის მიერ ვერ იქნა წარმოდგენილი საგადასახადო დეპარტა-

მენტის ოპერატიული სამსახურის აღმოსავლეთის სამმართველოს უფროსის 19.02.04წ. 14-03 დავალება, 20.02.04წ. საინვენტარიზაციო აქტში საფუძვლად მითითებული მოსამართლის ბრძანება, რ. ჩ-იანის შეტყობინების ჩაბარების დასტური. სასამართლომ მიუთითა, რომ 20.02.04წ. საინვენტარიზაციო აღწერის აქტი არ წარმოადგენს საგადასახადო შემოწმების შედეგების ამსახველ აქტს, ის მხოლოდ ასახავს აღწერას და არა იმ შედეგს, რაც შემოწმებისას აღმოჩნდა. სამართალურთიერთობის წარმოშობის დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 217-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო შემოწმების შედეგები ფორმდება აქტით, რომელსაც ხელს აწერს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი (შემმოწმებელი) და გადასახადის გადამხდელი. საგადასახადო კოდექსის 236-ე, 225-ე მუხლებზე მითითებით სასამართლომ მიიჩნია, რომ საგადასახადო ორგანო ვალდებული იყო, გადასახადის დარიცხული თანხების შესახებ შეტყობინება გაეგზავნა გადასახადის გადამხდელისათვის, რაც მოპასუხის მიერ არ შესრულებულა; პირადი აღრიცხვის ბარათზე გადასახადის თანხების დარიცხვა განხორციელდა შემოწმების შედეგების ამსახველი საბოლოო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გარეშე; გადამხდელს არ გაგზავნია შეტყობინება კანონით დადგენილი წესით დარიცხული თანხის შესახებ. აღნიშნულის საფუძველზე სასამართლოს მიაჩნია, რომ რ. ჩ-იანის პირადი აღრიცხვის ბარათზე თანხების დარიცხვა სამართლებრივი საფუძვლის გარეშე განხორციელდა.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გასაჩივრდა შემოსავლების სამსახურის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) მიერ. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 29.06.09წ. განჩინებით სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 18.12.08წ. გადაწყვეტილება. სააპელაციო პალატა საგადასახადო კოდექსის 217.4, 235.1, 236-ე, 225-ე მუხლების საფუძველზე მიიჩნია, რომ ინდ.მ «რ. ჩ-იანის» პირადი აღრიცხვის ბარათზე თანხების დარიცხვა განხორციელდა სამართლებრივი საფუძვლის გარეშე. სააპელაციო პალატამ მიუთითა, რომ სსკ-ის 102-ე მუხლის შესაბამისად, აპელანტმა ვერ წარმოადგინა პირადი აღრიცხვის ბარათზე სადავო თანხების კანონის მოთხოვნათა დაცვით დარიცხვის მტკიცებულება.

სააპელაციო სასამართლოს განჩინება საკასაციო წესით გასაჩივრდა თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) მიერ. კასატორმა აღნიშნა, რომ ჩატარებული მატერიალური ფასეულობათა ინვენტარიზაციის შედეგად საწარმოში დაფიქსირდა 84263 ლარის ღირებულების საქონელი, ხოლო საბუღალტრო დოკუმენტების მიხედვით მატერიალურ ფასეულობათა ნაშთი შეადგენდა 64747 ლარის ღირებულების საქონელს, ხოლო 19516 ლარის საქონელი აღმოჩნდა აღურიცხავი. კასატორი არ ეთანხმება მოსარჩელის მოსაზრებას იმის შესახებ, რომ მისთვის უცნობი იყო დამატებით დარიცხული თანხების შესახებ და აღნიშნავს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ოპერატიული სამსახურის აღმოსავლეთის სამმართველოს მიერ შედგენილი საინვენტარიზაციო აღწერას ესწრებოდა რ. ჩ-იანი, რომელსაც არ გააჩნდა რაიმე პრეტენზია საინვენტარიზაციო კომისიის მიმართ. პირადი ბარათის ანალიზით დგინდება, რომ გადასახადის გადამხდელზე დამატებით დარიცხული თანხები საინვენტარიზაციო აქტით დაეკისრა, რომელიც წარმოადგენს დარიცხვის საფუძველს. დარიცხვის დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის «ბ» ქვეპუნქტზე და 235-ე მუხლზე მითითებით კასატორი თვლის, რომ არ იყო სავალდებულო დარიცხვის შესახებ შეტყობინების გაგზავნა. კოდექსის 226-ე მუხლის შესაბამისად გადასახადის თანხის არანაირი დარიცხვა ან ის დოკუმენტი, რომელიც შედგენილია საგადასახადო კანონმდებლობის შესრულების მიზნით, არ უნდა იქნეს განხილული როგორც იურიდიული ძალის არმქონე ან ნაკლოვანი, თუ დოკუმენტი არსით და შედეგებით შეესაბამება ამ კოდექსს და პირი, რომელსაც ერიცხება გადასახადი ან ეხება ეს დოკუმენტი, მასში მითითებულია ყველასთვის გასაგებად.

კასატორი აღნიშნავს, რომ გადაწყვეტილება გამოტანილია გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათების შესწავლის გარეშე. მოსარჩელემ სადავოდ გახადა საინვენტარიზაციო აღწერის შედეგად დარიცხული თანხები. კასატორი ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ საინვენტარიზაციო აღწერის შედეგად დარიცხული თანხის და საურავის ჯამი და სასამართლოს მიერ ცენტრისათვის პირადი აღრიცხვის ბარათიდან ჩამოსაწერი თანხა არ ემთხვევა ერთმანეთს. კასატორი აღნიშნავს, აგრეთვე, რომ საქმეში დაცულია 01.04.05წ. 104-02-483 ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ შეტყობინება, რომელიც სზაკ-ის მე-2 მუხლის «დ» ქვეპუნქტის შესაბამისად ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს წარმოადგენს და რომელიც მოსარჩელეს სადავოდ არ გაუხდია და მასზე არც სასამართლოს უმსჯელია. აქტი აღიარებულია გადასახადის გადამხდელის მიერ, შესაბამისად, აღიარებულია მასში მითითებული დამატებით დარიცხული თანხებიც. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, კასატორმა მოითხოვა სააპელაციო სასამართლოს 29.06.09წ. განჩინების ბათილად ცნობა და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

საკასაციო პალატის სხდომაზე კასატორის წარმომადგენელმა მხარი დაუჭირა საკასაციო საჩივარს და ითხოვა მისი დაკმაყოფილება. მოსარჩელის წარმომადგენელმა საკასაციო საჩივრის საფუძველები არ გაიზიარა და ითხოვა სააპელაციო სასამართლოს განჩინების უცვლელად დატოვება

სამოტივაციო ნაწილი:

საქმის მასალებისა და საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის შედეგად საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმის მასალებით დასტურდება, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ოპერატიული სამსახურის აღმოსავლეთის სამმართველოს ოპერატიულმა თანამშრომლებმა ჩაატარეს ინდ.მ «რ. ჩ-იანის» მალაზიებში არსებული მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაცია და შემოწმეს საბუღალტრო საბუთებში ასახვის სისწორე. ჩატარებული მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის მეშვეობით საწარმოში დაფიქსირდა **84263** ლარის ღირებულების საქონელი, მატერიალურ ფასეულობათა ნაშთმა შეადგინა **64747** ლარის ღირებულების საქონელი, გამოვლინდა **19516** ლარის ღირებულების აღურიცხავი საქონელი. ინვენტარიზაციის ჩატარების პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის **223-ე** მუხლის მე-4 ნაწილი საბუღალტრო დოკუმენტებში აღურიცხავი და/ან შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტების გარეშე არსებული მატერიალურ ფასეულობებისა და საქონლის გამოვლენის შემთხვევაში ითვალისწინებდა გადამხდელისათვის აღურიცხავი ფასეულობებისა და საქონლის ღირებულების საბაზრო ფასებით გადახდის დაკისრებას, რაც შეეხება საქონლისა და სხვა მატერიალურ ფასეულობათა დანაკლისს, იგი მიწოდებდა განიხილებოდა. სწორედ საგადასახადო კოდექსის **223-ე** მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე, ინვენტარიზაციის და საბუღალტრო საბუთებში ასახვის სისწორის შემოწმების შედეგად, **19516** ლარის ღირებულების აღურიცხავი საქონლის გამოვლენის გამო, საგადასახადო დეპარტამენტის ოპერატიული სამსახურის აღმოსავლეთის სამმართველოს უფროსის მ.შ. მოითხოვდა თანხების მობილიზებას ქ. თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციისაგან. ამავე ნორმას უთითებდნენ შემოწმების ჩამტარებელი ოპერატიული სამმართველოს მუშაკები.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ოპერატიული სამსახურის **04.03.04წ.** წერილის და ცნობის თანახმად ჩატარებულ მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილ იქნა **19516** ლარის ღირებულების აღურიცხავი საქონელი. იგივე თანხას უთითებდა თავდაპირველ სასარჩელო განცხადებაში მოსარჩელე. **26483,43** ლარი, რომლის გადახდისაგან გაათავისუფლა მოსარჩელე სასამართლომ, ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ **01.04.05წ.** **104-02-483** შეტყობინების მიხედვით შედგება დღგ-ს, სოციალური გადასახადის, სხვა გადასახადების, საგზაო, ეკონომიკური გადასახადის თანხებისა და მათზე დარიცხული საურავებისაგან. შეტყობინება არ შეიცავს მითითებას საბუღალტრო დოკუმენტებში აღურიცხავი საქონლისათვის სანქციის დაკისრებაზე. ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილი ძირითადი თანხა – **15777,80** ლარი არ ემთხვევა ჩატარებული მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის მეშვეობით საწარმოში დაფიქსირებული საქონლის ღირებულებასა (**84263ლ.**) და დოკუმენტაციაში ასახულ ღირებულებას (**64747ლ.**) შორის არსებულ სხვაობას, ანუ აღურიცხავი საქონლის ღირებულებას-**19516** ლარს, სადავო თანხის – **26488,43** ლარის (საქმეში დაცული დოკუმენტაციის მიხედვით – **26.483,43** ლარის) შემადგენლობას, ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ **01.04.05წ.** შეტყობინება საერთოდ არ შეიცავს მითითებას ასეთ თანხაზე, ხოლო სასამართლოს მიერ ასეთად მიჩნეული თანხა – **15777,80** ლარი განეკუთვნება არა იმჟამად მოქმედი კოდექსის **223-ე** მუხლით («გადასახადისაგან თავის არიდების საწინააღმდეგო ღონისძიებები») გათვალისწინებულ სანქციას, არამედ – «სხვა გადასახადებს». ამდენად, არ არის სათანადოდ დასაბუთებული საქმეზე დადგენილი გარემოება იმის შესახებ, რომ **26488,43** ლარი ინდ.მ «რ. ჩ-იანს» დაეკისრა ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგად.

საკასაციო პალატა იზიარებს მოსაზრებას იმის შესახებ, რომ საგადასახადო შემოწმების შედეგები უნდა გაფორმდეს საგადასახადო ორგანოს აქტით (**217.1** მუხ), გადასახადის გადამხდელს უნდა ჩაჰბარდეს წერილობით შედგენილი და ბეჭდით დამოწმებული შეტყობინება (**225-ე, 236-ე** მუხ). ამასთან, არ არის სათანადოდ დასაბუთებული სადავო თანხის (**26,488,43** ლ.) კავშირი ინვენტარიზაციის აქტთან, მოსარჩელის მოთხოვნის დაკმაყოფილებას საფუძვლად დაედო ის გარემოება, რომ ვერ იქნა წარმოდგენილი ინვენტარიზაციის ჩატარების დავალება (საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ოპერატიული სამსახურის აღმოსავლეთის სამმართველოს უფროსის **19.02.04წ.** **14-03** დავალება), საინვენტარიზაციო აქტში მითითებული მოსამართლის ბრძანება, შეტყობინების ჩაბარების დასტური, რაც მიჩნეული იქნა საგადასახადო კოდექსის **217-ე, 235.1, 236-ე, 225-ე** მუხლების დარღვევად. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათი არის საგადასახადო პირველადი აღრიცხვის საბუთი, რომელშიც აისახება არა მხოლოდ საგადასახადო და სხვა უფლებამოსილი ორგანოების მიერ საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული გადასახდელად დარიცხული თანხები, არამედ გადამხდელის მიერ შესაბამისი გადასახადების დეკლარირებული თანხებიც, გადასახადის გადამხდელის მიერ დეკლარაციების წარდგენის შემთხვევაში პირად ბარათზე გადასახდელი გადასახადის თანხის აღრიცხვა არ საჭიროებდა ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების–თანხის დარიცხვის შესახებ ბრძანების და საგადასახადო შეტყობინების წარდგენის საჭიროებას. აღნიშნულის გათვალისწინებით, ის გარემოება, რომ სადავო თანხასთან დაკავშირებით არ იქნა წარდგენილი ბრძანება და საგადასახადო მოთხოვნა არ ადასტურებს პირადი აღრიცხვის ბარათზე არსებული დავალიანების უსაფუძვლობას.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლოს მიერ სრულყოფილად არ არის გამოკვლეული საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, რომელთა სამართლებრივი ანალიზისა და მათგან მიღებული დასკვნების გარეშე შეუძლებელია საქმის სწორი გადაწყვეტა, რის გამოც საკასაციო პალატა თვლის, რომ არსებობს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სსკ-ის 412-ე მუხლის საფუძველზე გაუქმების და საქმის ხელახალი განხილვისათვის დაბრუნების საფუძველი.

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 დ გ ი ნ ა:

1. თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 29.06.09 განჩინება 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.

საბაზრო ფასის გამოყენება და მოგების გადასახადის განსაზღვრა

განჩინება

18ს-927-887(23-09)

23 ივნისი 2010 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

შპს «...» სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადასახადის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ და აღნიშნა, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადასახადის საგადასახადო ინსპექციის 28.04.05 წ. საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე შპს «...» მოგების გადასახადის სახით დაეკისრა 56462,15 ლარის გადახდა. აღნიშნული აქტის მიმართ მოსარჩელემ წარადგინა შესაგებელი, რომელიც არ დაკმაყოფილდა აქციზის გადასახადის საგადასახადო ინსპექციის 07.06.05 წ. 1449 ბრძანებით. ხსენებული ბრძანების მიღებისას მოპასუხემ იხელმძღვანელა 13.06.97წ. საგადასახადო კოდექსის 27-ე და 29-ე მუხლებით, თუმცა 22.12.04წ. საგადასახადო კოდექსის 282-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ამ კოდექსის დებულებები ვრცელდება 2005 წლის 1 იანვრიდან იმ საგადასახადო პერიოდებზეც, რომლებიც მთავრდება 2005 წლის 1 იანვრამდე. მოცემულ შემთხვევაში მოპასუხის მიერ საგადასახადო შემოწმება ჩატარდა 2005 წლის 1 იანვრის შემდეგ და საკითხი ეხებოდა თხევადი გაზის საბაზრო ფასის განსაზღვრის პროცედურებს, რის გამოც მოპასუხეს უნდა ეხელმძღვანელა მოქმედი საგადასახადო კოდექსის დებულებებით.

შპს «...» მიერ თხევადი გაზი რეალიზებულ იქნა როგორც ფიზიკურ, ისე იურიდიულ პირებზე. იმის გამო, რომ ფიზიკურ პირებზე ვერ მოხდებოდა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების გამოწერა, აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ, საბაზრო ფასის დადგენის მიზნით, საქართველოს ეკონომიკური განვითარების სამინისტროს 08.03.05 წ. 114/557/9-5 წერილის საფუძველზე, მოსარჩელის მიერ რეალიზებული 254215 კგ თხევადი გაზის სარეალიზაციო ღირებულებად მიიჩნია არა 0,58 ლარი, არამედ – 1,42 ლარი, რითაც ხელოვნურად იქნა გაზრდილი აღნიშნული თხევადი გაზის ღირებულება 343190 ლარით. შესაბამისად, მოსარჩელეს მოგების გადასახადის სახით დამატებით დაერიცხა 44472,40 ლარი, რის გამოც, ჯარიმა-საურთველთან ერთად, დამატებით დარიცხულმა თანხამ 56462,15 ლარი შეადგინა.

მოსარჩელის განმარტებით, შპს «...» პირველადი საბუღალტრო დოკუმენტაციითა და «ნავთობპროდუქტების საბითუმო პარტიების მიღებისა და მიწოდების ყოველდღიური აღრიცხვის ჟურნალით», აგრეთვე, სხვადასხვა დროს გამოწერილი საკასო ქვითრებით დგინდებოდა ის ფაქტი, რომ მოსარჩელის მიერ ფიზი-

კურ პირებზე რეალიზებული თხევადი გაზის ფაქტობრივი ღირებულება შეადგენდა **0,58** ლარს, ხოლო შესაბამისი ანგარიშ-ფაქტურებით დასტურდებოდა, რომ შპს «...» მიერ იურიდიულ პირებზე რეალიზებული თხევადი გაზის ფაქტობრივი ღირებულება ასევე შეადგენდა **0,58** ლარს. მოქმედი საგადასახადო კოდექსის **22-ე** მუხლით განსაზღვრულია გადასახადების დაბეგვრის მიზნებისათვის საქონლის/მომსახურების ფასის დადგენის წესი, რომლის მიხედვითაც გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის გამოიყენება გარიგებაში დოკუმენტურად დადასტურებული საქონლის/მომსახურების ფაქტობრივი ფასი. იმ შემთხვევაში კი, როდესაც შეუძლებელია ფაქტობრივი ფასის დადგენა, ხსენებული მუხლის მე-2-მე-10 ნაწილები ითვალისწინებს საბაზრო ფასის დადგენის პროცედურას. მოსარჩელე თვლის, რომ მოცემულ შემთხვევაში საქონლის ფაქტობრივი ფასი დგინდებოდა გარიგებაში დოკუმენტურად დადასტურებული მონაცემებით, რის გამოც მოპასუხის მიერ საბაზრო ფასის განსაზღვრა საქართველოს ეკონომიკის სამინისტროს წერილის საფუძველზე იყო უკანონო.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ მოითხოვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის **28.04.05**წ. საგადასახადო შემოწმების აქტის მოგების გადასახადის ნაწილში, აგრეთვე, ხსენებული ინსპექციის **07.06.05** წ. **1449** ბრძანებისა და აღნიშნული აქტების საფუძველზე იმავე ინსპექციის მიერ გამოცემული **19.05.05** წ. **128/1695** საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიაში წარადგინა შესაგებელი, რომლითაც სარჩელი არ ცნო და მოითხოვა მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის **30.12.05** წ. გადაწყვეტილებით შპს «...» სარჩელი დაკმაყოფილდა – ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის **28.04.05**წ. საგადასახადო შემოწმების აქტი მოგების გადასახადის ნაწილში, აგრეთვე, ხსენებული ინსპექციის **07.06.05** წ. **1449** ბრძანება და **19.05.05** წ. **128/1695** საგადასახადო მოთხოვნა. სასამართლომ მიუთითა, რომ საბაზრო ფასის განსაზღვრის და გამოყენების პროცედურები შესაბამისობაში უნდა ყოფილიყო დღეს მოქმედ საგადასახადო კოდექსთან, კერძოდ, **22-ე** მუხლის მე-10 ნაწილთან, რომელიც ადგენს საბაზრო ფასის გამოყენების წინაპირობებს. სასამართლომ მიიჩნია, რომ თანხის დარიცხვა მოხდა კოდექსის **22.10** მუხლის უხეში დარღვევით, კერძოდ, საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელს არ გამოუტანია მოტივირებული წერილობითი გადაწყვეტილება გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის საბაზრო ფასის გამოყენების შესახებ.

აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით ცალ-ცალკე გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტმა, რომლებმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **11.10.06** წ. განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტისა და აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა, უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის **30.12.05** წ. გადაწყვეტილება. სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად დაადგინა საქმის ფაქტობრივი გარემოებები და სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა მათ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **11.10.06** წ. განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტმა, რომლებმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს **04.04.07**წ. განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ – გაუქმდა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **11.10.06**წ. განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდა იმავე სასამართლოს.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **15.10.08**წ. საოქმო განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლედ ცნობილ იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ქუთაისის რეგიონალური ცენტრი (საგადასახადო ინსპექცია).

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს **19.11.08**წ. გადაწყვეტილებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის **30.12.05**წ. გადაწყვეტილების მეშვეობით მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება; შპს «...» სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ

– სადავო საკითხის გადაწყვეტად ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის **28.04.05** წ. შემოწმების აქტი – მოგების გადასახადის ნაწილში, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის **07.06.05**წ. **1499** ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა ინსპექციის **19.05.05**წ. **128/1695** საგადასახადო მოთხოვნა მოგების გადასახადის დაკისრების ნაწილში და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონალურ ცენტრს (საგადასახადო ინსპექციას) დაევალა საქმის გარემოებათა სრულყოფილი გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ადმინისტრაციული აქტის გამოცემა.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საკასაციო სასამართლომ მას დაევალა საქმის ხელახლა განხილვისას გამოეკვლია შპს «...» თხევადი გაზის საბითუმო ფასად საცალო რეალიზაციისა და სადავო პერიოდში მოქმედი «ფასებისა და ფასწარმოქმნის საფუძვლების შესახებ» საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მე-4 პუნქტით გათვალისწინებულ საქონლის საცალო ფასის შემადგენელი სავაჭრო ფასნამატის მიღებაზე უარის თქმის მოტივაცია და მისი შესაბამისობა «მეწარმეთა შესახებ» საქართველოს კანონის 1-ელი მუხლის 1-ელი ნაწილით განსაზღვრულ სამეწარმეო საქმიანობის მიზანთან.

აღნიშნულთან დაკავშირებით სააპელაციო სასამართლომ დადასტურებულად მიიჩნია, რომ შპს «...» მიერ ფიზიკურ პირებზე რეალიზებული თხევადი გაზის ოდენობა შეადგენდა მთლიანი რეალიზებული პროდუქტის დაახლოებით **25%**-ს და დაეთანხმა მოწინააღმდეგე მხარის – მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ აღნიშნულ პროდუქტზე ფასნამატის დაწესება მნიშვნელოვან მოგებას ვერ მოუტანდა საზოგადოებას, ამასთან, დაკარგავდა ფიზიკურ პირთა სახით სხვა მომხმარებლებს. შესაბამისად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ შპს «...» სრული უფლება გააჩნდა თავად განესაზღვრა საქონლის ფასი და მიეყიდა იგი ფიზიკური პირებისათვის იმ ფასად, რასაც იგი ჩათვლიდა საჭიროდ, მათ შორის, საბითუმო ფასად.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე დადასტურებულად მიიჩნია, რომ საზოგადოება პროდუქტს არ ყიდდა დემპინგურ ფასად და მეწარმის მიზანი არ იყო ამით არაკონკურენტულ გარემოში ჩაყენებინა სხვა მეწარმე სუბიექტები. სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ შპს «...» საქმიანობა შესაბამისობაშია «მეწარმეთა შესახებ» საქართველოს კანონის 1-ელი მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულ სამეწარმეო საქმიანობის მიზნებთან, კერძოდ, თხევადი გაზის ფიზიკურ პირებზე რეალიზაციით საზოგადოება იღებდა მოგებას.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა რომ სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის **412-ე** მუხლის მიხედვით, საკასაციო სასამართლოს შეფასებები სავალდებულოა სააპელაციო სასამართლოსათვის და დაეთანხმა საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ სადავო სამართალურთიერთობის მიმართ უნდა გამოყენებულიყო **13.06.97**წ. საგადასახადო კოდექსის ნორმები. სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საგადასახადო ორგანო გათავისუფლებული არ იყო ვალდებულებისაგან, მიეღო დასაბუთებული გადაწყვეტილება. სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის **53.5** მუხლზე, რომლის მიხედვითაც, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის, თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს. სააპელაციო პალატა ასევე უთითებს ამ მუხლის მე-4 ნაწილს, რომლის თანახმადაც, თუ ადმინისტრაციული ორგანო მოქმედებდა დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში, წერილობით დასაბუთებაში მიეთითება ყველა იმ ფაქტობრივ გარემოებაზე, რომელსაც არსებითი მნიშვნელობა ჰქონდა ამ აქტის გამოცემისას. სააპელაციო პალატა ასევე დაეყრდნო ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის **96-ე** მუხლს, რომლის შესაბამისადაც ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია, ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოების შეფასებისა და ურთიერთმიჯერების საფუძველზე. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება მეწარმის დასაბეგრად საბაზრო ფასის გამოყენების შესახებ დაუსაბუთებელია და მიღებულია საკითხის სრულყოფილად გამოკვლევის გარეშე. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საჭირო იყო ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის **32.4** მუხლის გამოყენება და სადავო საკითხის გადაწყვეტად ბათილად უნდა ცნობილიყო სადავო ადმინისტრაციული აქტები, ვინაიდან, სასამართლოს აზრით, ისინი გამოცემულ იქნა საქმისათვის მნიშვნელოვანი გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე. სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ საკითხის ხელახალი განხილვისას საგადასახადო ორგანოს უნდა გამოერკვია, შეამცირა თუ არა მეწარმემ გადასახადის გადახდა, თუ ფაქტობრივი რეალიზაცია იქნა განხორციელებული შემცირებულ ფასად, სარწმუნოდ უნდა დაესაბუთებინა, არსებობს თუ არა საბაზრო ფასის გამოყენების აუცილებლობა.

სააპელაციო სასამართლოს **19.11.08** წ. გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა და შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექციამ), რომელმაც აღნიშნული გადაწყვეტილების გაუქმებით და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით შპს «...» სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

კასატორ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლომ საქმე განიხილა მნიშვნელოვანი საპროცესო დარღვევებით, რომლებმაც იმოქმედა საქმის განხილვის შედეგზე. კასატორის აზრით, სააპელაციო სასამართლომ ისე მიიღო გადაწყვეტილება, რომ არ გამოიკვლია და არ შეაფასა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ფაქტობრივი გარემოებები და გადაწყვეტილების

სამოტივაციო ნაწილი დააფუძნა არაარგუმენტირებულ გარემოებებზე, არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა და არასწორად განმარტა იგი.

კასატორი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მოსაზრებით სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა საკასაციო პალატის მითითებები, რომელიც სავალდებულო იყო მისთვის სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად და არ შეამოწმა სადავო აქტის კანონიერება მოგების გადასახადის დარიცხვის ნაწილში 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის დებულებებთან შესაბამისობის კუთხით. 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 27-ე მუხლის შესაბამისად საცალო და საბითუმო ფასი უნდა გაიმიჯნოს. კასატორი აღნიშნავს, რომ შპს «...» მთელი რიგი საადრიცხო დოკუმენტაცია დაკარგული იყო შემოწმების პერიოდისათვის, რის გამოც შემოწმება დაეყრდნო საგადასახადო ორგანოში არსებულ დოკუმენტაციებს.

კასატორი საქართველოს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონალური ცენტრი (საგადასახადო ინსპექცია) თავის საკასაციო საჩივარში აღნიშნავს, რომ თბილისის სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება არ არის საკმარისად დასაბუთებული, რაც, სსკ-ის 394-ე მუხლის მიხედვით მისი გაუქმების აბსოლუტური საფუძველია. კასატორი არ ეთანხმება სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებას იმის შესახებ, რომ ამ უკანასკნელს სრული უფლება ჰქონდა, ნებისმიერ, მათ შორის საბითუმო ფასად გაეყიდა თხევადი გაზი. სასამართლომ არ გამოიყენა საგადასახადო კოდექსის 27-ე მუხლი და «ფასებისა და ფასწარმოქმნის საფუძვლების შესახებ» კანონის 1-ელი მუხლის 1-ელი, მე-2 მე-3, მე-4 და მე-9 პუნქტები. სააპელაციო სასამართლომ არ გამოუკვლევა სადავო პერიოდში მოქმედი «ფასებისა და ფასწარმოქმნის საფუძვლების შესახებ» კანონის 1-ელი მუხლის მე-4 პუნქტით გათვალისწინებული საქონლის საცალო ფასის შემადგენელი საფაქრო ფასნამატის მიღებაზე უარის თქმის მოტივაცია და მისი შესაბამისობა «მეწარმეთა შესახებ» საქართველოს კანონის 1-ელი მუხლის 1-ელი ნაწილით განსაზღვრულ სამეწარმეო საქმიანობის მიზანთან.

კასატორი თვლის, რომ საბაზრო ფასის განსაზღვრით საგადასახადო ორგანოს ქმედება არ ეწინააღმდეგება «თავისუფალი ვაჭრობისა და კონკურენციის შესახებ» კანონს, საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის შესაბამისად საგადასახადო ორგანოს უფლება ჰქონდა, საგადასახადო ვალდებულება დაერიცხა ერთზე მეტი ინფორმაციის საფუძველზე. საგადასახადო ორგანომ საბაზრო ფასის განსაზღვრისას გამოიყენა საგადასახადო კოდექსის 27-ე მუხლის 1-ელი და მე-7 ნაწილები. ამავე მუხლის მე-8 ნაწილის შესაბამისად საქონლის ფასი შეიძლება იყოს საცალო ან საბითუმო, ანუ კანონი განსხვავებს მათ და ეს განსხვავება ვლინდება თვით საქონლის ფასში. შპს «...» მიერ გამოწერილ საკასო ქვითრებში საქონლის სარეალიზაციო ფასი შემცირებულია. ამ კონკრეტულ შემთხვევაში საკასო ქვითრები, ანგარიშ-ფაქტურები და ხელშეკრულებები არ არის საკმარისი საბაზრო ფასის განსაზღვრისათვის. ამდენად, საგადასახადო ორგანომ სწორად იხელმძღვანელა საქართველოს ეკონომიკური განვითარების სამინისტროს 08.03.05.წ. 114/557/9-5 წერილით, რადგან, კასატორის აზრით, ეს უკანასკნელი საგადასახადო კოდექსის მე-8 ნაწილის ოფიციალურ წყაროს წარმოადგენს.

კასატორი, საქართველოს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონალური ცენტრი (საგადასახადო ინსპექცია) ასევე უთითებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 93-ე მუხლის დებულებები ავალდებულებდა შპს «...» აღერიცხა გადასახადით დასაბეგრი ობიექტი კანონით მითითებული წესით. ასევე, კასატორი უთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლით გათვალისწინებულ შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის პრინციპებზე, რომლებიც, კასატორის აზრით, დარღვეულია შპს «...» მიერ, რის გამოც საგადასახადო ორგანოს ქმედება სავსებით კანონიერია.

სსკ-ის 408-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად საქმე განხილულ იქნა ზეპირი მოსმენის გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო პალატა საქმის მასალების გაცნობის და საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტების მოსმენის, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერების შემოწმების შედეგად თვლის, რომ საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ შემდეგ გარემოებათა გამო:

განსახილველ საქმეზე საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 04.04.07წ. გამოტანილ განჩინებაში აღინიშნა, რომ საგადასახადო კოდექსის 22-ე მუხლის მე-10 ნაწილი საბაზრო ფასის დადგენის პროცედურას არ განსაზღვრავს, იგი აწესრიგებს საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელის დაბეგვრის მიზნით საბაზრო ფასის გამოყენების შემთხვევებს, პირობებს და ადგენს საამისოდ აუცილებელ ფორმალურ მოთხოვნებს. ამავე განჩინებაში საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ამჟამად მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 282-ე მუხლის მე-2 ნაწილი, რომლის თანახმად ამ კოდექსის პროცედურული დებულებები ვრცელდება 2005 წლის 1 იანვრიდან იმ საგადასახადო პერიოდებზეც, რომელიც მთავრდება 2005 წლის 1 იანვრამდე, არ ვრცელდება ხსენებული კოდექსის 22-ე მუხლის მე-10 ნაწილზე, შესაბამისად, მას არ აქვს უკუქცევითი ძალა ახალი საგადასახადო კოდექსის ამოქმედებამდე წარმოშობილი საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის მიმართ. საბაზრო ფასის გამოყენების საკითხი წარმოადგენს საგადასახადო დაბეგვრის რეჟიმის შემადგენელ ნაწილს, განუყოფელია მისგან და მასთან ერთობლიობაში უნდა იქნეს განხილული, რაც გამორიცხავს 2004 წლის განმავლობაში წარმოშობილი საგადასახადო ვალდებულებებთან დაკავშირებით საბაზრო ფასის განსაზღვრის მიმართ 22.12.04წ. საგადასახადო კოდექსის დებულებების გამო-

ყენებას. ანალოგიური მოსაზრება საკასაციო სასამართლოს არაერთ გადაწყვეტილებაშია მოყვანილი (იხ. მაგ. 13.02.07წ. 'ზს-954-911(კ-06), 19.11.06წ. 'ზს-232-226(3კ-06) გადაწყვეტილებები).

ამდენად, მოცემულ შემთხვევაში საკითხი არ ეხება საბაზრო ფასის განსაზღვრის პროცედურას, საბაზრო ფასი საქმეზე დადგენილია ეკონომიკური განვითარების სამინისტროს 08.03.05წ. '1614/557/9-5 წერილის საფუძველზე, 13.06.97წ. საგადასახადო კოდექსის 27-ე მუხლის მე-9 და მე-10 ნაწილებით, ამჟამად მოქმედი კოდექსის 22-ე მუხლის მე-7 ნაწილით გათვალისწინებული ოფიციალური წყაროს – აღმასრულებელი ხელისუფლების ორგანოს ინფორმაციის მიხედვით და იგი არ არის სადავო. დავა შეეხება 22.12.04წ. საგადასახადო კოდექსის ამოქმედებამდე განხორციელებულ ოპერაციებზე მოგების გადასახადის განსაზღვრის წესის გამოყენების მართლზომიერებას. აღნიშნულთან დაკავშირებით ახალ საგადასახადო კოდექს არ აქვს უკუქცევითი ძალა, გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება ის ნორმატიული აქტები, რომელიც მოქმედებს საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დროისათვის. შპს «...» გასვლითი საგადასახადო შემოწმების 28.04.05წ. აქტით შემოწმებამ მოიცვა 2004 წლის 1 იანვრიდან 2005 წლის 1 მარტამდე პერიოდი, შესაბამისად, რადგან საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმებს არ აქვს უკუქცევითი ძალა, სადავო სამართალურთიერთობის მიმართ ამჟამად მოქმედი საგადასახადო კოდექსის დებულებების გამოყენება დასაშვებია მხოლოდ იმ სადავო ურთიერთობათა ნაწილის მიმართ, რომელიც 2005 წლის 1 იანვრის შემდეგ წარმოიშვა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 04.04.07წ. განჩინებით სააპელაციო სასამართლოს დაევა სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 28.01.06წ. საგადასახადო შემოწმების აქტის, აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 07.06.05წ. '1440 ბრძანებისა და იმავე ინსპექციის მიერ გამოცემული 19.05.05წ. '128/1605 საგადასახადო მოთხოვნის კანონიერების შემოწმება 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა შესაბამისად. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიამ, საკასაციო სასამართლოს მითითების მიუხედავად, არ იმსჯელა ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების შესაბამისობაზე 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის დებულებებთან. სააპელაციო პალატა სზაკ-ის 53-ე, 96-ე მუხლების მოხსენიებით ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული წარმოების დროს საქმის გამოკვლეულ და შესწავლილ გარემოებებზე გადაწყვეტილების დაფუძნების ვალდებულებაზე მითითებით შემოიფარგლა. ამდენად, საკასაციო პალატა თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, კერძოდ, 13.06.97წ. საგადასახადო კოდექსი და არსებითად არ უმსჯელია სადავო აქტების შესაბამისობაზე 13.06.97წ. საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებთან.

სააპელაციო პალატამ ისე უარყო საბაზრო ფასის გამოყენების შესაძლებლობა, რომ არ გაითვალისწინა შპს «...» 2004 წლის 1 იანვრიდან 1 სექტემბრამდე სააღრიცხვო დოკუმენტაციის დაკარგვის ფაქტი, რომლის შესახებაც მითითებულია აქციზის გადამხდელთა ინსპექციის 28.04.05წ. შემოწმების აქტში. საკასაციო პალატა თვლის, რომ აღნიშნულ გარემოებას არსებითი მნიშვნელობა აქვს მოგების გადასახადით დაბეგვრისას საბაზრო ფასის გამოყენების საკითხის გადაწყვეტისათვის. 13.06.97წ. საგადასახადო კოდექსის 218-ე მუხლის მე-2 ნაწილი და 22.12.04წ. საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის მე-2 ნაწილი განსაზღვრავს შემთხვევებს, როდესაც სააღრიცხვო დოკუმენტაცია დაკარგულია ან განადგურებულია, რის გამოც შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის განსაზღვრა. ასეთ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს გადასახადის დადგენის მიზნით უფლება აქვს გადასახადის გადამხდელს გადასახადი დაარიცხოს არსებული მასალების საფუძველზე, შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლების და ხარჯების, შედარების მეთოდის გათვალისწინებით, აგრეთვე, სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე). აღნიშნულს მნიშვნელობა აქვს საბაზრო ფასის გამოყენებისა და შესაბამისად მოგების გადასახადის განსაზღვრისათვის. საქმეში არ მოიპოვება შემოწმების პერიოდში თხევადი აირის ფიზიკურ პირებზე 0,58 ლარად მიყიდვის დამადასტურებელი საფასო ქვითრები, საქმეში მხოლოდ რამოდენიმე ქვითარია დაცული, რაც არ არის საკმარისი შემოწმების პერიოდში ფიზიკურ პირებზე რეალიზებული აირის ფასის განსაზღვრისათვის. რაც შეეხება საქმეში დაცულ «ნავთობპროდუქტების საბითუმო პარტიების მიღებისა და მიწოდების ყოველთვიური აღრიცხვის ჟურნალს», იგი ასახავს მხოლოდ 3 თვის პერიოდის ამსახველ ჩანაწერს. გარდა ამისა, საცალო რეალიზაციის შემთხვევაში, მხარეს სავალდებულო წესით უნდა ეწარმოებინა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 17.11.04წ. '1748 ბრძანებით დამტკიცებული, «ნავთობპროდუქტების საცალო რეალიზაციის აღრიცხვის სპეციალური ჟურნალი», რომელიც გადასახადის გადამხდელის ხელმძღვანელის მიერ საამისოდ უფლებამოსილ თანამშრომელს უნდა შეეგოს (ბრძანებულების 6.4, 28-ე, 29-ე მუხ.). მოსარჩელის მიერ არ არის წარმოდგენილი ხსენებული ჟურნალი, ჟურნალის შესავსებად უფლებამოსილი თანამშრომლის დანიშვნის ბრძანება.

შემოწმების აქტის მიხედვით არასწორადაა მიჩნეული 2004 წლის ხარჯებში დანაკარგის – 4028 ლარის ჩვენება, რომელიც საბაზრო ფასად რეალიზებულად არის მიჩნეული, რის შედეგადაც მოსარჩელეს დამატებით ამ თანხიდანაც დაეკისრა მოგების გადასახადი. სააპელაციო სასამართლომ ისე გააუქმა ამ ნაწილში მოსარჩელისათვის დაკისრებული მოგების გადასახადი, რომ საერთოდ არ იმსჯელა ბუნებრივი დანაკლისის დანაკარგში შეტანის შესაძლებლობაზე, სააპელაციო პალატის განჩინება ამ ნაწილში იმდენად დაუსაბუთებელია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელია, რაც სსკ-ის 394-ე მუხლის

«ე» ქვეპუნქტის თანახმად, გადაწყვეტილების გაუქმების აბსოლუტურ საფუძველს ქმნის. საკასაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად (13.06.97წ. საგადასახადო კოდექსის 29-ე მუხლის 30-ე ნაწილი, ამჟამად მოქმედი კოდექსის მე-12 მუხლის 26-ე ნაწილი) განსაზღვრული ოდენობის დანაკლისად არ მიჩნევა, დანაკლისად მხოლოდ გარკვეულ ზღვრულ ოდენობაზე მეტის ჩათვლა დასაშვებია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ უფლებამოსილი ორგანოს მიერ დადგენილია დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრული ოდენობა. 13.06.97წ. საგადასახადო კოდექსის 29-ე-30-ე მუხლის თანახმად, «დანაკლისი ყველა შემთხვევაში განიხილება, როგორც მისი აღმოჩენის მომენტში ნაღდი ანგარიშსწორებით განხორციელებული მიწოდება საბაზრო ან რეგულირებადი ფასის არსებობის შემთხვევაში, რეგულირებადი ფასით». საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ დანაკარგის ზღვრული ოდენობის ჩამოწერა დაიშვება იმ შემთხვევაში, თუ ასეთი წესი ნორმატიულად განსაზღვრულია შესაბამისი უფლებამოსილი ორგანოს მიერ. კანონმდებლობა ითვალისწინებდა ბუნებრივი და არა თხევადი აირის ნორმატიული დანაკარგის ოდენობის გაანგარიშებას («ელექტროენერგეტიკის და ბუნებრივი გაზის შესახებ» კანონის მე-5 მუხლი, სემეკ-ის 08.09.99წ. 16 დადგენილებით დამტკიცებული «ბუნებრივი გაზის ტარიფების დადგენის წესისა და მეთოდოლოგიის» მე-15, მე-18 მუხლები), ამასთანავე არ არსებობს აირზე რეგულირებადი ფასი. სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 07.04.04წ. 1241 და 17.11.04წ. 1748 ბრძანებები არ ითვალისწინებს თხევადი გაზის ტრანსპორტირების და რეალიზაციისას ბუნებრივი დანაკარგის დაანგარიშების წესს და ადგენდეს ნავთობპროდუქტების მიმწოდებელი საწარმოს მიერ საქონლის საცალო მიწოდებისას სალარო ჩეკის გამოყენების ვალდებულებას. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 17.11.04წ. 1748 ბრძანებით დამტკიცებული ნავთობპროდუქტების აღრიცხვის სპეციალური ჟურნალების ფორმებში არ არის გათვალისწინებული გრაფა ბუნებრივი დანაკარგის აღრიცხვისათვის. ვინაიდან თხევადი გაზის დანაკარგის ნორმის განსაზღვრა განეკუთვნება არა მხოლოდ სოციალურ, არამედ, ტექნიკურ საკითხთა წრეს, დადგენას საჭიროებს ამ მიმართებით ამჟამად ტექნოლოგიური დანაკარგების ნორმატივების არსებობა, მათი განსახილველი ურთიერთობების მიმართ გამოყენების შესაძლებლობა.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ სააპელაციო პალატის განჩინება არ არის საკმარისად დასაბუთებული, რაც, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის «ე» ქვეპუნქტის თანახმად, საკასაციო საჩივრის აბსოლუტურ საფუძველს ქმნის. შესაბამისად არსებობს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 421-ე მუხლის შესაბამისად გაუქმების და საქმის ხელახალი განხილვისათვის დაბრუნების საფუძველი. საკასაციო პალატა თვლის, რომ საქმის განმხილველმა სასამართლომ უნდა გაითვალისწინოს ყოველივე ზემოაღნიშნული, სათანადო სამართლებრივი შეფასება მისცეს საქმის გარემოებებს და გამოიტანოს კანონიერი გადაწყვეტილება.

სარეზოლუციო ნაწილი:

სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე, 399-ე, 412-ე მუხლით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. შემოსავლების სამსახურისა და შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 19.20.08წ. 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.

გადამხდელის ცრუმაგიერ პირად აღიარება

განჩინება

1ბს-1546-1476 (კ-09)

6 ივლისი, 2010 წ., ქ. თბილისი

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

სარჩელის საგანი: ცრუმაგიერ პირად აღიარება

აღწერილობითი ნაწილი:

2008 წლის 18 თებერვალს ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს აღიარებითი სარჩელით მიმართა მოსარჩელემ – ქუთაისის რეგიონალურმა ცენტრმა, მოპასუხეების – ინდ.მ «ე. ფ-მისა» და ინდ.მ «კ. ფ-მის» მიმართ, რომლითაც მოპასუხეების ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარება მოითხოვა.

მოსარჩელემ განმარტა, რომ შემოსავლების სამსახურის საგამომიებო დეპარტამენტის იმერეთი, რაჭა-ლეჩხუმისა და გურიის სამმართველოს წარმომებაშია სისხლის სამართლის საქმე ინდ.მ «კ. ფ-მის» მიმართ, დიდი ოდენობით გადასახადებისაგან განზრახ თავის არიდების ფაქტზე. ინდ.მ «კ. ფ-მე» რეგისტრირებული იყო ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციაში. მისი საქმიანობის საგანი იყო საყოფაცხოვრებო ნივთებით ვაჭრობა. ინდ.მ «კ. ფ-მემ» სამეწარმეო საქმიანობა შეწყვიტა 2006 წლის დეკემბერში და ფაქტობრივად სამეწარმეო საქმიანობა თავისივე კაპიტალით გააგრძელებინა მეუღლეს – ე. ფ-მეს. ეს უკანასკნელი დარეგისტრირდა მას შემდეგ, რაც მისმა მეუღლემ შეწყვიტა სამეწარმეო საქმიანობა, ხოლო საწარმოს ბალანსზე რიცხული ნაშთი და ქონება შექენილია ინდ.მ «კ. ფ-მის» ფულადი სახსრებით და წარმოადგენს მათ თანასაკუთრებას. მოსარჩელე თვლის, რომ აღნიშნული პირები, საგადასახადო კოდექსის 91-ე მუხლის თანახმად, წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ ინდ.მ «კ. ფ-მეს» ერიცხება ბიუჯეტის მიმართ ვადაგადაცილებული დავალიანება – 69 000 ლარი და მის მიმართ ხორციელდება საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. ასევე, შემოსავლების სამსახურის საგამომიებო დეპარტამენტის გამომძიებლის 2008 წლის 22 იანვრის 144/16-03-11/09 წერილის თანახმად, საგამომიებო მოქმედებების დროს გამოვლენილი და დალუქული სასაქონლო მარაგები ინდ.მ «ე. ფ-მის» კუთვნილება იყო, რითაც დასტურდებოდა, რომ ზემოაღნიშნული ქმედება განხორციელდა გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2009 წლის 10 მარტის გადაწყვეტილებით ქუთაისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) სარჩელი დაკმაყოფილდა. ინდ.მ «კ. ფ-მე» და ინდ.მ «ე. ფ-მე» ცნობილ იქნენ ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა შემოსავლების სამსახურის საგამომიებო დეპარტამენტის გამომძიებლის 2008 წლის 22 იანვრის 144/16-03-11/09 წერილზე, რომლის თანახმად, ამავე სამმართველოს წარმომებაში იყო სისხლის სამართლის 192070477 საქმე ინდ.მ «კ. ფ-მის» (ს/ნ ...) მიერ დიდი ოდენობით გადასახადებისაგან განზრახ თავის არიდების ფაქტზე, დანაშაული გათვალისწინებული საქართველოს სსკ-ის 218-ე მუხლის I ნაწილით. გამოძიების მასალების მიხედვით, საქალაქო სასამართლომ დადგენილად ცნო, რომ კ. ფ-მემ 2006 წლის დეკემბრის თვეში შეწყვიტა სამეწარმეო საქმიანობა იმ მიზნით, რომ არ გაზრდოდა სახელმწიფო ბიუჯეტის კუთვნილი გადასახადები და ფაქტობრივად თავისივე სამეწარმეო საქმიანობა თავისივე კაპიტალით გააგრძელებინა მეუღლეს – ე. ფ-მეს, რომელიც 2006 წლის დეკემბერში დარეგისტრირდა გადასახადის გადამხდელად და მინიჭებული აქვს საიდენტიფიკაციო კოდი.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 106-ე მუხლის «გ» ქვეპუნქტზე და საქმეში წარმოდგენილი 2009 წლის 9 იანვრის განაჩენის საფუძველზე დადგენილად ცნო, რომ ინდ.მ «კ. ფ-მე» გადასახადის გადამხდელად დარეგისტრირდა 2002 წლის 23 იანვარს და მინიჭებული ჰქონდა გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი 112802129, რეგისტრაციის 11/87. იგი დღგ-ს გადამხდელად დარეგისტრირებული არ იყო. საქმიანობის საგანს წარმოადგენდა 2006 წლის განმავლობაში, ქ. ქუთაისში ელექტრო საქონლით ვაჭრობა. კ. ფ-მემ განიზრახა დიდი ოდენობით გადასახადებისაგან თავის არიდება. დაწყებული ჰქონდა რა ეკონომიკური საქმიანობა 2006 წლის მაისის თვიდან ინდ.მ «კ. ფ-მის» დღგ-თი დასაბეგრმა ბრუნვამ 2006 წლის 11 სექტემბერს გადააჭარბა 100 000 ლარს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის პირველი ნაწილის «ა» ქვეპუნქტის მიხედვით, კ. ფ-მე ვალდებული იყო. 2006 წლის 13 სექტემბერს წარედგინა განცხადება საგადასახადო ინსპექციაში დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციისათვის, რაც არ შეასრულა და თავი აარიდა კუთვნილ გადასახადებს, რომლებმაც 2008 წლის 11 იანვრის საბუღალტრო ექსპერტიზის დასკვნის თანახმად შეადგინა 59 878 ლარი, დღგ-ს ძირითადმა თანხამ – 29 108 ლარი, ჯარიმამ – 19 108 ლარი, საურავი – 1662 ლარი. აღნიშნული დანაშაულისათვის კ. ფ-მე ქუთაისის სა-

ქალაქო სასამართლოს 2008 წლის 23 ოქტომბრის განაჩენით ცნობილ იქნა დამნაშავედ და სასჯელის სახედ და ზომად დაენიშნა თავისუფლების აღკვეთა 4 წლის ვადით. მასვე საქართველოს სსკ-ის 41-ე-42-ე მუხლების საფუძველზე დამატებით სასჯელად დაენიშნა ჯარიმა – 20 000 ლარი. 2007 წლის 29 ნოემბრის «ამნისტიის შესახებ» საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის 1-ელი პუნქტის საფუძველზე გაუნახვერდა დანიშნული სასჯელი და საბოლოოდ კ. ფ-ძეს მოსახდელად დაენიშნა თავისუფლების აღკვეთა 2 წლის ვადით, დამატებით სასჯელის სახით ჯარიმის – 10 000 ლარის გადახდა სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ. ასევე დაკმაყოფილდა სამოქალაქო სარჩელი და მსჯავრდებულ კ. ფ-ძეს დაეკისრა სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ 59 878 ლარის გადახდა.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს სისხლის სამართლის საქმეთა პალატის 2009 წლის 9 იანვრის განაჩენით დამტკიცდა დასავლეთ საქართველოს პროკურატურასა და მსჯავრდებულ კ. ფ-ძეს შორის საპროცესო შეთანხმება ბრალზე. საბოლოოდ კ. ფ-ძეს მოსახდელად დაენიშნა თავისუფლების აღკვეთა 2 წლის ვადით, რაც საქართველოს სსკ-ის 63-ე-64-ე მუხლების საფუძველზე ჩაეთვალა ორი წლის გამოსაცდელი ვადით და განთავისუფლდა პატიმრობიდან. დამატებით სასჯელად დაენიშნა ჯარიმა – 10 000 ლარი. ასევე დაკმაყოფილდა სამოქალაქო სარჩელი და მასვე დაეკისრა 30 770 ლარის გადახდა სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ.

საქალაქო სასამართლომ სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 131-ე მუხლზე დაყრდნობით, სისხლის სამართლის საქმის განხილვისას სასამართლო სხდომის ოქმში კ. ფ-ძის მიერ მიცემული განმარტება დაყადებული ქონების ოჯახის საკუთრებაში არსებობის შესახებ მიიჩნია საკმარის მტკიცებულებად. აღნიშნული აღიარების საფუძველზე საქალაქო სასამართლომ დადგენილად ჩათვალა, რომ ე. ფ-ძე დარეგისტრირდა გადასახადის გადამხდელად მას შემდეგ, რაც მისმა მეუღლემ შეწყვიტა სამეწარმეო საქმიანობა, ხოლო ინდივიდუალური საწარმოს ბალანსზე რიცხული ნაშთები და ქონება ინდ.მ «კ. ფ-ძის» ფულადი სახსრებით შეძენილად. ამდენად, აღნიშნული ქონება წარმოადგენდა მისი და ინდ.მ. «ე. ფ-ძის» თანსაკუთრებას.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2009 წლის 10 მარტის გადაწყვეტილება სააპელაციო საჩივრით გაასაჩივრა ინდ.მ «ე. ფ-ძემ», რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება მოითხოვა.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 25 სექტემბრის განჩინებით ინდ.მ «ე. ფ-ძის» სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. უცვლელად დარჩა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2009 წლის 10 მარტის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ ინდ.მ «ე. ფ-ძის» სააპელაციო საჩივარში მითითებული გარემოებები არ ქმნიდა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე, 394-ე მუხლებით გათვალისწინებულ შემადგენლობას და შესაბამისად გასაჩივრებული განჩინების გაუქმების პროცესუალურ-სამართლებრივ საფუძველებს.

სააპელაციო სასამართლო დაეთანხმა საქალაქო სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით და განმარტა, რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარების შესახებ სარჩელი თავისი შინაარსით აღიარებითი სარჩელია. კერძოდ, მოსარჩელის სამართლებრივი ინტერესია დაადგინოს, რომ სხვა პირი წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსით გადასახადის გადახდაზე ვალდებული პირის – გადამხდელის ცრუმაგიერ პირს. ასეთი აღიარება შესაძლებლობას აძლევს საგადასახადო ორგანოს გადასახადის გადამხდელის შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიება გამოიყენოს ცრუმაგიერი პირის მიმართ.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქალაქო სასამართლომ ფაქტობრივი გარემოებების სრულყოფილად გამოკვლევისა და მათი სწორი სამართლებრივი შეფასებით მართებულად დააკმაყოფილა სასარჩელო მოთხოვნა, მიიღო დასაბუთებული გადაწყვეტილება, რაც უცვლელად უნდა დარჩენილიყო.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 25 სექტემბრის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ინდ.მ. «ე. ფ-ძემ», რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება მოითხოვა.

კასატორი მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა და გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა. არასწორად შეაფასა მტკიცებულებანი, მტკიცებულებად გამოიყენა ისეთი გარემოება, რომელსაც აღნიშნული საკითხის გადაწყვეტის დროს მნიშვნელობა არ ჰქონდა.

კასატორი აღნიშნავს, რომ ინდ.მ. «კ. ფ-ძის» მიმართ არსებული სისხლის სამართლის საქმის გამოძიების პროცესში შემოსავლების სამსახურის მიერ 2007 წლის 13 ივნისს შემოწმებული და დალუქული იქნა კ. ფ-ძის მეუღლის – ე. ფ-ძის საკუთრებაში არსებული სამეწარმეო საქონელი, რაც მიაჩნია უკანონოდ, ვინაიდან აღნიშნული ნივთები კ. ფ-ძის მიმართ აღძრულ სს საქმეზე ნივთმტკიცებად არ ყოფილა ცნობილი. ინდ.მ «კ. ფ-ძეს» სამეწარმეო საქმიანობის შეწყვეტისას რაიმე ქონება არ გააჩნდა, რაც დასტურდება საგადასახადო ინსპექციაში წარდგენილი დეკლარაციით. ინდ.მ. «ე. ფ-ძემ» სამეწარმეო საქმიანობა დაიწყო 2006 წლის 26 დეკემბერს, თავისი სახსრებით, კერძოდ მამისაგან ნასესხები ფულით და ბანკ «...» აღებული სესხით. სესხის ხელშეკრულების თანახმად, მას ბანკიდან გამოტანილი აქვს 50 000 აშშ დოლარი, რის უზრუნველსაყოფადც ჩადებულია ე. ფ-ძის მამისა და ბიძაშვილის – ლ. ფ-ძის ბინები. ინდ.მ. ე. ფ-ძემ სამეწარმეო საქმიანობა დაიწყო იმავე ადგილას, სადაც ინდ.მ. კ. ფ-ძე ეწეოდა სამეწარმეო საქმიანობას. ასევე ცრუმაგიერ პირად აღი-

არების საკმარის საფუძვლად არ შეიძლება მიჩნეულ იქნეს ის გარემოება, რომ ინდ.მ. «ე. ფ-მემ» სალარო აპარატი შეიძინა ინდ.მ. «კ. ფ-მისაგან», აღნიშნული ცნობილი იყო საგადასახადო ინსპექციისათვის.

კასატორი არ ეთანხმება სასამართლოს მიერ სისხლის სამართლის საქმეზე სხდომის ოქმის მოცემული საქმისადმი მტკიცებულებითი ძალის მინიჭებას და აღნიშნავს, რომ პრეიუდიციული ძალა გააჩნია კანონიერ ძალაში შესულ განაჩენს და მას ვერ შეცვლის ოქმის ჩანაწერები, მითუმეტეს, რომ ის ფაქტი, რაც სასამართლომ აღიარებად მიიჩნია სისხლის სამართლის საქმეზე გამართულ სხდომაზე, კ. ფ-მეს არ უთქვამს. თუ კ. ფ-მე დაადასტურებდა ე. ფ-მის საკუთრებაში არსებულ ქონებაზე თანასაკუთრების ფაქტს, აღნიშნულს გაითვალისწინებდა პროკურატურა საპროცესო შეთანხმების დროს, რომლის საფუძველზეც მიღებულ იქნა განაჩენი.

კასატორი თვლის, რომ სასამართლომ გადაწყვეტილების გამოტანისას ისე მიიჩნია საფუძვლიანად ის გარემოება, რომ ე. ფ-მემ სამეწარმეო საქმიანობა დაიწყო ქმრის სამეწარმეო საქმიანობის დანაშთი ქონებით და ფულადი სახსრებით, რომ აღნიშნული გარემოება არ გამოუკვლევიდა და წარდგენილი მტკიცებულებები არ გაუთვალისწინებია. საქმეზე მათ მიერ წარდგენილი ყველა მტკიცებულება ადასტურებდა იმ გარემოებას, რომ ე. ფ-მისაგან ამოღებული ნივთები არ იყო შემენილი ინდ.მ. «კ. ფ-მის» სამეწარმეო საქმიანობის დანაშთი ქონებით და ფულადი სახსრებით. მიუხედავად სასამართლოს მცდელობისა მოპასუხე მხარემ ვერ შეძლო წარედგინა რაიმე მტკიცებულება იმისა, რაც დაადასტურებდა ამ ორი ინდივიდუალური საწარმოს ცრუმანიპულაციას.

კასატორი ასევე არ ეთანხმება სასამართლოს მიერ გადაწყვეტილების მიღებისას საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 131-ე მუხლის გამოყენებას და თვლის, რომ სასამართლოს უნდა გაეთვალისწინებინა არა სასამართლო სხდომის ოქმში მითითებული გარემოება, არამედ – კანონიერ ძალაში შესული განაჩენი, რომელიც საწინააღმდეგოს ადასტურებდა. მართალია, კ. ფ-მეს გააჩნია ვალი გადასახადის სახით სახელმწიფოს მიმართ, მაგრამ მას საკუთრებაში აქვს უძრავი ქონება ქ. ქუთაისში, საიდანაც შესაძლებელი იყო ვალის ამოღება.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 25 დეკემბრის განჩინებით წარმოებაში იქნა მიღებული ინდ.მ. «ე. ფ-მის» საკასაციო საჩივარი დასაშვებობის შესამოწმებლად.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 8 თებერვლის განჩინებით დასაშვებად იქნა ცნობილი ინდ.მ. «ე. ფ-მის» საკასაციო საჩივარი და საქმის განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრებით.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო გაეცნო საქმის მასალებს, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებანი, შეამოწმა გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობა, წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობა და მიიჩნია, რომ ინდ.მ. «ე. ფ-მის» საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.

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. საკასაციო სასამართლოს, საქმის მასალების მიხედვით, დადგენილად მიაჩნია შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები:

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს სისხლის სამართლის საქმეთა პალატის 2009 წლის 9 იანვრის განაჩენით დამტკიცდა დასავლეთ საქართველოს პროკურატურასა და მსჯავრდებულ კ. ფ-მეს შორის საპროცესო შეთანხმება ბრალზე. საბოლოოდ კ. ფ-მეს მოსახდელად დაენიშნა თავისუფლების აღკვეთა 2 წლის ვადით, რაც საქართველოს სსკ-ის 63-ე-64-ე მუხლების საფუძველზე ჩათვალა ორი წლის გამოსაცდელი ვადით და განთავისუფლდა პატიმრობიდან. დამატებით სასჯელად დაენიშნა ჯარიმა – 10 000 ლარის ოდენობით. ასევე დაკმაყოფილდა სამოქალაქო სარჩელი და მასვე დაეკისრა 30 770 ლარის გადახდა სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ. კ. ფ-მის მიმართ დადგენილი კანონიერ ძალაში შესული განაჩენით დადგენილია ის გარემოება, რომ კ. ფ-მეს – 30 770 ლარი დაეკისრა გადაუხდელი საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების მიზნით. საქმეში არსებული მტკიცებულებების ანალიზი ცხადყოფს, რომ ე. ფ-მე ინდივიდუალურ მეწარმედ დარეგისტრირდა მას შემდეგ, რაც მისმა მეუღლემ – კ. ფ-მემ შეწყვიტა სამეწარმეო საქმიანობა. საქმეში წარმოდგენილია 2006 წლის 24 დეკემბერს ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციაში რეგისტრირებული ინდ.მ. «ე. ფ-მის» განცხადება, საიდანაც დგინდება, რომ იგი ითხოვდა მის მიერ შეძენილი საკონტროლო-სალარო აპარატის «ორიონ 100 ფ-ს» რეგისტრაციას. საქმეში ასევე წარმოდგენილია 2006 წლის 14 დეკემბერს გაფორმებული საიჯარო ხელშეკრულებები ინდ/მ «ე. ფ-მის» ფუნქციონირებისათვის მის მიერ სასაწყობო ფართის აღების თაობაზე. საქმეში ასევე წარმოდგენილია ინდ.მ. «კ. ფ-მის» მიერ 2006 წლის 1 მაისს გაფორმებული იჯარის ხელშეკრულება, რომელიც ასევე გაფორმებულია იმავე ფართზე.

საქმეში წარმოდგენილი სასაქონლო ზედნადებებითა და საგადასახადო ანგარიშფაქტურებით დგინდება, რომ ინდ.მ. «ე. ფ-მის» მიერ სამეწარმეო საქონელი შეძენილია 2006 წლის დეკემბრიდან 2007 წლის ივნისის ჩათვლით. საქმეში წარმოდგენილი 2007 წლის 12 ივნისის სესხის, თავდებობისა და საკრედიტო ხელშეკრულებებით დგინდება, რომ ინდ.მ. «ე. ფ-მემ» ბანკ «...» მიიღო სესხი, რომლის უზრუნველსაყოფადაც იპოთე-

კით დაიტვირთა ლ. ფ-ძისა და ჯ. ს-ძის საკუთრებაში არსებული უზმრავი ქონება. ასევე ინდ.მ. «ე. ფ-ძის» მიერ მიღებული სესხის უზრუნველსაყოფად გირავნობით დაიტვირთა მის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონება. დადგენილია, რომ შემოსავლების სამსახურის საგამომიებო დეპარტამენტის მიერ ჩატარებული საგამომიებო მოქმედებების შედეგად ამოღებული და დალუქულ იქნა ინდ.მ «ე. ფ-ძის» საკუთრებაში არსებული სასაქონლო მარაგები. ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 14 ივნისის 104/573 ბრძანებით დადგინდა საგადასახადო კოდექსის 110-ე მუხლის თანახმად, ჩატარდა ინდ.მ. «ე. ფ-ძის» კუთვნილ ფასეულობათა ინვენტარიზაცია.

საკასაციო პალატა ვერ გაიზიარებს კასატორის მოსაზრებას იმასთან დაკავშირებით, რომ ინდ.მ ე. ფ-ძემ საწარმო საქონელი შეიძინა მის მიერ მოძიებული სახსრებით, კერძოდ, მამისაგან აღებული სესხით, ვინაიდან აღნიშნულის დასადასტურებლად მხარე მიუთითებს მხოლოდ პირველ ინსტანციაში საქმის განხილვისას ჯ. ს-ძის მოწმედ დაკითხვისას მიცემულ ჩვენებაზე. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 624-ე მუხლი თანახმად, სესხის ხელშეკრულება იდება ზეპირად. მხარეთა შეთანხმებით შეიძლება გამოყენებულ იქნეს წერილობითი ფორმაც. ზეპირი ხელშეკრულების დროს მისი ნამდვილობა არ შეიძლება დადგინდეს მხოლოდ მოწმეთა ჩვენებებით. საქმეში ასევე არ არის წარმოდგენილი რაიმე მტკიცებულება იმისა, რომ ინდ.მ. «ე. ფ-ძის», როგორც მეწარმეს სესხის მიღება გატარებული აქვს ბუღალტრულად. გარდა ამისა, ქუთაისის რეგიონალური ცენტრის 2009 წლის 14 ივლისის 107/14339 წერილით დგინდება, რომ ინდ.მ. «ე. ფ-ძის» 2006 წლის საშემოსავლო დეკლარაცია საგადასახადო ორგანოსათვის არ წარუდგენია, აღნიშნული ასევე დაადასტურა თავად ე. ფ-ძემ საქმის სააპელაციო სასამართლოში განხილვისას. ამდენად, ინდ.მ. «ე. ფ-ძის» მიერ 2006 წლის დეკემბრის თვეში, სამეწარმეო საქმიანობის დაწყებისას სესხის აღების ფაქტი ვერ იქნა დადასტურებული სათანადოდ. ასევე შეუძლებელია დადგინდეს, თუ რა სახის ქონება გააჩნდა მას სამეწარმეო საქმიანობის დაწყებისას. კასატორი არ უარყოფს იმ გარემოებას, რომ იგი დღემდე არის კ. ფ-ძის მეუღლე, ცხოვრობენ ერთ ოჯახად, ეწვეიან საერთო საოჯახო მეურნეობას. ამდენად, კასატორის პრეტენზია ვერ იქნა დადასტურებული სათანადოდ მტკიცებულებებით, კერძოდ, მან ვერ შეძლო დაედგინებინა, რომ სამეწარმეო საქმიანობა არ დაუწყია ინდ.მ. «კ. ფ-ძის» მიერ სამეწარმეო საქმიანობის შეწყვეტის შედეგად დარჩენილი ფულადი სახსრებით ან ქონებით, რის გამოც აღნიშნული გაზიარებული ვერ იქნება საკასაციო პალატის მიერ.

საკასაციო პრეტენზია ასევე ეხება სისხლის სამართლის საქმეზე შედგენილი სასამართლო სხდომის ოქმში დაფიქსირებულ კ. ფ-ძის განმარტებას, რომელსაც სააპელაციო სასამართლოს მიერ მიენიჭა პრეიუდიციული ძალა და ამასთან საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 131-ე მუხლის თანახმად, მიჩნეულ იქნა აღიარებად, რასაც გადაწყვეტილების მისაღებად საკმარისი მტკიცებულების ძალა მიანიჭა. ამავე გარემოებას ეფუძნებოდა სააპელაციო საჩივარი.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 106-ე მუხლის «გ» ქვეპუნქტი გამოიყენა იმ გარემოებათა მიმართ, რომლებითაც დასტურდებოდა კ. ფ-ძის ვალდებულება სახელმწიფო ბიუჯეტის მიმართ, რომელიც წარმოშობილია გადასახადის გადაუხდელობით და მიიჩნია, რომ კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილებით დგინდებოდა ის გარემოება, რომ ინდ.მ «კ. ფ-ძის» კანონიერად ჰქონდა დარიცხული თანხა შემოწმების აქტის საფუძველზე. რაც შეეხება სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 131-ე მუხლის გამოყენებით სისხლის სამართლის საქმეზე კ. ფ-ძის განმარტების აღიარებად მიჩნევას, სააპელაციო პალატა სსკ-ის 390-ე მუხლის მე-2 ნაწილის «გ» ქვეპუნქტის გათვალისწინებით დაეთანხმა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს და სამართლებრივი დასაბუთება შეცვალა მათზე მითითებით. მიუხედავად აღნიშნულისა, არ არსებობდა ისეთი გარემოებები, რაც გამოიწვევდა საქმეზე მიღებული გადაწყვეტილების შედეგის შეცვლას.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სააპელაციო პალატამ სწორად დაადგინა მოთხოვნის ფაქტობრივი გარემოებები და სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა მათ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 91-ე მუხლის მიხედვით თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის განსხვავება სხვა პირისაგან იმის გამო, რომ ეს უკანასკნელი გამოყენებულია გადასახადებისაგან თავის ასარიდებლად, აღნიშნული პირები წარმოადგენენ ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებს. ცრუმაგიერ პირებად აღიარების შესახებ სარჩელის მიზანია დადგინდეს, რომ სხვა პირი წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსით გადასახადის გადახდაზე ვალდებული პირის – გადამხდელის ცრუმაგიერ პირს. ასეთი აღიარება შესაძლებლობას აძლევს საგადასახადო ორგანოს გადასახადის გადამხდელის შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიება გამოიყენოს ცრუმაგიერი პირის მიმართ.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლოს მიერ გასაჩივრებული განჩინების გამოტანისას არ დარღვეულა მატერიალური და საპროცესო სამართლის ნორმები, სააპელაციო სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, სწორად განმარტა იგი, საკასაციო საჩივარში მითითებული დარღვევები არ იყო, რის გამოც არ არსებობს სსკ-ის 393-ე-394-ე მუხლების შესაბამისად, მისი გაუქმების საფუძველი.

საკასაციო პალატა თვლის, რომ მოცემულ შემთხვევაში დასტურდება ინდ.მ «ე. ფ-ძისა» და ინდ.მ. «კ. ფ-ძის» ერთიმეორის მიმართ ცრუმაგიერობა, ვინაიდან კასატორის მიერ საწინააღმდეგო გარემოება ვერ იქნა დადასტურებული სათანადოდ. ამდენად, ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამარ-

თლო თვლის, რომ სააკველაციო სასამართლოს მხრიდან საქმეზე განჩინების მიღებისას არ დარღვეულა მატერიალური თუ პროცესუალური ნორმები და არ არსებობს გასაჩივრებული განჩინების გაუქმების კანონისმიერი საფუძველი.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ გ ი ნ ა:

1. ინდ.მ. «ე. ფ-ძის» საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს ქუთაისის სააკველაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 25 სექტემბრის განჩინება;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის დარიცხვის კანონიერება

განჩინება

1ბს-303-292(კ-10)

7 ივლისი, 2010 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2009 წლის 20 მაისს ინდ.მ «ნ. მ-ძემ» სასარჩელო განცხადებით მიმართა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს მოპასუხეების შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მიმართ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის თაობაზე.

მოსარჩელე სასარჩელო განცხადებით ითხოვდა ბათუმის რეგიონალური ცენტრის უფროსის მოადგილის 2008 წლის 24 დეკემბრის 15028 ბრძანებისა და მის საფუძველზე შედგენილი 1160 საგადასახადო მოთხოვნის, შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 5 მარტის 1481 ბრძანების, დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 11 მაისის 110/5872 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობას.

მოსარჩელე სასარჩელო განცხადებაში მიუთითებდა, რომ ბათუმის რეგიონალური ცენტრის უფროსის 2008 წლის 24 დეკემბრის 15028 ბრძანების, 1160 საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველზე დაერიცხა ფულადი თანხების გადახდა. ამ ადმინისტრაციული აქტების მიღებისა და თანხების დარიცხვის საფუძველი გახდა გამომძიებლის დადგენილება და შემოსავლების სამსახურის ფინანსური ექსპერტიზის სამსახურის წერილი, რომლითაც შემოწმებულ იქნა მოსარჩელის სამეწარმეო საქმიანობა.

მოსარჩელის აზრით, გასაჩივრებული ბრძანებები უკანონოა, რადგანაც ადმინისტრაციულ ორგანოს არ გამოუკვლევა საქმისათვის მნიშვნელოვანი გარემოებები. გასაჩივრებული აქტები ეწინააღმდეგება კანონს, რადგან დარიცხვის საფუძველია გამომძიებლის დადგენილებით ჩატარებული რევიზია, რაც ეწინააღმდეგება კანონს.

მოსარჩელე სასარჩელო განცხადებაში აღნიშნავდა, რომ მითითებული აქტები გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში, რომელმაც ნაწილობრივ დააკმაყოფილა საჩივარი და შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა რევიზიის ჩატარება სადავო პერიოდზე. აღნიშნული გადაწყვეტილება მოსარჩელემ გაასაჩივრა დავების განხილვის საბჭოში, რომელმაც არ დააკმაყოფილა საჩივარი და ძალაში დატოვა შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილება, რაც, მოსარჩელის მოსაზრებით, ასევე უკანონოა.

ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2009 წლის 9 ივლისის საოქმო განჩინებით საქმეში მესამე პირად ჩაება საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო.

ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2009 წლის 14 აგვისტოს გადაწყვეტილებით ინდ.მ «ნ. მ-ძის» სასარჩელო განცხადება დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ – დავის გადაწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი ბათუმის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2008 წლის 24 დეკემბრის 15014 ბრძანება და მის საფუძველზე შედგენილი 1160 საგადასახადო მოთხოვნა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლე-

ბის სამსახურის 2009 წლის 5 მარტის 1481 ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ 2009 წლის 11 მაისის 10/5872 გადაწყვეტილება და ბათუმის რეგიონალურ ცენტრს (საგადასახადო ინსპექციას) დაევალა საკითხის არსებითი განხილვის შემდეგ ახალი ადმინისტრაციული აქტის გამოცემა.

საქალაქო სასამართლო გადაწყვეტილებაში განმარტავდა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად საგადასახადო კონტროლს ახორციელებს მხოლოდ საგადასახადო ორგანო, ხოლო მე-3 ნაწილის თანახმად, აუცილებლობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელის კონტროლს ახორციელებს ოპერატიულ-სამმეზრო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანოს თხოვნით, რისთვისაც საგადასახადო ორგანო მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე მოიპოვებს საგადასახადო კონტროლის უფლებას. «სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ» საქართველოს კანონის 1-ელი მუხლის მიხედვით, ყველას აქვს უფლება, ეწეოდეს სამეწარმეო საქმიანობას, იმავე მუხლის მე-3 ნაწილით, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილია, სამეწარმეო საქმიანობაზე კონტროლი განახორციელოს მხოლოდ კანონით დადგენილი წესით. იმავე კანონის მე-3 მუხლით, მაკონტროლებელი ორგანო უფლებამოსილია კონტროლი გაუწიოს სამეწარმეო საქმიანობას მხოლოდ მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე, ხოლო მე-5 მუხლის მიხედვით, კანონის დარღვევით ჩატარებული შემოწმების შედეგად მოპოვებულ მტკიცებულებებს იურიდიული ძალა არ აქვთ.

სასამართლო მიუთითებდა, რომ ბათუმის რეგიონალური ცენტრის უფროსის 2008 წლის 24 დეკემბრის 15028 ბრძანების და თანხების დარიცხვის საფუძველი გახდა გამომძიებლის დადგენილებით შედგენილი აქტი. ამ დადგენილებით შემოწმდა ბათუმის რეგიონალური ცენტრის მუშაობა, მაგრამ ამ პროცესში პარალელურად შემოწმდა ინდ.მ «ნ. მ-ძის» სამეწარმეო საქმიანობა. გამომძიებლის დადგენილების საფუძველზე ბათუმის რეგიონალური ცენტრის შემოწმება აუცილებლად გამოიწვევდა მეწარმეთა საქმიანობის შემოწმებას, მაგრამ ამ შემოწმების მიზანი იყო არა მეწარმეთა პასუხისმგებლობა, არამედ – რეგიონალური ცენტრის მუშაკთა მიერ კანონიერების დაცვის შესწავლა და მათ ქმედებაში დანაშაულის გამოვლენა, რაც პარალელურად მოითხოვდა მეწარმეთა მიერ ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების საკითხების შესწავლას. ამ მოქმედებათა განხორციელებისაგან მნიშვნელოვნად განსხვავდება მეწარმის საქმიანობის შემოწმება. გამომძიებლის დადგენილებაში პირდაპირ არ არის მითითებული ინდ. მეწარმე «ნ. მ-ძის» შემოწმების შესახებ და რევიზია ამ მიზნით არ დანიშნულა, მაგრამ რევიზიამ ფაქტობრივად შეისწავლა ინდ. მეწარმის საქმიანობა ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების საკითხში, რაც გულისხმობს მეწარმის საქმიანობის შემოწმებას.

სასამართლო თვლიდა, რომ, მიუხედავად იმისა, არსებობს თუ არა გამომძიებლის დადგენილება მეწარმის შემოწმების თაობაზე, ყველა შემთხვევაში აუცილებელია მოსამართლის ბრძანების მიღება მეწარმის შესამოწმებლად. მხოლოდ გამომძიებლის დადგენილება არ არის საკმარისი. გამომძიებლის დადგენილება მეწარმის შემოწმებაზე არის მხოლოდ ვალდებულება, საგადასახადო ორგანომ დაიწყოს შემოწმება, მაგრამ შემოწმების კანონიერი საფუძველი არის მხოლოდ მოსამართლის ბრძანება. საგამომძიებო მოქმედებების წარმოების დროს თუ დაწყებულია წინასწარი გამოძიება და არსებობს გამომძიებლის დადგენილება მეწარმის საქმიანობის შემოწმების შესახებ, მაშინ სასამართლოში ბრძანების ასაღებად შუამდგომლობის დაყენების უფლება აქვს მხოლოდ საგამომძიებო ორგანოს, ამდენად, მოსამართლე საგამომძიებო ორგანოს შუამდგომლობის საფუძველზე, მეწარმის შემოწმებას ბრძანებით დაავალებს საგადასახადო (მაკონტროლებელ) ორგანოს. თუ საგადასახადო (მაკონტროლებელი) ორგანო შუამდგომლობით შედის სასამართლოში «სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ» კანონის (და არა საგამომძიებო ორგანოს დავალების) საფუძველზე და აცხადებს, რომ მას თვითონ აქვს საფუძველიანი ეჭვი მეწარმის საქმიანობასთან დაკავშირებით, მაშინ ასეთ შემთხვევებში საგადასახადო ორგანოს აქვს უფლება, თვითონ მიმართოს სასამართლოს შუამდგომლობით მოსამართლის ბრძანების გაცემის თაობაზე. დასახელებულ შემთხვევაში მეწარმის საქმიანობის შემოწმება მოხდა გამომძიებლის დადგენილებით და მისი კანონიერებისათვის სავალდებულო იყო გამომძიებელს მიეღო მოსამართლის ბრძანება და ისე მოეხდინა მეწარმის საქმიანობის შემოწმება, რაც ამ შემთხვევაში არ იქნა დაცული. სხვა ყველა შემთხვევაში განხორციელებული შემოწმება უნდა ჩაითვალოს უკანონოდ.

საქალაქო სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის წარმომადგენლის განმარტება იმასთან დაკავშირებით, რომ შემოსავლების სამსახურის განსაკუთრებულ მნიშვნელოვან საქმეთა სამმართველო არ არის მაკონტროლებელი ორგანო და მასზე არ ვრცელდება ის მოთხოვნები, რაც დაწესებულია «სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ» საქართველოს კანონით.

სასამართლოს მოსაზრებით, იმისათვის, რომ დადგენილიყო ინდ. მეწარმე «ნ. მ-ძის» მიერ ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების საკითხი, საჭირო იყო მეწარმის საქმიანობის შემოწმება, სხვა წესით მისი ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების საკითხი ვერ გაირკვეოდა.

სასამართლო მიუთითებდა, რომ დადგენილია და დავას არ იწვევს ის გარემოება, რომ მოსარჩელეზე თანხების დარიცხვა გადაწყდა რეგიონალური ცენტრის 2008 წლის 24 დეკემბრის 15028 ბრძანებით. თვით ამ ბრძანებაში დარიცხვის საფუძველია გამომძიებლის დადგენილებით შედგენილი რევიზიის აქტი, შემოწმება კი განხორციელებულია მოსამართლის ბრძანების გვერდის ავლით, რაც ეწინააღმდეგება მოქმედ კანონმდებლობას. იმისათვის, რომ მეწარმეზე თანხების დარიცხვა ყოფილიყო კანონიერი, სავალდებულო იყო მეწარმის საქმიანობის შემოწმების ჩატარება კანონით დადგენილი წესით.

ნორმატიული აქტების შესახებ საქართველოს კანონით, კანონი არის შესასრულებლად სავალდებულო ძალის მქონე ნორმატიული აქტი. სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელების წესი დადგენილია როგორც საგადასახადო კოდექსით ასევე «სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ» საქართველოს კანონით. მეწარმის შემოწმებასთან დაკავშირებით სპეციალური კანონია «სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ» საქართველოს კანონი და ამ კანონის გამოყენებას უპირატესობა აქვს სხვა ნორმატიულ აქტებთან მიმართებით, რაც იმას ნიშნავს, რომ ინდ. მეწარმე «ნ. მ-ის» სამეწარმეო საქმიანობა და ბიუჯეტთან ანგარიშსწორება უნდა გაირკვეს კანონის დაცვით ჩატარებული შემოწმების საფუძველზე, რაც კონკრეტულ შემთხვევაში არ იქნა დაცული.

მოპასუხე თანხების დარიცხვის კანონიერებას ხსნის საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლით, რომლის თანახმად, გადასახადის თანხების დარიცხვა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოში კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისათვის გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის კუთვნილი გადასახადის თანხის აღრიცხვას. დარიცხვა მოიცავს შესწორებით დარიცხვასა და სავარაუდო დარიცხვას. ამასთან, შესწორებითი დარიცხვის შემთხვევაში უქმდება სავარაუდო დარიცხვა.

საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, განხორციელოს თითოეული გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულების დარიცხვა ამ კოდექსისა და საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მიხედვით, შემდეგი ერთი ან ერთზე მეტი ინფორმაციის წყაროს საფუძველზე:

- 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.

სასამართლო მიიჩნევდა, რომ მეწარმეზე თანხების დარიცხვის საფუძველად გამოყენებულია შემოწმების მასალები. აღნიშნულის შესახებ მითითებულია ბრძანებაში და საგადასახადო მოთხოვნაში. შემოწმების მასალა კი გამოძიებლის დადგენილების საფუძველზე განხორციელებული შემოწმების მასალებია. ინდ. მეწარმე «ნ. მ-ის» მიმართ საგადასახადო შემოწმება განხორციელებულია კანონმდებლობის დარღვევით, რადგან ეს არ ყოფილა არც გეგმიური, არც კამერალური და არც გასვლითი შემოწმება. «სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ» საქართველოს კანონის მე-5 მუხლით, კანონის დარღვევით განხორციელებული შემოწმების შედეგად მოპოვებულ მტკიცებულებებს იურიდიული ძალა არ აქვს. შესაბამისად, თანხების დარიცხვა მოსარჩელეზე უკანონოდ მოხდა.

სასამართლო აღნიშნავდა, რომ საქმის განხილვისას მოსარჩელის მიერ წარმოდგენილ იქნა დოკუმენტები, რომელთა მონაცემები არსებითად განსხვავდება რევიზიის აქტში და საგადასახადო მოთხოვნაში მოყვანილი ინფორმაციისგან, რაც ადასტურებს იმას, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ სათანადოდ არ გამოიკვლია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებები და ისე გამოსცა ადმინისტრაციული აქტი, რაც ასევე კანონდარღვევაა, რადგან, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 95-ე მუხლით, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილია, ადმინისტრაციულ წარმოებაში ჩააბას დაინტერესებული მხარე მისი მოთხოვნის საფუძველზე, ხოლო კანონით განსაზღვრულ შემთხვევაში ვალდებულია, უზრუნველყოს მისი მონაწილეობა ადმინისტრაციულ წარმოებაში.

ამავე კოდექსის 96-ე მუხლის 1-ელი ნაწილით, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია, ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე.

სასამართლო ასევე მიუთითებდა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, რომლის მიხედვითაც, თუ სასამართლო მიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია, სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი. სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისათვის არსებობს მხარის გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი.

სასამართლო განმარტავდა, რომ თუ სისხლის სამართლის საქმის წარმოების პროცესში დადგინდა ინდ. მეწარმის მიერ სახელმწიფო ბიუჯეტთან არასრულყოფილი ანგარიშსწორების ფაქტი, საგადასახადო ორგანო ვალდებული იყო, ინფორმაცია დაემუშავებინა კანონის შესაბამისად ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის, საგადასახადო კოდექსისა და «სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ» საქართველოს კანონის მოთხოვნათა დაცვით.

მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექციამ), საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა და ინდ.მ «ნ. მ-მემ».

აპელანტები – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრი (საგადასახადო ინსპექცია) და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური

სააპელაციო საჩივრებით ითხოვდნენ ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2009 წლის 14 აგვისტოს გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

აპელანტი – ინდ.მ «ნ. მ-ძე» სააპელაციო საჩივრით ითხოვდა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2009 წლის 14 აგვისტოს გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით მისი სასარჩელო განცხადების სრულად დაკმაყოფილებას.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 30 დეკემბრის გადაწყვეტილებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრისა (საგადასახადო ინსპექცია) და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრები დაკმაყოფილდა – გაუქმდა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2009 წლის 14 აგვისტოს გადაწყვეტილება და ახალი გადაწყვეტილებით ინდ.მ «ნ. მ-ძის» სასარჩელო განცხადება არ დაკმაყოფილდა.

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

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377.1 მუხლის შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნით.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სამართლის ნორმები დარღვეულად ითვლება, თუ სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებია, გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა და არასწორად განმარტა კანონი.

სააპელაციო პალატამ გამოკვლევულად და დადასტურებულად ცნო შემდეგი გარემოებები: ინდ.მ «ნ. მ-ძე» გადასახადის გადამხდელად რეგისტრირებულია ბათუმის რეგიონალურ ცენტრში და ეწევა სამეწარმეო საქმიანობას.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 18 ნოემბრის 1528 ბრძანებისა და შემოსავლების სამსახურის საგამომიებო დეპარტამენტის განსაკუთრებით მნიშვნელოვან საქმეთა სამმართველოს გამომიებლის გამომიებლის 28.11.08 წლის დადგენილებით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის სპეციალურ გამოკვლევათა და ფინანსური ექსპერტიზის დეპარტამენტის მიერ, ბათუმის რეგიონალური ცენტრის საქმიანობის შემოწმების მიზნით, 192080407 სისხლის სამართლის საქმეზე ჩატარდა დოკუმენტალური რევიზია, რაზეც შედგა 28.11.08. წლის აქტი. შემოწმებით გამოვლინდა, რომ ბათუმის რეგიონალურ ცენტრში გადამხდელად რეგისტრირებულ ინდ.მ «ნ. მ-ძეს» კანონით დადგენილი წესით არ ჰქონდა შესრულებული საგადასახადო ვალდებულება. კერძოდ, იმპორტირებული საქონლის ღირებულება არ იყო ასახული წლიურ დეკლარაციაში, შესაბამისად, ბიუჯეტის სასარგებლოდ უნდა დარიცხვოდა დამატებითი თანხები. შემოწმების მასალები და რევიზიის აქტი, საგამომიებო დეპარტამენტის 2008 წლის 5 დეკემბერს 116-03/4/3/8-1276 წერილით რეაგირების მიზნით გაეგზავნა ბათუმის რეგიონალურ ცენტრს. აღნიშნული მასალები ბათუმის რეგიონალურმა ცენტრმა მიიჩნია საგადასახადო კოდექსის 68.2 მუხლით გათვალისწინებულ სათანადო ინფორმაციად და 2008 წლის 24 დეკემბრის 15028 ბრძანებით ინდ.მ «ნ. მ-ძეს» გადასახდელად დაეკისრა 10090 ლარის გადახდა, ხოლო 2008 წლის 26 დეკემბერს გაიცა 1160 საგადასახადო მოთხოვნა. მეწარმე არ დაეთანხმა დარიცხულ თანხებს და 2009 წლის 14 იანვარს საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურს, რომლის 2009 წლის 24 თებერვალს 1431 ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, კერძოდ, დაევალა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტს ინდ.მ «ნ. მ-ძის» საგადასახადო შემოწმების ჩატარება და სხვა საკითხებთან ერთად სადავო საკითხის დამატებითი შესწავლა და შემოწმების მასალები წარუდგინოს ბათუმის რეგიონალურ ცენტრს. აღნიშნული ბრძანება ძალაში დარჩა ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 11 მაისის გადაწყვეტილებით.

სააპელაციო სასამართლომ გადაწყვეტილების მიღებისას არ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობები და დასკვნები, რომ განხორციელებული დარიცხვა ეწინააღმდეგება კანონს და რომ სასამართლის ბრძანების გარეშე მოპოვებულ რევიზიის აქტს არ გააჩნდა იურიდიული ძალა და იგი არ უნდა გამხდარიყო სადავო დარიცხვის საფუძველი.

სააპელაციო სასამართლომ დადგინოდა, რომ შემოწმება მეწარმის მიმართ არ დანიშნულა. იგი დაინიშნა სისხლის სამართლის საქმის გამოძიებასთან დაკავშირებით ბათუმის რეგიონალური ცენტრის საქმიანობაში დაშვებული ნაკლოვანების გამოსავლენად, შემოწმება ჩაატარა უფლებამოსილმა მაკონტროლებელმა ორგანომ «სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ» საქართველოს კანონის 3.1 მუხლის და საგადასახადო კოდექსის 12.1¹, 98.2 მუხლების საფუძველზე და აღნიშნული შემოწმება არ მოითხოვდა მოსამართლის ბრძანებას.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებდა, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ არასწორად განმარტა საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მე-2 ნაწილი და რევიზიის აქტით დადგენილი მონაცემები არ მიიჩ-

ნია სათანადო ინფორმაცია. სააპელაციო პალატა განმარტავდა, რომ საგადასახადო კოდექსის 68.2 მუხლით განსაზღვრულია საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილება, თითოეული გადამხდელის მიმართ განახორციელოს დარიცხვა ამ კოდექსისა და საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მიხედვით ერთი ან მეტი ინფორმაციის წყაროს საფუძველზე. აღნიშნული მუხლის «გ» ქვეპუნქტის თანახმად კი ასეთ ერთ-ერთ წყაროდ მიიჩნევა შემოწმების მასალები და სხვა სათანადო ინფორმაცია, რომელიც ცნობილია საგადასახადო ორგანოსთვის. რევიზიის ჩატარება არ მოითხოვდა მოსამართლის ბრძანებას, ვინაიდან იგი მეწარმის მიმართ არ ჩატარებულა. ამასთან, ვინაიდან მასში მოყვანილი გარკვეული მონაცემები ეხებოდა მეწარმის ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების საკითხს და წარმოადგენდა საგადასახადო კანონმდებლობის საფუძველზე შედგენილი აქტით დადასტურებულ ინფორმაციას, აღნიშნული მონაცემი საგადასახადო ორგანოს მიერ სწორად იქნა შეფასებული «სათანადო ინფორმაცია» და საგადასახადო კოდექსის 68.2 მუხლის საფუძველზე მეწარმეს მართებულად დაეკისრა დამატებითი თანხის გადახდა.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებდა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 28 იანვრის განჩინებით 1ბს-206-201(2კ-08) საქმეზე შპს «...» სარჩელთან დაკავშირებით და სისხლის სამართლის საქმის გამოძიებასთან დაკავშირებით გამომძიებლის დადგენილების საფუძველზე, საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად ჩატარებული დოკუმენტური რევიზიის აქტით დადგენილი გარემოება მიჩნეული იქნა სათანადო ინფორმაციად და გადასახადის დარიცხვის საკმარის საფუძველად.

სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ სადავო აქტების ბათილად ცნობის საფუძველად მიჩნეული გარემოება, რომ მოსარჩელის მიერ სასამართლოში წარმოდგენილი მონაცემები განსხვავდება რევიზიის აქტის მონაცემებისგან, რომ მეწარმე ინფორმირებული და მიწვეული არ ყოფილა სადავო დარიცხვის საკითხებზე ჩატარებულ ადმინისტრაციულ წარმოებაში და არ მიეცა შესაძლებლობა, წარედგინა დამატებითი ინფორმაცია, არ წარმოადგენს აქტების ბათილად ცნობის საფუძველს, რადგან აღნიშნული არგუმენტები გათვალისწინებულია შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 24 თებერვლის ბრძანებით და დავალებული აქვს უფლებამოსილ ორგანოს მათი სათანადო შესწავლა-გამოკვლევა და შედეგებიდან გამომდინარე – დარიცხული გადასახადების კორექტირება.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატა მივიდა დასკვნამდე, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ არასწორი შეფასება მისცა საქმეში წარმოდგენილ მტკიცებულებებს, არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა და არასწორად განმარტა კანონი, რასაც მოჰყვა არასწორი გადაწყვეტილების მიღება.

აღნიშნული გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ინდ.მ «ნ. მ-მემ».

კასატორი საკასაციო საჩივრით ითხოვდა ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 30 დეკემბრის გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით მისი სასარჩელო განცხადების დაკმაყოფილებას.

კასატორი საკასაციო საჩივარში აღნიშნავდა, რომ სააპელაციო სასამართლომ არასწორად განმარტა კანონი, არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, კერძოდ, სასამართლო დაეყრდნო მხოლოდ საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლს, მაშინ, როცა საგადასახადო კოდექსის თანახმად, საგადასახადო მოთხოვნა არის ადმინისტრაციული აქტი, რომლის მომზადების, გამოცემის, აღსრულების წესი რეგლამენტირებულია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით.

კასატორის მოსაზრებით, უკანონოა ის ფაქტი, რომ თანხები ისე დაერიცხა მეწარმეს, რომ არ ჩატარებულა მისი შემოწმება. კასატორი მიუთითებდა საგადასახადო კოდექსის 80-ე მუხლის მე-3 და მე-4 ნაწილებზე, რომელთა მიხედვით, საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებული პირს «საგადასახადო მოთხოვნას» უგზავნის გამოვლენილ საგადასახადო სამართალდარღვევაზე ან საგადასახადო შემოწმების მასალებზე თანხების დარიცხვის შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მოადგილის მიერ გადაწყვეტილების მიღების დღიდან 5 სამუშაო დღის განმავლობაში.

«საგადასახადო მოთხოვნის» წარდგენის საფუძველებია:

ა) იმ გადასახადების დარიცხვის ვალდებულება, რომელთა გაანგარიშებაც აკისრია საგადასახადო ორგანოს;

ბ) გამოვლენილ საგადასახადო სამართალდარღვევაზე ან საგადასახადო შემოწმების მასალებზე თანხების დარიცხვის შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მოადგილის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება. კასატორის მითითებით კი, კონკრეტულ შემთხვევაში მეწარმე არ შეუძლოა დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს შემდეგ გარემოებათა გამო:

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, საკასაციო საჩივრის საფუძველების შესწავლისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნებს, რომ ინდ.მ «ნ. მ-მის» საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და საქმე განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება მიღებულია კანონის არასწორი გამოყენებისა და განმარტების საფუძველზე, რაც იძლევა გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე – 394-ე მუხლებით განსაზღვრულ საფუძველებს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 146-ე მუხლი ადგენს საგადასახადო დავის გადაწყვეტის ორ ფორმას: დავის გადაწყვეტას საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვის გზით და/ან დავის გადაწყვეტას სასამართლოს მიერ.

იმავე საგადასახადო კოდექსის 153-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის მიზანია მხარეთა თანასწორუფლებიანობის საწყისებზე დავის სწრაფად და სამართლიანად გადაწყვეტა. ხოლო მითითებული მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავა განიხილება და წყდება ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

საკასაციო სასამართლო ზემოაღნიშნულ ნორმებზე დაყრდნობით განმარტავს შემდეგს: საგადასახადო ორგანოების საქმიანობა წარმოადგენს ადმინისტრაციული ორგანოს საქმიანობას და იმ სპეციალური ნორმების გარდა, რაც საგადასახადო კოდექსით არის დადგენილი, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია, დაიცვას საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მოთხოვნები. საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საგადასახადო დავა ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში, თავისი არსით, უთანაბრდება ადმინისტრაციულ საჩივარს და საგადასახადო ორგანო, დავის სპეციფიკიდან გამომდინარე, იყენებს საგადასახადო კოდექსით დადგენილ ნორმებს, როგორც სპეციალურ ნორმებს ზოგად ადმინისტრაციულ კოდექსთან მიმართებაში.

საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი ნორმებისა და საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით გაწერილი ნორმების ანალიზი საკასაციო სასამართლოს აძლევს საფუძველს დაადასტუროს შემოსავლების სამსახურის უფლებამოსილება საქმის გარემოებების დაზუსტებისა და გამოკვლევის მიზნით სადავო საკითხი დააბრუნოს მისივე სისტემის ქვედა რგოლში, მაგრამ აღნიშნული არ შეიძლება გაგებულ იქნას იმგვარად, რომ შემოსავლების სამსახური შეზღუდული არ არის საჩივარში ჩამოყალიბებული მოთხოვნის ფარგლებით და არ არის ვალდებული, დაიცვას საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით დაწესებული მოთხოვნები.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 193-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, თუ კანონით ან მის საფუძველზე გამოცემული კანონქვემდებარე აქტით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციული საჩივრის განმხილველი ადმინისტრაციული ორგანო იხილავს ადმინისტრაციულ საჩივარს მასში აღნიშნული მოთხოვნის ფარგლებში, ხოლო კანონით გათვალისწინებულ შემთხვევაში შეუძლია გასცდეს მას.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 5 მარტის 1481 ბრძანებით, ინდ.მ «ნ. მ-მის» 2009 წლის 14 იანვრის საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ და შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, ჩაეტარებინა ინდ.მ «ნ. მ-მის» საგადასახადო შემოწმება, შემოწმების დროს სხვა საკითხებთან ერთად დამატებით შეესწავლა სადავო საკითხი და შემოწმების მასალები წარედგინა ბათუმის რეგიონალური ცენტრისათვის.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 156-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის შესაბამისად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური ვალდებულია, ამ კოდექსის 155-ე მუხლის 1-ელ ნაწილში აღნიშნული საჩივრის მიღებიდან 20 კალენდარული დღის ვადაში განიხილოს იგი, მიიღოს შესაბამისი გადაწყვეტილება და არა უგვიანეს გადაწყვეტილების მიღებიდან მე-3 სამუშაო დღისა გაუზიაროს იგი მომჩივანს და იმ საგადასახადო ორგანოს, რომლის გადაწყვეტილებაც იყო გასაჩივრებული. თუ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური დაასკვნის, რომ სათანადოდ არ არის გამოკვლეული საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებები, იგი უფლებამოსილია, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გამომცემ საგადასახადო ორგანოს დაავალოს, განმეორებით განიხილოს და შეისწავლოს მხოლოდ სადავო საკითხი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მიერ მითითებულ ვადაში, რომელიც არ უნდა იყოს 30 სამუშაო დღეზე მეტი.

საგულისხმოა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ზემოაღნიშნული ნორმა, ისევე, როგორც საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი შეიცავს ცალსახა მითითებას საჩივრის ფარგლებზე, საკანონმდებლო ნორმათა ამგვარი განაწესის პირობებში საკასაციო სასამართლო საჭიროდ მიიჩნევს, სააპელაციო სასამართლომ წარმოადგინოს მოტივაცია, რომელ ნორმებზე დაყრდნობით მიიჩნევს ზემოაღნიშნულ გასაჩივრებულ აქტს კანონშესაბამისად და გამოიკვლიოს, სახეზე იყო თუ არა კანონით პირდაპირ გათვალისწინებული ის შემთხვევა, რომელიც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურს მისცემდა უფლებას, გაცდენოდა საჩივრის ფარგლებს და დაედგინა ახალი კომპლექსური შემოწმების ჩატარების საკიხი.

საკასაციო სასამართლო ასევე ყურადღებას მიაქცევს საგადასახადო კოდექსის ზემოაღნიშნული მუხლის იმ მოთხოვნას, რომელშიც საუბარია საქმის დამატებითი გამოკვლევისათვის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გამომცემ საგადასახადო ორგანოში დაბრუნებაზე. საგულისხმოა, რომ წინამდებარე შემთხვევაში საჩივრის საფუძველს წარმოადგენდა ბათუმის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2008 წლის 24 დეკემბრის 15028 ბრძანება და მის საფუძველზე შედგენილი 1160 საგადასახადო მოთხოვნა. საკით-

ხი, შემოსავლების სამსახურმა დამატებითი გამოკვლევის მიზნით დაუბრუნა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტს, ის, თუ რამ განაპირობა საქმის ამ უკანასკნელისათვის გადაცემა და აღნიშნულით დაირღვა თუ არა საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნები, საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, ასევე უნდა იქცეს სააპელაციო სასამართლოს კვლევის საგნად.

საკასაციო სასამართლო კვლავაც ადასტურებს საგადასახადო ორგანოებისათვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მე-2 ნაწილით მინიჭებულ უფლებამოსილებას, აწარმოოს თითოეული გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულების დარიცხვა შემოწმების მასალებისა და სხვა სათანადო ინფორმაციის საფუძველზე, რომელიც ცნობილია საგადასახადო ორგანოსათვის. საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მითითებას იმის თაობაზე, რომ შემოწმება უშუალოდ მეწარმის მიმართ არ დანიშნულა, რაც არ იძლეოდა მოსამართლის ბრძანების მიღების აუცილებლობას და თვლის, რომ ამ თვალსაზრისით კანონი არ დარღვევულა, მაგრამ აქვე ყურადღებას მიაქცევს იმავე ზემოაღნიშნული მუხლის 1-ელ ნაწილს, რომელშიც საუბარია გადასახადის დარიცხვის ორ სახეზე: შესწორებულ დარიცხვაზე და სავარაუდო დარიცხვაზე, ამასთან განსაზღვრულია, რომ შესწორებული დარიცხვის შემთხვევაში უქმდება სავარაუდო დარიცხვა. საყურადღებოა, რომ დამატებითი ინფორმაციის წარმოდგენის შემთხვევაში აქტში კორექტირების შეტანის შესაძლებლობაზე მითითებულია თავად შემოწმების აქტში (აღნიშნულ ჩანაწერს შეიცავს ბათუმის რეგიონალური ცენტრის 2008 წლის 24 დეკემბრის '5028 ბრძანება).

იმ გარემოების გათვალისწინებით, რომ საქმეში მოსარჩელის მხრიდან წარმოდგენილია მთელი რიგი მტკიცებულებები, მათ შორის, დეკლარაციები და შედარების აქტები, საკასაციო სასამართლო საჭიროდ მიიჩნევს სააპელაციო სასამართლოს კვლევის საგნად იქცეს, განსხვავდება თუ არა მოსარჩელის მხრიდან წარმოდგენილი მონაცემები აქტში დაფიქსირებული მონაცემებისაგან და იძლევა თუ არა აღნიშნული საფუძველს, განხორციელდეს შესწორებული დარიცხვის განხორციელება. მითითებული გარემოებების გამოკვლევის მიზნით საკასაციო სასამართლო შესაძლებლად მიიჩნევს სააპელაციო სასამართლოს მხრიდან საპროცესო კანონმდებლობით მისთვის მინიჭებული უფლებების ფარგლებში შესაბამისი პროცესუალური მექანიზმების გამოყენებას.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქმეში ასახული მასალები გამოკვლეულია არასრულყოფილად, რაც იძლევა საქმის ხელახალი განხილვისათვის იმავე სასამართლოში დაბრუნების საფუძველს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ გ ი ნ ა:

1. ინდ.მ «ნ. მ-მის» საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 30 დეკემბრის გადაწყვეტილება და საქმე განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
3. მხარეთა შორის სახელმწიფო ბაჟის გადანაწილების საკითხი გადაწყდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;
4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საწესდებო კაპიტალიდან წილის ნატურით გატანისას მოგების და დღგ-ს საგადასახადო დაბეგვრა

განჩინება

18ს-1586-1515(კ-09)

22 ივლისი, 2010 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
ნ. ქადაგიძე,
პ. სილაგაძე

სარჩელის საგანი: ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2008 წლის 26 სექტემბერს შპს «...» სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სა-

ქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) მიმართ.

სასარჩელო განცხადებაში აღნიშნული იყო, რომ 1995 წლის 20 დეკემბერს შეიქმნა დროებითი ამხანაგობა ქ. თბილისში, ...¹... მდებარე 371,74 კვ.მ ობიექტის (ქ. თბილისის¹... აფთიაქის) პრივატიზების მიზნით. ქონების მართვის სამინისტროს კოლეგიის 1996 წლის 30 იანვრის დადგენილებით განისაზღვრა აღნიშნული ობიექტის საპრივატიზაციო ფასი – 19 695,12 აშშ დოლარი. 1996 წლის 11 ივნისის ქონების მიღება-ჩაბარების აქტის საფუძველზე, ქ. თბილისის¹... აფთიაქის შრომითი კოლექტივის დროებით ამხანაგობას საკუთრებაში გადაეცა ქ. თბილისში, ...¹... მდებარე 371,74 კვ.მ უძრავი ქონება. 1996 წლის 19 თებერვალს დროებითი ამხანაგობის წევრების მიერ დაფუძნებულ იქნა შპს «...». 1996 წლის 13 დეკემბრის აუდიტორული დასკვნის თანახმად, საწესდებო კაპიტალში ამხანაგობის წევრების მიერ თავდაპირველად შეტანილ იქნა მათ მიერ გამოსასყიდი ზემოაღნიშნული საპრივატიზაციო ქონების ღირებულების ნაწილი – 4 000 ლარი. ამხანაგობის მიერ შპს «...» აღნიშნული უძრავი ქონების საკუთრებაში გადაცემა განხორციელდა 1996 წლის 16 დეკემბერს შესაბამისი ქონების გადაცემის აქტის საფუძველზე. 1999 წლის 30 იანვარს ამხანაგობის წევრების პირადი სახსრებით მთლიანად იქნა გამოსყიდული და სრულად იქნა გადახდილი ქონების საპრივატიზაციო თანხა – 19 695,12 აშშ დოლარი. 1999 წლის 6 მაისს გაფორმდა ნასყიდობის ხელშეკრულება. 1999 წლის 1 ივნისს საქართველოს სახელმწიფო ქონების მართვის სამინისტრომ შპს «...» გასცა 1703 საკუთრების დამადასტურებელი მოწმობა ქ. თბილისში, ...¹147-ში მდებარე ქონებაზე (¹... აფთიაქი).

მოსარჩელის განმარტებით, შპს «...» საკუთრებაში უძრავი ქონების გადაცემის მიზანი იყო მისი საწესდებო კაპიტალში ასახვა, რაც განხორციელდა 2006 წლის ოქტომბერში. შპს «...» 2006 წლის 5 ოქტომბრის პარტნიორთა 15 კრებაზე, საწესდებო კაპიტალი გაიზარდა 30 000 ლარით და 2006 წლის 4 ოქტომბრის კრედიტორული დასკვნის თანახმად, საზოგადოების მთლიანი საწესდებო კაპიტალი განისაზღვრა 34 000 ლარით. საწესდებო კაპიტალის გაზრდა 2006 წლის 20 ოქტომბერს დარეგისტრირდა სამეწარმეო რეესტრში.

მოსარჩელემ აღნიშნა, შპს «...» 2006 წლის 5 დეკემბრის 15 კრების ოქმის თანახმად, პარტნიორების საზოგადოებიდან გავიდნენ და მათ წილობრივად უკან დაუბრუნა არაფულადი შესატანი. 2006 წლის 8 დეკემბრის აუდიტორული დასკვნით საზოგადოების საწესდებო კაპიტალის შემცირება მოხდა უკან დასაბრუნებელი შესატანების საბალანსო ღირებულების ოდენობით, ანუ 17 530 ლარით და მისი ოდენობა საბოლოოდ განისაზღვრა 16 470 ლარით (ქონებრივი შენატანი). საწესდებო კაპიტალის შემცირება სამეწარმეო რეესტრში დარეგისტრირდა 2007 წლის 5 იანვარს. 2006 წლის 8 დეკემბერს შპს «...» პარტნიორების მიერ გაფორმდა პარტნიორის წილის საკომპენსაციოდ ქონების ნატურით გადაცემისა და გაყოფის ხელშეკრულება. აღნიშნული ხელშეკრულების საფუძველზე, ქ. თბილისში, ...¹... მდებარე შპს «...» უძრავი ქონება, საერთო ფართობით – 371,74 კვ.მ საკუთრების ცალ-ცალკე ობიექტებად უნდა დარეგისტრირებულიყო სამ სუბიექტზე (შპს «...» (186,05 კვ.მ), ფიზიკურ პირთა (16-კაციან) ჯგუფზე (102,85 კვ.მ) და მ. ვ-ძეზე (82,84 კვ.მ), აღნიშნულის მიუხედავად, შპს «...» უძრავი ქონება კვლავ წარმოადგენდა თანამესაკუთრეთა საერთო საკუთრებას, მათი წილების შესაბამისად.

მოსარჩელის განმარტებით, თანამესაკუთრეთა 16-კაციანმა ჯგუფმა თავიანთი კუთვნილი წილი უძრავ ქონებაში 2008 წლის 23 თებერვალს გაყიდა მესამე პირზე (ვ-ძესა და თ-ზე), ხოლო საჯარო რეესტრის ეროვნულმა სააგენტომ ახალი შემძენები ასევე თანამესაკუთრეებად აღრიცხა საჯარო რეესტრში. ამდენად, კასატორის განმარტებით, საზოგადოებიდან პარტნიორებს შესატანი უკან არ დაუბრუნებიათ და აღნიშნული გარემოება არ უნდა ჩათვლილიყო საქონლის მიწოდებად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-20 მუხლის მიხედვით.

მოსარჩელემ მიუთითა, რომ შპს «...» პარტნიორებს საზოგადოებიდან შესატანი უკან რომც დაებრუნებინათ, აღნიშნული ქმედება მაინც არ ჩათვლებოდა დასაბეგრ ოპერაციად არც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის და არც ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (ბასს) თანახმად.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ 2007 წლის 21 ოქტომბრის შუალედური აქტის საფუძველზე, ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2007 წლის 26 ოქტომბერს გამოიცა 1დ/704 ბრძანება, ხოლო 2007 წლის 21 ნოემბერს 13286 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის თანახმადაც, შპს «...» პირადი აღრიცხვის ბარათზე თანხები არ დარიცხულა. აღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნა შპს «...» ჩაჰბარდა 2007 წლის 5 დეკემბერს. 2007 წლის 9 ნოემბერს ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის მოთხოვნის საფუძველზე, შპს «...» დირექტორის მიერ წარდგენილ იქნა ახსნა-განმარტებები საზოგადოების საბანკო ანგარიშისა და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შესახებ. 2007 წლის 16 დეკემბრის სალიკვიდაციო აქტის საფუძველზე, ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2008 წლის 14 იანვარს გამოიცა 1დ/9 ბრძანება, ხოლო 2008 წლის 16 იანვარს 129 საგადასახადო მოთხოვნა შპს «...» გადასახადებისა და საგადასახადო სანქციების სახით, სულ – 342 480,6 ლარის დარიცხვის შესახებ. სამართლებრივი აქტები (შუალედური აქტი, სალიკვიდაციო აქტი, ბრძანება და საგადასახადო მოთხოვნა) შპს «...» მიერ 2008 წლის 15 თებერვალს გასაჩივრდა შემოსავლების სამსახურში. შემოსავლების სამსახურის მიერ 2008 წლის 29 აპრილს გამოიცა 1855 ბრძანება შპს «...» საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების შესახებ. კერძოდ, შემოსავლების სამსახურმა დააკმაყოფილა შპს «...» მოთხოვნა მხოლოდ საშემოსავლო გადასახადის ნაწილში და დარიცხული გადასახადი შეუმცირა 41 007,65 ლარით. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 29 აპრილის 1855 ბრძანება შპს «...»

მიერ 2008 წლის 13 მაისს გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოში. დავების განხილვის საბჭოს მიერ 2008 წლის 11 სექტემბერს მიღებულ იქნა 105-04/8519 გადაწყვეტილება, რომლითაც უარი ეთქვა შპს «...» საჩივრის დაკმაყოფილებაზე და ძალაში დარჩა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 29 აპრილის 1855 ბრძანება (პირველი, მე-4 და მე-5 ნაწილები – მოგების, დღგ-სა და სხვა ჯარიმების დარიცხვის ნაწილში).

მოსარჩელემ ზემოაღნიშნული აქტები გასაჩივრებულ ნაწილში უკანონოდ მიიჩნია და განმარტა, რომ მოპასუხეები უსაფუძვლოდ მიიჩნევდნენ, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-20 მუხლის თანახმად, შპს «...» პარტნიორების მიერ საზოგადოებიდან შესატანის (უძრავი ქონების) უკან დაბრუნება განიხილებოდა როგორც საქონლის მიწოდება და იგი წარმოადგენდა დაბეგვრის ობიექტს. მოსარჩელის განმარტებით, დავის საგანს არ წარმოადგენდა ის გარემოება, რომ იმ პერიოდში მოქმედი «მეწარმეთა შესახებ» საქართველოს კანონის 3.3 მუხლის შესაბამისად, 2006 წლის 5 დეკემბერს შპს «...» პარტნიორების მიერ პარალელურად განხორციელდა შესატანის (უძრავი ქონების) უკან დაბრუნება საზოგადოების საწესდებო კაპიტალის შემცირების გზით. მართალია, ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 5 იანვრის ბრძანების თანახმად, საზოგადოების საწესდებო კაპიტალის შემცირება რეგისტრირებულ იქნა სამეწარმეო რეესტრშიც და 2006 წლის 8 დეკემბერს შპს «...» პარტნიორების მიერ გაფორმდა პარტნიორის წილის საკომპენსაციოდ ქონების ნატურით გადაცემისა და გაყოფის ხელშეკრულება, მაგრამ რეალურად პარტნიორების სახელზე (შპს «...» – 186,05 კვ.მ, ფიზიკურ პირთა (16-კაციან) ჯგუფზე – 102,85 კვ.მ და მ. ვ-მზე – 82,84 კვ.მ) ცალკე საკუთრების ობიექტად საზოგადოების უძრავი ქონება არ დარეგისტრირებულა, რაც გულისხმობდა იმას, რომ რეალურად პარტნიორებს საზოგადოებიდან უძრავი ქონება არ გაუტანიათ.

მოსარჩელის განმარტებით, «მეწარმეთა შესახებ» საქართველოს კანონის, სამოქალაქო კოდექსისა და დამკვიდრებული პრაქტიკის თანახმად, უძრავი ქონება (მათ შორის, საზოგადოების საწესდებო კაპიტალიდან გატანილი უძრავი ქონება) პირს (ფიზიკურ თუ იურიდიულ პირს) უნდა გადაეცეს საკუთრებაში კანონმდებლობით დადგენილი წესით, რაც მის სახელზე უნდა აისახოს საჯარო რეესტრში. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 183-ე მუხლისა და «უძრავ ნივთებზე უფლებათა რეგისტრაციის შესახებ» საქართველოს კანონის მე-20 მუხლის თანახმად, უძრავ ნივთზე საკუთრების უფლება წარმოიშობა მხოლოდ მისი საჯარო რეესტრში რეგისტრაციის შემდეგ. ამდენად, შპს «...» პარტნიორების მიერ საზოგადოების საწესდებო კაპიტალიდან უძრავი ქონების გატანა განხორციელებულად ჩაითვლებოდა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ აღნიშნული უძრავი ქონება ცალ-ცალკე საკუთრების ობიექტებად დარეგისტრირდებოდა ზემოაღნიშნული სამი სუბიექტის სახელზე. შესაბამისად, მათი საკუთრების უფლებაც წარმოიშობოდა საჯარო რეესტრში რეგისტრაციის დღიდან. 2008 წლის 11 და 27 თებერვლის საჯარო რეესტრის ამონაწერებით დასტურდებოდა, რომ ქ. თბილისში, ... 1... მდებარე 371,74 კვ.მ უძრავი ქონება წარმოადგენდა სამი სუბიექტის საერთო საკუთრებას და თითოეული მათგანი თავიანთი წილების შესაბამისად წარმოადგენდა ამ ქონების (371,74 კვ.მ-ის) თანამესაკუთრეს. ამდენად, შპს «...» მიერ არ მომხდარა რეალურად სხვა სუბიექტებზე უძრავი ქონების გადაცემა, არამედ სამართლებრივად მოხდა საზოგადოების მიერ უძრავი ქონებაზე თავისი 100% წილის გადანაწილება სამ სუბიექტზე. შესაბამისად, ზემოაღნიშნული პირების სახელზე შპს «...» უძრავი ქონება ცალ-ცალკე საკუთრების ობიექტებად არასოდეს არ დარეგისტრირებულა. ამრიგად, იურიდიულად პარტნიორების მიერ საზოგადოებიდან უძრავი ქონების გატანას ადგილი არ ჰქონია.

მოსარჩელემ ასევე აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-20 მუხლი განსაზღვრავდა საქონლის მიწოდების ცნებას. აღნიშნული მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საქონლის მიწოდებად ითვლებოდა პირის მიერ სხვა პირისათვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა სასყიდლით ან უსასყიდლოდ. იქიდან გამომდინარე, რომ შპს «...» პარტნიორების სახელზე უძრავი ქონება ცალ-ცალკე საკუთრების ობიექტებად არ დარეგისტრირებულა ცხადი იყო, რომ საკუთრების უფლების გადაცემა (საქონლის მიწოდება) საზოგადოების პარტნიორებზე რეალურად არ განხორციელებულა. რაც იმას ნიშნავდა, რომ საზოგადოების საწესდებო კაპიტალიდან რეალურად უძრავი ქონების გატანა არ მომხდარა. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ უსაფუძვლოდ მიიჩნია მოპასუხეთა მოსაზრება იმის თაობაზე, თითქოს საქონლის მიწოდებად განიხილებოდა შპს «...» პარტნიორების მიერ საზოგადოების საწესდებო კაპიტალიდან უძრავი ქონების გატანა. ამდენად, მოსარჩელის განმარტებით, მოპასუხეთა სადავო ადმინისტრაციული აქტების საფუძველზე, შპს «...» მოგების, დღგ-ს და სხვა ჯარიმების ნაწილში უკანონოდ დაევალა 301 472,95 ლარის გადახდა, მაშინ, როდესაც საზოგადოების პარტნიორებს არანაირი აქტივი (უძრავი ქონება) მიუწოდებიათ (გაუტანიათ) და, შესაბამისად, იგი რაიმე გადასახადით დაბეგვრას არ ექვემდებარებოდა.

მოსარჩელემ განმარტა, რომ შპს «...» პარტნიორების მიერ საზოგადოებიდან უძრავი ქონება რეალურად რომ გატანილიყო, აღნიშნული ოპერაცია არც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის და არც ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (ბასს) შესაბამისად არ იქნებოდა დაბეგვრის ობიექტი. მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-20 მუხლის მე-4 ნაწილის «ა» ქვეპუნქტით გათვალისწინებული ნორმის ანალოგიიდან გამომდინარე, დასტურდებოდა ის გარემოება, რომ საწარმოს საწესდებო კაპიტალიდან აქტივების (შესატანის) გამოტანა არ ითვლებოდა არც საქონლის მიწოდებად და არც მომსახურების გაწევად, შესაბამისად, იგი რაიმე სახის გადასახადით არ იბეგრებოდა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-20 მუხლის გარდა არსებობდა სხვა ნორმებიც, რომლებიც ადასტურებდა იმას, რომ ეს

იყო დაუბეგრავი მიწოდება. აღნიშნული მუხლის ანალიზიდან გამომდინარე, დასტურდებოდა, რომ საწესდებო კაპიტალში წილის მიმოქცევასთან დაკავშირებული ოპერაციები განიხილებოდა როგორც ფინანსური მომსახურება. საწესდებო კაპიტალში წილის მიმოქცევაში იგულისხმებოდა, აგრეთვე, საწესდებო კაპიტალიდან შესატანის უკან დაბრუნება. ამდენად, საწესდებო კაპიტალიდან უკან დაბრუნებული წილის მიღება წარმოადგენდა საწესდებო კაპიტალში წილის მიმოქცევასთან დაკავშირებულ ოპერაციას, რაც, თავის მხრივ, ფინანსურ მომსახურებას განეკუთვნებოდა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის «ა» ქვეპუნქტის თანახმად, ფინანსური მომსახურება (ანუ შპს «...» პარტნიორების მიერ შესატანის უკან დაბრუნება) გათავისუფლებული იყო დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან. მიმოქცევასთან დაკავშირებულ ოპერაციად არ უნდა ყოფილიყო გაგებული მხოლოდ წილის გასხვისება ან მისი სხვაგვარად განკარგვა (გაჩუქება, გაცვლა). ამასთან, მიმოქცევასთან დაკავშირებულ ოპერაციად მიიჩნეოდა, აგრეთვე, წილის სახით საწესდებო კაპიტალიდან შესატანის უკან დაბრუნება. საწესდებო კაპიტალიდან წილის გასხვისებას (წილის მიწოდებას) საგადასახადო კოდექსი ცალკე ოპერაციად განიხილავდა და მას ათავისუფლებდა დღ-საგან, ხოლო წილის მიმოქცევასთან დაკავშირებული სხვა ოპერაციები (მაგ. საწესდებო კაპიტალიდან შესატანის უკან დაბრუნება, საწესდებო კაპიტალში შესატანის შეტანა, აქციის გამოსყიდვა და სხვ.) ერთიანდებოდა ფინანსურ მომსახურებაში და თავისუფლდებოდა დღ-ს გადახდისაგან.

მოსარჩელის განმარტებით, მოპასუხეებს შპს «...» მოგების გადასახადის დარიცხვამდე, სწორად უნდა განაალიზებინათ საკითხი იმის შესახებ, საზოგადოების საწესდებო კაპიტალიდან პარტნიორების მიერ შესატანის უკან დაბრუნება საწესდებო კაპიტალის შემცირების გზით ჩაითვლებოდა თუ არა რელიზაციად და უნდა ასახულიყო თუ არა იგი ერთობლივ შემოსავალში, ანუ ჰპოვებდა თუ არა ასახვას ფინანსურ შედეგზე აღნიშნული ოპერაცია. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 176-ე მუხლის ანალიზიდან დასტურდებოდა, რომ პარტნიორების მიერ საზოგადოებაში განხორციელებული შესატანი, რომელიც ზრდიდა საწარმოს წმინდა აქტივებს, არ წარმოადგენდა ერთობლივი შემოსავლისათვის მისაკუთვნებელ შემოსავალსა და სარგებელს. აქედან გამომდინარე, ის, რაც შემოსავალი და სარგებელი არ ყოფილა საწესდებო კაპიტალის ფორმირებისას შესატანების განხორციელების დროს, მისი უკან დაბრუნება (ანუ შპს «...» პარტნიორების მიერ შესატანის უკან დაბრუნება) საწესდებო კაპიტალის შემცირებით ვერც რელიზაციად განიხილებოდა და, შესაბამისად, მონაწილეობასაც არ მიიღებდა ერთობლივი შემოსავლის ფორმირებაში.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ «ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ» საქართველოს კანონის მე-10 მუხლის თანახმად, კერძო სამართლის იურიდიული პირი ვალდებული იყო, ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება ეწარმოებინა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (ბასს) შესაბამისად. აღნიშნული წესი შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების მიმართ მოქმედებდა 2001 წლის 1 იანვრიდან. უფრო მეტიც, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად, შპს «...» ვალდებული იყო, ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება (დარიცხვის მეთოდის გათვალისწინებით) ეწარმოებინა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (ბასს) შესაბამისად. «მეწარმეთა შესახებ» საქართველოს კანონის მსგავსად, საზოგადოების პარტნიორების მიერ შესატანის უკან დაბრუნებას საწესდებო კაპიტალის შემცირების გზით ითვალისწინებდა ასევე ბასს-ის ინტერპრეტაციები (კერძოდ კი, იმპ-ის მე-16-ს მე-4, მე-5 და მე-6 პუნქტები). აღსანიშნავი იყო ის გარემოება, რომ, როდესაც შესატანის უკან დაბრუნებას საწესდებო კაპიტალის შემცირების გზით, ხდებოდა საზოგადოების მხრიდან საკუთარი აქციების გამოსყიდვა და მისი შემდგომი ანულირება. ბასს-ის 32.16 პუნქტში აღნიშნული იყო, რომ საწარმოს ინსტრუმენტების გამოსყიდვის უფლების შესყიდვაზე გაწეული ხარჯები წარმოადგენდა საკუთარ კაპიტალს და არა – ფინანსური აქტივების შემცირებას. ანალოგიურად, იმპ-ის 16-ში მოცემული დასკვნის თანახმად, საწარმოს მიერ საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების შესყიდვა და შემდგომი გაყიდვა არ წარმოქმნიდა არც მოგებას და არც ზარალს საწარმოსათვის. ბასს-ში აღნიშნული ფინანსური ინსტრუმენტები კი გულისხმობდა სწორედ წილს ან აქციებს საწარმოში.

მოსარჩელის განმარტებით, ზემოაღნიშნული ნორმების ანალიზიდან დასტურდებოდა, რომ საზოგადოებიდან პარტნიორთა გასვლა გულისხმობდა მათი კუთვნილი წილების საზოგადოებისათვის გადაცემას (რომელთა შემდგომი ანულირება ხდებოდა საწესდებო კაპიტალის შემცირების რეგისტრაციის შემდეგ), რის საწინაველოდაც პარტნიორებს საზოგადოებაში მათ მიერ განხორციელებული შესატანი უკან უბრუნდებოდათ. შესატანის უკან დაბრუნება ხორციელდებოდა საწესდებო კაპიტალის შემცირების გზით. საზოგადოების პარტნიორების მიერ შესატანის უკან დაბრუნება კი არ იყო საზოგადოებისათვის მოგება ან ზარალის ამსახველი ოპერაცია. ამდენად, ის, რაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსით პირდაპირ არ იყო დადგენილი, განხილულ იყო ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებში, რაც სავალდებულო იყო შესასრულებლად კერძო სამართლის სუბიექტებისთვის. ბასს-ში კი პირდაპირ იყო მითითებული, რომ შესატანის უკან დაბრუნება საწესდებო კაპიტალის შემცირების გზით გავლენას არ ახდენდა მოცემული საზოგადოების მოგება-ზარალზე. ამდენად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსისა და ბასს-ის ნორმების ანალიზით დასტურდებოდა, რომ შპს «...» პარტნიორების მიერ შესატანის (უძრავი ქონების) უკან დაბრუნება საწესდებო კაპიტალის შემცირების გზით არ იბეგრებოდა დამატებული ღირებულების გადასახადით, არ იყო ერთობლივ შემოსავალში ჩასათვლელი და, შესაბამისად, არ იბეგრებოდა მოგების გადასახადით.

ამდენად, მოსარჩელემ უსაფუძვლოდ მიიჩნია მოპასუხეთა მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-20 მუხლის თანახმად, შპს «...» პარტნიორების მიერ საზოგადოებიდან შესატანის უკან დაბრუნება განიხილებოდა როგორც საქონლის მიწოდება და იგი წარმოადგენდა დაბეგვრის ობიექტს.

მოსარჩელემ ასევე აღნიშნა, რომ თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) მიერ სადავო ადმინისტრაციული აქტები გამოცემულ იქნა მთელი რიგი დარღვევებით.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ მოგების, დღგ-სა და სხვა ჯარიმების – 301 472,95 ლარის დარიცხვის ნაწილში: ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2008 წლის 16 იანვრის 129 საგადასახადო მოთხოვნის; ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2008 წლის 14 იანვრის 1დ/9 ბრძანების; ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 21 ოქტომბრის შუალედური აქტისა და ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 16 დეკემბრის სალიკვიდაციო აქტის ბათილად ცნობა, ასევე, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 29 აპრილის 1855 ბრძანებისა (1-ელი, მე-4 და მე-5 ნაწილები) და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2008 წლის 11 სექტემბრის 105-04/8519 გადაწყვეტილების (1-ელი და მე-2 ნაწილები) ბათილად ცნობა მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2008 წლის 14 ნოემბრის განჩინებით შპს «...» სასარჩელო განცხადებაზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) მიმართ, ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 16 დეკემბრის სალიკვიდაციო აქტისა და 2007 წლის 21 ოქტომბრის შუალედური აქტის ბათილად ცნობის ნაწილში შეწყდა წარმოება დაუშვებლობის გამო, ხოლო სარჩელი დანარჩენ ნაწილში დასაშვებად იქნა ცნობილი.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2009 წლის 23 აპრილის გადაწყვეტილებით შპს «...» სასარჩელო განცხადება დაკმაყოფილდა – ბათილად იქნა ცნობილი ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2008 წლის 16 იანვრის 129 საგადასახადო მოთხოვნა, 2008 წლის 14 იანვრის 1დ/9 ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 29 აპრილის 1855 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2008 წლის 11 სექტემბრის 105-04/8519 გადაწყვეტილება.

აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით ცალ-ცალკე გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექციამ) და საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ, რომლებმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 12 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) სააპელაციო საჩივრები დაკმაყოფილდა; თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2009 წლის 23 აპრილის გადაწყვეტილების შეცვლით მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს «...» სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

სააპელაციო სასამართლომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში შემოწმების შედეგად მიიჩნია, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გამოტანისას საქალაქო სასამართლო გაცდა სასარჩელო მოთხოვნის ფარგლებს და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 248-ე მუხლის დარღვევით, თავისი გადაწყვეტილებით მხარეს იმაზე მეტი მიაკუთვნა, ვიდრე ის მოითხოვდა, რაც წარმოადგენდა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლით გათვალისწინებულ საფუძველს.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ განსახილველ შემთხვევაში, შპს «...» სასარჩელო მოთხოვნას წარმოადგენდა თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2008 წლის 16 იანვრის 129 საგადასახადო მოთხოვნის, 2008 წლის 14 იანვრის 1დ/9 ბრძანების (301 472,95 ლარის დარიცხვის ნაწილში), საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 29 აპრილის 1855 ბრძანების (1-ელი, მე-4, მე-5 ნაწილები) და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2008 წლის 11 სექტემბრის 105-04/8519 გადაწყვეტილების (1-ელი, მე-2 ნაწილები) ბათილად ცნობა.

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ 1996 წლის 11 ივნისის ქონების მიღება-ჩაბარების აქტის საფუძველზე, ქ. თბილისის 1... აფთიაქის შრომითი კოლექტივის დროებით ამხანაგობას საკუთრებაში გადაეცა ქ. თბილისში, ... 1... მდებარე 371,74 კვ.მ უძრავი ქონება (1... აფთიაქი). 1996 წლის 19 თებერვალს დროებითი ამხანაგობის წევრების მიერ დაფუძნდა შპს «...». 1996 წლის 13 დეკემბრის აუდიტორული დასკვნის თანახმად, საწესდებო კაპიტალში ამხანაგობის წევრების მიერ თავდაპირველად შეტანილ იქნა მათ მიერ გამოსასყიდი ზემოაღნიშნული საპრივატიზაციო ქონების ღირებულების ნაწილი 4 000 ლარის ოდენობით. ამხანაგობის მიერ შპს «...» აღნიშნული უძრავი ქონების საკუთრებაში გადაცემა განხორციელდა 1996 წლის 16 დეკემბერს შესაბამისი ქონების გადაცემის აქტის საფუძველზე. 1999 წლის 30 იანვარს ამხანაგობის

წევრების პირადი სახსრებით მთლიანად იქნა გამოსყიდული და სრულად იქნა გადახდილი ქონების საპრივატიზაციო თანხა – 19 695,12 აშშ დოლარი. 1999 წლის 6 მაისს გაფორმდა ნასყიდობის ხელშეკრულება. 1999 წლის 1 ივნისს საქართველოს სახელმწიფო ქონების მართვის სამინისტრომ შპს «...» გასცა '703 საკუთრების დამადასტურებელი მოწმობა ქ. თბილისში, ... '1... მდებარე უძრავ ქონებაზე ('... აფთიაქი). «...» საკუთრებაში უძრავი ქონების გადაცემის მიზანი იყო მისი საწესდებო კაპიტალში ასახვა, რაც სრულად განხორციელდა 2006 წლის ოქტომბერში. 2006 წლის 5 ოქტომბერს შპს «...» პარტნიორთა 15 კრებაზე საწესდებო კაპიტალი გაიზარდა 30 000 ლარით და 2006 წლის 4 ოქტომბრის აუდიტორული დასკვნის თანახმად, საზოგადოების მთლიანი საწესდებო კაპიტალი განისაზღვრა 34 000 ლარით. საწესდებო კაპიტალის გაზრდა 2006 წლის 20 ოქტომბერს დარეგისტრირდა სამეწარმეო რეესტრში. შპს «...» 1999 წლის 6 მაისს ნასყიდობის ხელშეკრულების საფუძველზე ქონების მართვის სამინისტროსაგან საკუთრებაში მიიღო ქ. თბილისის '1... აფთიაქის ბალანსზე რიცხული ქონება, გაცემულ იქნა საკუთრების მოწმობა ქ. თბილისში, ... '1... მდებარე უძრავ ქონებაზე. 2006 წლის 5 დეკემბრის შპს «...» 15 კრების ოქმის თანახმად, მოხდა პარტნიორთა საზოგადოებიდან გასვლა და მათთვის არაფულადი შესატანის წილობრივად უკან დაბრუნება. 2006 წლის 8 დეკემბრის აუდიტორული დასკვნით, საზოგადოების საწესდებო კაპიტალი შემცირდა უკან დასაბრუნებელი შესატანის საბალანსო ღირებულების ოდენობით, ანუ 17 530 ლარით და მისი ოდენობა საბოლოოდ განისაზღვრა 16 470 ლარით (ქონებრივი შენატანი). საწესდებო კაპიტალის შემცირება სამეწარმეო რეესტრში დარეგისტრირდა 2007 წლის 5 იანვარს. 2006 წლის 8 დეკემბერს შპს «...» პარტნიორების მიერ გაფორმდა პარტნიორის წილის საკომპენსაციოდ ქონების ნატურით გადაცემისა და გაყოფის ხელშეკრულება. აღნიშნული ხელშეკრულების საფუძველზე, ქ. თბილისში, ... '1... მდებარე შპს «...» უძრავი ქონება, საერთო ფართობი – 371,74 კვ.მ. საკუთრების ცალ-ცალკე ობიექტებად უნდა დარეგისტრირებულიყო სამ სუბიექტზე (შპს «...» (186,05 კვ.მ), ფიზიკურ პირთა (16 კაცი) ჯგუფზე (102,85 კვ.მ) და მ. ვ-ძეზე (82,84 კვ.მ), იმ პერიოდისთვის კი შპს «...» უძრავი ქონება წარმოადგენდა თანამესაკუთრეთა საერთო საკუთრებას, მათი წილების შესაბამისად. ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 20 აგვისტოს '103/გ/870, 21 სექტემბრის '103/გ/870 და 21 სექტემბრის '103/გ/973 ბრძანებების შესაბამისად, ამავე ინსპექციის გადამხდელთა საგადასახადო აუდიტის სამმართველოს მიერ შპს «...» 2004 წლის 1 იანვრიდან 2007 წლის 1 ოქტომბრამდე გასვლითი პერიოდის ბიუჯეტის ანგარიშსწორების საკითხების შესწავლის მიზნით ჩატარდა გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების შედეგად შედგა შუალედური საგადასახადო აქტი, რომლის მიხედვითაც, შპს «...» დამატებით გადასახდელად თანხები არ დარიცხვია. შემოწმების შედეგად დადგინდა იქნა, რომ 2006 წლის დეკემბერში მოხდა პარტნიორების მიერ წილის ნატურით გაიტანეს. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 15 ოქტომბრის ბრძანების საფუძველზე საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნულ ბიუროში გაიგზავნა მიმართვა, ფართის საბაზრო ღირებულების დასადგენად მისი გადაცემის მომენტისათვის. ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 16 ნოემბრის '103/გ/1142 ბრძანებით, 2007 წლის 23 ოქტომბრის ექსპერტიზის დასკვნის საფუძველზე ჩატარდა გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს სამხარაულის სახელობის ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროდან მიღებული '15198/19 დასკვნის საფუძველზე დადგინდა საქონლის მიწოდების საბაზრო ფასი და მიღებულ შემოსავლად ჩაითვალა გადაცემული ქონების ნამატი ღირებულება (სხვაობა საბაზრო ფასსა და ნარჩენ საბალანსო ღირებულებას შორის) მოხდა ნამეტი თანხიდან კუთვნილი საზოგადოების გადასახადების გამოანგარიშება. 2007 წლის 16 დეკემბრის სალიკვიდაციო აქტის საფუძველზე, ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2008 წლის 14 იანვარს გამოიცა '19 ბრძანება, ხოლო 2008 წლის 16 იანვარს '129 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის თანახმადაც, შპს «...» ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაერიცხა 342 480,6 ლარი.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ მოსარჩელის მიერ აღნიშნული აქტები 2008 წლის 15 თებერვალს გასაჩივრდა შემოსავლების სამსახურში. შემოსავლების სამსახურის მიერ 2008 წლის 29 აპრილს გამოცემულ იქნა '1855 ბრძანება შპს «...» საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების შესახებ, შემოსავლების სამსახურის განმარტებით, საზოგადოებიდან პარტნიორების გასვლითა და დარჩენილ ერთ პარტნიორზე მათი კუთვნილი წილების გადასვლით ადგილი არ ჰქონდა საწარმოს ლიკვიდაციას. ამდენად, აღნიშნული საფუძველით პარტნიორთა წილების საკომპენსაციოდ განაწილებული ქონების დივიდენდად მიჩნევა და, შესაბამისად, საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა არ გამომდინარეობდა საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნებიდან და დარიცხული გადასახადები შემცირებულ იქნა 41 007,65 ლარით. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 29 აპრილის '1855 ბრძანება შპს «...» მიერ 2008 წლის 13 მაისს გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოში, რომელმაც 2008 წლის 11 სექტემბერს მიიღო '105-04/8519 გადაწყვეტილება, საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ.

ზემოაღნიშნული გარემოებების ანალიზის საფუძველზე, სააპელაციო სასამართლომ უსაფუძვლოდ მიიჩნია საქალაქო სასამართლოს მსჯელობა იმის თაობაზე, რომ საზოგადოების დამფუძნებელი პარტნიორების მიერ შესატანების უკან დაბრუნებით განხორციელდა ფინანსური მომსახურება.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-20 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საქონლის მიწოდებად ითვლებოდა პირის მიერ სხვა პირისათვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა სასყიდლით (მათ შორის – საქონლის რეალიზაცია, გაცვლა, ხელფასის ან ნა-

ტურალური ფორმით ანაზღაურება) ან უსასყიდლოდ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 175-ე მუხლის (2006 წლის რედაქცია) შესაბამისად, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს, რომლებიც დაკავშირებული არ იყო დაქირავებით მუშაობასთან, განეკუთვნებოდა სამეწარმეო და არასამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები. ამავ მუხლის მე-2 ნაწილის «ა» ქვეპუნქტით სამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნებოდა საქონლის მომსახურების მიწოდებით მიღებული შემოსავალი.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ შპს «...» და საზოგადოებიდან გამსვლელ პირებს შორის 2006 წლის 8 დეკემბრის პარტნიორის წილის საკომპენსაციოდ გადაცემისა და გაყოფის ხელშეკრულებით რეალურად განხორციელდა ქონების ნატურით გატანა. გარიგების ერთ მხარეს წარმოადგენდა საზოგადოება, ხოლო მეორე მხარეს – ფიზიკური პირები, შპს «...» შემცირებული წილი რეგისტრირებულ იქნა საჯარო რეესტრში და მასთან ერთად საკუთრების უფლებით პარტნიორობიდან გასული ფიზიკური პირების მიერ გატანილი უძრავი ქონების წილები. განსახილველ შემთხვევაში, აღნიშნული ოპერაციით განხორციელდა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-20 მუხლის 1-ელი ნაწილით განსაზღვრული საქონლის მიწოდება – პირის მიერ სხვა პირისათვის საკუთრების უფლების გადაცემა, რის საფუძველზეც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 175-ე მუხლის (2006 წლის რედაქცია) თანახმად, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლად ჩაითვალია გადაცემული ქონების ნამატი ღირებულება. საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს სამხარაულის სახელობის ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროდან მიღებული **15198/19** დასკვნის საფუძველზე დადგინდა საქონლის მიწოდების საბაზრო ფასი (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **22.10** მუხლი), მიღებულ შემოსავლად ჩაითვალია გადაცემული ქონების ნამატი ღირებულება (სხვაობა საბაზრო ფასსა და ნარჩენ საბალანსო ღირებულებას შორის) და მოხდა ნამეტი თანხიდან კუთვნილი საზოგადოების გადასახადების გამოანგარიშება. შესაბამისად, თბილისის საგადასახადო ინსპექციის მიერ **2008** წლის **14** იანვარს **2007** წლის **16** დეკემბრის სალიკვიდაციო აქტის საფუძველზე გამოიცა **19** ბრძანება, ხოლო **2008** წლის **16** იანვარს **129** საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის თანახმადაც, შპს «...» ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაერიცხა **342 480,6** ლარი. შემოსავლების სამსახურის **2008** წლის **29** აპრილის **1855** ბრძანებით დარიცხული გადასახადები შემცირებულ იქნა **41 007,65** ლარით.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ სადავო ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები მიღებული იყო კანონის მოთხოვნათა დაცვით და არ არსებობდა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლით განსაზღვრული გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველები.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **2009** წლის **12** ოქტომბრის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა შპს «...», რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

კასატორის განმარტებით, გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოტანილია კანონის უხეში დარღვევით, რის შედეგადაც საქმეზე მიღებულია უკანონო გადაწყვეტილება. ამასთან, გასაჩივრებული გადაწყვეტილება იმდენად არასრული და იურიდიულად დაუსაბუთებელია, რომ შეუძლებელია მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება, რის გამოც იგი უნდა გაუქმდეს.

კასატორის განმარტებით, სააპელაციო სასამართლომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება ძირითადად დააფუძნა იმ გარემოებაზე, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-20 მუხლის 1-ელი ნაწილის და 175-ე მუხლის თანახმად, შპს «...» პარტნიორების მიერ საზოგადოებიდან შესატანის (უძრავი ქონების) გატანა (უკან დაბრუნება) განიხილებოდა როგორც საქონლის მიწოდება და აღნიშნული ოპერაცია სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია დაბეგვრის ობიექტად.

კასატორი მიუთითებს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის 1-ელი ნაწილის «დ» ქვეპუნქტი, **230**-ე მუხლი, ასევე ბასს-ს ინტერპრეტაციები (კერძოდ, იმკ **16**-ის მე-4, მე-5 და მე-6 პუნქტები) და ბასს-ის **32.8 32.16** პუნქტები, რასაც შეეძლო არსებითად ემოქმედა საქმის განხილვის შედეგზე. ამასთან, სააპელაციო სასამართლომ არასწორად განმარტა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-20 და 175-ე მუხლები. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-20 მუხლის პირველი ნაწილისა და 175-ე მუხლების არასწორი განმარტების საფუძველზე, სააპელაციო სასამართლომ უკანონოდ მიიჩნია შპს «...» პარტნიორების მიერ შესატანის უკან დაბრუნება (საქონლის მიწოდება) დაბეგვრის ობიექტად.

კასატორის განმარტებით, სწორედ აღნიშნული ნორმების ანალიზიდან დასტურდება, რომ საწარმოდან პარტნიორების მიერ შესატანის (უძრავი ქონების) უკან დაბრუნება საწესდებო კაპიტალის შემცირების გზით არ იბეგრება დამატებული ღირებულების გადასახადით, არ არის ერთობლივ შემოსავალში ჩასათვლელი, შესაბამისად მოგების გადასახადით დასაბეგრი და არ წარმოადგენს დივიდენს დამფუძნებელი პარტნიორებისთვის.

კასატორი მიუთითებს, რომ სადავო პერიოდში (**2006წ.**) მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის «დ» ქვეპუნქტის თანახმად, საწესდებო კაპიტალში წილის მიმოქცევასთან დაკავშირებული ოპერაციები და მათი მომსახურება წარმოადგენდა ფინანსურ მომსახურებას, შესაბამისად, საწესდებო კაპი-

ტალში წილის მიმოქცევაში იგულისხმებოდა აგრეთვე საწესდებო კაპიტალიდან შესატანის უკან დაბრუნება. ამდენად, შპს «...» შემთხვევაში, საწესდებო კაპიტალიდან უკანდაბრუნებული წილის მიღება (საზოგადოების პარტნიორების მიერ უძრავი ქონების გატანა) წარმოადგენს საწესდებო კაპიტალში წილის მიმოქცევასთან დაკავშირებულ ოპერაციას, რაც, თავის მხრივ, ფინანსურ მომსახურებას განეკუთვნება. ამასთან, სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლის პირველი ნაწილის «ა» ქვეპუნქტის შესაბამისად, ფინანსური მომსახურება, ანუ მოცემულ შემთხვევაში, შპს «...» პარტნიორების მიერ შესატანის უკან დაბრუნება გათავისუფლებულია დამატებითი ღირებულების გადასახადისაგან. გასათვალისწინებელია ის გარემოებაც, რომ მიმოქცევასთან დაკავშირებულ ოპერაციად არ უნდა იქნეს გაგებული მხოლოდ წილის გასხვისება ან მისი სხვაგვარად განკარგვა (გაჩუქება, გაცვლა). მიმოქცევასთან დაკავშირებულ ოპერაციად მიიჩნევა, აგრეთვე, წილის სახით საწესდებო კაპიტალიდან შესატანის უკან დაბრუნება. საწესდებო კაპიტალიდან წილის განსხვისებას (წილის მიწოდებას) საგადასახადო კოდექსი ცალკე ოპერაციად განიხილავს და მას ათავისუფლებს დღგ-საგან, ხოლო წილის მიმოქცევასთან დაკავშირებული სხვა ოპერაციები (მაგ. საწესდებო კაპიტალიდან შესატანის უკან დაბრუნება, საწესდებო კაპიტალის შესატანის შეტანა, აქციის გამოსყიდვა და სხვა.) განეკუთვნება ფინანსურ მომსახურებას და შესაბამისად, თავისუფლდება დღგ-ს გადახდისაგან. ამასთან, აღსანიშნავია ის გარემოებაც, რომ მოქმედმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსმა უფრო დეტალურად მოაწესრიგა ფინანსურ ინსტრუმენტებთან, ფინანსურ ოპერაციებთან და ფინანსურ მომსახურებასთან დაკავშირებული საკითხები. კერძოდ, მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-2 ნაწილის «დ» ქვეპუნქტი პირდაპირ ადგენს, რომ ფინანსურ ოპერაციას განეკუთვნება კაპიტალში წილის შექმნასთან, მიმოქცევასთან და მიწოდებასთან (მათ შორის მომავალში) დაკავშირებული ოპერაციები, მათ შორის მათი მიმოქცევის უზრუნველყოფა, ხოლო საგადასახადო კოდექსის ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, ფინანსური მომსახურება განეკუთვნება ფინანსურ ინსტრუმენტებთან ან/და ფინანსურ ოპერაციებთან დაკავშირებულ მომსახურებას. ამასთან, მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის «ა» ქვეპუნქტი პირდაპირ ადგენს, რომ დღგ-საგან გათავისუფლებულია ფინანსური ოპერაციების განხორციელება ან/და ფინანსური მომსახურების გაწევა. სწორედ ზემოაღნიშნულ ნორმებზე დაყრდნობით, მართებულად დაადგინა საქალაქო სასამართლომ, რომ შპს «...» დამფუძნებელი პარტნიორების მიერ შესატანების უკან დაბრუნების შემთხვევაში, საქონლის მიწოდება არ წარმოადგენდა დასაბეგრ ოპერაციას და შესაბამისად, აღნიშნული ოპერაცია დაუბეგრავი მიწოდება იყო.

კასატორი მიუთითებს იმ შემთხვევაშიც კი, თუ საქართველოს უზენაესი სასამართლო ჩათვლის, რომ 2006 წელს მართლაც განხორციელდა შპს «...» პარტნიორების მიერ საზოგადოების საწესდებო კაპიტალიდან უძრავი ქონების გატანა, აღნიშნული ოპერაცია არც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის და არც ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (ბასს) ნორმების შესაბამისად არ წარმოადგენს დაბეგრის ობიექტს. «ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ» კანონის მე-10 მუხლის თანახმად, კერძო სამართლის იურიდიული პირი ვალდებულია, ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება აწარმოოს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (ბასს) შესაბამისად. აღნიშნული წესი შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების მიმართ მოქმედებს 2001 წლის 1 იანვრიდან. უფრო მეტიც, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად, შპს «...» ვალდებულია, ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება (დარიცხვის მეთოდის გათვალისწინებით) აწარმოოს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (ბასს) შესაბამისად. «მეწარმეთა შესახებ» საქართველოს კანონის მსგავსად, საზოგადოების პარტნიორების მიერ შესატანის უკან დაბრუნებას საწესდებო კაპიტალის შემცირების გზით ითვალისწინებს ასევე ბასს-ის ინტერპრეტაციები (კერძოდ კი, იმკ 16-ის მე-4, მე-5 და მე-6 პუნქტები). აღსანიშნავია ის გარემოებაც, რომ, როდესაც შესატანი უკან ბრუნდება საწესდებო კაპიტალის შემცირების გზით, ამით ხდება საზოგადოების მხრიდან საკუთარი აქციების გამოსყიდვა და მისი შემდგომი ანულირება. ბასს-ის 32.16 პუნქტში აღნიშნულია, რომ საწარმოს ინსტრუქციების გამოსყიდვის უფლების შესყიდვაზე გაწეული ხარჯები წარმოადგენს საკუთარ კაპიტალს და არა ფინანსური აქტივების შემცირებას. ანალოგიურად, იმკ 16-ში მოცემული დასკვნის თანახმად, საწარმოს მიერ საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების შესყიდვა და შემდგომ გაყიდვა არ წარმოქმნის არც მოგებას და არც ზარალს საწარმოსათვის. ბასს-ში აღნიშნული ფინანსური ინსტრუმენტები კი გულისხმობს სწორედ წილს ან აქციებს საწარმოში.

კასატორი მიუთითებს, რომ ზემოაღნიშნული ნორმებიდან გამომდინარე დასტურდება, რომ საზოგადოებიდან პარტნიორთა გასვლა გულისხმობს მათი კუთვნილი წილების საზოგადოებისათვის გადაცემას (რომელთა შემდგომი ანულირება ხდება საწესდებო კაპიტალის შემცირების რეგისტრაციის შემდეგ), რის სანაცვლოდაც პარტნიორებს საზოგადოებაში მათ მიერ განხორციელებული შენატანი უკან უბრუნდებათ. შენატანის უკან დაბრუნება ხორციელდება საწესდებო კაპიტალის შემცირების გზით. საზოგადოების პარტნიორების მიერ შესატანის უკან დაბრუნება არ არის საზოგადოებისათვის მოგება ან ზარალის ამსახველი ოპერაცია. ბასს-ში პირდაპირ არის მითითებული, რომ შენატანის უკან დაბრუნება საწესდებო კაპიტალის შემცირების გზით (რაც წარმოადგენს საკუთარი ფინანსური წილობრივი ინსტრუმენტების შესყიდვას, გაყიდვას, ანულირებას) გავლენას არ ახდენს მოცემული საზოგადოების მოგება-ზარალზე.

ამდენად, კასატორი მიუთითებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსისა და ბასს-ის ნორმების ანალიზიდან გამომდინარე, ნათლად დასტურდება, რომ შპს «...» პარტნიორების მიერ შესატანის (უძრავი ქონების) უკან დაბრუნება საწესდებო კაპიტალის შემცირების გზით არ იბეგრება დამატებული ღირებულების გადასახადით, არ არის ერთობლივ შემოსავალში ჩასათვლელი და შესაბამისად, არ იბეგრება მოგების გადასახადით. განსახილველ შემთხვევაში კი, სააპელაციო სასამართლომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსისა და ბასს-ის ნორმების დარღვევით მიიღო უკანონო გადაწყვეტილება, რაც გადაწყვეტილების გაუქმების აბსოლუტურ საფუძველს წარმოადგენს.

კასატორის განმარტებით, სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის «დ» ქვეპუნქტი, 230-ე მუხლი, 176-ე მუხლი, ასევე ბასს-ის ინტერპრეტაციების (კერძოდ კი, იმკ-16-ის, მე-4, მე-5 და მე-6 პუნქტები) და ბასს-ის 32.8, 32.16 პუნქტები, რასაც შეეძლო არსებითად ემოქმედა საქმის განხილვის შედეგზე. ამასთან, სააპელაციო სასამართლომ არასწორად განმარტა კანონი, კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-20 მუხლის 1-ელი ნაწილი და 175-ე მუხლი. გარდა ამისა, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის «ე» და «ე¹» ქვეპუნქტების თანახმად, სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება იმდენად არასრული და იურიდიულად დაუსაბუთებელია, რომ შეუძლებელია მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება. ამასთან, სააპელაციო სასამართლომ საქმე განიხილა მნიშვნელოვანი საპროცესო დარღვევით, რამაც არსებითად იმოქმედა საქმის განხილვის შედეგზე. შედეგად კი მიღებულ იქნა უკანონო გადაწყვეტილება, რაც, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების თანახმად, სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების გაუქმების აბსოლუტური საფუძველია.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 5 მარტის განჩინებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული შპს «...» საკასაციო საჩივარი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 8 აპრილის განჩინებით შპს «...» საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «ა» ქვეპუნქტით და მისი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრებით 2010 წლის 24 ივნისს, 12.00 საათზე.

სამოტივაციო ნაწილი:

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

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ მხარეები სადავოდ არ ხდიან მოცემულ საქმეზე დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს და მხოლოდ ქმედების იურიდიულ შეფასებას მიიჩნევენ არასწორად. ამდენად, მოცემულ შემთხვევაში სადავო საკითხს წარმოადგენს, შპს «...» პარტნიორების მიერ საზოგადოებიდან შესატანის (უძრავი ქონების) უკან დაბრუნება – ქონების ნატურით გატანა – უნდა მივიჩნიოთ თუ არა საქონლის მიწოდებად და წარმოადგენს თუ არა აღნიშნული დასაბეგრ ოპერაციას.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ 1999 წლის 6 მაისს შპს «...» ნასყიდობის ხელშეკრულების საფუძველზე ქონების მართვის სამინისტროსგან საკუთრებაში მიიღო ქ. თბილისის 1... აფთიაქის კუთვნილი შენობა. შპს «...» 2006 წლის 5 დეკემბრის 15 ოქმის თანახმად, მოხდა პარტნიორების საზოგადოებიდან გასვლა და მათი წილების კომპენსაცია – ქონების ნატურით გადაცემა, რაზეც 2006 წლის 8 დეკემბერს გაფორმდა პარტნიორის წილის საკომპენსაციოდ გადაცემისა და გაყოფის ხელშეკრულება. შპს «...» და საზოგადოებიდან გამსვლელ პირებს შორის პარტნიორის წილის საკომპენსაციოდ გადაცემისა და გაყოფის ხელშეკრულებით განხორციელდა საზოგადოებიდან ქონების ნატურით გატანა, სადაც გარიგების ერთ მხარეს წარმოადგენდა საზოგადოება, ხოლო მეორე მხარეს – ფიზიკური პირები. შპს «...» შემცირებული წილი დარეგისტრირდა საჯარო რეესტრში და აღნიშნულთან ერთად საკუთრების უფლებით დარეგისტრირდა პარტნიორებიდან გასული ფიზიკური პირების მიერ გატანილი უძრავი ქონების წილები.

საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს კასატორის მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ მართალია, ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 5 იანვრის ბრძანების თანახმად, საზოგადოების საწესდებო კაპიტალის შემცირება დარეგისტრირდა სამეწარმეო რეესტრშიც და 2006 წლის 8 დეკემბერს შპს «...» პარტნიორების მიერ გაფორმდა პარტნიორის წილის საკომპენსაციოდ ქონების ნატურით გადაცემისა და გაყოფის ხელშეკრულება, მაგრამ რეალურად პარტნიორების სახელზე (შპს «...» – 186,05 კვ.მ, ფიზიკურ პირთა (16-კაციან) ჯგუფზე – 102,85 კვ.მ და მ. ვ-ძეზე – 82,84 კვ.მ) ცალ-ცალკე საკუთრების ობიექტად საზოგადოების უძრავი ქონება არ დარეგისტრირებულა, რაც გულისხმობდა იმას, რომ რეალურად პარტნიორების მიერ საზოგადოებიდან უძრავი ქონების გატანა არ მომხდარა, ვინაიდან ქონების გატანა განხორციელებულად ჩაითვლებოდა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ აღნიშნული უძრავი ქონება ცალ-ცალკე საკუთრების ობიექტებად დარეგისტრირდებოდა საჯარო რეესტრში.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ მოცემულ შემთხვევაში ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემა დასტურდება 2006 წლის 8 დეკემბერს შპს «...» პარტნიორების მიერ გაფორმებული პარტნიორის წილის

საკომპენსაციოდ ქონების ნატურით გადაცემისა და გაყოფის ხელშეკრულებით, რომლითაც შპს «...» საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონება საერთო – 371,74 კვ.მ საზოგადოებიდან გამსვლელი პარტნიორების სასარგებლოდ შემცირდა 185,69 კვ.მ-ით, საზოგადოების საკუთრებაში კი დარჩა 186,05 კვ.მ. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 183-ე მუხლისა და «უძრავ ნივთებზე უფლებათა რეგისტრაციის შესახებ» საქართველოს კანონის მე-20 მუხლის თანახმად, უძრავ ნივთზე საკუთრების უფლება წარმოიშობა მისი საჯარო რეესტრში რეგისტრაციის შემდეგ. ამასთან, საკუთრების უფლების წარმოშობისათვის სავალდებულო არ არის იდეალური წილის გამოყოფა და ქონების ინდივიდუალურ საკუთრებად დარეგისტრირება, საკუთრების უფლება ქონებაზე წარმოიშობა საერთო საკუთრების დროსაც.

საკასაციო სასამართლო ასევე აღნიშნავს, რომ სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციის «მეწარმეთა შესახებ» საქართველოს კანონის 3.3 მუხლის თანახმად, შესატანის უკან დაბრუნება დაიშვებოდა მხოლოდ საწესდებო კაპიტალის შემცირების გზით, ანუ კაპიტალის უკან მიმღები პირები საკუთრებაში მიიღებდნენ გარკვეულ ქონებას, რაც თავისთავად არ გამორიცხავდა საერთო საკუთრების უფლების შენარჩუნებას ქონებაზე, რადგან საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 147-ე და 173-ე მუხლების თანახმად, ქონებას საერთო საკუთრების უფლებით შეიძლება ფლობდნენ როგორც ფიზიკური, ისე იურიდიული პირები ერთად. ამასთან, თანამესაკუთრეთა წილი შეიძლება არ შედიოდეს იურიდიული პირის საწესდებო კაპიტალში, როგორც შპს «...» პარტნიორების წილის საკომპენსაციოდ, ქონების ნატურით გადაცემისას მოხდა. კერძოდ, ქ. თბილისში, ...¹... მდებარე 371,74 კვ.მ-ის ქონების მესაკუთრეებად საჯარო რეესტრში დარეგისტრირდა, ერთი მხრივ, შპს «...» და მეორე მხრივ საზოგადოებიდან გამსვლელი პარტნიორი ფიზიკური პირები. ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საწესდებო კაპიტალიდან ქონების გადასაცემად ქონების ცალ-ცალკე საკუთრების ობიექტად დარეგისტრირება აუცილებელი არ არის. იგი შეიძლება დარეგისტრირდეს როგორც რამდენიმე დამოუკიდებელი სამართალსუბიექტის საერთო საკუთრება.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ მოცემულ შემთხვევაში შპს «...» შემცირებული წილი რეგისტრირებულ იქნა საჯარო რეესტრში და მასთან ერთად რეგისტრირებულია პარტნიორობიდან გასული ფიზიკური პირების მიერ გატანილი უძრავი ქონების წილები. ამდენად, საკასაციო სასამართლო დადგენილად მიიჩნევს, რომ საზოგადოებიდან პარტნიორების მიერ უძრავი ქონების გატანა რეალურად მოხდა.

საკასაციო სასამართლო ასევე განმარტავს, რომ, ერთი მხრივ, შპს «...» და მეორე მხრივ, საზოგადოებიდან გამსვლელ პარტნიორ ფიზიკურ პირებს შორის დადებული 2006 წლის 8 დეკემბრის პარტნიორის წილის საკომპენსაციოდ ქონების ნატურით გადაცემისა და გაყოფის ხელშეკრულების საფუძველზე საზოგადოების უძრავი ქონების შემცირება განიხილება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-20 მუხლით გათვალისწინებულ საქონლის მიწოდებად, ვინაიდან ამ მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად, საქონლის მიწოდებად ითვლება პირის მიერ სხვა პირისათვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა სასყიდლით (მათ შორის საქონლის რეალიზაცია, გაცვლა, ხელფასის ან ნატურალური ფორმით ანაზღაურება) ან უსასყიდლოდ.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ მოცემულ შემთხვევაში ადგილი ჰქონდა ერთი პირის (შპს «...») მიერ მეორე პირისათვის (შპს «...» პარტნიორებისათვის) საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემას, რაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-20 მუხლის 1-ელი ნაწილის შესაბამისად წარმოადგენს მიწოდებას.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საკასაციო სასამართლოში საქმის განხილვისას წარმოდგენილ შპს «...» წარმომადგენლის საპაექრო სიტყვაში კასატორი აღიარებს, რომ მოცემულ შემთხვევაში შპს «...» პარტნიორების მიერ თავიანთი წილების საკომპენსაციოდ შესატანის (უძრავი ქონების) უკან დაბრუნება წარმოადგენს მიწოდებას, თუმცა მიუთითებს, რომ მოცემულ შემთხვევაში მოხდა დაუბეგრავი მიწოდება.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ მოცემულ შემთხვევაში დავის საგანს წარმოადგენს საკითხი იმის შესახებ იბეგრება თუ არა ზემოაღნიშნული ოპერაცია – საქონლის მიწოდება – საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი გადასახადებით კერძოდ, მოგებისა და დამატებული ღირებულების გადასახადით.

საკასაციო სასამართლო უსაფუძვლოდ მიიჩნევს კასატორის მოსაზრებას, რომ მოცემულ შემთხვევაში ადგილი ჰქონდა დაუბეგრავ მიწოდებას. საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლზე, რომელიც ამომწურავად ითვალისწინებს საქონლის/მომსახურების მიწოდების ან/და იმპორტის სახეებს, რომლებსაც კანონმდებლობა ათავისუფლებს დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან. ხსენებული მუხლი როგორც სადავო პერიოდში, ისე მოქმედი რედაქცია არ ითვალისწინებს საზოგადოებიდან ქონების ნატურით გატანას, როგორც საქონლის მიწოდების სახეს. კასატორის განმარტებით, მოცემულ შემთხვევაზე უნდა გავრცელებულიყო სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლის პირველი ნაწილის «ა» ქვეპუნქტი, ვინაიდან შპს «...» საწესდებო კაპიტალის შემცირების გზით ნატურის სახით შესატანის უკან დაბრუნება (უძრავი ქონების გატანა), საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის «დ» ქვეპუნქტის თანახმად, როგორც საწესდებო კაპიტალში წილის მიმოქცევასთან დაკავშირებული ოპერაცია, წარმოადგენდა ფინანსურ მომსახურებას.

საკასაციო სასამართლო თავდაპირველად იმ გარემოებაზე მიუთითებს, რომ მოცემულ შემთხვევაში განხორციელდა საწარმოს საკუთრებაში არსებული ქონების გადაცემა სხვა პირზე საკუთრების უფლებით, ხო-

ლო მომსახურების შინაარსიდან გამომდინარე იგულისხმება, რომ უნდა განხორციელდეს ერთი პირის მიერ მეორე პირის სასარგებლოდ გარკვეული სახის ქმედების და არა საქონლის საკუთრების უფლებით გადაცემა.

საკასაციო სასამართლო ასევე აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-2 ნაწილის «დ» ქვეპუნქტის თანახმად, ფინანსურ ოპერაციას განეკუთვნება კაპიტალში წილის, აქციის, ობლიგაციის, სერტიფიკატების, თამასუქებისა და სხვა ფასიანი ქაღალდების გამოშვებასთან, შექმნასთან, მიმოქცევასთან და მიწოდებასთან (მათ შორის, მომავალში) დაკავშირებული ოპერაციები, მათ შორის, მათი მიმოქცევის უზრუნველყოფა. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად კი ფინანსურ მომსახურებას განეკუთვნება ფინანსურ ინსტრუმენტებთან ან/და ფინანსურ ოპერაციებთან დაკავშირებული მომსახურება.

საკასაციო სასამართლო უსაფუძვლოდ მიიჩნევს კასატორის მითითებას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-2 ნაწილის «დ» ქვეპუნქტზე. კასატორის მოსაზრებით, ვინაიდან საწესდებო კაპიტალის შემცირება შესატანის დაბრუნების გზით წარმოადგენს საწესდებო კაპიტალში წილის მიმოქცევას, შესაბამისად, შპს «...» შემთხვევაში, საწესდებო კაპიტალიდან დაბრუნებული წილის მიღება (საზოგადოების პარტნიორების მიერ უძრავი ქონების გატანა) წარმოადგენდა საწესდებო კაპიტალში წილის მიმოქცევასთან დაკავშირებულ ოპერაციას, რაც, თავის მხრივ, ფინანსურ მომსახურებას განეკუთვნება.

აღნიშნულთან დაკავშირებით, საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ მოცემულ შემთხვევაში შპს «...» პარტნიორების მიერ თავიანთი წილების საკომპენსაციოდ შესატანის უკან დაბრუნება მოხდა ნატურით (ქონების გატანით).

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ «მეწარმეთა შესახებ» საქართველოს კანონი და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა განასხვავებს წილის მესაკუთრესა და ქონების მესაკუთრეს და შესაბამისად, განსხვავებულ სამართლებრივ რეჟიმში აქცევს წილის მიმოქცევასა და საზოგადოებიდან ქონების ნატურით გატანას. სამეწარმეო კანონმდებლობის თანახმად, საზოგადოების წილად მიიჩნევა უფლებებისა და მოვალეობების ერთობლიობა, რომელიც პირს აქვს საზოგადოების წევრობიდან გამომდინარე. ამასთან, საზოგადოების პარტნიორი არის წილის მესაკუთრე, რომელიც უფლებამოსილია, განკარგოს თავისი წილი შეხედულებისამებრ, რა დროსაც ქონება არ გადის საზოგადოებიდან და საბალანსო ღირებულებაც ხელშეუხებელი რჩება. რაც შეეხება ქონებას, ქონების შეტანისას მისი მესაკუთრე ხდება საზოგადოება, რომელიც განკარგავს მას საერთო წესების დაცვით, რის გამოც დაუშვებელია ქონების ნატურით გატანის გაიგივება წილის მიმოქცევასთან და შესაბამისად, მისი ფინანსური მომსახურების სამართლებრივ რეჟიმში მოქცევა.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო არ ეთანხმება კასატორის მოსაზრებას, რომ ხსენებული ოპერაცია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის პირველი ნაწილის «დ» ქვეპუნქტის შესაბამისად წარმოადგენს ფინანსურ მომსახურებას, ვინაიდან აღნიშნული ნორმის რეგულირების საგანია წილების მიმოქცევასთან დაკავშირებული ოპერაციები და არა მატერიალურ აქტივზე საკუთრების მიღება.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო მიზნებისათვის ქონების ნატურით გატანა არის აქტივი, რომელიც იბეგრება დამატებული ღირებულების გადასახადით. ამასთან, კანონმდებელი პირდაპირ ითვალისწინებს შემთხვევებს, როდესაც საზოგადოებიდან ქონების ნატურით გატანა გადასახადისაგან თავისუფლდება, კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს ლიკვიდაციის რეჟიმში მყოფი საწარმოსათვის შეღავათის დაწესებას, კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 213-ე მუხლი მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ ხდება იურიდიული პირის ლიკვიდაცია და პარტნიორ იურიდიულ პირს გადაეცემა მისი წილის პროპორციული (შესაბამისი) აქტივი და ამასთან, პარტნიორი იურიდიული პირი ლიკვიდაციამდე ფლობდა 50 პროცენტს ან მეტს ამ იურიდიულ პირში, მაშინ ასეთი გადაცემა არ ითვლება აქტივების რეალიზაციად (მიწოდებად) ლიკვიდირებული იურიდიული პირის მიერ. საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ მოცემულ შემთხვევაში არ მომხდარა საწარმოს ლიკვიდაცია ან გაყოფა, რაც საქმის მასალებითაც დასტურდება და აღნიშნულს არც მხარეები ხდიან სადავოდ.

საკასაციო სასამართლო უსაფუძვლოდ მიიჩნევს კასატორის მითითებას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-20 მუხლის მე-4 ნაწილის «ა» ქვეპუნქტზეც, როგორც კანონის ანალოგიაზე და განმარტებას, რომ ხსენებული ნორმის თანახმად, საქონლის მიწოდებად/მომსახურების გაწევად არ ითვლება სახელმწიფოსათვის ან/და ადგილობრივი თვითმმართველობისათვის აქტივების გამოტანა იმ საწარმოს კაპიტალიდან, რომლის წილის/აქციების 50 %-ზე მეტი სახელმწიფოს ან/და ადგილობრივი თვითმმართველობის საკუთრებაშია. ამდენად, ხსენებული მუხლით რეგულირებულია შემთხვევა, როდესაც სახელმწიფოს წილობრივი მონაწილეობით შექმნილი საწარმოს საწესდებო კაპიტალიდან აქტივების (შესატანის) გამოტანა (უკან დაბრუნება) არ ითვლება არც საქონლის მიწოდებად და არც მომსახურების გაწევად და, შესაბამისად, იგი რაიმე სახის გადასახადით არ იბეგრება.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ, ვინაიდან საქართველოს საგადასახადო კოდექსი სპეციალური ურთიერთობების მომწესრიგებელ ნორმათა ერთობლიობაა, «ნორმატიული აქტების შესახებ» საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, ანალოგიის გამოყენება და მის საფუძველზე შპს «...» საგადასახადო შეღავათების გავრცელება დაუშვებელია.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, შპს «...» პარტნიორების მიერ საზოგადოებიდან შესატანის (უძრავი ქონების) უკან დაბრუნება – ქონების ნატურით გატანა განიხილება როგორც საქონლის მიწოდება და იგი წარმოადგენს დასაბეგრ ოპერაციას.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ მოცემულ შემთხვევაში მართებულად ჩაითვალოს მიღებულ შემოსავლად საწარმოს აქტივებიდან ფიზიკურ პირებზე გადაცემული ქონების ნამატი ღირებულება (სხვაობა საბაზრო ფასსა და ნარჩენ საბალანსო ღირებულებას შორის) და ვინაიდან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 175-ე მუხლის შესაბამისად მიღებული შემოსავალი ექვემდებარება დაბეგრას მოგებისა და დამატებული ღირებულების გადასახადებით, შესაბამისად კანონიერად მოხდა ნამეტი თანხიდან კუთვნილი გადასახადების გამოანგარიშება. აღნიშნულ მსჯელობასა და საგადასახადო სფეროში ჩადებულ კანონმდებლის ნებას კიდევ უფრო ამყარებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ის ნორმები, რომლებშიც კანონმდებელი პირდაპირ უთითებს შემთხვევებს, როდესაც საზოგადოებიდან ქონების ნატურით გატანისას ნამატი ღირებულება განთავისუფლებულია გადასახადისაგან. ამდენად, საზოგადოებიდან ქონების ნატურით გატანა წარმოადგენს დასაბეგრ ოპერაციას და კანონმდებელი პირდაპირ ითვალისწინებს შემთხვევებს – ადგენს საგამონაკლისო ნორმებს, როდესაც ხსენებული ოპერაციები განთავისუფლებულია გადასახადისაგან, რომლებიც მოცემულ შემთხვევაზე ვერ გავრცელდება.

საკასაციო სასამართლო უსაფუძვლოდ მიიჩნევს კასატორის მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ სადავო ოპერაციას დაუბეგრავ მიწოდებად მიიჩნევს ასევე ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (ბასს) ნორმებიც.

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

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

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ არ არსებობს შპს «...» საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილების საფუძველი, რის გამოც გასაჩივრებული გადაწყვეტილება უნდა დარჩეს უცვლელად.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ გ ი ნ ა:

1. შპს «...» საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 12 ოქტომბრის გადაწყვეტილება;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

3. დღე

დღე-ზე დარიცხული ჯარიმის კანონიერების შემოწმება

გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

¹ბს-1187-1134(კ-09) 24 თებერვალი, 2010 წ., ქ. თბილისი
საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატა
შემადგენლობა: ნ. ქადაგიძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
ნ. სხირტლაძე,
ლ. მურუსიძე

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2006 წლის 27 ნოემბერს შპს «...» სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაევების განხილვის საბჭოს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიმართ და მოითხოვა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 11 სექტემბრის 1419 «საგადასახადო მოთხოვნის» ნაწილობრივ, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაევების განხილვის საბჭოს 2006 წლის 22 ნოემბრის 05-04/12018 გადაწყვეტილების ნაწილობრივ, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის 2006 წლის 27 ოქტომბრის 12649 ბრძანების ნაწილობრივ და ასევე მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 8 სექტემბრის 1233 ბრძანების ნაწილობრივ ბათილად ცნობა.

მოსარჩელო სასარჩელო განცხადებაში აღნიშნავდა, რომ მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 11 სექტემბრის 1419 საგადასახადო მოთხოვნის შესაბამისად, სადავო დღე-ს დარიცხვის საფუძველია მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 8 სექტემბრის 1233 ბრძანება, რომელიც ეყრდნობა ამავე ინსპექციის 2006 წლის 30 აგვისტოს გასვლით საგადასახადო შემოწმების აქტს.

სადავო საგადასახადო მოთხოვნის და შემოწმების აქტის შესაბამისად, შპს «...» სხვადასხვა გადასახადებთან ერთად გადასახდელად ერიცხება დღე-ს ძირითად გადასახადში 81 329 ლარი და ჯარიმა – 152 397 ლარი.

ზემოაღნიშნულ გადასახადში დარიცხვა 2006 წლის 30 აგვისტოს შემოწმების აქტის მიხედვით შემდეგნაირად დადგინდა: ვინაიდან საზოგადოებას საქონლის იმპორტირების შედეგად მიღებული ჰქონდა საბაჟოზე გადახდილი დღე-ს ჩათვლა, მაგრამ განხორციელდა ზოგიერთი საქონლის ჩამოწერა, როგორც რეალიზაციისათვის უვარგისი. შესაბამისად, ჩამოწერილ საქონელზე მიღებული დღე-ს ჩათვლა საზოგადოებას გაუქმდა, შესაბამისად, საერთო დღე-ს ჩათვლა შემცირდა და დაერიცხა საგადასახადო ვალდებულების სახით.

საგადასახადო ინსპექციის მიერ დღე-ს ჩათვლის გაუქმება შემოწმების აქტის მიხედვით არ არის დასაბუთებული, რადგან არ არის მითითებული დარიცხვის არანაირი სამართლებრივი საფუძველი.

მოსარჩელის განმარტებით, შემოწმების აქტის მიხედვით, დღე-ს ჩათვლის გაუქმება კანონშესაბამაო შემდეგი გარემოებების გამო: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის II ნაწილი ადგენს ჩასათვლელი დღე-ს თანხის გაანგარიშების წესს, რაც იმავე კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად დადგენილია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ან/და საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით. საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის II ნაწილი ასევე მიუთითებს დღე-თი ჩასათვლელი ოპერაციების დროს, საქონლის ეკონომიკური საქმიანობის გამოყენებისათვის პრინციპის გათვალისწინებას.

მოსარჩელის მოსაზრებით, შპს «...», საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით, დღე-თი დასაბეგრი ოპერაციების შესაბამისად, საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის საფუძველზე სწორად აქვს ნაწარმოები დღე-ს ჩათვლა, ხოლო რაც შეეხება ზოგიერთი საქონლის ჩამოწერას, როგორც რეალიზაციისათვის უვარგისს, და საგადასახადო ინსპექციის მიერ შესაბამისად ჩამოწერილ საქონელზე მიღებულ დღე-ს ჩათვლის გაუქმებას, აღნიშნული მხოლოდ ეკონომიკური საქმიანობის შედეგია და ასეთ შემთხვევაში გადამხდელის მიმართ დღე-ს ჩათვლის გაუქმების გარკვეულ წესს საგადასახადო კოდექსი არ ითვლისწინებს.

საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილი ადგენს დღე-ს არ ჩათვლის კონკრეტულ პირობებს, სადავო ზემოაღნიშნული ოპერაციის და შედეგის გამო დღე-ს ჩათვლის გაუქმება არ დგინდება.

ზემოაღნიშნული არგუმენტაციის შესაბამისად, მოსარჩელის მოსაზრებით, სადავო საგადასახადო მოთხოვნის და შემოწმების აქტის შესაბამისად, შპს «...» სხვადასხვა გადასახადებთან ერთად გადასახდელად ერიცხება დღე-ს ძირითად გადასახადში 81 329 ლარი და ჯარიმა – 152 397 ლარი, რაც კანონშესაბამაოა.

დავების განხილვის საბჭოს 2006 წლის 22 ნოემბრის 05-04/12018 გადაწყვეტილების 3.1 პუნქტით განისაზღვრა შპს «...» დღგ-ს ჩათვლის ახალი წესი, რომელიც ძირითადად დაეყრდნო საგადასახადო კოდექსის მე-13 მუხლს. აღნიშნული მუხლის საფუძველზე მიჩნეულ იქნა შპს «...» მიერ განხორციელებული ოპერაცია არაეკონომიკურ საქმიანობად და დადგინდა იქნა კანონშესაბამოდ დღგ-ს ჩათვლის ახალი წესი, რომლის მიხედვითაც, ორგანიზაციას დაუდგინდა განსხვავებული გაანგარიშების შედეგად დღგ-ში ახალი გადახდის ვალდებულება.

ასევე დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილების 3.1 პუნქტით დადგინდა დღგ-ს ჩათვლის 81 329 ლარის განსაზღვრით და, შესაბამისად, დღგ-ს ჩათვლიდან გამომდინარე, დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილების მე-4 პუნქტით არასწორად განისაზღვრა მოგების გადასახადის ნაწილში გამოსაქვითი ხარჯი მაშინ, როდესაც მოგების გადასახადის გაანგარიშებისას საგადასახადო კოდექსის 177-ე და 178-ე მუხლით დადგინდა როგორც გამოსაქვითი, ისე გამოქვითვას არ დაქვემდებარებული ხარჯები.

მოსარჩელემ დავის გადაწყვეტის ფორმად აირჩია სამ ეტაპიანი დავა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში. შემდგომი დავა, საგადასახადო კოდექსის 160-ე მუხლის შესაბამისად, დადგინდა ვადაში გაგრძელებულ იქნა სასარჩელო განცხადებით სასამართლოში.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2008 წლის 7 მაისის გადაწყვეტილებით შპს «...» სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ – სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 11 სექტემბრის 1419 საგადასახადო მოთხოვნა და, შესაბამისად, საგადასახადო დეპარტამენტის და ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს ადმინისტრაციულ სამართლებრივი აქტები: საგადასახადო დეპარტამენტის 2006 წლის 27 ოქტომბრის 12649 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2006 წლის 22 ნოემბრის 05-04/12018 გადაწყვეტილება ნაწილობრივ დღგ-ს და მოგების გადასახადის ნაწილში და მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციას დაევალა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების სრულყოფილად შესწავლისა და შეფასების შედეგად გამოეცა ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ამ გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლიდან ადმინისტრაციული აქტის გამოცემისათვის კანონით დადგინდა ვადაში.

საქალაქო სასამართლო თავის გადაწყვეტილებაში განმარტავდა, რომ მოქმედი კანონმდებლობის მიხედვით, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, რომელიც გამოცემულია წერილობითი სახით, აუცილებელია, შეიცავდეს დასაბუთებას, კერძოდ, მასში მითითებული უნდა იყოს ის სამართლებრივი და ფაქტობრივი წინამძღვრები, რომელთა საფუძველზეც გამოიგა იგი, რამდენადაც 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.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-5 მუხლით რეგლამენტირებულია ადმინისტრაციული ორგანოს უფლებამოსილების განხორციელების სავალდებულო პრინციპი – უფლებამოსილების განხორციელება კანონის საფუძველზე, რაც გულისხმობს, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოს ეკრძალება კანონმდებლობის მოთხოვნის საწინააღმდეგოდ განხორციელოს რაიმე მოქმედება, მათ შორის, გამოსცეს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევა-შეფასების გარეშე, რაც განსაზღვრულია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლით.

სასამართლო განმარტავდა, რომ იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ადმინისტრაციული ორგანო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემისას მოქმედებს დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში, ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის წერილობით დასაბუთებაში უნდა მიეთითოს ყველა იმ ფაქტობრივ გარემოებაზე, რომლებსაც არსებითი მნიშვნელობა ჰქონდა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემისას. ასეთი დასაბუთების აუცილებლობას ითვალისწინებს საგადასახადო კოდექსის მე-13, 177-ე; 178-ე; 208-ე; 225-ე; 227-ე; 247-ე და 248-ე მუხლების მოთხოვნები.

სასამართლოს მითითებით, სადავო საგადასახადო მოთხოვნა და შესაბამისად, საგადასახადო მოთხოვნიდან გამომდინარე საგადასახადო დეპარტამენტის 2006 წლის 27 ოქტომბრის 12649 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2006 წლის 22 ნოემბრის 05-04/12018 გადაწყვეტილება ნაწილობრივ დღგ-ს და მოგების გადასახადის გაანგარიშების ნაწილში დაუსაბუთებელია, კერძოდ, ადმინისტრაციულ ორგანოებს სათანადოდ არ დაუსაბუთებიათ, საგადასახადო კოდექსის ეკონომიკური საქმიანობის, საქონლის ჩამოწერის, უვარგისად ქცეული საქონლის ჩამოწერის – სამეურნეო ოპერაციის, მოგების გაანგარიშებისას ხარჯის განმარტავი სამართლებრივი ნორმები.

საქალაქო სასამართლო საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის საფუძველზე განმარტავდა, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების კანონმდებლობით დადგინებული სხვა მოთხოვნები, ხოლო ამავე ნორმის მე-2 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადების ან გამოცემის წესის არსებით დარღვევად ჩაითვლება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა ადმინისტრა-

ციული წარმოების სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევით, რომლის არარსებობის შემთხვევაში, მოცემულ საკითხზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ადმინისტრაციული აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია, სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად ცნოს ადმინისტრაციული აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შედეგად ახალი ადმინისტრაციული აქტის გამოცემა.

მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ, რომლითაც მოითხოვეს გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 20 ივლისის გადაწყვეტილებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის სააპელაციო საჩივრები დაკმაყოფილდა – თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2008 წლის 7 მაისის გადაწყვეტილების შეცვლით მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება; შპს «...» სარჩელი მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 11 სექტემბრის 1419 საგადასახადო მოთხოვნის, საგადასახადო დეპარტამენტის 2006 წლის 27 ოქტომბრის 12649 ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2006 წლის 22 ნოემბრის 05-04/12018 გადაწყვეტილების ნაწილობრივ დღგ-ს და მოგების გადასახადის ნაწილში ბათილად ცნობაზე არ დაკმაყოფილდა.

სააპელაციო პალატა განჩინებაში მიუთითებდა, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ელი მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით.

სააპელაციო პალატა დაეთანხმა საქალაქო სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს და მიიჩნია, რომ საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება დაუსაბუთებელია, მის მიერ არ იქნა გამოყენებული კანონი, რომელიც გამოყენებული უნდა ყოფილიყო, არასწორად იქნა გამოყენებული ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4-ე მუხლი, რაც საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების მიხედვით, გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძვლებია.

სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, საქალაქო სასამართლომ არ გამოიყენა საგადასახადო ნორმები, რომლებიც კონკრეტული ურთიერთობის მარეგულირებელ სპეციალურ ნორმებს წარმოადგენენ.

სააპელაციო პალატამ ყურადღება გაამახვილა ორ სადავო მომენტზე: უვარგისად ქვეულ პროდუქციის ნაწილში საქონლის იმპორტის შედეგად მიღებული დღგ-ს ჩათვლების გაუქმებაზე, აღნიშნული თანხის და ჩამოწერილი საქონლის ღირებულების მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტად მიჩნევის საკითხზე.

საგადასახადო კოდექსის 170-ე მუხლის 1-ელი ნაწილით, მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი მოგება, რომელიც განისაზღვრება როგორც სხვაობა გადასახადის გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალსა და ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის.

გამოსაქვითი თანხები განსაზღვრულია საგადასახადო კოდექსის 177-ე მუხლით და იგი წარმოადგენს ხარჯს, რომელიც დაკავშირებულია შემოსავლების მიღებასთან. საგადასახადო კოდექსის 178-ე მუხლის «ა» ქვეპუნქტის მიხედვით, ერთობლივი შემოსავლებიდან არ გამოიქვითება ხარჯები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის ეკონომიკურ საქმიანობასთან.

სააპელაციო პალატამ დადგინებულად მიიჩნია ის გარემოება, რომ შპს «...» საქმიანობის ძირითად საგანს წარმოადგენს პარფიუმერული და კოსმეტიკური პროდუქციის და დამხმარე საშუალებების წარმოება და რეალიზაცია, სამომხმარებლო და ასევე სამეურნეო და ტექნიკური დანიშნულების საქონლის წარმოება და რეალიზაცია და მომსახურების გაწევა. უდავოა, რომ პროდუქცია, რომელიც მოგვიანებით, გაუვარგისების გამო განადგურდა, შპს «...» შეიძინა სამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში რომელიც წარმოადგენს საწარმოს შემოსავალს. გაუვარგისებისა და მოხმარების ვადის გასვლის გამო, თუმცა მოსარჩელე იძულებული გახდა, გაენადგურებინა ასეთი სახის პროდუქცია, ასეთი მოქმედება არ უნდა იქნეს განხილული მეწარმის მიერ შემოსავლის მიღების მიზნით გაწეულ ხარჯად. სასამართლო განმარტავდა, რომ მოსარჩელის დანახარჯი იმ შემთხვევაში ჩითვლება საგადასახადო კოდექსის 177-ე მუხლით გათვალისწინებულ შემოსავლის მიღებისათვის გაწეულ ხარჯად, თუკი ასეთი ხარჯის გაწევა აუცილებელია და გარდაუვალი. იმისათვის, რომ მოსარჩელემ თავის საქმიანობის სფეროში განხორციელებული სამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობის ხარჯზე მიიღოს გარკვეული შემოსავალი, აუცილებელი არ არის, რომ საწარმოს მიერ შექმნილი მატე-

რიალური ქონების ნაწილი გაუვარგისდეს ან მოხმარების ვადა გაუვიდეს. ასეთი მოვლენა წარმოადგენს შპს «...» სამეწარმეო საქმიანობის თანმხლებ რისკს, რომელიც ცალკეულ შემთხვევებში შესაძლებელია იქცეს რეალობად. ასეთი მოვლენა, თანახმად საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-13 მუხლის 1-ელი ნაწილისა, გადასახადის გადამხდელს არ ათავისუფლებს გადასახადის გადახდის ვალდებულებისაგან. კერძოდ, მე-13 მუხლის 1-ელი ნაწილით დადგენილია, რომ ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, მიუხედავად ასეთი საქმიანობის შედეგისა, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. თუმცა მოსარჩელემ განახორციელა ეკონომიკური საქმიანობა – შეიძინა პროდუქცია კონკრეტული მიზნის მისაღწევად, ასეთი საქმიანობის გარკვეულ ნაწილში (განადგურებული, გაუვარგისებული და ვადაგასული საქონლის ღირებულების პროპორციულად) მოსარჩელემ ვერ მიაღწია დასახულ მიზანს, რაც მას არ ათავისუფლებს იმ საგადასახადო ვალდებულებათაგან, რომელთა წარმოშობა უკავშირდება ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებას. ამდენად, სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, საგადასახადო ორგანოს მიერ სწორად იქნა განმარტებული, რომ საქონლის განადგურება არ წარმოადგენს ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებულ ქმედებას და აღნიშნული პროდუქციის ღირებულება გათვალისწინებული იქნა დასაბეგრი მოგების ფორმირებაში.

დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების საკითხთან დაკავშირებით სააპელაციო პალატა განმარტავდა, რომ საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე, გადამხდელი უფლებამოსილია, მიიღოს ჩათვლა იმპორტის განხორციელების დროს გადახდილ დღგ-ს თანხებზე, საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით იმ შემთხვევაში, თუ საქონელი გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობისათვის. ამავდროულად, გადამხდელი უფლებამოსილია ჩათვლა მიიღოს აღნიშნული საქონლის მიწოდების (ეკონომიკური საქმიანობის) განხორციელების შემდეგ. მხედველობაშია მისაღები ის გარემოება, რომ საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «ე» ქვეპუნქტი არ ზღუდავს გადამხდელს საბაჟო დეკლარაციების საფუძველზე ჩათვლის მიღების ვადით. ამდენად, მეწარმის რისკს წარმოადგენს ჩათვლის მიღების დროის განსაზღვრა, იმ გარემოების გათვალისწინებით, რომ მიღებული ჩათვლა შესაძლოა გაუქმდეს, თუ არ იარსებებს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილი ჩათვლის მიღების ყველა პირობა. კონკრეტულ შემთხვევაში, იმპორტირებული პროდუქციის გაუვარგისებული ნაწილი არ იქნა გამოყენებული ეკონომიკური საქმიანობისათვის, ვინიდან მოხდა მისი განადგურება. ასეთ შემთხვევაში, მოსარჩელისათვის საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით განხორციელებული ჩათვლის არგაუქმების შედეგად დაირღვევა საგადასახადო კოდექსის 225-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტი, რომლის მიხედვით, დღგ-თი დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი იმპორტი და შედეგად, აღნიშნული ოპერაცია დარჩება დღგ-თი დაუბეგრავი.

ამდენად, სააპელაციო პალატა საგადასახადო კანონმდებლობის პრინციპების გათვალისწინებით მიიჩნევდა, რომ სწორად იქნა გაუქმებული საბაჟო დეკლარაციების საფუძველზე მიღებული დღგ-ს ჩათვლები, რასაც შედეგად მოჰყვა აღნიშნული თანხების ხარჯებიდან ამოღება და დასაბეგრ მოგებაში გათვალისწინება.

აღნიშნული გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა შპს «...», რომლითაც მოითხოვა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 20 ივლისის გადაწყვეტილების გაუქმება და საკასაციო სასამართლოს მიერ საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღება.

კასატორის მოსაზრებით, სააპელაციო სასამართლომ გადაწყვეტილება გამოიტანა კანონის დარღვევით, სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა და არასწორად განმარტა კანონი, აღნიშნულის გამო საქმეზე მიღებულია არასწორი გადაწყვეტილება.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ შპს «...» საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმეში წარმოდგენილ შემდეგ გარემოებებზე: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 20 ივლისის 1159-მ და იმავე წლის 10 აგვისტოს 1171-მ ბრძანებების საფუძველზე მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის გადამხდელთა საგადასახადო აუდიტის სამმართველოს თანამშრომელთა მიერ შპს «...» ჩატარდა გასვლითი საგადასახადო შემოწმება.

შემოწმებამ მოიცვა პერიოდი 2004 წლის 1 იანვრიდან 2006 წლის 1 ივლისამდე, მოგებისა და ქონების გადასახადში-პერიოდი 2004 წლის 1 იანვრიდან 2006 წლის 1 იანვრამდე.

2006 წლის 30 აგვისტოს გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტით შპს «...» სხვადასხვა გადასახადებთან ერთად გადასახდელად დაერიცხა დღგ-ს ძირითადი გადასახადი – 81 329 ლარი და ჯარიმა – 152 397 ლარი, სულ – 233 726 ლარი.

ზემოაღნიშნული აქტით, დღგ-ში დარიცხვა განხორციელდა შემდეგ გარემოებაზე მითითებით: საზოგადოებას მიღებული ჰქონდა იმპორტირებულ საქონელზე საბაჟოზე გადახდილი დღგ-ს ჩათვლა. მოგვიანე-

ბით განხორციელდა საქონლის, როგორც რეალიზაციისათვის უვარგისის ჩამოწერა და ჩამოწერილ საქონელზე მიღებული **78 408** ლარის დღგ-ს ჩათვლა დაექვემდებარა შემცირებას. ასევე გაუქმდა და შემცირებას დაექვემდებარა თანამშრომელთა სატრანსპორტო მომსახურებაზე გადახდილი **2 921** ლარი დღგ-ს ჩათვლა.

იმავე შემოწმების აქტის საფუძველზე ჩაითვალა, რომ **2004** წლის მოგების გადასახადის ყოველწლიური დეკლარაციით გამოსაქვით ხარჯზე არასწორად იყო მიკუთვნებული **151 101** ლარის გაფუჭებული, ვადაგასული და ჩამოწერილი პროდუქციის ღირებულება, ხოლო **2005** წლის მოგების გადასახადის ყოველწლიური დეკლარაციით **-254 185** ლარის ღირებულების საქონელი.

2006 წლის **8** სექტემბერს გამოიცა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის **1233** ბრძანება შპს «...» გასვლითი საგადასახადო შემოწმების შედეგად თანხის დარიცხვის შესახებ. მითითებული ბრძანების შესაბამისად, შპს «...» დღგ-ში დაერიცხა **233 726** ლარი. აღნიშნულის საფუძველზე საგადასახადო დეპარტამენტის მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის მიერ **2006** წლის **11** სექტემბერს გამოიწერა **1419** საგადასახადო მოთხოვნა, სულ – **243 836** ლარზე.

წინამდებარე დავის საგანს წარმოადგენს ორი მომენტი: უვარგისად ქცეული პროდუქციის ნაწილში საქონლის იმპორტის შედეგად მიღებული დღგ-ს ჩათვლის გაუქმების კანონიერება და აღნიშნული თანხის და ჩამოწერილი საქონლის ღირებულების მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტად მიჩნევის დასაშვებობა.

საკასაციო სასამართლო ერთობრივი შემოსავლიდან ხარჯების გამოქვითვის ნაწილში სრულად იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მოტივაციას და თვლის, რომ ამ თვალსაზრისით საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილების საფუძველი არ არსებობს.

საგადასახადო კოდექსის **177-ე** მუხლის შესაბამისად, ერთობრივი შემოსავლიდან გამოიქვითება მოგების მიღებასთან დაკავშირებული ყველა ხარჯი. საკასაციო სასამართლო აღნიშნული მუხლის დეფინიციიდან გამომდინარე თვლის, რომ დანახარჯი მხოლოდ იმ შემთხვევაში ჩაითვლება შემოსავლის მიღებისათვის გაწეულ ხარჯად, თუკი მოგების მიღების მიზნით ხარჯის გაწევა აუცილებელი და გარდაუვალია, ანუ სხვაგვარად მოგების მიღება შეუძლებელია.

დადგენილია, რომ შპს «...» საქმიანობის ძირითად საგანს წარმოადგენს პარფიუმერული და კოსმეტიკური პროდუქციის და დამხმარე საშუალებების წარმოება-რეალიზაცია. საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ პარფიუმერულ საქმიანობის სფეროში გაწეული სამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობის შედეგად შემოსავლის მისაღებად არ არის სავალდებულო შემოტანილი მატერიალური ქონების ნაწილის გაუვარგისება ვადის გასვლის ან შენახვის არასათანადო პირობების გამო. საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ საქონლის განადგურება ვადის გასვლის გამო შეადგენს სამეწარმეო საქმიანობის თანმხლებ რისკს და არ მიეკუთვნება იმ სახის საქმიანობას, რომელიც ხორციელდება მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, რაც საგადასახადო კოდექსის **178-ე** მუხლის «ა» ქვეპუნქტის თანახმად, წარმოადგენს ასეთი ხარჯის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვის გამომრიცხავ გარემოებას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **170.1** მუხლის შესაბამისად, საწარმოს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი მოგება. იგი განისაზღვრება, როგორც სხვაობა გადასახადის გადამხდელის ერთობრივ შემოსავალსა და ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვის თანხებს შორის. როგორც ზემოთ აღინიშნა, გამოსაქვითვი თანხები განსაზღვრულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **177-ე** მუხლით.

მოცემულ პირობებში საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მითითებას იმის თაობაზე, რომ პარფიუმერული საქონლის განადგურებით გამოწვეული ხარჯი არ არის დაკავშირებული შემოსავლის მიღებასთან, რის გამოც ვერ დაექვემდებარება საერთო შემოსავლიდან გამოქვითვას.

აღნიშნული თვალსაზრისით საკასაციო სასამართლო ასევე ყურადღებას მიაქცევს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის **1293** ბრძანებით დამტკიცებულ «სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისის დაბეგვრის, დაზიანებული, უვარგისი ან გაფუჭებული საქონლის ღირებულების ხარჯად აღიარების შესახებ» მეთოდურ მითითებას. აღნიშნული მეთოდური მითითების პირველი პუნქტის შესაბამისად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დაკარგული (შემცირებული) ღირებულება, რომელიც გამოწვეულია მისი სასაქონლო სახის დაკარგვით-გაფუჭებით, არ წარმოადგენს დამუშავებული ან ნაწილობრივ დამუშავებული საქონლის თვითღირებულების შემადგენელ ელემენტს და საგადასახადო კოდექსის **208-ე** მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაბეგრი შემოსავლის განსაზღვრისას მონაწილეობას არ ღებულობს ერთობრივი შემოსავლის კორექტირებაში. თავის მხრივ, შესაბამისი გაფუჭებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა ფიზიკურად არსებობს, ან არსებობს მისი განადგურების (უტილიზაციის) პირველადი დოკუმენტი. მოცემულ შემთხვევაში: ა) სასაქონლო მატერიალურ ფასეულობაზე ასეთი დანახარჯი ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვას არ ექვემდებარება; ბ) აღნიშნულ საქონელზე გადახდილი დღგ-ს თანხების მიხედვით ჩათვლა არ უნდა განხორციელდეს.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს იმ გარემოებას, რომ მეთოდური მითითება მიღებულია სადავო ურთიერთობის წარმოშობის შემდეგ, მაგრამ საგადასახადო კოდექსის ზემოაღნიშნული ნორმების განმარტების და სასამართლოს მოსაზრების თანხვედრის თვალსაზრისით მნიშვნელოვნად მიიჩნევა აღნიშნულზე მითითებას.

იმავდროულად საკასაციო სასამართლო ვერ დაადასტურებს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერებას დღგ-ზე დარიცხული ჯარიმის ნაწილში და თვლის, რომ გადაწყვეტილება ამ ნაწილში მიღებულია საგადასახადო კოდექსის ნორმების დარღვევით. პირველ რიგში საკასაციო სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტში მითითებულ დარიცხვის საფუძველს. მითითებული აქტის თანახმად, **300%-იანი ჯარიმა – 151 638 ლარი შპს «...»** დაეკისრა საგადასახადო კოდექსის **134-ე** მუხლის საფუძველზე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **134-ე** მუხლი განსაზღვრავს გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაუკავებლობისათვის პასუხისმგებლობის ზომებს, კერძოდ, მითითებული მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო აგენტის მიერ გადასახადის წყაროსთან გადასახადის გადამხდელისათვის გადასახადის დაუკავებლობა ან/და დაკავებული გადასახადის თანხის ბიუჯეტში არასრულად გადარიცხვა (გადახდა) – იწვევს დაჯარიმებას დაუკავებელი (გადასარიცხი) თანხის **10 %-ის** ოდენობით.

უდავოა, რომ მითითებული მუხლით დადგენილი პასუხისმგებლობის საფუძველი კავშირში არ არის განსახილველ შემთხვევასთან, მით უფრო იმ გარემოების გათვალისწინებით, რომ **300%-იანი** ჯარიმას აღნიშნული მუხლი არ ითვალისწინებს.

ერთადერთი ნორმა, რომლითაც განსაზღვრულია **300%-იანი** ჯარიმა არის საგადასახადო კოდექსის **138-ე** მუხლი, რომლის შესაბამისადაც გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ საგადასახადო ორგანოში არასწორი მონაცემების შემცველი დოკუმენტის წარდგენა, რაც იძლევა გადახდილი გადასახადის მომავალ საგადასახადო ვალდებულებათა ანგარიშში ჩათვლას ან დაბრუნების საფუძველს, იწვევს დაჯარიმებას ჩასათვლელი ან დასაბრუნებელი თანხის **300 %-ის** ოდენობით.

საკასაციო სასამართლო დაუშვებლად მიიჩნევს წინამდებარე შემთხვევასთან მიმართებაში ზემოაღნიშნული ნორმის მისადაგებას და განმარტავს, საგადასახადო კოდექსის აღნიშნული მუხლით ფინანსური სანქციის გამოყენების აუცილებელ საფუძველად კანონმდებლის მიერ განსაზღვრულია უსაქონლო ოპერაციის ან ფიქტიური გარიგების გამოვლენა, რომლის შედეგად პირის მიერ შესაბამისი ანგარიშ-ფაქტურით ან ყალბი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით ან/და საბაჟო დეკლარაციით განხორციელდა ჩათვლა.

ზემოაღნიშნულის საფუძველზე საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ დღგ-ზე დარიცხული ჯარიმის ნაწილში სადავო აქტები არ ეფუძნება საგადასახადო კოდექსის ნორმებს, საკითხი ამ ნაწილში არ არის შესწავლილი და გამორკვეული და დაუდგენელია დარიცხვის სამართლებრივი საფუძველი, რაც საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის **60.1** მუხლის შესაბამისად იძლევა სადავო აქტების ბათილობის საფუძველს.

საკასაციო სასამართლო საჭიროდ მიიჩნევს, დღგ-ზე დარიცხული ჯარიმის ნაწილში სადავო აქტები საქმის გარემოებათა სრულყოფილი გამოკვლევის მიზნით დაუბრუნოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელიც ვალდებულია, იმსჯელოს წინამდებარე შემთხვევასთან მიმართებით საერთოდ საჯარიმო თანხის დაკისრების შესაძლებლობასა და მართებულობაზე.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის **1-ელი** მუხლის მე-2 ნაწილით, **32-ე** მუხლის მე-4 ნაწილით, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის **411-ე** მუხლით და

გ ა დ ა წ ვ ე ტ ა :

1. შპს «...» საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **2009 წლის 20** ივლისის გადაწყვეტილება გაუქმდეს იმ ნაწილში, რომლითაც შპს «...» უარი ეთქვა ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის **2006 წლის 27** ოქტომბრის **12649** ბრძანების, მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის **2006 წლის 8** სექტემბრის **1233** ბრძანების, მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის **2006 წლის 11** სექტემბრის **1419** «საგადასახადო მოთხოვნის» გაუქმებაზე დღგ-ზე დარიცხული ჯარიმის – **152 397** ლარის ნაწილში;
3. შპს «...» სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ – ბათილად იქნეს ცნობილი ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის **2006 წლის 27** ოქტომბრის **12649** ბრძანება, მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის **2006 წლის 8** სექტემბრის **1233** ბრძანება, მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის **2006 წლის 11** სექტემბრის **1419** «საგადასახადო მოთხოვნა» შპს «...» ჯარიმის სახით **152 397** დარიცხვის ნაწილში და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციას დაევალოს დღგ-ზე დარიცხული ჯარიმის თაობაზე მიიღოს ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი საქმის გარემოებათა სრულყოფილი გამოკვლევის საფუძველზე.
4. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურს და ამავე სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციას სოლიდარულად გადახდეთ შპს «...» მიერ გადახდილი ბაჟის ნაწილი **3260,15** ლარის ოდენობით;

5. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

დღგ-ს გადახდის ვალდებულების წარმოშობა

განჩინება

18ს-192-185 (23-10)

5 ივლისი, 2010 წ., ქ. თბილისი

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

გასაჩივრებული განჩინება: თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 2 ნოემბრის განჩინება

აღწერილობითი ნაწილი:

2008 წლის 17 თებერვალს მოსარჩელე კს «...» სასარჩელო განცხადებით მიმართა ქ. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მიმართ, რომლითაც ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2008 წლის 2 დეკემბრის 1დ/360 ბრძანების, 2008 წლის 8 დეკემბრის საგადასახადო მოთხოვნისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 11 თებერვლის 1301 ბრძანების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

მოსარჩელის განმარტებით, კს «...» დაფუძნდა 2005 წლის 17 ივლისს და მის ერთ-ერთ დამფუძნებელს წარმოადგენდა შპს «...», რომელიც საადვოკატო ბიუროს დაფუძნებისას რეგისტრირებული იყო, როგორც დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად. საწარმოს დაფუძნებისას შპს «...» შენატანს საწესდებო კაპიტალში წარმოადგენდა მისი კუთვნილი უძრავი ქონება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, საწარმოს კაპიტალში ან ამხანაგობაში დღგ-ის გადამხდელის მიერ შენატანის საქონლის ან/და მომსახურების ფორმით განხორციელებისას აღნიშნული საწარმო ვალდებულია, რეგისტრაციაში გატარდეს დღგ-ის გადამხდელად დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელებამდე, მაგრამ არა უგვიანეს შენატანის განხორციელებიდან 10 კალენდარული დღისა. საწარმოს რეგისტრაციისას კს «...» მხედველობიდან გამორჩათ მიეთითებინათ, რომ დღგ-ის გადამხდელს წარმოადგენდა შპს «...» და ვინაიდან საწარმო არ ფუნქციონირებდა დეკემბრამდე და არ წარმოებდა საბუღალტრო აღრიცხვა კს «...» საგადასახადო ინსპექციის მიერ გატარებულ იქნა როგორც გადასახადის ჩვეულებრივ გადამხდელად, თუმცა იმ ფაქტის შემოწმება, რომ დღგ-ს გადამხდელს წარმოადგენდა შპს «...» საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის მე-4 პუნქტის თანახმად, საგადასახადო ინსპექციის ვალდებულებასაც წარმოადგენდა. მოსარჩელის განმარტებით, საწარმოსათვის სავალდებულო რეგისტრაციის შესახებ ცნობილი გახდა 2007 წლის იანვრის ბოლოს და 2007 წლის თებერვალში საწარმომ თავისი ინიციატივით გაიარა რეგისტრაცია, ამავე დროს საწარმოს მიერ გადახდილ იქნა 2005-2006 წლის ნაწარმოები ოპერაციებისათვის დღგ-ის ძირითადი თანხა – 6 054 ლარი, ჯარიმა – 6 054 ლარი და საურავი – 1 208 ლარი, აღნიშნული კი გულისხმობდა მოსარჩელის მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის მიხედვით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის აღიარებას. საწარმომ 2007 წლის 23 მარტს წარდგენილი დეკლარაციის საფუძველზე თბილისის საგადასახადო ინსპექციიდან მიიღო შემდეგი საგადასახადო მოთხოვნები: 1626, 1628, 1629, 1630, 1631, 1632, 1633, 1634, 1635, 1636, 1637, 1638, რომლის მიხედვითაც დავალიანებამ შეადგინა 18 200 ლარი. აღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნები მოსარჩელის მიერ გასაჩივრებულ იქნა კანონით დადგენილი წესით, ასევე განხორციელებულ იქნა სადავო თანხის საბანკო უზრუნველყოფა. მიუხედავად ამისა, წინასწარ აღიარებული და ჩარიცხული თანხა – 13 316 ლარი, საგადასახადო ინსპექციის მიერ კომპიუტერული პროგრამის მეშვეობით იქნა ჩამოჭრილი. ამავე დროს საგადასახადო ინსპექციამ საგარანტიო თანხიდან მოსარჩელეს დამატებით ჩამოაჭრა თანხა – 8 000 ლარი. სასამართლო დავის შედეგად კს «...» მოთხოვნები ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა – საგადასახადო ინსპექციას საქმის არსებითი შესწავლის შემდეგ, ერთი თვის ვადაში დაევალა ახალი აქტის გამოცემა. პარალელურად, ერთი წლის შემდეგ დასრულდა რევიზია და საგადასახადო სამსახურმა, რეგისტრაციის წესების დარღვევის სანქციის სახით, გადახდილი დღგ-ს ზედმეტობის გათვალისწინებით, მოსარჩელეს დააკისრა 6 000 ლარის გადახდა, თუმცა მოსარჩელის მტკიცებით, საწარმოსათვის უკვე ჩამოჭრილი ჰქონდათ სადავო 18 200 ლარი. საქართველოს უზენაესი სასამართლო ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 24 სექტემბრის განჩინების საფუძველზე საგადასახადო ინსპექციამ 2008 წლის 9 ოქტომბერს დაიწყო ადმინისტრაციული წარმოება. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 183-

ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე და მოპასუხის წარმოების პროცესში მონაწილეობის შეუძლებლობის მოტივით ადმინისტრაციული წარმოების ვადა გაგრძელდა კიდევ ერთი თვით, რაც მოსარჩელის განმარტებით ეწინააღმდეგება მითითებული მუხლის მე-3 პუნქტის მოთხოვნებს. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის მიერ 2008 წლის 2 დეკემბერს გამოცემულ იქნა 1დ/360 ბრძანება, ხოლო 2008 წლის 8 დეკემბერს საგადასახადო მოთხოვნა, რომლებიც მოსარჩელის მიერ გასაჩივრებულ იქნა ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურში. ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 14 თებერვლის 1301 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

მოსარჩელემ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლსა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2007 წლის 11 სექტემბრის «დამატებითი ღირებულების გადასახადის დეკლარაციის შევსების შესახებ» 11048 ბრძანების 1-ელ მუხლზე და განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლი გამოყენებულ უნდა იქნეს მხოლოდ იმ გადამხდელების მიმართ, რომლებიც რეგისტრირებული არიან დღგ-ს გადამხდელებად და მიუხედავად ამისა არ წარადგენენ დეკლარაციას. მოსარჩელის განმარტებით, დამატებითი ღირებულების გადასახადის გადამხდელის სერტიფიკატში აღნიშნულია, რომ საწარმოს დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაცია ძალაშია 2005 წლის 17 ივლისიდან მასში ასევე აღნიშნულია სარეგისტრაციო სერტიფიკატის შევსების თარიღი – 2007 წლის 9 თებერვალი. აღნიშნული გამომდინარეობდა იმ ფაქტიდან, რომ საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი მუხლის თანახმად, პირი დღგ-ს გადამხდელად ითვლება თუკი გავლილი აქვს რეგისტრაცია ან დაუდგა რეგისტრაციის გავლის ვალდებულება, მაგრამ მოსარჩელე, მიუხედავად იმისა, ჰქონდა თუ არა რეგისტრაციის გავლის ვალდებულება, საგადასახადო ორგანოში დეკლარაციას რეგისტრაციის გარეშე ვერ წერადგენდა.

მოსარჩელის მოსაზრებით, სახეზე არ იყო სამართალდარღვევათა ერთობლიობა, რომლის დროსაც საგადასახადო კოდექსის 126-ე მუხლის მე-3 ნაწილი ითვალისწინებს საწარმოსათვის, თითოეული სამართალდარღვევისათვის, ცალ-ცალკე სანქციის დაკისრებას. ამასთან, თუ სამართალდარღვევა გათვალისწინებულია ზოგადი და კერძო ნორმით სამართალდარღვევათა ერთობლიობა არ არსებობს და მოქმედებს კერძო ნორმა. საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლი წარმოადგენს ზოგად ნორმას საგადასახადო დეკლარაციებთან მიმართებით, ხოლო დღგ-სთან მიმართებაში მოქმედებს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლი. მოსარჩელის განმარტებით, კს «...» სამართალდარღვევა მდგომარეობდა იმაში, რომ მან დადგინდა ვადაში არ მოახდინა დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაცია, რისთვისაც საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმები გადაიხადა.

მოსარჩელის მტკიცებით, როდესაც აღმოაჩინა, რომ საწარმო ვალდებული იყო, გატარებულიყო დღგ-ს რეგისტრაციაში მიმართა შესაბამის სამსახურს, მაგრამ საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლებმა უარი უთხრეს დღგ-ს დეკლარაციის წინასწარ წარდგენაზე, სანამ არ დარეგისტრირდებოდა, ვინაიდან საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2007 წლის 11 სექტემბრის 11048 ბრძანების 1-ელი მუხლის თანახმად, დღგ-ს დეკლარაციის წარდგენა ევალებათ იმ პირებს, რომლებიც რეგისტრირებული არიან დღგ-ს გადამხდელად, დანართით განსაზღვრული ფორმის მნიშვნელოვან ნაწილს წარმოადგენს სერტიფიკატის ნომერი, რომელიც იმ დროისათვის საწარმოს არ გააჩნდა, ხოლო, რაც შეეხება ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 18 იანვრის 125 ბრძანებით დამტკიცებული «დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის წესის შესახებ» ინსტრუქციას, იგი განსაზღვრავს, რომ მოცემული სერტიფიკატით დასტურდება, რომ სერტიფიკატში მითითებული გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ინსპექციის მიერ რეგისტრირებულია დამატებითი ღირებულების გადამხდელად, რითაც დასტურდება ის, რომ იგი უფლებამოსილია გადაახდევინოს მომხმარებელს დამატებითი ღირებულების გადასახადი და, შესაბამისად, გასცეს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა.

მოსარჩელის მოსაზრებით, მოპასუხემ დაარღვია სასამართლოს მიერ აქტის გამოცემისათვის დადგენილი ვადა, რაც წარმოადგენს მისი ბათილობის საფუძველს. კერძოდ, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2008 წლის 24 სექტემბრის (საქმე 189-185 (კ-08)) განჩინების საფუძველზე საგადასახადო ინსპექციამ 2008 წლის 9 სექტემბერს დაიწყო ადმინისტრაციული წარმოება. მოპასუხის წარმოების პროცესში მონაწილეობის შეუძლებლობის მოტივითა და საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 183-ე მუხლის მე-2 ნაწილის წარმოების ვადა გაგრძელდა კიდევ ერთი თვით, რითაც დარღვეულ იქნა მითითებული მუხლის მე-3 ნაწილი. მოსარჩელის მოსაზრებით, ვინაიდან სასამართლომ კონკრეტულად განსაზღვრა აქტის გამოცემის ვადა, ადმინისტრაციული ორგანო არ იყო უფლებამოსილი, გაეგრძელებინა სასამართლოს მიერ განსაზღვრული ვადა. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელე თვლის, რომ კანონის დარღვევით გამოცემული აქტი კანონმდებლობის ფარგლებში ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი.

თბილისის საქალაქო სასამართლო ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 28 აპრილის გადაწყვეტილებით კს «...» სარჩელი დაკმაყოფილდა – ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 11 თებერვლის 1301 ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2008 წლის 2 დეკემბრის 1დ/360 ბრძანება და 2008 წლის 8 დეკემბრის საგადასახადო მოთხოვნა.

საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქმეზე ძირითად, არსებით საკითხს წარმოადგენდა, თუ რამდენად იყო შესაძლებელი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე და 131-ე მუხლებით სანქციების ერ-

თდროულად გამოყენება და მოხდა თუ არა სამართალდარღვევის ორი ფაქტი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 38-ე მუხლის 1-ელ ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი არის პირი, რომელსაც აქვს ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება. გადასახადის გადახდის ვალდებულება შეიძლება ჰქონდეს: ა) პირს, რომელიც რეგისტრირებულია გადასახადის გადამხდელად (მეწარმე და მასთან საგადასახადო კოდექსით გათანაბრებული ფიზიკური პირი: «მეწარმეთა შესახებ» საქართველოს კანონის შესაბამისი ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმით არსებული პირი – პს, სს, კს, და ა.შ. სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისად, შექმნილი ორგანიზაციული წარმონაქმნი – კავშირი, ფონდი, არარეგისტრირებული კავშირი, ამხანაგობა, და სხვ. ბ) პირს, რომელიც რეგისტრირებული არ არის გადასახადის გადამხდელად, მაგრამ ვალდებულია, რომ იყოს «ა» პუნქტში ჩამოთვლილი პირები, რომლებსაც გავლილი არა აქვთ რეგისტრაცია საგადასახადო ორგანოში); გ) პირს, რომელიც არ არის და არც აქვს ვალდებულება, რეგისტრირებული იყოს გადასახადის გადამხდელად (მაგალითად, დაქირავებული პირი, რომელიც შემოსავალს იღებს მხოლოდ ხელფასის სახით და არა აქვს დეკლარირების ვალდებულება).

საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის 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 სრულ (არასრულ) საგადასახადო თვეზე, მაგრამ არანაკლებ 200 ლარისა აღნიშნული დეკლარაციის წარუდგენლობის ყოველი სრული (არასრული) თვისათვის, ხოლო საგადასახადო კოდექსის 95-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო დეკლარაცია წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის წერილობით ანგარიშგებას მიღებული შემოსავლებისა და გაწეული ხარჯების, საგადასახადო შეღავათების, გამონაგარიშებული გადასახადის თანხის ან/და გადასახადის გამონაგარიშებისა და გადასახადთან დაკავშირებული სხვა მონაცემების შესახებ. საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსით და მის საფუძველზე მიღებული კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებით განისაზღვრება საერთო-სახელმწიფოებრივ და ადგილობრივ გადასახადებზე საგადასახადო დეკლარაციების ფორმებისა და შევსების წესი. თითოეული სახის გადასახადისთვის არსებობს მხოლოდ ერთი საანგარიშსწორებო დოკუმენტი, რომელიც წარედგინება საგადასახადო ორგანოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული წესის მიხედვით, ასევე, თითოეულ კონკრეტულ შემთხვევაში საგადასახადო განაგარიშებებს შეიძლება ჰქონდეთ თავისი სახელი.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი ყველა პირი, მიუხედავად ამ საქმიანობის შედეგისა, წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელს, რომელიც ვალდებულია, საგადასახადო ორგანოში, საგადასახადო კოდექსით და მის საფუძველზე გამოცემული კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებით განსაზღვრულ ვადაში, წარადგინოს საგადასახადო დეკლარაცია.

საქალაქო სასამართლოს მოსაზრებით, თუ საგადასახადო მიზნებისთვის ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი ყველა პირი ითვლება გადასახადის გადამხდელად, დამატებითი ღირებულების გადასახადის გადამხდელად, საგადასახადო კოდექსის 220-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად, ითვლება პირი, რომელიც რეგისტრირებულია ან ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ს გადამხდელად. ამავე კოდექსის 221-ე მუხლით განსაზღვრულია, თუ რა პირობების არსებობისას ევალება პირს, გატარდეს დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციაში. მოცემული დავის საგანთან მიმართებით, ამავე მუხლის მე-6 ნაწილის (2008 წლის 26 დეკემბრამდე მოქმედი რედაქცია) თანახმად, საწარმოს საწესდებო (საემისიო) კაპიტალში დღგ-ის გადამხდელის მიერ შენატანის საქონლის ფორმით განხორციელებისას აღნიშნული საწარმო ვალდებულია, რეგისტრაციაში გატარდეს დღგ-ის გადამხდელად დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელებამდე, მაგრამ შენატანის განხორციელებიდან არა უგვიანეს 10 კალენდარული დღისა. საქალაქო სასამართლომ დადგინდად მიიჩნია, რომ კს საადვოკატო ბიუროს «...» დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება წარმოეშვათ 2005 წლის ივლისიდან, ხოლო საწარმომ საგადასახადო ორგანოს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის განცხადებით მიმართა 2007 წლის 9 თებერვალს. საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 95-ე მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი ვალდებულია წარადგინოს საგადასახადო დეკლარაცია ამ კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებსა და ვადაში. ამავე კოდექსის 249-ე მუხლის პირველი ნაწილის «ა» ქვეპუნქტის თანახმად კი დღგ-ის გადამხდელი ვალდებულია, რეგისტრაციის ადგილის მიხედვით საგადასახადო ორგანოში წარუდგინოს დღგ-ის დეკლარაცია ყოველ საანგარიშო პერიოდზე არა უგვიანეს ამ პერიოდის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა. ამასთან, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2007 წლის 11 სექტემბრის 11048 ბრძანებით დამტკიცებული «დამატებული ღირებულების გადასახადის დეკლარაციის ფორმისა და მისი შევსების წესის შესახებ» ინსტრუქციის 1-ელი მუხლის 1-ელი პუნქტის თანახმად, დღგ-ის დეკლარაციის წარმოდგენა ევალებათ პირებს, რომლებიც რეგისტრირებულნი არიან დღგ-ს გადამხდელად. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის მიზნებისთვის განსაზღვრელია არა დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულების წარმოშობის მო-

მენტი, არამედ ის გარემოება, თუ როდიდან გახდა დღგ-ს გადამხდელისთვის რეალურად შესაძლებელი დეკლარაციის წარდგენა.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის «ა» პუნქტზე, რომლის თანახმად, დღგ-სთვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს გადახდება ჯარიმები, კერძოდ, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების შემთხვევაში – რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების მთელ პერიოდში ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ს თანხის 100%.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 131-ე და 140-ე მუხლებზე და მათი სისტემური ანალიზიდან გამომდინარე, განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა გამოყენებულ უნდა იქნეს იმ დღგ-ს გადამხდელის მიმართ, რომელიც კანონმდებლობის შესაბამისად, უკვე რეგისტრირებული არის დღგ-ის გადამხდელად და დღგ-ს დეკლარაციის დადგენილ ვადაში არ წარადგენს საგადასახადო ორგანოში. შესაბამისად, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულებამ არ შეიძლება უპირობოდ წარმოშვას პასუხისმგებლობა დღგ-ს დეკლარაციის წარუდგენლობისათვის, ვინაიდან რეგისტრაციის გარეშე დეკლარაციის წარდგენა ობიექტურად შეუძლებელია, ვინაიდან საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 18 იანვრის '25 ბრძანებით დამტკიცებული «დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციის წესის» შესაბამისად პირის განცხადების საფუძველზე, საგადასახადო ორგანო ატარებს რა პირს დღგ-ს გადამხდელთა რეესტრში, აძლევს მას დღგ-ს გადამხდელის სარეგისტრაციო სერტიფიკატს, ხოლო დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია, დღგ-ს გადამხდელის სარეგისტრაციო სერტიფიკატის ნომერი გამოიყენოს ყველა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში და საგადასახადო ორგანოსთვის წარდგენილ ყველა დეკლარაციასა და ოფიციალურ შეტყობინებაში. ასევე, დეკლარაციაში მითითებული უნდა იქნეს, დასაბეგრო ოპერაციებზე და ჩათვლებში გამოყენებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები სერიის, ნომრისა და ა.შ. მითითებით, ხოლო ზემოაღნიშნული საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანების შესაბამისად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის უფლება აქვს მხოლოდ იმ პირს, რომელსაც აქვს მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტი-დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელის სარეგისტრაციო სერტიფიკატი, ე.ი. რომელიც საგადასახადო ორგანოში რეგისტრირებულია დღგ-ს გადამხდელად.

საქალაქო სასამართლოს მოსაზრებით, საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლი წარმოადგენს ზოგად ნორმას საგადასახადო დეკლარაციასთან დაკავშირებით, ხოლო დღგ-სთვის ჩადენილ სამართალდარღვევებთან მიმართებაში მოქმედებს სპეციალური ანუ კონკრეტული ნორმა, რომელსაც შეიცავს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლი. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ კს საადვოკატო ბიურო «...» არ ჩაუდენია საგადასახადო კოდექსის 126-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევათა ერთობლიობა, ვინაიდან ზოგადი სამართლებრივი პრინციპიდან გამომდინარე, თუ სამართალდარღვევა გათვალისწინებულია ზოგადი და სპეციალური ნორმებით, მაშინ სამართალდარღვევათა ერთობლიობა არ არსებობს და პასუხისმგებლობა დგება მხოლოდ სპეციალური ნორმის შესაბამისად.

საქალაქო სასამართლომ არ გაიზიარა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) მოსაზრება, სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის – 2008 წლის 2 დეკემბრის 1დ/360 ბრძანების ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსისა და საგადასახადო კოდექსით დადგენილ ვადებში გამოცემის თაობაზე და განმარტა, რომ ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 72-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ კანონი არ ითვალისწინებს სხვა სახის ადმინისტრაციული წარმოების გამოყენებას, ადმინისტრაციული ორგანო ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს ამზადებს მარტივი ადმინისტრაციული წარმოების წესით. საქალაქო სასამართლომ ასევე მიუთითა, საგადასახადო კოდექსის 127-ე მუხლის მე-11 ნაწილზე, რომლის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენიდან, არა უგვიანეს 30 კალენდარული დღისა, საქმის განხილვის მასალებზე დაყრდნობით საგადასახადო ინსპექციის უფროსი/მოადგილე საქმეზე იღებს გადაწყვეტილებას, რომელიც ფორმდება ბრძანებით.

საქალაქო სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ საგადასახადო ორგანომ ადმინისტრაციული წარმოება დაიწყო კს საადვოკატო ბიურო «...» მიმართ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის საფუძველზე და ადმინისტრაციული წარმოების ვადის გაგრძელების სამართლებრივ საფუძველად ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 183-ე მუხლზე მითითება უკანონოდ მიიჩნია, ვინაიდან აღნიშნული მუხლი განსაზღვრავს ადმინისტრაციული ორგანოს უფლებამოსილებას ვადის გაგრძელების თაობაზე ადმინისტრაციული საჩივრის განხილვისას. ამასთან, საგადასახადო კოდექსის 44-ე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის ან სხვა ვალდებული პირის, გარდა ამავე მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებული ფიზიკური პირის, დოკუმენტი/წერილი ფოსტისა ან კურიერის მეშვეობით უნდა ჩააბარდეს სარეგისტრაციო დოკუმენტებით განსაზღვრულ იურიდიულ მისამართზე. ადრესატისთვის იურიდიულ მისამართზე ფოსტით გაგზავნილი დოკუმენტის/წერილის უკან დაბრუნების შემთხვევაში, თუ უკან დაბრუნების მიზეზია საგადასახადო ორგანოსთვის შეტყობინების გარეშე ადრესატის იურიდიული მისამართის შეცვლა, მაშინ დოკუმენტის/წერილის უკან დაბრუნება ჩაითვლება ჩაბარებად, ხოლო უკან დაბრუნების დღე – ჩაბარების დღედ.

ზემოაღნიშნული გარემოებების გათვალისწინებით, საქალაქო სასამართლომ სარჩელი მიიჩნია საფუძვლიანად, ვინაიდან, დაირღვა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლით გათვალისწინებული მოთხოვნა, გასაჩივრებული ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებში ასახული კონკრეტული ურთიერთობის მოწესრიგება არ შეესაბამებოდა მისი გამოცემის სამართლებრივ საფუძვლებს და წინააღმდეგობაში მოდიოდა მოცემული ურთიერთობის მარეგულირებელ სამართლებრივ ნორმებთან.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2009 წლის 28 აპრილის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა, რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2009 წლის 28 აპრილის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით ასევე გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 2 ნოემბრის განჩინებით აპელანტების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა, უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2009 წლის 28 აპრილის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო პალატამ მთლიანად გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებები და დასკვნები საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით.

აღნიშნული განჩინება საკასაციო საჩივრით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა, რომლითაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

კასატორები განმარტავენ, რომ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2008 წლის 24 სექტემბრის განჩინებით, თბილისის საგადასახადო ინსპექციის საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დაუშვებლად, კანონიერ ძალაში შევიდა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2007 წლის 6 დეკემბრის გადაწყვეტილება, რომლითაც კს «...» სასარჩელო განცხადება დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, კერძოდ, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 26 მარტის '309686 ბრძანება და '1626, '1628, '1629, '1630, '1631, '1632, '1633, '1634, '1635, '1636, '1637, '1638 საგადასახადო მოთხოვნები, თბილისის საგადასახადო ინსპექციას დაევალა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოეცა ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი. აღნიშნული გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით, თბილისის რეგიონალური ცენტრის მიერ 2008 წლის 9 სექტემბერს გამოიცა '01-04/2757 ბრძანება ადმინისტრაციული წარმოების დაწყების შესახებ. თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2008 წლის 2 დეკემბრის 'დ/360 ბრძანებით, მოსარჩელეს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის მოთხოვნათა დარღვევისათვის დაეკისრა ჯარიმა – 18 200 ლარი, შემდეგ გარემოებებზე დაყრდნობით: საადვოკატო ბიურო, «...» დაფუძნებისას «...» (დღგ-ს გადამხდელმა) საწესდებო კაპიტალში შენატანი შეავსო მისი კუთვნილი უძრავი ქონებით. საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, საწარმოს საწესდებო (საემისიო) კაპიტალში დღგ-ს გადამხდელის მიერ შენატანის საქონლის ფორმით განხორციელებისას, აღნიშნული საწარმო ვალდებულია, რეგისტრაციაში გატარდეს დღგ-ს გადამხდელად დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელებამდე, მაგრამ შენატანის განხორციელებიდან არა უგვიანეს 10 კალენდარული დღისა, კს «...» 2007 წლის 9 თებერვალს განცხადებით მიმართა საგადასახადო ორგანოს და მოითხოვა დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაცია, მაშინ, როცა მას რეგისტრაციის ვალდებულება წარმოემვა 2005 წლის 17 ივლისს, საგადასახადო ორგანომ სსკ-ის 221-ე მუხლის მე-6 პუნქტისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 18 იანვრის '25 ბრძანებით დამტკიცებული «დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის წესის შესახებ» ინსტრუქციის მე-3 მუხლის შესაბამისად, გადამხდელი გაატარა დღგ-ს გადასახადის გადამხდელად და გასცა დადგენილი ფორმის სარეგისტრაციო სერტიფიკატი, რომლის მიხედვით, საზოგადოება დღგ-ს გადასახადის გადამხდელად რეგისტრირებულად ითვლება 2005 წლის 17 ივლისიდან.

კასატორები მიუთითებენ საგადასახადო კოდექსის 41-ე, 145-ე და 147-ე მუხლებზე და განმარტავენ, რომ გადამხდელი ვალდებული იყო, წარმოედგინა დღგ-ს დეკლარაციები საგადასახადო კოდექსის 95-ე მუხლის 1-ელი და მე-2 ნაწილების შესაბამისად, ვინაიდან იგი გადასახადის გადამხდელად მიჩნეულ იქნა 2005 წლის 17 ივლისიდან. ამავ დროს გადასახადი გადამხდელს სადავოდ არ გაუხდია აღნიშნული ფაქტი და მის მიერ აღიარებულ იქნა ჯარიმის დარიცხვის კანონიერება, რომელიც დადგენილ იქნა საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლით. კასატორი ასევე მიუთითებს საგადასახადო კოდექსის 249-ე მუხლზე, რომლის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, რეგისტრაციის ადგილის მიხედვით საგადასახადო ორგანოში წარადგინოს დღგ-ს დეკლარაცია ყოველ საანგარიშებო პერიოდზე, არაუგვიანეს ამ პერიოდის მომ-

დევნო თვის 15 რიცხვისა. კასატორის მტკიცებით, კს «...» 2005 წლის ივლისიდან წარმოადგინეს ნულოვანი დეკლარაციები. შესაბამისად, მათ მიერ აღიარებულ იქნა დღგ-ს დეკლარირების ვალდებულება, ხოლო ვადის დაუცველად წარდგენილ დეკლარაციებზე (2005 წლის დეკემბრის და 2006 წლის სრულად) დაჯარიმდა საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის 1-ელი ნაწილით გათვალისწინებული სანქციით.

კასატორები განმარტავენ, რომ სადავო შემთხვევაში სახეზეა ორი საგადასახადო სამართალდარღვევა, კერძოდ, დღგ-ს რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობა (პასუხისმგებლობა დადგენილი – სსკ-ის 140-ე მუხლით) და კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში საგადასახადო ორგანოში დღგ-ს ყოველთვიური საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის დარღვევა (პასუხისმგებლობა დადგენილი – სსკ-ის 131-ე მუხლით). ამასთან, სამართალდაღვევათა ერთობლიობისას საგადასახადო სანქცია გამოიყენება თითოეული სამართალდარღვევისათვის ცალ-ცალკე, ამავე დროს მკაცრი სანქცია არ შთანთქავს ნაკლებად მკაცრ სანქციას.

კასატორი – თბილისის რეგიონალური ცენტრი არ იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 183-ე მუხლთან მიმართებით. კასატორი ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ ადმინისტრაციული წარმოების დაწყების შესახებ ბრძანება დადგენილი წესით ფოსტით გაეგზავნა მხარეს, თუმცა გზავნილი მხარეს არ ჩაჰბარებია, ვინაიდან საზოგადოებას შეცვლილი ჰქონდა იურიდიული მისამართი და აღნიშნულის შესახებ საგადასახადო ორგანოსათვის არ უცნობებია. აღნიშნულიდან გამომდინარე, 2008 წლის 7 ნოემბერს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 183-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2008 წლის 7 ნოემბრის ბრძანებით გაგრძელებულ იქნა ადმინისტრაციული წარმოების ვადა კიდევ ერთი თვით. კასატორის განმარტებით, ვინაიდან საგადასახადო ინსპექციის ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ – სამართლებრივი აქტები სასამართლოს მიერ გაუქმდა იმ მოტივით, რომ წარმოება ჩატარებული იყო მხარის მონაწილეობისა და საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევის გარეშე, თბილისის რეგიონალური ცენტრი ყოველმხრივ ცდილობდა, მხარე მოეწვია ადმინისტრაციული წარმოების პროცესში, მოესმინა მისი ახსნა-განმარტებები, გამოეკვლია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებები, რათა ეს ფაქტი ხელმეორედ სადავო არ გამხდარიყო.

საქართველოს უზენაესი სასამართლო ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 3 მაისის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო პალატა, საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრების საფუძვლიანობის შესწავლის, გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.

საკასაციო სასამართლო თავდაპირველად აღნიშნავს, რომ განხილვის საგანს წარმოადგენს მოსარჩელის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე და 140.1 მუხლების საფუძველზე ერთობლივად დაჯარიმების კანონიერების საკითხი.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ მხარეები სადავოდ არ ხდიან მოცემულ საქმეზე დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს და მხოლოდ ქმედების იურიდიულ შეფასებას მიიჩნევენ არასწორად. ამდენად, მოცემულ შემთხვევაში სადავო საკითხს წარმოადგენს ის, თუ რამდენად შესაძლებელია კონკრეტულ პირობებში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე და 140.1 მუხლებით გათვალისწინებული სანქციების ერთდროულად გამოყენება და არსებობს ორი დამოუკიდებელი სამართალდარღვევის ფაქტი.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 38-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი არის პირი, რომელსაც აქვს ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 220-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად, დღგ-ს გადამხდელად ითვლება პირი, რომელიც რეგისტრირებულია ან ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ს გადამხდელად. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, საწარმოს კაპიტალში ან ამხანაგობაში დღგ-ს გადამხდელის მიერ შენატანის საქონლის ან/და მომსახურების ფორმის განხორციელებისას აღნიშნული საწარმო ვალდებულია რეგისტრაციაში გატარდეს დღგ-ს გადამხდელად დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელებამდე, მაგრამ შენატანის განხორციელებიდან არა უგვიანეს 10 კალენდარული დღისა.

საკასაციო სასამართლოს ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ კს «...» დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება წარმოეშვათ 2005 წლის ივლისიდან, ხოლო საწარმომ საგადასახადო ორგანოს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის განცხადებით მიმართა 2007 წლის 9 თებერვალს. საკასაციო სასამართლო ასევე ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ სააპელაციო პალატამ, საგადასახადო კოდექსის 131-ე და 140-ე მუხლების გამომდინარე მიიჩნია, რომ საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა გამოყენებულ უნდა იქნეს იმ დღგ-ის გადამხდელის მიმართ, რომელიც კანონმდებლობის შესაბამისად უკვე რეგისტრირებული არის დღგ-ის გადამხდელად და დღგ-ს დეკლარაციის დადგენილ ვადაში არ წარადგენს საგადასახადო ორგანოში. შესაბამისად, დღგ-ის გადამხდელად

რეგისტრაციის ვალდებულებამ არ შეიძლება უპირობოდ წარმოშვას პასუხისმგებლობა დღგ-ს დეკლარაციის წარუდგენლობისათვის. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ ეს საადვოკატო ბიურო «...» არ ჩაუდენია საგადასახადო კოდექსის 126-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევათა ერთობლიობა, ვინაიდან, ზოგადი სამართლებრივი პრინციპიდან გამომდინარე, თუ სამართალდარღვევა გათვალისწინებულია ზოგადი და სპეციალური ნორმებით, მაშინ სამართალდარღვევათა ერთობლიობა არ არსებობს და პასუხისმგებლობა დგება მხოლოდ სპეციალური ნორმის შესაბამისად.

საკასაციო სასამართლო ზემოაღნიშნულთან დაკავშირებით განმარტავს, რომ სააპელაციო პალატამ არ დაადგინა და არ შეაფასა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოება, კერძოდ, თუ როდიდან ითვლება პირი დღგ-ს გადამხდელად, ასეთად საგადასახადო ინსპექციაში რეგისტრაციის თუ აღნიშნულის თაობაზე ვალდებულების წარმოშობის მომენტიდან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 220-ე მუხლის 1-ელ ნაწილთან მიმართებით, რომლის თანახმად, დამატებული ღირებულების გადასახადის (შემდგომში – დღგ) გადამხდელად ითვლება პირი, რომელიც რეგისტრირებულია ან ვალდებულია, გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ს გადამხდელად. ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ საქმის ხელახლა განხილვისას უნდა იმსჯელოს – საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 220-ე მუხლის შესაბამისად, ხომ არ ითვლებოდა ეს «...» დღგ-ს გადამხდელად ვალდებულების წარმოშობის მომენტიდან, კერძოდ, 2005 წლის 17 თებერვლიდან, და შესაბამისად, ხომ არ ეკისრებოდა ვალდებულება სწორედ ამ პერიოდიდან წარედგინა საგადასახადო ორგანოში დღგ-ს დეკლარაცია.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ მოცემულ შემთხვევაში ზემოაღნიშნული საკითხის გარკვევას არსებითი მნიშვნელობა აქვს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის შეფარდებისათვის, ვინაიდან აღნიშნული მუხლის 1-ელი ნაწილი ითვალისწინებს საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო დეკლარაციის დაგვიანებით წარდგენისათვის პირის პასუხისმგებლობას, ხსენებული სამართალდარღვევის სუბიექტი კი შეიძლება იყოს ის გადასახადის გადამხდელი, რომელსაც საგადასახადო კოდექსის მიხედვით ეკისრება დეკლარაციის წარდგენა.

ზემოაღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 249-ე მუხლზე, რომლის 1-ელი ნაწილი ავალდებულებს დღგ-ს გადამხდელს დადგენილ ვადაში რეგისტრაციის ადგილის მიხედვით მდებარე საგადასახადო ორგანოში დღგ-ს დეკლარაციის წარდგენას. საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის «დ» ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, კანონმდებლობით დადგენილი წესით, საგადასახადო ადგილის მიხედვით, საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს საგადასახადო დეკლარაციები იმ გადასახადებზე, რომელთა მიმართაც იგი ითვლება გადასახადის გადამხდელად.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ სააპელაციო სასამართლომ არ დაადგინა არსებობდა ორი დამოუკიდებელი სამართალდარღვევის ფაქტი და რამდენად შესაძლებელი იყო მოცემულ შემთხვევაში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე და 140.1 მუხლებით გათვალისწინებული სანქციების ერთდროულად გამოყენება. ასევე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე და 140-ე მუხლების კომპლექსური ანალიზი და სამართალდარღვევათა ნიშნების მკვეთრი განსხვავებულობა ცხადყოფს, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში დღგ-ს საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვალდებულება ცალსახად გამოიწვია საგადასახადო ორგანოში დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულებისაგან, ანუ ეს ორი ვალდებულება პირს დამოუკიდებლად ეკისრება, შესაბამისად, თითოეულისათვის ცალ-ცალკეა სანქციები დადგენილი. ამასთან, ხაზგასმით უნდა აღინიშნოს, რომ ერთი ვალდებულების შეუსრულებლობა არ გამოირიცხავს და არც მოიცავს მეორე ვალდებულების შესრულებას.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ სააპელაციო სასამართლომ იმ გარემოების გათვალისწინებით, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლით დადგენილია სანქცია არა დეკლარაციის დაგვიანებით წარდგენაზე, არამედ დეკლარაციის წარდგენისათვის საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვადის დარღვევაზე, უნდა იმსჯელოს ხსენებული მუხლით და ამავე კოდექსის 140-ე მუხლის 1-ელი ნაწილით გათვალისწინებულ სამართალდარღვევებზე.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის გამოყენების შემთხვევაში ყურადღება უნდა მიაქციოს იმ გარემოებას, რომ სადავო აქტების გამოცემის შემდეგ საქართველოს საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ცვლილებების, კერძოდ, 2008 წლის 26 დეკემბრის 1871 კანონით საქართველოს საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ცვლილებების შედეგად საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის დარღვევისათვის შემცირდა საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლით გათვალისწინებული საჯარიმო სანქცია, კერძოდ, დადგინდა, რომ საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენისათვის კანონმდებლობით დადგენილი ვადის დარღვევა იწვევს პირის დაჯარიმებას დეკლარაციის/გაანგარიშების საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 5 %-ის ოდენობით ყოველ დაგვიანებულ სრულ (არასრულ) თვეზე. ამასთან, მთელ დაგვიანებულ პერიოდზე გამოანგარიშებული სანქციის ჯამური თანხა არ უნდა აღემატებოდეს გადასახდელად დარიცხული გადასახადის თანხის 60 %-ს.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საერთო წესის თანახმად, საგადასახადო კანონმდებლობას არ აქვს უკუქვეყნითი ძალა და საგადასახადო დაბეგვისათვის გამოიყენება საგადასახადო კანონმდებლობის ოფიციალურად გამოქვეყნებული და ძალაში შესული ის ნორმატიული აქტები, რომლებიც მოქმედებს საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილი), თუმცა მოცემულ შემთხვევაში დავის საგანს შეადგენს არა საგადასახადო დაბეგვრა, არამედ, საგადასახადო სამართალდარღვევა, პასუხისმგებლობა.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 125-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების დროს, თუ კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი სამართალდარღვევის ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა. «ნორმატიული აქტების შესახებ» საქართველოს კანონის 47-ე მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად კი, თუ სამართალდარღვევის ჩადენის შემდეგ კანონით გაუქმდა ან შემსუბუქდა პასუხისმგებლობა ასეთი სამართალდარღვევის ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ სააპელაციო სასამართლომ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 125-ე მუხლის მე-5 ნაწილის გათვალისწინებით, უნდა იმსჯელოს, ხომ არ უნდა გამოიყენოს სასამართლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლით გათვალისწინებული სანქციის შეფარდებისას ხსენებული მუხლის ამჟამად მოქმედი რედაქცია, რომლის თანახმად, დაგვიანებულ პერიოდზე გამოანგარიშებული სანქციის ჯამური თანხა არ უნდა აღემატებოდეს გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 60 %-ს.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ელი 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 412-ე მუხლის 1-ელი 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. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის «ე» ქვეპუნქტის თანახმად კი გადაწყვეტილება ყოველთვის ჩაითვლება კანონის დარღვევით მიღებულად, თუ გადაწყვეტილების დასაბუთება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელია.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოცემულ შემთხვევაში დაშვებულ ნაწილში სახეზეა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის «ე» 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 ამ ნაწილში ხელახლა განსახილველად დაბრუნების საფუძველი.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს კოლეგიური შემადგენლობის უმრავლესობა მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1.2, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 372-ე, 412-ე მუხლით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. სსიპ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა (საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის უფლებამონაცვლის) და სსიპ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის) საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;

2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 2 ნოემბრის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;

3. სასამართლო ხარჯები გადანაწილდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების დადგენისას;

4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.