

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეებზე

2012, №10

საგადასახადო დავები

სარჩევი

1. საგადასახადო სამართალდარღვევის გამო პასუხისმგებლობა

- საგადასახადო სამართალდარღვევის გამო პასუხისმგებლობის დაკისრების წესი
საგადასახადო სამართალდარღვევის განმეორებითობის გამომრიცხავი გარემოებები
პასუხისმგებლობა საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვის გამო

2. საგადასახადო ორგანოს მიერ ქონებაზე ყადაღის დადება

- საგადასახადო ორგანოს მიერ უზრუნველყოფის ღონისძიების სახით ქონებაზე ყადაღის დადება
- აღიარებული საგადასახადო დავალიანების არსებობისას ქონებაზე ყადაღის დადება
აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გამო ქონებაზე
ყადაღის დადების კანონიერება

3. საგადასახადო დეკლარაცია

- ვალდებულების კორექტირება დეკლარაციაში შეტანილი ცვლილებების საფუძველზე
დაჯარიმება საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის დარღვევისათვის
არადეკლარირებული საქონლის შემოტანაზე პასუხისმგებლობა

4. დღგ

- ზედმეტად გადახდილი დღგ-ის თანხის უკან დაბრუნება
- დღგ-ის ჩათვლის გაუქმების კანონიერება
- დღგ-ის ჩათვლა, დაჯარიმება ანგარიშფაქტურის გამოწერის ვადის დარღვევის გამო
დღგ და ჯარიმის დარიცხვა
გაუქმებული დღგ-ის ჩათვლის აღდგენა, დარიცხული საურავის გაუქმება
დაჯარიმება დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურის არასრული შევსების გამო

5. საგადასახადო იპოთეკა და გირავნობა

- საგადასახადო გირავნობის შესახებ .შეტყობინების კანონიერება
- საგადასახადო იპოთეკის გავრცელება ახალ მფლობელზე

6. საგადასახადის დარიცხვა

- საგადასახადო შემოწმება. საგადასახადო დავალიანების დარიცხვის კანონიერება
დარიცხვის კანონიერების შემოწმება
გადასახადის დარიცხვის კანონიერების შემოწმება

1. საგადასახადო სამართალდარღვევის გამო პასუხისმგებლობა

საგადასახადო სამართალდარღვევის გამო პასუხისმგებლობის დაკისრების წესი

განჩინება

ბს-1691-1647 (23-10)

1 ივნისი, 2011 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:

სს «...» 29.01.10 წ. სარჩელით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიმართ, რომლითაც მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 1... ბრძანების, 1... საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა, პირადი აღრიცხვის ბარათზე ჯარიმის სახით დარიცხული თანხის 300 ლარით შემცირება და მოპასუხისათვის პროცესის ხარჯების ანაზღაურების დაკისრება მოითხოვა.

მოსარჩელემ მოგვიანებით დააზუსტა სარჩელი, მოპასუხეებად მიუთითა საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, შემოსავლების სამსახური და მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია, ხოლო საბოლოოდ მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 1..., 1..., 1..., 1... ბრძანებებისა და 1..., 1..., 1..., 1... «საგადასახადო მოთხოვნების», შემოსავლების სამსახურის 1..., 1... ბრძანებებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 11.01.10 წ. გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა, პირადი აღრიცხვის ბარათზე ჯარიმის სახით დარიცხული თანხის 1200 ლარით შემცირება და მოპასუხისათვის პროცესის ხარჯების ანაზღაურების დაკისრება მოითხოვა. მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ გასაჩივრებული ბრძანებებითა და საგადასახადო მოთხოვნებით სს «...» დაჯარიმდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 103-ე მუხლის «გ» პუნქტით გათვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევისათვის, კერძოდ, სს «...» შეტყობინებები ი/მ «ვ. ქ-ის» 31.01.09 წ. 1... საბანკო ანგარიშის, ამავე პირის მიერ 11.01.09 წ. 1... საბანკო ანგარიშის, ასევე ი/მ «ვ. მ-ის» მიერ 08.04.08 წ. საბანკო ანგარიშის 1... და ი/მ «ზ. ს-ის» მიერ 07.05.08 წ. 1... საბანკო ანგარიშის გახსნის შესახებ საგადასახადო ორგანოსთვის არ წარუდგენია. დარღვევისათვის სს «...» განესაზღვრა ჯარიმა თითოეულ ანგარიშზე 300 ლარის ოდენობით. სს «...» შემოსავლების სამსახურს წარუდგინა საჩივრები, რომლებიც 17.12.09 წ. 1... და 25.01.10 წ. 1... ბრძანებებით არ დაკმაყოფილდა.

მოსარჩელე აღნიშნავს, რომ ი.მ «ვ. ქ-ის» საბანკო ანგარიშების გახსნისას ბანკისათვის ცნობილი არ იყო აღნიშნული პირის მეწარმედ რეგისტრაციის შესახებ და ეს მოგვიანებით გახდა მისთვის ცნობილი. რაც შეეხება ი/მ «ვ. მ-ესა» და ი/მ «ზ. ს-ეს», აღნიშნული პირები საბანკო ანგარიშების გახსნისას არ იყვნენ მეწარმეები, ისინი გადასახადის გადამხდელებად დარეგისტრირდნენ ანგარიშების გახსნის შემდეგ. მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ სს «...» არ ჩაუდენია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 142-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული დარღვევა. ამდენად, გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტები გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე. საგადასახადო კოდექსის 103-ე მუხლის «გ» ქვეპუნქტის მოთხოვნები ეხება იმ ანგარიშებს, რომლებიც იხსნება მეწარმე ფიზიკური პირის, საწარმოს ან ორგანიზაციის სახელზე. რაც ყველაზე მნიშვნელოვანია, ეს ნორმა კომერციულ ბანკს ავალდებულებს გააგზავნოს შეტყობინება ანგარიშის გახსნის ან დახურვის მომენტში, მხოლოდ აღნიშნული ოპერაციების შესახებ. საგადასახადო კოდექსის 103-ე მუხლი არ ითვალისწინებს კომერციული ბანკის ვალდებულებას, შეატყობინოს საგადასახადო ორგანოს იმის თაობაზე, რომ მისთვის ცნობილი გახდა მისი კლიენტის სამეწარმეო სტატუსის შესახებ.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 22.03.10 წ. გადაწყვეტილებით სარჩელი არ დაკმაყოფილდა. საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საგადასახადო კოდექსის 103-ე მუხლიდან გამომდინარე, ბანკი არ თავისუფლდება ინფორმაციის მიწოდების მოვალეობისაგან, თუ მისთვის მოგვიანებით, ანგარიშების გახსნის შემდეგ გახდება ცნობილი პირის მეწარმედ რეგისტრაციის თაობაზე. აღნიშნული ნორმის მიზნიდან გამომდინარე, ბანკს გააჩნია ვალდებულება საგადასახადო ორგანოს ინფორმაცია კლიენტის მიერ გახსნილი ყველა ანგარიშის შესახებ მიაწოდოს კანონით დადგენილ ვადაში იმ მომენტიდან, როდესაც მისთვის ცნობილი გახდება ამ პირის გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციის ფაქტი. ბანკი ვალდებულია საგადასახადო ორგანოს ინფორმაცია მიაწოდოს არა მხოლოდ მეწარმის ანგარიშის გახსნის შესახებ, არამედ აგრეთვე ამ პირის მიერ წინა პერიოდში გახსნილი ყველა სხვა ანგარიშის შესახებ, რათა საგა-

დასახადო ორგანოს ჰქონდეს შესაძლებლობა კანონით დადგენილ შემთხვევაში და წესით შესაბამისი კანონიერი ღონისძიებები განახორციელოს ამ ანგარიშების მიმართ.

საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო საჩივრით გაასაჩივრა სს «...». თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 29.09.10 წ. გადაწყვეტილებით ს/ს «...» სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა, თბილისის საქალაქო სასამართლოს 22.03.10 წ. გადაწყვეტილების შეცვლით მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, სარჩელი დაკმაყოფილდა, ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 1..., 1..., 1..., 1... ბრძანებები და 18.11.09 1..., 22.12.09 1..., 28.12.09 1..., 29.12.09 1... საგადასახადო მოთხოვნები, ბათილად იქნა ცნობილი შემოსავლების სამსახურის 1..., 1... ბრძანებები და დავების განხილვის საბჭოს 11.01.10 წ. გადაწყვეტილება, მოპასუხეებს – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა დეპარტამენტს მოსარჩელე ს/ს «...» სასარგებლოდ დაეკისრათ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის 250 ლარის ანაზღაურება.

სააპელაციო პალატა არ დაეთანხმა საქალაქო სასამართლოს მოსაზრებებს და მიიჩნია, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები ეწინააღმდეგებოდა საგადასახადო კოდექსის 125-ე მუხლის დანაწესს. ამავე კოდექსის 103-ე და 142-ე მუხლების მიხედვით, ბანკის ვალდებულების დაწესება, ემსახურება საგადასახადო დავალიანებათა ეფექტური გადახდევინების მიზანს, მაგრამ ამავე მიზნის განსახორციელებლად, საგადასახადო ორგანოებისთვის საკმარისია ინფორმაცია გადამხდელის მხოლოდ ერთი საბანკო ანგარიშის თაობაზე. საგადასახადო კოდექსის 89-ე მუხლის მე-4 ნაწილი (2009 წლის იანვრიდან მოქმედი რედაქცია), საგადასახადო ორგანოს მიერ საინკასო დავალებაში მიეთითება გადამხდელის ანგარიშები, მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუკი ამის შესახებ ინფორმაცია არსებობს ამ უკანასკნელთან, ხოლო 103-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის «ე» ქვეპუნქტის მიხედვით, ბანკებს ეკისრებათ ვალდებულება უზრუნველყოფის ღონისძიებები გაავრცელოს გადამხდელის ყველა ანგარიშზე.

აღნიშნული გადაწყვეტილება საკასაციო საჩივრით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ, შემოსავლების სამსახურმა და მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციამ, რომლებმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივარში აღნიშნულია, რომ სასამართლომ არასწორად განმარტა საგადასახადო კოდექსის 103-ე და 142-ე მუხლები, არ გაითვალისწინა, რომ 103-ე მუხლის I ნაწილის «ა» ქვეპუნქტის მოთხოვნა იმპერატიულია, რომლის დარღვევა იწვევს ამავე კოდექსის 142.2 მუხლით დაჯარიმებას. კასატორი ასევე არ დაეთანხმა მოპასუხეებისათვის სოლიდარულად მოსარჩელის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის 250 ლარის ანაზღაურების დაკისრებას.

კასატორები სსიპ შემოსავლების სამსახური და მსხვილ გადამხდელთა ინსპექცია არ დაეთანხმნენ გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით საგადასახადო კოდექსის 103-ე და 142-ე მუხლების განმარტებას და აღნიშნეს, რომ ბანკს მეწარმე სუბიექტის მიერ საბანკო ანგარიშის გახსნის შესახებ შეტყობინების გაგზავნის ვალდებულება წარმოეშობა იმ მომენტიდან, როდესაც მისთვის ცნობილი გახდება პირის გადამხდელად რეგისტრაციის ფაქტი. აღნიშნული ვალდებულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში ბანკის მიმართ გამოიყენება ამავე კოდექსის 142-ე მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრული სანქცია. საქმის მასალებით დადასტურებულია, რომ სს «...» მიერ კოდექსის 103-ე მუხლით დადგენილი ვადების დარღვევა, რის გამოც არ არსებობდა გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის საფუძველი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 20.04.11 წ. განჩინებით საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და დადგინდა საქმის განხილვა მხარეთა დასწრებით.

საკასაციო პალატის სხდომაზე კასატორების წარმომადგენლებმა მხარი დაუჭირეს საკასაციო საჩივრებს და მათი დაკმაყოფილება მოითხოვეს. კასატორის წარმომადგენელმა საკასაციო საჩივრების საფუძველები არ გაიზიარა, ითხოვა სააპელაციო გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვება საკასაციო საჩივრების უსაფუძველობის გამო.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო გაეცნო საქმის მასალებს, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებანი, შეამოწმა საკასაციო საჩივრების საფუძველიანობა, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება, და მიიჩნევს, რომ საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმის მასალებით დასტურდება, რომ სს «...» დაჯარიმდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 103-ე მუხლის «გ» ქვეპუნქტით გათვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევისათვის, სს «...» მიერ ი/მ «ვ. ქ-ის» 31.10.08 წ. 1... საბანკო ანგარიშის, ამავე პირის მიერ 11.10.08 წ. 1... საბანკო ანგარიშის, ასევე ი/მ «ვ. მ-ის» მიერ 08.04.08 წ. გახსნილი საბანკო ანგარიშის 12... და ი/მ «ზ. ს-ის» მიერ 07.05.08 წ. გახსნილი 1... საბანკო ანგარიშის დახურვის შეტყობინებები რეგიონალური ცენტრისათვის წარდგენილ იქნა დროულად, ხოლო აღნიშნული ანგარიშების გახსნის თაობაზე ბანკს სათანადო შეტყობინებები საგადასახადო ორგანოსთვის არ წარუდგენია. დარღვევისათვის სს «...» ამავე კოდექსის 142.2 მუხლის საფუძველზე განესაზღვრა ჯარიმა თი-

თოეულ ანგარიშზე 300 ლარის ოდენობით (16.11.09წ., 1...; 18.12.09წ., 1...; 23.12.09წ., 1...; 28.12.09წ., 1...). სს «...» შემოსავლების სამსახურს წარუდგინა საჩივრები, რომლებიც 17.12.09 წ. 1... და 25.01.10 წ. 1... ბრძანებებით არ დაკმაყოფილდა.

საქმეში წარმოდგენილი 11.10.08 წ. გახსნილი ანაზრის ხელშეკრულებით (საანაზრე ანგარიშის 1...) და 31.10.08 წ. გახსნილი ანაზრის ხელშეკრულებით (საანაზრე ანგარიშის 1...) დგინდება, რომ ვ. ქ-მა სს «...» საანაზრე ანგარიში გახსნა როგორც ფიზიკურმა პირმა, მოგვიანებით გაიხსნა მეწარმე ფიზიკური პირის ანგარიში. მან ხელმოწერით დაადასტურა, რომ არ იყო საგადასახადო კოდექსის 36-ე მუხლით გათვალისწინებული მეწარმე ფიზიკური პირი (ხელშეკრულების 1.5.4 პუნქტი). აღნიშნული ანგარიშების დახურვის თაობაზე გაგზავნილი შეტყობინებებით, ბანკმა საგადასახადო ორგანოს აცნობა, რომ ანგარიშის გახსნის მომენტისათვის მისთვის ცნობილი არ იყო ვ. ქ-ის მეწარმედ რეგისტრაციის ფაქტი. ი/მ «ვ. მ-ის» მიერ 1... საბანკო ანგარიშის დახურვის თაობაზე საგადასახადო ორგანოში სს «...» მიერ წარდგენილი შეტყობინებით დგინდება, რომ ვ. მ-ე მეწარმედ რეგისტრირებულია 23.10.08 წ., ანგარიშის გახსნის (08.04.08წ.) შემდგომ. ასევე ი/მ «ზ. ს-ის» მიერ 1... საბანკო ანგარიშის დახურვის თაობაზე საგადასახადო ორგანოში სს «...» მიერ წარდგენილი შეტყობინებით დგინდება, რომ ზ. ს-ე ანგარიშის გახსნის დროისათვის (07.05.08წ.) არ იყო მეწარმე, მეწარმე ფიზიკურ პირად ის მოგვიანებით, ანგარიშის გახსნის შემდეგ (15.01.09წ.) დარეგისტრირდა. ამასთანავე, ვ. ქ-ის და ვ. მ-ის მიმართ საგადასახადო კოდექსის 142.2 მუხლის საფუძველზე დაჯარიმების შესახებ ბრძანებაში (18.12.09წ. 1...; 23.12.09წ. 1...) აღნიშნულია, რომ ბანკის მიერ წარდგენილ იქნა ინფორმაციები ხსენებული პირების მიერ სხვა ანგარიშების გახსნისა და ი/მ რეგისტრაციის შესახებ. ანგარიშების დახურვის შესახებ შეტყობინებები დროულად იქნა წარდგენილი საგადასახადო ინსპექციებისათვის, ამასთანავე, დაჯარიმება განხორციელდა იმ ანგარიშების მიმართ, რომლებიც გახსნილი იყო არასამეწარმეო ფიზიკური პირების მიერ.

სადავო აქტების გამოცემის დროს მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 103-ე მუხლის I ნაწილის «ა» ქვეპუნქტის თანახმად, ბანკი ან საბანკო ოპერაციების ცალკეულ სახეობათა შემსრულებელი სხვა ორგანიზაცია ვალდებულია მეწარმე ფიზიკურ პირს ან/და საწარმოს/ორგანიზაციას გაუხსნას საბანკო ან/და სხვა ანგარიში მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს მიერ გაცემული გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭების დამადასტურებელი დოკუმენტის წარდგენის შემდეგ, გარდა ამ მუხლის «გ» ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა. ხოლო ამავე მუხლის «გ» ქვეპუნქტის მიხედვით, ბანკი ან საბანკო ოპერაციების ცალკეულ სახეობათა შემსრულებელი სხვა ორგანიზაცია ვალდებულია 3 სამუშაო დღის ვადაში აცნობოს შესაბამის საგადასახადო ორგანოს გადასახადის გადამხდელისათვის აღნიშნული ანგარიშის გახსნის ან დახურვის შესახებ და საგადასახადო ორგანოს მიერ ამ ინფორმაციის მიღებიდან 2 სამუშაო დღის განმავლობაში გადასახადის გადამხდელის ანგარიშიდან არ განახორციელოს გასავლის ოპერაციები. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 142-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, «ბანკების და საბანკო ოპერაციების ცალკეულ სახეობათა შემსრულებელი სხვა ორგანიზაციების მიერ გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის საბანკო ან/და სხვა ანგარიშების გახსნის ან დახურვის შესახებ საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადებში ინფორმაციის წარუდგენლობა, იწვევს დაჯარიმებას 300 ლარის ოდენობით თითოეულ ანგარიშზე.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ვინაიდან ფიზიკურმა პირმა არ მიუთითა, რომ იყო მეწარმე და ასეთად დარეგისტრირდა ანგარიშის გახსნის შემდეგ, ბანკს არ გააჩნდა ვალდებულება თავად მოეძია ინფორმაცია პირის მეწარმედ რეგისტრაციის თაობაზე. ასეთ დათქმას არ ითვალისწინებდა სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს ეროვნული ბანკის პრეზიდენტის 17.03.04 წ. 151 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია «საქართველოს საბანკო დაწესებულებებში ანგარიშების გახსნის შესახებ», რომლის მე-4 მუხლი შეიცავდა არამეწარმე ფიზიკური პირებისათვის ანგარიშის სამეწარმეო საქმიანობასთან დაკავშირებული ოპერაციების წარმოებისათვის აკრძალვას, ინსტრუქციის მე-9 მუხლის მე-4 პუნქტის თანახმად, ფიზიკური პირის მიერ ანგარიშის გახსნისას პირი თავისი პასუხისმგებლობით ვალდებული იყო დაედასტურებია, რომ არ გამოიყენებდა ანგარიშს სამეწარმეო საქმიანობისათვის. სადავო აქტების გამოცემის დროს მოქმედი, საქართველოს საფინანსო ზედამხედველობის სააგენტოს უფროსის 24.02.09წ. 118 ბრძანებით დამტკიცებული «საქართველოს საბანკო დაწესებულებაში ანგარიშების გახსნის შესახებ» ინსტრუქციის 5.4 მუხლის «ა» ქვეპუნქტის თანახმად, არასამეწარმეო ფიზიკური პირი ბანკში წარადგენდა განცხადებას ანგარიშის გახსნის თაობაზე, სადაც უნდა დაედასტურებია, რომ იგი არ წარმოადგენდა მეწარმე ფიზიკურ პირს ან/და არ გამოიყენებდა ამ ანგარიშს სამეწარმეო საქმიანობისათვის, ნორმა აღგენდა, რომ ამ პირობის დარღვევიდან გამომდინარე ყველა შედეგზე პასუხისმგებლობა ანგარიშის გამხსნელს ეკისრებოდა. ამდენად, კანონმდებლობა არ ითვალისწინებდა ანგარიშის გახსნისათვის ფიზიკური პირის მიერ საგადასახადო აღრიცხვაზე არყოფნის შესახებ ინფორმაციის წარდგენის ვალდებულებას და არც ბანკის ვალდებულებას მოეძია აღნიშნული ინფორმაცია. არასამეწარმეო ფიზიკური პირების ანგარიშების გახსნისას ბანკს არ წარმოშობია საგადასახადო კოდექსის 103-ე მუხლით დადგენილი ვალდებულება (2009 წლის 7 აგვისტოდან 2009 წლის 13 ოქტომბრამდე საგადასახადო კოდექსის 103-ე მუხლის «ზ» ქვეპუნქტი ითვალისწინებდა ფიზიკური პირებისათვის, გარდა მეწარმე ფიზიკური პირებისა, ანგარიშის გახსნის ან/და დახურვის შემთხვევაში 3 სამუშაო დღის ვადაში საგადასახადო ორგანოსათვის ანგარიშის გახსნის ან დახურვის შესახებ ინფორმაციის მიწოდების ვალდებულებას), ბანკი ვალდებული იყო განცხადებების და პირადობის დამადასტურებელი დოკუმენტების წარდგენის სა-

ფუძველზე გაეხსნა არამეწარმე ფიზიკური პირების ანგარიშები, ხოლო ანგარიშის გამხსნელ ფიზიკურ პირებს ეკისრებოდათ პასუხისმგებლობა არ გამოეყენებიათ ანგარიში სამეწარმეო საქმიანობისათვის. საგადასახადო კოდექსის 103-ე მუხლის «გ» ქვეპუნქტის მითითება იმაზე, რომ ბანკი ვალდებული იყო სამი სამუშაო დღის ვადაში ეცნობებია შესაბამის საგადასახადო ორგანოსათვის გადასახადის გადამხდელისათვის ანგარიშის გახსნის ან დახურვის შესახებ აკისრებდა ბანკს შეტყობინების ვალდებულებას ანგარიშის გახსნის ან დახურვის მომენტში, ანგარიშის გახსნის ან დახურვის შესახებ. აღნიშნულს ადასტურებს თავად შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოცემული არაერთი ბრძანება (იხ. მაგ. შემოსავლების სამსახურის 24.09.09წ. 1..., 03.11.09წ. 1... ბრძანებები). აღნიშნულს ადასტურებს აგრეთვე 103-ე და 142-ე მუხლების შემდგომში რედაქციული სრულყოფა, ამ ნორმებში მეწარმე ფიზიკური პირების ანგარიშის პირველადი გახსნის ან ბოლო ანგარიშის დახურვის შესახებ ინფორმაციის საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში მიწოდების ვალდებულების აღნიშვნა. საგადასახადო კოდექსის 142.2 მუხლი (2009 წლის დეკემბრის მოქმედი რედაქციით) სამართალდარღვევად მიიჩნევა ბანკის ან სხვა საბანკო ოპერაციების შემსრულებელი ორგანიზაციის ქმედებას, რაც ანგარიშის დახურვის ან გახსნის შესახებ ინფორმაციის შეუტყობინებლობაში გამოიხატება, კოდექსი არ ითვალისწინებდა ბანკის ან სხვა საბანკო ოპერაციის შემსრულებელი ორგანიზაციის მიერ უკვე გახსნილი, მიმდინარე ანგარიშების თაობაზე საგადასახადო ორგანოსათვის შეუტყობინებლობისათვის სანქციას. ამდენად განსახილველ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები ეწინააღმდეგება საგადასახადო კოდექსის 125-ე მუხლის დანაწესს იმის შესახებ, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის გამო არავის არ შეიძლება დაეკისროს პასუხისმგებლობა, თუ არა კოდექსით დადგენილ საფუძველზე და წესით. ამდენად საკასაციო პალატა თვლის, რომ სადავო აქტებით სადავო სამართალურთიერთობის მოწესრიგება არ შეესაბამება მათი გამოცემის სამართლებრივ საფუძველს (22.12.04წ. საგადასახადო კოდექსის 89.4, 103-ე, 125-ე, 122-ე, 142.2 მუხლები), 22.12.04წ. საგადასახადო კოდექსის 103-ე და 142-ე მუხლების მიზნებს. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ბანკის ვალდებულება ემსახურება საგადასახადო დავალიანებათა ეფექტურ გადახდევენებას, აღნიშნული მიზნის მისაღწევად, კოდექსის 89.4 და 103.1 მუხლის «ე» ქვეპუნქტის ანალიზი ცხადყოფს, რომ საგადასახადო ორგანო იყო უფლებამოსილი მიეთითებია საინკასო დავალებაში პირის ერთ-ერთი საბანკო ანგარიში ან/და საიდენტიფიკაციო ნომერი, ხოლო ბანკი, ერთი ანგარიშის მითითების მიუხედავად ვალდებული იყო გაეგრძელებია საინკასო დავალება პირის ყველა ცნობილ ანგარიშზე.

«სახელმწიფო ბაჟის შესახებ» საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის 1-ლი პუნქტის «ლ» ქვეპუნქტის თანახმად, საერთო სასამართლოებში განსახილველ საქმეებზე სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან თავისუფლებიან სახელმწიფო საფინანსო-საკრედიტო, საგადასახადო, საბაჟო და სხვა მაკონტროლებელი ორგანოები, როგორც მოსარჩელები ან მოპასუხეები – სარჩელზე გადასახადების, მოსაკრებლების, სახელმწიფო ბაჟისა და სხვა აუცილებელი გადასახადების ბიუჯეტში გადახდისა და ბიუჯეტიდან თანხების დაბრუნების შესახებ, აგრეთვე განსაკუთრებული წარმოების საქმეებზე. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის თანახმად, იმ მხარის მიერ გაღებული ხარჯების გადახდა, რომლის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადაწყვეტილება ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე გათავისუფლებული იყოს სახელმწიფო ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან. აღნიშნულიდან გამომდინარე საკასაციო პალატა თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილებით მართებულია მოპასუხეებისათვის მოსარჩელეს «...» მიერ სარჩელზე გადახდილი თანხის სოლიდარულად მოპასუხეებისათვის დაკისრება.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილებას საფუძველად არ უდევს კანონის დარღვევა, რაც სსკ-ის 410-ე მუხლის «ბ» ქვეპუნქტის თანახმად საკასაციო საჩივრების დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის საფუძველია.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ გ ი ნ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 29.09.10 წ. გადაწყვეტილება;

2. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საგადასახადო სამართალდარღვევის განმეორებითობის გამომრიცხავი გარემოებები

გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

18ს-396-393 (კ-11)

20 ივლისი, 2011 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:

2010 წლის 29 იანვარს ბათუმის საქალაქო სასამართლოს სარჩელით მიმართა ი/მ «მ. ტ-მა» მოპასუხეების – სსიპ შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მიმართ.

მოსარჩელე სარჩელით ითხოვდა ბათუმის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) მიერ შედგენილი 2007 წლის 10 სექტემბრის ¹... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმისა და 2007 წლის 24 სექტემბერს შედგენილი ¹... საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობას, ბათუმის რეგიონალური ცენტრის 2009 წლის 23 სექტემბრის ¹... საგადასახადო მოთხოვნისა და ბათუმის რეგიონალური ცენტრის 2009 წლის 12 ოქტომბრის საგადასახადო გირავნობის უფლების წარმოშობის შესახებ ¹... 369 შეტყობინების ბათილად ცნობას, აგრეთვე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 19 ნოემბრის ¹4304 ბრძანებისა და ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 11 იანვრის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობას.

ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2010 წლის 11 მარტის განჩინებით ი/მ «მ. ტ-ის» სარჩელისა გამო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) მიმართ, 2007 წლის 10 სექტემბრის ¹... სამართალდარღვევის ოქმისა და 2007 წლის 24 სექტემბრის ¹... საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის ნაწილში, შეწყდა საქმის წარმოება სარჩელის დაუშვებლობის გამო. აღნიშნული განჩინება კერძო საჩივრით გაასაჩივრა ი/მ «მ. ტ-მა» ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოში. ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს 2010 წლის 14 ივლისის განჩინებით არ დაკმაყოფილდა ი/მ «მ. ტ-ის» საკასაციო საჩივარი; უცვლელად დარჩა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2010 წლის 11 მარტის განჩინება საქმის წარმოების შეწყვეტის თაობაზე.

ბათუმის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2010 წლის 21 სექტემბრის გადაწყვეტილებით მ. ტ-ის სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ბათილად იქნა ცნობილი ბათუმის რეგიონალური ცენტრის 2009 წლის 23 სექტემბრის ¹... საგადასახადო მოთხოვნა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 19 ნოემბრის ¹4304 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 11 იანვრის გადაწყვეტილება; მოპასუხეს – სსიპ შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალურ ცენტრს დაევალა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსითა და საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარების გზით ამ გადაწყვეტილებაში მითითებული, საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების სრულყოფილი გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოეცა ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) მიერ 2007 წლის 10 სექტემბერს შედგენილ იქნა ¹01556 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რომლის თანახმად ი/მ მ. ტ-ის მიერ ჩადენილია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის 1-ლი ნაწილით გათვალისწინებული საგადასახადო სამართალდარღვევა, რისთვისაც ი/მ მ. ტ-ი დაჯარიმებულ იქნა 500 ლარით. ამასთან დაკავშირებით 2007 წლის 24 სექტემბერს შედგა ¹... საგადასახადო მოთხოვნა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია ის გარემოება, რომ საგადასახადო მოთხოვნა ჩაბარდა პირადად ადრესატს 2007 წლის 28 სექტემბერს, რაც მის მიერ საგადასახადო კოდექსის 147-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, დადგენილ ვადაში არ გასაჩივრებულა. აღნიშნული დასტურდება ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2010 წლის 11 მარტის განჩინებით.

სასამართლომ ასევე დადგენილად მიიჩნია, რომ ი/მ მ. ტ-ის მიერ ვალუტის გადამცვლელ პუნქტში მომხმარებელთან ნაღდი ფულადი ანგარიშსწორება ხდებოდა საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე. სასამართლომ ამასთან დაკავშირებით აღნიშნა, რომ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 10 მარტის ¹186 ბრძანებით განსაზღვრულია გადასახადის გადამხდელის ობიექტის ფუნქციონირება საკონტროლო-სალარო

აპარატის გარეშე, რაც მოიცავს ისეთ შემთხვევას, როდესაც გადასახადის გადამხდელს თავის მფლობელობაში არ გააჩნია საკონტროლო-სალარო აპარატი. ამ შემთხვევაში რაიმე მნიშვნელობა არ შეიძლება მიენიჭოს, თუ ვის მიერ მოხდა მობილური ტელეფონის ბარათის გაყიდვა, მთავარია ის ფაქტობრივი გარემოება, რომ მომხმარებელთან საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე ნაღდ ფულად ანგარიშსწორებას ჰქონდა ადგილი ინდემწარმის კუთვნილ ობიექტზე.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 27 თებერვლის 1145 ბრძანებით დამტკიცებულ «საგადასახადო ორგანოების მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვაზე კონტროლის პროცედურების შესახებ ინსტრუქციის» 1-ლი მუხლის მე-2 პუნქტზე, რომლის თანახმადაც, საგადასახადო ინსპექციის/რეგიონალური ცენტრის უფლებამოსილ პირებს უფლება აქვთ სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე ამ ბრძანებით დადგენილი წესით განახორციელონ სამოქმედო ტერიტორიაზე არსებულ ადმინისტრაციულ-ტერიტორიულ ფარგლებში საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების დაცვის კონტროლი. ამავე ინსტრუქციის მე-4 მუხლის მე-5 პუნქტის «ა» ქვეპუნქტის თანახმად, საგადასახადო შემოწმების პროცესში საგადასახადო ინსპექციის/რეგიონალური ცენტრის თანამშრომელს უფლება აქვს ობიექტზე შეამოწმოს საკონტროლო-სალარო აპარატის არსებობა. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 10 მარტის 1186 ბრძანების მე-3 მუხლის მე-2 პუნქტითა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 97¹ მუხლით კი განსაზღვრულია საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების ვალდებულება. ამდენად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ სამართალდარღვევის ოქმი მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად ფაქტობრივი გარემოებების სრულყოფილი გამოკვლევის შედეგად არის შედგენილი.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტებით, საგადასახადო სამართალდარღვევა წარმოადგენს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა ერთ-ერთ კატეგორიას. საგადასახადო სამართალდარღვევის დროისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის რედაქციით არ არის განსაზღვრული, თუ პირველად ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევის შემდეგ რა ვადაში ითვლება ქმედება განმეორებით ჩადენილად. ბათუმის საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 39-ე მუხლზე და განმარტა, რომ თუ ადმინისტრაციულ სახდელდადებულს სახდელის მოხდის დღიდან ერთი წლის განმავლობაში არ ჩაუდენია ახალი ადმინისტრაციული სამართალდარღვევა, იგი ჩაითვლება ადმინისტრაციულ სახდელდაუდებლად. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის I პუნქტის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეძარბის საფუძველზე. მოცემულ შემთხვევაში გასაჩივრებული აქტების მომზადებისა და გამოცემისას საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებას წარმოადგენდა ის, თუ რა ვადა იყოს გასული ი/მ მ. ტ-ის მიერ წინა საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენიდან და მის მიერ შემდგომი სამართალდარღვევის ჩადენა ჩაითვლებოდა თუ არა განმეორებით ჩადენილად.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, პირველი ინსტანციის სასამართლომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის I ნაწილისა და საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე ბათილად ცნო ბათუმის რეგიონალური ცენტრის 2009 წლის 23 სექტემბრის 1... საგადასახადო მოთხოვნა, აგრეთვე ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 19 ნოემბრის 14304 ბრძანება და ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 11 იანვრის გადაწყვეტილება და მოპასუხე მხარეს დაავალა ამ გადაწყვეტილებაში მითითებული საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების სრულყოფილი გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა.

მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალურმა ცენტრმა.

აპელანტები სააპელაციო საჩივრით ითხოვდნენ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის უარყოფას.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 29 დეკემბრის გადაწყვეტილებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალურმა ცენტრის სააპელაციო საჩივრები დაკმაყოფილდა; გაუქმდა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2010 წლის 21 სექტემბრის გადაწყვეტილება და მისი შეცვლით მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება; ი/მ «მ. ტ-ის» სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა პირველი ინსტანციის მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები და აღნიშნა, რომ მართალია სალარო აპარატის გამოყენება ვალუტის გადამცვლელ პუნქტში ვალუტის გადაცვლასთან დაკავშირებულ საქმიანობაზე საჭირო არ არის, მაგრამ ვინაიდან ი/მ «მ. ტ-ი»-ს ვალუტის გადამცვლელ პუნქტში მოხდა სხვა საქონლის რეალიზაცია საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების გარეშე, მოცემულ შემთხვევაში განმსაზღვრელია თვით ფაქტის არსებობა და არა ის გარემოება, მოხდა თუ არა ამ მომსახურების გაწევა უშუალოდ მეწარმის მიერ.

სააპელაციო სასამართლო არ დაეთანხმა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობებს და დასკვნას სადავო სამართალურთიერთობასთან დაკავშირებით საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის დებულებების გავრცელების თაობაზე.

სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით, 2009 წლის 24 აგვისტოს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის რედაქცია არ ითვალისწინებდა, პირველად ჩადენილი ამ მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის შემდეგ რა ვადაში ითვლებოდა ქმედება განმეორებით ჩადენილად. ამასთანავე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის I ნაწილის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა შედგება საქართველოს კონსტიტუციის, საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული და ძალაში შესული საერთაშორისო ხელშეკრულებების, ამ კოდექსისა და მათ შესაბამისად მიღებული კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებისაგან. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, ამ კოდექსის დებულებებსა და საქართველოს კანონმდებლობის სხვა სფეროს ნორმატიული აქტების დებულებებს შორის კოლიზიის წარმოქმნისას გამოიყენება ამ კოდექსის დებულებები. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-2 ნაწილით საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით ეკისრება. ამდენად, საგადასახადო კანონმდებლობას არ განეკუთვნება ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი, რის გამოც დაუშვებელია საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის მიმართ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის ნორმის გამოყენება.

სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობა 2010 წლის 21 ივნისს საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლში შესულ ცვლილებასთან დაკავშირებით და აღნიშნა, რომ საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-15 და მე-16 ნაწილები საგადასახადო სამართალდარღვევას განმეორებით ჩადენილად მიიჩნევენ იგივე ქმედებას ჩადენიდან 12 თვის განმავლობაში. აღნიშნული ცვლილების შეტანა კონკრეტულ მუხლში აზრს დაკარგავდა თუ საგადასახადო სამართალდარღვევაზე ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 39-ე მუხლი გავრცელდებოდა.

ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ ნორმის არასწორი განმარტების შედეგად მიიღო არასწორი გადაწყვეტილება და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე მუხლის «ე» ქვეპუნქტის საფუძველზე გააუქმა ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2010 წლის 21 სექტემბრის გადაწყვეტილება და დაავალა მისი შეცლით ახალი გადაწყვეტილების მიღება.

აღნიშნული გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა მ. ტ-მა.

კასატორი აღნიშნავდა, რომ სააპელაციო სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება არის უკანონო და დაუსაბუთებელი, ვინაიდან საკითხი ეხებოდა არა საგადასახადო კოდექსისა და ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის ნორმებს შორის კოლიზიას, არამედ იმას, რომ საგადასახადო კოდექსით არ რეგულირდებოდა ის საკითხი, თუ როდის ჩაითვლებოდა საგადასახადო სამართალდარღვევა განმეორებით ჩადენილად. სასამართლო პალატას საკითხის გადაწყვეტისას არ უნდა ემსჯელა სამართლის კოლიზიის პრინციპებით, არამედ უნდა ემსჯელა და საკითხი გადაეწყვიტა სამართლის ანალოგიის პრინციპებიდან გამომდინარე.

კასატორმა საკასაციო საჩივარში მიუთითა საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-5 და მე-6 პუნქტებზე, ასევე «ნორმატიული აქტების შესახებ» საქართველოს კანონის 27-ე მუხლზე და აღნიშნა, რომ საგადასახადო კოდექსი მართალია კრძალავს არასაგადასახადო კანონმდებლობით ისეთი საკითხების დარეგულირებას, რაც დაკავშირებულია გადასახადებით დაბეგრასთან, მაგრამ საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-6 პუნქტის «ა» ქვეპუნქტი უშვებს გამოწვევის და მიუთითებს, რომ შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა შესახებ დებულებები. აღნიშნულ პოზიციას განამტკიცებს «ნორმატიული აქტების შესახებ» საქართველოს კანონის 27-ე მუხლი, რომლის თანახმადაც, კანონში პირდაპირ გაუთვალისწინებელი კერძოსამართლებრივი ურთიერთობის მოსაწესრიგებლად გამოიყენება ყველაზე მსგავსი ურთიერთობის მარეგულირებელი სამართლის ნორმა. ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ უნდა ემსჯელა კანონის ანალოგიის პრინციპიდან გამომდინარე.

კასატორი მიიჩნევდა, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ ი/მ მ. ტ-ის ქმედებას მისცა სწორი სამართლებრივი კვალიფიკაცია. ხოლო სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა და არასწორად განმარტა კანონი, რითაც დაარღვია სსსკ-ის 393-ე მუხლის I ნაწილი, ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის «ა», «ბ», «გ» ქვეპუნქტებისა და 394-ე მუხლის I ნაწილის «ე» და «ე¹» ქვეპუნქტების მოთხოვნები.

ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, კასატორი საკასაციო საჩივრით ითხოვდა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებასა და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებას.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ ი/მ «მ. ტ-ის» საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქართველოს 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.

მითითებული მუხლის საფუძველზე საკასაციო სასამართლო დადგენილად მიიჩნევს შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებს:

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) 2007 წლის 10 სექტემბერის ¹... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმით ი/მ «მ. ტ-ის» კუთვნილ ვალუტის გადამცვლელ პუნქტში დაფიქსირდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის I ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევა – მომხმარებელთან ნაღდი ფულადი ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებლობა, რისთვისაც ი/მ «მ. ტ-ი» დაჯარიმდა 500 ლარით. 2007 წლის 24 სექტემბერს აღნიშნულთან დაკავშირებით გამოიცა ¹... საგადასახადო მოთხოვნა, რომელიც 2007 წლის 28 სექტემბერს ჩაბარდა პირადად მ. ტ-ს. მითითებული საგადასახადო მოთხოვნა კანონით დადგენილ ვადაში არ გასაჩივრებულა. აღნიშნული დასტურდება კანონიერ ძალაში შესული, ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2010 წლის 11 მარტის განჩინებით, რომლითაც შეწყდა ადმინისტრაციული საქმის წარმოება ი/მ «მ. ტ-ის» სარჩელის გამო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) მიმართ, 2007 წლის 10 სექტემბრის ¹... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმისა და 2007 წლის 24 სექტემბრის ¹... საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის ნაწილში, დაუშვებლობის გამო.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონული ცენტრის მიერ 2009 წლის 24 აგვისტოს ი/მ «მ. ტ-ის» ობიექტში კვლავ იქნა დაფიქსირებული საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებლობის ფაქტი, რის თაობაზეც შედგა ¹... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი. აღნიშნული ქმედება მიჩნეულ იქნა განმეორებით ჩადენილ სამართალდარღვევად.

2009 წლის 23 სექტემბერის ¹... საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველზე ი/მ «მ. ტ-ს» დაერიცხა 5000 ლარი.

საკასაციო სასამართლო სამართალდარღვევის თავისთავად როგორც ფაქტის არსებობის თაობაზე იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს შეფასებას და აღნიშნავს, რომ სამართალდარღვევისათვის განმსაზღვრელია ის გარემოება, რომ მეწარმის კუთვნილ ობიექტზე მომხმარებელთან ფულადი ანგარიშსწორება მომხდარია საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების გარეშე, რა შემთხვევაშიც მნიშვნელობა არ აქვს ქმედების განმახორციელებელ სუბიექტს.

ზემოაღნიშნული მოსაზრებიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო სადავოდ არ ხდის ფაქტს იმის თაობაზე, რომ სახეზეა საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევა, ასეთ პირობებში სასამართლო განსჯის საგანს წარმოადგენს თავად სამართალდარღვევის სამართლებრივი ასპექტი, კერძოდ არის თუ არა სახეზე ქმედების მაკვალიფიცირებელი გარემოება – განმეორებითობა. აღნიშნულთან დაკავშირებით საკასაციო სასამართლო წარმოადგენს შემდეგ მოსაზრებას:

სადავო სამართალურთიერთობის დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 97¹ მუხლი განსაზღვრავდა, რომ ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი პირების მიერ საქონლის/მომსახურების მიწოდების დროს მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას შესაბამისი მონაცემები აღირიცხება მხოლოდ საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებით, საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების ვალდებულების მქონე პირებმა უნდა უზრუნველყონ გამოყენების წესების დაცვა, საქონლის მიწოდების ღირებულების ნაღდი ფულით ანაზღაურებისას მომხმარებელზე საკონტროლო-სალარო აპარატის მიერ ამობეჭდილი ჩეკის გაცემა, რომელიც ადასტურებს საქონლის/მომსახურების მიწოდების ოპერაციასთან დაკავშირებით შესაბამისი ნაღდი ფულის გადახდის ფაქტს.

მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესების დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას განსაზღვრავდა საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლი, რომლის თანახმად, მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე მუშაობა, იწვევდა დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით. იგივე ქმედება ჩადენილი განმეორებით იწვევდა დაჯარიმებას 5000 ლარის ოდენობით (139.2 მუხ). საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დამტკიცებული 2006 წლის 10 მარტის ¹186 ბრძანებით «საკონტროლო-სალარო აპარატების ექსპლუატაციის (გამოყენების) წესებისა და სალარო ჩეკში შესატანი აუცილებელი რეკვიზიტების დამტკიცების შესახებ» ინსტრუქციის მე-4 მუხლის 1-ლი პუნქტის მიხედვით, ჩეკის გაცემა ხდება ნაღდი ფულის გადახდევინებისთანავე ან/და ხურდის დაბრუნებასთან ერთად. საქმის მასალებით დასტურდება, რომ ი/მ «მ. ტ-ის» მიმართ შედგენილია ორი საგადასახადო მოთხოვნა. პირველი სამართალდარღვევა ჩადენილია 2007 წლის 10 სექტემბერს, რომლის კანონიერებაზე მსჯელობასაც ამ ეტაპზე არ შედის საკასაციო სასამართლოს კომპეტენციაში, ხოლო მეორე 2009 წლის 24 აგვისტოს.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ სადავო პერიოდისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (97¹ და 139 მუხლები) არ განსაზღვრავდა ვადას, რომლის განმავლობაშიც ქმედება ჩაითვლებოდა განმეორებითად ჩადენილად და პირი საგადასახადო სახდელდაუდებლად. თუმცა საკასაციო სასამართლო

თვლის, რომ აღნიშნული რეგულაციის არარსებობა არ ნიშნავს სამართალდარღვევის განმეორებითად მიჩნევისათვის განვლილი დროის ფაქტორის, სამართალდარღვევებს შორის დროის ინტერვალის გამორიცხვას. განვლილი დროის პერიოდი ყოველთვის აისახება პირთა უფლება-მოვალეობებზე და მახასიათებელია სამართლის ნებისმიერი დარგისათვის.

საგადასახადო სამართალდარღვევა არის სამართალდარღვევის ერთ-ერთი ნაირსახეობა, რის გამოც საგადასახადო სამართალდარღვევის მიმართ საგადასახადო კოდექსში სპეციალური მოწესრიგების არარსებობის შემთხვევაში არ გამოირიცხება ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა შესახებ კოდექსის ნორმების გამოყენების შესაძლებლობა. საგადასახადო კანონმდებლობა უშვებს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა შესახებ კოდექსით რიგი საგადასახადო სამართალდარღვევასთან დაკავშირებული ურთიერთობების რეგულირების შესაძლებლობას (საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხ. მე-6 ნაწ. «ა» ქვეპუნქტი, 54-ე მუხ. I ნაწ. «ა» ქვეპუნქტი), ხოლო ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა შესახებ კოდექსის მე-2 მუხლის თანახმად, ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა შესახებ საქართველოს კანონმდებლობა შედგება ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა შესახებ ამ კოდექსის და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებისაგან. ამავე კოდექსის 33-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, ადმინისტრაციული სამართალდარღვევისათვის პირს სახდელი დაედება იმ ნორმატიული აქტით დაწესებულ ფარგლებში, რომელიც ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას ადმინისტრაციული სამართალდარღვევისათვის ამ კოდექსისა და ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა შესახებ სხვა აქტების ზუსტი შესაბამისობით. ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა შესახებ კოდექსის ზოგადი ნაწილის მუხლები განსაზღვრავენ სამართალდარღვევისათვის კანონით გათვალისწინებული სანქციის შეფარდების ზოგად წესს.

ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა შესახებ კოდექსის 39-ე მუხლი ადგენს ქმედების განმეორებითობის პერიოდს, ხსენებული მუხლის შენიშვნის თანახმად, სახდელის სახით ჯარიმის დაკისრების შემთხვევაში პირი სახდელდაუდებლად ჩაითვლება, თუ იგი ჯარიმის დაკისრების დღიდან ერთი წლის განმავლობაში არ ჩაიდენს ახალ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევას.

აღნიშნული მუხლის მოთხოვნებიდან გამომდინარე საკასაციო სასამართლო სამართალდარღვევებს შორის ინტერვალის ხანგრძლივობას ქმედების არაერთგზისობის გამომრიცხავ გარემოებად მიიჩნევს და თვლის, რომ სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემისას არ არსებობდა საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული გაზრდილი საჯარიმო სანქციის გამოყენების საფუძველი.

საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ მხედველობაშია მისაღები აგრეთვე ის გარემოება, რომ 2004 წლის საგადასახადო კოდექსში 2010 წლის 21 ივლისის კანონით შეტანილი და 2010 წლის 1 სექტემბერს ამოქმედებული ცვლილებების თანახმად, საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლს დაემატა მე-15 ნაწილი, რომლის თანახმად, ამ მუხლის მიზნებისათვის საგადასახადო სამართალდარღვევა განმეორებითად ჩადენილად ჩაითვლება თუ იგივე ქმედება ჩადენილია წინა სამართალდარღვევის გამოვლენიდან 12 თვის განმავლობაში. მართალია, გადასახადების გადახდასთან დაკავშირებით საგადასახადო კანონმდებლობას არ აქვს უკუქვეყნის ძალა, კერძოდ გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ოფიციალურად გამოქვეყნებული და ძალში შესული ის ნორმატიული აქტები, რომლებიც მოქმედებს საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დროისათვის (საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხ., მე-2 ნაწ.), მაგრამ განსახილველ შემთხვევაში დავის საგანი უკავშირდება არა გადასახადის გადახდას, არამედ საგადასახადო სამართალდარღვევას. საგადასახადო კოდექსის 125-ე მუხლის მე-5 ნაწილის და ამაჟამად მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების დროს, თუ კანონით გაუქმებული ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა სამართალდარღვევის ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა. სანქციის შეფარდების დრო მოიცავს არა მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს მიერ მისი გამოყენების, არამედ აგრეთვე ზემდგომი ორგანოების ან სასამართლოს მიერ სანქციის გამოყენების კანონიერების შემოწმების პერიოდს. სადავო აქტის გასაჩივრება მართალია არ აჩერებს აქტის მოქმედებას, მაგრამ აჩერებს საჯარიმო თანხის გადახდის ვალდებულებას, სადავო აქტის გასაჩივრების შემთხვევაში, პირისათვის საბოლოო შედეგს იწვევს სასამართლო გადაწყვეტილება და არა საგადასახადო ორგანოს სადავო აქტები რისი გათვალისწინებითაც საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ სადავო სამართალურთიერთობების მიმართ შესაძლებელია სამართალდარღვევის შემდგომ მიღებული შეღავათიანი შედეგის გამოყენება და ხსენებული ნორმისთვის ე.წ. «ნამდვილი უკუძალის» მინიჭება.

ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საკასაციო საჩივარი მოტივირებული და დასაბუთებულია, გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არ ემყარება კანონმდებლობის მოთხოვნებს, რაც წარმოადგენს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს 2010 წლის 29 დეკემბრის გადაწყვეტილების გაუქმების, ახალი გადაწყვეტილების მიღებისა და ი/მ «მ. ტ-ის» საკასაციო საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების საფუძველს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

გ ა დ ა წ ყ ვ ე ტ ა :

1. ი/მ «მ. ტ-ის» საკასაციო საჩივრი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს 2010 წლის 29 დეკემბრის გადაწყვეტილება და საქმეზე მიღებულ იქნას ახლი გადაწყვეტილება;
3. ი/მ «მ. ტ-ის» სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
ბათილად იქნას ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბ-ჭოს 2010 წლის 11 იანვრის ბრძანება, ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 19 ნოემბრის 14304 ბრძანება; ნაწილობრივ ბათილად იქნას ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) 2009 წლის 23 სექტემბრის 1081-413 საგადასახადო მოთხოვნა ი/მ «მ. ტ-ისათვის» 5000 ლარის დარიცხვის თაობაზე და აღნიშნული აქტით ი/მ «მ. ტ-ს» გადასახდელად განესაზღვროს 500 ლარი.
4. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

პასუხისმგებლობა საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვის გამო

გ ა დ ა წ ყ ვ ე ტ ი ლ ე ბ ა ს ა ქ ა რ თ ვ ე ლ ო ს ს ა ხ ე ლ ი თ

18ს-1174-1163(კ-11)

9 ნოემბერი, 2011 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:

2010 წლის 17 ნოემბერს ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს სარჩელით მიმართა მ. ჭ-მ მოპასუხე – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონული ცენტრის მიმართ და მოითხოვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონული ცენტრის 2010 წლის 27 ოქტომბრის 1047-157 საგადასახადო მოთხოვნისა და ამავე სამსახურის 2010 წლის 8 ნოემბრის 1... ბრძანების ბათილად ცნობა.

2010 წლის 25 ნოემბერს ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს დაზუსტებული სარჩელით მიმართა მ. ჭ-მ მოპასუხე – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონული ცენტრის მიმართ და მოითხოვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონული ცენტრის 2010 წლის 13 ოქტომბრის 1... ბრძანების, ამავე სამსახურის 2010 წლის 4 ოქტომბრის საგადასახადო სამართალდარღვევის 1... ოქმის, 2010 წლის 27 ოქტომბრის 1... საგადასახადო მოთხოვნისა და 2010 წლის 8 ნოემბრის 1... ბრძანების (ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ) ბათილად ცნობა.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2010 წლის 31 დეკემბრის გადაწყვეტილებით მ. ჭ-ის სასარჩელო მოთხოვნა არ დაკმაყოფილდა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები:

2010 წლის 25 სექტემბრიდან საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს ზესტაფონის რაიონულ სამმართველოში მიმდინარეობს წინასწარი გამოძიება სისხლის სამართლის 1... საქმეზე ზესტაფონის რაიონის სოფ. ...ში მცხოვრებ მ. ჭ-ის კუთვნილ სასურსათო მაღაზიის გაქურდვის ფაქტზე, დანაშაული გათვალისწინებული საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 177-ე მუხლის მე-2 ნაწილით.

სისხლის სამართლის საქმეზე გამოძიების დაწყების საფუძველს წარმოადგენდა მ. ჭ-ის შეტყობინება კუთვნილი მაღაზიის გაქურდვის ფაქტზე;

აღნიშნულ სისხლის სამართლის საქმეზე მ. ჭ-ე ცნობილ იქნა დაზარალებულად. მან გამოძიებას აცნობა, რომ სხვა ნივთებთან ერთად მაღაზიიდან წაღებულია მის სახელზე რეგისტრირებული 380 ლარად ღირებული საკონტროლო-სალარო აპარატი «მერკური»;

მ. ჭ-მ 2010 წლის 28 სექტემბერს განცხადებით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონულ ცენტრს და აცნობა ქურდობის გზით მისი კუთვნილი მაღაზიიდან საკონტროლო-სალარო აპარატის ფარულად დაუფლების თაობაზე, მტკიცებულებად წარადგინა გამომძიებლის მიერ გაცემული ცნობა სისხლის სამართლის საქმეზე გამომძიების დაწყების შესახებ.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 123-ე, 139.10-ე, 199.2 მუხლებით და განმარტა, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატის სათანადოდ შენახვასთან დაკავშირებით წინდახედულობის ნორმების დაცვა და მისი დაკარგვის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის ბრალეულობის გამომრიცხავი გარემოებების დამადასტურებელი მტკიცებულებების წარმოდგენა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 და 102-ე მუხლების შესაბამისად თავად გადასახადის გადამხდელს ეკისრება.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მოსაზრებით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 139.10-ე მუხლით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის გამომრიცხავ გარემოებად მხოლოდ მოსარჩელის მაღაზიის გაქურდვის შესახებ სისხლის სამართლის საქმის დაწყება ვერ მიიჩნევა. ამასთან წარდგენილი მასალების მიხედვით არ არის დადგენილი დანაშაულის ჩამდენი პირი და გამომძიებაც საკონტროლო-სალარო აპარატის ფარული დაუფლების თაობაზე ინფორმაციის წყაროდ თავად მოსარჩელეს მიუთითებს. ქურდობის ფაქტზე დაწყებული გამომძიება შემაჯამებელი გადაწყვეტილების გარეშე არ შეიძლება მიჩნეულ იქნას საგადასახადო კოდექსის 139.10-ე მუხლით გათვალისწინებულ გადასახადის გადამხდელის პასუხისმგებლობის გამომრიცხავ გარემოებად.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ 127.2-ე, მე-3 ნაწილის «ზ» ქვეპუნქტის საფუძველზე მიიჩნია, რომ ამავე კოდექსის 139.10-ე მუხლით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა სახეზეა, რაც სწორად იქნა შეფასებული საგადასახადო ორგანოს მხრიდან სადავო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენისას.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 51.1. «თ», 80.4 «გ» მუხლებით და აღნიშნა, რომ ქუთაისის რეგიონული ცენტრის უფლებამოსილი პირის მიერ 1... ბრძანებისა და 1... საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემას საფუძველად დაედო 2010 წლის 4 ოქტომბრის საგადასახადო სამართალდარღვევის 1... ოქმი, რაც სასამართლომ ზემოაღნიშნული გარემოებების გათვალისწინებით კანონშესაბამისად მიიჩნია და ჩათვალა, რომ მოპასუხის მიერ დასახელებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემა განხორციელდა საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა სრული დაცვით.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ იხელმძღვანელა საგადასახადო კოდექსის 150-ე და 87-ე მუხლებით და განმარტა, რომ საგადასახადო ორგანოს გააჩნდა მოსარჩელის ქონებაზე ყადაღის დადების სრული სამართლებრივი საფუძველი.

ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით ქუთაისის საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ არ არსებობდა სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილების ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველები.

მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ი.მ «მ. ჭ-მ».

აპელანტი სააპელაციო საჩივრით ითხოვდა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებას და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებას.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 11 მაისის განჩინებით ი.მ. მ. ჭ-ის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2010 წლის 31 დეკემბრის გადაწყვეტილება.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლომ სრულად გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები და სამართლებრივი შეფასებები და მიუთითა, რომ კონკრეტულ შემთხვევაში სახეზეა საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვის ფაქტი. არ დგინდება ის გარემოება, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა გამოწვეულია სხვა პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით. შესაბამისად არ არსებობს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 139.10-ე მუხლით გათვალისწინებული გადასახადის გადამხდელის პასუხისმგებლობის გამომრიცხავი გარემოება.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან სადავო აქტების გამოცემისას ადგილი არ ჰქონია სზაკ-ის მე-60¹ მუხლით გათვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევას, ამდენად გასაჩივრებული გადაწყვეტილება დასაბუთებულია და მისი გაუქმების საფუძველი არ არსებობს.

მითითებული განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ი.მ «მ. ჭ-მ».

კასატორმა საკასაციო საჩივარში აღნიშნა, რომ სასამართლოს უნდა გამოეყენებინა საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის მე-10-ე მუხლით განსაზღვრული ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის დეფინიცია.

კასატორის მითითებით, კონკრეტულ შემთხვევაში სახეზეა არა საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვის, არამედ მოპარვის ფაქტი. შინაარსობრივად «დაკარგვა» და «მოპარვა» აბსოლუტურად განსხვავებული ცნებებია. «დაკარგვა» უდავოდ გულისხმობს ნივთის მფლობელის დაუდევრობას, «მოპარვა» – კი სხვის ბრალეულ ქმედებაზე მიუთითებს.

კასატორის მოსაზრებით, სასამართლომ არასწორად გამოიყენა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-10 ნაწილი, ვინაიდან უდავოდ არსებობდა პასუხისმგებლობის გამომრიცხავი გარემოება.

ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, კასატორმა საკასაციო საჩივრით მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნების დაკმაყოფილება.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ მ. ჭ-ის საკასაციო საჩივარი საფუძვლიანია და უნდა დაკმაყოფილდეს, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს განმარტებებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-10 ნაწილთან მიმართებაში და თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლოს შეფასებები ეწინააღმდეგება ზემოაღნიშნული მუხლის დეფინიციას და პასუხისმგებლობის დადგენისა და განსაზღვრის სამართლებრივ პრინციპებს.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქმეზე სადავოდ არ არის გამხდარი ფაქტობრივი გარემოებები, კასატორი სადავოდ ხდის მხოლოდ იმას, თუ რამდენად სწორად მოხდა ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ საგადასახადო კოდექსის ზემოაღნიშნული მუხლით დადგენილი პასუხისმგებლობის მისთვის დაკისრება და სასამართლოთა მხრიდან გადაცდომის სამართლებრივი კვალიფიკაცია.

დადგენილია, რომ მ. ჭ-ის კუთვნილი მაღაზიის გაქურდვისას წაღებულ იქნა მის სახელზე რიცხული საკონტროლო-სალარო აპარატი, ანუ ფაქტობრივად მოხდა საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-10 ნაწილის (2010 წლის რედაქციით) შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელის მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა, თუ დადგენილი არ არის, რომ ეს გამოწვეულია სხვა პირის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით – იწვევს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას 3000 ლარის ოდენობით.

აღნიშნული ნორმის შინაარსიდან გამომდინარე საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა თავისი ბუნებით წარმოადგენს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევას, რომლის შეფარდების პროცესში საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ნორმების გარდა სასამართლო უფლებამოსილია გამოიყენოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით რეგლამენტირებული ზოგადი პრინციპები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 123-ე მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. ხოლო საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის მე-10 მუხლის მიხედვით, ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევად (გადაცდომად) ჩაითვლება სახელმწიფო ან საზოგადოებრივი წესრიგის, საკუთრების, მოქალაქეთა უფლებებისა და თავისუფლებების, მმართველობის დადგენილი წესის ხელშეწყობის მართლსაწინააღმდეგო, ბრალეული (განზრახი ან გაუფრთხილებელი) მოქმედება ან უმოქმედობა, რომლისთვისაც გათვალისწინებულია ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა. ამავე კოდექსის მე-11 მუხლის მიხედვით, ადმინისტრაციული სამართალდარღვევა განზრახ ჩადენილად ჩაითვლება, თუ მის ჩამდენს შეგნებული ჰქონდა თავისი მოქმედების ან უმოქმედობის მართლსაწინააღმდეგო ხასიათი, ითვალისწინებდა მის მავნე შედეგებს და სურდა ისინი ან შეგნებულად უშვებდა მათ. ხოლო მე-12 მუხლი განმარტავს, რომ გაუფრთხილებლობა არის ისეთი შემთხვევა, როცა ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ჩამდენი პირი ითვალისწინებდა თავისი მოქმედების ან უმოქმედობის მავნე შედეგების დადგომის შესაძლებლობას, მაგრამ ქარაფშუტულად ვარაუდობდა მათ თავიდან აცილებას ან არ ითვალისწინებდა ასეთი შედეგის დადგომის შესაძლებლობას, თუმცა უნდა გაეთვალისწინებინა და შეეძლო კიდევ გაეთვალისწინებინა.

საქართველოს ადმინისტრაციული სამართალდარღვევათა კოდექსის მითითებული ნორმებიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლით გათვალისწინებულ სამართალდარღვევად ქმედების კვალიფიკაციისათვის მნიშვნელოვანია იმის დადგენა, გამოიწვია თუ არა საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა პირის, სულ მცირე, გაუფრთხილებელმა ქმედებამ, რაც შეიძლება გამოიხატოს აპარატის არასათანადო შენახვაში, უყურადღებოდ დატოვებაში და ა.შ.

საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს მოპასუხის განმარტებას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-10 ნაწილის დისპოზიციასთან დაკავშირებით. კერძოდ, მოპასუხის მითითებით, სალარო აპარატის დაკარგვა ყოველთვის გამოიწვევს გადასახადის გადამხდელისთვის პასუხისმგებლობის დაკისრებას, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც სისხლის სამართლის საქმეზე გამოტანილი დადგენილებით დადასტურებულია, რომ აპარატის დაკარგვა გამოწვეულია სხვა პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით. სასამართლო მიიჩნევს, რომ აღნიშნული ნორმა არ გულისხმობს პირისათვის ბრალის გარეშე პასუხისმგებლობის დაკისრებას. საგადასახადო კოდექსისა და სამართალდარღვევათა კოდექსის ზემოთ დასახელებული დებულებებით ცალსახად არის დადგენილი ადმინისტრაციული (მათ შორის საგადასახადო) სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობის დაწესების საფუძვლები, რომლის მიხედვითაც, პირს პასუხისმგებლობა ეკისრება მის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო, განზრახი ან გაუფრთხილებელი ქმედებისათვის. ამდენად, სასამართლო განმარტავს, რომ დაუშვებელია პასუხისმგებლობის დაკისრება მაშინ, როდესაც პირს არ

ჩაუდენია მართლსაწინააღმდეგო ქმედება, არ დაურღვევია კანონმდებლობით განმტკიცებული მართლწესრიგი, მასზე დაკისრებული მოვალეობები, არ შეუღალავს სხვისი უფლებები და განზრახი ან გაუფრთხილებელი ქმედებით არ გამოუწვევია მართლსაწინააღმდეგო შედეგი. საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-10 ნაწილის შინაარსი, თავისთავად, მოიცავს მართლსაწინააღმდეგო, განზრახი ან გაუფრთხილებელი ქმედების ელემენტებს და დათქმა სხვა პირის მიერ მართლსაწინააღმდეგო ქმედების ჩადენაზე არ უნდა განიმარტოს ისე, თითქოს თუ სხვა პირის დანაშაულებრივი ქმედება არ არის დადგენილი, ნებისმიერ შემთხვევაში სალარო აპარატის დაკარგვისათვის პასუხი უნდა აგოს გადასახადის გადამხდელმა.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-10 ნაწილის დისპოზიცია პასუხისმგებლობას აწესებს საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვისათვის, თუ ეს გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის მართლსაწინააღმდეგო ბრალეული ქმედებით. ხოლო თუ უტყუარად დადგენილია სხვა პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედების შედეგად სალარო აპარატის დაკარგვა, ასეთ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელი უპირობოდ თავისუფლდება პასუხისმგებლობისგან. ამდენად, განსახილველ შემთხვევაში სადავო აქტების გამომტან ადმინისტრაციულ ორგანოს უნდა დაედგინა გადასახადის გადამხდელის, სულ მცირე, გაუფრთხილებელი ქმედება, რამაც სალარო აპარატის დაკარგვა გამოიწვია.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 10 მარტის 1186 ბრძანებით დამტკიცებული «საკონტროლო-სალარო აპარატების ექსპლუატაციის (გამოყენების) წესების და სალაროს ჩეკში შესატანი აუცილებელი რეკვიზიტების» მიხედვით, რომელიც მოქმედებდა მოსარჩელის მიერ სალარო აპარატის დაკარგვის დროს, არ არის დადგენილი საკონტროლო-სალარო აპარატების შენახვის რაიმე სპეციალური წესი, რომელიც სავალდებულოდ უნდა დაიცვას მეწარმემ. ამდენად, გადასახადის გადამხდელს არ მოეთხოვება რაიმე განსაკუთრებული ღონისძიებების გატარება, რათა თავიდან აიცილოს სალარო აპარატის დაკარგვა, არამედ იგი ვალდებულია, მეწარმისათვის დამახასიათებელი გულისხმიერებით გაუფრთხილდეს საკონტროლო-სალარო აპარატს და შეინახოს იგი ისეთ პირობებში, რომელიც გამორიცხავს სხვა პირთა უნებართვოდ დაშვებას მასთან, დაუფლებას ან სხვა გზით აპარატის გასვლას გადასახადის გადამხდელის მფლობელობიდან.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის I ნაწილის «დ» პუნქტის თანახმად, ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტად ჩაითვლება ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემული აქტი, რომელიც აწესებს, ცვლის, წყვეტს ან ადასტურებს პირის ან პირთა შეზღუდული წრის უფლებებსა და მოვალეობებს.

ზემოაღნიშნული მუხლის დეფინიციიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ მ. ჭ-ის მიერ გასაჩივრებული აქტები წარმოადგენს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რომელთა კანონიერების შემოწმება უნდა მოხდეს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის მოთხოვნებიდან გამომდინარე.

აღნიშნული მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ინდივიდუალური ადმინისტრაციული-სამართლებრივი აქტი ბათილია თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის I ნაწილის შესაბამისად, ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით სასამართლო უფლებამოსილია გამოიტანოს გადაწყვეტილება ადმინისტრაციული აქტის ბათილად ცნობის შესახებ, თუ ადმინისტრაციული აქტი ეწინააღმდეგება კანონს და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მას.

ზემოთითებული მოსაზრებებიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ სადავო აქტები ეწინააღმდეგება საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-10 ნაწილის მოთხოვნებს, რის გამოც საკასაციო სასამართლო იყენებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლს და სარჩელის დაკმაყოფილების გზით ბათილად ცნობს სადავო აქტებს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა სასკ-ის 1.2 მუხლით, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლით და

გ ა დ ა წ ვ ე ბ ა :

1. ინდ/მეწარმე «მ. ჭ-ის» საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 11 მაისის განჩინება და საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. ინდ/მეწარმე «მ. ჭ-ის» სარჩელი დაკმაყოფილდეს; ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა მინისტრის სსიპ შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონალური ცენტრის 2010 წლის 4 ოქტომბრის 1... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, 2010 წლის 13 ოქტომბრის 1... ბრძანება, 2010 წლის 27 ოქტომ-

ბრის 1... საგადასახადო მოთხოვნა და 2010 წლის 8 ნოემბრის 1... ბრძანება (ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ).

4. ი/მ «მ. ჭ-ის» მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის – 550 ლარის მ. ჭ-ისათვის დაბრუნება დაეკისროს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურს.

5. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

2. საგადასახადო ორგანოს მიერ ქონებაზე ყადაღის დადება

საგადასახადო ორგანოს მიერ უზრუნველყოფის ღონისძიების სახით ქონებაზე ყადაღის დადება

განჩინება

ბს-1365-1329(2კ-10)

17 მაისი, 2011 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2010 წლის 1 მარტს ი/მ «ა. ბ-მემ» სარჩელი აღძრა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიაში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, შემოსავლების სამსახურისა და ამავე სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის მიმართ და მოითხოვა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2009 წლის 11 ნოემბრის 1..., შემოსავლების სამსახურის 2010 წლის 27 იანვრის 1... ბრძანებებისა და დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 15 თებერვლის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა შემდეგი საფუძველით:

სარჩელის ფაქტობრივი საფუძველები:

თბილისის რეგიონალური ცენტრის მიერ დარეგისტრირდა ინდივიდუალური საწარმო «ა. ბ-მე» და მიენიჭა საიდენტიფიკაციო კოდი. 2002 წლიდან მეწარმემ ფაქტობრივად შეაჩერა სამეწარმეო საქმიანობა. იმ პერიოდისათვის არსებული ყველა გადასახადი გადახდილი ჰქონდა. აღნიშნულის მიუხედავად, 2009 წლის 21 დეკემბერს მოსარჩელეს ჩაჰბარდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2009 წლის 11 ნოემბრის 1... ბრძანება, რომლითაც ყადაღა დაედო ი/მ «ა. ბ-მის» საკუთრებაში არსებულ ქონებას. მითითებული ბრძანება ა. ბ-მემ გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში, მაგრამ შემოსავლების სამსახურის 2010 წლის 27 იანვრის 1... ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა იმ მოტივით, რომ ი/მ «ა. ბ-მეს» ერიცხება დავალიანება მის მიერ წარდგენილი დეკლარაციებისა და 2002 წლის 8 მაისის შემოწმების აქტის საფუძველზე. შესაბამისად, შემოსავლების სამსახურმა მიიჩნია, რომ მეწარმეს აღიარებული აქვს ვალდებულება და საგადასახადო კოდექსის 87-ე მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილი იყო ყადაღა დაედო გადამხდელის ქონებაზე. შემოსავლების სამსახურის აღნიშნული ბრძანება მოსარჩელემ გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში, მაგრამ დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 15 თებერვლის ბრძანებით ი/მ «ა. ბ-მეს» უარი ეთქვა საჩივრის დაკმაყოფილებაზე.

სარჩელის სამართლებრივი საფუძველები:

მოსარჩელის მითითებით, მისი მოთხოვნის სამართლებრივ საფუძველს წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლი, რომელიც განსაზღვრავს საგადასახადო მოთხოვნის და გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის 6-წლიან ვადას, რომელიც აითვლება შესაბამისი ვალდებულების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან.

მოსარჩელის მოსაზრებით, აღნიშნული ნორმა განსაზღვრავს დროის იმ მონაკვეთს, რომლის განმავლობაშიც შეიძლება საგადასახადო ორგანომ მოსთხოვოს გადასახადის გადამხდელს გადასახადის გადახდა ან გადასახადის გადამხდელმა მოითხოვოს ზედმეტად გადახდილი თანხის უკან დაბრუნება ან/და ჩათვლა. 2009 წლის 1 იანვარს ამოიწურა 6-წლიანი ხანდაზმულობის ვადა. საგადასახადო ორგანოს მიერ გადამხდელის ქონებაზე ყადაღის დადება თავისი შინაარსით წარმოადგენს საგადასახადო მოთხოვნას, რადგან მისი საშუალებით საგადასახადო ორგანო აფიქსირებს თავის მოთხოვნას გადამხდელის მიმართ შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულება. სამართლებრივი შეზღუდვა, ყადაღა წარმოადგენს უზრუნველყოფის იმ საშუალებას, რითაც შესაძლებელია კრედიტორის დაკმაყოფილება. აღნიშნული უფლება არ შეიძლება დროში შეზღუდვად გამოიყენოს, რადგან საურავის საშუალებით მცირე საგადასახადო დავალიანება წლების გან-

მავლობაში უზომოდ იზრდება და გადამხდელი 6-7 წლის შემდეგ დგება გამოუვალ მდგომარეობაში, რითაც ირღვევა საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მუხლით დაცული საკუთრების უფლება.

ამდენად, მოსარჩელის მოსაზრებით, 2002 წელს წარმოშობილი დავალიანების არსებობის პირობებშიც საგადასახადო ორგანოს ყადაღის უფლება უნდა გამოეყენებინა 6 წლის ვადაში – 2009 წლის 1 იანვრამდე.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2010 წლის 27 აპრილის საოქმო განჩინებით სსსკ-ის 92-ე მუხლის შესაბამისად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის უფლებამონაცვლედ ჩაება სსიპ შემოსავლების სამსახური.

ი/მ «ა. ბ-ძის» სარჩელი არ ცნეს მოპასუხეებმა – საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ, შემოსავლების სამსახურმა და ამავე სამსახურის თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა და დაუსაბუთებლობისა და უსაფუძვლობის მოტივით მოითხოვა სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2010 წლის 10 მაისის გადაწყვეტილებით ი/მ «ა. ბ-ძის» სარჩელი არ დაკმაყოფილდა უსაფუძვლობის გამო, რაც საქალაქო სასამართლომ დაასაბუთა შემდეგნაირად:

საქალაქო სასამართლომ იხელმძღვანელა საგადასახადო კოდექსის მე-5, 12.23, 87.1, 2005 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 235.5, 237-ე და 238-ე მუხლებით და დადგენილად მიიჩნია, რომ მოსარჩელის საგადასახადო დავალიანება წარმოადგენს აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებას, რის გამოც მის ქონებას საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა დაცვით დაედო ყადაღა აღიარებული საგადასახადო დავალიანების შესრულების უზრუნველყოფის მიზნით. მოსარჩელეს საგადასახადო დავალიანება ერიცხება მის მიერ წარდგენილი დეკლარაციების, ასევე 2002 წლის 8 მაისის შემოწმების აქტის საფუძველზე, რაც მას თავის დროზე არ გადაუხდია. მოსარჩელეს ასევე თავის დროზე სადავოდ არ გაუხდია 2002 წლის 8 მაისის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე დარიცხული საგადასახადო დავალიანება, რის გამოც აღნიშნული დავალიანება ითვლება აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებად. მოსარჩელეს 2001 წლის საშემოსავლო გადასახადის წლიური დეკლარაციის საფუძველზე დაერიცხა 2002 წლის საავანსო გადასახდელები, რომელიც საგადასახადო კოდექსის 12.23 მუხლის შესაბამისად, წარმოადგენს ასევე აღიარებულ საგადასახადო ვალდებულებას.

საქალაქო სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის მოსაზრება ყადაღის დადების ხანდაზმულობასთან დაკავშირებით და განმარტა, რომ მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო მოთხოვნის და გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადაა 6 წელი, რომელიც აითვლება შესაბამისი ვალდებულების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან. მსგავს ნორმას ითვალისწინებდა 2005 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 237-ე მუხლიც.

ამდენად, საქალაქო სასამართლომ დადგინილად მიიჩნია, რომ 6-წლიანი ხანდაზმულობის ვადა არის მხოლოდ საგადასახადო მოთხოვნისა და გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადა და იგი არ ეხება უკვე აღიარებულ საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე ყადაღის დადების ხანდაზმულობის ვადას.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საქალაქო სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხეთა მსჯელობა, რომ საგადასახადო კოდექსით არ არის განსაზღვრული ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ ბრძანების წარდგენის ვადის შეზღუდვა და საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლით განსაზღვრული ხანდაზმულობის ვადა ყადაღის დადების საკითხზე არ ვრცელდება. ანუ საგადასახადო კოდექსით არ არის განსაზღვრული და ვადით შეზღუდული აღიარებული საგადასახადო დავალიანების წარმოშობიდან თუ რა ვადაში უნდა დაედოს გადასახადის გადამხდელის ქონებას ყადაღა საგადასახადო ორგანოს მიერ. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს მინიჭებული აღიარებული საგადასახადო დავალიანების წარმოშობიდან ნებისმიერ დროს დაადოს გადასახადის გადამხდელის ქონებას ყადაღა.

საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ი/მ «ა. ბ-ძემ» და მოითხოვა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2010 წლის 10 მაისის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილება შემდეგი მოტივით:

აპელანტის მოსაზრებით, სააპელაციო სასამართლომ არასწორად განმარტა კანონი და არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა.

სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის საფუძველი არ უნდა გახდეს კანონის ხარვეზი, კანონში ხარვეზის არსებობის გამო არ შეიძლება საგადასახადო ორგანოს გააჩნდეს დროში შეუზღუდავი უფლება მოსთხოვოს გადამხდელს დავალიანების გადახდა.

აპელანტის მოსაზრებით, საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია რა, საგადასახადო კოდექსში არ არსებობდა საგადასახადო ორგანოს მიერ გადამხდელის ქონებაზე ყადაღის დადების ხანდაზმულობის ვადის მარეგულირებელი ნორმა, მას უნდა გამოეყენებინა სამოქალაქო კოდექსის 5.1 მუხლი, რომლის შესაბამისად, კანონმდებლობაში ხარვეზის არსებობის გამო კანონის ანალოგიის სახით სასამართლოს უნდა გამოეყენებინა სადავო სამართალურთიერთობის მსგავსი ურთიერთობის მარეგულირებელი ნორმები, კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის მე-5 და 85.4 მუხლები.

ო/მ «ა. ბ-ძის» სააპელაციო საჩივარი არ ცნო მოწინააღმდეგე მხარემ – შემოსავლების სამსახურმა და მოითხოვა მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 30 ივლისის გადაწყვეტილებით ო/მ «ა. ბ-ძის» სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2010 წლის 10 მაისის გადაწყვეტილების შეცვლით მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, ო/მ «ა. ბ-ძის» სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2009 წლის 11 ნოემბრის ¹... ბრძანება და თბილისის რეგიონალური ცენტრს დაევალა საქმის გარემოებათა სრულყოფილი გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი აქტის გამოცემა, რაც სააპელაციო სასამართლომ დაასაბუთა შემდეგნაირად:

სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა აპელანტის მითითება თბილისის რეგიონალური ცენტრის სადავო ბრძანება ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ ეწინააღმდეგება კანონს, მისი გამოცემის დროს დაირღვა ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის როგორც ფორმალური, ისე მატერიალური კანონიერება. ამასთან, სადავო ბრძანება დაუსაბუთებელია, რადგან საგადასახადო კოდექსისა და ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 3.3 და 53-ე მუხლების საწინააღმდეგოდ არ ეფუძნება ადმინისტრაციული წარმოებისას გარემოებების გამოკვლევას, კერძოდ, სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, საგადასახადო ორგანომ არ გამოიკვლია არსებობდა თუ არა ფაქტობრივი წინამძღვრები მოსარჩელეზე რიცხული საგადასახადო დავალიანების აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებად მიჩნევისათვის. საქმის მასალებზე დაყრდნობით სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ მოსარჩელეს არსებული დავალიანების ნაწილი ერიცხება 2002 წლის 8 მაისის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე. საქმის მასალებით არ დგინდება ის ფაქტობრივი გარემოება, რომ მითითებული საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე დარიცხული გადასახადების შესახებ შეტყობინება გაეგზავნა და ჩაბარდა მოსარჩელეს, რომლის გაუსაჩივრებლობაც საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით წარმოშობდა საფუძველს შემოწმების აქტით დარიცხული გადასახადების აღიარებულ დავალიანებად მიჩნევისათვის.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ 2002 წლის 8 მაისის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე დარიცხული გადასახადების შესახებ საგადასახადო კოდექსის 217-ე და 225-ე მუხლების მოთხოვნათა შესაბამისად შედგენილი და გაგზავნილი შეტყობინების მოვალისათვის ჩაბარება და მის მიერ ამ შეტყობინების გაუსაჩივრებლობა წარმოუშობდა მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს გადასახადის გადამხდელზე რიცხული დავალიანების აღიარებულად მიჩნევისა და მისი გადახდის უზრუნველყოფის საფუძველს.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, საქმეში არ არის წარმოდგენილი მტკიცებულება, რომლითაც დადასტურდებოდა გადასახადის გადამხდელისათვის საგადასახადო ორგანოს მხრიდან გადასახადის დარიცხული თანხის შეტყობინების გაგზავნის ფაქტი. სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა საგადასახადო ორგანოების მითითება, რომ საგადასახადო შემოწმების აქტზე არსებული ხელმოწერა და მისი გაუსაჩივრებლობა ნიშნავს საგადასახადო ვალდებულების აღიარებას, რადგან საგადასახადო შემოწმების აქტი არის გადასახადის დარიცხვის და არა გადახდის ვალდებულების წარმოშობის საფუძველი. ამასთან, საგადასახადო ორგანო არ უთითებს შემოწმების აქტის საფუძველზე დარიცხული გადასახადის ოდენობას.

სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, საგადასახადო ორგანოს მოსარჩელეზე რიცხული დავალიანებების, როგორც 2002 წლის 8 მაისის აქტით დარიცხულ, ასევე 2001 წელს დეკლარირებული დავალიანების ამოღების უზრუნველსაყოფად სადავო აქტის გამოცემისას უნდა ემსჯელა 2005 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 235.4 მუხლის მოთხოვნათა გათვალისწინებით და უნდა გამოერკვია რამდენად არსებობდა მითითებული დავალიანების უზრუნველყოფის ღონისძიების გატარების საფუძველი, რადგან საგადასახადო ორგანოს გადასახადის დარიცხვის ან ადრე დარიცხულის შესწორების განხორციელების შესაძლებლობა აქვს ამავე კდოექსის 237-ე მუხლით გათვალისწინებული ვადების გასვლამდე.

სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ, სსიპს შემოსავლების სამსახურმა და ამავე სამსახურის თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა, რომელმაც მოითხოვეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 30 ივლისის გადაწყვეტილების გაუქმება და სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასატორებმა უკანონოდ და დაუსაბუთებლად მიიჩნიეს სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება.

კასატორთა მითითებით, ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2009 წლის 11 ნოემბრის ¹... ბრძანების წარდგენის საფუძველს წარმოადგენდა გადამხდელის მიერ წარდგენილი 2002 წლის დეკლარაციები და 2002 წლის 8 მაისის შემოწმების აქტი. სააპელაციო სასამართლომ სათანადოდ არ გამოიკვლია ფაქტობრივი გარემოებები, არასწორად შეაფასა სამართლებრივი საფუძველები, რის შედეგადაც უკანონო და დაუსაბუთებელი გადაწყვეტილება გამოიტანა.

გადასახადის გადამხდელს 2001 წლის საშემოსავლო გადასახადის წლიური დეკლარაციის საფუძველზე დაერიცხა მიმდინარე წლის საავანსო გადასახადები, რაც საგადასახადო კოდექსის 12.23 მუხლის შესაბამისად, წარმოადგენს აღიარებულ საგადასახადო ვალდებულებას. სადავო პერიოდში გადასახადის გადამხდელს ბიუჯეტისა და სპეციალური ფონდების სასარგებლოდ თანხები ეკისრებოდა საგადასახადო შემოწმების აქტით, შესაბამისად, თუ დარიცხვის საფუძველს წარმოადგენდა შემოწმების აქტი, მოსარჩელეს იგი

უნდა გაესაჩივრებინა კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში ან გადაეხადა გადასახადი, რაც მას არ განუხორციელებია. მოსარჩელის მიერ შემოწმების აქტის გაცნობის ფაქტს ადასტურებს მასზე გადასახადის გადამხდელის ხელმოწერა.

კასატორებმა არ გაიზიარეს სააპელაციო სასამართლოს მითითება საგადასახადო კოდექსის 237-ე მუხლით დადგენილ ხანდაზმულობის 6-წლიან ვადაზე, რამდენადაც აღნიშნული ვადა მოქმედებს მხოლოდ გადასახადის დარიცხვის ან ადრე დარიცხულის შესწორების განხორციელების შემთხვევაში, ხოლო სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსით არ არის განსაზღვრული ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ ბრძანების გადამხდელისათვის წარდგენის ვადის შეზღუდვა.

ამდენად, კასატორებმა მიიჩნიეს, რომ არ არსებობდა სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძველი.

მოწინააღმდეგე მხარემ – შეგებებული საკასაციო საჩივარი წარმოადგინა საკასაციო სასამართლოში, რომლითაც მოითხოვა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 30 ივლისის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილება შემდეგი მოტივით:

შეგებებული კასატორის მითითებით, სასარჩელო მოთხოვნის სამართლებრივ საფუძველს წარმოადგენდა საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლი, რომელიც ადგენს ხანდაზმულობის 6-წლიან ვადას. მოცემული მუხლი განსაზღვრავს დროის იმ მონაკვეთს, რომლის განმავლობაშიც შეიძლება გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო ორგანომ მოთხოვოს გადასახადის გადახდა ან პირიქით, გადასახადის გადამხდელმა მოითხოვოს ზედმეტად გადახდილი თანხის უკან დაბრუნება ან/და ჩათვლა. შეგებებული კასატორის მითითებით, 2009 წლის 1 იანვარს ამოიწურა 6-წლიანი ხანდაზმულობის ვადა. ქონებაზე ყადაღის დადება თავისი შინაარსით წარმოადგენს საგადასახადო მოთხოვნას, რადგან მისი საშუალებით საგადასახადო ორგანო აფიქსირებს თავის მოთხოვნას გადამხდელის მიმართ შესრულოს საგადასახადო ვალდებულება. სამართლებრივი შეზღუდვა – ყადაღა რეალურად წარმოადგენს უზრუნველყოფის იმ ერთადერთ საშუალებას, რითაც შესაძლებელია კრედიტორის დაკმაყოფილება. აღნიშნული უფლება არ შეიძლება საგადასახადო ორგანომ დროში შეუზღუდავად გამოიყენოს, რადგან საურავის საშუალებით მცირე საგადასახადო დავალიანება წლების განმავლობაში უზომოდ იზრდება და გადამხდელი 6 და 7 წლის შემდეგ დგება გამოუვალ მდგომარეობაში, რითაც ირღვევა საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მუხლით დაცული საკუთრების უფლება.

ამდენად, შეგებებული კასატორის მოსაზრებით, თუ არსებობს ი/მ «ა. ბ-მის» 2002 წელს წარმოშობილი საგადასახადო დავალიანება, თბილისის საგადასახადო ინსპექციას ყადაღის უფლება უნდა გამოეყენებინა 6 წლის ვადაში – 2009 წლის 1 იანვრამდე. შესაბამისად, საჯარო სამართლებრივი უფლებრივი შეზღუდვის გამოყენება – ყადაღის დადება ხანდაზმული და უკანონოა.

შეგებებული კასატორის მოსაზრებით, სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის საფუძველი არ უნდა გახდეს კანონის ხარვეზი.

შეგებებული კასატორის მითითებით, მოცემულ შემთხვევაში სააპელაციო სასამართლოს არ უნდა გამოეყენებინა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლი, რამდენადაც განსაზღვრული საკითხი არ შეიცავს შესასწავლ და გამოსაკვლევ გარემოებებს. მოცემულ შემთხვევაში უნდა შეფასდეს, საგადასახადო ორგანოს შეეძლო თუ არა დაეყადაღებინა გადასახადის გადამხდელის ქონება 6-წლიანი ხანდაზმულობის ვადის გასვლის შემდეგ.

საკასაციო სასამართლოს 2010 წლის 21 დეკემბრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და ამავე სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის საკასაციო საჩივრები დასაშვებად იქნა ცნობილი ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34.3 მუხლის «ა» და «გ» ქვეპუნქტების შესაბამისად (აბსოლუტური და პროცესუალური კასაციები).

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრისა და შეგებებული საკასაციო საჩივრის მოტივების შესწავლა-გაანალიზების, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და ამავე სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს; ი/მ «ა. ბ-მის» შეგებებული საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს; შესაბამისად, უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 30 ივლისის გადაწყვეტილება შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საკასაციო საჩივრები არ შეიცავს დასაბუთებულ არგუმენტაციას სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების კანონშეუსაბამობის შესახებ, ი/მ «ა. ბ-მის» შეგებებული კასაციის მოტივი სააპელაციო სასამართლოს მიერ 32.4 მუხლის გამოყენების აუცილებლობის არ არსებობის შესახებ ასევე ვერ იქნება გაზიარებული, შესაბამისად, საკასაციო სასამართლო იზიარებს რა სააპელაციო სასამართლოს შეფასებას სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის უკანონობის შესახებ, მიაჩნია, რომ სახეზე იყო სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად მათი ბათილად ცნობის, რამდენადაც საქმის გარემოებები საჭიროებდა დამატებით გამოკვლევასა და შეფასებას ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან.

საკასაციო სასამართლო სსსკ-ის 407.2 მუხლის შესაბამისად, იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს, რომელთა შესახებ არც კასატორებს და არც შეგებებულ კასატორს არ წამოუყენებია დასაბუთებული და დასაშვები საკასაციო პრეტენზია, რომ მოსარჩელე ი/მ «ა. ბ-მის» საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის საფუძველს წარმოადგენდა 2002 წლის 8 მაისის საგადასახადო შემოწმების აქტი და გადასახადის გადამხდელის მიერ 2001 წელს წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციები.

საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს კასატორთა არგუმენტს იმის თაობაზე, რომ შემოწმების აქტივით დარიცხული გადასახადების შესახებ ცნობილი იყო რა მეწარმისათვის, რაც დასტურდება შემოწმების აქტივით მისივე ხელმოწერით, საგადასახადო ორგანო არ იყო ვალდებული მეწარმისათვის საგადასახადო დავალიანების შესახებ გაეგზავნა შეტყობინება საგადასახადო კოდექსის (2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი რედაქცია) 236-ე მუხლის შესაბამისად, რომლის მიხედვით, გადასახადის დარიცხული თანხის შესახებ გადამხდელს ეგზავნება შეტყობინება.

საქმეში წარმოდგენილი მასალებით არ დასტურდება ამგვარი შეტყობინების მოსარჩელისათვის გაგზავნის ფაქტი, რაც წარმოშობდა საგადასახადო ორგანოს უფლებას გაეტარებინა საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

ამდენად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ი/მ «ა. ბ-მის» მიმართ არსებული საგადასახადო ვალდებულების აღიარებულად მიჩნევისათვის საჭიროა ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ საკითხის ხელახლა გამოკვლევა და საქმის ფაქტობრივი გარემოებების დადგენა, რაც ქმნის სასამართლოს მიერ ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლის გამოყენების წინაპირობას.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში სახეზეა სარჩელის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების და სადავო აქტის – მეწარმის ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2009 წლის 11 ნოემბრის¹... ბრძანების ბათილად ცნობის საფუძველი და აღნიშნულთან დაკავშირებით საკასაციო სასამართლო არ იზიარებს კასატორთა მოტივს, რომ უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების უფლების მიმართ საგადასახადო კოდექსით არ არის განსაზღვრული ხანდაზმულობის 6-წლიანი ვადის გავრცელება.

საკასაციო სასამართლო ხანდაზმულობის საკითხთან დაკავშირებით სრულად იზიარებს და საფუძველიანად მიიჩნევს შეგებებული კასატორის არგუმენტს და განმარტავს, რომ მართალია საგადასახადო კოდექსის (2004 წლის 22 დეკემბრის რედაქცია) 87-ე მუხლის შესაბამისად, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების არსებობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის მიზნით, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე ყადაღა დაადოს გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საკუთრებაში არსებულ ან/და ბალანსზე რიცხულ ნებისმიერ ქონებას, მათ შორის მოძრავ, უძრავ, არამატერიალურ ქონებას, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში, მაგრამ აღნიშნულთან დაკავშირებით საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს კასატორთა საკასაციო პრეტენზიას, რომ საგადასახადო ორგანო არ არის შეზღუდული უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების ვადით.

საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, ის გარემოება, რომ საგადასახადო კოდექსის 87-ე მუხლით (ისევე როგორც 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსით) არ არის განსაზღვრული ყადაღის დადების ხანდაზმულობის ვადა, აღნიშნული წარმოადგენს საკანონმდებლო ხარვეზს და არ გამომდინარეობს საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნებიდან, აღნიშნული ნორმით ხანდაზმულობის ვადაზე მიუთითებლობა განხილულ უნდა იქნეს კანონმდებლობის ტექნიკური ხასიათის ხარვეზად და არ უნდა განიმარტოს, როგორც კანონმდებლის მხრიდან საგამონაკლისო შემთხვევა, რამდენადაც საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიების – საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლების გამოყენებისათვის საგადასახადო კოდექსის 85.4 მუხლით განსაზღვრულია ხანდაზმულობის 6-წლიანი ვადა. შესაბამისად, ის გარემოება, რომ ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ერთი ღონისძიების მიმართ კანონმდებელი ავრცელებს ხანდაზმულობის ვადას და საგადასახადო ორგანოს ამ უფლებას – მოახდინოს არსებული საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფა და მისი ამოღების მიზნით გაატაროს კანონით გათვალისწინებული ღონისძიებები, ზღუდავს დროის მონაკვეთით, მეორე ღონისძიების მიმართ ხანდაზმულობის ვადის გაუზრცელებლობა სწორედ საკანონმდებლო ხარვეზია და არა კანონმდებლის ნება, რამდენადაც უზრუნველყოფის ყველა ღონისძიება ემსახურება ერთსა და იმავე მიზანს – როდესაც გადასახადის გადამხდელი არ ასრულებს საგადასახადო ვალდებულებას, საგადასახადო ორგანო იყენებს კანონმდებლობით გათვალისწინებულ ბერკეტს დავალიანების ამოღების მიზნით, შესაბამისად, არჩევს კონკრეტულ შემთხვევაში რომელი უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენება მიზანშეწონილი საქმის ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით. ამდენად, უზრუნველყოფის სხვადასხვა სახის ღონისძიებების მიმართ, რომლებიც ერთსა და იმავე მიზანს ემსახურება, არ შეიძლება გამოყენებულ იქნეს სხვადასხვა სამართლებრივი რეჟიმი.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრები არ შეიცავს დასაბუთებულ არგუმენტაციას გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონშესაბამობის თაობაზე, კასაციის მოტივები უსაფუძვლობისა და დაუსაბუთებლობის გამო ვერ იქნება გაზიარებული, დაუსაბუთებელია შეგებებული საკასაციო საჩივარი ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლის გამო-

ყენების არამართებულობასთან დაკავშირებით, შესაბამისად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სსსკ-ის 410-ე მუხლის თანახმად, არ არსებობს სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველი.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1.2; სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 372-ე, 390-ე, 399-ე, 408.3, 410-ე მუხლებით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და ამავე სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. ი/მ «ა. ბ-მის» შეგებებული საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
3. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 30 ივლისის გადაწყვეტილება;
4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

აღიარებული საგადასახადო დავალიანების არსებობისას ქონებაზე ყადაღის დადება

განჩინება

18ს-1688-1660(კ-11)

3 მაისი, 2012 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:

2011 წლის 25 მაისს ი/მ «რ. დ-მ» სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და თბილისის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, სამეწარმეო საქმიანობის დაწყების მიზნით იგი დარეგისტრირდა ინდ. მეწარმედ. ამასთან, ქ. თბილისის ისანი-სამგორის რაიონის საგადასახადო ინსპექციაში დარეგისტრირდა დღეს გადამხდელად და აიღო ანგარიშ-ფაქტურები და სასაქონლო ზედნადებები. სახსრების უქონლობის გამო მან ვერ დაიწყო სამეწარმეო-ეკონომიკური საქმიანობა და გადაწყვიტა საგადასახადო ორგანოსათვის დაებრუნებინა აღებული ანგარიშ-ფაქტურები, თუმცა, გაურკვეველ ვითარებაში ანგარიშ-ფაქტურების დაკარგვის გამო ვერ ჩააბარა საგადასახადო ინსპექციას, რის შესახებაც აცნობა, როგორც საგადასახადო ორგანოს, ასევე, მთაწმინდა-კრწანისის შსს განყოფილებას. მოსარჩელის მითითებით, მან ამავე პერიოდში მიმართა საგადასახადო ორგანოს რეგისტრაციიდან მოხსნის თაობაზე. ამის მიუხედავად 2003 წლის მაისში მიიღო 1... შეტყობინება, რომლითაც მას ერიცხებოდა საგადასახადო დავალიანება 51664 ლარის ოდენობით. აღნიშნული შეტყობინების საფუძველზე 2003 წლის 22 მაისს მოსარჩელემ საგადასახადო ორგანოში წარადგინა განცხადება, მიუთითა დარიცხული გადასახადის უკანონობაზე და შეტყობინების ბათილად ცნობა და უკანონოდ დარიცხული გადასახადის გაუქმება მოითხოვა. წარდგენილ განცხადებაზე პასუხის მიუღებლობის გამო, მოსარჩელემ ჩათვალა, რომ მისი მოთხოვნა საგადასახადო ორგანოს მხრიდან დაკმაყოფილებულ იქნა.

მოსარჩელის მითითებით, მოგვიანებით, 2010 წლის 22 ივლისს თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექცია) გამოსცა 1... ბრძანება ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ. აღნიშნული ბრძანება მოსარჩელემ გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2011 წლის 31 იანვრის 1... ბრძანებით არ დაკმაყოფილდა მისი მოთხოვნა გასაჩივრებული აქტის ბათილად ცნობისა და დარიცხული გადასახადისაგან განთავისუფლების შესახებ. მოსარჩელის განმარტებით, შემოსავლების სამსახური დარიცხვის საფუძველად უთითებს საგადასახადო ინსპექციის 2002 წლის 16 ოქტომბრის აქტს და 2002 წლის 24 სექტემბრის დასკვნას.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ დავალიანების შესახებ ინფორმაციის მიღების შემდეგ მან მოითხოვა დარიცხვის განხორციელების შესაბამისი დოკუმენტების, საგადასახადო დეკლარაციების და წარდგენილი დღეს-ანგარიშ-ფაქტურების ასლების შესახებ, თუმცა უშედეგოდ. მოსარჩელის მითითებით, მას ასევე არ აქვს 2002 წლის 24 სექტემბრის დასკვნაც, შესაბამისად, გაუგებარია რის საფუძველზე განხორციელდა თანხის დარიცხვა. რაც შეეხება 2002 წლის 16 ოქტომბრის შემოწმების აქტს, მოსარჩელემ განმარტა, რომ იგი არ შეესაბამება

2005 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებს; გაუგებარია რა სახის შემოწმებასთან გვაქვს საქმე – გასვლითი თუ კამერალური. კამერალური საგადასახადო შემოწმება ხორციელდება გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი ფინანსური ანგარიშებისა და დეკლარაციების, სხვა დოკუმენტებისა და მონაცემების, აგრეთვე, გადასახადის გადამხდელის მიერ მიცემული ახსნა-განმარტების ანალიზის საფუძველზე, საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების შესაბამისობის დასადგენად საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებთან. ამდენად, საგადასახადო ორგანო კამერალური შემოწმების დროს ამოწმებს საგადასახადო ორგანოში არსებულ დოკუმენტებს, ხოლო გაურკვევლობისას ახდენს გადამხდელისაგან ახსნა-განმარტების მიღებას. ამასთან, მოსარჩელე უთითებს, რომ წარმოდგენილ შემოწმების აქტს არ ახლავს გადასახადის გადამხდელის ხელმოწერა. ასევე არ არის მისი ახსნა-განმარტება დარიცხვულ გადასახადთან დაკავშირებით.

ამდენად, მოსარჩელემ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) **2010** წლის **22** ივლისის **1...** ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის **2011** წლის **31** იანვრის **1...** ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს **2011** წლის **10** მაისის **1...** გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის **2011** წლის **7** ივნისის საოქმო განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრი შეიცვალა უფლებამონაცვლით – სსიპ შემოსავლების სამსახურით.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის **2011** წლის **28** ივნისის გადაწყვეტილებით ი/მ «რ. დ-ის» სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლომ დადგინდად მიიჩნია, რომ რ. დ-ე **2001** წლის დეკემბერში დარეგისტრირდა ინდივიდუალურ მეწარმედ და დღგ-ს გადამხდელად, თუმცა სამეწარმეო საქმიანობა არ უწარმოებია. ამასთან, **2002** წლის ნოემბერში მიმართა საგადასახადო ინსპექციას რეგისტრაციიდან მოხსნის მიზნით. საგადასახადო ინსპექციამ ანგარიშ-ფაქტურების დაბრუნება მოითხოვა. დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურები დაიკარგა გაურკვეველ ვითარებაში, რის თაობაზეც მოსარჩელემ განაცხადა მთაწმინდა-კრწანისის პოლიციაში და აღნიშნულის შესახებ ცნობა წარადგინა საგადასახადო ინსპექციაში.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა, რომ ი/მ „რ. დ-ს“ პირად აღრიცხვის ბარათზე ერიცხება დავალიანება **431208** ლარის ოდენობით; თბილისის რეგიონული ცენტრის მიერ წარმოდგენილი დასკვნისა და მასალების თანახმად, ი/მ „რ. დ-ის“ დავალიანების წარმოშობის საფუძველს წარმოადგენს საგადასახადო დეპარტამენტის **2002** წლის **24** სექტემბრის **1...** წერილის საფუძველზე დღგ-ს ძირითად გადასახადში დარიცხული თანხა **49926** ლარი და **2002** წლის **16** სექტემბრის თბილისის ისანი-სამგორის საოქმო საგადასახადო ინსპექციის შემოწმების აქტის საფუძველზე დარიცხული თანხები.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა, რომ თბილისის რეგიონული ცენტრის **2010** წლის **22** ივლისის **1...** ბრძანებით საგადასახადო კოდექსის **87**-ე მუხლის საფუძველზე, საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველყოფის მიზნით, ყადაღა დაედო ი/მ „რ. დ-ის“ კუთვნილ ქონებას. აღნიშნული ბრძანება რ. დ-მ სადავო განადა შემოსავლების სამსახურში. შემოსავლების სამსახურის **2011** წლის **31** იანვრის **1...** ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, რაც ასევე უცვლელად დარჩა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს **2011** წლის **10** მაისის **1...** გადაწყვეტილებით.

საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელის მიერ საქმეზე წარდგენილი მტკიცებულებებით და ახსნა-განმარტების საფუძველზე ვერ დადასტურდა გარემოება, რომ საგადასახადო ორგანომ სადავო აქტები გამოსცა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევის გარეშე. სასამართლოს მითითებით, საგადასახადო ორგანოებმა გადაწყვეტილება მიიღეს ყველა ფაქტის, გარემოებების გამოკვლევის და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე, ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის **96**-ე მუხლის მოთხოვნების სრული დაცვით; ამავ კოდექსის **53**-ე მუხლის მე-5 პუნქტის მოთხოვნის საფუძველზე, რომლის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე და ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული ან შესწავლილი.

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, სადავოდ ქცეული თბილისის რეგიონული ცენტრის **2010** წლის **22** ივლისის **1...** ბრძანება, შემოსავლების სამსახურის **2011** წლის **31** იანვრის **1...** ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს **2011** წლის **10** მაისის **1...** გადაწყვეტილება საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის I ნაწილის «დ» ქვეპუნქტის შესაბამისად, წარმოადგენენ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რომლებიც აწესებენ და ცვლიან პირის (ი/მ „რ. დ-ის“) უფლებებსა და მოვალეობებს.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა, რომ **2010** წლის **29** ნოემბერს ი/მ „რ. დ-მ“ პირადი აღრიცხვის ბარათზე არსებული დავალიანების და თბილისის რეგიონული ცენტრის **2010** წლის **22** ივლისის **1...** ბრძანების გაუქმების მოთხოვნით მიმართა შემოსავლების სამსახურს, რომელმაც **2011** წლის **31** იანვრის **1...** ბრძანებით არ დააკმაყოფილა წარდგენილი საჩივარი. ასევე, საქმის მასალებით სასამართლომ დადგინდად მიიჩნია, რომ **2003** წლის **15** მაისის მოსარჩელეს ჩაჰბარდა ისანი-სამგორის საგადასახადო ინსპექციის საგადასახადო დავალიანების არსებობის თაობაზე **1...** საგადასახადო შეტყობინება, გირავნობა-იპოთეკის წარმოშობის შესახებ **1...** შეტყობინება და ქონების დაყადაღების შესახებ **1...** შეტყობინება. აღნიშნული აქტების გაუქმების მოთ-

ხოვნით გადამხდელმა განცხადებით მიმართა ისანი-სამგორის საგადასახადო ინსპექციას, თუმცა პასუხი აღნიშნულზე დღემდე არ მიუღია.

საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 256-ე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად განსაზღვრულია, რომ ყოველი შემდგომი საჩივარი უნდა წარდგენილიყო გადაწყვეტილების მისაღებად დადგენილი 30-დღიანი პერიოდის გასვლის შემდეგ, ხოლო გადამხდელის მიერ გადაწყვეტილების შესახებ შეტყობინების მიღების შემთხვევაში – მისი მიღებიდან 10 დღის ვადაში.

სასამართლომ მიუთითა იმ გარემოებაზე, რომ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2011 წლის 18 აპრილის 1... წერილის თანახმად, ელექტრონული ბაზის მონაცემებით ი/მ „რ. დ-ს« 2011 წლის 7 აპრილის მდგომარეობით გააჩნია ბიუჯეტის ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანება. აღნიშნული თანხის დარიცხვის წარმოშობის საფუძველს წარმოადგენს 2002 წლის 16 ოქტომბრის აქტი და 2002 წლის 24 სექტემბრის დასკვნა.

სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ მოსარჩელე მხარე თავად მიუთითებს, რომ 2003 წლის 15 მაისს ჩაბარდა ისანი-სამგორის საგადასახადო ინსპექციის 1... საგადასახადო შეტყობინება საგადასახადო დავალიანების არსებობის თაობაზე, გირავნობა-იპოთეკის წარმოშობის შესახებ 1... შეტყობინება და ქონების დაყადაღების შესახებ 1... შეტყობინება. ის ფაქტი, რომ გადამხდელმა აღნიშნული დოკუმენტები უკანონოდ მიიჩნია, რომელსაც ადმინისტრაციულმა ორგანომ პასუხი არ გასცა, საქალაქო სასამართლოს მოსაზრებით, არ ნიშნავს იმ გარემოებას, რომ გადამხდელის მიერ სადავო თანხის ჩამოწერა მოხდებოდა გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათიდან. უდავოა, რომ სხვა რაიმე მოქმედება გადამხდელს არ განუხორციელებია, ანუ ადმინისტრაციული ორგანოს უმოქმედობა სადავოდ არ გაუხდია.

აღნიშნულთან დაკავშირებით საქალაქო სასამართლომ მიუთითა, რომ ვინაიდან ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემისათვის დადგენილი ვადის დარღვევა ითვლება უარად და საჩივრდება კანონით დადგენილი წესით, რაც მოსარჩელის მიერ არ განხორციელებულა იმ დროს მოქმედი კანონმდებლობის თანახმად, შესაბამისად, გასულია აღნიშნული აქტების გასაჩივრების ვადა და დავალიანება ითვლება აღიარებულად.

ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით საქალაქო სასამართლომ ჩათვალა, რომ მეწარმის ქონებაზე ყადაღის დადება შეესაბამება კანონმდებლობით დადგენილ ნორმებს, კერძოდ, უდავოა, რომ 2011 წლის 1-ლ იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 87-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების არსებობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის მიზნით, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე ყადაღა დაადოს გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საკუთრებაში არსებულ ან/და ბალანსზე რიცხულ ნებისმიერ ქონებას.

საქალაქო სასამართლომ დადგინილად მიიჩნია, რომ გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე არსებული დავალიანება აღიარებულია, შესაბამისად, არ არსებობს ყადაღის დადების შესახებ ბრძანების გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი.

სასამართლომ აღნიშნული გარემოებების გათვალისწინებით, არ გაიზიარა მოსარჩელის მოსაზრება და მიიჩნია, რომ სადავო აქტებში ასახული კონკრეტული ურთიერთობის მოწესრიგება შეესაბამება მისი გამოცემის სამართლებრივ საფუძვლებს და წინააღმდეგობაში არ მოდის მოცემული ურთიერთობის მარეგულირებელ სამართლებრივ ნორმებთან, შესაბამისად, სახეზე არ არის ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლით გათვალისწინებული გასაჩივრებული აქტების ბათილად ცნობის წინაპირობები.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2011 წლის 28 ივნისის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ი/მ «რ. დ-მ», რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 12 ოქტომბრის განჩინებით ი/მ «რ. დ-ის» სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2011 წლის 28 ივნისის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა საქმეზე დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს, ამასთან, აპელანტის მიერ ვერ იქნა გაბათილებული გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი გარემოებები და სამართლებრივი დასკვნები.

სააპელაციო სასამართლომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ« ქვეპუნქტზე დაყრდნობით გაიზიარა რა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებები და დასკვნები საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთებისას შემოიფარგლა მათზე მითითებით და სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში დამატებით განმარტა, რომ საქმის მასალების მიხედვით, კერძოდ, შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2011 წლის 18 აპრილის 1... წერილის თანახმად, ი/მ „რ. დ-ს« 2011 წლის 7 აპრილის მდგომარეობით გააჩნია ბიუჯეტის ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანება 431208 ლარის ოდენობით; აღნიშნული თანხის დარიცხვის წარმოშობის საფუძველს წარმოადგენს თბილისის ისანი-სამგორის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის 2002 წლის 16 სექტემბრის შემოწმების აქტი და 2002 წლის 24 სექტემბრის დასკვნა (აღნიშნული დასკვნა ვერ იქნა მოძიებული საგადასახადო ორგანოებში); მითითებული შე-

მოწმების აქტით დასარიცხად განისაზღვრა დღგ-ს თანხა – 51964.68 ლარი, სანქცია – 12991.18 ლარი, საურავი – 11080.08 ლარი, სულ – 76035.94 ლარი; საქმის მასალების მიხედვით სააპელაციო სასამართლომ ასევე დადგინდად მიიჩნია, რომ გადასახადის გადამხდელს წარედგინა ისანი-სამგორის საგადასახადო ინსპექციის 2003 წლის 6 მაისის '... საგადასახადო შეტყობინება დეკლარაციის საფუძველზე 157662 ლარის დარიცხვის შესახებ; გადასახადის გადამხდელს ასევე წარედგინა 2003 წლის 6 მაისის '... შეტყობინება გირავნობის, იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ 157662 ლარზე.

სააპელაციო სასამართლომ საქმის მასალებით დადგინდად მიიჩნია, რომ გადამხდელს 2003 წლის 15 მაისს ჩაბარდა ისანი-სამგორის საგადასახადო ინსპექციის '... საგადასახადო შეტყობინება, გირავნობა-იპოთეკის წარმოშობის შესახებ '... შეტყობინება და ქონების დაყვადების შესახებ '... შეტყობინება; სააპელაციო სასამართლომ მითითებით, საქმის მასალებით ასევე დადგინდად და სადავო არ არის, რომ აღნიშნული აქტების გაუქმების მოთხოვნით მოსარჩელემ განცხადებით მიმართა ისანი-სამგორის საგადასახადო ინსპექციას, რაზეც პასუხი დღემდე არ მიუღია.

სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს დასკვნა იმის შესახებ, რომ მიუხედავად გადასახადის გადამხდელის მიერ ისანი-სამგორის საგადასახადო ინსპექციის 2003 წლის 6 მაისის '1676 საგადასახადო შეტყობინების საგადასახადო ორგანოთა სისტემაში გასაჩივრებისა და ამ საჩივარზე საგადასახადო ორგანოების მხრიდან პასუხის გაუცემლობისა, გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულება მიჩნეული უნდა იქნეს აღიარებულად, ვინაიდან, მას ადმინისტრაციული ორგანოს უმოქმედობა სადავოდ არ გაუხდია. აღნიშნულთან დაკავშირებით სააპელაციო სასამართლომ მართებულად მიიჩნია პირველი ინსტანციის სასამართლოს დასკვნა იმის შესახებ, რომ ვინაიდან, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემისათვის დადგენილი ვადის დარღვევა ითვლება უარად და საჩივრდება კანონით დადგენილი წესით, რაც მოსარჩელის მიერ არ განხორციელებულა იმ დროს მოქმედი კანონმდებლობის თანახმად, შესაბამისად, გასულია აღნიშნული აქტების გასაჩივრების ვადა და დავალიანება ითვლება აღიარებულად.

სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა აპელანტის მითითება იმის შესახებ, რომ სასამართლომ არ გამოიყენა «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» საქართველოს კანონი, მიუხედავად იმისა, რომ გადამხდელის მიერ არ მომხდარა დღგ-ს დეკლარირება საგადასახადო ორგანოში და შესაბამისად, არ იყო აღიარებული უკანონო გადასახადი. აპელანტის მითითებული პოზიციის საწინააღმდეგოდ სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ 2002 წლის 16 სექტემბრის შემოწმების აქტის მიხედვით მეწარმეს დაერიცხა დღგ-ს თანხა 51964.68 ლარი, შესაბამისი სანქცია-საურავი, წარედგინა საგადასახადო შეტყობინება, გამოყენებულ იქნა უზრუნველყოფის ღონისძიება იპოთეკა-გირავნობის სახით, რაც ადასტურებს საგადასახადო ორგანოს მხრიდან გადასახადის ადმინისტრირებას (აღივება-დარიცხვა) და შესაბამისად, გამორიხცავს «ამნისტიის» გამოყენებას; რაც შეეხება გადამხდელის მიერ გადასახადის არადეკლარირებას, აპელანტის ეს პოზიციაც დაუსაბუთებელია, რადგან '1676 საგადასახადო შეტყობინების მიხედვით დარიცხვა განხორციელდა დეკლარაციების საფუძველზე.

სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა აპელანტის პოზიცია იმის შესახებ, რომ ვინაიდან, სადავო დარიცხვების განხორციელებიდან გასული იყო 6 წლიანი ვადა, საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების განხორციელება ხანდაზმულია. სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ დავა ეხება 2002 წლის 10 აპრილიდან 2002 წლის 16 მაისამდე პერიოდში განხორციელებულ დასაბეგრ ოპერაციებზე 2002 წელშივე ჩატარებული 2002 წლის 16 სექტემბრის შემოწმების აქტის საფუძველზე თანხების დარიცხვას 2003 წლის 6 მაისის საგადასახადო შეტყობინებით, რომელ პერიოდშიც მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 235-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო ორგანოს შეუძლია განხორციელოს გადასახადი თანხის დარიცხვა ან შეასწოროს გადასახადის ადრე დარიცხული თანხა, ამავე კოდექსის 237-ე მუხლით გათვალისწინებული ხანდაზმულობის ვადის გასვლამდე; 237-ე მუხლის პირველი ნაწილით გადასახადის თანხების დარიცხვა და გადასინჯვა გათვალისწინებულია საგადასახადო პერიოდის დამთავრებიდან 6 წლის განმავლობაში; საქმის მასალების მიხედვით სასამართლომ დადგინდად მიიჩნია, რომ 2002-2003 წლების დასრულებიდან 6 წლის განმავლობაში (2011 წლამდე) საგადასახადო ორგანოს არ განუხორციელებია მეწარმეზე დარიცხული თანხების გადასინჯვა, რაც თავისი შინაარსით მოიცავს მეწარმის მიმართ ადმინისტრირების განხორციელებას არსებული დავალიანების ამოსაღებად, 2011 წელს გადამხდელის დავალიანების ამოსაღებად ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ გადაწყვეტილების მიღება ხანდაზმულია; საგადასახადო კოდექსის (1997წ.) 244-ე მუხლის მე-5 ნაწილის მიხედვით საგადასახადო გირავნობის უფლების ხანდაზმულობის ვადაა 6 წელი საგადასახადო ვალდებულების წარმოქმნის დღიდან. სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ მოცემულ შემთხვევაში ადგილი არ აქვს მითითებული ნორმებით რეგლამენტირებულ სადავო სამართალურთიერთობას, ვინაიდან, დავა ეხება გადასახადის გადამხდელის აღიარებულ საგადასახადო ვალდებულებას.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 12 ოქტომბრის განჩინება სკასაციო წესით გაასაჩივრა ი/მ «რ. დ-მ», რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

კასატორის განმარტებით, საქმეში არსებული მასალების თანახმად, სამეწარმეო საქმიანობის დაწყების მიზნით რ. დ-მ მოახდინა ინდ. მეწარმედ რეგისტრაცია. ქ. თბილისის ისანი-სამგორის რაიონის საგადასახადო

დო ინსპექციაში დარეგისტრირდა დღგ-ს გადამხდელად, აიღო 10 ცალი დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურა და სასაქონლო ზედნადებები. სახსრების უქონლობის გამო ვერ დაიწყო სამეწარმეო-ეკონომიკური საქმიანობა და გადაწყვიტა საგადასახადო ორგანოსათვის დაებრუნებინა აღებული ანგარიშ-ფაქტურები, თუმცა გაურკვეველ ვითარებაში ფაქტურების დაკარგვის გამო, ვერ ჩააბარა საგადასახადო ინსპექციაში, რის შესახებაც 2003 წლის იანვარში აცნობა როგორც საგადასახადო ინსპექციას, ასევე, მთაწმინდა-კრწანისის შსს განყოფილებას. ამავე პერიოდში მიმართა საგადასახადო ორგანოს რეგისტრაციიდან მოხსნის თაობაზე. ამის მიუხედავად, 2003 წლის მაისის თვეში მიიღო 1676 შეტყობინება, რომლითაც ერიცხებოდა საგადასახადო დავალიანება 51964 ლარის ოდენობით. 2003 წლის 22 მაისს შეტყობინების საფუძველზე წარადგინა განცხადება და მიუთითა დარიცხული გადასახადის უკანონობაზე, შესაბამისად, შეტყობინების ბათილად ცნობა და უკანონოდ დარიცხული გადასახადის გაუქმება მოითხოვა. წარდგენილ განცხადებაზე პასუხის მიუღებლობის გამო ჩათვალა, რომ მოთხოვნა საგადასახადო ინსპექციის მხრიდან დაკმაყოფილებულ იქნა. მოგვიანებით, 2010 წლის 22 ივლისს თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა გამოსცა 114/04-8578 ბრძანება – ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ, რომელიც მოსარჩელემ გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში, ხოლო ამ უკანასკნელის საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ 2011 წლის 31 იანვრის 1256 ბრძანება – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 2011 წლის 10 მაისის 11926 გადაწყვეტილებით არ დაკმაყოფილდა მოთხოვნა გასაჩივრებული აქტების ბათილად ცნობისა და დარიცხული გადასახადებისგან განთავისუფლების შესახებ. შემოსავლების სამსახური დარიცხვის საფუძველად უთითებს საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2002 წლის 16 სექტემბრის შემოწმების აქტს და 2002 წლის 24 სექტემბრის დასკვნას.

კასატორის მითითებით, დავალიანების შესახებ ინფორმაციის მიღების შემდეგ მან მოითხოვა დარიცხვის განხორციელების შესაბამისი დოკუმენტები, მ.შ. საგადასახადო დეკლარაციების და წარდგენილი დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურების ასლები, თუმცა უშედეგოდ. აღნიშნული დოკუმენტები სასამართლო დავის მიუხედავად, მოპასუხეთა მიერაც არ იქნა წარმოდგენილი. ასევე არ არსებობს 2002 წლის 24 სექტემბრის დასკვნა, შესაბამისად, გაუგებარია რა სახის ფაქტობრივი საფუძველები დაედო გადასახადის თანხის დარიცხვას. ასევე არ იქნა წარმოდგენილი დოკუმენტი იმის შესახებ ე.წ. საქონლის შემდგენითა მიერ იქნა თუ არა მოთხოვნილი დღგ-ს გადასახადის თანხის ჩათვლა. რაც შეეხება 2002 წლის 16 სექტემბრის შემოწმების აქტს კასატორის განმარტებით, იგი არ შეესაბამება 2005 წლამდე არსებული საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებს, გაუგებარია რა სახის შემოწმებასთან გვაქვს საქმე – გასვლითი თუ კამერალური. კასატორის განმარტებით, კამერალური საგადასახადო შემოწმება ხორციელდება გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი ფინანსური ანგარიშების და დეკლარაციების, სხვა დოკუმენტებისა და მონაცემების, აგრეთვე, გადასახადის გადამხდელის მიერ მიცემული ახსნა-განმარტების ანალიზის საფუძველზე, საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების შესაბამისობის დასადგენად საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებთან. ამდენად, საგადასახადო ორგანო კამერალური შემოწმების დროს ამოწმებს საგადასახადო ორგანოში არსებულ დოკუმენტებს (დეკლარაციებს, ფინანსურ ანგარიშებს და სხვა), ხოლო გაურკვეველობისას ახდენს გადამხდელისაგან ახსნა-განმარტების მიღებას. კასატორის მითითებით, წარმოდგენილ შემოწმების აქტს არ ახლავს გადამხდელის ხელმოწერა. ასევე არ არის მისი ახსნა-განმარტება დარიცხულ გადასახადთან დაკავშირებით.

კასატორის განმარტებით, 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 256-ე მუხლი ითვალისწინებდა საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების გადასინჯვის შესაძლებლობას, კერძოდ, აღნიშნული მუხლის თანახმად, გადამხდელს, რომელსაც სადავოდ მიაჩნია დარიცხული გადასახადის თანხა ან საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება, შეუძლია შუამდგომლობით მიმართოს ამ გადაწყვეტილების მიმღებ საგადასახადო ორგანოს და მოითხოვოს მისი გადასინჯვა. შუამდგომლობაში მითითებული უნდა იყოს და თან უნდა ერთვოდეს მტკიცებულებები და ის სათანადო დოკუმენტები, რომლებიც ასაბუთებენ გადამხდელის მოთხოვნის კანონიერებას. შუამდგომლობა და სათანადო დოკუმენტები წარდგენილი უნდა იქნეს გადამხდელის მიერ გადასახადის დარიცხვის ან საგადასახადო ორგანოს სხვა გადაწყვეტილების შესახებ შეტყობინების მიღებიდან 60 დღის ვადაში. საგადასახადო შემოწმების აქტზე ან საგადასახადო ორგანოს იმ გადაწყვეტილებაზე, რომლებიც მოითხოვს გადამხდელის ხელმოწერას, ხელმოუწერლობა ან ამ კოდექსის 217-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით მათზე გაკეთებული ჩანაწერი ითვლება გადამხდელის შუამდგომლობად (საგადასახადო დავად), ამასთან, გადამხდელი ვალდებულია გადასახადის დარიცხვის ან სხვა გადაწყვეტილების შესახებ შეტყობინების მიღებიდან 60 დღის ვადაში წარუდგინოს საგადასახადო ორგანოს მტკიცებულებები და ის სათანადო დოკუმენტები, რომლებიც ასაბუთებენ გადამხდელის მოთხოვნის კანონიერებას. საგადასახადო ორგანო ამ მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილების შესაბამისად გადამხდელის მიერ წარდგენილ შუამდგომლობას განიხილავს, იღებს დასაბუთებულ გადაწყვეტილებას და ამის შესახებ 30 დღის ვადაში აცნობებს გადამხდელს. საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებაზე საჩივარი შეიძლება გაეგზავნოს ზემდგომ საგადასახადო ორგანოს მტკიცებულებებით და სათანადო დოკუმენტებით, შუამდგომლობაზე საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებასთან ერთად. ზემდგომი საგადასახადო ორგანო ვალდებულია 30 დღის ვადაში აცნობოს გადამხდელს თავისი გადაწყვეტილება. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს სასამართლოში კანონმდებლობით დადგენილი წესით. ყოველი შემდგომი საჩივარი წარდგენილი უნდა იქნეს გადაწყვეტილების მისაღებად დადგენილი 30-დღიანი პერიოდის გასვლის შემდეგ, ხოლო

გადამხდელის მიერ გადაწყვეტილების შესახებ შეტყობინების მიღების შემთხვევაში – მისი მიღებიდან 10 დღის ვადაში. აღნიშნული ნორმის გათვალისწინებით საგადასახადო შეტყობინების საფუძველზე წარდგენილი შუამდგომლობა, რომლითაც არ ეთანხმება გადამხდელი დარიცხვას, წარმოადგენს საჩივარს, რის შემდეგაც გადამხდელს ევალება შეტყობინების მიღებიდან 60 დღის ვადაში წარადგინოს შუამდგომლობა, რომელსაც უნდა დაურთოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მეტიც, კასატორის მითითებით, საგადასახადო ინსპექციას ევალებოდა შუამდგომლობის მიღებიდან 30 დღის ვადაში მიეღო დასაბუთებული გადაწყვეტილება შუამდგომლობის დაკმაყოფილების ან მასზე უარის თქმის შესახებ, რასაც ადგილი არ ქონია. კასატორის განმარტებით, აღნიშნული გახლავთ კანონის იმპერატიული მოთხოვნა, რომელიც უნდა შესრულებულიყო დადგენილ ვადებში ანუ საგადასახადო ინსპექციას მიეღო შესაბამისი გადაწყვეტილება წერილობითი ფორმით და დადგენილი წესით გაეგზავნა გადამხდელისათვის. საგადასახადო ინსპექციას არ გააჩნდა უფლებამოსილება, შუამდგომლობის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ გადაწყვეტილების გამოცემისა და მისი გასაჩივრებისათვის განსაზღვრული ვადის დადგენის გარეშე, დაერიცხა გადამხდელისათვის უკანონო გადასახადის თანხა, მით უფრო, გადასახადის დარიცხვა განხორციელებინა ე.წ. 2002 წლის 24 სექტემბრის წერილის საფუძველზე, რომელიც სასამართლოს დავალების მიუხედავად, საგადასახადო ორგანომ ვერ წარმოადგინა ასეთი დოკუმენტის საარქივო მასალებში არ ქონის გამო.

კასატორის მითითებით, სააპელაციო სასამართლომ სრულად გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს მიერ სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის საფუძველები და არასწორად განმარტა 2005 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 256-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, რაც კასატორის მოსაზრებით, გადაწყვეტილების გაუქმების აბსოლუტურ საფუძველს წარმოადგენს. აღნიშნული ნორმა დარეგულირებულ იქნა 2005 წლიდან მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 156-ე მუხლში შეტანილი ცვლილებებით, კერძოდ, საგადასახადო ორგანოს მხრიდან გადამხდელის მოთხოვნაზე პასუხის გაუცემლობა ნიშნავდა მოთხოვნის დაუკმაყოფილებლობას, რაც გადამხდელს ავალდებულებდა ეს უკანასკნელი გაესაჩივრებინა ზემდგომ საგადასახადო ორგანოში ან სასამართლოში ამ მუხლით დადგენილ ვადებში, რასაც მოცემულ შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონია.

კასატორის მითითებით, სასამართლომ ასევე არ გაითვალისწინა 2005 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 114-ე, 115-ე და 118-ე მუხლების მოთხოვნები, კერძოდ, საგადასახადო ორგანოში ანგარიშ-ფაქტურების დაუწყვილებლობა ე.წ. საქონლის შემქმენს ართმევდა დღგ-ს თანხის ჩათვლის შესაძლებლობას, შესაბამისად, განხორციელებული ჩათვლა უქმდებოდა, რაც თავის მხრივ უდავოდ იმას გულისხმობს, რომ ჩათვლილი დღგ-ს თანხა გადასახდელად არ უნდა დაერიცხოს საქონლის გამყიდველს, მით უფრო იმ პირობებში, როდესაც გადამხდელს სამეწარმეო-ეკონომიკური საქმიანობა არ უწარმოებია და არც საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები არ გაუწერია. შესაბამისად, კასატორი მიიჩნევს, რომ არ არსებობდა დღგ-ს დარიცხვის საფუძველი.

ამასთან, კასატორს გაუგებრად მიაჩნია სადავო საკითხთან დაკავშირებით გადაწყვეტილების მიღებისას რატომ არ იქნა მიჩნეული საგადასახადო ინსპექციის მიერ 6-წლიანი ვადის გასვლის შემდეგ გამოცემული შეტყობინება საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების განხორციელების შესახებ ხანდაზმულად, რადგან ე.წ. კამერალური შემოწმების აქტი, რომელიც დათარიღებულია 2002 წლის 16 სექტემბრით, გადამხდელს ჩაბარდა ცხრა წლის დაგვიანებით.

კასატორის განმარტებით, სასამართლომ ასევე არ გამოიყენა «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» კანონი, მიუხედავად იმისა, რომ გადამხდელის მიერ არ მომხდარა დღგ-ს დეკლარირება საგადასახადო ორგანოში და შესაბამისად არ იყო აღიარებული უკანონო გადასახადი. ამ კანონის მიხედვით შესრულებულად ჩაითვალა 2004 წლის 1 იანვრამდე წარმოშობილი და შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებები და მათ მიმართ არ გამოიყენება ადმინისტრაციული ან კანონმდებლობით გათვალისწინებული სამართალწარმოება, რადგან კანონმდებლობის შესაბამისად არ იყო დეკლარირებული, დარიცხული და აღრიცხული წარმოდგენილი საგადასახადო ვალდებულება.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 6 იანვრის განჩინებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული ი/მ «რ. დ-ის» საკასაციო საჩივარი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 9 თებერვლის განჩინებით ი/მ «რ. დ-ის» საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «ა» ქვეპუნქტით და მისი განხილვა დაიწყო მხარეთა დასწრებით 2012 წლის 5 აპრილს 14:00 საათზე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო გაეცნო საქმის მასალებს, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებანი, შეამოწმა გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობა, რის შემდეგაც მივიდა დასკვნამდე, რომ ი/მ «რ. დ-ის» საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: 2001 წლის 26 დეკემბერს რ. დ-ე დარეგისტრირდა ინდ. მეწარმედ. ამასთან, 2002 წლის აპრილში ი/მ «რ. დ-ე» ნე-

ბაყოფლობით რეგისტრირებულია დღგ-ს გადამხდელად და მიღებული აქვს ანგარიშ-ფაქტურები და ზედნადები. 2002 წლის ნოემბერში მოსარჩელემ მიმართა საგადასახადო ინსპექციას რეგისტრაციიდან მოხსნის მიზნით. საგადასახადო ორგანომ ანგარიშ-ფაქტურების დაბრუნება მოითხოვა. მოსარჩელემ, იმ მოტივით, რომ დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურები გაურკვეველ ვითარებაში დაიკარგა, საგადასახადო ორგანოში ვერ დააბრუნა ანგარიშ-ფაქტურები, რის თაობაზეც მან მთაწმინდა-კრწანისის პოლიციაში განაცხადა და აღნიშნულის შესახებ საგადასახადო ინსპექციაში წარადგინა ცნობა.

საკასაციო სასამართლო დადგენილად მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამომიებო ლეგიონის ქ. თბილისის სამმართველოს 2002 წლის 5 სექტემბრის ¹... წერილის თანახმად, ქ. თბილისის ისანი-სამგორის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის 2002 წლის 16 სექტემბრის ¹... დავალების საფუძველზე, ამავე ინსპექციის კონტროლის განყოფილების საგადასახადო ინსპექტორებმა მოპოვებულ მასალებზე დაყრდნობით ი/მ «რ. დ-სთან» მოახდინეს ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების საკითხების რეალობის შემოწმება. შემოწმების აქტის მიხედვით, ი/მ «რ. დ-სთვის» დასარიცხად განისაზღვრა ბიუჯეტის კუთვნილი დღგ 51964.68 ლარის ოდენობით, ფინანსური სანქცია – 12991.18 ლარი და საურავი – 11080.08 ლარი, სულ – 76035.94 ლარი.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ აღნიშნული შემოწმების აქტის საფუძველზე ი/მ «რ. დ-ს» წარედგინა ქ. თბილისის ისანი-სამგორის საგადასახადო ინსპექციის 2003 წლის 6 მაისის ¹676 საგადასახადო შეტყობინება ი/მ «რ. დ-სთვის» – 157662 ლარის დარიცხვის თაობაზე, გირავნობის, იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ 2003 წლის 6 მაისის ¹... შეტყობინება (მოწმობა) 157662 ლარზე, სადაც მითითება გაკეთდა საგადასახადო კოდექსის (1997წ.) 244-ე და 245-ე მუხლებზე და ქონების დაყადაღების შესახებ 2003 წლის 6 მაისის ¹... საგადასახადო შეტყობინება, რომლის თანახმად, ი/მ «რ. დ-ს» ერიცხებოდა საგადასახადო დავალიანება 157662 ლარის ოდენობით. მოსარჩელეს განემარტა, რომ დავალიანების დაუფარველობის გამო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 244-ე მუხლის შესაბამისად, სახელმწიფოს სასარგებლოდ წარმოშობილია გირავნობის, იპოთეკის უფლება; ამასთან, საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობის შემთხვევაში საქართველოს კანონმდებლობის თანახმად, შეტყობინების ჩაბარებიდან 30 დღის შემდგომ გადასახადების გადახდევინება მოხდებოდა ქონების დაყადაღებით და მისი შემდგომი რეალიზაციით.

საკასაციო სასამართლოს მითითებით, საქმეზე დავას არ იწვევს ის ფაქტი, რომ მოსარჩელემ 2003 წლის მაისში მიიღო ქ. თბილისის ისანი-სამგორის საგადასახადო ინსპექციის 2003 წლის 6 მაისის ¹... საგადასახადო შეტყობინება, გირავნობის, იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ 2003 წლის 6 მაისის ¹... შეტყობინება (მოწმობა) და ქონების დაყადაღების შესახებ 2003 წლის 6 მაისის ¹... საგადასახადო შეტყობინება და მისთვის ცნობილი გახდა საგადასახადო დავალიანების არსებობის თაობაზე. აღნიშნულს მოსარჩელე მიუთითებდა, როგორც საგადასახადო ორგანოში წარდგენილ ადმინისტრაციულ საჩივრებში, ასევე, სასამართლოში საქმის განხილვის მთელს ეტაპზე (სარჩელეში, საკასაციო საჩივარში, საკასაციო სასამართლოში გამართულ სხდომებზე).

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 256-ე მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის თანახმად, გადამხდელს, რომელსაც სადავოდ მიაჩნდა დარიცხული გადასახადის თანხა ან საგადასახადო ორგანოს სხვა გადაწყვეტილება, შეეძლო შუამდგომლობით მიემართა ამ გადაწყვეტილების მიმღებ საგადასახადო ორგანოსათვის და მისი გადასინჯვა მოეთხოვა. აღნიშნული მუხლის მე-6 ნაწილი განსაზღვრავდა, რომ ყოველი შემდგომი საჩივარი უნდა წარდგენილიყო გადაწყვეტილების მისაღებად დადგენილი 30-დღიანი პერიოდის გასვლის შემდეგ, ხოლო გადამხდელის მიერ გადაწყვეტილების შესახებ შეტყობინების მიღების შემთხვევაში – მისი მიღებიდან 10 დღის ვადაში.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს საქმის მასალებში წარმოდგენილ 2003 წლის 22 მაისის განცხადებაზე, რომლითაც რ. დ-მ მიმართა ქ. თბილისის ისანი-სამგორის საგადასახადო ინსპექციის უფროსს და აღნიშნა, რომ იგი გაეცნო ქონების დაყადაღების შესახებ ¹... საგადასახადო შეტყობინებას, გირავნობის, იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ ¹... შეტყობინებას (მოწმობას) და ¹... საგადასახადო შეტყობინებას, რასაც იგი არ ეთანხმებოდა და უსაფუძვლოდ მიიჩნევდა. საკასაციო სასამართლოს მითითებით, სადავო არ არის ის გარემოება, რომ მოსარჩელეს აღნიშნულის თაობაზე პასუხი საგადასახადო ორგანოდან არ მიუღია. ამასთან, საქმეზე დავას არც ის გარემოება იწვევს, რომ რ. დ-ს სხვა რაიმე მოქმედება არ განუხორციელებია და ადმინისტრაციული ორგანოს უმოქმედობა სადავოდ არ გაუხდია. საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს კასატორის მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ წარდგენილ განცხადებაზე პასუხის მიუღებლობა, საგადასახადო ინსპექციის მხრიდან მისი მოთხოვნის დაკმაყოფილებად მიიჩნევა. საკასაციო სასამართლო კასატორს განუმარტავს, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმაში იგულისხმება როგორც წერილობითი უარი, რომლითაც დაინტერესებული პირის მოთხოვნა შეიძლება როგორც სრულად, ასევე ნაწილობრივ იქნეს უარყოფილი, ასევე, უზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 177-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, უარის თქმად განიხილება ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემისათვის განსაზღვრული ვადის დარღვევა (ვადაში აქტის არ გამოცემა) და იგი საჩივრდება კანონით დადგენილი წესით. ესაა ადმინისტრაციული ორგანოს ე.წ. უმოქმედობით უარი, როცა ის გაუშვებს ადმინისტრაციული აქტის გამოცემისათვის დადგენილ ვადას. ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ განსახილველ შემთხვევაში სახეზე გვაქვს საგადასახადო ორგანოს

უარი (გამონათული ადმინისტრაციული ორგანოს უმოქმედობაში) ი/მ «რ. დ-ის» მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე, რომელიც მოსარჩელეს კანონით დადგენილი წესით არ გაუსაჩივრებია, გასულია ი/მ «რ. დ-სათვის» დარიცხული საგადასახადო დავალიანების გასაჩივრების ვადა, შესაბამისად, დავალიანება ითვლება აღიარებულად.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ განსახილველი დავის საგანს ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ თბილისის რეგიონული ცენტრის 2010 წლის 22 ივლისის ¹... ბრძანების (შესაბამისად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 31 იანვრის ¹... ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2011 წლის 10 მაისის ¹... გადაწყვეტილების) კანონიერების დადგენა წარმოადგენს. სასამართლოს მსჯელობის საგანს სცილდება ი/მ «რ. დ-სათვის» დარიცხული გადასახადის საფუძვლიანობის დადგენა, ვინაიდან, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ განსახილველ შემთხვევაში სახეზეა აღიარებული საგადასახადო დავალიანება.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს 2011 წლის პირველ იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 87-ე მუხლის I ნაწილზე, რომლის თანახმად, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების არსებობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის მიზნით, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე ყადაღა დაადოს გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საკუთრებაში არსებულ ან/და ბალანსზე რიცხულ ნებისმიერ ქონებას.

საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, იმ პირობებში, როდესაც სახეზე იყო რ. დ-ის მიერ აღიარებული საგადასახადო დავალიანება და ძალაში იყო ქ. თბილისის ისანი-სამგორის საგადასახადო ინსპექციის 2003 წლის 6 მაისის ¹... საგადასახადო შეტყობინება, გირავნობის, იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ 2003 წლის 6 მაისის ¹... შეტყობინება (მოწმობა) და ქონების დაყადაღების შესახებ 2003 წლის 6 მაისის ¹... საგადასახადო შეტყობინება, საგადასახადო ორგანომ მოსარჩელეს ხელახლა წარუდგინა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ ბრძანება, კერძოდ, შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის 2010 წლის 22 ივლისის ¹... ბრძანებით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 87-ე მუხლის საფუძველზე, საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველყოფის მიზნით, ყადაღა დაედო ი/მ „რ. დ-ის“ კუთვნილ ქონებას. აღნიშნული ბრძანება რ. დ-მ გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში. შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 31 იანვრის ¹... ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, რაც ასევე უცვლელი დარჩა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2011 წლის 10 მაისის ¹... გადაწყვეტილებით.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში წარმოდგენილ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2011 წლის 18 აპრილის ¹... წერილზე, რომლის თანახმად, ი/მ „რ. დ-ს“ 2011 წლის 7 აპრილის მდგომარეობით გააჩნია ბიუჯეტის ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანება სულ – 431208.11 ლარის ოდენობით (მათ შორის, ძირითადი გადასახადი – 101890.68 ლარი, საურავი – 316326.25 ლარი, სანქცია – 12991.18 ლარი); ი/მ «რ. დ-სათვის» აღნიშნული თანხის დარიცხვის წარმოშობის საფუძველს წარმოადგენს თბილისის ისანი-სამგორის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის 2002 წლის 16 სექტემბრის შემოწმების აქტი და 2002 წლის 24 სექტემბრის დასკვნა (აღნიშნული დასკვნა ვერ იქნა მოძიებული საგადასახადო ორგანოებში).

ამასთან, კასატორი საკასაციო საჩივარში უთითებს, რომ 2002 წლის 16 სექტემბრის შემოწმების აქტი მას ცხრა წლის დაგვიანებით ჩაბარდა. საკასაციო სასამართლო კასატორს განუმარტავს, რომ შემოწმების აქტი წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის შემოწმებისას გამოვლენილი გარემოებების ფიქსაციის საშუალებას. საგადასახადო შემოწმების აქტის შედგენით საგადასახადო ვალდებულება არ არის ამოქმედებული გადასახადის გადამხდელის მიმართ. განსახილველ შემთხვევაში, უშუალოდ სამართლებრივი შედეგის დადგომისკენ იყო მიმართული და მასში ასახული მოთხოვნის შესრულების ვალდებულებას იწვევდა 2002 წლის 16 სექტემბრის შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემული ქ. თბილისის ისანი-სამგორის საგადასახადო ინსპექციის 2003 წლის 6 მაისის ¹... საგადასახადო შეტყობინება, გირავნობის, იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ 2003 წლის 6 მაისის ¹... შეტყობინება (მოწმობა) და ქონების დაყადაღების შესახებ 2003 წლის 6 მაისის ¹... საგადასახადო შეტყობინება, რომლებიც მოსარჩელის მითითებით მას 2003 წელს ჩაბარდა. ამდენად, რ. დ-სათვის ჯერ კიდევ 2003 წელს გახდა ცნობილი საგადასახადო დავალიანების არსებობისა და მისი დაფარვის ვალდებულების თაობაზე. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანომ რ. დ-ს შეტყობინებები საგადასახადო კოდექსის (1997წ.) 237-ე მუხლით განსაზღვრული 6 წლიანი ვადის დაცვით წარუდგინა; ხოლო სადავო – ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ თბილისის რეგიონული ცენტრის 2010 წლის 22 ივლისის ¹... ბრძანება წარმოადგენს აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებაზე ხელახლა წარდგენილ მოთხოვნას, რაც გამორიცხავს კასატორის მოსაზრებას აღნიშნული აქტის ხანდაზმულობასთან დაკავშირებით.

საკასაციო სასამართლო ასევე ვერ გაიზიარებს კასატორის მითითებას იმის თაობაზე, რომ სასამართლომ არ გამოიყენა «ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ» საქართველოს კანონი. აღნიშნულთან დაკავშირებით საკასაციო სასამართლო სრულად იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებას და მიუთითებს, რომ განსახილველ შემთხვევაში არ არსებობს «ამნისტიის» გამოყენების საფუძველი, ვინაიდან, უდავოდ სახეზეა საგადასახადო ორგანოს მხრიდან

გადასახადის ადმინისტრირება (აღრიცხვა-დარიცხვა) და ამასთან, საგადასახადო შეტყობინების მიხედვით დარიცხვა განხორციელდა დეკლარაციების საფუძველზე.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ არც საქმის მასალებიდან გამომდინარეობს და არც კასატორის მიერ საკასაციო სასამართლოს სხდომებზე იქნა დასაბუთებული სადავო – შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) 2010 წლის 22 ივლისის 1... ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 31 იანვრის 1... ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2011 წლის 10 მაისის 1... გადაწყვეტილების კანონთან შეუსაბამობა, რომ აღნიშნული აქტები მიღებულ იქნა კანონის მოთხოვნათა დარღვევით. საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ სადავო აქტებში ასახული კონკრეტული ურთიერთობის მოწესრიგება შეესაბამება მისი გამოცემის სამართლებრივ საფუძველებს და წინააღმდეგობაში არ მოდის მოცემული ურთიერთობის მარეგულირებელ სამართლებრივ ნორმებთან, შესაბამისად, არ არსებობს გასაჩივრებული აქტების ბათილად ცნობის საფუძველი.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ი/მ «რ. დ-ის» საკასაციო საჩივარი უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს, რადგან გასაჩივრებული – თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 12 ოქტომბრის განჩინება არსებითად სწორია, არ არსებობს მისი გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი და იგი დატოვებულ უნდა იქნეს 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. ი/მ «რ. დ-ის» საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 12 ოქტომბრის განჩინება;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გამო ქონებაზე ყადაღის დადების კანონიერება

გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

1ბს-1780-1748 (კ-11)

6 ივნისი, 2012 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:

2011 წლის 23 ივნისს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას სარჩელით მიმართა ი/მ «ა. თ-მა» მოპასუხის სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ.

მოსარჩელე სარჩელით ითხოვდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 20 მაისის 1... ბრძანების ბათილად ცნობას.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2011 წლის 1 აგვისტოს გადაწყვეტილებით ი/მ «ა. თ-ის» სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლომ მიუთითა შემდეგ გარემოებებზე: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგანგებო ლეგიონის კახეთის რეგიონალური განყოფილების უფროსის შუამდგომლობის საფუძველზე ყვარლის რაიონულმა სასამართლომ 2002 წლის 13 სექტემბერს გამოსცა ბრძანება ი/მ «ა. თ-ის» მიერ სახელმწიფო ბიუჯეტთან ანგარიშსწორებისა და საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის საკითხების შესწავლის მიზნით.

მითითებული ბრძანების საფუძველზე, გურჯაანის ზონალური საგადასახადო ინსპექციის მიერ ჩატარდა ი/მ «ა. თ-თან» გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შემოწმება შეეხო 1997 წლის 1 იანვრიდან 2002 წლის 1 იანვრამდე განვლილ პერიოდს. შემოწმება დაიწყო 2002 წლის 20 სექტემბერს და დამთავრდა 2002 წლის 24 სექტემბერს. შემოწმებას ესწრებოდა და ახსნა-განმარტებებს იძლეოდა ი/მ «ა. თ-ი».

2002 წლის 24 სექტემბერს, საგადასახადო შემოწმების აქტით ი/მ «ა. თ-ს» ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით დაერიცხა – 27052 ლარი, მათ შორის, ძირითადი – 9698 ლარი, ჯარიმა – 2454 ლარი, საურავი – 14900. საგადასახადო შემოწმების აქტზე გადასახადის გადამხდელს ხელი არ მოუწერია.

საგანგებო ლეგიონის კახეთის რეგიონალური განყოფილების უფროსის მიერ 2002 წლის 15 ოქტომბერს გამოიცა დადგენილება ი/მ «ა. თ-ის» მიმართ სისხლის სამართლის საქმის აღძვრის შესახებ.

მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, გურჯაანის ზონალური საგადასახადო ინსპექციისა და საგანგებო ლეგიონის კახეთის რეგიონალური განყოფილების თანამშრომლების 2002 წლის 24 სექტემბრის ოქმის, ა. თ-ის 2002 წლის 11 ოქტომბრის ახსნა-განმარტების, 2002 წლის 3 ნოემბრის მოწმის ახსნა-განმარტებისა და 2002 წლის 9 ნოემბრის განცხადების საფუძველზე სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ ი/მ «ა. თ-მა» მართალია საგადასახადო შემოწმების აქტს ხელი არ მოაწერა იმ მოტივით, რომ არ ეთანხმებოდა, მაგრამ მას, იმავე კოდექსის მოთხოვნათა დაცვით, სადავოდ არ გაუხდია შემოწმების აქტი, რაც ნიშნავს იმას, რომ მის მიერ ბიუჯეტის წინაშე ვალდებულება აღიარებულია.

სასამართლომ მიუთითა სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 256-ე მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის თანახმად, გადამხდელს, რომელსაც სადავოდ მიაჩნია დარიცხული გადასახადის თანხა ან საგადასახადო ორგანოს სხვა გადაწყვეტილება, შეუძლია შუამდგომლობით მიმართოს ამ გადაწყვეტილების მიმღებ საგადასახადო ორგანოს და მოითხოვოს მისი გადასინჯვა. შუამდგომლობაში მითითებული უნდა იყოს და თან უნდა ერთვოდეს მტკიცებულებები და ის სათანადო დოკუმენტები, რომლებიც ასაბუთებს გადამხდელის მოთხოვნის კანონიერებას. შუამდგომლობა და სათანადო დოკუმენტები წარმოდგენილი უნდა იქნეს გადამხდელის მიერ გადასახადის დარიცხვის ან საგადასახადო ორგანოს სხვა გადაწყვეტილების შესახებ შეტყობინების მიღებიდან 60 დღის ვადაში. საგადასახადო დავის დასრულების ან/და ამ ვადის გასვლის შემდეგ გასაჩივრების შემთხვევაში გადამხდელზე დარიცხული ჯარიმები და საურავები ამოიღება სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე, ხოლო მე-3 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო შემოწმების აქტზე ან საგადასახადო ორგანოს იმ გადაწყვეტილებაზე, რომლებიც მოითხოვს გადამხდელის ხელმოწერას, ხელმოუწერლობა ან ამ კოდექსის 217-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით მათზე გაკეთებული ჩანაწერი ითვლება გადამხდელის შუამდგომლობად (საგადასახადო დავად). ამასთან, გადამხდელი ვალდებულია, გადასახადის დარიცხვის ან სხვა გადაწყვეტილების შესახებ შეტყობინების მიღებიდან 60 დღის ვადაში წარუდგინოს საგადასახადო ორგანოს მტკიცებულებები და ის სათანადო დოკუმენტები, რომლებიც ასაბუთებს გადამხდელის მოთხოვნის კანონიერებას, ხოლო მე-8 ნაწილის თანახმად, გადამხდელის მიერ ამ მუხლის მე-2 და მე-5 ნაწილების მოთხოვნების შეუსრულებლობის შემთხვევაში, საგადასახადო დავა დასრულებულად ითვლება.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ მოსარჩელეს აღნიშნული წესის დაცვით გურჯაანის ზონალური საგადასახადო ინსპექციის 2002 წლის 24 სექტემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი არ გაუსაჩივრებია. შემოწმების აქტზე გადასახადის გადამხდელის ხელმოწერლობა, როგორც აქტის შედგენის დროს, ასევე ამჟამად, მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, არ მიიჩნევა გასაჩივრებად, ხოლო კანონიერ ძალაში შესული საგადასახადო შემოწმების აქტი (ანუ საჩივრისა და სარჩელის შეტანის ვადის გასვლის შემდეგ) შესასრულებლად სავალდებულო ძალის მქონეა.

ზემოაღნიშნული სამართლებრივი ნორმებისა და დადგენილი უდავო ფაქტობრივი გარემოებების ანალიზის საფუძველზე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ გურჯაანის ზონალური საგადასახადო ინსპექციის შემოწმების აქტით ი/მ «ა. თ-ს» დარიცხული ჰქონდა საგადასახადო ვალდებულება, რომელიც მის მიერ აღიარებულ იყო.

სასამართლომ მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 237-ე მუხლზე, რომლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს შეუძლია დაარიცხოს და გადასინჯოს გადასახადის დარიცხული თანხის დარიცხვა და გადასინჯვა საგადასახადო პერიოდის დამთავრებიდან 6 წლის განმავლობაში. 2004 წლის საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლის თანახმად, ხანდაზმულობის 6-წლიანი ვადა დადგენილია «საგადასახადო მოთხოვნის» და «გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის» წარდგენისათვის. ამავე კოდექსის მიხედვით დადგენილია «საგადასახადო მოთხოვნის» წარდგენის საფუძველები. მითითებული ნორმების შესაბამისად, სასამართლომ აღნიშნა, რომ გურჯაანის ზონალური საგადასახადო ინსპექციის შემოწმების აქტი «საგადასახადო შეტყობინების» და «საგადასახადო მოთხოვნის» წარდგენის საფუძველს არ ქმნიდა იმ მარტივი მიზეზის გამო, რომ შემოწმების აქტით დარიცხული თანხები მოსარჩელის მიერ იყო აღიარებული.

სასამართლომ მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის 1-ლ ნაწილზე, რომლის თანახმადაც საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე დადოს ყადაღა პირის საკუთრებაში არსებულ ან/და მის ბალანსზე რიცხულ (გარდა ლიზინგით მიღებული ქონებისა) ნებისმიერ ქონებას, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის მოცულობის ფარგლებში. ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი გამოსცემს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ განმარტა, ვინაიდან გადასახადის გადამხდელის მიერ აღიარებული იყო შემოწმების აქტით დარიცხული საგადასახადო ვალდებულება, საგადასახადო ორგანოს ჰქონდა სრული უფლება ი/მ «ა. თ-ის» მიმართ გამოეყენებინა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიება-ქონებაზე ყადაღის დადება.

მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ი/მ «ა. თ-მა».

აპელანტი სააპელაციო საჩივრით ითხოვდა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებასა და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნის სრულად დაკმაყოფილებას.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 2 ნოემბრის განჩინებით ი/მ «ა. თ-ის» სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2011 წლის 1 აგვისტოს გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს დასკვნა იმის შესახებ, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ გურჯაანის ზონალური საგადასახადო ინსპექციის 2002 წლის 24 სექტემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი არ გასაჩივრებულა. შემოწმების აქტზე გადასახადის გადამხდელის ხელმოწერა, როგორც აქტის შედგენის დროს, ასევე, ამჟამად მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, არ მიიჩნევა გასაჩივრებად, ხოლო კანონიერ ძალაში შესული საგადასახადო შემოწმების აქტი (ანუ საჩივრისა და სარჩელის შეტანის ვადის გასვლის შემდეგ) შესასრულებლად სავალდებულო ძალის მქონეა თვით მისი გამომცემი ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ. სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულება მიჩნეული უნდა იქნეს აღიარებულად, ვინაიდან მას ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული აქტი სადავოდ არ გაუხდია, აღნიშნულთან დაკავშირებით მართებულია პირველი ინსტანციის სასამართლოს დასკვნა იმის შესახებ, რომ გურჯაანის ზონალური საგადასახადო ინსპექციის შემოწმების აქტი «საგადასახადო შეტყობინების» და «საგადასახადო მოთხოვნის» წარდგენის საფუძველს არ ქმნიდა იმ მარტივი მიზეზის გამო, რომ შემოწმების აქტით დარიცხული თანხები მოსარჩელის მიერ აღიარებულია.

სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა აპელანტის პოზიცია იმის შესახებ, რომ ვინაიდან სადავო დარიცხვების განხორციელებიდან გასული იყო 6-წლიანი ვადა, საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების განხორციელება იყო ხანდაზმული; სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ დავა ეხება 2002 წლის შემოწმების აქტის საფუძველზე თანხების დარიცხვას, ამ პერიოდშიც მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 235-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო ორგანოს შეუძლია განახორციელოს გადასახადის თანხის დარიცხვა ან შეასწოროს გადასახადის ადრე დარიცხული თანხა, ამავე კოდექსის 237-ე მუხლით გათვალისწინებული ხანდაზმულობის ვადის გასვლამდე. ამავე კოდექსის 237-ე მუხლის 1-ლი ნაწილით გადასახადის თანხების დარიცხვა და გადასინჯვა გათვალისწინებულია საგადასახადო პერიოდის დამთავრებიდან 6 წლის განმავლობაში; საქმის მასალების მიხედვით დადგენილია, რომ 2002-2003 წლების დასრულებიდან ექვსი წლის განმავლობაში საგადასახადო ორგანოს არ განუხორციელებია მეწარმეზე დარიცხული თანხების გადასინჯვა, რაც თავისი შინაარსით მოიცავს მეწარმის მიმართ ადმინისტრირების განხორციელებას არსებული დავალიანების ამოსაღებად. საგადასახადო კოდექსის 244.5 მუხლის მიხედვით, საგადასახადო გირავნობის უფლების ხანდაზმულობის ვადაა 6 წელი საგადასახადო ვალდებულების წარმოქმნის დღიდან; სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ მოცემულ შემთხვევაში ადგილი არ აქვს მითითებული ნორმებით რეგლამენტირებულ სადავო სამართალურთიერთობას, ვინაიდან დავა ეხება გადასახადის გადამხდელის მიერ აღიარებულ საგადასახადო ვალდებულებას.

აღნიშნული განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ი/მ «ა. თ-მა».

კასატორი საკასაციო საჩივრით ითხოვდა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმებასა და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებას.

კასატორი მიუთითებდა, რომ სააპელაციო სასამართლომ დაარღვია ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 და მე-19 მუხლის მოთხოვნები, ვინაიდან მას 27052 ლარის ოდენობის დავალიანება არ გააჩნია, რაზეც მიუთითებს სასამართლო ექსპერტიზის დასკვნა, ასევე კანონიერ ძალაში შესული სისხლის სამართლის საქმეზე მიღებული საბოლოო გადაწყვეტილება, რაზეც სააპელაციო სასამართლოს არ უმსჯელია. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების მიღებისას სასამართლოს გამოყენებული აქვს საგადასახადო კოდექსის არასათანადო მუხლები, რამაც საბოლოოდ გამოიწვია საქმეზე უკანონო და დაუსაბუთებელი გადაწყვეტილების მიღება.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ ინდ/მეწარმე «ა. თ-ის» საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და საქმეზე მიღებულ იქნას ახალი გადაწყვეტილება, შემდეგ გარემოებათა გამო:

სსსკ-ის შესაბამისად, გადაწყვეტილების სამართლებრივი საფუძვლების შემოწმებისას საკასაციო სასამართლო ხელმძღვანელობს სსსკ-ის 393-ე-394-ე მუხლებით. სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე მუხლის მე-2 ნაწილის «გ» ქვეპუნქტის თანახმად, სამართლის ნორმები დარღვეულად ითვლება, თუ სასამართლომ არასწორად განმარტა კანონი.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული განჩინება მიღებულია საგადასახადო კოდექსის არასწორი განმარტებისა და საქმეში დაცული მტკიცებულებების არასრულყოფილი შეფასების საფუძველზე, რაც იძლევა განჩინების გაუქმებისა და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღების საფუძველს.

როგორც საქმის მასალებიდან და მხარეთათა ახსნა-განმარტებებიდან ირკვევა, წინამდებარე დავის საგანს წარმოადგენს «ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ» შემოსავლების სამსახურის 05.20.2011 წლის 1... ბრძანება, ხოლო სარჩელის სამართლებრივ საფუძველად მითითებულია საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის 1-ლი ნაწილი.

დავის არსიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო საჭიროდ მიიჩნევს, ყურადღება მიაქციოს სააპელაციო სასამართლოს მიერ საქმეზე დადგენილ შემდეგ უდავო ფაქტობრივ გარემოებებს: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგანგებო ლეგიონის კახეთის რეგიონალური განყოფილების უფროსის შუამდგომლობის საფუძველზე, ყვარლის რაიონული სასამართლოს მიერ 2002 წლის 13 სექტემბერს გამოცემული ბრძანების შესაბამისად განისაზღვრა ი/მ «ა. თ-ის» მიერ სახელმწიფო ბიუჯეტთან ანგარიშსწორებისა და საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის საკითხის შესწავლა.

მითითებული ბრძანების საფუძველზე, გურჯაანის ზონალური საგადასახადო ინსპექციის მიერ ჩატარდა ი/მ «ა. თ-თან» გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შემოწმება შეეხო 1997 წლის 1 იანვრიდან 2002 წლის 1 იანვრამდე განვლილ პერიოდს. შემოწმება დაიწყო 2002 წლის 20 სექტემბერს და დამთავრდა 2002 წლის 24 სექტემბერს.

2002 წლის 24 სექტემბერს, საგადასახადო შემოწმების აქტით, ი/მ «ა. თ-ს» ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაერიცხა 27 052 ლარი, მათ შორის, ძირითადი – 9698 ლარი, ჯარიმა – 2454 ლარი, საურავი – 14900 ლარი. საგადასახადო შემოწმების აქტზე გადასახადის გადამხდელს ხელი არ მოუწერია.

საგანგებო ლეგიონის კახეთის რეგიონალური განყოფილების უფროსის მიერ 2002 წლის 15 ოქტომბერს გამოიცა დადგენილება ი/მ «ა. თ-ის» მიმართ სისხლის სამართლის საქმის აღძვრის შესახებ.

2002 წლის 9 ნოემბერს ა. თ-მა განცხადებით მიმართა ყვარლის საგამოძიებო განყოფილების გამომძიებელს და იმ მოტივით, რომ არ ეთანხმებოდა საგადასახადო შემოწმების აქტს, მოითხოვა სასამართლო-საბუღალტრო ექსპერტიზის დანიშვნა.

სასამართლო-საბუღალტრო ექსპერტიზის 2003 წლის 07 მაისის დასკვნით განისაზღვრა, რომ ი/მ «ა. თ-ს» ბიუჯეტში გადასახდელად უნდა დარიცხოდა 2825,2 ლარი, საოდანაც ძირითადი თანხა შეადგენდა 667,8 ლარს.

აღნიშნული დასკვნის საფუძველზე 2007 წლის 12 სექტემბერს მიღებულ იქნა დადგენილება სისხლის სამართლის საქმეზე 1... წინასწარი გამოძიების შეწყვეტის შესახებ.

დადგენილია, რომ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ 1... ბრძანების გამოცემას საფუძველად უდევს გურჯაანის ზონალური საგადასახადო ინსპექციის 2001 წლის 24 სექტემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი.

საკასაციო სასამართლო ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი გარემოების გათვალისწინებით განმარტავს შემდეგს: დარიცხული გადასახადი არის ვალი სახელმწიფოს წინაშე და იგი გადახდილი უნდა იყოს სახელმწიფო ბიუჯეტში კანონით დადგენილი წესით და დადგენილ ვადაში. გადასახადის უპირობო ხასიათიდან გამომდინარე განსაზღვრულია გადასახადის გადახდევინების იძულებითი მექანიზმები. გადასახადის იძულებითი გადახდევინების საშუალებას მიეკუთვნება ქონებაზე გირავნობა/იპოთეკის უფლების გამოყენება, მე-3 პირებზე გადახდევინების მიქცევა, ქონებაზე ყადაღის დადება, დაყადაღებული ქონების რეალიზაცია და გადასახადის გადამხდელის საბანკო ანგარიშიდან თანხის ჩამოწერა საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალების საფუძველზე.

საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი ნორმები ახდენს ადმინისტრაციული ორგანოს კომპეტენციის დეტალიზაციას გადახდევინების იძულებითი საშუალებების გამოყენების პროცესში. საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე დაადოს ყადაღა პირის საკუთრებაში არსებულ ან/და მის ბალანსზე რიცხულ (გარდა ლიზინგით მიღებული ქონებისა) ნებისმიერ ქონებას, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების მოცულობის ფარგლებში. ქონებაზე ყადაღის დადების თაობაზე საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი გამოსცემს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს.

ზემოაღნიშნული მუხლი საკმაოდ ნათლად და მკაფიოდ განსაზღვრავს საგადასახადო ორგანოს კომპეტენციას, რომელიც შემოიფარგლება აღიარებული საგადასახადო ვალდებულებების მოცულობით. აღნიშნული კი წარმოადგენს ერთგვარ გარანტს იმისა, რომ გადასახადის გადამხდელისაგან მოხდეს სწორედ იმ ოდენობისა და მოცულობის გადასახადის ამოღება, რომლის არსებობასაც ადასტურებს და რომლის მიმართაც გადასახადის გადამხდელს გააჩნია საფუძვლიანი მოლოდინი.

ზემოაღნიშნული მოსაზრება და საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები საკასაციო სასამართლოს არ აძლევს სააპელაციო სასამართლოს მიერ გაკეთებული იმ დასკვნის გაზიარების შესაძლებლობას, რომ კასატორის (მოსარჩელის) მხრიდან ადგილი აქვს 2002 წლის 24 სექტემბრის შემოწმების აქტით დარიცხული გადასახადის აღიარებას. საგულისხმოა, რომ თავად სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ ა. თ-ი არ დაეთანხმა შემოწმების აქტს და სისხლის სამართლის საქმეში მოითხოვა საბუ-

დალტრო ექსპერტიზის ჩატარება. დადგენილია, რომ 2007 წლის 12 სექტემბერს სისხლის სამართლის საქმეზე ¹... წინასწარი გამოძიება შეწყდა იმ მოტივით, რომ სახელმწიფოს წინაშე დავალიანება არ შეადგენდა აქტში მითითებულ ოდენობას და შესაბამისად, ა. თ-ის მხრიდან ადგილი არ ჰქონდა დიდი ოდენობით გადასახადისათვის თავის არიდებას.

საკასაციო სასამართლო სადავოდ არ ხდის ქვედა ინსტანციის სასამართლოთა მიერ წარმოდგენილ მოსაზრებას იმ პერიოდისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 256-ე მუხლთან მიმართებაში, მაგრამ მიიჩნევს, რომ განსახილველ შემთხვევაში სააპელაციო სასამართლომ მოახდინა საგადასახადო კოდექსის ნორმებისა და საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების არასწორი შეპირისპირება. მართალია, სამოქალაქო კოდექსის 106-ე მუხლში განხორციელებული საკანონმდებლო ცვლილებების საფუძველზე სისხლის სამართლის საქმეზე მიღებულ გადაწყვეტილებას არ ენიჭება პრეუდიცია ადმინისტრაციული თუ სამოქალაქო სამართალწარმოების პროცესში, მაგრამ აღნიშნული არ გამოირიცხავს საქმეში წარმოდგენილი დადგენილების მტკიცებულებად მიღებისა და მისი სხვა მტკიცებულებებთან შეჯერების საფუძველზე შესაბამისი სამართლებრივი დასკვნის გაკეთების შესაძლებლობას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, დაუშვებელია ამ კოდექსის დარღვევით დაწესებული ან ამ კოდექსით გაუთვალისწინებელი გადასახადის ვალდებულების ვინმესთვის დაკისრება.

საკასაციო სასამართლო ხაზგასმას აკეთებს იმ გარემოებაზე, რომ სს საქმეზე დადგენილია ფაქტი იმის შესახებ, რომ ი/მ «ა. თ-ს» არასწორად ანუ საგადასახადო კოდექსის ნორმათა დარღვევით დაეკისრა 27052 ლარი.

იმ პირობებში, როდესაც კასატორი ჩართული იყო სისხლის სამართალწარმოების პროცესში და ამ გზით მიაღწია იმ გარემოების დადასტურებას, რომ საგადასახადო აქტში მითითებული თანხა იყო არასწორი, საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მითითებას ა. თ-ის მხრიდან დარიცხული თანხის აღიარების თაობაზე, ვინაიდან, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ დავის განხილვის პროცესში აქტის შეფასებისას გადაწყვეტია აქტის კანონიერება მატერიალური თვალსაზრისით, ხოლო პასუხისმგებლობის შეფარდების პროცესში სავალდებულოა, პასუხისმგებლობა დადგეს იმ გადაცდომისათვის და იმ ფარგლებში, რაც პირმა ჩაიდინა.

ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ შემოსავლების სამსახურის ¹... ბრძანება მიღებულია საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის მოთხოვნათა დარღვევით.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები.

საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ სადავო აქტის მიღებისას ადმინისტრაციულ ორგანოს არ მოუხდენია საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე რიგი გარემოებების გამოკვლევა, არ დაუდგენია არსებობდა თუ არა კასატორის მიმართ 2002 წლის შემოწმების აქტით დარიცხული თანხის აღიარებულად მიჩნევის წინაპირობები; იმ ვითარებაში, როდესაც საგადასახადო ორგანოს საქმის შეწყვეტის შესახებ დადგენილება სადავოდ არ გაუხდია, წარმოიშვა თუ არა დადგენილების შესაბამისად პირადი აღრიცხვის ბარათზე (იმის გათვალისწინებით, რომ დარიცხვის თაობაზე აქტი არ არსებობს) სათანადო ცვლილებების განხორციელების საფუძველი და სადავო აქტი შეესაბამება თუ არა აღიარებული საგადასახადო დავალიანების მოცულობის ფარგლებს.

ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო საჭიროდ მიიჩნევს, სადავო აქტის ბათილად ცნობის გზით ადმინისტრაციულ ორგანოს დაევალოს, საქმის გარემოებათა სრულყოფილი გამოკვლევის საფუძველზე, ი/მ «ა. თ-თან» მიმართებაში გამოსცეს ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა :

1. ი/მ «ა. თ-ის» საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
 2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 2 ნოემბრის განჩინება და საქმეზე მიღებულ იქნას ახალი გადაწყვეტილება;
 3. ი/მ «ა. თ-ის» სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
- ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 20 მაისის ¹... ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალოს ი/მ «ა. თ-თან» მიმართებაში გამოსცეს ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

4. სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაეკისროს ა. თ-ისათვის ამ უკანასკნელის მიერ გადახდილი ზაჟის 300 ლარის დაბრუნება.

5. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

3. საგადასახადო დეკლარაცია

ვალდებულების კორექტირება დეკლარაციაში შეტანილი ცვლილებების საფუძველზე

გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

ბს-844-838 (კ-11)

26 ოქტომბერი, 2011 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:

2010 წლის 6 აგვისტოს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას სარჩელით მიმართა შპს «...» მოპასუხეების საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის გორის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) მიმართ.

მოსარჩელე სარჩელით ითხოვდა გორის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) 2010 წლის 26 თებერვლის კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტის 86225 ლარის დარიცხვის ნაწილში ბათილად ცნობას, 2010 წლის 5 მარტის 1... ბრძანებისა და 2010 წლის 16 მარტის 1... საგადასახადო მოთხოვნის, ასევე შემოსავლების სამსახურის 2010 წლის 19 მაისის 1... ბრძანების და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 19 ივლისის 1... გადაწყვეტილების ბათილად ცნობას.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2010 წლის 11 აგვისტოს განჩინებით შპს «...» სარჩელი მოპასუხეების საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის გორის რეგიონული ცენტრის მიმართ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის თაობაზე განსახილველად განსჯადობით გადაეგზავნა უფლებამოსილ სასამართლოს – გორის რაიონულ სასამართლოს.

გორის რაიონული სასამართლოს 2010 წლის 21 დეკემბრის გადაწყვეტილებით შპს «...» სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი გორის საგადასახადო ინსპექციის 2010 წლის 26 თებერვლის კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტი, 2010 წლის 5 მარტის 12494 ბრძანება, 2010 წლის 16 მარტის 15/620 საგადასახადო მოთხოვნა შპს «...» მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურების გადასახადის – 86 225 ლარით შემცირებაზე უარის თქმის ნაწილში, შემოსავლების სამსახურის 2010 წლის 19 მაისის 1436 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 19 ივლისის 1770/2/10 გადაწყვეტილება.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები:

შპს «...» 2003-2004 წლებში ახორციელებდა სხვადასხვა სახის ნედლეულის იმპორტს და ამ ნედლეულიდან დიზელის, საავტომობილო საწვავისა და მაზუტის წარმოებას; აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 20 ივნისის შემოწმების აქტით შპს «...» დამატებით დაერიცხა გადასახდელად აქციზის, დღგ-სა და გარემოს მავნე ნივთიერებებით დაბინძურების გადასახადები, რაც შპს «...» მიერ გასაჩივრდა სარჩელით თბილისის საქალაქო სასამართლოში.

აღნიშნული აქტის კანონიერების შესახებ დავის დაწყების პარალელურად, შპს «...» დავა დაიწყო მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურების გადასახადში იმ თანხების დარიცხვის კანონიერებაზე, რომლებიც შესამოწმებელ პერიოდში უკვე დეკლარირებული ჰქონდა სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ – 86225 ლარზე; ამ თანხასთან ერთად, 2005 წლის 20 ივნისის აქტით იმავე გადასახადში საწარმოს დაერიცხა 11829 ლარი, სულ 97514 ლარი, რაც ასევე გასაჩივრდა შპს «...» მიერ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 2008 წლის 13 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი შპს «...» მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურების გადასახადში ძირითადი თანხის – 97514 ლარის დარიცხვის თაობაზე ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები და გორის საგადასახადო ინსპექციას დაევალა საქმის გარემოებების გამოკვლევა-შეფასების შემდეგ ახალი აქტის გამოცემა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს მითითებული გადაწყვეტილება უცვლელად იქნა დატოვებული საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2009 წლის 25 სექტემბრის განჩინებით.

დადგენილია, რომ შპს «...» მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურების გადასახადი შეუმცირდა 11289 ლარით, რაზეც გაიცა გორის საგადასახადო ინსპექციის 2010 წლის 5 მარტის ¹... ბრძანება და 2010 წლის 16 მარტის ¹... საგადასახადო მოთხოვნა.

შპს «...» არ დაეთანხმა მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურების გადასახადში 86225 ლარის შეუმცირებლობას, საჩივრით მიმართა შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა ¹... ბრძანებისა და საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა იმ ნაწილში, რომლითაც ამ თანხის შემცირებაზე უარი ეთქვა.

შემოსავლების სამსახურის 2010 წლის 19 მაისის ¹... ბრძანებით შპს «...» უარი ეთქვა საჩივრის დაკამოფილებაზე იმ მოტივით, რომ 42371 ლარი და 43854 ლარი არ ფიგურირებდა წარდგენილ დოკუმენტებსა და მასალებში და არც ამ თანხების დარიცხვა ფიქსირდებოდა შპს «...» მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურების გადასახადის 2004-2005 წლების აღრიცხვის ბარათებზე;

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 19 ივლისის ¹... გადაწყვეტილებით შპს «...» საჩივარი არ დაკამოფილდა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ აღნიშნა, რომ სადავოდა გამხდარი 2004 წელს მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურების გადასახადის შპს «...» დარიცხული თანხის – 86 225 ლარის კანონიერება.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-200 მუხლის მე-5 ნაწილით (2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი რედ.), იმპორტირებული, ასევე საქართველოში წარმოებული და მიწოდებული მაზუთი მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურების გადასახადით იბეგრება მხოლოდ 0,5%-დან 2%-მდე გოგირდშემცველობის მქონე.

საქმეში არსებული დეკლარაციებით, შესაბამისობის სერტიფიკატებით დადგენილია და სადავო არაა, რომ შპს «...» მიერ 2004 წლის 26 თებერვალს იმპორტირებული იქნა ნედლი მასალის სახით 120 000 კგ. დიზელის საწვავი, 2004 წლის 3 მარტს – 52 362 კგ., 2004 წლის 5 მარტს კი – 52 557 კგ., 2004 წლის 14 აპრილს – 98 168 კგ., 2004 წლის 25 აგვისტოს – 1 050 000 კგ. (მსუბუქი გაზოილი), 203 087 კგ. დიზელის საწვავი.

შპს «...» მიერ იმპორტირებულ მასალაზე დარიცხულია მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურების გადასახადის სახით 43 854 ლარი.

გორის რაიონული სასამართლოს მითითებით, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 2008 წლის 13 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით და საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2009 წლის 25 სექტემბრის განჩინებით დადგენილია, რომ შპს «...» 2004 წლის სექტემბერში რეალიზებული აქვს 993 531 კგ. მაზუთი, ოქტომბერში – 188 630 კგ. და 110 196 კგ. ნაფტა, ნოემბერში – 347 413 კგ. მაზუთი, დეკემბერში – 794 108 კგ.; საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-200 მუხლის მე-5 პუნქტის მიხედვით, იმპორტირებული, ასევე საქართველოში წარმოებული და მიწოდებული მაზუთი მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურების გადასახადით იბეგრება მხოლოდ 0,5%-დან 2%-მდე გოგირდშემცველობის მქონე; საქმეში წარდგენილი ნავთობისა და ნავთობპროდუქტების სერტიფიკაციის ორგანოს – «...»-ს 2006 წლის 7 მარტის ¹06 წერილით, შპს «...» მიერ წარდგენილი მაზუთის გოგირდშემცველობა შეადგენდა 0,314-დან 0,336%-მდე, რის გამოც იგი მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურებისათვის გადასახადით არ უნდა დაბეგრულიყო; სააპელაციო პალატამ აღნიშნა, რომ მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურების ნაწილში ექსპერტიზის დასკვნით ცალსახად დადგენილია ის გარემოება, რომ შპს «...» მიერ წარდგენილი მაზუთის გოგირდშემცველობა არ აკმაყოფილებდა იმ მოთხოვნებს, რომელიც უნდა დაბეგრულიყო მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურების გადასახადით.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 106-ე მუხლის «ბ» ქვეპუნქტის შესაბამისად, ზემოაღნიშნული გადაწყვეტილებებით დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს მოცემული საქმისათვის ჰქონდა პრეიუდიციული მნიშვნელობა.

ასევე დადგენილია, რომ შპს «...» მის მიერ წარმოებულ მაზუთზე 2004 წელს მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურების გადასახადში გადახდილი აქვს 42 371 ლარი.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მოსაზრებით, შპს «...» მიერ 2004 წელს იმპორტირებული დიზელის საწვავი (ე.წ. თ და მსუბუქი გაზოილი), აგრეთვე მის მიერ ამავე წელს წარმოებული მაზუთი და ნაფტა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-200 მუხლის მე-5 ნაწილის შესაბამისად, (2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი რედ.) მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურებისათვის გადასახადით არ უნდა დაბეგრულიყო, რადგან ამ მასალის გოგირდშემცველობა შეადგენდა 0,314-დან 0,336%-მდე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლით (2005 წლის 1 იანვრიდან მოქმედი რედ.), «საგადასახადო მოთხოვნის» (გადასახადის ან/და სანქციის თანხის დარიცხვის შესახებ) და «გადასახადის გადამხდელის «მოთხოვნის» (ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების ან/და ჩათვლის თაობაზე) წარდგენის ხანდაზმულობის ვადაა 6 წელი, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. ეს ვადა აითვლება შესაბამისი ვალდებულების წარმოშობის კალენდარული წლის დასასრულიდან (იგივე შინაარსია 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედ საგადასახადო კოდექსის 237-ე მუხლში).

პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს «...» 2004 წელს განხორციელებული დიზელის საწვავის იმპორტის, მის მიერ ამავე წელს წარმოებული მაზუთისა და ნაფტისათვის არ უნდა და-

ბეგრლიყო მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურების გადასახადით, რის გამოც სასამართლოს მოსაზრებით დაუსაბუთებელი იყო საგადასახადო ორგანოს უარი მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურების გადასახადის – **86 225** ლარით შემცირებაზე.

მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის გორის რეგიონულმა ცენტრმა.

აპელანტები სააპელაციო საჩივრებით ითხოვდნენ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **2011** წლის **23** მარტოს გადაწყვეტილებით სააპელაციო საჩივრები დაკმაყოფილდა; გორის რაიონული სასამართლოს **2010** წლის **21** დეკემბრის გადაწყვეტილების შეცვლით მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება; შპს «...» სასარჩელო მოთხოვნა არ დაკმაყოფილდა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლომ დადგინდად მიიჩნია, რომ თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **2008** წლის **13** ოქტომბრის გადაწყვეტილების საფუძველზე გამოცემული კამერალური საგადასახადო შემოწმების **2010** წლის **26** თებერვლის აქტით შემცირებულ იქნა აქციზის გადასახადში დარიცხული თანხები, რითაც გორის საგადასახადო ინსპექციის **2010** წლის **5** მარტის **1...** ბრძანებით შემოწმების აქტში აღნიშნული ცვლილებები გატარდა შპს «...» პირადი აღრიცხვის ბარათზე. ამასთან, მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურების გადასახადში ძირითადი თანხის **97514** ლარის დარიცხვის კანონიერების შესწავლის მიზნით შემოწმებელთა მიერ შესწავლილ იქნა აქციზის გადამხდელთა ინსპექციის **2005** წლის **20** ივნისის შემოწმების აქტით მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურების გადასახადში დარიცხული თანხების გაანგარიშებაზე მასალები და გადასახადის გადამხდელის მიერ **2010** წლის **9** თებერვალს ინსპექციაში წარდგენილი სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს **2006** წლის **22** მაისის **1...** დასკვნა. შესწავლის შედეგად გამოცემული კამერალური შემოწმების აქტით მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურების გადასახადში დარიცხული **97514** ლარიდან შეუმცირდა **11289** ლარი, სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს **2006** წლის **22** მაისის დასკვნის საფუძველზე, ხოლო სხვაობის – **42371** ლარისა და **43854** ლარის, სულ – **86225** ლარის დარიცხვები დარჩა ძალაში იქიდან გამომდინარე, რომ აღნიშნული თანხები არ ფიგურირებდა წარდგენილ დოკუმენტებსა და მასალებში და არც ამ თანხების დარიცხვა ფიქსირდებოდა შპს «...» მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურების გადასახადის **2004-2005** წლების აღრიცხვის ბარათებზე;

შპს «...» **11289** ლარი დარიცხული აქვს **2005** წლის **20** ივნისის შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემული **2005** წლის **27** ივნისის **1...** «საგადასახადო მოთხოვნით», ხოლო სადავო **86225** ლარის დარიცხვის საფუძველია მის მიერ წარდგენილი დეკლარაციები.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის **2010** წლის **16** მარტის **1...** საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **112-ე** მუხლის და **2010** წლის **5** მარტის **1...** ბრძანების საფუძველზე შპს «...» არ შეუმცირდა მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურების გადასახადი **86225** ლარით.

გორის საგადასახადო ინსპექციის **2010** წლის **26** თებერვლის კამერალურ საგადასახადო შემოწმების აქტთან დაკავშირებით სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ იგი არ წარმოადგენს ადმინისტრაციულ-სასამართლებრივ აქტს, აქტის გამოცემის დროისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **120-ე** მუხლის დეფინიციიდან გამომდინარე და საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით განსაზღვრული დანაწესების თანახმად. ვინაიდან, მას არა აქვს სამართლებრივი რეგულირების დანიშნულება და «საგადასახადო მოთხოვნისაგან» დამოუკიდებლად არ განსაზღვრავს პირის საგადასახადო ვალდებულებას, არ წარმოშობს პირის უფლებებსა და ვალდებულებებს. იგი არ შეიცავს სზაკ-ის მე-2 მუხლის «ა» ქვეპუნქტით განსაზღვრულ ინდივიდუალური აქტის დეფინიციის ნიშნებს. საგადასახადო კოდექსის **21.1** მუხლის გათვალისწინებით, საგადასახადო შემოწმების აქტით 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 (მუხ. **121.2**). პირისათვის წარდგენილი საგადასახადო მოთხოვნა უშუალოდ სამართლებრივი შედეგის დადგომისაკენ არის მიმართული და იწვევს მასში ასახული მოთხოვნის შესრულების ვალდებულებას.

ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ იგი ვერ იმსჯელებდა **2010** წლის **26** თებერვლის კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტის კანონიერებაზე, როგორც ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტზე ფორმალური და მატერიალური თვალსაზრისით.

სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, არ არსებობს გორის საგადასახადო ინსპექციის **2010** წლის **5** მარტის **1...** ბრძანების, **2010** წლის **16** მარტის **15/620** საგადასახადო მოთხოვნის შპს «...» მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურების გადასახადის – **86 225** ლარით შემცირებაზე უარის თქმის ნაწილში, შემოსავ-

ლების სამსახურის 2010 წლის 19 მაისის 1... ბრძანების და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 19 ივლისის 1... გადაწყვეტილების ბათილად ცნობის წინაპირობები, რადგანაც დადგენილია, რომ დარიცხვის საფუძველია შპს «...» მიერ წარდგენილი დეკლარაციები.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ 2005 წლის 1 იანვრიდან ძალაში შესული საგადასახადო კოდექსის 282.2 მუხლის მიხედვით, ამ კოდექსის პროცედურული დებულებები ვრცელდება 2005 წლის 1 იანვრამდე იმ საგადასახადო პერიოდებზეც, რომლებიც მთავრდება 2005 წლის 1 იანვრამდე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 122.3 მუხლის «ა» პუნქტის მიხედვით, აღიარებული საგადასახადო ვალდებულება ეს არის «გადასახადი ან/და სანქცია, რომელიც წარმოშობილია გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციის საფუძველზე».

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა ასევე ამავე კოდექსის 68-ე მუხლის მე-5 ნაწილსა და ამავე კოდექსის 97-ე მუხლის 1-ლი პუნქტზე.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, საქმის მასალებით დადგენილია, რომ შპს «...» თავისივე წარდგენილი დეკლარაციის საფუძველზე ერიცხება მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაზინძურების გადასახადის შეუმცირებელი 86 225 ლარი.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, ასევე დადგენილია, რომ შპს «...» არ მიუმართავს შესაბამისი საგადასახადო ორგანოსთვის საგადასახადო დეკლარაციაში შესაბამისი ცვლილების შეტანის განსახორციელებლად.

აღნიშნულის გათვალისწინებით, სააპელაციო სასამართლომ ჩათვალა, რომ სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემულია სპეციალური კანონის საფუძველზე, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით დადგენილი წესით და არ არსებობს მათი ბათილად ცნობის წინაპირობები.

აღნიშნული გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა შპს «...».

კასატორის მითითებით 2005 წლის 1 იანვრიდან ძალაში შესული საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლის 1-ლი და მე-3 პუნქტები მიუთითებენ იმ შეცდომაზე, რომლის აღმოჩენაც და დასაბუთებაც შეუძლია უშუალოდ გადასახადის გადამხდელს და არა იმ დარიცხვის კანონიერებაზე, რომლის დასაბუთებაც სათანადო ექსპერტიზა სჭირდება, რასაც კონკრეტულ შემთხვევაში ადგილი აქვს. აღნიშნული მუხლი საგადასახადო ორგანოს სრულ უფლებას აძლევს წარდგენილი შესწორებული დეკლარაციის საფუძველზე არ განახორციელოს აღრიცხვა და ღიად დატოვოს დავის საგანი. შესწორებული დეკლარაციები ავტომატურად არ აისახება გადამხდელის ბარათზე, მას აღრიცხავს საგადასახადო ორგანო. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლოს არგუმენტი, რომ შპს «...» არ გამოიყენა შესწორებული დეკლარაციების წარდგენის ვალდებულება, არ არის საკმარისი საფუძველი გორის რაიონული სასამართლოს გადაწყვეტილების გაუქმებისა. მით უფრო, რომ წარდგენილ დეკლარაციებში უზუსტობა დამტკიცდა სასამართლო ექსპერტიზის მიერ დავის პროცესში.

კასატორის მითითებით, ქვედა ინსტანციის სასამართლოთა მიერ დადგენილი ფაქტია, რომ თ და მსუბუქი გაზოილი დიზელის საწვავი არ არის და ისინი არ იბეგრებიან მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაზინძურების გადასახადით, ასევე დადგენილია ფაქტი, რომ შპს «...» მიერ წარმოებულ მაზუთში გოგირდმემცველობა 0,5%-ზე ნაკლებია და ის არ იბეგრება მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაზინძურების გადასახადით.

ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, კასატორი ითხოვდა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებასა და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებას.

სამოტივაციო ნაწილი:

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

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება მიღებულია მატერიალური და საპროცესო ნორმების დარღვევით, კანონის არასწორი გამოყენებისა და განმარტების საფუძველზე, რაც სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების შესაბამისად იძლევა გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველს.

საკასაციო სასამართლო არასწორად მიიჩნევს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2005 წლის რედაქცია) 97-ე მუხლის 1-ლ ნაწილზე მითითებით სარჩელის უარყოფას და თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლოს მოტივაცია ეფუძნება საგადასახადო კოდექსის არასწორ განმარტებას.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება იწყება ვალდებული პირის მიერ ვალდებულების განსაზღვრის მომენტიდან და მთავრდება ფულადი სახსრების ბიუჯეტში შეტანით. ამდენად, გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება შედგება ორი დამოუკიდებელი, მაგრამ იმავდროულად ურთიერთდაკავშირებული ნაწილისაგან: გადასახადის გაანგარიშება და მისი გადახდა.

გადასახადის გაანგარიშება და ვალდებულების მოცულობა გადასახადის გადამხდელის მიერ აისახება საგადასახადო დეკლარაციაში. სწორედ ამითაა განპირობებული ის გარემოება, რომ აღიარებულ საგადასახადო ვალდებულებას კანონმდებელი უკავშირებს ვალდებული პირის მიერ წარდგენილ საგადასახადო დეკლარაციას.

ის გარემოება, რომ ვალდებულმა პირმა არასწორად აღრიცხა სახელმწიფოს წინაშე თავისი ვალდებულება, არ ართმევს მას უფლებას კანონით განსაზღვრულ ვადაში ექვეყნებ დააყენოს აღიარებული ვალდებულების მოცულობა ან მისი კანონიერება.

საკასაციო სასამართლო ადასტურებს, რომ სააპელაციო სასამართლოს მიერ მოხმობილი საგადასახადო კოდექსის (2005 წლის რედაქცია) 97-ე მუხლის 1-ლი ნაწილი სწორედ ზემოაღნიშნულ მიზანს ემსახურება და ვალდებულ პირს აძლევს საშუალებას, დეკლარაციაში შეტანილი ცვლილებისა და შესწორების საფუძველზე, უზრუნველყოს ვალდებულების კორექტირება. თუმცა, სადავო სამართალურთიერთობის შემთხვევაში საკასაციო სასამართლო ვერ დაადასტურებს შესწორებული დეკლარაციის წარუდგენლობის მოტივით სარჩელის უსაფუძვლობას და სააპელაციო სასამართლოსა და მხარეთა ყურადღებას მიაქცევს იმ გარემოებაზე, რომ სადავო ურთიერთობა გამოვლენილი და აღმოჩენილია სასამართლო დავის პროცესში, საკითხი ერთხელ უკვე წარმოდგენდა სასამართლოს განსჯისა და შეფასების საკითხს. გადასახადის დარიცხვის კანონიერების შესწავლა ადმინისტრაციულ ორგანოს დაევალა სასამართლო გადაწყვეტილების საფუძველზე, რის გამოც შპს «...» მხრიდან საგადასახადო კოდექსის (2005 წლის რედაქცია) 97-ე მუხლის 1-ლ ნაწილის მოთხოვნათა დაუცველობა არ შეიძლება იქცეს სასამართლო გადაწყვეტილებით დაკისრებული ვალდებულებისაგან თავის არიდების საფუძველად.

საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს ადმინისტრაციული ორგანოს პოზიციას იმის თაობაზე, რომ 86 225 ლარი არ ფიგურირებს სასამართლო გადაწყვეტილებაში და არც მათი დარიცხვა არ არის ასახული შპს «...» მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურების გადასახადის 2004-2005 წლების აღრიცხვის ბარათზე.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან წარმოდგენილი პოზიცია მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ სადავო საკითხი ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ არ არის სრულყოფილად გამოკვლეული და არ ემყარება სათანადო დოკუმენტაციას.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 13 ოქტომბრის კანონიერ ძალაში შესულ გადაწყვეტილებას. აღნიშნული გადაწყვეტილება შეიცავს ცალსახა მითითებას იმის თაობაზე, რომ მოსარჩელე შპს «...» ითხოვდა მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურების გადასახადის ძირითადი თანხის 97 514 ლარის გაუქმებას, საიდანაც 11 934 ლარი დარიცხული იყო 2005 წლის 20 ივნისის შემოწმების აქტის საფუძველზე. ამავე გადაწყვეტილებაში მითითებულია, რომ 2004 წლის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-200 მუხლის მე-5 ნაწილი მიწოდებულ ნაფტაზე გადასახადს არ ითვალისწინებს, ხოლო რაც შეეხება ამავე წლის ნოემბერ-დეკემბერში რეალიზებულ მაზუთს, სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ გოგირდშემცველობა არ აღემატებოდა საგადასახადო კოდექსით დადგენილ დაბეგვრის პროცედურების დასაშვებ ნორმას, რის გამოც საგადასახადო ორგანოს უნდა უზრუნველყოს შპს «...» 2004 წლის ოქტომბრის თვეში რეალიზებული ნაფტის 110 196 კგ და ამავე წლის ნოემბრის თვეში რეალიზებული 347 413 კგ მაზუთის, დეკემბრის თვეში რეალიზებული 794 108 კგ მაზუთის მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურებისათვის დარიცხულ გადასახადის ოდენობის დაანგარიშება.

საყურადღებოა, რომ ზემოაღნიშნული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილის მე-3 პუნქტის «მ» ქვეპუნქტით ბათილად იქნა ცნობილი საგადასახადო ინსპექციის შემოწმების აქტი და 2007 წლის 27 ივნისის 1... «საგადასახადო მოთხოვნა» გარემოს დაბინძურების გადასახადში ძირითადი თანხის 97 514 ლარის დარიცხვის ნაწილში.

ამდენად, მსჯელობა იმის თაობაზე, რომ კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილება ეხება მხოლოდ 11 289 ლარის უსაფუძვლობას არ გამომდინარეობს გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილიდან.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-10 მუხლის შესაბამისად, კანონიერ ძალაში შესული სასამართლოს გადაწყვეტილება (განჩინება, დადგენილება), აგრეთვე თავისი უფლებამოსილების განსახორციელებლად სასამართლოს მიერ აღძრული მოთხოვნები და განკარგულებები სავალდებულოა საქართველოს მთელს ტერიტორიაზე ყველა სახელმწიფო, საზოგადოებრივი თუ კერძო საწარმოსათვის, დაწესებულებისათვის, ორგანიზაციისათვის, თანამდებობის პირისა თუ მოქალაქისათვის და ისინი უნდა შესრულდეს.

საკასაციო სასამართლო საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-4 ნაწილის პრინციპებიდან გამომდინარე, რა თქმა უნდა, არ უარყოფს ადმინისტრაციული ორგანოს უფლებას სადავო საკითხის გამოკვლევისა და შეფასების შემდგომ სადავო საკითხთან მიმართებაში მიიღოს იმ სახის გადაწყვეტილება, რომლის მიღების შესაძლებლობასაც იძლევა შესწავლილი საქმის გარემოებები, მაგრამ იმავდროულად აღნიშნული არ ნიშნავს ადმინისტრაციული ორგანოს უფლებას, უგულებელყოს სასამართლოს მიერ დადგენილი და დადასტურებული ფაქტობრივი გარემოებები და არ უზრუნველყოს სასამართლოს მითითებების შესრულება.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 106-ე მუხლი იძლევა იმ ფაქტობრივ გარემოებათა ჩამონათვალს, რომლებიც მხარეთა მიერ არ საჭიროებენ მტკიცებას. აღნიშნული ტიპის გარემოებებს მიეკუთვნება ფაქტები, რომლებიც დადგენილია კანონიერ ძალაში შესული სასამართლოს გადაწყვეტილებით თუ საქმის განხილვაში იგივე მხარეები მონაწილეობენ.

აღნიშნული მუხლის პრინციპებიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო საჭიროდ არ მიიჩნევს იმ გარემოებების ხელახალ ანალიზს და კვლევას, შპს «...» მიერ 2004 წელს იმპორტირებული დიზელის საწვავი, ასევე მის მიერ წარმოებული მაზუთი და ნაფტა საგადასახადო კოდექსის (2005 წლის 1-ლ იანვრამდე მოქმედი რედაქცია) შესაბამისად ექვემდებარებოდა თუ არა მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურების გადასახადით დაბეგრას და თვლის, რომ მითითებული საკითხის ხელახალი ანალიზი ფაქტობრივად ნიშნავს ძალაში შესული გადაწყვეტილების რევიზირებას, რასაც მოქმედი საპროცესო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს.

საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ სადავო აქტების გამოცემისას გათვალისწინებული უნდა ყოფილიყო კანონიერ ძალაში შესული სასამართლოს გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები, რასაც საქმეზე მოპყვებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილების მიღება.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემაშია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის მოთხოვნათა უგულებელყოფით, რაც წარმოადგენს ამ აქტების ბათილად ცნობის საფუძველს. ამასთან საკასაციო სასამართლო ითვალისწინებს იმ გარემოებას, რომ სადავო თანხების დაანგარიშება საგადასახადო ორგანოთა ადმინისტრირების უფლებათა რიგს მიეკუთვნება, რის გამოც საკასაციო სასამართლო კვლავ იყენებს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-4 ნაწილს და ავალებს ადმინისტრაციულ ორგანოს საკითხის გადაწყვეტა და ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მიღება მოახდინოს საქმის მასალების ურთიერთშეჯერების და გამოკვლევის საფუძველზე.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლო პოზიციას იმის თაობაზე, რომ გორის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) 2010 წლის 26 თებერვლის კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტი გამოცემის დროისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 102-ე მუხლის დეფინიციიდან გამომდინარე არ მიეკუთვნებოდა იმ კატეგორიის აქტს, რომელსაც გააჩნია სამართლებრივი რეგულირების დანიშნულება, რისი გათვალისწინებითაც საკასაციო სასამართლო შემოწმების აქტზე ვერ გაავრცელებს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლით განსაზღვრულ აქტის ბათილობის საფუძველს.

საკასაციო სასამართლო ასევე ყურადღებას მიაქცევს საკასაციო სასამართლოში წარმოდგენილ მოსაზრებას მოთხოვნის ხანდაზმულობის თაობაზე და განმარტავს შემდეგს: თავისთავად ის გარემოება, რომ დარიცხვის კანონიერება ხანდაზმულობის ვადაში მოექცა სასამართლო ზედამხედველობის სფეროში და სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილებით მართალია არა არსებითად, მაგრამ ფაქტობრივად ბათილად იქნა ცნობილი დარიცხვის საფუძველი, იმთავითვე გამორიცხავს ხანდაზმულობაზე მითითებით წინამდებარე მოთხოვნის უარყოფის შესაძლებლობას.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის I მუხლის II ნაწილით, 32.4 მუხლით, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლით და

გ ა დ ა წ ვ ე ტ ა :

1. შპს «...» საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 23 მარტის გადაწყვეტილება და საქმეზე მიღებულ იქნას ახალი გადაწყვეტილება;
2. შპს «...» სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ; ბათილად იქნას ცნობილი გორის საგადასახადო ინსპექციის 2010 წლის 5 მარტის¹... ბრძანება და ამავე სამსახურის 2010 წლის 16 მარტის¹... «საგადასახადო მოთხოვნა» შპს «...» მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურების გადასახადის – 86 225 ლარით შემცირებაზე უარის თქმის ნაწილში, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2010 წლის 19 მაისის¹... ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 19 ივლისის¹... გადაწყვეტილება;
3. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურს დაევალოს საქმის გარემოებების გამოკვლევის საფუძველზე სადავო საკითხთან დაკავშირებით გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი;
4. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურს შპს «...» სასარგებლოდ გადახდეს ამ უკანასკნელის მიერ საკასაციო საჩივარზე გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი 431 1,35 ლარის ოდენობით;
5. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

დაჯარიმება საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის დარღვევისათვის

გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

18ს-866-860(23-11)

26 იანვარი, 2012 წ., ქ. თბილისი

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

სარჩელის საგანი: ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2009 წლის 29 იანვარს სს «...» სასარჩელო განცხადებით მიმართა ფოთის საქალაქო სასამართლოს, მოპასუხის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) მიმართ.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის დასავლეთის მთავარი სამმართველოს 2008 წლის 4 აგვისტოს საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად 2004-2008 წლებზე დამატებით ბიუჯეტში გადასახდელად დაერიცხა სულ – 288 407 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი – 70 070 ლარი და ჯარიმა – 218 337 ლარი. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2008 წლის 3 სექტემბრის¹ საორგ-95 ბრძანების საფუძველზე სს «...» შემოწმების აქტის განხილვის 19 ოქმის საფუძველზე საბოლოოდ მოსარჩელეს ბიუჯეტში გადასახდელად დაერიცხა სულ – 286 995 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი – 71 456 ლარი, ჯარიმა – 215 539 ლარი.

მოსარჩელის განმარტებით, შესაბამისი საურავის გაანგარიშება და დარიცხვა ბრძანებით დაევალა ფოთის რეგიონალურ ცენტრს. ამდენად, ფოთის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) 2008 წლის 11 სექტემბრის¹... საგადასახადო მოთხოვნით მოსარჩელეს გადასახდელად დაერიცხა სულ – 363 537 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი – 71 024 ლარი, ჯარიმა – 217 539 ლარი, საურავი – 74 974 ლარი.

მოსარჩელე საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხულ თანხას არ დაეთანხმა და მისი ნაწილობრივი გაუქმება მოითხოვა. მოსარჩელის განმარტებით, შემოწმების აქტით შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2004 წლის 1 იანვრიდან 2008 წლის 1 ივლისამდე. მოსარჩელემ ასევე მიუთითა იმ გარემოებაზე, რომ 2004 წელი ფოთის საგადასახადო ინსპექციის მიერ შემოწმებულ იქნა ფოთის საქალაქო სასამართლოს ბრძანების საფუძველზე, ხოლო იმავე სასამართლოს ბრძანებით (იგივე პერიოდი) კიდევ ერთხელ შეამოწმა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის დასავლეთის მთავარმა სამმართველომ.

მოსარჩელის განმარტებით, მოგების გადასახადთან დაკავშირებული ვალდებულებების განსაზღვრის მიზნით შემოწმებლები შეეხნენ 2004 წლის წლიური დეკლარაციის მიხედვით დეკლარირებულ მონაცემებს და მოგების დასაბეგრი შემოსავალი ხელოვნურად გაზარდეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საგამომიებო დეპარტამენტის სამეგრელო-ზემო სვანეთის სამმართველოს მიერ მიწოდებული ინფორმაციის საფუძველზე, რომლითაც ი. ჯ-ას, რ. ყ-ისა და ს. შ-ას ჩვენების თანახმად, მათ საზოგადოებისთვის გადახდილი ჰქონდათ დამატებითი თანხები, რაც 2004 წლის ერთობლივ შემოსავალში იქნა ჩათვლილი. მოსარჩელემ მიუთითა, რომ აღნიშნული ფაქტი სინამდვილეს არ შეესაბამებოდა, გადახდა არ განხორციელებულა, ხოლო ხსენებული პირების მიმართ შესაბამისი საჩივარი ჰქონდათ შეტანილი პროკურატურაში.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ შემოწმებლების მიერ დაშვებულ იქნა ასევე უხეში შეცდომა, როდესაც 2005 წლის 7 მარტისათვის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ნაშთის შედარება მოახდინეს ბუღალტრულ ჩანაწერებთან და გამოვლენილი დანაკლისი განხილული იყო მიწოდებულ (საბაზრო ფასებით), შესაბამისად საზოგადოებას დამატებით დაერიცხა მოგების გადასახადი. ამ შემთხვევაში ფაქტიური დანაკლისი არ არსებობდა. ამდენად, 2004 წლის წლიური მოგების გადასახადში დამატებით დარიცხული თანხა ექვემდებარებოდა კორექტირებას.

2008 წლის 4 აგვისტოს საგადასახადო შემოწმების აქტში 2005 წლის 7 მარტს ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგების ბუღალტრულ აღრიცხვაში ასახვასა და მასთან დაკავშირებით შემოწმებლების არასწორი მოქმედებით დამატებით უკანონოდ თანხების დარიცხვის ფაქტთან დაკავშირებით მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ 2008 წლის 5 აგვისტოს საგადასახადო შემოწმების აქტით 2005 წლის 7 მარტის მდგომარეობით გამოვლენილი იყო მასალების დანაკლისი 8 931 ლარის ოდენობით. ამასთან, ამავე რევიზიის აქტს დართული ჰქონდა 125 დანართი (მასალების მოძრაობის ცხრილი), სადაც იგივე 2005 წლის 7 მარტის მდგომარეობით გამოვლენილი იყო დანაკლისი 34 222 ლარი. მოცემული პერიოდის ინვენტარიზაციის შედეგები ასახული იყო ფოთის საგადასახადო ინსპექციის 2005 წლის 6 მაისის შემოწმების აქტში, სადაც სასაქონლო-მატერია-

ლური ფასეულობის დანაკლისს ან ზედმეტობას (ფაქტიურ ნაშთებსა და საბუღალტრო მონაცემებს შორის) ადგილი არ ჰქონია. რეალურად საბუღალტრო მონაცემებით 2005 წლის 7 მარტის მდგომარეობით სასაქონლო-მატერიალურმა ნაშთმა შეადგინა 183 516 ლარი, 2008 წლის 4 აგვისტოს საგადასახადო შემოწმების აქტში ასახული 158 225 ლარის ნაცვლად. 2005 წლის 6 მაისის შემოწმების აქტში არ იყო ასახული სამშენებლო მასალები თანხით – 34 222 ლარის ოდენობით, რომელიც გაწერილი იყო მატერიალურ პასუხისმგებელ პირზე ... თ. ც-აზე სამშენებლო-სარემონტო სამუშაოების ჩასატარებლად. აღნიშნული ფაქტი დასტურდებოდა მოსარჩელის მიერ წარმოდგენილი მასალების შესყიდვის დამადასტურებელი პირვანდელი საბუღალტრო დოკუმენტებით, ასევე სამშენებლო ობიექტზე მასალების ფაქტიური ხარჯვის დამადასტურებელი დოკუმენტით. ამასთან, თანდართული მასალებიდან ირკვეოდა, რომ სამშენებლო-სარემონტო სამუშაოების შედეგად ზღვრული თანხის ნამატი თანხა დამატებული იქნა ძირითადი საშუალებების ღირებულებაზე და ასახული იყო შესაბამისი წლიურ დეკლარაციაში, რაც 2008 წლის 4 აგვისტოს რევიზიის აქტშიც იყო აღნიშნული. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა აღურიცხავად არ ჩაითვლებოდა და გადასახადის გადამხდელზე/სხვა ვალდებულ პირზე სანქციით არ გავრცელდებოდა იმ შემთხვევაში თუ მისი რეალიზაციის, გადაცემის ან სხვა სახით გამოყენების შესახებ სათანადო ინფორმაცია ჩართული იყო გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილ დეკლარაციებში, რაც იმას ნიშნავდა, რომ შემოწმებელს არავითარი უფლება არ ჰქონდა ფაქტიურად სახეზე არსებული მასალები წარმოედგინა, როგორც მატერიალური ფასეულობის დანაკლისი, მითუმეტეს, როდესაც აღნიშნული ფასეულობის ღირებულება ასახული იყო შესაბამისი პერიოდის მოგებისა და ქონების გადასახადების დეკლარაციებში. ამასთან, შემოწმებლებმა უფლებელსაცვეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 26-ე ნაწილი, სადაც დანაკლისი განმარტებული იყო, როგორც სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ამ კოდექსის 110-ე მუხლის შესაბამისად ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგად გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრულ ჩანაწერებთან შედარებისას გამოვლენილი ნაკლებობა, ხოლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 110-ე მუხლის მიხედვით ინვენტარიზაციის ჩატარება ხორციელდებოდა საინვენტარიზაციო კომისიის მიერ, რომელიც ვალდებული იყო სრულად და დროულად აღერიცხა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები წარმოებისა და მათი შენახვის ადგილზე და შეედარებინა აღრიცხვის შედეგები ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამის მონაცემებისათვის და ყოველივე ეს შეეტანა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღწერის ოქმში, რაც მოცემულ შემთხვევაში არ მომხდარა.

მოსარჩელის განმარტებით, შემოწმებლებმა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის გარეშე მოახდინეს საბუღალტრო ნაშთების პირველად საბუღალტრო დოკუმენტაციასთან შედარება, რითაც დაირღვა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 110-ე მუხლის მოთხოვნები, ხოლო არარსებული დანაკლისის, ხელოვნური დაკანონება განხორციელდა.

მოსარჩელემ ასევე აღნიშნა, რომ შემოწმებლებმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის «ე» ქვეპუნქტის საფუძველზე უკანონო ქმედებით, არასწორად აღმოჩენილ დანაკლისზე (8 931 ლარზე) 37%-იანი ფასნამატის დარიცხვა მოახდინეს, რითაც ისედაც არასწორი დანაკლისი გაზრდილ იქნა 12 235 ლარამდე. მოცემულ შემთხვევაში გაუქმდა 37%-იანი ფასნამატის გამოყენების მეთოდი, როდესაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 22-ე მუხლი ამომწურავად განსაზღვრავდა გადასახადის დაბეგრის მიზნებისათვის საქონლის/მომსახურების ფასების განსაზღვრის პრინციპებს.

მოსარჩელემ ასევე არასწორად მიიჩნია 2008 წლის 4 აგვისტოს შემოწმების აქტში აუდიტების მიერ ასახული კაპიტალურ რემონტზე დანახარჯების რეალიზაციაში ასახვა. აქტის თანახმად, 2006 წელს საზოგადოების ბუღალტრული მონაცემებით ჩატარებული იყო ადმინისტრაციული შენობის (ქ. ფოთი, ... 150) კაპიტალური რემონტი. ჩატარებული კაპიტალური რემონტის ხარჯები თანხით – 35 700 ლარი ჩამოწერილ იქნა 2006 წლის დეკემბერში, რომელიც როგორც საანგარიშო წლის ძირითადი საშუალებების რემონტის ხარჯების ზღვრული ოდენობის ნამეტი თანხა დამატებული იყო ძირითადი საშუალებების ღირებულებას, თუმცა 2006 წლის 31 დეკემბრისათვის ბუღალტრულად საზოგადოებას გააჩნდა სულ – 13 334 ლარის მარაგ-ნაწილებისა და მასალების ნაშთი. რაც იმას ნიშნავდა, რომ შემოწმებლების მიერ შემოწმების შედეგად გამოვლენილ დანაკლისს ადგილი არ ჰქონია, ვინაიდან, ჩატარებული კაპიტალური რემონტით დასტურდებოდა სააქციო საზოგადოებაში დანაკლისის არარსებობა. ეს ის მატერიალური ფასეულობების დანახარჯი იყო, რომელიც 2004 წელს გაიწერა ... თ. ც-აზე და შესაბამისად, კაპიტალური რემონტის დამთავრებისთანავე ჩამოიწერა 2006 წლის დანახარჯებში.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელის განმარტებით, სს «...» შემოწმება ჩატარდა არაობიექტურად, არ იყო გათვალისწინებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნები, კერძოდ, შემოწმებლების ყურადღება გამახვილებული იყო ერთ შემთხვევაში, არ არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისის აღმოჩენაზე და მეორე შემთხვევაში, იგივე დანაკლისის მეტობით წარმოდგენაზე.

მოსარჩელემ ასევე მიუთითა, რომ შემოწმებისას არ იყო გამოყენებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 26-ე ნაწილი (დანაკლისის განმარტება), 110-ე მუხლი (ინვენტარიზაცია), 22-ე მუხლი (ფასების განსაზღვრის პრინციპები), 143-ე მუხლის მე-5 ნაწილი (დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირება და აღურიცხაობა). აღნიშნულიდან გამომდინარე, შემოწმებლების მიერ სასაქონლო-მატერიალური ფასეუ-

ლობების, დანაკლისის სახით არასწორად ასახვამ გამოიწვია დღგ-ს დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხის 100 000-იანი ზღვარის გადაჭარბება, ანუ არასწორად წარმოიშვა დღგ-ს სავალდებულო რეგისტრაციის ვალდებულება, რის შედეგადაც საზოგადოებას უკანონოდ დღგ-ს ნაწილში დაერიცხა სულ – 310 748 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი – 52 592 ლარი, ჯარიმა – 200 813 ლარი, საურავი – 57 659 ლარი. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელის განმარტებით, დღგ-ს ნაწილში დარიცხული მთლიანი თანხა – 310 748 ლარი ექვემდებარებოდა გაუქმებას.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) 2008 წლის 11 სექტემბრის 1... საგადასახადო მოთხოვნით მოგების გადასახადში დარიცხული თანხის კორექტირება და დღგ-ს ძირითადი თანხის – 52 592 ლარის, მასზე დარიცხული ჯარიმისა და საურავის დარიცხვის ნაწილში ბათილად ცნობა მოითხოვა.

საქალაქო სასამართლოს სხდომაზე მოსარჩელემ დააზუსტა სასარჩელო მოთხოვნები და მოითხოვა: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) 2008 წლის 11 სექტემბრის 14 საგადასახადო მოთხოვნის იმ ნაწილის ბათილად ცნობა, რომლითაც საზოგადოებას დაერიცხა დღგ-ს ძირითადი თანხა – 52 434 ლარი, შესაბამისი სანქცია-საურავით, ასევე 2008 წლის 4 აგვისტოს საგადასახადო შემოწმების აქტის იმ ნაწილის ბათილად ცნობა, რომლითაც სს «...» დღგ-ს ნაწილში გადასახდელად დაერიცხა ძირითადი თანხა – 52 592 ლარი, შესაბამისი სანქცია-საურავებით და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 15 იანვრის 110/305 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა. ასევე, მოპასუხეს – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფოთის რეგიონული ცენტრისათვის (საგადასახადო ინსპექცია) სს «...» სასარგებლოდ მის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის – 1577.76 ლარის დაკისრება მოითხოვა.

ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2009 წლის 10 მარტის საოქმო განჩინებით საქმეში საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-16 მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულ მესამე პირებად ჩაეებნენ – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტი.

ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2009 წლის 20 ივლისის გადაწყვეტილებით სს «...» სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ჭფოთის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) 2008 წლის 11 სექტემბრის 1... საგადასახადო მოთხოვნის ის ნაწილი, რომლითაც საზოგადოებას დაერიცხა დღგ-ს ძირითადი თანხა – 52 434 ლარი, შესაბამისი სანქცია-საურავით და 2008 წლის 4 აგვისტოს საგადასახადო შემოწმების აქტის ის ნაწილი, რომლითაც სს «...» დღგ-ს ნაწილში გადასახდელად დაერიცხა ძირითადი თანხა – 52 592 ლარი, შესაბამისი სანქცია-საურავებით, ასევე, ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 15 იანვრის 1... გადაწყვეტილება; ამასთან, მოპასუხეს – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალურ ცენტრს (საგადასახადო ინსპექცია) სს «...» სასარგებლოდ, ამ უკანასკნელის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის – 1577.76 ლარის გადახდა დაეკისრა.

აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით ცალ-ცალკე გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონულმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექცია), საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა. აპელანტებმა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 4 ნოემბრის გადაწყვეტილებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია), საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრები დაკმაყოფილდა; გაუქმდა ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2009 წლის 20 ივლისის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც სს «...» სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 4 ნოემბრის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა სს «...», რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 7 ოქტომბრის განჩინებით სს «...» საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 4 ნოემბრის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდა იმავე სასამართლოს.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 23 თებერვლის განჩინებით აპელანტების – ფოთის რეგიონული ცენტრის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის, ამავე სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2009 წლის 20 ივლისის გადაწყვეტილება.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 23 თებერვლის განჩინება საკასაციო წესით გასაჩივრეს სისპო შემოსავლების სამსახურმა და სისპო შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა. კასატორებმა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

კასატორებმა აღნიშნეს, რომ გასაჩივრებული განჩინება იურიდიულად დაუსაბუთებელია და განმარტეს, რომ სააპელაციო სასამართლოს მხრიდან დარღვეულია საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის მოთხოვნები. ამასთან, სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა საგადასახადო კანონმდებლობის ის ნორმები, რომელიც მოქმედებდა სადავო სამართლებრივი აქტის გამოცემის დროს და არასწორად განმარტა კანონი, კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-5 ნაწილი, რომელიც მოქმედებს მხოლოდ ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის მიზნებისათვის. კასატორების განმარტებით, აღნიშნული ნორმა შეეხება აღურიცხაობის შემთხვევას და გამოიყენება მხოლოდ აღურიცხაობის აღმოჩენის შემთხვევაში, ხოლო, საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-5 ნაწილს არაფერი აქვს საერთო განსახილველ შემთხვევასთან და სასამართლოს არ ჰქონდა აღნიშნული ნორმაზე მითითების სამართლებრივი საფუძველი.

კასატორებმა განმარტეს, რომ სს «...» ჩატარდა გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რის ფარგლებშიც ჩატარდა საწარმოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობებისა და ძირითადი საშუალებების ინვენტარიზაცია საგადასახადო კოდექსის 110-ე მუხლის შესაბამისად. შემოწმებით გაირკვა, რომ ინვენტარიზაციის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ბუღალტრული ნაშთი განსაზღვრული იყო არასწორად. კერძოდ, საწარმოდან ამოღებული პირველადი საბუღალტრო დოკუმენტაციის დამუშავებისას გამოვლინდა, რომ ბუღალტრული მონაცემებით 2005 წლის 7 მარტისათვის ნაშთმა შეადგინა 158 255 ლარი. ამდენად, საგადასახადო კოდექსის 110-ე მუხლის შესაბამისად ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები აღმოჩნდა გადამხდელის ბუღალტრულ ჩანაწერებში დაფიქსირებულ მონაცემებთან შედარებით 8 931 ლარით ნაკლები. შესამაბის პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, საქონლის დანაკლისი განიხილება მისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასებით (აქციზისა და დღგ-ს გარეშე) განხორციელებულ მიწოდებად და გადასახადებით დაიბეგრება ამ კოდექსით დადგენილი წესით. კასატორების მითითებით, აღნიშნული ნორმის საფუძველზე საწარმოს მთავარი ბუღალტრის ახსნა-განმარტებაზე დაყრდნობით დაკანლისად განხილული საქონლის ღირებულებას დაემატა ფასნამატი 37% და მიღებული თანხა ჩართულ იქნა საწარმოს 2005 წლის ერთობლივ შემოსავალში.

კასატორები არ იზიარებენ სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას იმასთან დაკავშირებით, რომ შემოწმებისას დარღვეულ იქნა იმ დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 110-ე მუხლის მოთხოვნები. კასატორების განმარტებით, იმ დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 110-ე მუხლი ადგენდა საგადასახადო ორგანოს უფროსის უფლებას (და არა ვალდებულებას) გამოეცა ინვენტარიზაციის შესახებ ბრძანება და ინვენტარიზაციის გონივრულ ვადაში ჩატარების მიზნით შეექმნა საინვენტარიზაციო კომისია. ამასთან, საგადასახადო კოდექსი არ კრძალავდა წარსულში, შესაბამისი საანგარიშო პერიოდის მიხედვით ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგების გამოყენების შესაძლებლობას გადასახადის გადამხდელის ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით. აღნიშნული შედეგების გათვალისწინებით კი საგადასახადო ორგანოს უფლება ჰქონდა საგადასახადო კოდექსის 51-ე, 104-ე და 68-ე მუხლების გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოში არსებული ინფორმაციის საფუძველზე დამოუკიდებლად განესაზღვრა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა და დაერიცხა შესაბამისი თანხები.

კასატორებმა აღნიშნეს, რომ დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულების წარმოშობის საკითხის განსაზღვრისას გავლენა მოახდინა არა მხოლოდ დანაკლისის აღმოჩენამ, არამედ იმ გარემოებამაც, რომ შემოწმების შედეგად დღგ-ს დასაბეგრი ოპერაციის თანხებში დამატებით ჩართულ იქნა ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საიჯარო გადასახდელების დადგენილ ვადაში გადაუხდელობის შედეგად 2004 წელში დარიცხული საურავის სახით საზღაური, ასევე, მოწმეთა დაკითხვის ოქმებში დაფიქსირებული მონაცემები. კასატორების მოსაზრებით, ყოველივე აღნიშნული მიუთითებს იმაზე, რომ დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულების წარმოშობის ვადა შემოწმებელთა მიერ დადგენილია კანონის სრული დაცვით.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 23 თებერვლის განჩინება საკასაციო წესით გასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ. კასატორმა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

კასატორი არ იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას იმასთან დაკავშირებით, რომ შემოწმებისას დარღვეულ იქნა საგადასახადო კოდექსის 110-ე მუხლის მოთხოვნები და აღნიშნავს, რომ შესაძლებელია პერიოდში ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგების ბუღალტრულ აღრიცხვაში ასახვის, დეკლარირებისა და გადასახდელების გამოანგარიშების საკითხის შესწავლისას გაირკვა, რომ საწარმოში ჩატარდა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობებისა და ძირითად საშუალებების ინვენტარიზაცია, რის შედეგადაც სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ფაქტობრივმა ნაშთმა 149 384 ლარი შეადგინა. აღნიშნული მონაცემების შედარება მოხდა შემოსავლების სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის სამეგრელო-ზემო სვანეთის სამმართველოს მიერ სს «...» ამოღებული პირველადი საბუღალტრო დოკუმენტაციის დამუშავებისას გამოვლენილ მონაცემებთან, რომლის მიხედვითაც სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნაშთი 2005 წლის 7 მარტისათვის შეადგენდა 158 255 ლარს, ანუ სხვაობა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ფაქტობრივ ნაშ-

თსა და ბუღალტრული მონაცემებით არსებულ ნაშთს შორის, ფასნამატის (37%) გარეშე, შეადგენდა 8 931 ლარს.

სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 12-ე მუხლის 26-ე ნაწილისა და ამავე კოდექსის 143-ე მუხლის მე-6 ნაწილის შესაბამისად, კასატორს მიაჩნია, რომ შემოწმებისას გამოვლენილი დანაკლისი და მისი ღირებულება საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე განიხილება, როგორც შესაბამის პერიოდში განხორციელებული მიწოდება და ექვემდებარება საწარმოს 2005 წლის ერთობლივ შემოსავალში ჩართვას.

კასატორმა ასევე აღნიშნა, რომ მოგების გადასახადში დამატებითი თანხების დარიცხვა განაპირობა ასევე იმ გარემოებამ, რომ საზოგადოების მიერ დეკლარირებულ შემოსავალში ასახული არ იყო ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საიჯარო გადასახდელების დადგენილ ვადაში გადაუხდელობის გამო დარიცხული საურავის თანხა და მოწმეთა დაკითხვის ოქმებით დაფიქსირებული შემოსავლები. აღნიშნულის გათვალისწინებით კასატორი მიიჩნევს, რომ 2005 წლის 7 მარტის მდგომარეობით საწარმოს დღ-ით დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა აღემატებოდა 100 000 ლარს, რამაც წარმოშვა საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლით გათვალისწინებული დღ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება.

კასატორები ასევე არ იზიარებენ სააპელაციო სასამართლოს განმარტებას იმასთან დაკავშირებით, რომ შემოწმებელთა მიერ საგადასახადო შემოწმების აქტში არ იქნა ასახული 34 222 ლარის ღირებულების სამშენებლო მასალები, რომელიც მოხმარდა სს «...» ადმინისტრაციული შენობის კაპიტალურ რემონტს. აღნიშნულთან დაკავშირებით კასატორები მიუთითებენ, რომ შემოწმებით დანაკლისი გამოვლენილ იქნა 2005 წლის 7 მარტის მდგომარეობით, ხოლო 34 222 ლარის ღირებულების სამშენებლო მასალები გახარჯულ იქნა 2006 წლის დეკემბრის თვეში.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 20 მაისის განჩინებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საკასაციო საჩივრები.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 7 ივლისის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «ა» ქვეპუნქტით და მათი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრებით 2011 წლის 6 ოქტომბერს, 12.30 საათზე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 27 ოქტომბრის საოქმო განჩინებით განსახილველ დავაში სს «...» უფლებამონაცვლეებად დადგენილ იქნენ შპს «კ-ი» და შპს «შ-ა».

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 26 იანვრის საოქმო განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საკასაციო საჩივრების განხილვა დაინიშნა ზეპირი მოსმენის გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრების საფუძვლიანობის შესწავლის, გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც სს «...» (უფლებამონაცვლეები – შპს «კ-ი» და შპს «შ-ა») სარჩელი დაკმაყოფილდება ნაწილობრივ.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის უფროსის 2008 წლის 27 ივნისის 1მ-79, 12 ივლისის 1... და 15 ივლისის 1... ბრძანებების საფუძველზე, ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2008 წლის 26 ივნისისა და 11 ივლისის ბრძანებების შესაბამისად, ამავე დეპარტამენტის დასავლეთ საქართველოს მთავარი სამმართველოს ფოთის სამმართველოს მთავარმა ინსპექტორმა ი. ჩ-ემ და ამავე სამმართველოს უფროსმა ინსპექტორმა მ. თ-ამ ჩაატარეს სს «...» საქმიანობის საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმება შესაბამისი პროგრამის მიხედვით. შემოწმებამ მოიცვა 2004 წლის 1 იანვრიდან 2008 წლის 1 აგვისტომდე პერიოდი. შემოწმება დაიწყო 2008 წლის 30 ივნისს და დამთავრდა 2008 წლის 4 აგვისტოს. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის დასავლეთ საქართველოს მთავარი სამმართველოს ფოთის სამმართველოს მთავარმა ინსპექტორმა ი. ჩ-ემ და ამავე სამმართველოს უფროსმა ინსპექტორმა მ- თ-ამ, 2008 წლის 4 აგვისტოს საგადასახადო შემოწმების აქტით, სს «...» გადასახდელოდ დაარიცხეს დღ-ს ძირითადი თანხა – 52 592 ლარი, ხოლო სანქცია – 200 813 ლარი. ხსენებული საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავ-

ლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის უფროსმა 2008 წლის 3 სექტემბერს გამოსცა 195 ბრძანება, სს «...» გადასახადისა და სანქციის სახით თანხების დარიცხვის თაობაზე. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) 2008 წლის 11 სექტემბრის 1... საგადასახადო მოთხოვნით კი, სს «...» დღგ-ს ნაწილში გადასახდელად დაეკისრა დღგ-ს ძირითადი გადასახადი – 52 434 ლარი, ჯარიმა – 200 655 ლარი, საურავი – 57 659.29 ლარი, სულ – 310 748.29 ლარი. სს «...» საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში წარადგინა ადმინისტრაციული საჩივარი მითითებულ ნაწილში 2008 წლის 11 სექტემბრის 1... საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის მოთხოვნით, რაც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 15 იანვრის 1... გადაწყვეტილებით არ დაკმაყოფილდა.

თავდაპირველად საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საკასაციო სასამართლოში საქმის განხილვისას არაერთხელ გადაიღო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საკასაციო საჩივრების ზეპირი მოსმენით განხილვა მხარეთა შორის მორიგების მიღწევის მიზნით. სასამართლო სხდომაზე მხარეებმა განაცხადეს, რომ პრინციპულ საკითხებზე მათ შორის მორიგება მიღწეული იყო. თუმცა, მხარეებს საკასაციო სასამართლოში არ წარმოუდგენიათ მათ მიერ ხელმოწერილი მორიგების აქტი.

საკასაციო სასამართლოს მითითებით, იმ პირობებში, როდესაც ქვედა ინსტანციის სასამართლოებმა დავა სს «...» სასარგებლოდ გადაწყვიტეს და სრულად დააკმაყოფილეს სს «...» სასარჩელო მოთხოვნა, შპს «კ-მა» და შპს «შ-ამ» (სს «...» უფლებამონაცვლეები) საგადასახადო ორგანოში მორიგების აქტის პროექტები წარადინეს; ისინი პირველი პროექტით სააქციო საზოგადოებისათვის დღგ-ში დამატებით დარიცხული და ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილი 310 748 ლარის 50%-ის – 155 374 ლარის სს «...» სამართალმემკვიდრეებისათვის – შპს «კ-ისა» და შპს «შ-ისათვის» დაბრუნებაზე რიგდებოდნენ, ხოლო მეორე პროექტით ისინი სს «...» მიერ ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილი 310 748 ლარიდან საზოგადოებისათვის საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის 1-ლის ნაწილის შესაბამისად, ჯარიმის სახით დარიცხული 156 800 ლარის დაბრუნებაზე იყვნენ თანახმა. თუმცა, საბოლოოდ, მხარეთა შორის მორიგება ვერ შედგა. შესაბამისად, საკასაციო სასამართლომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საკასაციო საჩივრები განიხილა არსებითად.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საგადასახადო ორგანომ, საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად განახორციელა სს «...» საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმება შესაბამისი პროგრამის მიხედვით. საზოგადოების შემოწმებისას გამოყენებულ იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საგამომიებო დეპარტამენტის სამეგრელო-ზემო სვანეთის სამმართველოს მიერ სს «...» ამოღებული პირველადი საბუღალტრო დოკუმენტაცია, ამავე სამმართველოს მიერ ჩატარებული საზოგადოების მოიჯარეების დაკითხვის ოქმები, საზოგადოების დირექტორისა და მთავარი ბუღალტრის ახსნა-განმარტებები, ასევე, საანგარიშგებო პერიოდში საზოგადოების მიერ საგადასახადო ინსპექციაში წარდგენილი დეკლარაციები და გაანგარიშებები, შემოსავლების სამსახურის ერთიან კომპიუტერულ ბაზაში არსებული ინფორმაცია და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალური ცენტრში არსებული სხვა ინფორმაცია.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს კასატორების მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ სს «...» შემოწმებისას სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია სადავო სამართალურთიერთობის დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 110-ე მუხლის მოთხოვნების შესაბამისად განხორციელდა. ამასთან, საკასაციო სასამართლოს მითითებით, ინვენტარიზაციის შედეგად დადგინდა, რომ სახეზე იყო დანაკლისი. კერძოდ, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ნაშთმა ფაქტობრივი მონაცემებით 149 384 ლარი შეადგინა, ხოლო საზოგადოებიდან ამოღებული პირველადი საბუღალტრო დოკუმენტაციის დამუშავებისას კი გამოვლინდა, რომ ბუღალტრული მონაცემებით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ნაშთი 2005 წლის 7 მარტისათვის 158 255 ლარს შეადგენდა. ანუ სხვაობა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ფაქტობრივ ნაშთსა და ბუღალტრული მონაცემებით არსებულ ნაშთს შორის, ფასნამატის (37%) გარეშე, 8 931 ლარს შეადგენდა. ამასთან, 8 931 ლარის დანაკლისს დაემატა ფასნამატი 37% და დანაკლისის საბაზრო ღირებულება 12 235 ლარით განისაზღვრა.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 26-ე ნაწილის შესაბამისად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგად გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრულ ჩანაწერებთან შედარებისას გამოვლენილი ნაკლი განისაზღვრებოდა, როგორც დანაკლისი, ხოლო საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, დანაკლისის განიხილებოდა მისი აღმოჩენის მომენტში ნაღდი ანგარიშსწორებით საბაზრო ფასებით განხორციელებულ მიწოდებად. ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სს «...» შემოწმებისას გამოვლენილი დანაკლისი და მისი ღირებულება საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, განიხილება, როგორც შესაბამის პერიოდში განხორციელებული მიწოდება და ექვემდებარება საწარმოს 2005 წლის ერთობლივ შემოსავალში ჩართვას. შესაბამისად, იმის გათვალისწინებით, რომ 2005 წლის 7 მარტის მდგომარეობით საწარმოს დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხამ 100 000 ლარს გადააჭარბა, სა-

დავო სამართალურთიერთობის დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის საფუძველზე სს «...» დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება წარმოეშვა.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო იზიარებს კასატორების მოსაზრებას სადავო აქტების საფუძველზე სს «...» (უფლებამონაცვლეები – შპს «კ-ი» და შპს «შ-ა») დარიცხული ძირითადი გადასახადის (შესაბამისად, დარიცხული საურავის) საფუძვლიანობის თაობაზე და მიიჩნევს, რომ აღნიშნულ ნაწილში არ არსებობს სს «...» სარჩელის დაკმაყოფილების სამართლებრივი საფუძველი.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საგადასახადო კოდექსის 131-ე და 140-ე მუხლების საფუძველზე სს «...» (უფლებამონაცვლეები – შპს «კ-ი» და შპს «შ-ა») დაჯარიმების ნაწილში განსახილველ შემთხვევაში გამოყენებულ უნდა იქნეს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილი.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ სადავო სამართალურთიერთობის დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 131-ე და 140-ე მუხლებით გათვალისწინებული სანქციების ერთდროულად გამოყენებასთან დაკავშირებით არსებითი მნიშვნელობა აქვს იმის დადგენას, თუ როდიდან ითვლება პირი დღგ-ს გადამხდელად, ასეთად საგადასახადო ორგანოში რეგისტრაციის თუ აღნიშნულის თაობაზე ვალდებულების წარმოშობის მომენტიდან.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 38-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი არის პირი, რომელსაც აქვს ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება. საგადასახადო კოდექსის 220-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, დღგ-ს გადამხდელად ითვლება პირი, რომელიც რეგისტრირებულია ან ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ს გადამხდელად, ხოლო საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის «ა» ქვეპუნქტის თანახმად, პირი ვალდებულია გატარდეს დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციაში, თუ ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში მის მიერ განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა აღემატება 100 000 ლარს. ამავე კოდექსის 221-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად კი, პირი, რომელიც ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციაში ამ მუხლის პირველი ნაწილის «ა» ქვეპუნქტის საფუძველზე, დღგ-ს გადამხდელად ითვლება იმ დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტიდან (ამ ოპერაციის ჩათვლით), რომლის მიხედვითაც დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა გადააჭარბებს 100 000 ლარს.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საგადასახადო კოდექსის 249-ე მუხლზე, რომლის 1-ლი ნაწილი ავალდებულებს დღგ-ს გადამხდელს დადგენილ ვადაში რეგისტრაციის ადგილის მიხედვით მდებარე საგადასახადო ორგანოში დღგ-ს დეკლარაციის წარდგენას. საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის 1-ლი 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 საგადასახადო ორგანოს განუმარტავს, რომ 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 გამიჯნულია საგადასახადო ორგანოში დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულებისაგან, ანუ ეს ორი ვალდებულება პირს დამოუკიდებლად ეკისრება, შესაბამისად, თითოეულისათვის ცალ-ცალკეა სანქციები დადგენილი. ასევე, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ ერთი ვალდებულების შეუსრულებლობა არ გამორიცხავს და არც მოიცავს მეორე ვალდებულების შესრულებას.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საგადასახადო ორგანომ საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის გამოყენების შემთხვევაში ყურადღება უნდა მიაქციოს იმ გარემოებას, რომ სადავო საკითხთან დაკავშირებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მიერ 2009 წლის 15 იანვრის ¹... გადაწყვეტილების მიღებამდე 2004 წლის საგადასახადო კოდექსში განხორციელდა საკანონმდებლო ცვლილებები, კერძოდ, 2008 წლის 26 დეკემბრის 1871 კანონით 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 იწვევდა პირის დაჯარიმებას დეკლარაციის/გაანგარიშების საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 5 პროცენტის ოდენობით ყოველ დაგვიანებულ სრულ (არასრულ) თვეზე, ამასთან, მთელ დაგვიანებულ პერიოდზე გამოანგარიშებული სანქციის ჯამური თანხა არ უნდა ყოფილიყო გადასახდელად დარიცხული გადასახადის თანხის 60 პროცენტზე მეტი.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საერთო წესის თანახმად, საგადასახადო კანონმდებლობას არ აქვს უკუქცევითი ძალა და საგადასახადო დაბეგრისათვის გამოიყენება საგადასახადო კანონმდებლობის ოფიციალურად გამოქვეყნებული და ძალაში შესული ის ნორმატიული აქტები, რომლებიც მოქმედებს საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის (საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილი),

თუმცა მოცემულ შემთხვევაში დავის საგანს შეადგენს არა საგადასახადო დაბეგვრა, არამედ საგადასახადო სამართალდარღვევა, პასუხისმგებლობა.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს სადავო სამართალურთიერთობის დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 125-ე მუხლის მე-5 ნაწილზე, რომლის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების დროს, თუ კანონით გაუქმებული ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა სამართალდარღვევის ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა. საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, სანქციის შეფარდების დრო მოიცავს როგორც საგადასახადო ორგანოს მიერ მისი გამოყენების, ასევე, ზემდგომი ორგანოების მიერ სანქციის გამოყენების კანონიერების შემოწმების პერიოდს. საკასაციო სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს იმ გარემოებას, რომ სადავო აქტების კანონიერების გადამოწმება სს «...» საჩივრის საფუძველზე მოხდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 15 იანვრის გადაწყვეტილებით. ამასთან, საგადასახადო კოდექსის მე-7 მუხლის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო სისტემა მოიცავს ასევე საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ურთიერთობისას წარმოშობილ დავათა გასაჩივრებისა და გადაწყვეტის წესს.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საგადასახადო ორგანომ უნდა იმსჯელოს სადავო სამართალურთიერთობის დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 131-ე და 140-ე მუხლებით გათვალისწინებული სანქციის შეფარდებისას განხორციელებული საკანონმდებლო ცვლილებების გამოყენების შესაძლებლობაზე.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 23 თებერვლის განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც სს «...» (უფლებამონაცვლეები – შპს «კ-ი» და შპს «შ-ა») სარჩელი დაკმაყოფილდება ნაწილობრივ – საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად, ბათილად იქნება ცნობილი სს «...» საგადასახადო კოდექსის 131-ე და 140-ე მუხლების საფუძველზე დარიცხული ჯარიმის ნაწილში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) 2008 წლის 11 სექტემბრის '... საგადასახადო მოთხოვნა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისჭაუდიტის დეპარტამენტის დასავლეთ საქართველოს მთავარი სამმართველოს ფოთის სამმართველოს 2008 წლის 4 აგვისტოს საგადასახადო შემოწმების აქტი, ასევე, აღნიშნულ ნაწილში ბათილად იქნება ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 15 იანვრის '... გადაწყვეტილება და სსიპ შემოსავლების სამსახურს, მითითებული გარემოებების გათვალისწინებით, გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან ერთი თვის ვადაში სს «...» (უფლებამონაცვლეები - შპს «კ-ი» და შპს «შ-ა») საგადასახადო კოდექსის 131-ე და 140-ე მუხლების საფუძველზე დარიცხული ჯარიმის კანონიერების თაობაზე ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა დაევალება.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

გ ა დ ა წ ვ ე ტ ი ა :

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 23 თებერვლის განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. სს «...» (უფლებამონაცვლეები – შპს «კ-ი» და შპს «შ-ა») სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
4. სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად, ბათილად იქნეს ცნობილი სს «...» საგადასახადო კოდექსის 131-ე და 140-ე მუხლების საფუძველზე დარიცხული ჯარიმის ნაწილში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) 2008 წლის 11 სექტემბრის '... საგადასახადო მოთხოვნა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისჭაუდიტის დეპარტამენტის დასავლეთ საქართველოს მთავარი სამმართველოს ფოთის სამმართველოს 2008 წლის 4 აგვისტოს საგადასახადო შემოწმების აქტი, ასევე, აღნიშნულ ნაწილში ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 15 იანვრის '... გადაწყვეტილება და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალოს მითითებული გარემოებების გათვალისწინებით, გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან ერთი თვის ვადაში, გამოსცეს სს «...» (უფლებამონაცვლეები - შპს «კ-ი» და შპს «შ-ა») საგადასახადო კოდექსის 131-ე და 140-ე მუხლების საფუძველზე დარიცხული ჯარიმის კანონიერების თაობაზე ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი;

5. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

არადეკლარირებული საქონლის შემოტანაზე პასუხისმგებლობა

გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

18ს-1655-1627(კ-11)

11 აპრილი, 2012 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: კონფისკაციის შესახებ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

ზ. ტ-ემ 04.04.11წ. სასარჩელო განცხადებით მიმართა რუსთავის საქალაქო სასამართლოს მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ – შემოსავლების სამსახურის მიმართ და მოითხოვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის რუსთავის რეგიონული ცენტრის 20.12.10წ. 1... საბაჟო შეტყობინების, შემოსავლების სამსახურის 31.01.11წ. 1... ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 14.03.11წ. გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა.

მოსარჩელის განმარტებით, 30.11.10წ. საბაჟო გამშვები პუნქტის – «სადახლოს» ტერიტორიაზე სომხეთის მხრიდან შემოვიდა მისი მართვის ქვეშ მყოფი «MEღჩEDEშ»-ის მარკის მცირე სატვირთო ავტომანქანა (სახელმწიფო 1...), რომლის დათვალიერებისას ავტომანქანაში მოწყობილ სამალავში აღმოჩენილ იქნა არადეკლარირებული საქონელი – 400 კგ ყურძენი. სსიპ შემოსავლების სამსახურის რუსთავის რეგიონული ცენტრის მიერ 30.11.10წ. ზ. ტ-ის მიმართ, საბაჟო კოდექსის 242-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის საფუძველზე, შედგენილ იქნა საბაჟო სამართალდარღვევის ოქმი 1... . სსიპ შემოსავლების სამსახურის რუსთავის რეგიონული ცენტრის მიერ 20.12.10წ. გამოცემულ იქნა საბაჟო შეტყობინება 1... და საბაჟო შეტყობინების წერილობითი დასაბუთება, რომლითაც ზ. ტ-ეს სანქციის სახით ჩამოერთვა სატრანსპორტო საშუალება «MEღჩEDEშ»-ის მარკის მცირე სატვირთო ავტომანქანა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის რუსთავის რეგიონული ცენტრის საბაჟო შეტყობინება მოსარჩელემ გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში, რომლის 31.01.11წ. 1... ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 31.01.11წ. 1... ბრძანება ზ. ტ-ემ გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 14.03.11წ. გადაწყვეტილებით საჩივარი სანქციის შეცვლის თაობაზე არ დაკმაყოფილდა. მოსარჩელის განმარტებით, ავტომანქანა მ. ჩ-ის საკუთრებაა, რომელიც მართვის უფლებით გადაცემული ჰქონდა ზ. ტ-ეს. მოსარჩელემ მიუთითა, რომ არის 60 წლის, უმუშევარი და მძიმე ეკონომიკური მდგომარეობის გამო არ შესწევს უნარი ავტომანქანის მესაკუთრეს შეუძინოს სხვა ავტომანქანა. საქართველოს საბაჟო კოდექსის 242-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის საფუძველზე მოსარჩელემ ითხოვა სანქციის შეცვლა და ავტომანქანის ჩამორთმევის სანაცვლოდ საქონლის საბაჟო ღირებულების 100%-ის ოდენობით დაჯარიმება.

რუსთავის საქალაქო სასამართლოს 11.04.11წ. განჩინებით ზ. ტ-ის სარჩელი განსახილველად გადაეგზავნა განსჯად – თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 11.07.11წ. გადაწყვეტილებით ზ. ტ-ის სარჩელი დაკმაყოფილდა, ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის რუსთავის რეგიონული ცენტრის 20.12.10წ. 1... საბაჟო შეტყობინება, ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 31.01.11წ. 1... ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 14.03.11წ. გადაწყვეტილება.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საბაჟო კოდექსის 242.1 მუხლით კანონმდებელმა სამართალდამრღვევის პიროვნების გათვალისწინებით ადმინისტრაციულ ორგანოს მიანიჭა სანქციის როგორც დამამძიმებელი, ასევე შემამსუბუქებელი ფორმით გამოყენების შესაძლებლობა, კანონით გათვალისწინებული მიზნის მისაღწევად პრევენციულ ღონისძიებათა განხორციელების უფლებამოსილება, რაც ამავედროულად გულისხმობს ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულებას, მის ხელთ არსებული რამდენიმე საშუალებიდან გამოიყენოს ყველაზე მისაღები და ადეკვატური სამართალდარღვევის ხასიათიდან, მის სიმძიმეიდან, სამართალდამრღვევის პიროვნებიდან გამომდინარე და გამოიყენოს მხოლოდ ის, რომელიც არ გამოიწვევს პირის კანონიერი უფლებებისა და ინტერესების დაუსაბუთებელ შეზღუდვას. სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოპასუხე

ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გატარებულმა ღონისძიებამ შესაძლებელია მოსარჩელეს მოუსპოს შემოსავლის წყარო და უკიდურესად გააუარესოს მისი მატერიალური მდგომარეობა.

საქალაქო სასამართლომ იხელმძღვანელა საბაჟო კოდექსის 2.1, 2.3 მუხლებით, მიიჩნია, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოს უნდა ეხელმძღვანელა ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 29.1 მუხლით, რომლის თანახმად, კონფისკაციას ექვემდებარება მხოლოდ დამრღვევის პირად საკუთრებაში არსებული საგანი, თუ საქართველოს საკანონმდებლო აქტებით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული და მოსარჩელისათვის არ უნდა ჩამოერთვა ავტომატურად, რომელიც მის საკუთრებას არ წარმოადგენდა.

საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 27.09.11წ. გადაწყვეტილებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრები დაკმაყოფილდა, თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 11.07.11წ. გადაწყვეტილების გაუქმებით მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც ზ. ტ-ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ იმ პირობებში, როდესაც ადმინისტრაციულ ორგანოს ზ. ტ-ისათვის არ დაუკისრებია ჯარიმის გადახდა, შესაძლებელი იყო მის მიმართ გამოყენებული ყოფილიყო როგორც საქონლის ან სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევა ალტერნატიულად, ასევე კუმულაციურად – ერთდროულად, რაც წარმოადგენს ადმინისტრაციული ორგანოს უფლებას. სააპელაციო პალატამ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 29-ე მუხლის გამოყენებასთან დაკავშირებით აღნიშნა, რომ მითითებულ მუხლში 17.08.2010წ. შეტანილი ცვლილება 01.01.2011წ. შევიდა ძალაში, ხოლო სანქციის შეფარდების დროისათვის მოქმედი 29-ე მუხლი არ შეიცავდა მითითებას საბაჟო კოდექსით გათვალისწინებულ სამართალდარღვევებზე მისი გავრცელების შესახებ. ნორმაში მხოლოდ საბაჟო წესების დარღვევის საგანზე მითითება არ გულისხმობდა დასახელებული მუხლის გავრცელებას საბაჟო კოდექსზე, რადგან ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსიც შეიცავდა მუხლებს, რომლებითაც მოწესრიგებული იყო საბაჟო ურთიერთობები და საბაჟო კონტროლის გვერდის ავლით გარკვეული ნივთების შემოტანისათვის დაწესებული იყო სანქციები. ამდენად, ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ სანქციის შეფარდების დროისათვის მოქმედი ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 29-ე მუხლი კავშირში არ იყო საბაჟო კოდექსის 242-ე მუხლთან, მის დისპოზიციასა და სანქციასთან, ხოლო ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 29-ე მუხლის 01.01.11წ. ამოქმედებული რედაქცია სანქციის შეფარდების დროისათვის არ მოქმედებდა, შესაბამისად საგადასახადო კოდექსის (16.09.10წ. კანონი) 269-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილი წესი სადავო ურთიერთობაზე ვერ გავრცელდებოდა, რამდენადაც მითითებული ნორმის თანახმად, იმისათვის, რომ ახალი ნორმა გავრცელდეს ამა თუ იმ ურთიერთობაზე, აუცილებელია რამოდენიმე პირობის ერთდროულად არსებობა, კერძოდ, ქმედების მიმართ ჯერ არ უნდა იყოს შეფარდებული სანქცია და ამავე დროს ახალი კანონით გაუქმებული ან შემსუბუქებული უნდა იყოს პასუხისმგებლობა დასახელებული ქმედების ჩადენისათვის. ზ. ტ-ის ქმედებაზე სანქცია უკვე შეფარდებულია ძველი კანონის მოქმედების პირობებში და ამავე დროს ახალი კოდექსით ადგილი არ ჰქონია ზ. ტ-ის მიერ ჩადენილი ქმედებისათვის პასუხისმგებლობის გაუქმებას ან შემსუბუქებას. სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, აღნიშნული დასკვნის გაკეთების საფუძველს იძლეოდა საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-6 ნაწილის შინაარსის ანალიზი, კერძოდ, საქართველოს საბაჟო კოდექსის 242-ე მუხლით გათვალისწინებული სანქცია ახალ საგადასახადო კოდექსში შეიცვალა მხოლოდ იმ კუთხით, რომ ახალი კოდექსით განისაზღვრა კიდევ ერთი სანქცია – საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთის უფლების შეზღუდვა 1 წლის ვადით. ისევე როგორც საბაჟო კოდექსის 242-ე მუხლი, ახალი საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-6 ნაწილიც აწესებს ჯარიმისა და საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევის გამოყენების ალტერნატივას. დასახელებული მუხლითაც, იმ შემთხვევაში, თუ გამოყენებული იქნება ჯარიმა, დაუშვებელია საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევა. ამდენად, პალატამ მიიჩნია, რომ ახალი საგადასახადო კოდექსით ზ. ტ-ის მიერ ჩადენილი ქმედებისათვის პასუხისმგებლობა არ გაუქმებულა და არ შემსუბუქებულა.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე აღნიშნა, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში გამოცემულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტთან დაკავშირებით სასამართლოს შეუძლია იქონიოს მსჯელობა სადავო აქტის კანონმდებლობის მოთხოვნებთან შესაბამისობის საკითხზე ანუ მის კანონიერებაზე, დავის გადაწყვეტისას სასამართლო ხელმძღვანელობს კანონმდებლობის მოთხოვნებით და არა მიზანშეწონილობის მოსაზრებებით.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 27.09.11წ. გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ზ. ტ-ემ, რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა. კასატორი თვლის, რომ სასამართლომ არასწორად გამოიყენა კანონი და არასწორი განმარტება მისცა გამოყენებულ კანონს, კერძოდ, სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა სზაკ-ის 7.1. მუხლი. გასათვალისწინებელია, რომ არადეკლარირებული საქონლის ღირებულება (სულ 800 აშშ დოლარი) გაცილებით ნაკლებია ვიდრე ზ. ტ-ის მართლობიერ მფლობელობაში არსებული სხვისი საკუთრება – მცირე სატვირთო ავტომანქანა. საყურადღებოა, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ სანქციის სახით ჩამორ-

თმეულ იქნა სხვისი საკუთრება, სახეზეა ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 29-ე მუხლის დარღვევა, ვინაიდან კონფისკაციას ექვემდებარება მხოლოდ პირის პირად საკუთრებაში არსებული საგანი. ამასთან, მესაკუთრეს ისე ჩამოართვეს საკუთრება, რომ მას სამართალწარმოებაში მონაწილეობა არ მიუღია, ამ კუთხით მინდობილ მესაკუთრეს რაიმე უფლება მესაკუთრისაგან დათმობილი არ ჰქონია. სასამართლომ არასწორად განმარტა და არასწორად იმსჯელა 29-ე მუხლის გამოყენების მიზანშეწონილობაზე, რადგან შედგენილ იქნა სამართალდარღვევათა ოქმი, რომელზეც უპირობოდ მოქმედებს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 29-ე მუხლი და ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 7.1. მუხლი. სასამართლომ იგნორირება გაუკეთა არადეკლარირებული საქონლის ჩამორთმევას (რომელიც არ დაბრუნებია კასატორს), სასამართლომ საერთოდ არ იმსჯელა საბაჟო კოდექსის 242-ე მუხლით გათვალისწინებული მიზნის მისაღწევად ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულებაზე გამოყენებინა მხოლოდ სანქციის ის სახე, რომელიც არ გამოიწვევდა პირის კანონიერი უფლების და ინტერესების დაუსაბუთებელ შეზღუდვას. ადმინისტრაციული ორგანოს არ დაუსაბუთებია სანქციის სახით ავტომანქანის ჩამორთმევის გამოყენება, რაც უპირობოდ, დასაბუთების გარეშე იქნა გაზიარებული სასამართლოს მიერ. პალატამ არასწორად მიუთითა ავტომანქანაში მოწყობილ სამალავზე, რადგან მცირე სატვირთო ავტომანქანას ვერ ექნება 400 კგ. ყურძნის სამალავი და აღნიშნული გარემოება გამოიყენა მხოლოდ ფაქტის დასამძიმებლად. კასატორი მიუთითებს, რომ ყოველივე ეს ქმნის სსკ-ის 393-ე, 394-ე მუხლების შესაბამისად, გადაწყვეტილების გაუქმების აბსოლუტურ საფუძველს.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო გაეცნო საქმის მასალებს, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებანი, შეამოწმა საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობა, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება და მიიჩნევს, რომ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმის მასალებით დასტურდება, რომ საბაჟო გამშვები პუნქტის – «სადახლოს» ტერიტორიაზე სომხეთის მხრიდან 30.11.10წ. შემოვიდა «MEღEDEშ»-ის მარკის მცირე სატვირთო ავტომანქანა (სახელმწიფო 1...), რომელსაც მართავდა ზ. ტ-ე. ავტომანქანის დათვალისწინებისას აღმოჩნდა არადეკლარირებული საქონელი, კერძოდ, 400 კგ ყურძენი. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის რუსთავის რეგიონულმა ცენტრმა 30.11.10წ. ზ. ტ-ის მიმართ, საბაჟო კოდექსის 242-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის საფუძველზე, შეადგინა საბაჟო სამართალდარღვევის ოქმი 1... . საბაჟო კოდექსის 235-ე მუხლის მე-9 ნაწილის თანახმად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის რუსთავის რეგიონული ცენტრის მიერ 20.12.10წ. გამოიცა საბაჟო შეტყობინება 1... და საბაჟო შეტყობინების წერილობითი დასაბუთება, რომლითაც ზ. ტ-ეს სანქციის სახით ჩამოერთვა სატრანსპორტო საშუალება «MEღEDEშ»-ის მარკის მცირე სატვირთო ავტომანქანა (სახელმწიფო 1...). სასაქონლო ექსპერტიზის დეპარტამენტის დასკვნის მიხედვით, 03.12.10წ. ზ. ტ-ისათვის ჩამორთმეული საქონლის (ყურძენი სუფრის) საბაჟო ღირებულებამ 1 კილოგრამზე 2 აშშ დოლარი შეადგინა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის რუსთავის რეგიონული ცენტრის საბაჟო შეტყობინება მოსარჩელემ გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში სანქციის ჯარიმით შეცვლის მოთხოვნით, ვინაიდან სატრანსპორტო საშუალება სხვა პირის საკუთრებას წარმოადგენდა. შემოსავლების სამსახურის 31.01.11წ. 1... ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 31.01.11წ. 1... ბრძანება ზ. ტ-ემ გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 14.03.11წ. გადაწყვეტილებით საჩივარი სანქციის შეცვლის თაობაზე არ დაკმაყოფილდა. ტრანსპორტის სარეგისტრაციო მოწმობით დადგენილია, რომ «MEღEDEშ»-ის მარკის მცირე სატვირთო ავტომანქანა, 1... მ. ჩ-ის საკუთრებაა, რომელიც, 20.09.10წ. სანოტარო აქტით, მართვის უფლებით გადაცემული ჰქონდა ზ. ტ-ეს. საქმის მასალების მიხედვით, არადეკლარირებული 400 კგ. ყურძენი საქონლის მფლობელისათვის საბაჟო ორგანოს არ დაუბრუნებია.

საქმეზე დადგენილად არის ცნობილი, რომ მოსარჩელე ზ. ტ-ეს საზღვრის გადაკვეთისას საბაჟო დეკლარაცია არ შეუვსია. არადეკლარირებული საქონლის აღმოჩენის გამო მის მიმართ შედგა საბაჟო სამართალდარღვევის ოქმი და დაეკისრა სანქცია. აპელანტი ასაჩივრებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის რუსთავის რეგიონული ცენტრის, შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებებს სანქციის დაკისრების ნაწილში.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სადავო პერიოდში მოქმედი საბაჟო კოდექსის 242-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, პირის მიერ საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადატანა ან გადმოტანა საბაჟო კონტროლის გვერდის ავლით ან მისგან მალულად იწვევდა პირის დაჯარიმებას საბაჟო კონტროლის გვერდის ავლით ან მისგან მალულად გადატანილი ან გადმოტანილი საქონლის საბაჟო ღირებულების 100 პროცენტის ოდენობით, მაგრამ არანაკლებ 1 000 ლარისა, ან ამ საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევას. ამჟამად მოქმედი კანონმდებლობა (საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10, მე-14 ნაწილები) საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთასთან დაკავშირებით შემსუბუქებულ სანქციებს არ ითვალისწინებს.

ის გარემოება, რომ საბაჟო ორგანო სანქციის დაკისრებისას მოქმედებდა დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში, საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით არ გამოირიცხავდა ადმინისტრაციული ორგანოს

ვალდებულებას გაეთვალისწინებინა დისკრეციული უფლებამოსილების გამოყენების წესები სახდელის დაკისრებისას, მხედველობაში მიეღო მისი პროპორციულობა და თანაზომიერება, პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელი გარემოებანი, სამართალდარღვევის სიმძიმე, სამართალდარღვევის ჩამდენის პიროვნება, რაც საბოლოო ჯამში განაპირობებს გამოყენებული სანქციის ადეკვატურობას. დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში გადაწყვეტილების მიღება ავალდებულებდა ადმინისტრაციულ ორგანოს საჯარო და კერძო ინტერესების დაცვის საფუძველზე კანონმდებლობის შესაბამისად რამდენიმე გადაწყვეტილებიდან შეერჩია ყველაზე მისაღები. სზაკ-ის 7.1 მუხლის მიხედვით დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას არ დაიშვება აქტის გამოცემა, თუ პირის კანონით დაცული უფლებებისა და ინტერესებისათვის მიყენებული ზიანი არსებითად აღემატება იმ სიკეთეს, რომლის მისაღებადაც იგი გამოიცა. ამასთანავე, წერილობითი ფორმით გამოცემული აქტი უნდა შეიცავდეს წერილობით დასაბუთებას (სზაკ-ის 53-ე მუხ.). ნორმაში ალტერნატიული სანქციის არსებობა მიუთითებს უფრო მკაცრი სახის სახდელის გამოყენების შესაძლებლობას იმ შემთხვევაში, უკეთეს ნაკლებად მკაცრი სახის სანქცია ვერ უზრუნველყოფს სახდელის მიზნის მიღწევის შესაძლებლობას. მოცემულ შემთხვევაში არ არის დასაბუთებული თუ რატომ ვერ იქნებოდა მიღწეული მიზანი მოსარჩელისათვის სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევის გარეშე სანქციის შეფარდებით.

შემოსავლების სამსახურის 31.01.11წ. 1... ბრძანებით, აგრეთვე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 14.03.11წ. გადაწყვეტილებით, რუსთავის რეგიონული ცენტრის 20.12.2010წ. საბაჟო შეტყობინებით გამოყენებული სანქცია მართლზომიერად იქნა მიჩნეული, ვინაიდან საბაჟო კოდექსის 242-ე მუხლით გათვალისწინებული სანქციის გამოყენება არის საბაჟო ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილების სფერო, მის დისკრეციულ უფლებამოსილებას განეკუთვნება სამართალდამრღვევისათვის მხოლოდ ჯარიმის თუ სატრანსპორტო საშუალების და საქონლის უსასყიდლოდ ჩამორთმევის გამოყენება. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ადმინისტრაციული საჩივრის განხილვისას ადმინისტრაციული ორგანო ამოწმებს არა მხოლოდ კანონიერების, არამედ აგრეთვე მიზანშეწონილობის საკითხსაც, შესაბამისად, ქვედა ინსტანციის ადმინისტრაციული ორგანოს დისკრეციას შესაძლებელია ჩაენაცვლოს ზემდგომი ორგანოს დისკრეცია. დისკრეციული უფლებამოსილების გამოყენების მართლზომიერების შემოწმებისას ზემდგომი ადმინისტრაციული ორგანო თავადაც იყენებს დისკრეციულ უფლებამოსილებას, ადმინისტრაციული ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილება არ ნიშნავს თანაზომიერების და კანონიერების პრინციპის უგულვებლყოფის შესაძლებლობას. დისკრეციული უფლებამოსილების გამოყენება განსაკუთრებულ ყურადღებას საჭიროებს, რათა ადგილი არ ჰქონდეს პროცედურულ დარღვევებს, კანონის ფარგლების გაცდენას, რასაც შესაძლოა შედეგად მოჰყვეს საკუთრების ხელყოფა, კანონიერების, სუბიექტის უფლებების დარღვევა. მეორეს მხრივ, დისკრეციული სფეროს არსებობას ობიექტური ფაქტორები განაპირობებენ, კანონი სრულად ვერ მოაწესრიგებს ყველა საზოგადოებრივ ურთიერთობებს, რომლებიც განსხვავდებიან ფაქტობრივი შემაღველობით, სამართლებრივი რეგულირების ფორმებითა და მეთოდებით. ამდენად, დავების საბჭოს მითითება მხოლოდ 242-ე მუხლით გათვალისწინებული სანქციის გამოყენებაში საბაჟო ორგანოს დისკრეციულ უფლებამოსილებაზე, არ წარმოადგენდა ადმინისტრაციული საჩივრის უარყოფის საკმარის საფუძველს.

კანონმდებლობა სასამართლოს, როგორც ნორმის შემფარდებელ ორგანოს, ანიჭებს უფლებამოსილებას თავად აირჩიოს სამართლებრივი შედეგი ჩადენილი სამართალდარღვევისათვის. სასამართლო ხელისუფლება ამოწმებს აღმასრულებელი ხელისუფლების, ადმინისტრაციული ორგანოების ნორმაშეფარდებითი საქმიანობის კანონიერებას და იგი არ არის შეზღუდული ადმინისტრაციული ორგანოს დისკრეციით. ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული აქტის გამოცემის შედეგად პირის კანონით დაცულ უფლებებისა და ინტერესებისათვის მიყენებული ზიანი არსებითად არ უნდა აღემატებოდეს იმ სიკეთეს, რომლის მისაღებადაც იგი გამოიცა, დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით გათვალისწინებულმა ზომებმა არ უნდა გამოიწვიონ პირის კანონიერი უფლებებისა და ინტერესების დაუსაბუთებელი შეზღუდვა. დასაბუთების ვალდებულება განპირობებულია ადმინისტრაციული ორგანოს საქმიანობაზე კონტროლის განხორციელების მიზნით. დასაბუთებაში უნდა აღინიშნოს შეხედულებები, მოსაზრებები და გარემოებები, რომლებსაც ადმინისტრაციული ორგანო დაეყრდნო გადაწყვეტილების მიღების დროს, ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ დასაბუთების, როგორც თვითნებობისაგან დაცვის ვალდებულების, იგნორირება არის დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებაში შეცდომის დადგენის და აქტის გაუქმების საფუძველი.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან მოსარჩელის მიმართ ჩადენილი საბაჟო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდებისას დაირღვა საჯარო და კერძო ინტერესთა ბალანსი, არ იქნა განსაზღვრული კასატორის მიმართ სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევის გარეშე სხვა სანქციის შეფარდებით რატომ ვერ იქნებოდა მიღწეული სამართალდარღვევის საქმეთა განხილვის მიზანი. კონკრეტული ნორმით დადგენილი სანქციის ალტერნატივის არსებობა სწორედ ასეთ დასაბუთებას საჭიროებდა. მოცემულ შემთხვევაში არადეკლარირებული ქონების ოდენობის (ღირებულების) გათვალისწინებით, ავტოსატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევას ეძლევა სადამსჯელო, რეპრესიული ხასიათი, ეწინააღმდეგება სამართლიანობის მოთხოვნებს. იმის გათვალისწინებით, რომ საჯარიმო სანქცია უკავშირდება საკუთრების კონსტიტუციური უფლების შეზღუდვას, გამოყენებული სანქცია ყველა შემ-

თხვევაში უნდა პასუხობდეს თანაზომიერების პრინციპს. ჩადენილი სამართალდარღვევისათვის გათვალისწინებული სანქციის გამოყენებისას უზრუნველყოფილი უნდა იყოს იურიდიული თანასწორობა, გამოყენებული სანქცია უნდა ითვალისწინებდეს ჩადენილი ქმედების ხასიათს და იყოს თანაზომიერი იმ მიზნებთან და ღირებულებებთან, რომლის მიღწევასაც ისახავს საბაჟო რეჟიმის უზრუნველყოფი ნორმა, აღნიშნულის გათვალისწინებლობამ შესაძლოა შედეგად გამოიღოს ნორმის თვითნებური გამოყენება და განმარტება. ადმინისტრაციულმა ორგანომ სანქციის შეფარდებისას არ იმსჯელა სანქციის სახედ ავტოსატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევის გამოყენების მართლზომიერებაზე. საქმის მასალების მიხედვით, სატრანსპორტო საშუალება, რომელსაც მართავდა ზ. ტ-ე არ წარმოადგენდა სამართალდამრღვევის საკუთრებას, ავტომანქანა ზ. ტ-ეს მხოლოდ მართვის უფლებით ჰქონდა გადაცემული მესაკუთრის მიერ.

ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ სახდელის დანიშვნის დროს მხედველობაში მიიღება ის ზოგადი საწყისები, რომლებიც განაპირობებს სამართლიანი სახდელის დაკისრებას, პირის დასჯას მის მიერ ჩადენილი ქმედების თანაზომიერად, მხედველობაში მიიღება ჩადენილი სამართალდარღვევის ხასიათი, დამრღვევის პიროვნება, მისი ბრალის ხარისხი, ქონებრივი მდგომარეობა, შემამსუბუქებელი და დამამძიმებელი გარემოებები, რაც სანქციის ინდივიდუალიზაციის პრინციპის გატარების აუცილებელი პირობათაგანია. საბაჟო კოდექსი არ შეიცავდა ადმინისტრაციული სახდელის შეფარდების წესების, პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელი და დამამძიმებელი გარემოებებისა და სხვა საკითხების მომწესრიგებელ ნორმებს, რომლებიც განმსაზღვრელია ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული სახდელის შეფარდებისას. საბაჟო წესების დარღვევისათვის პასუხისმგებლობის შესახებ კანონმდებლობაში მოიაზრება საკანონმდებლო აქტების სამართლებრივი ნორმები, რომლებიც ადგენენ პასუხისმგებლობას სამართალდარღვევისათვის, ასევე სამართლებრივი ნორმები, რომლებითაც რეგლამენტირებულია პასუხისმგებლობის საერთო საფუძვლები. საბაჟო კოდექსის 2.1 მუხლის შესაბამისად, საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობა შედგება საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებების, ამ კოდექსის, საბაჟო საქმის ორგანიზების მარეგულირებელი სხვა საკანონმდებლო აქტებისაგან და მათ შესაბამისად მიღებული კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებისაგან. ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის მე-2 მუხლის თანახმად, ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა შესახებ საქართველოს კანონმდებლობა შედგება ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა შესახებ ამ კოდექსისა და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებისაგან. ამავე კოდექსის 33-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის მიხედვით ადმინისტრაციული სამართალდარღვევისათვის პირს სახდელი დაედება იმ ნორმატიული აქტით დაწესებულ ფარგლებში, რომელიც ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას ადმინისტრაციული სამართალდარღვევისათვის ამ კოდექსის და ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა შესახებ სხვა აქტების ზუსტი შესაბამისობით. ამდენად, ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის ზოგადი ხასიათის ნორმები ადგენენ ადმინისტრაციული გადაცდომისათვის კანონით გათვალისწინებული სანქციის გამოყენების საერთო წესს. ზემოთაღნიშნული ნორმების ანალიზი ცხადყოფს, რომ საბაჟო ორგანოს სამართალდარღვევის გამოვლენისა და სანქციის შეფარდებისას, თავისი კომპეტენციის ფარგლებში უნდა ეხელმძღვანელა როგორც სპეციალური კანონით, ასევე ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის ნორმებით, რომლებიც განსაზღვრავენ სამართალდარღვევისათვის კანონით გათვალისწინებული სანქციის შეფარდების ზოგად წესს, რამდენადაც საბაჟო ნორმების დარღვევისათვის პასუხისმგებლობის სახე – სანქცია და ზომები ადმინისტრაციულ-სამართლებრივია, სამართალწარმოება ხორციელდება ადმინისტრაციული სამართალწარმოების წესით.

დაუსაბუთებელია სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრება იმის შესახებ, რომ სადავო ურთიერთობის მიმართ არ უნდა იქნეს გამოყენებული ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 29.1 მუხლი, რამდენადაც აღნიშნული მუხლის რედაქცია, რომელიც მოქმედებდა სანქციის შეფარდებისას, ვრცელდებოდა ადმინისტრაციული სამართალდარღვევათა კოდექსით და არა საბაჟო კოდექსით გათვალისწინებულ საბაჟო სამართალდარღვევებზე. 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 29.1 მუხლის თანახმად, იმ საგნის კონფისკაცია, რომელიც ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ჩადენის იარაღი, უშუალო ობიექტი ან საბაჟო წესების დარღვევის საგანი, საქონლის ტრანსპორტირებისა და მიწოდების საშუალება იყო, მდგომარეობს ამ საგნის სახელმწიფო საკუთრებად იძულებით, უსასყიდლოდ გადაცემაში, კონფისკაციას ექვემდებარებოდა მხოლოდ დამრღვევის პირადი საკუთრების საგანი, თუ საქართველოს საკანონმდებლო აქტებით სხვა რამ არ იყო გათვალისწინებული. სააპელაციო სასამართლოს არ დაუსაბუთებია თუ რატომ არ უნდა იქნეს გამოყენებული მითითებული ნორმით დადგენილი წესი იმ საბაჟო სამართალდარღვევებზე, რომელთა მიმართ პასუხისმგებლობის ზომები დადგენილი იყო საბაჟო კოდექსით, ამასთანავე, სასამართლო არ უთითებს თუ სახელდობრ რომელი საბაჟო სამართალდარღვევა იყო გათვალისწინებული ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით, რომელიც ითვალისწინებდა სანქციის სახით ქონების კონფისკაციას. ამასთანავე, 29-ე მუხლის 01.01.2011წ. ამოქმედებული განახლებული რედაქცია შეიცვალა მხოლოდ იმ კუთხით, რომ იგი გავრცელდა საგადასახადო კოდექსით დადგენილი საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე საქონლის გადაადგილებასთან დაკავშირებული წესების დარღვევის მიმართ. აღნიშნული ცვლილება განპირობებული იყო 17.09.2010წ. საგადასახადო კოდექსის მიღებით, რომლის ამოქმედებასთან ერთად (01.01.11წ.) გაუქმდა საბაჟო კოდექსი და საბაჟო სამართალურთიერთობის მომწესრიგებელი ნორმები თავმოყრილი იქნა საგადასახადო კოდექსში. მხედველობაშია მისაღები აგრეთვე

ის გარემოება, რომ საქართველოს მთავრობის 20.12.06წ. 1238 დადგენილებით დამტკიცებული «საბაჟო სანქციის აღსრულების უზრუნველყოფისათვის საბაჟო სამართალდარღვევის საქმის წარმოებისას სამართალდარღვევის სუბიექტის, სამართალდარღვევის საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების მიმართ გამოსაყენებელი უზრუნველყოფის ღონისძიებებისა და მათი განხორციელების წესის შესახებ» დებულების მე-3 მუხლის თანახმად, აღსრულების უზრუნველყოფის მიზნით სამართალდარღვევის საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევა შეიძლება გამოყენებულ იქნეს სანქციის უზრუნველსაყოფად იმ შემთხვევაში, როდესაც აღნიშნული საქონელი ან/და სატრანსპორტო საშუალება სამართალდარღვევის სუბიექტის ქონება ან/და სამართალდარღვევის ობიექტი იყო. ამდენად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ სანქციის შეფარდებისას უნდა შეაფასოს სამართალდარღვევის ჩადენის საშუალების – ავტომანქანის ჩამორთმევის მართლზომიერება.

სადავო სამართალურთიერთობის მიმართ 29-ე მუხლის ძველი რედაქციის გავრცელებაზე უარის თქმის მიუხედავად, სააპელაციო პალატა ეთანხმება 29-ე მუხლის ახალი რედაქციით საბაჟო სამართალდარღვევებზე გავრცელებას, ამასთანავე თვლის, რომ ნორმის ახალ რედაქციას არ გააჩნია უკუქცევითი ძალა. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სადავო სამართალურთიერთობის მიმართ ადმინისტრაციული სამართალდარღვევათა კოდექსის 29-ე მუხლის ძველი რედაქციის გავრცელებაზე უარის თქმის შემთხვევაშიც, დაუსაბუთებელია სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრება იმის შესახებ, რომ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 29.1 მუხლში 01.01.2011წ. კანონით შეტანილ ცვლილებას (რომლის თანახმადაც საგადასახადო კოდექსით დადგენილი, საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე საქონლის გადაადგილებასთან დაკავშირებული წესების დარღვევის საგნის კონფისკაცია შესაძლებელია მხოლოდ დამრღვევის პირად საკუთრებაში არსებული საგნის მიმართ, თუ საქართველოს საკანონმდებლო აქტებით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული) არ უნდა მიეცეს უკუქცევითი ძალა. საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სადავო სამართალურთიერთობების მიმართ შესაძლებელია სამართალდარღვევის ჩადენის შემდგომ მიღებული შეღავათიანი რეჟიმის გამოყენება, კანონმდებლის მიერ ნორმით შეღავათიანი რეჟიმის დაწესება ანიჭებს მას ე.წ. «ნამდვილი უკუძალის», რეტროაქტიული ზემოქმედების ეფექტს.

საქმეზე დადგენილად არის ცნობილი და დავას არ იწვევს ის, რომ ჩამორთმეული ავტოსატრანსპორტო საშუალება არის არა ზ. ტ-ის, არამედ მ. ჩ-ის საკუთრება. საქმის ხსენებული გარემოება ადასტურებს ავტოსატრანსპორტო საშუალების მესაკუთრის კანონიერ ინტერესს განსახილველი საქმის მიმართ, დავის განხილვა ეხება მის ინტერესებს, ის არის იმ სამართალურთიერთობის მონაწილე, რომლის თაობაზედაც საერთო გადაწყვეტილების გამოტანა შესაძლებელია. გასაჩივრებული აქტის გამოცემისას ადმინისტრაციული ორგანო ადმინისტრაციულ წარმოებას ატარებს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით დადგენილი წესით, რა დროსაც დაცული უნდა იყოს ადმინისტრაციული წარმოების ყველა არსებითი ხასიათის წესი. საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემისას ადმინისტრაციულ წარმოებაში მესამე პირის – ავტოსატრანსპორტო საშუალების მესაკუთრის – მ. ჩ-ის არმიწვევა, წარმოადგენს არსებით პროცედურულ დარღვევას, რამდენადაც ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია განსაზღვროს გამოსაცემი აქტის მიმართ შესაძლო დაინტერესებულ პირთა წრე, ჩააბას ისინი ადმინისტრაციულ წარმოებაში.

ვინაიდან სადავო აქტები გამოცემულია არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, საკასაციო პალატა თვლის, რომ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, ახალი გადაწყვეტილების მიღებით უნდა გაუქმდეს სადავო აქტები და სასკ-ის 32.4 მუხლის საფუძველზე ადმინისტრაციულ ორგანოს უნდა დაევალოს საქმის გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ, ახალი აქტის გამოცემა.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1.2, 32.4 მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე, 411-ე მუხლებით და

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა :

1. ზ. ტ-ის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 27.09.11წ. გადაწყვეტილება და საქმეზე მიღებულ იქნას ახალი გადაწყვეტილება. ზ. ტ-ის სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის რუსთავის რეგიონული ცენტრის 20.12.10წ. 1... საბაჟო შეტყობინება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 31.01.11წ. 1... ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 14.03.11წ. გადაწყვეტილება;

2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალოს საქმის გარემოებების გამოკვლევის საფუძველზე გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ზ. ტ-ესთან დაკავშირებით;

3. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაეკისროს ზ. ტ-ის სასარგებლოდ მის მიერ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 300 ლარის ანაზღაურება;
4. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

4. დღე

ზედმეტად გადახდილი დღე-ის თანხის უკან დაბრუნება

განჩინება

18ს-1375-1339(კ-10)

24 მაისი, 2011 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2010 წლის 8 თებერვალს შპს «...» სარჩელი აღძრა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიაში შემოსავლების სამსახურისა და ამავე სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის მიმართ და მოითხოვა თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2009 წლის 2 ნოემბრის 1... წერილის ბათილად ცნობა შემდეგი საფუძველით:

სარჩელის ფაქტობრივი საფუძველები:

თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2009 წლის 2 ნოემბრის 1... წერილით შპს «...» უარი ეთქვა მის მიერ წარდგენილ «გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნაში» დასმული საკითხების დაკმაყოფილებაზე, მათ შორის შპს «...» მიერ ზედმეტად გადახდილი თანხების დაბრუნებაზე, იმ საფუძველით, რომ გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა არ აკმაყოფილებდა «საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ტერიტორიულ ორგანოებში ზედმეტად გადახდილი გადასახადის ან/და სანქციის თანხის დაბრუნების დამატებითი პროცედურებისა და «გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნაზე» დასართავი საბუთების ნუსხის განსაზღვრის თაობაზე» საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2009 წლის 7 ივლისის 1431 ბრძანების მოთხოვნებს. თბილისის რეგიონალური ცენტრის მითითებული წერილი შპს «...» გასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2009 წლის 23 დეკემბრის 1... ბრძანებით შპს «...» უარი ეთქვა საჩივრის დაკმაყოფილებაზე. თბილისის რეგიონალური ცენტრის წერილი და შემოსავლების სამსახურის ბრძანება გასაჩივრდა დავეების განხილვის საბჭოში, რომლის 2010 წლის 25 იანვრის გადაწყვეტილებით დავის განხილვა შეჩერდა 2010 წლის 25 მარტამდე და შემოსავლების სამსახურს დაევა 2010 წლის 26 თებერვლამდე წარედგინა დასკვნა არსებობდა თუ არა «გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის» შესრულებაზე უარის თქმის საფუძველი.

შპს «...» წარდგენილი გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნით ითხოვდა შპს «...» მიერ ... ბანკისათვის გაწეული მომსახურების ფინანსური ოპერაციების განხორციელებისა და ფინანსური მომსახურების გაწევისათვის მიკუთვნებას, სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ დღე-ს სახით 29375,12 ლარის ზედმეტად გადახდის დადასტურებას და შპს «...» ძირითადი საქმიანობიდან გამომდინარე ზედმეტად გადახდილი დღე-ს თანხის უკან დაბრუნებას.

მოსარჩელის მითითებით, თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა გადამხდელის მოთხოვნაში დასმული საკითხების სახელმძღვანელოდ მიუთითა შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 13 ივლისის 1... წერილზე, რომელიც გაგზავნილი იყო შპს «...» მიმართ. საგადასახადო ორგანომ შპს «...» საქმიანობა გააიგივა შპს «...» საქმიანობასთან და აღარ განიხილა შპს «...» მოთხოვნაში დასმული საკითხები. ამასთან, მოსარჩელეს არ ჩაჰბარებია საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული საგადასახადო ორგანოს შესაგებელი. შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 13 ივლისის წერილში განიმარტა, რომ საწარმოს მიერ კომერციული ბანკებისათვის პრობლემური სესხების ამოღებასთან დაკავშირებით გაწეული მომსახურების ოპერაციის ფინანსურ მომსახურებად დაკვალიფიცირებისათვის კლიენტის დებიტორული დავალიანების ინკასირებასთან ერთად აუცილებელია აგრეთვე კლიენტის საბრუნავი კაპიტალის დაკრედიტირება და საკრედიტო და სავალუტო რისკის გარანტიების უზრუნველყოფა.

სარჩელის სამართლებრივი საფუძველები:

მოსარჩელემ უსაფუძველოდ მიიჩნია შემოსავლების სამსახურის განმარტება, რადგან შემოსავლების სამსახურს არ მიუთითებია რომელი სამართლებრივი ნორმის საფუძველზე შეიძლება მიეკუთვნოს პრობლემური სესხების ამოღებასთან დაკავშირებით გაწეული მომსახურების ოპერაცია ფინანსურ მომსახურებას. შე-

მოსავლების სამსახურის წერილში ასახული ქმედებები განეკუთვნება საბანკო ოპერაციებს, რომელსაც ითვალისწინებს «კომერციული ბანკების შესახებ» კანონის მე-20 მუხლი. შპს «...» საქმიანობას არ წარმოადგენს საბანკო საქმიანობა, შესაბამისად, მასზე არ შეიძლება გავრცელდეს წერილში აღწერილი ქმედებების განხორციელების მოთხოვნა მის მიერ გაწეული საქმიანობისათვის ფინანსურ მომსახურებად მიჩნევის შესახებ. მოსარჩელემ უსაფუძვლოდ მიიჩნია შემოსავლების სამსახურის განმარტება, რომ ფინანსურ მომსახურებას განეკუთვნება მხოლოდ საბანკო საქმიანობასთან გათანაბრებული საქმიანობა. შპს «...» ძირითად საქმიანობას წარმოადგენს მესამე პირთა კრედიტორული მოთხოვნების სამართლებრივ-ფინანსური ანალიზი და სასესხო ვალდებულებების შესრულების უზრუნველყოფისათვის კანონმდებლობით გათვალისწინებული ღონისძიებების განხორციელება. აღნიშნული საქმიანობიდან გამომდინარე, შპს «...» და სს «...» შორის 2009 წლის 2 მარტს დაიდო ხელშეკრულება «ფინანსური მომსახურების (კრედიტის/სესხის მართვისა და დაფარვის უზრუნველყოფის) შესახებ. ხელშეკრულების საგანს წარმოადგენდა სს «...» როგორც ფინანსური ოპერაციის, ისე ფინანსური მომსახურების გაწევა. შპს «...» მიერ 2009 წლის 1 აპრილიდან 15 ოქტომბრამდე პერიოდში ... ბანკისათვის განხორციელებული ყველა ქმედება მიმართული იყო აღნიშნული ბანკის პრობლემური კრედიტის მომსახურებისაკენ. აღნიშნული ქმედებები სრულად შეესაბამება საგადასახადო კოდექსის 19.2 მუხლის «გ» ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ ფინანსურ ოპერაციას, რაც გათავისუფლებულია დღგ-საგან. მოსარჩელის მითითებით, 2009 წლის 15 ოქტომბრის მდგომარეობით შპს «...» ხელშეკრულების საფუძველზე უზრუნველყო ... ბანკის მიერ გადაცემული კლიენტების პრობლემური სესხებიდან 1 552 486 ლარის ბანკის სასარგებლოდ მიღება. აღნიშნული მომსახურების გაწევისათვის ... ბანკმა შპს «...» გადაუხადა ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საფასური 310 497 ლარი.

მოსარჩელის მოსაზრებით, ... ბანკისათვის გაწეული მომსახურებით სახეზე იყო საგადასახადო კოდექსის 19.2 მუხლის «გ» ქვეპუნქტით განსაზღვრული ფინანსური ოპერაციის დეფინიციაში მითითებული ორივე პირობა – კრედიტის მომსახურება, რასაც უზრუნველყოფდა შპს «...» და კრედიტზე საპროცენტო სარგებლისა და კრედიტის ძირის მიღება, რომელიც ხორციელდებოდა ბანკის ანგარიშზე ჩარიცხვით.

ამდენად, მოსარჩელემ მიიჩნია, რომ ... ბანკისათვის გაწეული მომსახურება განეკუთვნება როგორც ფინანსურ ოპერაციას, ასევე ფინანსურ ინსტრუმენტებთან ან ფინანსურ ოპერაციებთან დაკავშირებულ მომსახურებას, რაც საგადასახადო კოდექსის 230.1 მუხლის «ა» ქვეპუნქტის შესაბამისად, გათავისუფლებულია დღგ-ს გადახდისაგან. შპს «...» სახელმწიფო ბიუჯეტში ზედმეტად გადაიხადა დღგ, კერძოდ, ... ბანკისათვის ფინანსურ მომსახურებაზე გადახდილ თანხაზე – 310 497 ლარზე ბიუჯეტის სასარგებლოდ 2009 წლის 15 სექტემბერს გადაიხადა დღგ – 22 550 ლარი, ხოლო 2009 წლის 15 ოქტომბერს – 6 825,12 ლარი, საერთო ჯამში ბიუჯეტში ზედმეტად გადახდილმა დღგ-მ შეადგინა 29 375,12 ლარი.

მოსარჩელის მითითებით, შპს «...» მიერ საგადასახადო ორგანოებში წარდგენილი «გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის» დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის საფუძველს წარმოადგენდა ის გარემოება, რომ წარდგენილი მოთხოვნა არ აკმაყოფილებდა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2009 წლის 7 ივლისის 1431 ბრძანების მოთხოვნებს, თუმცა უცნობია აღნიშნული ბრძანების შინაარსი, რადგან მოსარჩელემ ვერ შესძლო მითითებული ბრძანების მოპოვება, იგი არ არის რეგისტრირებული საქართველოს ნორმატიული აქტების სახელმწიფო რეესტრში. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელის მითითებით, ფინანსთა მინისტროს 1431 ბრძანებას «ნორმატიული აქტების შესახებ» საქართველოს 1996 წლის 29 ოქტომბრის კანონის 44-ე, 41-ე, 61-ე და 54-ე მუხლების მოთხოვნებიდან გამომდინარე, არ გააჩნია იურიდიული ძალა, რაც გასაჩივრებული აქტების ბათილად ცნობის საფუძველია.

მოსარჩელემ დააზუსტა სასარჩელო მოთხოვნა და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 23 დეკემბრის 1... ბრძანების ბათილად ცნობა.

შპს «...» სარჩელი არ ცნეს მოპასუხეებმა – შემოსავლების სამსახურმა და ამავე სამსახურის თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა, რომლებმაც მოითხოვეს დაუსაბუთებლობის მოტივით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2010 წლის 23 მარტის გადაწყვეტილებით შპს «...» სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 23 დეკემბრის 1... ბრძანება, შემოსავლების სამსახურს დაევალა გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლიდან ერთი თვის ვადაში საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა, რაც საქალაქო სასამართლომ დაასაბუთა შემდეგნაირად:

საქალაქო სასამართლომ იხელმძღვანელა საგადასახადო კოდექსის 71-ე, «ნორმატიული აქტების შესახებ» საქართველოს კანონის 44-ე 54-ე მუხლებით და დაასკვნა, რომ გასაჩივრებულ აქტებში ასახული კონკრეტული ურთიერთობის მოწესრიგება არ შეესაბამება მისი გამოცემის სამართლებრივ საფუძველს და წინააღმდეგობაშია მოცემული ურთიერთობის მარეგულირებელ სამართლებრივ ნორმებთან.

საქალაქო სასამართლომ დადგინოდა მიიჩნია, რომ შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 23 დეკემბრის 1... ბრძანების თანახმად, გადამხდელის მოთხოვნა ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების შესახებ არ დაკმაყოფილდა იმ მოტივით, რომ იგი არ აკმაყოფილებდა «საქართველოს ფინანსთა მინისტროს შემოსავლების სამსახურის ტერიტორიულ ორგანოებში ზედმეტად გადახდილი გადასახადის ან/და სანქცი-

ის თანხის დაბრუნების დამატებითი პროცედურებისა და «გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნაზე» დასართავი ნუსხის განსაზღვრის თაობაზე» ფინანსთა მინისტრის 2009 წლის 7 ივლისის 1431 ბრძანების მოთხოვნებს. საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს 2007 წლის 14 დეკემბრის წერილით დასტურდება, რომ აღნიშნული ბრძანება საქართველოს ნორმატიული აქტების სახელმწიფო რეესტრში რეგისტრირებული არ არის, შესაბამისად, მას არ გააჩნია იურიდიული ძალა.

ამდენად, საქალაქო სასამართლოს მითითებით, უფლებამოსილმა ადმინისტრაციულმა ორგანომ თავისი უარი დააფუძნა იურიდიული ძალის არ მქონე სამართლებრივ აქტზე, რაც მისი ბათილად ცნობის სამართლებრივი საფუძველია.

საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სადავო აქტების გამოცემისას ადმინისტრაციულმა ორგანომ დაარღვია ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით განსაზღვრული ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულება ადმინისტრაციული წარმოებისას საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევის შესახებ, რამდენადაც ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებული იყო შეეფასებინა და ემსჯელა შპს «...» მოთხოვნა არა ფინანსთა მინისტრის 2009 წლის 7 ივლისის 1431 ბრძანებაზე დაყრდნობით, არამედ საგადასახადო კოდექსის 71-ე მუხლით განსაზღვრულ პირობათა შესაბამისად, რომელიც იმპერატიულად ადგენს ზედმეტად გადახდილი გადასახადის დაბრუნების სამართლებრივ პროცედურას.

საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურმა და ამავე სამსახურის თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა, რომლებმაც მოითხოვეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2010 წლის 23 მარტის გადაწყვეტილება და სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა შემდეგი მოტივით:

თბილისის რეგიონალური ცენტრის მითითებით, მოსარჩელე შპს «...» უარი ეთქვა ადმინისტრაციული ორგანოს 1... ბრძანებით მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე და მოსარჩელეს განემარტა, რომ მის მიერ წარდგენილი «გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა» იყო არასრულყოფილი, რადგან არ ერთვოდა მოქმედი კანონმდებლობით გათვალისწინებული დოკუმენტები. მასვე განემარტა, რომ მოთხოვნა განიხილებოდა და შესაბამისი შესაგებელი გაიცემოდა, თუ მის მიერ წარდგენილი იქნებოდა დოკუმენტაცია სრულყოფილად.

აპელანტის მითითებით, ფინანსთა მინისტრის 2009 წლის 7 ივლისის 1431 ბრძანების მითითება განხილულ უნდა იქნეს ტექნიკურ ხარვეზად და არა აქტის ბათილად ცნობის საფუძველად, რამდენადაც ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60¹ მუხლის შესაბამისად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები. შემოსავლების სამსახურის მიერ საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილების აღსრულების პირობებშიც გამოიცემა იმავე შინაარსის აქტი იმ განსხვავებით, რომ იგი მიღებულ იქნება საგადასახადო კოდექსის 71-ე მუხლის საფუძველზე.

აპელანტის – შემოსავლების სამსახურის მითითებით, საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება ეწინააღმდეგება სასამართლო პრაქტიკას, კერძოდ, უზენაესი სასამართლოს 2008 წლის 23 აპრილის განჩინებას (საქმეზე 1ბს-976-939(3ვ-07), რომელშიც განიმარტა, რომ როდესაც ამოწურულია დავის ადმინისტრაციული ორგანოში განხილვის ყველა ეტაპი, იმავე ადმინისტრაციულ ორგანოში საქმის დაბრუნება საკითხის ხელახლა განხილვისათვის მოკლებულია შესაძლო შედეგებს და არ იძლევა საკმარის საფუძველს ადმინისტრაციულ ორგანოს მიეთითოს საკითხის ხელმეორედ განხილვის სავალდებულობაზე.

აპელანტის მითითებით, სადავო ადმინისტრაციული აქტის გამოცემისას შემოსავლების სამსახური არ დაყრდნობია ფინანსთა მინისტრის 2009 წლის 7 ივლისის 1431 ბრძანებას. გადაწყვეტილებაში მითითებულია, თუ რა დარღვევის გამო ეთქვა უარი შპს «...» საჩივრის დაკმაყოფილებაზე.

სააპელაციო საჩივრები არ ცნო მოწინააღმდეგე მხარემ – შპს «ა ...».

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 8 ივნისის განჩინებით შემოსავლების სამსახურისა და ამავე სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა და უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2010 წლის 23 მარტის გადაწყვეტილება, რაც სააპელაციო სასამართლომ დაასაბუთა შემდეგნაირად:

სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საგადასახადო კოდექსის 71-ე, 81.3, 81.5, 147.1 მუხლებით, სადავო აქტების გამოცემის მომენტისათვის მოქმედი «ნორმატიული აქტების შესახებ» კანონის 5.1 მუხლის «წ» ქვეპუნქტით, 44.1, 41.1, 61.1, 54.1 მუხლებით.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, მხარეები სადავოდ არ ხდიან იმ გარემოებას, რომ ფინანსთა მინისტრის 2009 წლის 7 ივლისის 1431 ბრძანება არ წარმოადგენს ნორმატიულ აქტს და არ გააჩნია სავალდებულო იურიდიული ძალა. შესაბამისად, სადავო აქტის გამოცემა აღნიშნული ბრძანების საფუძველზე კანონშესაბამოა.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სადავო ბრძანების გამოცემისას არ იქნა დაცული საგადასახადო კოდექსის 71-ე, 81-ე, 147.1, 145-ე მუხლების მოთხოვნები. საგადასახადო კოდექსისა და საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მიხედვით გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიმართ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულების დარიცხვა ან/და ზედმეტად გადახდილი გადასახადის დაბრუნება წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს, როგორც ადმინისტრაციული ორგანოს

დისკრეციულ უფლებამოსილებას. სადავო აქტის ხელახალი გამოცემისას გათვალისწინებულ უნდა იქნეს მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებები.

სააპელაციო სასამართლოს განჩინება საკასაციო წესით გასაჩივრა შემოსავლების სამსახურმა და მოითხოვა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 8 ივნისის განჩინების გაუქმება და სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა უსაფუძვლობის გამო შემდეგი დასაბუთებით:

კასატორის მოსაზრებით, სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული განჩინება ეწინააღმდეგება სასამართლოს პრაქტიკას, კერძოდ, უზენაესი სასამართლოს 2008 წლის 23 აპრილის 'ბს-976-936(3კ-07) განჩინებაში განმარტა, რომ როდესაც ადმინისტრაციულ ორგანოში ამოწურულია დავის განხილვის ყველა ეტაპი, იმავე ადმინისტრაციულ ორგანოში საკითხის ხელახალი განხილვისათვის დაბრუნება მოკლებულია შესაძლო შედეგებს და არ იძლევა საკმარის საფუძველს, ადმინისტრაციულ ორგანოს მიეთითოს საკითხის ხელმეორედ განხილვის სავალდებულობაზე.

კასატორის მითითებით, შემოსავლების სამსახური სადავო 2009 წლის 23 დეკემბრის '1... ბრძანების გამოცემისას არ დაყრდნობია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2009 წლის 7 ივლისის '1431 ბრძანებას. გადაწყვეტილებაში მითითებულია თუ რა დარღვევების გამო ეთქვა უარი შპს «...» საჩივრის დაკმაყოფილებაზე. გადაწყვეტილების დასაბუთება ძირითადად მიმართულია საგადასახადო კოდექსის 81.3 მუხლზე, რომლის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის საფუძველია გადასახადის ან/და საურავის ზედმეტად გადახდილი თანხა, ხოლო ამავე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნას უნდა დაერთოს საბუთები, რომელთა საფუძველზე მოხდა მისი წარდგენა.

კასატორის მოსაზრებით, სასამართლოებმა არასწორად ცნეს ბათილად შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 23 დეკემბრის '1... ბრძანება, ვინაიდან არ არსებობდა ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მოთხოვნების დარღვევა. საჩივრის განხილვისას შემოსავლების სამსახურმა შეისწავლა განსახილველ საკითხთან დაკავშირებული ფაქტობრივი გარემოებები და გადაწყვეტილების მიღებისას დაეყრდნო საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებს.

საკასაციო სასამართლოს 2010 წლის 21 დეკემბრის განჩინებით დასაშვებად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34.3 მუხლის «ა» და «გ» ქვეპუნქტების შესაბამისად (აბსოლუტური და პროცესუალური კასაცია).

შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი არ ცნო მოწინააღმდეგე მხარემ – შპს «...» და მოითხოვა მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლოს კოლეგიური შემადგენლობა საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის მოტივების შესწავლა-გაანალიზების, მხარეთა განმარტებების ზეპირი მოსმენისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 8 ივნისის განჩინება შემდეგ გარემოებათა გამო:

სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული განჩინების გამოტანისას არ დაურღვევია მატერიალური და საპროცესო სამართლის ნორმები, სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, სწორად განმარტა იგი, საკასაციო საჩივარი არ შეიცავს დასაბუთებულ არგუმენტაციას სააპელაციო სასამართლოს განჩინების კანონშესაბამობის თაობაზე, რის გამოც არ არსებობს სსსკ-ის 393-ე-394-ე მუხლების შესაბამისად, მისი გაუქმების საფუძველი.

საკასაციო სასამართლო უსაფუძვლობისა და დაუსაბუთებლობის გამო ვერ გაიზიარებს კასატორის არგუმენტს საკასაციო სასამართლოს პრაქტიკაზე, კერძოდ, 2008 წლის 23 აპრილის განჩინებაში ასახულ დასკვნებზე მითითების შესახებ, სადაც განმარტა, რომ «როდესაც ამოწურულია დავის ადმინისტრაციულ ორგანოში განხილვის ყველა ეტაპი, იმავე ადმინისტრაციულ ორგანოში საქმის დაბრუნება, საკითხის ხელახალი განხილვისათვის, მოკლებულია შესაძლო შედეგს და არ იძლევა საკმარის საფუძველს, ადმინისტრაციულ ორგანოს მიეთითოს საკითხის ხელმეორედ განხილვის სავალდებულობაზე». საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ წინამორბედ ადმინისტრაციულ საქმეზე სრულიად სხვა ფაქტობრივი გარემოება იყო სახეზე, რამდენადაც მითითებულ საქმეში არსებული დავა ადმინისტრაციულ ორგანოში გადასახადის გადამხდელის საჩივრის საფუძველზე განხილული და გადაწყვეტილი იქნა არსებითად, ადმინისტრაციულმა ორგანომ იმსჯელა მოთხოვნის საფუძველიანობაზე და ნაწილობრივ დააკმაყოფილა იგი. მოცემულ შემთხვევაში კი შპს «...» საჩივარი ადმინისტრაციულ ორგანოს ფაქტობრივად არც განუხილავს, უფრო მეტიც, პროცედურული ნორმების უხეში დარღვევით უარი უთხრა საჩივრის ავტორს მის დაკმაყოფილებაზე.

ამდენად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლოს მიერ მოცემული დავის მიმართ ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლის გამოყენება და ადმინისტრაციული ორგანოსათვის საკითხის ხელახლა განხილვის დავალდებულება არ ეწინააღმდეგება საკასაციო სასამართლოს მანამდე არსებულ პრაქტიკას.

საკასაციო სასამართლო დაუსაბუთებლობის გამო ასევე ვერ გაიზიარებს კასაციის საკასაციო პრეტენზიას სააპელაციო სასამართლოს დასკვნასთან მიმართებაში, კერძოდ, გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2009 წლის 7 ივლისის 1431 ბრძანების საფუძველზე გაცემის კანონშეუსაბამობასთან დაკავშირებით.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ კასაციის მოტივი, რომ საგადასახადო ორგანო არ დაყრდნობია აღნიშნულ ბრძანებას და მან გადაწყვეტილება მიიღო საგადასახადო კოდექსის დებულებებზე დაყრდნობით, არ გამოდინარეობს საქმის ფაქტობრივი გარემოებებიდან.

სადავო აქტების თანახმად, შპს «...» საგადასახადო კოდექსის 81-ე მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოში – თბილისის რეგიონალურ ცენტრში წარადგინა გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა. თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2009 წლის 2 ნოემბრის 1... აქტით შპს «...» განემარტა, რომ მოთხოვნაში დასმული რიგ საკითხებთან დაკავშირებით ეხელმძღვანელა შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 13 ივლისის 116-07/18555 მითითებით, ხოლო ზედმეტად გადახდილი თანხების დაბრუნების ნაწილში მოთხოვნა არ აკმაყოფილებდა «საქართველოს ფინანსთა მინისტრის შემოსავლების სამსახურის ტერიტორიულ ორგანოებში ზედმეტად გადახდილი გადასახადის ან/და სანქციის თანხის დაბრუნების დამატებითი პროცედურებისა და «გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნაზე» დასართავი საბუთების ნუსხის განსაზღვრის თაობაზე» საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2009 წლის 7 ივლისის 1431 ბრძანების მოთხოვნებს. შპს «...» საჩივრის განხილვის შედეგად შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოტანილი 1... ბრძანებით შპს «...» საჩივარი არ დაკმაყოფილდა და განიმარტა, რომ გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნაში აღწერილი უნდა ყოფილიყო ზედმეტად გადახდილი თანხის გამომწვევი მიზეზები და მას უნდა დართოდა ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების ურთიერთშედარების აქტი, რაც გადასახადის გადამხდელის მიერ არ შესრულებულა.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს კასაციის მოტივს, რომ ადმინისტრაციული ორგანო არ დაყრდნობია «საქართველოს ფინანსთა მინისტრის შემოსავლების სამსახურის ტერიტორიულ ორგანოებში ზედმეტად გადახდილი გადასახადის ან/და სანქციის თანხის დაბრუნების დამატებითი პროცედურებისა და «გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნაზე» დასართავი საბუთების ნუსხის განსაზღვრის თაობაზე» საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2009 წლის 7 ივლისის 1431 ბრძანებას, რომელსაც ნორმატიული აქტების რეესტრში დაურეგისტრირებლობის გამო არ გააჩნია შესასრულებლად სავალდებულო ძალა, რამდენადაც სადავო აქტების დასაბუთება ემყარება მხოლოდ მითითებულ აქტს.

გარდა აღნიშნულისა, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ უხეშად დაირღვა ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით დადგენილი ადმინისტრაციული წარმოების წესები, რამდენადაც ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 83.2 მუხლის შესაბამისად, იმ პირობებში, თუ ადმინისტრაციული ორგანო მიიჩნევდა, რომ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო მოთხოვნა არ იყო წარდგენილი კანონის მოთხოვნათა დაცვით და არ შეიცავდა მის განხილვასთან დაკავშირებულ შესაბამის ინფორმაციას, ან არ ერთოდა სათანადო დოკუმენტები, აღნიშნული წარმოადგენდა არა საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის, არამედ დამატებითი დოკუმენტის ან ინფორმაციის წარსადგენად მოთხოვნის წარმდგენი პირისათვის დამატებით ვადის განსაზღვრის წინაპირობას, ხოლო ამ ვადაში ადმინისტრაციული ორგანოს მოთხოვნის შეუსრულებლობის პირობებში ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 83.5 მუხლის შესაბამისად, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი იქნებოდა განუხილველად დაეტოვებინა გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო სრულად იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს დასკვნას შემოსავლების სამსახურის გასაჩივრებული ბრძანების კანონშეუსაბამობასთან დაკავშირებით, რამდენადაც შემოსავლების სამსახურმა იმსჯელა რა შპს «...» საჩივრის საფუძველიანობაზე, როგორც ზემდგომ ადმინისტრაციულ ორგანოს არ უმსჯელია და შეუფასებია თბილისის რეგიონალური ცენტრის მიერ დაშვებულ მითითებულ დარღვევებზე.

ამდენად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ წარმოდგენილი საკასაციო საჩივარი არ შეიცავს დასაბუთებულ არგუმენტაციას გასაჩივრებული განჩინების კანონშეუსაბამობის თაობაზე, კასაციის მოტივები უსაფუძველობისა და დაუსაბუთებლობის გამო ვერ იქნება გაზიარებული, შესაბამისად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სსსკ-ის 410-ე მუხლის თანახმად, არ არსებობს წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილების და სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული განჩინების გაუქმების პროცესუალური და სამართლებრივი საფუძველები.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლოს კოლეგიური შემადგენლობის უმრავლესობამ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1.2; სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე, 243.2, 372-ე, 390-ე, 399-ე, 410-ე მუხლებით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;

2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 8 ივნისის განჩინება;
3. სსიპ შემოსავლების სამსახურს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაეკისროს სასამართლო ხარჯების სახით – 100 ლარის გადახდა;
4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

დღგ-ის ჩათვლის გაუქმების კანონიერება

განჩინება

1ბს-78-77(ვ-11)

28 სექტემბერი, 2011 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: უსაქონლო ოპერაცია, ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

ო/მ «ზ. ლ-მა» 14.05.2010წ. სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის სპეციალურ გამოკვლევათა და ექსპერტიზის დეპარტამენტისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიმართ, რომლითაც თბილისის რეგიონალური ცენტრის 12.03.10წ. 1..., 23.03.10წ. 1... საგადასახადო მოთხოვნების, 11.03.10წ. 1... ბრძანების, საგადასახადო სამართალდარღვევის 1... ოქმის, სამართალდარღვევის შესახებ 1... ბრძანების, სპეციალურ გამოკვლევათა და ექსპერტიზის დეპარტამენტის პირველი სამმართველოს მთავარი ინსპექტორის პ. დ-ის 01.03.10წ. შემოწმების აქტისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 26.04.10წ. გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ 17.10.08წ. საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს სასჯელაღსრულების დეპარტამენტის სატენდერო კომისიის გადაწყვეტილებით თეთრეულის კომპლექტის შესყიდვის მიზნით გამოცხადებულ ტენდერში გამარჯვებულად გამოცხადდა. 22.10.08წ. საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს სასჯელაღსრულების დეპარტამენტსა და ო/მ «ზ. ლ-ს» შორის დაიდო 1495 ხელშეკრულება სახელმწიფო შესყიდვის შესახებ და ამ უკანასკნელს დაევა ბალიშების დამზადება. ო/მ «ზ. ლ-ი» საკუთარი ძალებით ახორციელებდა ბალიშების წარმოებას, მაგრამ დროში შეზღუდვის გამო ბალიშების ნაწილის შეკერვა შეუძლებელი გახდა, რომელიც აწარმოებდა საყოფაცხოვრებო დანიშნულების ნაწარმს სს «...». ვ. გ-მა დაუმზადა 2740 ცალი ბალიში და 20.12.09წ. გამოუწერა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა სერია ბბ-02 1... სასაქონლო ზედნადებით და სალაროს შემოსავლის ორდერით შპს «...» სახელით, რომელიც ვ. გ-ის განმარტებით, მის ფირმას წარმოადგენდა. ო/მ «ზ. ლ-მა» საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მე-3 ეგზემპლარი 13.01.09წ. წარადგინა საგადასახადო ინსპექციაში. მთავარი სამმართველოს პოლიციის სამმართველოს გამომძიებლისაგან 21.01.10წ. მოსარჩელისათვის ცნობილი გახდა, რომ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა 1... სერია ბბ-02 იყო გაყალბებული ვ. გ-ის მიერ. აღნიშნული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის პირველი ეგზემპლარის დედანი ამოღებულ იქნა ო/მ «ზ. ლ-ის» დოკუმენტაციიდან საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის განსაკუთრებით მნიშვნელოვან საქმეთა მთავარი სამმართველოს პირველი სამმართველოს გამომძიებლის დ. ნ-ის მიერ. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის განსაკუთრებით მნიშვნელოვან საქმეთა მთავარი სამმართველოს სპეციალურ გამოკვლევათა და ექსპერტიზის დეპარტამენტის პირველი სამმართველოს მთავარი ინსპექტორის პ. დ-ის მიერ 01.03.10წ ჩატარდა თემატური შემოწმება, რომლის თანახმად, შპს «...» მიერ ო/მ «ზ. ლ-ზე» გამოწერილ ანგარიშ-ფაქტურებში მითითებული საქონლის შეძენა არ დგინდებოდა და გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურა განხილულ იქნა როგორც უსაქონლო ფიქტიურ ოპერაციებზე გამოწერილი, რის გამოც ო/მ «ზ. ლ-ს» ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაეკისრა ძირითადი თანხა – 8046.4 ლარი, ჯარიმა – 5971 ლარი და საურავი 1786.99 ლარი.

საქმის განხილვისას მოსარჩელემ დააზუსტა სასარჩელო მოთხოვნა, კერძოდ, შეამცირა მოთხოვნა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის სპეციალურ გამოკვლევათა და ექსპერტიზის დეპარტამენტის შემოწმების აქტის ბათილად ცნობის ნაწილში, შესაბამისად, თბილისის საქალაქო სასამართლოს 22.06.2010წ. განჩინებით მოპასუხეთა სიიდან ამოირიცხა

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამომიებო სამსახურის სპეციალურ გამოკვლევათა და ექსპერტიზის დეპარტამენტი, რომელიც **16.1** მუხლის საფუძველზე საქმეში ჩაება მესამე პირად.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **30.06.10წ.** გადაწყვეტილებით მოსარჩელე ი/მ «ზ. ლ-ის» სარჩელი დაკმაყოფილდა, ბათილად იქნა ცნობილი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის **12.03.10წ.** ^{1...} «საგადასახადო მოთხოვნა»; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის **23.03.10წ.** ^{1...} «საგადასახადო მოთხოვნა»; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის **11.03.10წ.** ^{1...} ბრძანება (დამატებით გადასახდელად თანხის სავარაუდო დარიცხვის შესახებ); საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის ^{1...} ბრძანება (საგადასახადო სამართალდარღვევის შესახებ); საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს **26.04.10წ.** გადაწყვეტილება. აღნიშნული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **12.10.10წ.** გადაწყვეტილებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრები დაკმაყოფილდა, თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის **30.06.10წ.** გადაწყვეტილების შეცვლით მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, ი/მ «ზ. ლ-ს» უარი ეთქვა სარჩელის დაკმაყოფილებაზე.

სააპელაციო პალატამ მიუთითა, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ გადაწყვეტილება დააფუძნა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე შემდეგ გარემოებებზე: საქმეში წარმოდგენილი **20.12.08წ.** ბზ-**02** ^{1...} ანგარიშ-ფაქტურით, სასაქონლო ზედნადებით და სალაროს შემოსავლის ორდერით დასტურდება, რომ ი/მ «ზ. ლ-მა» შპს «...»-საგან შეიძინა **2740** ცალი ბამბის ბალიში **15 070** ლარად; საქმის მასალებით არ დასტურდება ის ფაქტი, რომ ი/მ «ზ. ლ-ი» მხილებულია დანაშაულებრივ ქმედებებში და მის მიმართ არსებობს გამამტყუნებელი განაჩენი; წინასწარი გამოძიების თანახმად, ვ. გ-ს ბრალი დაედო მასში, რომ მან არაერთგზის ჩაიდინა ყალბი საგადასახადო დოკუმენტის დამზადება, გასაღება და გამოყენება, მათ შორის შპს-ის «...» ეპიზოდშიც; კონკრეტულ პირზე სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა არ დამდგარა და ამჟამადც მიმდინარეობს წინასწარი გამოძიება. სააპელაციო პალატამ არ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს დასკვნა იმ გარემოებასთან დაკავშირებით, რომ ი/მ «ზ. ლ-მა» შპს «...»-საგან ნამდვილად შეიძინა სადავო საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით გათვალისწინებული საქონელი, ვინაიდან საგადასახადო შემოწმების აქტით და წინასწარი გამოძიებით საწინააღმდეგო გარემოება მტკიცდება. სააპელაციო პალატამ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **251-ე** მუხლის მე-3 ნაწილის მეორე წინადადებაზე, რომლის თანახმად, თუ საგადასახადო შემოწმებით დადგინდა, რომ განხორციელდა უსაქონლო ოპერაციები ან ფიქტიური გარიგებები, მაშინ ამ ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით მყიდველისათვის დღგ-ის ჩათვლა უქმდება. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით აღნიშნული ნორმა არ უნდა იქნეს გაგებული იმგვარად, რომ დღგ-ის ჩათვლის გაუქმებისათვის აუცილებელია არსებობდეს სისხლის სამართლის საქმეზე დადგენილი კანონიერ ძალაში შესული გამამტყუნებელი განაჩენი. პალატამ ჩათვალა, რომ კანონმდებელმა მოცემულ შემთხვევაში დღგ-ის ჩათვლის გაუქმების, როგორც საგადასახადო პასუხისმგებლობის მაკვალიფიცირებელ გარემოებად მიიჩნია საგადასახადო შემოწმებით დადასტურებული უსაქონლო ოპერაციების ან ფიქტიური გარიგებების განხორციელება. ის გარემოება, რომ ი/მ «ზ. ლ-ი» არ არის მხილებული დანაშაულებრივ ქმედებებში და მის მიმართ არ არსებობს გამამტყუნებელი განაჩენი, სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, ვერ იქნება საკმარისი საფუძველი სარჩელის დაკმაყოფილებისათვის. სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა აპელანტების მოსაზრებები იმის თაობაზე, რომ განსახილველ შემთხვევაში საგადასახადო კოდექსის **251-ე** მუხლის მე-3 ნაწილთან მიმართებაში გამოყენებული უნდა იქნეს ამავე კოდექსის **68-ე** მუხლის დებულებები, კერძოდ: **68-ე** მუხლის პირველი ნაწილის მეორე წინადადების თანახმად, დარიცხვა მოიცავს შესწორებით დარიცხვასა და სავარაუდო დარიცხვას. ამასთან, შესწორებითი დარიცხვის შემთხვევაში უქმდება სავარაუდო დარიცხვა. **12.03.10წ.** ^{1...} საგადასახადო მოთხოვნის შესაბამისად, აღნიშნული აქტი გამოიცა საგადასახადო კოდექსის **68-ე** მუხლის საფუძველზე. თბილისის რეგიონული ცენტრის უფროსის მიერ **11.03.10წ.** გამოიცა ^{1...} ბრძანება მოსარჩელეზე დამატებით გადასახდელად თანხის სავარაუდო დარიცხვის შესახებ. **68-ე** მუხლის მეორე ნაწილის «გ» ქვეპუნქტის 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, შემოწმების მასალების და სხვა სათანადო ინფორმაციის საფუძველზე, რომელიც ცნობილია საგადასახადო ორგანოსათვის. მოცემულ შემთხვევაში, სააპელაციო პალატა იზიარებს აპელანტების მოსაზრებებს იმის შესახებ, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამომიებო სამსახურის სპეციალურ გამოკვლევათა და ექსპერტიზის დეპარტამენტის მიერ შედგენილი შემოწმების აქტი, ასევე სისხლის სამართლის საქმის მასალები წარმოადგენს **68.2** მუხლის «გ» ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ ინფორმაციას. სააპელაციო პალატის შეფასებით, პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებიდან არ ჩანს კონკრეტულად საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე რა გარემოებები არ გამოიკვლია ადმინისტრაციულმა ორგანომ. პალატის მოსაზრებით,

განსახილველ შემთხვევაში საქმის გარემოებები გამოკვლეულია სრულად, ამასთან პალატამ სრულად გაიზიარა სააპელაციო საჩივრებში გამოთქმული მოსაზრებები გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უსწორობებზე, რის გამოც სააპელაციო საჩივრები საფუძვლიანად მიიჩნია და დააკმაყოფილა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **12.10.10წ.** გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ი/მ «ზ. ლ-მა», რომელმაც აღნიშნული გადაწყვეტილების გაუქმება და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღებით მისი სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

კასატორის მოსაზრებით, სააპელაციო სასამართლო არ უნდა დათანხმებოდა საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლებს. სასამართლომ არასწორი ინტერპრეტაცია მოახდინა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **251.3** მუხლის, რაც საგადასახადო შემოწმებისა და თემატური შემოწმების პრინციპების განსხვავებას უკავშირდება. მხოლოდ საგადასახადო კოდექსის მე-16 მუხლით დადგენილი წესით არის შესაძლებელი განხორციელდეს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო შემოწმება – კამერალური ან გასვლითი, რომელსაც თავისი საფუძვლები გააჩნია და რომელსაც მოცემულ შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონია, ხოლო სააპელაციო სასამართლომ «თემატური შემოწმების», კამერალური და გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ინსტიტუციონალური განსხვავება უკანონოდ გააიგივა, რაც სხვაგვარი გადაწყვეტილების გამოტანის საფუძველი გახდა.

სამოტივაციო ნაწილი:

საქმის მასალების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერების შემოწმების შედეგად საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ ი/მ «ზ. ლ-ის» საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და საქმე ხელახალი განხილვისათვის დაუბრუნდეს სააპელაციო სასამართლოს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო არ იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს დასკვნას იმის შესახებ, რომ ი/მ «ზ. ლ-ის» მიერ სადავო საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით საქონლის შეძენის ფაქტი არ დგინდებოდა. სააპელაციო სასამართლო აღნიშნულთან დაკავშირებით დაეყრდნო მხოლოდ წინასწარი გამოძიების მასალებს, კერძოდ, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის განსაკუთრებით მნიშვნელოვან საქმეთა მთავარი სამმართველოს წარმოებაში არსებულ სისხლის სამართლის საქმესთან დაკავშირებით ჩატარებული თემატური შემოწმების აქტს და კანონიერად მიიჩნია საგადასახადო კოდექსის **251.3** მუხლის შესაბამისად, მოსარჩელისათვის დღგ-ს ჩათვლების გაუქმება. საქმის მასალებით და მხარეთა ახსნა-განმარტებებით დასტურდება, რომ მოსარჩელესა და შპს «...»-ს შორის განხორციელებული მიწოდების უსაქონლო ოპერაციად მიჩნევის საფუძველი გახდა ის გარემოება, რომ წინასწარი გამოძიებით დადგენილი იყო ვ. გ-ის მიერ სხვადასხვა იურიდიული ფირმების, მათ შორის შპს «...»-ის შექმნა მხოლოდ ფიქტიური ოპერაციების განხორციელების მიზნით და მოცემულ შემთხვევასთან დაკავშირებით მას სათანადო დოკუმენტაციით, კერძოდ, ბუღალტრულად არ ჰქონდა აღრიცხული მოსარჩელისათვის მიწოდებული საქონელი, შესაბამისად, შპს-ს მიერ მისი დამზადებისა და მიწოდების ფაქტი სადავოდ გახდა ადმინისტრაციულმა ორგანომ და აღნიშნული მიიჩნია მოსარჩელის მიმართ ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის გავრცელების საკმარის საფუძველად. საგადასახადო კოდექსის **251.3** მუხლის შესაბამისად, დღგ-ს ჩათვლების გაუქმებას კანონმდებელი უკავშირებს საგადასახადო შემოწმებით დადასტურებული უსაქონლო ოპერაციების ან ფიქტიური გარიგებების განხორციელების ფაქტს. ამდენად, მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტში – ანგარიშ-ფაქტურაში მითითებული მიწოდების უსაქონლო ოპერაციად მიჩნევისათვის უნდა დადგინდეს მიწოდების რეალურად განუხორციელებლობა, აღნიშნულის დადგენის საკმარის საფუძველს არ ქმნის მიმწოდებლის მიერ საბუღალტრო დოკუმენტაციაში კანონით დადგენილი წესით მიწოდებული საქონლის აღრიცხვა, მომსახურების გამწვანის მხრიდან საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა დარღვევით საქონლის აღრიცხვის, საბუღალტრო დოკუმენტაციის კანონის დარღვევით წარმოება მყიდველს ბრალად ვერ შეერაცხება, საქმეზე არ არის დადგენილი ფიქტიური გარიგების დადება, უსაქონლო ოპერაციის განხორციელების ფაქტი.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ უსაქონლო ოპერაციას ადგილი აქვს იმ შემთხვევაში, როდესაც საგადასახადო დოკუმენტაცია შედგენილია არარსებულ, მიუწოდებელ ან მიუღებელ საქონელზე, რის გამოც მხარეებმა უნდა წარმოადგინონ ზემოაღნიშნული გარემოების დამდგენი ან გამომრიცხავი მტკიცებულებები. საქმეში დაცული მასალებით დასტურდება, რომ ი/მ «ზ. ლ-ი» გამარჯვებულად გამოცხადდა საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს სასჯელაღსრულების დეპარტამენტის მიერ თეთრეულის შესყიდვის მიზნით გამოცხადებულ ტენდერში. აღნიშნულის შესაბამისად, მხარეთა შორის გაფორმებული სახელმწიფო შესყიდვის შესახებ ხელშეკრულებით ი/მ «ზ. ლ-ს» დაევალა ბალიშების დამზადება და ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ ვადაში საქონლის შემსიყდველისათვის მიწოდება. ი/მ «ზ. ლ-მა» ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულება შეასრულა და საქონელი მიაწოდა შემსიყდველს, რაც დასტურდება **22.10.08წ.** **1495** ხელშეკრულების საფუძველზე იუსტიციის სამინისტროს სასჯელაღსრულების დეპარტამენტის მატერიალურ-ტექნიკური განყოფილების ცენტრალური საწყობის გამგესა და ი/მ «ზ. ლ-ს» შორის **26.12.08წ.**, **30.12.08წ.** გაფორმებული მიღება-ჩაბარების აქტებით. საქმეში დაცული მკაცრი აღრიცხვის საბუთის **20.12.2008წ.** ანგარიშ-ფაქტურის თანახმად, ი/მ «ზ. ლ-მა» შპს «...»-ისაგან შეიძინა **15070** ლარის ღირებულების **2740** ცალი ბამბის ბალიში.

საქმეში მოიპოვება აგრეთვე, მითითებულ საქონელზე გამოწერილი 20.12.2008წ. 112 სასაქონლო ზედნადები და ი/მ «ზ. ლ-ის» მიერ ბალიშების ღირებულების – 15070 ლარის შპს «...»-ისათვის გადახდის დამადასტურებელი 20.12.08წ. 1... სალაროს შემოსავლის ორდერი. საქმეში დაცულია აგრეთვე სს «...» დირექტორის 29.03.10წ. 1... წერილი ვ. გ-ის მიერ ფაბრიკის საწარმოო ფართის იჯარით აღების და სხვადასხვა საყოფაცხოვრებო ნაწარმის, მათ შორის ბალიშების წარმოების შესახებ. საქმეში დაცულია აგრეთვე გამოკითხვის ოქმები, რომლებითაც ზ. ლ-ის შეკვეთის შესაბამისად ბალიშების შეკერვის ფაქტს ადასტურებენ ქ. თბილისში, ... 1...-ში არსებული ... ფაბრიკის ტერიტორიაზე ვ. გ-ის საამქროში მომუშავე პირები, ხოლო საქონლის საამქროდან გადაზიდვის ფაქტს ადასტურებს სატვირთო ავტომანქანის მძღოლი. სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნული დოკუმენტაციის გამოკვლევა-შეფასების გარეშე შპს «...» და ი/მ «ზ. ლ-ს» შორის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით განხორციელებული მიწოდება ფიქტიურ გარიგებად და უსაქონლო ოპერაციად, ხოლო სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები კანონიერად მიიჩნია. საკასაციო პალატა თვლის, რომ მიწოდების ფიქტიურად მიჩნევისათვის არ არის საკმარისი ხელშეკრულების კონტრაქტის მიერ საბუღალტრო დოკუმენტაციის არასათანადო წარმოება. (იხ. სუს 26.02.09წ. 1ზს-1059-1022(3კ-08) განჩინება)

სააპელაციო სასამართლომ საქმის ხელახლა განხილვისას უნდა გამოიკვლიოს და შეფასება მისცეს საქმის მასალას, სასამართლომ შეფასება უნდა მისცეს იმას, თუ რამდენად ახდენს გავლენას მიმწოდებლის მიერ საქონლის სათანადო წესით აღურიცხაობა შემდგომისათვის საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრებაზე. სსსკ-ის 105-ე მუხლის თანახმად, სასამართლოსათვის არავითარ მტკიცებულებას არა აქვს წინასწარ დადგენილი ძალა, სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს მათ ყოველმრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ. საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ მოთხოვნის დაკმაყოფილებისათვის გადაწყვეტი მნიშვნელობის მქონე ფაქტობრივი გარემოება – უსაქონლო ოპერაციის განხორციელება, ფიქტიური გარიგების დადება დადგენილია სსსკ-ის 105-ე მუხლის მოთხოვნების დაუცველად.

საკასაციო პალატა იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებას იმის შესახებ, რომ გამამტყუნებელი განაჩენის არარსებობა თავისთავად არ გამოიციხავს გადასახადის გადამხდელის მიმართ უსაქონლო ოპერაციისათვის ან ფიქტიური გარიგებისათვის საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ზომების მიღებას. ამასთანავე, სავარაუდო დარიცხვა თავის მხრივ არ ადასტურებს ასეთი დარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილების მიღებას კანონმდებლობით გათვალისწინებული სათანადო პირობების არსებობის გამოკვლევის გარეშე. დაუსაბუთებელია სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრება იმის შესახებ, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის განსაკუთრებით მნიშვნელოვან საქმეთა მთავარი სამმართველოს წარმოებაში არსებულ სისხლის სამართლის საქმესთან დაკავშირებით საგამოძიებო სამსახურის სპეციალურ გამოკვლევათა და ექსპერტიზის დეპარტამენტის მიერ შედგენილი თემატური შემოწმების აქტი წარმოადგენდა საგადასახადო კოდექსის 68.2 მუხლის «გ» ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ სათანადო ინფორმაციას, რის საფუძველზეც დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების შედეგად მოსარჩელისათვის დღგ-ს ძირითადი თანხის, ჯარიმებისა და საურავების სავარაუდო დარიცხვა განხორციელდა კანონიერად. თემატური შემოწმების აქტის ტექსტით დასტურდება, რომ თემატური შემოწმებით ფაქტიურად მოხდა მხოლოდ უსაქონლო (ფიქტიური) ოპერაციის გამო თანხის გამოანგარიშება, შემოწმების აქტის ავტორი ამ გარემოებას იმთავითვე დადგენილად თვლის, შემოწმების აქტით მოხდა უსაქონლო ოპერაციის განხორციელებისათვის დასაკისრებელი თანხის გაანგარიშება, უსაქონლო ოპერაციის დამდგენ გარემოებად შემოწმებელმა მიიჩნია საგამოძიებო ორგანოებიდან მიღებული ინფორმაცია და სპეციალურ გამოკვლევათა და ექსპერტიზის დეპარტამენტის 23.02.2010წ. აქტი, რომელიც საქმეში არ მოიპოვება. თავის მხრივ საქმეში არ მოიპოვება მოსარჩელის მიერ ფიქტიური ოპერაციის განხორციელების დამადასტურებელი საგამოძიებო ორგანოს დოკუმენტი, სავარაუდო დარიცხვის საფუძველი ფაქტიურად გახდა მიმწოდებლის მიმართ თვით სისხლის სამართლის საქმის აღძვრა და წინასწარი გამოძიების წარმოების ფაქტი, საქმეში არ მოიპოვება ზ. ლ-ის დანაშაულებრივ კავშირში ყოფნის ფაქტის დამადასტურებელი საპროცესო დოკუმენტი. საგადასახადო აღრიცხვის ერთ-ერთი სახის – სავარაუდო დარიცხვის გამოყენების პირობას ქმნის გადასახადის გაანგარიშების ვალდებულების მქონე გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის კუთვნილი გადასახადის შესახებ დეკლარაციის, საგადასახადო ანგარიშგების და საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა სათანადო ინფორმაციის წარუდგენლობა, ბუღალტრული აღრიცხვის არ არსებობა, დაკარგული ან განადგურებული სააღრიცხვო დოკუმენტაცია. მოცემულ შემთხვევაში ი/მ «ზ. ლ-ის» მიერ წარდგენილი იყო სათანადო დოკუმენტაცია, განსახილველ შემთხვევაში საქმე ეხება არა დასაბეგრი ბრუნვის, საგადასახადო ვალდებულების არსებობის დადგენას და მის გაანგარიშებას, არამედ გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო დეკლარაციით ნაჩვენები ბრუნვის რეალურად შესრულებას, უსაქონლო ოპერაციის არსებობას. აღნიშნული ფაქტის არსებობა, როგორც სავარაუდო დარიცხვის პირობა, საჭიროებს სათანადო დადგენას, მით უფრო, რომ სისხლის სამართლის საქმეზე დადგენილ გარემოებებს, სსსკ-ის 106-ე მუხლში 24.09.2010წ. კანონით შეტანილი ცვლილებების თანახმად, არ ენიჭება პრიუდიციული მნიშვნელობა და პირიქით, ასეთი მნიშვნელობა ცხადია არც ადმინისტრაციული კატეგორიის საქმეზე მიღებულ გა-

დაწვეტილებას ექნება სისხლის სამართლის საქმის განხილვისას. უსაქონლო ოპერაციის სათანადო დასაბუთების საჭიროებას მოწინააღმდეგე მხარე არ უარყოფს, რომელიც ერთის მხრივ აღნიშნავს, რომ სავარაუდოდ დარიცხვის განხორციელების საფუძველი გახდა მიმწოდებლის მიმართ აღძრული სისხლის სამართლის საქმეზე წინასწარი გამოძიების წარმოება, ხოლო მეორეს მხრივ თვლის, რომ სისხლის სამართლის საქმეზე საწინააღმდეგოს დადგენის შემთხვევაში შესაძლოა შესწორებითი დარიცხვის განხორციელება, რაც სავარაუდოდ დარიცხვის გაუქმების საფუძველია. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სავარაუდოდ დარიცხვის შემთხვევაში შესწორებითი დარიცხვის გამოყენების შესაძლებლობა თავისთავად არ გამორიცხავს სავარაუდოდ დარიცხვის გასაჩივრებას და შესაბამისად მისი კანონიერების შემოწმებას, წინააღმდეგ შემთხვევაში აზრს დაკარგავდა სასამართლოსადმი მიმართვის უფლება. სასამართლო, რომელიც მის უწყებრივად ქვემდებარე და განსჯად საქმეს იხილავს, ფლობს ამ საქმის განხილვის აბსოლუტურ კომპეტენციას, დავა საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული აქტების კანონიერების შესახებ ადმინისტრაციული სამართალწარმოებით განსჯად საქმეთა კატეგორიას განეკუთვნება, თავის მხრივ სადავო აქტების კანონიერების, ჩათვლების გაუქმების და საჯარიმო სანქციების მოსარჩელის მიმართ გამოყენების საკითხი დამოკიდებულია უსაქონლო ოპერაციის განხორციელების ფაქტის დადგენაზე, რომლის დადგენა საქმეში არსებული ყველა მტკიცებულების შესწავლის საფუძველზე უნდა მოხდეს.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ სააპელაციო პალატის გადაწყვეტილება მოკლებულია სათანადო სამართლებრივ და ფაქტობრივ, მატერიალურ და პროცესუალურ წინამძღვრებს, გადაწყვეტილება დაუსაბუთებელია, სააპელაციო პალატას არ დაუდგენია საქმის გადაწყვეტისათვის საჭირო გარემოება და არასწორად განმარტა გამოყენებული ნორმები, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ საჭიროა სააპელაციო სასამართლოს მიერ საქმის ყველა გარემოების სათანადო გამოკვლევა და სწორი სამართლებრივი შეფასების მიცემა, რის გამოც საკასაციო პალატას მიაჩნია, რომ გასაჩივრებული განჩინება უნდა გაუქმდეს და საქმე ხელახალი განხილვისათვის უნდა დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს.

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

და ა დ გ ი ნ ა:

1. ი/მ «ზ. ლ-ის» საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 12 ოქტომბრის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახალი განხილვისათვის დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

დღგ-ის ჩათვლა, დაჯარიმება ანგარიშფაქტურის გამოწერის ვადის დარღვევის გამო განჩინება

18ს-583-578(3ვ-11)

5 ოქტომბერი, 2011 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა.

აღწერილობითი ნაწილი:

2009 წლის 5 ნოემბერს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას სარჩელით მიმართა სს «...მა» მოპასუხეების საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიმართ.

მოსარჩელე სარჩელით ითხოვდა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 28 აპრილის 1... საგადასახადო მოთხოვნის, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2009 წლის 23 აპრილის 1... ბრძანებისა და შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 7 აგვისტოს 1... ბრძანების ბათილად ცნობას,

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 26 ოქტომბრის 1... გადაწყვეტილების ბათილად ცნობას იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა სს «...ს» საჩივარი.

2010 წლის 22 იანვარს მოსარჩელემ დააზუსტა სასარჩელო მოთხოვნა და საბოლოოდ მოითხოვა გასაჩივრებული აქტების ბათილად ცნობა იმ ნაწილში, რომლითაც სს «...ს» დაერიცხა ძირითადი თანხა – 2030,05 ლარი (გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლა) და ჯარიმა 51,60 ლარი; დანარჩენ ნაწილში იშუამდგომლა სარჩელის გამომშობის თაობაზე, რაც თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2010 წლის 22 იანვრის განჩინებით დაკმაყოფილდა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2010 წლის 25 თებერვლის გადაწყვეტილებით მოსარჩელე სს «...ს» სასარჩელო მოთხოვნა მოპასუხეების საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიმართ, 2009 წლის 28 აპრილის 1... საგადასახადო მოთხოვნის, 2009 წლის 23 აპრილის 1... ბრძანების, 2009 წლის 7 აგვისტოს 1... ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილველი საბჭოს გადაწყვეტილების ნაწილობრივ ბათილად ცნობის თაობაზე არ დაკმაყოფილდა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ აუდიტის დეპარტამენტის ბრძანებების საფუძველზე, ჩატარდა სს «...ს» საქმიანობის საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების საფუძველს წარმოადგენდა შემოსავლების სამსახურის საგამომიებო დეპარტამენტის თბილისის მთავარი სამმართველოს გამომიებლის დადგენილება, სისხლის სამართლის საქმეზე 1... შემოწმების შედეგები აისახა 2009 წლის 24 მარტის საგადასახადო შემოწმების აქტში. საგადასახადო შემოწმების აქტის განხილვის შედეგად, შედგენილ იქნა საგადასახადო შემოწმების აქტის განხილვის ოქმი 1... საგადასახადო შემოწმების აქტისა და განხილვის ოქმის საფუძველზე, გამოიცა «გადასახადების/გადასახდელის და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ» 1171 ბრძანება, რომლითაც სს «...ს» დაერიცხა თანხა და გადამხდელს წარედგინა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 1... საგადასახადო მოთხოვნა.

ზემოაღნიშნული ბრძანება და «საგადასახადო მოთხოვნა» გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურში, რაც 2009 წლის 7 აგვისტოს 1... ბრძანებით არ დაკმაყოფილდა.

აღნიშნული ბრძანება, გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში, რაც 2009 წლის 26 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ამავე გადაწყვეტილებით, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა მოახდინოს გადამხდელისათვის გაუქმებული ჩათვლების და ბიუჯეტის სასარგებლოდ დარიცხული თანხების გაანგარიშება შემოწმების მთელი პერიოდის მიხედვით იმ ანგარიშ-ფაქტურების გათვალისწინებით, რომლებიც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოქმედი რედაქციის მიხედვით გამოწერილია რეგულარულად ან უწყვეტად საქონლის მიწოდების ოპერაციებზე. ამასთან, გაუქმდა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 28 აპრილის 1... საგადასახადო მოთხოვნა; ადმინისტრაციულ ორგანოს დაევალა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ წარდგენილი დასკვის შესაბამისად, გადამხდელისათვის კორექტირებული «საგადასახადო მოთხოვნის» წარდგენა;

სს «...ს» საგადასახადო შემოწმების ფარგლებში შემოწმდა საწარმოს მიერ შესამოწმებელ პერიოდში დღგ-ის ჩათვლების განხორციელების კანონიერება. შემოწმების შედეგად გამოვლინდა, რომ გადასახადების გადამხდელს დღგ-ის ჩათვლები განხორციელებული ჰქონდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე და 248-ე მუხლების დარღვევით გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურების საფუძველზე. კერძოდ, ანგარიშ-ფაქტურების საგადასახადო ორგანოდან გატანის თარიღს წინ უსწრებდა მათი გამოწერის თარიღი ორ დღეზე მეტი ვადით. შესაბამისად საგადასახადო შემოწმების შედეგად აღნიშნული ჩათვლები დაექვემდებარა გაუქმებას.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ჩათვალა, რომ 2009 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა უნდა გამოიწეროს დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა. საქმის მასალებით დადგენილია, რომ სადავო ანგარიშ-ფაქტურები ვერ გამოიწერებოდა დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელებიდან არაუგვიანეს მეორე დღისა, რამდენადაც გამოწერილ იქნა უფრო ადრეული თარიღით, ვიდრე ისინი საგადასახადო ორგანოდან იქნა გატანილი. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს ქმედება შესაბამისობაშია საგადასახადო კანონმდებლობასთან.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 68-ე მუხლის მე-2 ნაწილის «გ» ქვეპუნქტსა და სადავო პერიოდში მოქმედ საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-2 ნაწილზე.

აღნიშნული ნორმის საფუძველზე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა დღგ-ის ჩათვლის საფუძველი შეიძლება გახდეს იმ შემთხვევაში, თუ ის საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად იქნა გამოწერილი, ხოლო სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას, გარდა ამ კოდექსის 238-ე მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილებში აღნიშნული საქონლის მიწოდებისა, გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარუდგინოს იგი მიმღებს, მიუხე-

დავად იმისა, არის თუ არა ეს უკანასკნელი გადასახადის გადამხდელი, ხოლო ამ კოდექსის 238-ე მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილებში აღნიშნულ შემთხვევებში – საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა და მიმღებისთვის წარდგენა უზრუნველყოს არა უგვიანეს საანგარიშო თვის მომდევნო თვის 12 რიცხვისა. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, დაუშვებელია საქონლის/მომსახურების მიმწოდებლის მიერ არასწორად შევსებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენა. ასეთი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა შესაბამისი დღე-ის დეკლარაციასთან ერთად წარედგინება საგადასახადო ორგანოს მისი გაუქმების მიზნით.

სასამართლოს მითითებით, «საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის (მათ შორის კორექტირების) გამოწერისა და წარდგენის შესახებ» ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 14 თებერვლის 184 ბრძანების მე-3 მუხლის თანახმად, დღე-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია საქონლის (მომსახურების) მიმღების მოთხოვნის შემთხვევაში დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარუდგინოს მიმღებს მიუხედავად იმისა, ეს უკანასკნელი არის თუ არა გადასახადის გადამხდელი. განსახილველ შემთხვევაში შემოწმების აქტითა და მასზე თანდართული მასალებით კოლეგიამ დადგინილად მიიჩნია, რომ საწარმოს დღე-ს ჩათვლა მიღებული აქვს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის დარღვევით გამოწერილ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების საფუძველზე, ხოლო ის ფაქტი, რომ სადავო ანგარიშ-ფაქტურები გამოწერილია გამყიდველის მიერ ისე, რომ თვით მოსარჩელეს არ შეეძლო სცოდნოდა ანგარიშ-ფაქტურების კანონის დარღვევით გამოწერის თაობაზე, საწარმოს არ ათავისუფლებს კანონით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობისგან. შესაბამისად, სასამართლოს აზრით, აღნიშნული ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით განხორციელებული ჩათვლის გაუქმება შემმოწმებლის მიერ კანონიერია.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტებით, 2009 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საქართველო საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-2 ნაწილში რეგლამენტირებულია დღე-ს ჩასათვლელი თანხის დეფინიცია, ხოლო 248-ე მუხლით საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის ცნება. ჩასათვლელი დღე-ს თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია ამ კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ან/და საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციებზე ან/და დასაბეგრ იმპორტზე თუ საქონელი/მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობისათვის. ამავე კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად, დღე-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარუდგინოს იგი მიმღებს, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა ეს უკანასკნელი გადასახადის გადამხდელი. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტი, რომლითაც დასტურდება დღე-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტი.

განსახილველ შემთხვევაში, სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელის მიერ დარღვეულ იქნა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის მე-2 ნაწილით რეგლამენტირებული მოთხოვნა და შესაბამისად საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებში მითითებული დღე-ის თანხები არ ექვემდებარებოდა ჩათვლას. ამასთან, ვინაიდან საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების შემოწმებამ მოიცვა 2006-2007 წელი, შესაბამისად საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის გადამხდელს გადასახადი დაერიცხა ამ პერიოდისათვის მოქმედი (2009 წლის 1 იანვრამდე) ნორმების თანახმად და მასზე ვერ იქნება გამოყენებული 2009 წლის 1 იანვრიდან ძალაში შესული ნორმები.

მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სს «...მა».

აპელანტი სააპელაციო საჩივრით ითხოვდა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებასა და მისი სასარჩელო მოთხოვნის სრულად დაკმაყოფილებას.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 21 დეკემბრის განჩინებით სს «...ს» სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; მოცემულ საქმეზე თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2010 წლის 25 თებერვლის გადაწყვეტილების შეცვლით მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება; სს «...ს» სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადასახდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 28 აპრილის 1... საგადასახადო მოთხოვნა და შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადასახდელთა დეპარტამენტს დაევალა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამათლებრივი აქტის გამოცემა გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლიდან ერთი თვის ვადაში; ბათილად იქნა ცნობილი შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2009 წლის 23 აპრილის 1... ბრძანება, შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 7 აგვისტოს 1... ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა მინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 26 ოქტომბრის გადაწყვეტილება გასაჩივრებულ ნაწილში.

სააპელაციო სასამართლომ დადგინილად მიიჩნია, რომ საგადასახადო შემოწმების ფარგლებში შემოწმდა საწარმოს მიერ შესამოწმებელ პერიოდში დღე-ის ჩათვლების განხორციელების კანონიერება. შემოწმების შედეგად გამოვლინდა, რომ გადასახადების გადამხდელს დღე-ის ჩათვლები განხორციელებული ჰქონდა სა-

ქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე და 248-ე მუხლების დარღვევით გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურების საფუძველზე.

საგადასახადო ორგანომ სს «...ს» დღგ-ს ჩათვლები გაუუქმა იმ საფუძველით, რომ ანგარიშ-ფაქტურების გამოწერის თარიღი წინ უსწრებდა საგადასახადო ორგანოდან მათ გამოტანის თარიღს.

სააპელაციო პალატამ მიუთითა, რომ დღგ თავისი არსით წარმოადგენს არაპირდაპირ გადასახადს. არაპირდაპირი გადასახადის ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ეკისრება საქონლის მიმწოდებელს (იმპორტიორს) ან/და მომსახურების გამწვეს, რომელიც ამ კოდექსის მიზნებისათვის გადასახადის გადამხდელად იწოდება. შესაბამისად, დღგ-ის სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ეკისრება საქონლის მიმწოდებელს (იმპორტიორს) ან/და მომსახურების გამწვეს. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, სწორედ საქონლის მიმწოდებელი (იმპორტიორი) ან/და მომსახურების გამწვევი იყო ვალდებული საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის მოთხოვნათა შესაბამისად, გამოეწერა მყიდველისთვის – სს «...სთვის» დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა. ანგარიშ-ფაქტურის სწორად და დროულად შევსება წარმოადგენს მიმწოდებლის ვალდებულებას და შესაბამისად, პალატის მოსაზრებით, მასზე პასუხისმგებლობა საქონლის შემძენს, მოცემულ შემთხვევაში სს «...ს», არ უნდა დაეკისროს. ამასთან, საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლი განსაზღვრავს რა დღგ-ს ჩასათვლეელი თანხის ცნებას, ამომწურავად ჩამოთვლის იმ პირობებს, რომელთა არსებობის შემთხვევაში არ წარმოებს დღგ-ს ჩათვლა. კერძოდ, აღნიშნული მუხლის მე-4 ნაწილის «დ» ქვეპუნქტის შესაბამისად, დღგ-ს ჩათვლა არ წარმოებს იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით, რომლებიც არ იძლევა საქონლის/მომსახურების გამყიდველის იდენტიფიცირების საშუალებას.

სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, აღნიშნული ნორმა ზუსტად განსაზღვრავს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-2 ნაწილთან მიმართებაში კანონმდებლის ნებას. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად (2008წ. 26 დეკემბრამდე რედაქცია), ჩასათვლეელი დღგ-ს თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია ამ კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ან/და საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციებზე ან/და დასაბეგრ იმპორტზე, თუ საქონელი/მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობისათვის. პალატა განმარტავს, რომ ერთის მხრივ კანონმდებელი გამორიცხავს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის მოთხოვნების დარღვევით გამოწერილი დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით გადასახდელი ან გადახდილი დღგ-ს ჩათვლის შესაძლებლობას, მაგრამ შემდგომში, სადავო საკითხის განმარტებისას კანონმდებელი საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილის «დ» ქვეპუნქტით ზუსტად განსაზღვრავს 248-ე მუხლის მოთხოვნების რა სახის დარღვევის შემთხვევაში არ წარმოებს დღგ-ს ჩათვლა. ასეთი სახის დარღვევას წარმოადგენს დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის არა დაგვიანებით ან/და საგადასახადო ორგანოდან მათ გამოტანამდე გამოწერა, არამედ ისეთი გამოწერა, რომელიც არ იძლევა საქონლის/მომსახურების გამყიდველის იდენტიფიცირების საშუალებას. ამ მიდგომას კანონმდებელი ავითარებს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლში, რომელიც განსაზღვრავს გადასახადის გადამხდელის პასუხისმგებლობას დღგ-სათვის გათვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევისთვის. აღნიშნული მუხლის «ბ» პუნქტის თანახმად, პირის მიერ დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის შევსების დადგენილი წესის დარღვევა, რამაც გამოიწვია დღგ-ის თანხის შემცირება ან ჩათვლილი დღგ-ის თანხის გაზრდა, იწვევს პირის დაჯარიმებას შემცირებული ან ჩასათვლელად გაზრდილი დღგ-ის თანხის 100 პროცენტის ოდენობით. დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურის შევსების წესის დარღვევაში იგულისხმება თვით ანგარიშ-ფაქტურის კანონით დადგენილი პროცედურების დარღვევით შევსება, რაც ამ კონკრეტულ შემთხვევაში დღგ-ს ჩათვლის გაუქმების საფუძველი გახდა. ასეთ შემთხვევაში პასუხისმგებლობა საქონლის მიმწოდებლისთვისაა გათვალისწინებული. ამასთან, პასუხისმგებლობა დგება იმ შემთხვევაში, თუ ამ ქმედებამ გამოიწვია დღგ-ის თანხის შემცირება ან ჩასათვლეელი დღგ-ის თანხის გაზრდა.

ამასთან, სააპელაციო პალატამ არ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მოსაზრება 2009 წლის 1 იანვრიდან ძალაში შესული ნორმის გამოყენების შეუძლებლობის თაობაზე და მიუთითა, რომ საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-2 ნაწილში 2008 წლის 26 დეკემბერს შევიდა ცვლილება, რომლითაც ნორმიდან ამოღებულ იქნა 248-ე მუხლზე მითითება და იგი ამოქმედდა 2009 წლის 1 იანვრიდან. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, რომც გაზიარებული იქნას საგადასახადო ორგანოს პოზიცია და ჩათვალოს, რომ 247-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე სახეზე იყო საგადასახადო სამართალდარღვევა, 2009 წლის 1 იანვრიდან საგადასახადო სამართალდარღვევისთვის არ შეიძლება გამოყენებული იქნეს პასუხისმგებლობა, ვინაიდან «ნორმატიული აქტების შესახებ» საქართველოს კანონის 47-ე მუხლის მე-3 პუნქტის (სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქცია) თანახმად, თუ სამართალდარღვევის ჩადენის შემდეგ, კანონით გაუქმდა ან შემსუბუქდა პასუხისმგებლობა, ასეთი სამართალდარღვევის ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა.

ამასთან, 2009 წლის 1 დეკემბერს, საგადასახადო კოდექსში «საქართველოს საგადასახადო კოდექსში დამატებებისა და ცვლილებების შესახებ» საქართველოს კანონით შეტანილ იქნა დამატება და 281-ე მუხლს დამატება 53-ე ნაწილი, რომლის თანახმად, 2005 წლის 1 იანვრიდან 2009 წლის 1 იანვრამდე პერიოდის მიხედვით დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირის მიერ საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას მასზე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერისთვის დადგენილი ვადის (დასაბეგრი ოპერაციის

განხორციელებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა) დარღვევით გამოწერილი და წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით მიღებული დღგ-ის ჩათვლები 2010 წლის 1 იანვრიდან გაუქმებას არ ექვემდებარება. ამ ნაწილის მოქმედება არ ვრცელდება 2010 წლის 1 იანვრამდე გაუქმებულ დღგ-ის ჩათვლებზე, მათ შორის, ჩათვლებზე, რომლებზედაც მიმდინარეობს საგადასახადო დავა. მითითებული დამატებები და ცვლილებები «საკანონმდებლო მაცნეში» გამოქვეყნდა 2009 წლის 7 დეკემბერს და ამოქმედდა მე-15 დღეს.

საქართველოს კონსტიტუციის 42-ე მუხლის მე-5 პუნქტის, «ნორმატიული აქტების შესახებ» კანონის 47-ე მუხლის მე-2 პუნქტისა (სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქცია) და საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილისა და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით, სააპელაციო პალატამ ჩათვალა, რომ სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 28 აპრილის 1... საგადასახადო მოთხოვნა და დაევალოს სსიპ შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა დეპარტამენტს საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლიდან ერთი თვის ვადაში გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

იმის გათვალისწინებით, რომ სააპელაციო პალატამ, ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე, ბათილად ცნო შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2009 წლის 28 აპრილის 1... საგადასახადო მოთხოვნა, ამავე კოდექსის 32-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, ბათილად ცნო შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2009 წლის 23 აპრილის 1... ბრძანება, შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 7 აგვისტოს 1... ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 26 ოქტომბრის გადაწყვეტილება გასაჩივრებულ ნაწილში.

აღნიშნული გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გასაჩივრეს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და სპეციალიზებულ სტრუქტურულ ერთეულებმა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა.

კასატორები საკასაციო საჩივრით ითხოვდნენ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებასა და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღებით მოსარჩელის სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 31 მარტის განჩინებებით ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სპეციალიზებული სტრუქტურული ერთეულების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივრები.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 15 აპრილის განჩინებით ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საკასაციო საჩივარი.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრების საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერების შემოწმების შედეგად მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სპეციალიზებული სტრუქტურული ერთეულების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმის მასალებით დადგენილია, რომ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2008 წლის 16 დეკემბრის 1... ბრძანების თანახმად ამავე დეპარტამენტის საკონტროლო შემოწმების ცენტრალური სამმართველოს მიერ ჩატარდა სს «...ს» საქმიანობის საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმება დამტკიცებული პროგრამის მიხედვით. შემოწმებამ მოიცვა 2006 წლის 2 იანვრიდან 2008 წლის 9 დეკემბრამდე პერიოდი, მოგებისა და ქონების გადასახადების ნაწილში შემოწმდა 2006 და 2007 წლების საანგარიშო პერიოდი. 2009 წლის 24 მარტის საგადასახადო შემოწმების აქტისა და 1... განხილვის ოქმის საფუძველზე, გამოიცა «გადასახადების/გადასახდელის და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ» 1... ბრძანება, რომლითაც სს «...ს» დაერიცხა თანხა და გადამხდელს წარედგინა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 1... საგადასახადო მოთხოვნა, რომელიც ჯერ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურში, შემდეგ კი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში გასაჩივრდა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 26 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა შპს «...ს» 2009 წლის 20 აგვისტოს საჩივარი; აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა მოეხდინა გადამხდელისათვის გაუქმებული ჩათვლების და ბიუჯეტის სასარგებლოდ დარიცხული თანხების გადაანგარიშება შემოწმების მთელი პერიოდის მიხედვით, იმ ანგარიშ-ფაქტურების გათვალისწინებით, რომლებიც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის დღეს მოქმედი რედაქციის მიხედვით გამოწერილია რეგულარულად ან უწყვეტად საქონლის მიწოდების ოპერაციებზე; აღნიშნულის შესაბა-

მისად გაუქმდა მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის ¹... საგადასახადო მოთხოვნა და მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციას დაევალა აუდიტის დეპარტამენტის მიერ წარმოდგენილი დასკვნის შესაბამისად გადამხდელისთვის წარედგინა კორექტირებული «საგადასახადო მოთხოვნა».

2010 წლის 6 იანვრის ¹... კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნით სს «...ს» დღგ-ის ნაწილში შეუმცირდა გადასახადი, 159 234 ლარით. შესწორებულ საგადასახადო მოთხოვნაში მითითებულ იქნა არა გადამხდელზე საბოლოო გადაწყვეტილებით დარიცხულ და მის მიერ რეალურად გადასახდელი თანხა, არამედ მასში მოცემულია მხოლოდ შემცირებული თანხის ოდენობა. ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 26 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის ¹... საგადასახადო მოთხოვნა არ გაუქმებულა და შესასრულებლად სავალდებულო ძალის მქონეა იმ ნაწილში, რომლითაც მოსარჩელეს დაერიცხა ძირითადი თანხა – 2030,05 ლარი (გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლა) და ჯარიმა – 51,60 ლარი. აღნიშნულის გათვალისწინებით, მოსარჩელის კანონიერ ინტერესს წარმოადგენს იდავოს მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის ¹... საგადასახადო მოთხოვნის კანონიერებაზე იმ ნაწილში, რომლითაც მას წარმოეშვა გადასახადის გადახდის ვალდებულება.

ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლო, ისევე როგორც სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის ¹... საგადასახადო მოთხოვნის კანონიერებას მხოლოდ 2030,05 ლარისა (გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლა) და ჯარიმის – 51,60 ლარის ფარგლებში, ასევე შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2009 წლის 23 აპრილის ¹... ბრძანებას, შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 7 აგვისტოს ¹... ბრძანებასა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 26 ოქტომბრის გადაწყვეტილებას საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლომ სწორად გამოიყენა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4. მუხლი, რამდენადაც ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები სადავო ნაწილში გამოიყენა საქმის გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე. ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, რაც მოცემულ შემთხვევაში სახეზეა, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნოს სადავო აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად, ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულებას შეადგენს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა გამოკვლევა. ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გადაწყვეტილება საქმის გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე უნდა იქნეს მიღებული. ზემოაღნიშნული ნორმიდან გამომდინარე, მნიშვნელოვანი გარემოებების გამოკვლევის გარეშე აქტის გამოცემა წარმოადგენს სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად მისი ბათილად ცნობის და ადმინისტრაციული ორგანოსათვის ახალი აქტის გამოცემის დავალების საფუძველს. იმის გათვალისწინებით, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოს საერთოდ არ მოუხდენია ფაქტობრივი გარემოებების დადგენა – სახეზეა აქტის გამოცემა ფაქტობრივი გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე.

დადგენილია და მხარეთა შორის დავას არ იწვევს ის გარემოება, რომ შპს «...» 2004 წლის 10 აგვისტოდან რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად. საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, დღგ-ის ჩათვლის უფლება აქვს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს. ამდენად, ზემოაღნიშნული ნორმის საფუძველზე შპს «...» უფლებამოსილია მიიღოს და მოითხოვოს დღგ-ის ჩათვლა. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ჩასათვლეელი დღგ-ის თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია ამ კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ან/და საბაჟო დეკლარაციის მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციაზე ან/და დასაბეგრ იმპორტზე ან/და დასაბეგრ დროებით იმპორტზე, თუ საქონელი/მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება დასაბეგრ ოპერაციებში ან დასაბეგრ იმპორტში. ამდენად, სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობა დღგ-ის თანხის ჩათვლის შესაძლებლობას უკავშირებდა საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურების საფუძველზე დადასტურებული ოპერაციის განხორციელების ფაქტს. მოცემულ შემთხვევაში კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის მოთხოვნების დაუცველობა იქცა საგადასახადო ორგანოების მიერ ჩასათვლეელი თანხების გაუქმების საფუძველად. საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას, დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა, გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარუდგინოს იგი მიმღებს, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა ეს უკანასკნელი გადასახდის გადამხდელი. საქმეზე დადგენილად არის ცნობილი, რომ შპს «...მა» საქონლის მიმწოდებლისაგან ანგარიშ-ფაქტურები მიიღო დაგვიანებით, კერძოდ, არა დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან ორი დღის ვადაში, არამედ უფრო გვიან. დადგენილია ასევე, რომ საქონლის

მიმწოდებლისათვის გადახდილია დღგ, თანხა ასახულია დეკლარაციაში და ანგარიშ-ფაქტურები წარდგენილია საგადასახადო ორგანოში. საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის მე-14 ნაწილის შესაბამისად, არაპირდაპირი გადასახადი (დღგ, აქციზი და სხვა) არის გადასახადი, რომელიც დგინდება მიწოდებული საქონლის ან/და გაწეული მომსახურების ფასზე დანამატის სახით და რომელსაც იხდის მომხმარებელი ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის ან/და მომსახურების შემენისას. არაპირდაპირი გადასახადის ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ეკისრება საქონლის მიმწოდებელს ან/და მომსახურების გამწევს, რომელიც ამ კოდექსის მიზნებისათვის იწოდება გადასახადის გადამხდელად. ზემოაღნიშნული მუხლების ანალიზი ადასტურებს, რომ დღგ-ის სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდა, ისევე როგორც ანგარიშ-ფაქტურის დადგენილი წესით სწორად, სათანადო ფორმით შევსება და მყიდველისათვის გადაცემა, წარმოადგენს იმ პირის ვალდებულებას, რომელმაც განახორციელა საქონლის (მომსახურების) მიწოდება. შესაბამისად, ერთი პირის მიერ მასზე დაკისრებული მოვალეობის არადროული ან არასათანადო შესრულება არ შეიძლება იქცეს მეორე პირისათვის პასუხისმგებლობის დაკისრების საფუძველი. საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ ანგარიშ-ფაქტურის არსებობა საქონლის (მომსახურების) მიმღებს აძლევს შესაძლებლობას დაადასტუროს დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტი და მოითხოვოს გადახდილი დღგ-ის ჩათვლა. საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილი განსაზღვრავს იმ შემთხვევათა ამომწურავ ჩამონათვალს, რომელთა არსებობა საქონლის (მომსახურების) მიმღებს ართმევს დღგ-ის ჩათვლის უფლებას, ხოლო საგადასახადო ორგანოს აძლევს ჩათვლილი დღგ-ის გაუქმების უპირობო საფუძველს. საყურადღებოა, რომ აღნიშნული მუხლი არ იძლევა მითითებას იმავე საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის დარღვევით გამოწერილ ანგარიშ-ფაქტურებზე. საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლი ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის ვალდებულებას ადგენს მხოლოდ მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში. ვინაიდან დღგ არაპირდაპირი მრავალსაფეხურიანი გადასახადია, დღგ-ს ბიუჯეტში შეტანა საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიმწოდებლის ვალდებულებაა, ამ შემთხვევაში მიმწოდებელი საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის დღგ-ს გადამხდელია, ამასთანავე საგადასახადო კოდექსის 129-ე და 132-ე მუხლების თანახმად, გადასახადის გადაუხდელობისათვის, არათავისდროული გადახდისათვის საურავი და ჯარიმა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ გადასახადის გადამხდელს. ამდენად, სადავო აქტებით შპს «...სათვის» ჯარიმის დაკისრება არ ემყარება რაიმე სამართლებრივ საფუძველს, ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ სადავო აქტები გამოცემულია საქმის გარემოებების გამოკვლევის და შეფასების გარეშე.

საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ სადავო აქტების გამოცემისას სადავო ნაწილში უნდა გათვალისწინებულიყო ზემოაღნიშნული სამართლებრივი გარემოებები, რასაც შესაძლოა სხვაგვარი გადაწყვეტილების მიღება გამოეწვია. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. სზაკ-ის 96-ე მუხლის 1-ლი და მე-2 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთმეჯერების საფუძველზე, დაუშვებელია ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას საფუძველად დაედოს ისეთი გარემოება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ. ამდენად, საკასაციო პალატა თვლის, რომ სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის მოთხოვნათა უგულვებელყოფით, რაც მისი ბათილად ცნობის საფუძველს წარმოადგენს. იმის გათვალისწინებით, რომ აღნიშნული საკითხები მმართველობის სფეროს და ადმინისტრაციის უფლებამოსილებათა რიგს განეკუთვნება, საკასაციო პალატა იზიარებს სადავო სამართალურ-თიერთობის მიმართ სააპელაციო სასამართლოს მიერ ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლის გამოყენებას.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო თვლის, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სპეციალიზებული სტრუქტურული ერთეულების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 21 დეკემბრის გადაწყვეტილება.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

დაადგინა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სპეციალიზებული სტრუქტურული ერთეულების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 21 დეკემბრის გადაწყვეტილება;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

დღგ და ჯარიმის დარიცხვა

განჩინება

18ს-874-868(2კ-11)

19 ოქტომბერი, 2011 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:

2009 წლის 26 მარტს ოზურგეთის რაიონულ სასამართლოს სარჩელით მიმართა შპს «გ...» მოპასუხის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის გურიის საგადასახადო ინსპექციის მიმართ.

მოსარჩელე სარჩელით ითხოვდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 13 მარტის 1... გადაწყვეტილების თანმდევი შედეგებით გაუქმებასა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2008 წლის 15 ოქტომბრის 1... საგადასახადო მოთხოვნის, მოსარჩელე შპს «გ...» მიმართებით გაუქმებული დღგ-ის ჩათვლების მთლიანად აღდგენას.

ოზურგეთის რაიონული სასამართლოს 2009 წლის 19 ივნისის განჩინებით საქმის განხილვაში ასკ-ს 16.2 მუხლით ჩაებნენ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭო და ამავე სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტი.

ოზურგეთის რაიონული სასამართლოს 2009 წლის 7 ივლისის განჩინებით საქმის განხილვაში ასკ-ს 16.2 მუხლით ჩაებნენ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია.

ოზურგეთის რაიონული სასამართლოს 2009 წლის 4 აგვისტოს განჩინებით შეჩერდა საქმის წარმოება მე-3 პირის შპს «მ...» სარჩელთან დაკავშირებით სასამართლოს გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლამდე.

მითითებული განჩინება კერძო საჩივრით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა.

აპელანტები კერძო საჩივრებით ითხოვდნენ ოზურგეთის რაიონული სასამართლოს 2009 წლის 4 აგვისტოს განჩინების გაუქმებას.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 1 ოქტომბრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის კერძო საჩივრები დაკმაყოფილდა; გაუქმდა ოზურგეთის რაიონული სასამართლოს 2009 წლის 4 აგვისტოს განჩინება და შპს «გ...» სარჩელი არსებითად განსახილველად დაუბრუნდა იმავე სასამართლოს.

ოზურგეთის რაიონული სასამართლოს 2010 წლის 10 მარტის გადაწყვეტილებით შპს «გ...» სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს «გ...» 2005 წლის 1 იანვრიდან შპს «მ...» იჯარით ჰქონდა აღებული ხორბლის გადამამუშავებელი საწარმო. საიჯარო ქირა ხელშეკრულების საფუძველზე შეადგენდა თვეში 10000 ლარს დღგ-ის გარეშე. შპს «გ...» წარმოადგენდა საქონლის, მომსახურების მიმღებს. შპს «მ...» გასცემდა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებს, რომლის საფუძველზე შპს «გ...» ღებულობდა ჩათვლებს.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის 2008 წლის 15 ოქტომბრის 1... «საგადასახადო მოთხოვნით» შპს «გ...» გადასახდელად დაერიცხა 89093 ლარი;

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 13 მარტის 1... გადაწყვეტილებით შპს «გ...» საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ და ძალაში დარჩა მხოლოდ 21600 ლარის დარიცხვა.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ლ ნაწილზე, ამავე კოდექსის 238-ე მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილებზე, ამავე კოდექსის 281-ე მუხლის 53-ე ნაწილზე, რომლის თანახმად, 2005 წლის 1 იანვრიდან 2009 წლის 1 იანვრამდე პერიოდის მიხედვით დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირის მიერ საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას მასზე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერისათვის დადგენილი ვადის (დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა) დარღვევით გამოწერილი და წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით მიღებული დღგ-ს ჩათვლები 2010 წლის 1 იანვრიდან გაუქმებას არ ექვემდებარება. ამ ნაწილის მოქმედება არ ვრცელდება 2010 წლის 1 იანვრამდე გაუქმებულ დღგ-ის ჩათვლებზე, მათ შორის, ჩათვლებზე, რომლებზედაც მიმდინარეობს საგადასახადო დავა. სასამართლომ განმარტა, რომ აღნიშნული მუხლი ცალსახად განმარტავს კანონმდებლის მიდგომას საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების გამოწერისათვის დადგენილი ვადის დარღვევით მიღებული დღგ-ის ჩათვლებთან დაკავშირებით და იმის გათვალისწინებით, რომ სადავო საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოწერილი იყო კანონით დადგენილი ვადის დარღვევით, მართებულად იქნა მიჩნეული საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილებები ჩათვლილი დღგ-ის გაუქმების თაობაზე.

მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა შპს «გ...».

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

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 17 მარტის გადაწყვეტილებით შპს «გ...» სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა ოზურგეთის რაიონული სასამართლოს 2010 წლის 10 მარტის გადაწყვეტილება და მისი შეცვლით მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება; სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი (მისი ძალაში შესვლის დღიდან) შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის 2008 წლის 15 ოქტომბრის 1... საგადასახადო მოთხოვნა და შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2008 წლის 9 ოქტომბრის 1... ბრძანება, 2007 წლის 21 დეკემბრის 1... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით 21600 ლარისა და შესაბამისი ჯარიმის დარიცხვის ნაწილში; ასევე, ბათილად იქნა ცნობილი შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 16 დეკემბრის 1... ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 13 მარტის 1... ბრძანება მითითებული ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით 21600 ლარზე გაუქმებული დღგ-ის ჩათვლის აღდგენაზე უარის თქმის ნაწილში და დაევალა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტს და მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის უფლებამონაცვლეს საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოეცა ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი შპს «გ...» აა-27 1... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით 21600 ლარის გადასახდელად დარიცხვის მართლობიერებასთან დაკავშირებით.

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს «მ...» გაფორმებულ საიჯარო ხელშეკრულების საფუძველზე შპს «გ...» ყოველთვიურად იხდიდა 10000 ლარს და 2007 წლის 21 დეკემბერს გამოწერილი აა-27 1... ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით წლის განმავლობაში გადახდილი თანხების მიხედვით (120000 ლარის 18%) მიიღო დღგ-ს ჩათვლა 21600 ლარზე. ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ ყოველი თვის ბოლო სამუშაო დღის მე-2 დღეს დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოწერილი არ ყოფილა და იგი გაიცა მხოლოდ ერთხელ, წლის ბოლოს.

სასამართლომ მიუთითა, რომ საგადასახადო კოდექსის 247-ე, 238-ე მუხლები დღგ-ის თანხის ჩათვლის შესაძლებლობას უკავშირებს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების საფუძველზე დადასტურებული ოპერაციის განხორციელების ფაქტს.

სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, სადავოს არ წარმოადგენს, რომ შპს «გ...» საქონლის მიმწოდებლისგან სადავო საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა მიიღო დაგვიანებით, კერძოდ არა ყოველი თვის ბოლო სამუშაო დღიდან ორი დღის ვადაში, არამედ უფრო გვიან. სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, ასევე, რომ საქონლის მიმწოდებლისათვის გადახდილია დღგ, თანხა ასახულია დეკლარაციაში და ანგარიშ-ფაქტურა წარდგენილია საგადასახადო ორგანოში. ასეთ პირობებში, სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, საჭიროა განისაზღვროს, ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენის ვადის დარღვევა, თუ ის იძლევა გამყიდველის იდენტიფიცირების შესაძლებლობას წარმოადგენს თუ არა იმ სახის დარღვევას, რაც გამოიწვევს საქონლის მყიდველის პასუხისმგებლობას.

სააპელაციო სასამართლომ ჩათვალა, რომ დღგ-ის გადახდა, ისევე, როგორც ანგარიშ-ფაქტურის დადგენილი წესით სწორად, დროულად და სათანადო ფორმით შევსება და მყიდველისათვის გადაცემა, წარმოადგენს იმ პირის ვალდებულებას, ვინც განახორციელა საქონლის (მომსახურების) მიწოდება, შესაბამისად ერთი პირის მიერ მასზე დაკისრებული მოვალეობის არადროული ან არასათანადო შესრულება არ შეიძლება იქცეს მეორე პირისათვის პასუხისმგებლობის დაკისრების საფუძველად.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ ანგარიშ-ფაქტურის არსებობა საქონლის (მომსახურების) მიღებს აძლევს შესაძლებლობას დაადასტუროს დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტი და მოითხო-

ვოს გადახდილი დღგ-ის ჩათვლა. საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილი განსაზღვრავს იმ შემთხვევათა ამომწურავ ჩამონათვალს, რომელთა არსებობა საქონლის (მომსახურების) მიმღებს ართმევს დღგ-ის ჩათვლის უფლებას, ხოლო საგადასახადო ორგანოს ამღვეს ჩათვლილი დღგ-ის გაუქმების უპირობო საფუძველს.

სააპელაციო პალატამ მიუთითა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლზე, რომლის თანახმად აღნიშნა, რომ მოცემულ შემთხვევაში, გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადებისა და გამოცემისას საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებას წარმოადგენდა იმ კონკრეტული ანგარიშ-ფაქტურის გამოკვლევა და სწორი სამართლებრივი შეფასება, რომელიც საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა დარღვევით გამოწერილად იქნა მიჩნეული.

აღნიშნული გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გასაჩივრეს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ.

კასატორები საკასაციო საჩივრებით ითხოვდნენ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებასა და საქმეზე ახლი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ «შემოსავლების სამსახურის» საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს, შემდეგ გარემოებათა გამო:

როგორც საქმის მასალებიდან ირკვევა, წინამდებარე დავის საგანს წარმოადგენს შემოსავლების სამსახურის მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის 2008 წლის 15 ოქტომბრის¹... «საგადასახადო მოთხოვნა», შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2008 წლის 9 ოქტომბრის¹... ბრძანება 2007 წლის 21 დეკემბრის აა-27¹... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით ჩათვლილი დღგ-ის 21 600 ლარის გაუქმებისა და შესაბამისი ჯარიმების დარიცხვის ნაწილში, ასევე შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 16 დეკემბრის¹... ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 13 მარტის¹... ბრძანება გაუქმებული დღგ-ის აღდგენაზე უარის თქმის ნაწილში.

უდავოა, რომ ყველა ზემოაღნიშნული აქტი წარმოადგენს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს, რომელთა კანონშესაბამისობის პროცესში სასამართლოსათვის განმსაზღვრელია აქტების მატერიალური კანონიერება ანუ ის, თუ რამდენად შეესაბამება ადმინისტრაციულ აქტში ასახული კონკრეტული ურთიერთობის მოწესრიგება იმ სამართლებრივ ნორმებს, რომელთა საფუძველზეც ხდება ამ ურთიერთობის რეგულირება.

შპს «გ...» აა-27¹... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით ჩათვლილი დღგ-ის 21 600 ლარის გაუქმების საფუძველად ადმინისტრაციულ აქტში მითითებულია საგადასახადო კოდექსის (სადავო პერიოდისათვის მოქმედი რედაქცია) 238-ე მუხლის მე-7 ნაწილსა და 248-ე მუხლის 1-ლ ნაწილზე.

საკასაციო სასამართლომ სადავო აქტების კანონიერების შემოწმება მოახდინა სწორედ ზემოაღნიშნულ მუხლებთან მიმართებაში, რის შედეგადაც თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლომ სადავო სამართალურ-თიერთობას მისცა სწორი სამართლებრივი შეფასება.

დადგენილია და დავას არ იწვევს ის გარემოება, რომ შპს «გ...» რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად. საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, დღგ-ის ჩათვლის უფლება აქვს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს. ამდენად, შპს «გ...» უფლებამოსილია კანონით დადგენილი წესით მოითხოვოს და მიიღოს დღგ-ის ჩათვლა. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია ამ კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ან/და საბაჟო დეკლარაციის მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციაზე ან/და დასაბეგრ იმპორტზე ან/და დასაბეგრ დროებით იმპორტზე თუ საქონელი/მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება დასაბეგრ ოპერაციაში ან დასაბეგრ იმპორტში. ამდენად, სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობა დღგ-ის თანხის ჩათვლის შესაძლებლობას უკავშირებდა საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურების საფუძველზე დადასტურებული ოპერაციის განხორციელების ფაქტს. როგორც აღინიშნა, წინამდებარე შემთხვევაში კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის მოთხოვნების დაუცველობა იქცა საგადასახადო ორგანოების მიერ ჩასათვლელი თანხების გაუქმების საფუძველად. საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას, დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა, გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარუდგინოს იგი მიმღებს, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა ეს უკანასკნელი გადასახდის გადამხდელი. საქმეზე დადგენილად არის ცნობილი, რომ შპს «გ...» მომსახურების მიმწოდებლისაგან ანგარიშ-ფაქტურები მიიღო დავიანებით, კერძოდ, არა დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან კანონით დადგენილ ვადაში, არამედ უფრო გვიან. დადგენილია ასევე, რომ მომსახურების მიმწოდებლისათვის გადახდილია დღგ, თანხა ასახულია დეკლარაციაში და ანგარიშ-ფაქტურები წარდგენილია საგადასახადო ორგანოში. საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის მე-14 ნაწილის შესაბამისად, არაპირდაპირი

გადასახადი (დღგ, აქციზი და სხვა) არის გადასახადი, რომელიც დგინდება მიწოდებული საქონლის ან/და გაწეული მომსახურების ფასზე დანამატის სახით და რომელსაც იხდის მომხმარებელი ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის ან/და მომსახურების შეძენისას. არაპირდაპირი გადასახადის ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ეკისრება საქონლის მიმწოდებელს ან/და მომსახურების გამწევს, რომელიც ამ კოდექსის მიზნებისათვის იწოდება გადასახადის გადამხდელად. ზემოაღნიშნული მუხლების ანალიზი ადასტურებს, რომ დღგ-ის სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდა, ისევე როგორც ანგარიშ-ფაქტურის დადგენილი წესით სწორად, სათანადო ფორმით შევსება და მყიდველისათვის გადაცემა, წარმოადგენს იმ პირის ვალდებულებას, რომელმაც განახორციელა საქონლის (მომსახურების) მიწოდება. შესაბამისად, ერთი პირის მიერ მასზე დაკისრებული მოვალეობის არადროული ან არასათანადო შესრულება არ შეიძლება იქცეს მეორე პირისათვის პასუხისმგებლობის დაკისრების საფუძველად.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ ანგარიშ-ფაქტურის არსებობა საქონლის (მომსახურების) მიმღებს აძლევს შესაძლებლობას დაადასტუროს დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტი და მოითხოვოს გადახდილი დღგ-ის ჩათვლა. საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილი განსაზღვრავს იმ შემთხვევათა ამომწურავ ჩამონათვალს, რომელთა არსებობა საქონლის (მომსახურების) მიმღებს ართმევს დღგ-ის ჩათვლის უფლებას, ხოლო საგადასახადო ორგანოს აძლევს ჩათვლილი დღგ-ის გაუქმების უპირობო საფუძველს. საყურადღებოა, რომ აღნიშნული მუხლი არ იძლევა მითითებას იმავე საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის დარღვევით გამოწერილ ანგარიშ-ფაქტურებზე. საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლი ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის ვალდებულებას ადგენს მხოლოდ მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში. ვინაიდან დღგ არაპირდაპირი მრავალსაფეხურიანი გადასახადია, დღგ-ს ბიუჯეტში შეტანა საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიმწოდებლის ვალდებულებაა, ამ შემთხვევაში მიმწოდებელი საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის დღგ-ს გადამხდელია, ამასთანავე საგადასახადო კოდექსის 129-ე და 132-ე მუხლების თანახმად, გადასახადის გადაუხდელობისათვის, არათავისდროული გადახდისათვის საურავი და ჯარიმა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ გადასახადის გადამხდელს. ამდენად, სადავო აქტებით შპს «გ...» ჯარიმის დაკისრება არ ემყარება რაიმე შესაბამის სამართლებრივ საფუძველს.

საკასაციო სასამართლო საგადასახადო კოდექსის 238.7 მუხლის განმარტების ნაწილში სრულად იზიარებს ადმინისტრაციული ორგანოს პოზიციას და ადასტურებს, რომ საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ლი ნაწილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის ორ დღიან ვადას უკავშირებს სწორედ «დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროს», რაც წინამდებარე შემთხვევაში დაცული არ არის, მაგრამ, როგორც ზემოთ აღინიშნა, მითითებული ნორმა განსაზღვრავს მომსახურების მიმწოდებლის შპს «შ...» ვალდებულებას დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მე-2 დღისა გამოწეროს ანგარიშ-ფაქტურა, რაც არ უკავშირდება მომსახურების მიმღების შპს «გ...» უფლებას ჩაითვალოს დაგვიანებით გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე გადახდილი დღგ-ის თანხა, თუ მისი მხრიდან დაცულია დღგ-ის ჩათვლისათვის კანონით დადგენილი სხვა მოთხოვნები.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლოს განმარტებები შეესაბამება საგადასახადო კოდექსის ნორმებს, მისი მხრიდან დარღვეული არ არის საპროცესო კანონმდებლობის მოთხოვნები, რის გამოც არ არსებობს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებისა და საკასაციო საჩივრების დაკმაყოფილების საფუძველი.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-ე მუხლით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 17 მარტის გადაწყვეტილება;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

გაუქმებული დღგ-ის ჩათვლის აღდგენა, დარიცხული საურავის გაუქმება

განჩინება

18ს-701-695(3კ-11)

1 დეკემბერი, 2011 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),

ლ. მურუსიძე,

პ. სილაგაძე

დავის საგანი: ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა; გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლების აღდგენა; დარიცხული საურავების გაუქმება

აღწერილობითი ნაწილი:

2010 წლის 13 ოქტომბერს ი/მ «ბ. ძ-მა» სასარჩელო განცხადებით მიმართა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს მოპასუხეების – შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონალური ცენტრისა (საგადასახადო ინ-სპექცია) და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, **2007 წელს** მისთვის ცნობილი გახდა, რომ ი/მ «ბ. ძ-ს» საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის წერილების საფუძველზე გაუქმებული ჰქონდა ანგარიშ-ფაქტურებით განხორციელებული დღგ-ს ჩათვლები, რომელიც გაუქმდა იმის გამო, რომ დღგ-ს ოპერაციები განხორციელდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (**2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი**) 114-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის მოთხოვნათა დარღვევით, რაც გამოიხატება იმაში, რომ ჩასათვლელი დღგ-ს თანხები არ მოხვედრილა სახელმწიფო ბიუჯეტში. მოსარჩელის მოსაზრებით, სადავო დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების საფუძველს არ ქმნიდა ის გარემოება, რომ პროდუქციის მომწოდებლებმა გადასახადი აჭარის ა/რ საგადასახადო ორგანოებში გადაიხადეს. ამასთან, დარიცხულ საურავებთან დაკავშირებით მოსარჩელემ მიუთითა, რომ დღგ-ს ჩათვლების აღდგენაზე უარის თქმის შემთხვევაშიც კი საფუძველს მოკლებულია საურავების დარიცხვა მყიდველზე, ვინაიდან, მას არ გააჩნია დღგ-ს თანხის ბიუჯეტში შეტანის ვალდებულება.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ **2003 წელს** მან გაასაჩივრა ნაწილი ანგარიშ-ფაქტურებით გათვალისწინებული დღგ-ს გაუქმებული ჩათვლები, რაც სასამართლოს მიერ აღდგენილ იქნა. ხოლო რაც შეეხება დანარჩენი ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით გაუქმებულ ჩათვლებს, ამის შესახებ მოსარჩელისათვის ცნობილი გახდა **2007 წელს**, როდესაც მას ჩაბარდა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ შეტყობინება.

მოსარჩელემ მიუთითა, რომ მან გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლების აღდგენის მოთხოვნით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურს, რომელმაც **2010 წლის 18 მარტის 1...** წერილით უარი უთხრა ჩათვლების აღდგენაზე. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს **2010 წლის 1 ოქტომბრის 1...** გადაწყვეტილებით ძალაში დარჩა შემოსავლების სამსახურის **2010 წლის 18 მარტის 1...** გადაწყვეტილება.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის **2010 წლის 18 მარტის 1...** და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს **2010 წლის 1 ოქტომბრის** გადაწყვეტილებების გაუქმება, უკანონოდ გაუქმებული დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურების აღდგენა, დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურებით გათვალისწინებული ჩათვლების გაუქმების შესახებ შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოცემული **2001 წლის 22 ნოემბრის 1...** და **2002 წლის 4 მარტის 1...** წერილების გაუქმება, საურავების გაუქმება და ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ შეტყობინების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

სასარჩელო მოთხოვნის დაზუსტების შედეგად მოსარჩელემ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის **2010 წლის 18 მარტის 1...** გადაწყვეტილების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს **2010 წლის 27 სექტემბრის 1...** გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა, უკანონოდ გაუქმებული ანგარიშ-ფაქტურებით განხორციელებული ჩათვლების თანხით – **13954.9 ლარის** ოდენობით აღდგენა და დარიცხული საურავების ბათილად ცნობა მოითხოვა. ამასთან, მოსარჩელემ ყადაღის მოხსნის ნაწილში უკან გაიხმო სარჩელი.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს **2010 წლის 22 ოქტომბრის** საოქმო განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-16 მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე საქმეში მესამე პირად ჩაება სსიპ შემოსავლების სამსახური.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს **2010 წლის 26 ნოემბრის** გადაწყვეტილებით ი/მ «ბ. ძ-ის» სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს **2010 წლის 29 სექტემბრის** და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის **2010 წლის 18 მარტის 1...** გადაწყვეტილებები გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლების აღდგენაზე და შესაბამისად დარიცხული საურავების გაუქმებაზე უარის თქმის ნაწილში; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურსა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონულ ცენტრს ი/მ «ბ. ძ-ისათვის» აა66 1..., აა66 1..., აა66 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1...

აა70 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1... ანგარიშ-ფაქტურებით განხორციელებული ჩათვლების თანხით – 13954.9 ლარის ოდენობით აღდგენა და ამ თანხის შესამაზისად დარიცხული საურავების გაუქმება დაევალიათ.

საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკის ბიუჯეტში ჩასათვლელი დღგ-ს თანხის ჩარიცხვა იმავდროულად ნიშნავს საქართველოს საბიუჯეტო სისტემაში თანხის ჩარიცხვას, ვინაიდან, საქართველოს საბიუჯეტო სისტემა ერთობლიობაში მოიცავს ავტონომიური რესპუბლიკის ხელი-სუფლებისა და ადგილობრივი ხელისუფლების ვალდებულებათა შესრულებას და აჭარის ა/რ ბიუჯეტიდან ცენტრალურ ბიუჯეტში შესატანი თანხების ჩაურიცხაობის ან არასრულფასოვნად ასახვის თაობაზე მოპასუხეთა მოსაზრება ვერ გახდება ი/მ «ბ. ძ-ის» სარჩელზე უარის თქმის საფუძველი.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2010 წლის 26 ნოემბრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, ქუთაისის რეგიონულმა ცენტრმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ, რომლებმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 17 თებერვლის გადაწყვეტილებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონული ცენტრის სააპელაციო საჩივრები დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2010 წლის 26 ნოემბრის გადაწყვეტილება აა66 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1... ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლების აღდგენის შესახებ 5309.1 ლარზე და ამ ნაწილში მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება; ი/მ «ბ. ძ-ის» სარჩელი არ დაკმაყოფილდა; გაუქმდა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2010 წლის 26 ნოემბრის გადაწყვეტილება აა70 1... ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლების აღდგენის თაობაზე 450 ლარზე და ამ ნაწილში საქმის წარმოება შეწყდა მოსარჩელის მიერ სარჩელზე უარის თქმის გამო.

სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები და დადგენილად მიიჩნია, რომ 2002 წლის 1 აპრილის აა70 1... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით მიმწოდებელი იყო შპს «ლ-ი», შემძენი ი/მ «ბ. ძ-ი», ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა – 450 ლარი; 2002 წლის 21 აპრილის აა-66 1... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით მიმწოდებელი იყო ი/მ «დ. ა-ე», შემძენი შპს «ვ-ი», ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა – 2219.4 ლარი; 2002 წლის 15 მაისის აა-70 1... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით მიმწოდებელი იყო შპს «ბ-ა», შემძენი ი/მ «ბ. ძ-ი», ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა – 691.5 ლარი; 2002 წლის 16 მაისის აა-70 1... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით მიმწოდებელი იყო შპს «ბ-ა», შემძენი ი/მ «ბ. ძ-ი», ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა – 445.4 ლარი; 2002 წლის 26 აგვისტოს აა-70 1... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით მიმწოდებელი იყო შპს «ა-ა», შემძენი ი/მ «ბ. ძ-ი», ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა – 1042 ლარი; 2002 წლის 26 აგვისტოს აა-70 1... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით მიმწოდებელი იყო შპს «ბ-ა», შემძენი ი/მ «ბ. ძ-ი», ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა – 237 ლარი; 2002 წლის 23 სექტემბრის აა-70 1... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით მიმწოდებელი იყო შპს «ა-ა», შემძენი ი/მ «ბ. ძ-ი», ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა – 632 ლარი; 2002 წლის 30 სექტემბრის აა-70 1... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით მიმწოდებელი იყო შპს «ა-ა», შემძენი ი/მ «ბ. ძ-ი», ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა – 632 ლარი; 2002 წლის 20 ოქტომბრის აა-70 1... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით მიმწოდებელი იყო შპს «ი-ი», შემძენი ი/მ «ბ. ძ-ი», ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა – 670 ლარი; 2002 წლის 26 ნოემბრის აა-66 1... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით მიმწოდებელი იყო ი/მ «თ. ბ-ე», შემძენი ი/მ «ბ. ძ-ი», ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა – 972 ლარი; 2002 წლის 24 დეკემბრის აა-70 1... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით მიმწოდებელი იყო შპს «ბ-ა», შემძენი ი/მ «ბ. ძ-ი», ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა – 792 ლარი; 2002 წლის 26 დეკემბრის აა-70 1... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით მიმწოდებელი იყო შპს «ლ-ი», შემძენი ი/მ «ბ. ძ-ი», ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა – 234 ლარი; 2003 წლის 25 ივნისის აა-70 1... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით მიმწოდებელი იყო შპს «ა-ა», შემძენი ი/მ «ბ. ძ-ი», ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა – 1694 ლარი; 2003 წლის 28 აგვისტოს აა-70 1... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით მიმწოდებელი იყო შპს «ლ-ი», შემძენი ი/მ «ბ. ძ-ი», ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა – 1230 ლარი; 2003 წლის 29 ნოემბრის აა-66 1... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით მიმწოდებელი იყო ი/მ «ი. შ-ე», შემძენი ი/მ «ბ. ძ-ი», ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა – 1200 ლარი; 2003 წლის 4 დეკემბრის აა-70 1... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით მიმწოდებელი იყო შპს «ლ-ი», შემძენი ი/მ «ბ. ძ-ი», ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა – 1660 ლარი; 2002 წლის 21 აპრილის აა-66 1... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით მიმწოდებელი იყო ი/მ «დ. ა-ე», შემძენი ი/მ «ბ. ძ-ი», ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა – 1173 ლარი.

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2007 წლის 26 იანვრის წერილით შპს «ა»-ის მიერ სერია აა-70 1..., სერია აა-70 1..., სერია აა-70 1...; ი/მ «ი. შ-ის» მიერ სერია აა-66 1...; ი/მ «თ. ბ-ის» მიერ სერია აა-66 1...; ი/მ «დ. ა-ის» მიერ სერია აა-66 1..., შპს «ი»-ის მიერ სერია აა-70 1...; ბ-ის მიერ სერია აა-70 1..., 1..., 1...; შპს «ლ-ის» მიერ სერია აა-70 1..., 1..., აა70 1... ანგარიშ-ფაქტურების მე-4 ეგზემპლარები ჩაბარებულია ბათუმის საგადასახადო ინსპექციაში და იმ პერიოდისათვის დღგ-ს პირადი აღრიცხვის ბარათზე დავალიანება არ ერიცხებათ.

ამასთან, სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს «ა»-ის, ი/მ «ი. შ-ის», ი/მ «თ. ბ-ის», ი/მ «დ. ა-ის», შპს «ბ-ის», შპს «ლ-ის», შპს «ი»-ის მიერ აჭარის ბიუჯეტში გადახდილი თანხების საქართვე-

ლოს ცენტრალურ ბიუჯეტში ჩაურთიხაობა გახდა ი/მ «ბ. ძ-ის» მიმართ დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების საფუძველი.

სააპელაციო სასამართლომ დამატებით აღნიშნა, რომ გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლების გამო წარმოქმნილი დავალიანების შესახებ ი/მ «ბ. ძ-ს» წარედგინა სამი საგადასახადო შეტყობინება. კერძოდ, 2003 წლის 10 იანვრის 1... შეტყობინება 4973 ლარის დავალიანებაზე, საიდანაც 4063 ლარი წარმოადგენდა ძირითად გადასახადს, ხოლო 910 ლარი საურავს; 2003 წლის 23 ივლისის 1... შეტყობინება 8889 ლარის დავალიანებაზე და 2006 წლის 10 დეკემბერს 1... შეტყობინება 41997.2 ლარის დავალიანებაზე, საიდანაც ძირითადი გადასახადი შეადგენდა 17607 ლარს, ხოლო საურავი 23546.7 ლარს. ამასთან, მითითებული შეტყობინებები ბ. ძ-ს ჩაბარებული აქვს პირადად და აღნიშნული გარემოება სადავო არ გამხდარა.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ სააპელაციო სასამართლოს სხდომაზე შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენლის მიერ წარმოდგენილი იქნა ი/მ «ბ. ძ-ის» დღგ-ის სააღრიცხვო ბარათი, რომლის თანახმადაც, 2003 წლის 6 ივნისს მეწარმეს გაუუქმდა დღგ-ის ჩათვლები და დაერიცხა შესაბამისი გადასახადები შემდეგი ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით: აა-66 1... – 972 ლარი; აა-70 1... – 691.5 ლარი; აა-70 1... – 237 ლარი; აა-70 1... – 1042.6 ლარი; აა-70 1... – 670 ლარი; აა-70 1... – 632 ლარი; აა-70 1... – 632 ლარი; ანუ, 2003 წლის 6 ივნისს ჩათვლები მოსარჩელეს გაუუქმდა 7 ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით და დაერიცხა სულ 4877.1 ლარი.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა 2003 წლის 29 ივლისის 1... საგადასახადო შეტყობინებაზე, სადაც ასახვა ჰპოვა 2003 წლის 1 ივლისის მდგომარეობით ბიუჯეტის მიმართ არსებულმა დავალიანებამ და მათ შორის ზემოაღნიშნული შვიდი ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით გაუქმებული და გადასახდელად დარიცხული დღგ-ის 4877.1 ლარის ძირითადმა გადასახადმა. სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ აღნიშნული შეტყობინებით მეწარმეს ეცნობა, რომ დავალიანება ექვემდებარებოდა დაუყოვნებლივ დაფარვას, ხოლო პრეტენზიის შემთხვევაში შეტყობინების მიღებიდან კანონით დადგენილ ვადაში უნდა მიემართა ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციისათვის. წინააღმდეგ შემთხვევაში მეწარმის ქონებაზე სახელმწიფოს სასარგებლოდ გავრცელებოდა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება, ხოლო საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში შეტყობინების ჩაბარებიდან 30 დღის შემდეგ გადასახადის გადახდევინება მოხდებოდა მეწარმის ქონების დაყადაღებით და მისი შემდგომი რეალიზაციით.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ აღნიშნულ შეტყობინებასთან დაკავშირებით ინფორმაციის გამოთხოვის შემთხვევაში მეწარმისთვის ცნობილი გახდებოდა ხსენებული შვიდი ანგარიშ-ფაქტურის (აა66 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1...) მიხედვით ჩათვლების გაუქმების შესახებ და სწორედ ამ შეტყობინებიდან უნდა ათვლილიყო საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლით დადგენილი ჩათვლების აღდგენის 6 წლიანი საერთო ხანდაზმულობის ვადა, რომელიც 2009 წელს ამოიწურა, ხოლო მეწარმემ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით ჩათვლების აღდგენის მოთხოვნით სარჩელი სასამართლოში მხოლოდ 2010 წლის 13 ოქტომბერს აღძრა, ანუ ხანდაზმულობის ვადის გაშვებით, რაც სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, ამ ნაწილში სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის საკმარისი საფუძველია.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლომ ჩათვალა, რომ აღნიშნულ ნაწილში პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება უნდა გაუქმებულიყო და მიღებული უნდა ყოფილიყო ახალი გადაწყვეტილება ზემოხსენებული შვიდი ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით, საერთო თანხით – 4877.1 ლარზე ჩათვლების აღდგენაზე უარის თქმის შესახებ.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენლის მიერ სააპელაციო სასამართლოში ასევე წარმოდგენილ იქნა შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) იურიდიული სამმართველოს ინსპექტორის მოხსენებითი ბარათი, რომლის თანახმად, ი/მ «ბ. ძ-ს» ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2008 წლის 19 სექტემბრის გადაწყვეტილების შესაბამისად აღუდგა ჩათვლები სულ 2897.6 ლარზე და მათ შორის აა-70 1... ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით 450 ლარზე, რამაც ასახვა ჰპოვა გადამხდელის დღგ-ს სააღრიცხვო ბარათში. აღნიშნულ გარემოებას დაეთანხმა ი/მ «ბ. ძ-ი» და მისი წარმომადგენელი და უარი თქვეს სასარჩელო მოთხოვნაზე აა-70 1... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით დღგ-ის ჩათვლის აღდგენის თაობაზე, რის გამოც ამ ნაწილში უნდა გაუქმებულიყო პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება და შეწყვეტილიყო საქმის წარმოება.

სააპელაციო სასამართლომ დანარჩენ ნაწილში სააპელაციო საჩივარი უსაფუძვლოდ მიიჩნია და მიუთითა, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად არ გაიზიარა შემოსავლების სამსახურისა და ფინანსთა სამინისტროს არგუმენტები სასარჩელო მოთხოვნის უარყოფის თაობაზე. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ დანარჩენი რვა ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით ჩათვლების აღდგენის და მათზე დარიცხული საუაგების გაუქმების, ასევე ამ ნაწილში შემოსავლების სამსახურის და ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილების ბათილად ცნობის შესახებ პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება უნდა დარჩენილიყო უცვლელი, რადგან ამ ნაწილში საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება სრულად შეესაბამებოდა უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის პრაქტიკას ანალოგიურ დავებთან დაკავშირებით. კერძოდ, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2008 წლის 3 ივლისის 13ს 492-470 (კ-08) და 2009 წლის 29 ოქტომბრის 13ს-

1157-1104 (3კ-09) განჩინებებით უცვლელად დარჩა შესაბამისად, ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს **2008 წლის 28 თებერვლის** და **2009 წლის 28 მაისის** გადაწყვეტილებები დღგ-ის ჩათვლების აღდგენის თაობაზე.

რაც შეეხება აპელანტების არგუმენტებს ი/მ «ბ. ძ-ის» სარჩელის დაუშვებლობასთან დაკავშირებით, ჩათვლების აღდგენის მოთხოვნით ქუთაისის რეგიონული ცენტრისთვის მიუმართაობის გამო, რომლის გადაწყვეტილებებით გაუქმდა სადავო ჩათვლები, სააპელაციო პალატამ აღნიშნა, რომ გაუქმებული ჩათვლების აღდგენის მოთხოვნით **2010 წლის 15 მარტს** ი/მ «ბ. ძ-მა» განცხადებით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს, რომლის გადაწყვეტილებით განცხადება განსახილველად დაექვემდებარა შემოსავლების სამსახურს, რომელმაც მოთხოვნა დატოვა განუხილველი დავის დაწყების ფორმალური საფუძვლების არარსებობის მოტივით. აღნიშნული გადაწყვეტილება მეწარმის მიერ კანონით დადგენილ ვადაში გასაჩივრებულ იქნა დავების განხილვის საბჭოში, რომლის გადაწყვეტილებით უცვლელად დარჩა შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილება, რის შემდეგ დავა გაგრძელდა სასამართლოში. ამდენად, მეწარმის მიერ ჩათვლების აღდგენის თაობაზე მოთხოვნა წარდგენილ იქნა ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში და უარყოფითი გადაწყვეტილება გასაჩივრებულ იქნა ზემდგომ ადმინისტრაციულ ორგანოში, რის შემდეგ სარჩელი აღიძრა სასამართლოში. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლომ უსაფუძვლოდ მიიჩნია აპელანტების არგუმენტები დაუშვებლობის მოტივით საქმის წარმოების შეწყვეტის შესახებ და აღნიშნა, რომ სახეზეა სარჩელის დასაშვებობის ყველა პირობა.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლო მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ აა-66¹...; აა-70¹...; აა-70¹...; აა-70¹...; აა-70¹...; აა-70¹...; აა-70¹... ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით გაუქმებული დღგ-ის ჩათვლების აღდგენის ნაწილში საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4, მე-19 მუხლების მოთხოვნათა დარღვევით არასრულად გამოიკვლია საქმის გადაწყვეტისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოება, არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა და არასწორად განმარტა კანონი, რასაც მოჰყვა არასწორი გადაწყვეტილების მიღება. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ გადაწყვეტილება აღნიშნულ ნაწილში არ არის სრულად დასაბუთებული, რის გამოც ამ ნაწილში ის უნდა გაუქმებულიყო და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის **386-ე** მუხლის თანახმად, მიღებული უნდა ყოფილიყო ახალი გადაწყვეტილება სასარჩელო მოთხოვნის უარყოფის შესახებ. ასევე, სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ არასრულად იქნა გამოკვლეული საქმის გარემოება აა-70¹... ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით ჩათვლების აღდგენის თაობაზე და ამ ნაწილში მოსარჩელის მიერ სარჩელზე უარის თქმის გამო უნდა შეწყვეტილიყო საქმის წარმოება, შესაბამისად, ამ ნაწილში უნდა გაუქმებულიყო პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება. ხოლო დანარჩენ ნაწილში გასაჩივრებული გადაწყვეტილება უნდა დარჩენილიყო ძალაში.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **2011 წლის 17 თებერვლის** გადაწყვეტილება სარჩელის დაკმაყოფილების ნაწილში საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომლებმაც გასაჩივრებულ ნაწილში გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **2011 წლის 17 თებერვლის** გადაწყვეტილება სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში საკასაციო წესით გაასაჩივრა ი/მ «ბ. ძ-მა», რომელმაც გასაჩივრებულ ნაწილში გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით აა66¹..., აა70¹..., აა70¹..., აა70¹..., აა70¹..., აა70¹... ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლების აღდგენა და ასევე, უკანონოდ დარიცხული საურავების გაუქმება მოითხოვა.

კასატორის – ი/მ «ბ. ძ-ის» განმარტებით, **2003 წლის 10 იანვარს** მას ჩაბარდა საგადასახადო შეტყობინება, რითაც მისთვის ცნობილი გახდა, რომ შემოსავლების სამსახურის წერილების საფუძველზე გაუქმებული ჰქონდა ანგარიშ-ფაქტურებით გათვალისწინებული დღგ-ს ჩათვლები. კასატორმა აღნიშნა, რომ მან **2003 წლის 25 მარტს** მიმართა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს იმ პერიოდისათვის გაუქმებული ანგარიშ-ფაქტურებით გათვალისწინებული ჩათვლების აღდგენის თაობაზე.

კასატორის მითითებით, **2006 წელს** საგადასახადო ორგანოს მიერ გაგზავნილი შეტყობინებით მისთვის ცნობილი გახდა სხვა ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების შესახებ, რაც მისთვის ცნობილი არ იყო **2003 წლის**ათვის.

კასატორმა აღნიშნა, რომ სააპელაციო სასამართლომ არასწორად დაიწყო ხანდაზმულობის ვადის ათვლა. ბ. ძ-ის მოსაზრებით, სადავო ანგარიშ-ფაქტურებთან დაკავშირებით ხანდაზმულობის ვადის ათვლა უნდა დაიწყო იმ დროიდან, როდესაც მისთვის ცნობილი გახდა გაუქმებული ანგარიშ-ფაქტურების შესახებ. კასატორი აღნიშნავს, რომ სასამართლომ ვერ დაადასტურა, რომ სადავო **7** ანგარიშ-ფაქტურის შესახებ მოსარჩელისათვის ცნობილი იყო **2003 წელს** და კონკრეტულად რომელ საგადასახადო მოთხოვნაში იყო მითითებული აღნიშნული ანგარიშ-ფაქტურები.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **2011 წლის 20 აპრილისა** და **4 ივლისის** განჩინებებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის **34-ე** მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული ი/მ «ბ. ძ-ის»; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 7 ივლისის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დაუშვებლად, ხოლო ი/მ «ბ. ძ-ის» საკასაციო საჩივარი ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 17 თებერვლის გადაწყვეტილებაზე, ი/მ «ბ. ძ-ის» სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში მიჩნეულ იქნა დასაშვებად საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «ა» ქვეპუნქტით და მისი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრებით 2011 წლის 22 სექტემბერს 12.00 საათზე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო გაეცნო საქმის მასალებს, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებანი, შეამოწმა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობა, რის შემდეგაც მივიდა დასკვნამდე, რომ ი/მ «ბ. ძ-ის» საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 17 თებერვლის გადაწყვეტილებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და ამავე სამსახურის ქუთაისის რეგიონული ცენტრის სააპელაციო საჩივრები დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2010 წლის 26 ნოემბრის გადაწყვეტილება აა-66¹...; აა-70¹...; აა-70¹...; აა-70¹...; აა-70¹...; აა-70¹...; აა-70¹... ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლების აღდგენის შესახებ 5309.1 ლარზე და ამ ნაწილში მიღებული იქნა ახალი გადაწყვეტილება; ი/მ «ბ. ძ-ის» სარჩელი არ დაკმაყოფილდა; ამასთან, გაუქმდა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2010 წლის 26 ნოემბრის გადაწყვეტილება აა-70¹... ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლების აღდგენის თაობაზე 450 ლარზე და ამ ნაწილში საქმის წარმოება შეწყდა მოსარჩელის მიერ სარჩელზე უარის თქმის გამო. აღნიშნული გადაწყვეტილება სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში საკასაციო წესით გაასაჩივრა ი/მ «ბ. ძ-მა»; ხოლო სარჩელის დაკმაყოფილების ნაწილში გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 7 ივლისის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დაუშვებლად, ხოლო ი/მ «ბ. ძ-ის» საკასაციო საჩივარი ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 17 თებერვლის გადაწყვეტილებაზე, ი/მ «ბ. ძ-ის» სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში მიჩნეულ იქნა დასაშვებად. ამდენად, ი/მ «ბ. ძ-ის» სარჩელის დაკმაყოფილების ნაწილში კანონიერ ძალაშია შესული ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 17 თებერვლის გადაწყვეტილება. შესაბამისად, საკასაციო სასამართლოს მსჯელობის საგანს ი/მ «ბ. ძ-ისათვის» აა66¹..., აა70¹..., აა70¹..., აა70¹..., აა70¹..., აა70¹..., აა70¹... ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლების აღდგენისა და მისთვის საურავების დარიცხვის კანონიერების დადგენა წარმოადგენს.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: 2002 წლის 15 მაისის აა-70¹... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით მიმწოდებელი იყო შპს «ბ-ა», შემძენი ი/მ «ბ. ძ-ი», ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა – 691.5 ლარი; 2002 წლის 26 აგვისტოს აა-70¹... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით მიმწოდებელი იყო შპს «ბ-ა», შემძენი ი/მ «ბ. ძ-ი», ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა – 237 ლარი; 2002 წლის 26 აგვისტოს აა-70¹... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით მიმწოდებელი იყო შპს «ა-ა», შემძენი ი/მ «ბ. ძ-ი», ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა – 1042 ლარი; 2002 წლის 23 სექტემბრის აა-70¹... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით მიმწოდებელი იყო შპს «ა-ა», შემძენი ი/მ «ბ. ძ-ი», ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა – 632 ლარი; 2002 წლის 30 სექტემბრის აა-70¹... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით მიმწოდებელი იყო შპს «ა-ა», შემძენი ი/მ «ბ. ძ-ი», ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა – 632 ლარი; 2002 წლის 20 ოქტომბრის აა-70¹... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით მიმწოდებელი იყო შპს «ი-ი», შემძენი ი/მ «ბ. ძ-ი», ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა – 670 ლარი; 2002 წლის 26 ნოემბრის აა-66¹... საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით მიმწოდებელი იყო ი/მ «თ. ბ-ე», შემძენი ი/მ «ბ. ძ-ი», ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა – 972 ლარი.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში წარმოდგენილ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ბათუმის საგადასახადო ინსპექციის უფროსის 2007 წლის 26 იანვრის¹... წერილზე, რომლის მიხედვითაც, შპს «ა»-ის მიერ სერია აა-70¹..., სერია აა-70¹..., სერია აა-70¹...; ი/მ «თ. ბ-ის» მიერ სერია აა-66¹...; შპს «ი»-ის მიერ სერია აა-70¹...; ბ-ის მიერ სერია აა-70¹..., აა-70¹... ანგარიშ-ფაქტურების მე-4 ფეხმპლარები ჩაბარებულია ბათუმის საგადასახადო ინსპექციაში და იმ პერიოდისათვის დღგ-ს პირადი აღრიცხვის ბარათზე მათ დავალიანება არ ერიცხებათ.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო საქმის მასალებით დადგენილად მიიჩნევს, რომ ი/მ «ბ. ძ-ის» მიმართ სადავო დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების საფუძველი გახდა შპს «ა»-ის, ი/მ «თ. ბ-ის», შპს «ბ-ის», შპს «ი»-ის მიერ აჭარის ბიუჯეტში გადახდილი თანხების საქართველოს ცენტრალურ ბიუჯეტში ჩაურთავობა.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქალაქო სასამართლომ საფუძვლიანად მიიჩნია ი/მ «ბ. ძ-ის» სასარჩელო მოთხოვნა გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლების აღდგენისა და დარიცხული საურავების გაუქმების თაობაზე და სრულად დააკმაყოფილა წარდგენილი სარჩელი. ამასთან, სააპელაციო სასამართლომ რვა ანგა-

რიმ-ფაქტურის მიხედვით გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლების აღდგენასთან დაკავშირებით გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასება და მიუთითა, რომ აღნიშნულ ნაწილში საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება სრულად შეესაბამებოდა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის პრაქტიკას ანალოგიურ დავებთან დაკავშირებით; ხოლო აა66 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1... ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლების აღდგენაზე ი/მ «ბ. ძ-ს» უარი ეთქვა ხანდაზმულობის მოტივით. კერძოდ, სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ ბ. ძ-ს 2003 წლის 29 ივლისის 1... საგადასახადო შეტყობინებით ეცნობა 2003 წლის 1 ივლისის მდგომარეობით ბიუჯეტის მიმართ არსებული დავალიანების შესახებ, რაც მოიცავდა სადავო შვიდი ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით გაუქმებულ და გადასახდელად დარიცხულ დღგ-ს გადასახადს. სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, აღნიშნულ შეტყობინებასთან დაკავშირებით ინფორმაციის გამოთხოვის შემთხვევაში მეწარმისთვის ცნობილი გახდებოდა ხსენებული შვიდი ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების შესახებ და სწორედ ამ შეტყობინებიდან უნდა ათვლილიყო საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლით დადგენილი ჩათვლების აღდგენის 6 წლიანი საერთო ხანდაზმულობის ვადა, რომელიც 2009 წელს ამოიწურა.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლოს მიერ სადავო შვიდი ანგარიშ-ფაქტურის ნაწილში საქმე განხილულია ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების ყოველმხრივი, სრული და ობიექტური გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე. საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას ი/მ «ბ. ძ-ის» მოთხოვნის ხანდაზმულობასთან დაკავშირებით და განმარტავს, რომ სასარჩელო ხანდაზმულობაში იგულისხმება დრო, რომლის განმავლობაშიც პირს, ვისი უფლებაც დარღვეულია, შეუძლია, მოითხოვოს თავისი უფლებების იძულებით განხორციელება ან დაცვა. ხანდაზმულობა არის დარღვეული უფლების იძულებით დაცვის ვადა და იგი უშუალოდ უკავშირდება სარჩელის უფლებას. სასარჩელო ხანდაზმულობის ვადის გასვლა გავლენას ახდენს მატერიალური სარჩელის ანუ სარჩელის დაკმაყოფილების უფლებაზე. ხანდაზმულობის ვადის სწორად გამოთვლისათვის მეტად მნიშვნელოვანია მისი დენის დაწყების მომენტის განსაზღვრა. მაგალითად, როცა განსაზღვრულია, რომ ხანდაზმულობის ვადა ექვსი წელია, აუცილებელია იმის განსაზღვრა, თუ რა დროიდან უნდა დაიწყოს ამ ექვსი წლის ათვლა.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ სადავო სამართალურთიერთობის წარმოშობის დროს მოქმედი 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 237-ე მუხლის მე-2 ნაწილი გადასახადის გადამხდელის მიერ ზედმეტად გადახდილი გადასახადის დაბრუნებას ან ჩათვლას ითვალისწინებდა საგადასახადო პერიოდის დამთავრებიდან 6 წლის განმავლობაში. 2004 წლის საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლის თანახმად, «გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის» (ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების ან/და ჩათვლის თაობაზე) წარდგენის ხანდაზმულობის ვადად ასევე განისაზღვრა 6 წელი და ამ ვადის ათვლა დადგინდა შესაბამისი ვალდებულების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან.

საკასაციო სასამართლო ასევე განმარტავს, რომ სადავო სამართალურთიერთობის მომწესრიგებელი საგადასახადო კოდექსის (1997 წლის რედაქცია) 224-ე მუხლის შესაბამისად, ვალდებულების დამდგენი ურთიერთობები ხორციელდება წერილობით და არა აქვს იურიდიული ძალა, თუ წერილობითი ფორმით არ ჩააბარდა გადასახადის გადამხდელს. ამავ კოდექსის 236-ე მუხლის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს დარიცხული თანხის შესახებ ეგზავნება შეტყობინება.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ განსახილველ შემთხვევაში ი/მ «ბ. ძ-ის» მოთხოვნის ხანდაზმულობის ვადის დენა უნდა დაიწყოს სწორედ იმ დროიდან, როდესაც საგადასახადო ორგანომ მოსარჩელეს წერილობითი ფორმით აცნობა სადავო დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების შესახებ. საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით მხარეებს შორის დავას სწორედ ხანდაზმულობის ვადის დაწყების დროის განსაზღვრა წარმოადგენს.

კასატორი – ი/მ «ბ. ძ-ი» არ ეთანხმება ხანდაზმულობის მოტივით სააპელაციო სასამართლოს მიერ სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას და მიიჩნევს, რომ მისთვის ხანდაზმულობის ვადის ათვლა უნდა დაწყებულიყო არა 2003 წლიდან, არამედ 2007 წლიდან, იმ დროიდან, როდესაც მისთვის ცნობილი გახდა საგადასახადო ორგანოს მიერ სადავო შვიდი ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების შესახებ.

ამასთან, კასატორის - ი/მ «ბ. ძ-ის» მოსაზრებით, საგადასახადო ორგანომ ვერ დაადასტურა ის ფაქტი, რომ 2003 წელს მოსარჩელისათვის ცნობილი იყო სადავო შვიდი ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლების თაობაზე.

აღნიშნულთან დაკავშირებით საკასაციო სასამართლო იზიარებს კასატორის – ი/მ «ბ. ძ-ის» მოსაზრებას და აღნიშნავს, რომ საგადასახადო ორგანოებმა სათანადო მტკიცებულებებით ვერ დაადასტურეს, რომ მათ 2003 წელს უზრუნველყვეს ბ. ძ-ისათვის ეცნობებინათ სადავო შვიდი ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების შესახებ, რისი მტკიცების ტვირთიც, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 54-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად, ეკისრება ადმინისტრაციულ ორგანოს. ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქმის მასალებით უტყუარად ვერ დასტურდება ის ფაქტი, რომ 2003 წელს ბ. ძ-ისათვის ცნობილი იყო სადავო შვიდი ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების შესახებ. ამასთან, საკასაციო სასამართლო იზიარებს კასატორის მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ წარმოდგენილი პირადი აღრიცხვის ბარათი არ წარმოადგენს საკმარის მტკიცებულებას ი/მ «ბ.

მ-ის» მიერ სადავო ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლების გაცნობის თარიღის დასადასტურებლად. საკასაციო სასამართლოს მითითებით, საქმეში არ მოიპოვება სხვა რაიმე მტკიცებულება, რომელიც დაადასტურებდა, რომ 2003 წელს მოსარჩელისათვის ცნობილი იყო სადავო დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების შესახებ. ამასთან, საკასაციო სასამართლო სააპელაციო სასამართლოს ყურადღებას მიაპყრობს იმ გარემოებაზე, რომ ი/მ «ბ. მ-ისათვის» 2003 წელს ცნობილი რომ ყოფილიყო აღნიშნული შვიდი ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლების თაობაზე, მაშინ რა საფუძველით არ გაასაჩივრებდა მოსარჩელე მათ დანარჩენ ანგარიშ-ფაქტურებთან ერთად (ადმინისტრაციულ საქმეზე კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილებით ი/მ «ბ. მ-ს» აღუდგა გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლები თანხით – 2897.06 ლარის ოდენობით).

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში წარმოდგენილ 2003 წლის 29 ივლისის 1... საგადასახადო შეტყობინებაზე, რომლითაც ბ. მ-ს ეცნობა, რომ მას 2003 წლის 1 ივლისის მდგომარეობით ბიუჯეტის მიმართ ერიცხებოდა დავალიანება – 8889.31 ლარის ოდენობით, რაც მოიცავდა სადავო შვიდი ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით გაუქმებულ და გადასახდელად დარიცხულ დღგ-ს ძირითად გადასახადს – 4877.1 ლარის ოდენობით. მართალია, საქმის მასალებში წარმოდგენილია ბ. მ-ისათვის 2003 წლის 29 ივლისის 1... საგადასახადო შეტყობინების ჩაბარების დამადასტურებელი 2003 წლის საფოსტო შეტყობინება, მაგრამ საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ მოსარჩელისათვის მხოლოდ აღნიშნული შეტყობინების ჩაბარება არ წარმოადგენს საკმარის მტკიცებულებას იმის დასადასტურებლად, რომ ბ. მ-ისათვის ცნობილი გახდა გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლების შესახებ. 2003 წლის 29 ივლისის 1... საგადასახადო შეტყობინების ჩაბარების ფაქტს არც ბ. მ-ი უარყოფს. ამასთან, საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ აღნიშნულ შეტყობინებაში არ იყო მითითებული კონკრეტულად რა საფუძველით ერიცხებოდა მეწარმეს დავალიანება. საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ საგადასახადო შეტყობინებასთან დაკავშირებით ინფორმაციის გამოთხოვის შემთხვევაში მეწარმისათვის ცნობილი გახდებოდა სადავო ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლების შესახებ და დამატებით განმარტავს, რომ ბ. მ-მა 2003 წელს, საგადასახადო შეტყობინების ჩაბარების შემდეგ, დავალიანების საფუძველების დადგენის მიზნით მიმართა საგადასახადო ორგანოს, რის შემდეგაც საგადასახადო ორგანომ მას აცნობა მხოლოდ ნაწილი ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების თაობაზე, რაც მეწარმის მიერ სათანადო წესით იქნა გასაჩივრებული. ამასთან, ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციის 2006 წლის 10 დეკემბრის 1... შეტყობინებით ბ. მ-ს კვლავ ეცნობა, რომ მას 2006 წლის 9 დეკემბრის მდგომარეობით ერიცხებოდა დავალიანება, სადაც დღგ-ს ძირითადი გადასახადი 17607.0 ლარს, ხოლო საურავი 23546.7 ლარს – სულ 41153.7 ლარს შეადგენდა. აღნიშნული შეტყობინება მოსარჩელეს 2007 წლის 13 მარტს ჩაბარდა, რასაც ადასტურებს საფოსტო გზავნილის ჩაბარების შესახებ შეტყობინების ბარათი და თავად საგადასახადო ორგანოს წერილი. ბ. მ-ი განმარტავს, რომ აღნიშნული შეტყობინების მიღების შემდეგ მან განმეორებით მიმართა საგადასახადო ორგანოს და მხოლოდ აღნიშნულის შემდეგ მიიღო ინფორმაცია, რომ მას აა66 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1... ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით გაუქმებული ჰქონდა დღგ-ს ჩათვლები.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ხანდაზმულობის ვადის ათვლა უნდა დაიწყოს 2007 წლიდან, როდესაც საგადასახადო ორგანომ ბ. მ-ს მისი მიმართვის საფუძველზე აცნობა დავალიანების წარმოშობის საფუძველი, რაც მოიცავდა სადავო აა66 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1... ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების შედეგად დარიცხულ ძირითად გადასახადსა და საურავს.

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალებით დადგენილად მიიჩნევს, რომ ბ. მ-მა სადავო დღგ-ს ჩათვლების აღდგენის მოთხოვნით ადმინისტრაციულ ორგანოს პირველად წერილობითი ფორმით 2010 წლის 15 მარტს მიმართა, ხოლო სასამართლოში სარჩელი 2010 წლის 13 ოქტომბერს წარადგინა. ამდენად, დღგ-ს ჩათვლების აღდგენის თაობაზე ბ. მ-ის მოთხოვნა არ არის ხანდაზმული და არ არსებობს აღნიშნული საფუძველით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის საფუძველი.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ კასატორი – ი/მ «ბ. მ-ი» საკასაციო საჩივრით გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლების აღდგენასთან ერთად ასევე უკანონოდ დარიცხული საურავების გაუქმებას ითხოვს. სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არ შეიცავს მსჯელობას მოსარჩელისათვის საურავების დარიცხვის საფუძველიანობის თაობაზე. სააპელაციო სასამართლომ გააუქმა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2010 წლის 26 ნოემბრის გადაწყვეტილება აა66 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1... ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლების აღდგენის შესახებ 5309.1 ლარზე, ხოლო გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილში სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს შვიდი ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით გაუქმებულ და გადასახდელად დარიცხულ დღგ-ს ძირითად გადასახადზე თანხით – 4877.1 ლარი. ამდენად, სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილიდან ცალსახად ვერ დგინდება გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლებისა და დარიცხული საურავების ოდენობა.

საკასაციო სასამართლო სააპელაციო სასამართლოს მიუთითებს, რომ საკასაციო სასამართლო გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლების აღდგენაზე უარის თქმის პირობებშიც კი დაუშვებლად მიიჩნევს გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლების გამო ი/მ «ბ. ძ-ისათვის» საურავების დარიცხვას.

აღნიშნულთან დაკავშირებით, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს მეორე კოლეგიის 2005 წლის 10 მარტის '2/2/275,291,296,299 გადაწყვეტილებაში მოყვანილ განმარტებაზე, რომელშიც ხაზგასმულ იქნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი დღგ-ს თანხის ბიუჯეტში შეტანის ვალდებულებას ითვალისწინებდა მხოლოდ დღგ-ს გადამხდელის, ანუ საქონლის, მომსახურების ან სამუშაოს მიმწოდებლისგან, რაც ნიშნავდა იმას, რომ დღგ-ს ჩათვლა წარმოადგენდა შესაბამისი პირის უფლებას, გარკვეული პირობების დადგომის შემდეგ სახელმწიფოს მხრიდან მიეღო თანხის გადახდილად აღიარების უფლება. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2005 წლის 5 დეკემბრის 'ზს-817-403(კ-კს-05) გადაწყვეტილებით კი განიმარტა, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადი იყო არაპირდაპირი, მრავალსაფეხურიანი გადასახადი, რომლის გადახდის ტვირთი აწევბოდა საბოლოო მომხმარებელს და შესაბამისად, დღგ მიეკუთვნებოდა არაპირდაპირი გადასახადის სახეს. სწორედ დღგ-ს მრავალსაფეხურიანმა სისტემამ წარმოშვა გადახდის შემთხვევაში, მისი შემდგომი ჩათვლის შესაძლებლობა. საგადასახადო პასუხისმგებლობის სუბიექტებს წარმოადგენდნენ გადასახადის გადამხდელები, საგადასახადო აგენტები, ბანკები და სხვა საფინანსო-საკრედიტო დაწესებულებები, რომლებიც პასუხისმგებელი იყვნენ ბიუჯეტში გადასახადის გადარიცხვაზე, თუმცა, როგორც წესი, უმეტეს შემთხვევაში, საგადასახადო სამართალდარღვევის სუბიექტებს წარმოადგენდნენ გადასახადის გადამხდელები. ამდენად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლის დებულებები ცხადყოფდა, რომ საურავი წარმოადგენდა ე.წ. დამატებით გადასახადს თანხების არათავისდროული გადახდის გამო. შესაბამისად, პასუხისმგებლობაც მისი დარღვევისათვის უნდა დამდგარიყო იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი დადგენილ ვადებში არ მოახდენდა გადასახადის გადახდას, გადაუხდელობის მიზეზის მიუხედავად. საურავი წარმოადგენდა გადასახადის გადამხდელისათვის დადგენილ პასუხისმგებლობის სახეს, რომელიც გამოყენებული ვერ იქნებოდა იმ პირის მიმართ, რომელიც არ ითვლებოდა გადასახადის გადამხდელად. საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოცემული საკითხის მართებულად გადაწყვეტისათვის არსებითი მნიშვნელობა აქვს იმ გარემოებას, რომ ამ შემთხვევაში მოსარჩელე ი/მ «ბ. ძ-ი» წარმოადგენს მყიდველს და არა მიმწოდებელს, შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წლის რედაქცია) ზემოაღნიშნული ნორმებიდან გამომდინარე, ი/მ «ბ. ძ-ს» დღგ-ს ძირითად თანხაზე უკანონოდ დაერიცხა ამავე კოდექსის 252-ე მუხლის 1-ლი ნაწილით გათვალისწინებული საურავი, რის გამოც მისთვის 2003 წლიდან დარიცხული საურავი ექვემდებარება მოხსნას (გაუქმებას).

ამასთან, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ განსახილველ საქმეზე სააპელაციო სასამართლოს მიერ არ არის მიღებული არსებითი გადაწყვეტილება სადავო საკითხთან დაკავშირებით. სააპელაციო სასამართლო განსახილველ ნაწილში ი/მ ბ. ძ-ის» მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის საფუძველად უთითებს მხოლოდ ხანდაზმულობის ვადის გასვლაზე და არსებითად არ მსჯელობს შეესაბამებოდა თუ არა მოსარჩელისათვის სადავო დღგ-ს ჩათვლების გაუქმება და საურავების დარიცხვა საგადასახადო კოდექსის (1997 წლის რედაქცია) დებულებებს.

შესაბამისად, იქიდან გამომდინარე, რომ სახეზე არ გვაქვს სააპელაციო სასამართლოს არსებითი გადაწყვეტილება სადავო საკითხთან დაკავშირებით, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412-ე მუხლის საფუძველზე უნდა გაუქმდეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და საქმე არსებითად განსახილველად უნდა დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს. სააპელაციო სასამართლომ თავისმხრივ საქმის არსებითად განხილვისას მისთვის კანონმდებლობით მინიჭებულ უფლებამოსილებათა ფარგლებში უნდა იმსჯელოს სადავო ნაწილში სასარჩელო მოთხოვნის საფუძველიანობაზე და საკასაციო სასამართლოს მითითებების გათვალისწინებით საქმეზე მიიღოს დასაბუთებული გადაწყვეტილება.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ი/მ «ბ. ძ-ის» საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება აა66¹..., აა70¹..., აა70¹..., აა70¹..., აა70¹..., აა70¹..., აა70¹... ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლების აღდგენაზე უარის თქმის ნაწილში – 5309.1 ლარზე და აღნიშნულ ნაწილში საქმე არსებითად განსახილველად უნდა დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს. საკასაციო სასამართლო თვითონ ვერ მიიღებს გადაწყვეტილებას საქმეზე, რადგან არსებობს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებისა და საქმის სააპელაციო სასამართლოში არსებითად განსახილველად დაბრუნების საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412-ე მუხლით გათვალისწინებული საფუძველები.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა ა დ გ ი ნ ა:

1. ი/მ «ბ. ძ-ის» საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;

2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 17 თებერვლის გადაწყვეტილება აა66 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1..., აა70 1... ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლების აღდგენაზე უარის თქმის ნაწილში – 5309.1 ლარზე და აღნიშნულ ნაწილში საქმე არსებითად განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;

3. დანარჩენ ნაწილში ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 17 თებერვლის გადაწყვეტილება დარჩეს უცვლელად;

4. სახელმწიფო ბაჟის საკითხი გადაწყდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;

5. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

დაჯარიმება დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურის არასრული შევსების გამო

გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

ბს-1094-1083(კ-11)

7 დეკემბერი, 2011 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:

2010 წლის 22 დეკემბერს თბილისის საქალაქო სასამართლოს სარჩელით მიმართა სს «...-95»-მა მოპასუხე – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის მიმართ და მოითხოვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის 2010 წლის 8 ოქტომბრის 1... საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2010 წლის 24 ნოემბრის 1... ბრძანების ბათილად ცნობა და სს «...-95»-სათვის დარიცხული 4000 ლარის გადახდისაგან გათავისუფლება.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2011 წლის 28 თებერვლის გადაწყვეტილებით სს «...-95»-ს სასარჩელო მოთხოვნა არ დაკმაყოფილდა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები:

შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა 2010 წლის 27 სექტემბერს მოსარჩელის სს «...-95»-ს მიმართ შეადგინა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი 1... მასზე, რომ ამ უკანასკნელმა ორი სუბიექტის – ინდ. მეწარმე «რ. პ-სა» და ინდ. მეწარმე «გ. ჯ-ის» მიმართ გამოწერილ 20 ცალ დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში არასწორად მიუთითა მყიდველების (მომსახურების მიმღებთა) საიდენტიფიკაციო ნომრები.

აღნიშნული სამართალდარღვევის ოქმის საფუძველზე 2010 წლის 7 ოქტომბერს გაცემული იქნა ბრძანება 1..., რომლითაც სს «...-95» დაჯარიმდა 4000 ლარით. ბრძანების გამოცემის სამართლებრივი საფუძველია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, ხოლო ფაქტობრივ საფუძველად მითითებული იქნა, რომ სს «...-95»-მა ინდ. მეწარმე «რ. პ-სა» და ინდ. მეწარმე «გ. ჯ-ის» მიმართ არასწორად გამოწერა 20 ცალი დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, რის გამოც მოსარჩელე თითოეული ანგარიშ-ფაქტურის გამო დაჯარიმდა 200 ლარით. ანგარიშ-ფაქტურის არასწორი შევსება იმაში გამოიხატა, რომ მოსარჩელემ 20 ერთეულ შემთხვევაში ანგარიშ-ფაქტურის შესაბამის გრაფაში მიუთითა მყიდველების არასწორი საიდენტიფიკაციო ნომრები.

თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2010 წლის 7 ოქტომბრის 1... ბრძანების საფუძველზე იმავე რეგიონალურმა ცენტრმა 2010 წლის 8 ოქტომბერს გამოსცა საგადასახადო მოთხოვნა 1... .

სს «...-95»-მა თბილისის რეგიონული ცენტრის 2010 წლის 8 ოქტომბრის 1... «საგადასახადო მოთხოვნა» 2010 წლის 29 ოქტომბერს გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2010 წლის 24 ნოემბრის 1... ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სს «...-95»-მა ორჯერ, სხვადასხვა დროს, კერძოდ, პირველად 2010 წლის 19 აგვისტოს და მეორედ 2010 წლის 20 სექტემბერს განცხადებით მიმართა თბილისის რეგიონულ ცენტრს და აცნობა მის მიერ გამოწერილ დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურებში დაშვებული შეცდომების თაობაზე.

თბილისის საქალაქო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის მე-4 ნაწილით, 248-ე მუხლის მე-3 ნაწილით, 124-ე მუხლის 2¹ ნაწილით, საქართველოს ფინანსთა მი-

ნისტრის 2005 წლის 14 თებერვლის 184 ბრძანებით დამტკიცებული «საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის (მათ შორის კორექტირების) გამოწერისა და წარდგენის შესახებ» ინსტრუქციის მე-3 მუხლის მე-8 პუნქტით და განმარტა, რომ ინსტრუქციით განსაზღვრული ანგარიშ-ფაქტურის სათანადო ველის სათანადოდ შევსების ვალდებულება, ისე არ უნდა იქნეს გაგებული, თითქოს გამყიდველი ვალდებულია, შეავსოს ველი, მაგრამ რა შინაარსის ინფორმაციას შეიტანს მასში, მას უკვე აღარ აქვს მნიშვნელობა, მთავარია, რომ სავალდებულოდ შესავსები ყველა ველი, ყველა გრაფა შევსებული იქნეს.

სასამართლომ ასევე განმარტა, რომ დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურის შესავსებად სავალდებულო გრაფაში არასწორი მონაცემის შეტანა, საგადასახადო მიზნებიდან გამომდინარე და შედეგობრიობის თვალსაზრისით ფიქტიურად უტოლდება ასეთი გრაფის შეუვსებლობას, რადგან დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურის სავალდებულოდ შესავსები გრაფების შევსების, ანუ სწორად შევსების ვალდებულების დაწესება ემსახურება საგადასახადო-სააღრიცხვო დოკუმენტაციის სწორად წარმოების, საგადასახადო სამართლებრივი ურთიერთობის საჯარო მოწესრიგების, საგადასახადო კონტროლის განხორციელების მიზნებს და ასეთი მიზნები ვერ მიიღწევა როგორც გრაფის არშევსების, ისე გრაფის არასწორად შევსების შემთხვევაში. აღნიშნულიდან გამომდინარე სასამართლომ მიიჩნია, რომ თუკი ანგარიშ-ფაქტურის სავალდებულოდ შესავსები გრაფის გამყიდველის მიერ შეუვსებლობა იწვევს პასუხისმგებლობას, იმავე გრაფის არასწორი შევსების შემთხვევაში პირს ასევე უნდა დაეკისროს პასუხისმგებლობა, რადგან გრაფის არშევსება და გრაფის არასწორი შევსება სადაო შემთხვევაში ტოლფასი მნიშვნელობის მქონე იურიდიული ფაქტებია.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მოსაზრებით 2004 წლის რედაქციის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 124-ე მუხლის 2¹ ნაწილი, რომლის შესაბამისად საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების მიხედვით არასწორად ნაჩვენები ინფორმაციის გამო ამ კარით გათვალისწინებული ჯარიმა არ დაეკისრება იმ პირს, რომელმაც საგადასახადო ორგანოს წარუდგინა შესწორებული საგადასახადო დეკლარაცია/გაანგარიშება საგადასახადო შემოწმების ჩატარების შესახებ სასამართლოს ან საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი გადაწყვეტილების/შეტყობინების ჩაბარებამდე ან საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენამდე არ უნდა გავრცელდეს სადაო სამართალურთიერთობაზე, რადგან დასახელებული სამართლებრივი ნორმის საგანი არის საგადასახადო დეკლარაცია/გაანგარიშება და არა დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის 1-ლი ნაწილით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის 1-ლი ნაწილით და ჩათვალა, რომ მოპასუხის მიერ დასახელებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემა განხორციელდა კანონის მოთხოვნათა სრული დაცვით.

ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით თბილისის საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ არ არსებობდა სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილების ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები.

მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სს «...-95»-მა, აპელანტი სააპელაციო საჩივრით ითხოვდა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებას და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებას.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 10 მაისის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის საპროცესო უფლებამონაცვლედ დადგენილ იქნა საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – შემოსავლების სამსახური.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 10 მაისის განჩინებით სს «...-95»-ს სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2011 წლის 28 თებერვლის გადაწყვეტილება.

თბილისის სააპელაციო სასამართლომ სრულად გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები და სამართლებრივი შეფასებები და მიუთითა, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა საქმეზე დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს, ამასთან აპელანტის მიერ ვერ იქნა გაბათილებული გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი გარემოებები და სამართლებრივი დასკვნები, რისი გათვალისწინებითაც სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ არ არსებობს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალურ-სამართლებრივი საფუძვლები.

მითითებული განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა სს «...-95»-მა.

კასატორმა საკასაციო საჩივარში აღნიშნა, რომ სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა, კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, რომლის თანახმად საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის არასრული შევსება (გარდა ამ მუხლის მე-2 და მე-5 ნაწილებით გათვალისწინებული შემთხვევებისა), თუ შესაბამის ველში ჩასაწერი ინფორმაცია არსებობს, იწვევს პირის დაჯარიმებას 200 ლარის ოდენობით. კასატორის მითითებით სააპელაციო სასამართლოს განჩინებაში არ არის იურიდიულად სწორი დასაბუთება იმისა თუ რა საფუძვლით აიგივებს სასამართლო საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში საიდენტიფიკაციო ნომრის შეცდომით მითითებას საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებულ არასრულ შევსებასთან.

სასამართლომ არ გამოიყენა და არასწორად განმარტა საგადასახადო კოდექსის 124-ე მუხლის 2¹ ნაწილი (2004 წლის რედაქცია), რომელიც ითვალისწინებდა შემდეგს – საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების მიხედვით არასწორად ნაჩვენები ინფორმაციის გამო ამ კარით გათვალისწინებული ჯარიმა არ დაეკისრება პირს, რომელმაც საგადასახადო ორგანოს წარუდგინა შესწორებული საგადასახადო დეკლარაცია/გაანგარიშება საგადასახადო შემოწმების ჩატარების შესახებ სასამართლოს ან საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი გადაწყვეტილების/შეტყობინების ჩაბარებამდე ან საგადასახადო საამართალდარღვევის ოქმის შედგენამდე. კასატორის მითითებით მის მიერ ზუსტად იქნა დაცული აღნიშნული მუხლის მოთხოვნები და სწორედ საამართალდარღვევის ოქმის შედგენამდე იქნა წარდგენილი საგადასახადო ორგანოში შესაბამისი განცხადებები გაანგარიშებებთან ერთად.

სასამართლოს უნდა გამოეყენებინა მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი, რომლის შესაბამისად საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელი, დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადამხდელი საგადასახადო სანქციისაგან, თუ მის ქმედებას ზიანი არ მიუყენებია სახელმწიფო ბიუჯეტისათვის და, ამასთანავე, სამართალდარღვევა გამოწვეული იყო გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით. კასატორის განმარტებით სს «...-95»-ს შეცდომას ზიანი არ მიუყენებია სახელმწიფო ბიუჯეტისათვის.

კასატორის მოსაზრებით სასამართლომ არ გამოიყენა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-4 მუხლის მოთხოვნები, კერძოდ, აღნიშნული მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად ყველა თანასწორია კანონისა და ადმინისტრაციული ორგანოს წინაშე, ხოლო ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად კი საქმის გარემოებათა იდენტურობის შემთხვევაში დაუშვებელია სხვადასხვა პირის მიმართ განსხვავებული გადაწყვეტილების მიღება, გარდა კანონით გათვალისწინებული საფუძვლის არსებობისას. კასატორი მიუთითებს, რომ კონკრეტულ შემთხვევაში სახეზეა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს მიერ სს «...-95»-ს მიმართ 2011 წლის 16 მაისს გამოტანილი გადაწყვეტილება, სადაც განხილულია ანგარიშ-ფაქტურებში დაშვებული იდენტური შეცდომა და რომელშიც აღნიშნულია, რომ სს «...-95»-ის ქმედებაში სამართალდარღვევის ფაქტს ადგილი არ ჰქონია. ასევე იდენტურია დავების განხილვის საბჭოს მიერ შპს «მ. მ-ს» საქმეზე მიღებული გადაწყვეტილება.

სასამართლომ არ გამოიყენა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 14 თებერვლის 184 ბრძანებით დამტკიცებული «საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერისა და წარდგენის შესახებ ინსტრუქციის» 27-ე პუნქტი, რომლის შესაბამისად დაუშვებელია საქონლის/მომსახურების მიმწოდებლის მიერ არასწორად შევსებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენა. ასეთ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურას გაუქმების მიზნით საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ორგანოდან საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების შემდგომი გადატანისას, მაგრამ არა უგვიანეს მომდევნო წლის 15 იანვრისა. თუ შესაძლებელია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში არასწორად შეტანილი რეკვიზიტების გასწორება გარდა შეცდომით (არასწორად) შეტანილი გადასახადის თანხისა, ამ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნით მის წარდგენამდე, შეცდომით შევსებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის ყველა ეგზემპლარში არასწორი მონაცემები გადაიხაზება და მათ თავზე ჩაიწერება დაზუსტებული მონაცემები. გადასწორების ფაქტი ყველა ეგზემპლარში დამოწმებული უნდა იქნეს მიმწოდებლის ან მისი უფლებამოსილი პირის ხელმოწერით და ბეჭდით (ასეთის არსებობის შემთხვევაში) ელექტრონული ფორმით წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გაუქმება და გაუქმებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის საგადასახადო ორგანოში წარდგენა შესაძლებელია განხორციელდეს ასევე ელექტრონული ფორმით. კასატორი მიუთითებს, რომ მოცემული მუხლის შესაბამისი მოთხოვნები საგადასახადო ორგანოს სს «...-95»-ს მიმართ არ წაუყენებია.

სასამართლომ არასწორად განმარტა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 14 თებერვლის 184 ბრძანებით დამტკიცებული «საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერისა და წარდგენის შესახებ ინსტრუქციის» მე-3 მუხლის მე-8 პუნქტი, რომლის შესაბამისად საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში «მყიდველის» მონაცემების აღმნიშვნელ სტრიქონებზე ჩაიწერება საქონლის (მომსახურების) მიმღების – იურიდიული პირის დასახელება, ან მეწარმე ფიზიკური პირის სახელი და გვარი, მისამართი, აგრეთვე უფლებამოსილი ორგანოს მიერ მათთვის მინიჭებული საიდენტიფიკაციო ნომერი. კასატორის მითითებით აღნიშნული ნორმის სამართლებრივი შეფასება უნდა მოხდეს ამავე მუხლის 27-ე პუნქტთან მიმართებაში, რომელიც ადგენს საგადასახადო ორგანოს მხრიდან მოთხოვნის დაყენების აუცილებლობას ანგარიშ-ფაქტურებში დაშვებული შეცდომის შესწორების შეტანასთან დაკავშირებით.

ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, კასატორმა საკასაციო საჩივრით მოითხოვა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და საქმის ხელახლა განსახილველად თბილისის სააპელაციო სასამართლოში დაბრუნება. სასამართლო სხდომაზე კასატორმა დააზუსტა მოთხოვნა და ახალი გადაწყვეტილებით მოითხოვა სარჩელის სრული მოცულობით დაკმაყოფილება.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შე-

მოწმების შედეგად მიიჩნევა, რომ სს «...-95»-ს საკასაციო საჩივარი საფუძვლიანია და უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს ქვედა ინსტანციის სასამართლოთა განმარტებებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის მე-4 ნაწილთან მიმართებაში და თვლის, რომ სასამართლოს შეფასებები ეწინააღმდეგება ზემოაღნიშნული მუხლის დეფინიციას და პასუხისმგებლობის დადგენისა და განსაზღვრის სამართლებრივ პრინციპებს.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქმეზე სადავოდ არ არის გამხდარი ფაქტობრივი გარემოებები, კასატორი სადავოდ ხდის მხოლოდ იმას, თუ რამდენად სწორად მოხდა ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ საგადასახადო კოდექსის ზემოაღნიშნული მუხლით დადგენილი პასუხისმგებლობის მისთვის დაკისრება და სასამართლოთა მხრიდან ანგარიშ-ფაქტურაში დაშვებული შეცდომის სამართლებრივი კვალიფიკაცია.

დადგენილია, რომ სს «...-95»-ს მიერ ინდ. მეწარმე «რ. პ-სა» და ინდ. მეწარმე «გ. ჯ-ის» მიმართ არასწორი მონაცემით გამოიწერა 20 ცალი დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა. ანგარიშ-ფაქტურების არასწორი შევსება იმაში გამოიხატა, რომ სს «...-95»-მა 20 ერთეულ შემთხვევაში ანგარიშ-ფაქტურის შესაბამის გრაფაში მიუთითა მყიდველების არასწორი საიდენტიფიკაციო ნომრები. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის არასრული შევსება (გარდა ამ მუხლის მე-2 და მე-5 ნაწილებით გათვალისწინებული შემთხვევებისა), თუ შესაბამის ველში ჩასაწერი ინფორმაცია არსებობს, იწვევს პირის დაჯარიმებას 200 ლარის ოდენობით.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ აღნიშნული ნორმა განხილული უნდა იქნას ამავე მუხლის მე-2 ნაწილთან მიმართებაში, რომლის შესაბამისად პირის მიერ დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის შევსების დადგენილი წესის დარღვევა, რამაც გამოიწვია დღგ-ის თანხის შემცირება ან ჩასათვლელი დღგ-ის თანხის გაზრდა იწვევს პირის დაჯარიმებას შემცირებული ან ჩასათვლელად გაზრდილი დღგ-ის თანხის 100 პროცენტის ოდენობით.

ზემოაღნიშნული ორი ნორმის ურთიერთშეძარების საფუძველზე საკასაციო სასამართლო ასკვნის, რომ ქვედა ინსტანციის სასამართლოთა მხრიდან ადგილი აქვს ამ ორი ნორმის დისპოზიციის ურთიერთაღრევას, კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის მე-4 ნაწილში საუბარია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის არასრულ შევსებაზე. საკასაციო სასამართლო არ იზიარებს ქვემდგომი ინსტანციის სასამართლოების მოსაზრებას, რომ დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურის შესავსებად სავალდებულო გრაფაში არასწორი მონაცემის შეტანა, საგადასახადო მიზნებიდან გამომდინარე და შედეგობრიობის თვალსაზრისით ფაქტობრივად უტოლდება ასეთი გრაფის შეუვსებლობას. დასახელებული ნორმა საუბრობს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის არასრულ შევსებაზე ისეთ შემთხვევაში, როდესაც ინფორმაცია არსებობს, მაგრამ იგი არ იქნება მითითებული, რაც შეეხება ანგარიშ-ფაქტურაში არასწორი მონაცემის შეტანას, აღნიშნული უკავშირდება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 14 თებერვლის 184 ბრძანებით დამტკიცებული «საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის (მათ შორის კორექტირების) გამოწერისა და წარდგენის შესახებ» ინსტრუქციას, რომლის მე-3 მუხლის 27-ე პუნქტის შესაბამისად დაუშვებელია საქონლის/მომსახურების მიმწოდებლის მიერ არასწორად შევსებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენა. ასეთ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურას, გაუქმების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ორგანოდან საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების შემდგომი გადატანისას, მაგრამ არა უგვიანეს მომდევნო წლის 15 იანვრისა. თუ შესაძლებელია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში არასწორად შეტანილი რეკვიზიტების გასწორება გარდა შეცდომით (არასწორად) შეტანილი გადასახადის თანხისა, ამ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნით მის წარდგენამდე, შეცდომით შევსებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის ყველა ეგზემპლარში არასწორი მონაცემები გადაიხაზე და მათ თავზე ჩაიწერება დაზუსტებული მონაცემები. გადასწორების ფაქტი ყველა ეგზემპლარში დამოწმებული უნდა იქნეს მიმწოდებლის ან მისი უფლებამოსილი პირის ხელმოწერით და ბეჭდით (ასეთის არსებობის შემთხვევაში) ელექტრონული ფორმით წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გაუქმება და გაუქმებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის საგადასახადო ორგანოში წარდგენა შესაძლებელია განხორციელდეს ასევე ელექტრონული ფორმით. აღნიშნული ნორმის ანალიზის საფუძველზე საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში არასწორად შეტანილი რეკვიზიტის გასწორებისათვის საგადასახადო ორგანო აყენებს მოთხოვნას, რასაც მოცემულ შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონია, უფრო მეტიც სს «...-95»-მა თავად მიმართა საგადასახადო ორგანოს ორჯერ, სხვადასხვა დროს, კერძოდ, პირველად 2010 წლის 19 აგვისტოს და მეორედ 2010 წლის 20 სექტემბერს და აცნობა მის მიერ გამოწერილ დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურებში დაშვებული შეცდომების თაობაზე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 124-ე მუხლის 2¹ ნაწილის შესაბამისად საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების მიხედვით არასწორად ნაჩვენები ინფორმაციის გამო ამ კარით გათვალისწინებული ჯარიმა არ დაეკისრება პირს, რომელმაც საგადასახადო ორგანოს წარუდგინა შესწორებული საგადასახადო დეკლარაცია/გაანგარიშება საგადასახადო შემოწმების ჩატარების შესახებ სასამართლოს ან საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი გადაწყვეტილების/შეტყობინების ჩაბარებამდე ან საგადასახადო საამართალდარღვევის ოქმის შედგენამდე. აღნიშნული ნორმის ანალიზი ცხადყოფს, რომ არასწორად ნაჩვენები ინფორმაცია არ წარმოადგენს უპირობოდ დაჯარიმების საფუძველს და იგი გამოყენებული უნდა იქნეს საგადასახადო ორგანოს მიერ მხოლოდ საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას მიაპყრობს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-4 მუხლს, რომლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად ყველა თანასწორია კანონისა და ადმინისტრაციული ორგანოს წინაშე, ხოლო ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად კი საქმის გარემოებათა იდენტურობის შემთხვევაში დაუშვებელია სხვადასხვა პირის მიმართ განსხვავებული გადაწყვეტილების მიღება, გარდა კანონით გათვალისწინებული საფუძვლის არსებობისას. განსახილველ შემთხვევაში საქმეში წარმოდგენილია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2011 წლის 16 მაისის გადაწყვეტილება, რომლითაც დაკმაყოფილდა სს «...-95»-ს საჩივარი და გაუქმდა თბილისის რეგიონული ცენტრის 2010 წლის საგადასახადო მოთხოვნები 1... და 1... . გადაწყვეტილებას საფუძვლად დაედო საბჭოს მოსაზრება, რომ სს «...-95»-ს მიერ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებში მყიდველის საიდენტიფიკაციო ნომრები მითითებულია შეცდომით და არასრულ შევსებას ადგილი ექნებოდა მხოლოდ იმ შემთხვევაში თუ შესაბამის ველში ჩასაწერი ინფორმაციის არსებობისას იგი არ იქნებოდა შეტანილი ამ ველში. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის ველში ინფორმაცია შევსებულია სრულად და ციფრების არასწორად მითითება არ შეიძლება ჩაითვალოს ანგარიშ-ფაქტურის არასრულ შევსებად.

საკასაციო სასამართლო ასევე ყურადღებას ამახვილებს დავების განხილვის საბჭოს მიერ შპს «მ. მ-ს» საქმეზე მიღებულ გადაწყვეტილებაზე, სადაც აღნიშნულია, რომ ანგარიშ-ფაქტურაში მითითებული საიდენტიფიკაციო კოდში დაშვებული მცირე შეცდომა არ შეიძლება ჩაითვალოს ფაქტურის არასრულ შევსებას.

აღნიშნულიდან გამომდინარე საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ არსებულ ფაქტობრივ ვითარებაში ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან ადგილი აქვს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-4 მუხლის მოთხოვნათა დარღვევას, ვინაიდან ნათელია, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ სხვადასხვა პირის მიმართ მიღებული იქნა განსხვავებული გადაწყვეტილებები, მიუხედავად იმისა, რომ საქმის გარემოებები ერთმანეთის იდენტურია.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის I ნაწილის «დ» პუნქტის თანახმად, ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტად ჩაითვლება ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემული აქტი, რომელიც აწესებს, ცვლის, წყვეტს ან ადასტურებს პირის ან პირთა შეზღუდული წრის უფლებებსა და მოვალეობებს.

ზემოაღნიშნული მუხლის დეფინიციიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ სს «...-95»-ის მიერ გასაჩივრებული აქტები წარმოადგენს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რომელთა კანონიერების შემოწმება უნდა მოხდეს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის მოთხოვნებიდან გამომდინარე.

აღნიშნული მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები.

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

ზემოთითებული მოსაზრებებიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან გასაჩივრებული ინდივიდუალური სამართლებრივი აქტების გამოცემის სამართლებრივი საფუძველი არ შეესაბამება საქმის ფაქტობრივ გარემოებებს, რის გამოც საკასაციო სასამართლო იყენებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლს და სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად სარჩელის დაკმაყოფილების გზით ბათილად ცნობს სადავო აქტებს. საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ ახალი აქტის გამოცემისას ადმინისტრაციულმა ორგანომ ყურადღება უნდა მიაქციოს იმ გარემოებას, სადავო ანგარიშ-ფაქტურის შევსებისას დაშვებულმა შეცდომამ გამოიწვია თუ არა დღგ-ის თანხის შემცირება ან ჩასათვლელი დღგ-ის თანხის გაზრდა, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საგადასახადო ორგანომ ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემისას, საკასაციო სასამართლოს მითითებების გათვალისწინებით და საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის საფუძველზე, სრულყოფილად უნდა გამოიკვლიოს საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებები, ყოველმხრივ და ობიექტურად უნდა დაადგინოს საქმის ფაქტობრივი გარემოებები და საქმეზე მიიღოს დასაბუთებული გადაწყვეტილება. ადმინისტრაციულმა ორგანომ მხედველობაში უნდა მიიღოს ის გარემოება, თუ რამდენად არსებითია სს «...-95»-ის მიერ ანგარიშ-ფაქტურაში დაშვებული უზუსტობა და არსებობს თუ არა საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის დაკისრების საფუძველი.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1.2 მუხლით, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლით და

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა :

1. სს «...-95»-ს საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 2011 წლის 10 მაისის განჩინება და საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. სს «...-95»-ს სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ; ბათილად იქნას ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის 2010 წლის 8 ოქტომბრის '... საგადასახადო მოთხოვნა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2010 წლის 24 ნოემბრის '... ბრძანება; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალოს, სს «...-95»-ს მიმართ საქმის გარემოებების გამოკვლევის საფუძველზე, ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა.
4. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალოს სს «...-95»-ის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის 300 ლარის ამ უკანასკნელისათვის დაბრუნება.
5. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

5. საგადასახადო იპოთეკა და გირავნობა

საგადასახადო გირავნობის შესახებ შეტყობინების კანონიერება

განჩინება

18ს-97-97(კ-12)

5 ივნისი, 2012 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა და პირადი აღრიცხვის ბარათზე გადახდილი თანხის ასახვა

აღწერილობითი ნაწილი:

მოსარჩელე: ი/მ «ლ. რ-შვილი»

მოპასუხე: სსიპ შემოსავლების სამსახური

მოპასუხე: საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

სარჩელის სახე: საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლისა და ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლის საფუძველზე ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა.

სარჩელის საგანი:

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2005 წლის 7 აგვისტოს '... საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ შეტყობინების ბათილად ცნობა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის 2010 წლის 28 ივლისის ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ '... ბრძანებისა და 2010 წლის 28 ივლისის '... ბრძანებაში ცვლილების შეტანის შესახებ 2010 წლის 25 აგვისტოს '... ბრძანების ბათილად ცნობა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2010 წლის 8 სექტემბრის '... ბრძანების ბათილად ცნობა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 8 ნოემბრის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა.

ი/მ «ლ. რ-შვილის» პირადი აღრიცხვის ბარათზე გადახდილი თანხის ასახვა.

სარჩელის საფუძველი:

ფაქტობრივი: ლ. რ-შვილი 1996 წელს დარეგისტრირდა ინდემწარმედ და ახორციელებდა ეკონომიკურ საქმიანობას რამდენიმე თვის განმავლობაში. ამ პერიოდის გასვლის შემდგომ მან საგადასახადო ორგანოს მიმართა განცხადებით ეკონომიკური საქმიანობის შეჩერების შესახებ, ხოლო განცხადების საგადასახადო ორგანოში წარდგენამდე შეასრულა ყველა საგადასახადო ვალდებულება. მას შემდეგ კი სამეურნეო ოპერაციები არ განუხორციელებია. 2010 წელს ლ. რ-შვილმა, როგორც ფიზიკურმა პირმა დააპირა მის საკუთრებაში არსებული ავტომანქანის გაყიდვა. მაგრამ აღმოჩნდა, რომ ავტოსატრანსპორტო საშუალებაზე 2005 წლიდან საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველყოფის მიზნით გავრცელებული იყო საგადასახადო გირავნობა და ყადაღა. საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლებმა მოამზადეს ელექტრონული მონაცემების ბაზით დოკუმენტი, რომელშიც აღნიშნულია, რომ დღე-ში და საშემოსავლო გადასახადში ირიცხება ნარჩენი გადასახადები 1996 წლიდან.

მოსარჩელის მოსაზრებით, თანხების ნარჩენის სახით გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე არსებობა უკანონოა, ვინაიდან მიუხედავად საგადასახადო ორგანოს მიერ დარიცხვის საფუძვლების წარმოუდგენლობისა, გადამხდელმა სააღრიცხვო დოკუმენტის შენახვის 6 წლიანი ვადის გასვლის პირობებში თავისი საშუალებით მოიპოვა დარიცხვის საფუძველი – 1999 წლის 18 ოქტომბრის შემოწმების აქტი, რომლის მიხედვით, დარიცხული თანხები სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილია.

სამართლებრივი: მოსარჩელის მოსაზრებით სასარჩელო მოთხოვნა უნდა დაკმაყოფილდეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლისა და საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 24-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის საფუძველზე.

მოპასუხის შესაგებელი:

ფაქტობრივი: მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა დ. ჯ-მ წერილობითი შესაგებებით სარჩელი არ ცნო და მოითხოვა მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა. მოპასუხის მსჯელობით, თანხის დარიცხვის საფუძველად მითითებულ შემოწმების აქტებზე დაფიქსირებულია მოსარჩელის ხელმოწერა, რომელიც არ გასაჩივრებულა. ამასთან, წარმოდგენილია გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი დეკლარაციები. შესაბამისად, საგადასახადო დავალიანება აღიარებულია მოსარჩელის მიერ.

სამართლებრივი: მოპასუხის მითითებით, სარჩელი არ უნდა დაკმაყოფილდეს საგადასახადო კოდექსის 87-ე მუხლის I ნაწილის, 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 256-ე მუხლის, საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 23-ე ნაწილის შესაბამისად.

მოპასუხის შესაგებელი:

ფაქტობრივი: მოპასუხე ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენელმა სარჩელის მოთხოვნა არ ცნო და აღნიშნა, რომ საგადასახადო დავალიანება აღიარებული იყო მოსარჩელის მიერ.

სამართლებრივი: მოპასუხის მითითებით, სარჩელი არ უნდა დაკმაყოფილდეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 166-ე მუხლის, 220-ე 85-ე, 87-ე, 12-ე 150-ე, მუხლებისა და 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 256-ე მუხლის საფუძველზე.

საქმის გარემოებები:

ი/მ «ლ. რ-შვილი» გადასახადის გადამხდელად დარეგისტრირდა 1996 წელს.

საქართველოს სახელმწიფო საგადასახადო სამსახურის ოპერატიული სამმართველოს 1997 წლის 10 თებერვლის შემოწმების აქტით ი/მ «ლ. რ-შვილს» ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაერიცხა 733,8 ლარი, მათ შორის, დღე-ში ძირითადი თანხა – 330,5, სანქცია-საურავი – 39,7, საშემოსავლო გადასახადში ძირითადი – 330,5 ლარი, სანქცია-საურავი – 33,1 ლარი. მითითებულ შემოწმების აქტში ფიქსირდება გადასახადის გადამხდელის ხელმოწერა.

თბილისის სამგორის რაიონის სახელმწიფო საგადასახადო ინსპექციის 1999 წლის 28 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტით ი/მ «ლ. რ-შვილს» ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით დაერიცხა სულ – 639,35, მათ შორის, დღე-ში ძირითადი თანხა – 338,41 ლარი, სანქცია-საურავი – 75,68 ლარი, საშემოსავლო გადასახადში ძირითადი თანხა – 201,2 ლარი, ჯარიმა – 10,06 ლარი, სამეწარმეო საქმიანობაში ძირითადი თანხა – 11,61 ლარი, სანქცია-საურავი – 2,39 ლარი. შემოწმების აქტში ფიქსირდება გადასახადის გადამხდელის ხელმოწერა.

1998 წლის 15 ივნისს ფორმა 11 ქვითრით ლ. რ-შვილმა დღე-ში გადაიხადა 63 ლარი, ხოლო 1999 წლის 28 ოქტომბერს 790 ლარი, საფუძველად მითითებულია «აქტით დარიცხული».

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონულმა (საგადასახადო ინსპექციამ) 2005 წლის 7 აგვისტოს გამოსცა საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ შეტყობინება ¹... შეტყობინების თანახმად, ი/მ «ლ. რ-შვილს» 2005 წლის 7 აგვისტოს მდგომარეობით ერიცხებოდა ბიუჯეტის დავალიანება – 4089,44 ლარი, მათ შორის, დღე-ში ძირითადი თანხა 87 ლარი, საურავი – 272,26 ლარი, საშემოსავლო გადასახადში – 792,74 ლარი, საურავი – 3192,64 ლარი, ეკონომიკური საქმიანობის გადასახადში ზედმეტად გადახდილი – 255,2 ლარი.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონულმა ცენტრმა, საგადასახადო კოდექსის 87-ე მუხლის შესაბამისად, 2010 წლის 28 ივლისს გამოსცა ბრძანება 1... ი/მ «ლ. რ-შვილის» ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ, ხოლო 2010 წლის 25 აგვისტოს 1... ბრძანებით ცვლილება იქნა შეტანილი 2010 წლის 28 ივლისს 1... ბრძანებაში და ქონებაზე ყადაღის დადების საფუძველად მიეთითა საგადასახადო კოდექსის 150-ე მუხლის მე-2 ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტი.

მოსარჩელემ ზემოთმიტითებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2010 წლის 8 სექტემბრის 1... ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლის საფუძველზე, ბრძანება 1... გადასახადის გადამხდელმა გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 2010 წლის 8 ნოემბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება/სარეზოლუციო/:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2011 წლის 30 ივნისის გადაწყვეტილებით ი/მ «ლ. რ-შვილის» სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლოს მიერ უდავოდ მიჩნეული ფაქტები:

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ 1997 წლის 10 თებერვლისა და 1999 წლის 28 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტებით დარიცხული თანხები გადასახადის გადამხდელს სადავოდ არ გაუხდია.

მხარეთა მიერ სადავოდ მიჩნეული ფაქტები:

მოსარჩელემ სადავო გახადა თანხის დარიცხვის სამართლებრივი საფუძველი. მოპასუხემ სადავო გახადა მოსარჩელის მიერ თანხის გადახდის ფაქტი.

მხარეთა მიერ სადავოდ გახდილი ფაქტების შეფასება:

სასამართლოს მსჯელობით, ი/მ «ლ. რ-შვილის» პირადი აღრიცხვის ბარათზე არსებული დავალიანება წარმოშობილია 1999 წლის 28 ოქტომბრისა და 1997 წლის 10 თებერვლის შემოწმების აქტების საფუძველზე, რომლებზეც დაფიქსირებულია გადასახადის გადამხდელის ხელმოწერა და მას არ გაუსაჩივრებია. შესაბამისად, საგადასახადო დავალიანება აღიარებულია, ისევე როგორც აღიარებულია მის მიერ წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციების საფუძველზე დარიცხული გადასახადები.

მოსარჩელის წარმომადგენლის მოსაზრება, რომ მოსარჩელის მიერ 1998 წლის 15 ივნისისა და 1999 წლის 28 ოქტომბრის ფორმა 11 ქვეთრით გადახდილია საგადასახადო შემოწმების აქტებით დარიცხული გადასახადები და ისინი ასახული არ არის გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე, სასამართლომ არ გაიზიარა შემდეგ გარემოებათა გამო:

1998 წლის 15 ივნისის ფორმა 11 ქვეთრით გადახდილი 63 ლარი ასახულია პირადი აღრიცხვის ბარათზე დღგ-ის გადასახადში 1998 წლის 17 ივნისს. შესაბამისად, პირადი აღრიცხვის ბარათის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელს დღგ-ში 20.05.1998 წელს აპრილის თვის გაანგარიშებით დარიცხული აქვს 83,78 ლარი; 63 ლარი – 15.06.1998 წელს მაისის თვის გაანგარიშებით, 193 ლარი – 15.10.1998 წელს სექტემბრის თვის გაანგარიშებით, 16,92 ლარი და 338,41 ლარი – 07.11.1999 წელს შემოწმების აქტით, 87 ლარი – 15.12.1999 წელს ნოემბრის თვის გაანგარიშებით.

პირადი აღრიცხვის ბარათის ანალიზით დადგენილია, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ დღგ-ში გადახდილია 84 ლარი – 25.05.1998 წელს; 62,87 ლარი – 17.06.1998 წელს; 192,91 ლარი – 20.10.1998 წელს; 412,16 ლარი – 02.11.1999 წელს. იმის გათვალისწინებით, რომ 1999 წლის 28 ოქტომბრის ფორმა 11 ქვეთრით მოსარჩელის მიერ გადახდილი 790 ლარის მიზნობრიობა განსაზღვრული არ არის, ამასთან, 1999 წლის 28 ოქტომბრის შემოწმების აქტით ი/მ «ლ. რ-შვილს» დღგ-ის გადასახადში დამატებით დაერიცხა 414,09 ლარი, ხოლო პირადი აღრიცხვის ბარათზე დღგ-ში 412,16 ლარის გადახდა ასახულია 1999 წლის 2 ნოემბერს, სასამართლოს მიაჩნია, რომ 1999 წლის 28 ოქტომბერს მოსარჩელის მიერ გადახდილი თანხის ნაწილი ასახულია დღგ-ში.

პირადი აღრიცხვის ბარათის თანახმად, მოსარჩელეს საშემოსავლო გადასახადში 1997 წლის 10 თებერვლის აქტით დარიცხული აქვს 330,5 ლარი, 1998 წლის 15 ოქტომბრის მე-3 კვარტლის დარიცხვა 251 ლარი, 1999 წლის 28 ოქტომბრის შემოწმების აქტით დარიცხული 201,20 ლარი და 10,06 ლარი. მის მიერ 1998 წლის 25 მაისს გადახდილია 58,25 ლარი. შესაბამისად, საშემოსავლო გადასახადში დავალიანება ერიცხება ძირითადი 792,74 ლარი, საურავი – 3401,07 ლარი.

1999 წლის 28 ოქტომბრის შემოწმების აქტით სამეწარმეო საქმიანობის გადასახადში დარიცხული 14 ლარი პირადი აღრიცხვის ბარათის მიხედვით გადახდილია და ასახულია 1999 წლის 4 ნოემბერს.

ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით, სასამართლოს დადგენილად მიაჩნია, რომ მოსარჩელის მიერ 1998 წლის 15 ივნისის დღგ-ში გადახდილი თანხა ასახულია პირადი აღრიცხვის ბა-

რათზე, ხოლო 1999 წლის 28 ოქტომბერს გადახდილი 790 ლარიდან დღ-ში ასახულია 422,16 ლარი, ხოლო 14 ლარი ასახულია სამეწარმეო საქმიანობისათვის გადასახადში.

სასამართლოს დასკვნები:

სასარჩელო მოთხოვნა უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

სამართლებრივი შეფასება /კვალიფიკაცია/:

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2005 წლის 7 აგვისტოს 1... საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ შეტყობინება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის 2010 წლის 28 ივლისის 1... ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ ბრძანება და 2010 წლის 28 ივლისის 1... ბრძანებაში ცვლილების შეტანის შესახებ 2010 წლის 25 აგვისტოს 1... ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2010 წლის 8 სექტემბრის 1... ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 8 ნოემბრის გადაწყვეტილება, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004წ.) მე-80 მუხლის პირველი ნაწილის, 156-ე, 157-ე მუხლების და საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის 1-ლი ნაწილის «დ» ქვეპუნქტის შესაბამისად, წარმოადგენენ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რომლებიც აწესებენ და ცვლიან პირის (ი/მ «ლ. რ-შვილის») უფლებებსა და მოვალეობებს.

საგადასახადო კოდექსის 85-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა არის სახელმწიფოს უფლება, საგადასახადო ვალდებულების შესრულება უზრუნველყოს საგადასახადო დავალიანების მქონე გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის ქონებიდან, ხოლო მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა წარმოიშობა უფლებამოსილ მარეგისტრირებელ ორგანოში რეგისტრაციის მომენტიდან და საგადასახადო დავალიანების მოცულობის ფარგლებში ვრცელდება გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საკუთრებაში არსებულ ან/და ბალანსზე რიცხულ (ლიზინგით მიღებული გარდა) ნებისმიერ ქონებაზე, საგადასახადო დავალიანების წარმოქმნის შემდეგ შეძენილი ქონების ჩათვლით.

საგადასახადო კოდექსის 87-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების არსებობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის მიზნით, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე ყადაღა დაადოს გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საკუთრებაში არსებულ ან/და ბალანსზე რიცხულ (გარდა ლიზინგით მიღებული ქონებისა და იმ ქონებისა, რომელიც სხვა პირის საკუთრებაში) ნებისმიერ ქონებას, მათ შორის, მოძრავ, უძრავ, არამატერიალურ ქონებას, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების მოცულობის ფარგლებში.

საგადასახადო კოდექსის 150-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, პირი თავის მიერ «საგადასახადო მოთხოვნის» გასაჩივრების შემთხვევაში ვალდებულია, «საგადასახადო მოთხოვნის» მიღებიდან 20 კალენდარული დღის ვადაში, «საგადასახადო მოთხოვნის» შესრულების უზრუნველსაყოფად, საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს საბანკო გარანტია ან/და ბანკში სადეპოზიტო ანგარიშზე სათანადო თანხის შეტანის ცნობა (პირს ამ თანხის განკარგვის უფლება არა აქვს ბანკისათვის შესაბამისი საგადასახადო ორგანოს მიერ წერილობითი ნებართვის გაცემის გარეშე) ან/და ფინანსური რისკების დაზღვევის პოლისი ან/და თავისი ქონება საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დასატვირთად. წარდგენილი უზრუნველყოფის გარანტიების საერთო ღირებულება არ უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის სადავო საგადასახადო დავალიანებაზე ნაკლები. საგადასახადო ორგანო საჯარო რეესტრს რეგისტრაციისათვის უგზავნის საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის შეტყობინებას. საჯარო რეესტრი ვალდებულია, შეტყობინების მიღებიდან არა უგვიანეს მე-2 დღისა რეგისტრაციაში გაატაროს ეს უფლება. აღნიშნული ვალდებულება არ წარმოიშობა, თუ პირის ქონება დატვირთულია საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით და იგი საკმარისია სადავო საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველსაყოფად.

საგადასახადო კოდექსის (1997წ.) 256-ე მუხლი ითვალისწინებდა სადავოდ გამხდარი, დარიცხული გადასახადის გასაჩივრების წესს. საქმის მასალებით დასტურდება, რომ მოსარჩელეს აღნიშნული წესის დაცვით 1997 წლის 10 თებერვლის და 1999 წლის 28 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტები არ გაუსაჩივრებია.

საგადასახადო კოდექსის 237-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს შეუძლია დაარიცხოს და გადასინჯოს გადასახადის დარიცხული თანხის დარიცხვა და გადასინჯვა საგადასახადო პერიოდის დამთავრებიდან 6 წლის განმავლობაში. 2004 წლის საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, ხანდაზმულობის 6-წლიანი ვადა დადგენილია «საგადასახადო მოთხოვნის» და «გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის» წარდგენისათვის. ამავე კოდექსის მე-80 მუხლის მე-3 ნაწილით დადგენილია «საგადასახადო მოთხოვნის» წარდგენის საფუძველები. მითითებული ნორმების შესაბამისად, სასამართლომ აღნიშნა, რომ 1997 წლის 10 თებერვლისა და 1999 წლის 28 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტები «საგადასახადო შეტყობინების» ან «საგადასახადო მოთხოვნის» წარდგენის საფუძველს არ ქმნიდა იმ მარტივი მიზეზის გამო, რომ შემოწმების

აქტით დარიცხული თანხები მოსარჩელის მიერ აღიარებულია. ამასთან, საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 22-ე ნაწილის თანახმად, აღიარებული ზედმეტად გადახდილი თანხა არის ცალკეული გადასახადების ან/და სანქციების მიხედვით ზედმეტად გადახდილი თანხა, რომელიც: ა) გამოვლენილია საგადასახადო ორგანოს მიერ; ბ) დადასტურებულია საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის საფუძველზე; გ) დადასტურებულია ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებით; დ) წარმოშობილია სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილების საფუძველზე.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელის მიერ საგადასახადო დავალიანება აღიარებულია, ისევე როგორც აღიარებულია მის მიერ წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციების საფუძველზე დარიცხული გადასახადები შესაბამისად, სასამართლოს აზრით, მოსარჩელის მიმართ საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენება მართლზომიერია.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად, ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით სასამართლო უფლებამოსილია გამოიტანოს გადაწყვეტილება ადმინისტრაციული აქტის ბათილად ცნობის შესახებ, თუ ადმინისტრაციული აქტი ეწინააღმდეგება კანონს და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მას.

ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძველები რეგლამენტირებულია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლით, რომლის 1-ლი ნაწილი ადგენს, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს, ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები.

ზემოაღნიშნული გარემოებების გათვალისწინებით, სარჩელი უსაფუძველოა, რადგან ადგილი არა აქვს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლით გათვალისწინებულ კანონის დარღვევას, გასაჩივრებულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებში ასახული კონკრეტული ურთიერთობის მოწესრიგება შეესაბამება მათი გამოცემის სამართლებრივ საფუძველებს და წინააღმდეგობაში არ მოდის მოცემული ურთიერთობის მარეგულირებელ სამართლებრივ ნორმებთან.

აპელანტი: ი/მ «ლ. ღ-შვილი»

მოწინააღმდეგე მხარე: სსიპ შემოსავლების სამსახური

მოწინააღმდეგე მხარე: საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

აპელაციის საგანი და მოცულობა /ფარგლები/:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2011 წლის 30 ივნისის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილება

აპელაციის მოტივები

ფაქტობრივი: აპელანტის მითითებით, სასამართლომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების 3.2.3. პუნქტში ასახა გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათის ანალიზი, რაც საკითხის განხილვასთან არაა კავშირში, ვინაიდან შემოსავლების სამსახურმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭომ დაადგინა ი.მ. «ლ. რ-შვილის» მიერ სახელმწიფო ბიუჯეტში თანხების გადახდის ოდენობები და დინამიკა, თუმცა სასარჩელო მოთხოვნაში მათ მიერ წარდგენილი იქნა არგუმენტაცია იმის შესახებ, რომ გარდა აღნიშნულისა ადმინისტრაციულ ორგანოებს გადაწყვეტილების მიღებისას გამორჩა 790 ლარის გადახდის დამადასტურებელი ქვითრის მიხედვით გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ფაქტი.

გაურკვეველია სასამართლოს მსჯელობა იმის შესახებ, რომ 1999 წლის 28 ოქტომბერს მოსარჩელის მიერ გადახდილი 790 ლარიდან ნაწილი ასახულია დამატებითი ღირებულების გადასახადში, მაშინ გამოდის, რომ დარჩენილი თანხა საგადასახადო ორგანომ დაკარგა, რაც აბსურდია.

აპელანტის მსჯელობით, საქალაქო სასამართლომ არ შეაფასა ის ფაქტი, რომ მათ 2010 წლის 16 ივნისის განცხადებით მიმართეს თბილისის რეგიონულ ცენტრს, რათა მას კანონმდებლობით გათვალისწინებული წესით წარმოედგინა საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის აქტი, აგრეთვე დარიცხვის საფუძველები, რაც კანონის დარღვევით არ განახორციელა, დადგენილ ვადაში პასუხი არ აცნობა. გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში ამ ფაქტზე მსჯელობა საერთოდ არ არის.

სამართლებრივი: გირავნობა/იპოთეკის აქტი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად წარმოადგენს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს, რომლის გამოცემის შესახებ გადამხდელისათვის შემოსავლების სამსახურში საჩივრის წარდგენამდე პერიოდში უცნობი იყო, კერძოდ საგადასახადო ორგანომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით დადგენილი წესით გადამხდელი არ მიიწვია ამ აქტის გამოცემისათვის დანიშნულ ადმინისტრაციულ წარმოებაში, არ მისცა მას შესაძლებლობა წარედგინა თავისი შენიშვნები, წინადადებები და კანონმდებლობით დადგენილი წესით ხსენებული აქტი არ გაუგზავნა. ამასთან, თბილისის რეგიონულმა ცენტრმა კანონის უხეში დარღვევით, ვინაიდან თავის არ-

ქივი ვერ მოძებნა ეს აქტი, 2010 წელს 2005 წლის 7 აგვისტოს თარიღით გამოსცა ¹... შეტყობინება. აღნიშნული ფაქტის დასაბუთებას სასამართლომ გვერდი აუარა.

საგადასახადო კოდექსის თანახმად, ი.მ. «ლ. რ-შვილი» ვალდებული იყო გადახდილი გადასახადების შესახებ დოკუმენტი – ქვითარი შეენახა გადასახადის წარმოშობის წლის დასრულებიდან ექვსი წლის განმავლობაში, ხოლო თუ მას საგადასახადო ორგანო 1999 წელს წარმოშობილი გადასახადის თანხის გადახდას დაავალებდა 2010 წელს, იგი ვალდებული იყო საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის თანახმად, დაედგინა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება, კერძოდ, არქივში მოედებნა გამამხდელის მიერ გადასახადის დამადასტურებელი ქვითრების ეგზემპლარები, რაც ხსენებული კანონის დარღვევით მან არ განახორციელა. შესაბამისად საქალაქო სასამართლოც ვალდებული იყო გამოეყენებია და გაეთვალისწინებინა ხსენებული კანონის იმპერატიული მოთხოვნები, რაც არ განახორციელა. ყოველივე აღნიშნული კი გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველს წარმოადგენს.

მოწინააღმდეგე მხარის შეპასუხება

მოტივები:

სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა წერილობითი შეპასუხებით საჩივარი არ ცნო და მოითხოვა მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა. მოწინააღმდეგე მხარემ აღნიშნა, რომ დარიცხვების საფუძველად მითითებულ შემოწმების აქტებზე დაფიქსირებულია მოსარჩელის ხელმოწერა, რომელიც არ გასაჩივრებულა, შესაბამისად არ არსებობს საჩივრის დაკმაყოფილების საფუძველი.

სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება /სარეზოლუციო/:

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 2011 წლის 26 ოქტომბრის განჩინებით, ი/მ «ლ. რ-შვილის» სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა მოცემულ საქმეზე თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2011 წლის 30 ივნისის გადაწყვეტილება.

აპელაციის მოტივების არგაზიარების თაობაზე სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობა:

სააპელაციო სასამართლომ დაუსაბუთებლად მიიჩნია აპელანტის პოზიცია და გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს დასკვნა იმის თაობაზე, რომ 1999 წლის 28 ოქტომბერს მოსარჩელის მიერ გადახდილი 790 ლარიდან 412.16 ლარი აისახა პირადი აღრიცხვის ბარათზე დღგ-ში გადახდილად, ხოლო დანარჩენი თანხა აისახა სხვა გადასახადებში გადახდილად, ვინაიდან ქვითარში არ იყო მითითებული გადასახადის მიზნობრიობა. კერძოდ, აღნიშნული გარემოება დასტურდება პირადი აღრიცხვის ბარათის ანალიზის საფუძველზე, სადაც 1999 წლის 2 ნოემბერს დღგ-ში ასახულია 412,16 ლარის გადახდა, ხოლო 1999 წლის 28 ოქტომბრის შემოწმების აქტით დღგ-ში დამატებით დარიცხულია 414.09 ლარი;

სააპელაციო სასამართლომ ასევე არ გაიზიარა აპელანტის პოზიცია იმის შესახებ, რომ ვინაიდან სადავო დარიცხვების განხორციელებიდან გასული იყო 6 წლიანი ვადა, საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების განხორციელება ხანდაზმულია; სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ დავა ეხება 1999 წლამდე განხორციელებულ დასაბეგრ ოპერაციებზე 1997 წლის 10 თებერვლის და 1999 წლის 28 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე თანხების დარიცხვას, რომელ პერიოდშიც მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 235-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით საგადასახადო ორგანოს შეუძლია განახორციელოს გადასახადის თანხის დარიცხვა ან შეასწოროს გადასახადის ადრე დარიცხული თანხა, ამავე კოდექსის 237-ე მუხლით გათვალისწინებული ხანდაზმულობის ვადის გასვლამდე. ამავე კოდექსის 237-ე მუხლის 1-ლი ნაწილით გადასახადის თანხების დარიცხვა და გადასინჯვა გათვალისწინებულია საგადასახადო პერიოდის დამთავრებიდან 6 წლის განმავლობაში. საქმის მასალების მიხედვით დადგენილია, რომ საგადასახადო პერიოდის დამთავრებიდან ექვსი წლის განმავლობაში საგადასახადო ორგანოს არ განუხორციელებია მეწარმეზე დარიცხული თანხების გადასინჯვა, რაც თავისი შინაარსით მოიცავს მეწარმის მიმართ ადმინისტრირების განხორციელებას არსებული დავალიანების ამოსაღებად, მათ შორის უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენებასაც. საგადასახადო კოდექსის (2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი რედაქცია) 244.5. მუხლის მიხედვით საგადასახადო გირავნობის უფლების ხანდაზმულობის ვადაა 6 წელი საგადასახადო ვალდებულების წარმოქმნის დღიდან. სააპელაციო სასამართლოს დასკვნით, მოცემულ შემთხვევაში ადგილი არ აქვს მითითებული ნორმებით რეგლამენტირებულ სადავო სამართალურთიერთობას, ვინაიდან დავა ეხება გადასახადის გამამხდელის აღიარებულ საგადასახადო ვალდებულებას.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნების გაზიარების თაობაზე სასამართლოს მსჯელობა:

სააპელაციო სასამართლომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390.3. «გ» მუხლის შესაბამისად, დაეთანხმა და გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებები და დასკვნები გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთებისას შემოიფარგლა მათზე მითითებით.

კასატორი: ი/მ «ლ. რ-შვილი»

მოწინააღმდეგე მხარე: სსიპ შემოსავლების სამსახური

მოწინააღმდეგე მხარე: საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

კასაციის საგანი და მოცულობა /ფარგლები/:

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 26 ოქტომბრის განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილება.

კასაციის მოტივები: სამართლებრივი:

პროცესუალური: კასატორის მითითებით გადაწყვეტილება იურიდიულად არ არის საკმარისად დასაბუთებული საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის «ე» ქვეპუნქტის შესაბამისად.

სააპელაციო სასამართლო სათანადოდ ვერ გაერკვა, რომ აქტებით განხორციელებული დარიცხვები მხარეს სადავოდ არ გაუხდია. ი/მ «ლ. რ-შვილმა» აქტების ბათილად ცნობა მოითხოვა იმ კუთხით, რომ მას სახელმწიფოს წინაშე ვალი არ გააჩნდა.

კასატორის მსჯელობით, შესაბამისი პერიოდისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 235.4 და 237-ე მუხლები სასამართლოებმა არასწორად გამოიყენეს, ხოლო 244.5 ნაწილი არასწორად განმარტეს.

მატერიალური:

კასატორის მითითებით, საქალაქო და სააპელაციო სასამართლოებმა საპროცესო კოდექსის დარღვევით არ გამოიკვლიეს სრულყოფილად საკითხი, რომელიც ი/მ «ლ. რ-შვილის» მიერ საგადასახადო ორგანოში 790 ლარის გადახდას ეხებოდა. აღნიშნულის ობიექტურად გადაწყვეტისათვის არაერთხელ სთხოვეს სასამართლოებს დავალებისათვის საგადასახადო ორგანოსათვის წარმოდგინათ ადმინისტრაციული წარმოების მასალები სრულად, კერძოდ, მათ არქივიდან ამოეღოთ გადამხდელის გადასახადის გადახდის დამადასტურებელი ქვითრები, რაც არც ერთ სასამართლოს არ განუხორციელებია.

კასატორმა წარმოადგინა პრეტენზია ფაქტობრივ გარემოებებზე და აღნიშნა, რომ შემოსავლების სამსახურისა და ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებებში დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები წინააღმდეგობრივია, რომელიც ი/მ «ლ. რ-შვილის» ბიუჯეტში თანხების გადახდას უკავშირდება. ხსენებული ფაქტობრივი გარემოება კასატორის მიერ არ გასაჩივრებულა, უბრალოდ აღნიშნეს, რომ 750-ლარიანი ქვითრის მიხედვით თანხების გადახდა გადაწყვეტილების მიღებისას გამოტოვებულია.

მოწინააღმდეგე მხარემ მტკიცების ტვირთის მიუხედავად ვერც ერთი გადახდის დამადასტურებელი ქვითარი ვერ წარმოადგინა, რომელიც ნათელს მოჰყენდა ი/მ «ლ. რ-შვილისა» და საგადასახადო ორგანოსთან მოცემულ საკითხთან დაკავშირებით ურთიერთობას.

საკასაციო სასამართლოს მიერ საკასაციო საჩივრის დასაშვებობის პროცესუალური წინამძღვრები: (სსსკ 34.3 მ.)

საკასაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ კასატორის ი.მ «ლ. რ-შვილის» საკასაციო საჩივარი შეიცავს მითითებებს ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსის 34.3 მუხლით, კერძოდ „გ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საკასაციო საჩივრის დასაშვებობის საფუძვლის თაობაზე. სააპელაციო სასამართლოს მიერ საქმე განხილულია მნიშვნელოვანი საპროცესო დარღვევით, რომელსაც შეეძლო არსებითად ემოქმედა საქმის განხილვის შედეგზე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების შესწავლის, საკასაციო საჩივრის მოტივების საფუძვლიანობის, გასაჩივრებული განჩინების დასაბუთებულობა-კანონიერების შემოწმებისა და მხარეთა განმარტებების ზეპირი მოსმენის შედეგად მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ ი/მ «ლ. რ-შვილის» საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ; გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 26 ოქტომბრის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად უნდა დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს, შემდეგ გარემოებათა გამო:

სააპელაციო სასამართლომ გასაჩივრებული განჩინების გამოტანისას დაარღვია მატერიალური და საპროცესო სამართლის ნორმები, სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა, არასწორად განმარტა იგი, განჩინება სამართლებრივი თვალსაზრისით დაუსაბუთებელია, საკასაციო საჩივარი შეიცავს დასაბუთებულ არგუმენტაციას სააპელაციო სასამართლოს განჩინების კანონშეუსაბამობის თაობაზე, რაც სსსკ-ის 393-ე 394-ე მუხლების შესაბამისად, მისი გაუქმების საფუძველია.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერების შემოწმებისას საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სსსკ-ის 407.2. მუხლის მიხედვით წარმოდგენილია დასაშვები და დასაბუთებული საკასაციო პრეტენზია, რის გამოც სასამართლოს მიერ დადასტურებულად ცნობილი ფაქტობრივი გარემოებები ვერ იქნება სავალდებულო საკასაციო სასამართლოსთვის, კერძოდ, გასაჩივრებული განჩინების გამოტანისას სააპელაციო სა-

სამართლოს მიერ უხეშად არის დარღვეული მოქმედი საპროცესო სამართლის – სსკ-ის 105.2. მუხლის მოთხოვნა, რომლის მიხედვით სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს სასამართლო სხდომაზე მათ ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისთვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ. მოგვემუღოს საქმის განხილვისას სასამართლოს სრულყოფილად არ გამოუკვლევია საქმის მასალები, დადგენილად მიჩნეული გარემოებები არ ჰპოვეს დადასტურებას შესაბამისი მტკიცებულებებით, საქმეზე შეკრებილ მტკიცებულებებს კი არ მიეცა ობიექტური შეფასება, შესაბამისად, სასამართლოს დასკვნები სრულიად დაუსაბუთებელია როგორც ფაქტობრივი, ისე სამართლებრივი თვალსაზრისით.

საქმის მასალებით დადგენილია, რომ თბილისის სამგორის რაიონის სახელმწიფო საგადასახადო ინჰექციის 1999 წლის 28 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტით ი/მ «ლ. რ-შვილს» ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით დაერიცხა სულ – 639,35 ლარი მათ შორის; კუთვნილი გადასახადი – 551,22 ლარი; სანქცია-საურავი – 88,13 ლარი; მათ შორის დღგ-ში სულ – 414,09 ლარი, ძირითადი თანხა – 338,41 ლარი, სანქცია-საურავი – 75,68 ლარი, საშემოსავლო გადასახადი – 211,26 ლარი, მათ შორის ძირითადი თანხა – 201,26 ლარი, ჯარიმა – 10,06 ლარი, სამეწარმეო საქმიანობაში, სულ – 14 ლარი, მათ შორის ძირითადი თანხა – 11,61 ლარი, სანქცია-საურავი – 2,39 ლარი. აღნიშნულ შემოწმების აქტზეც ფიქსირდება გადასახადის გადამხდელის ხელმოწერა.

აღნიშნული საგადასახადო აქტები ი/მ «ლ. რ-შვილს» არ გაუსაჩივრებია.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის 2005 წლის 7 აგვისტოს საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ 1... შეტყობინების შესაბამისად, ი/მ ლ. რ-შვილს 2005 წლის 7 აგვისტოს მდგომარეობით ერიცხებოდა ბიუჯეტის დავალიანება – 4089,44 ლარი, მათ შორის, დღგ-ში ძირითადი თანხა 87 ლარი, საურავი – 272,26 ლარი, საშემოსავლო გადასახადში – 792,74 ლარი, საურავი – 3192,64 ლარი, ეკონომიკური საქმიანობის გადასახადში ზედმეტად გადახდილი – 255,2 ლარი.

შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის 2010 წლის 28 ივლისის 1... ბრძანებით ყადაღა დაედო ი/მ «ლ. რ-შვილის» ქონებას საგადასახადო კოდექსის 87-ე მუხლის შესაბამისად, ხოლო 2010 წლის 25 აგვისტოს 1... ბრძანებით ცვლილება შევიდა ზემოაღნიშნულ ბრძანებაში და ქონებაზე ყადაღის დადების საფუძველად მიეთითა საგადასახადო კოდექსის 150.2 მუხლის «ბ» ქვეპუნქტი.

აღნიშნული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ი/მ «ლ. რ-შვილმა» გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2010 წლის 8 სექტემბრის 1... ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. მითითებული ბრძანება ი/მ «ლ. რ-შვილმა» გაასაჩივრა ასევე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 2010 წლის 8 ნოემბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

საკასაციო სასამართლო დადასტურებულად მიიჩნევს, რომ კონკრეტულ შემთხვევაში დავის საგანია არა საქართველოს სახელმწიფო საგადასახადო სამსახურის ოპერატიული სამმართველოს 1997 წლის 10 თებერვლის შემოწმების აქტითა და თბილისის სამგორის რაიონის სახელმწიფო საგადასახადო ინჰექციის 1999 წლის 28 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხული თანხის კანონიერება, არამედ სადავოა ი/მ «ლ. რ-შვილის» პირადი აღრიცხვის ბარათზე სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე არსებული დავალიანების არსებობა, რაც კასატორის განმარტებით გამოიწვია იმ გარემოებამ, რომ საგადასახადო ორგანო ი/მ «ლ. რ-შვილის» მიერ 1999 წლის 28 ოქტომბრის 11 ფორმის ქვითრით 790 ლარის გადასახადი არ ასახა ი/მ «ლ. რ-შვილის» პირადი აღრიცხვის ბარათზე.

საკასაციო სასამართლო სარწმუნოდ ვერ მიიჩნევს სააპელაციო სასამართლოს მიერ დადგენილად ცნობილ გარემოებას, რომ 1999 წლის 28 ოქტომბრის ი/მ «ლ. რ-შვილის» მიერ გადახდილი 790 ლარიდან 412 ლარი აისახა პირადი აღრიცხვის ბარათზე დღგ-ში გადახდილად, ხოლო დანარჩენი თანხა აისახა სხვა გადასახადებში, ვინაიდან ქვითარში არ იყო მითითებული გადასახადის დანიშნულება და მითითებული იყო მხოლოდ «აქტით დარიცხული», რომლის დამადასტურებელ გარემოებად მიუთითა პირადი აღრიცხვის ბარათი, რომლის შესაბამისად, 1999 წლის 2 ნოემბერს დღგ-ში ასახულია 412,16 ლარის გადახდა, ხოლო 1999 წლის 28 ოქტომბრის შემოწმების აქტით დღგ-ში დამატებით დარიცხულია 414,09 ლარი, მისი იურიდიული და ფაქტობრივი დაუსაბუთებლობის გამო და მიაჩნია, რომ საქმე განხილულია ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების ყოველმხრივი, სრული და ობიექტური გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, რამდენადაც აღნიშნული დასკვნა არ ემყარებოდა საქმეში არსებული მტკიცებულებების შედარებას.

საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, ყოველი კონკრეტული საქმის გადაწყვეტა სასამართლოში დაკავშირებულია გარკვეული ფაქტების დადგენასთან. ფაქტების დადგენის აუცილებლობა განპირობებულია იმით, რომ სასამართლო იხილავს და წყვეტს მხარეთა შორის წარმოქმნილ დავებს, რომლებიც სამართლით რეგულირებულ ურთიერთობებიდან წარმოიშობიან. სამართლებრივი ურთიერთობა კი შეიძლება აღმოცენდეს, განვითარდეს ან შეწყდეს მხოლოდ იურიდიული ფაქტების საფუძველზე. ე.ი. ისეთი ფაქტების საფუძველზე, რომლებსაც სამართლის ნორმა უკავშირებს გარკვეულ იურიდიულ შედეგს. სსკ-ის 102-ე მუხლის მიხედვით თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზეც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნას.

ნებსა და შესაგებელს. კანონის ტექსტიდან გამომდინარე, ნორმა განსაზღვრავს თუ რომელმა მხარემ რომელი ფაქტობრივი გარემოებები უნდა დაამტკიცოს. კანონი განსაზღვრავს აგრეთვე, თუ რომელ მხარეს ეკისრება მტკიცებულებათა წარდგენა სასამართლოში, რომელი ფაქტები არ საჭიროებენ დამტკიცებას, როგორ და რა წესით ხდება მტკიცებულებათა შეგროვება, შემოწმება, შეფასება და ა.შ.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს ქვემო ინსტანციის სასამართლოების განმარტებას, აღიარებულ საგადასახადო დავალიანების ხანდაზმულობასთან მიმართებაში, მაგრამ დამატებით, განმარტავს, რომ კონკრეტულ შემთხვევაში დავის საგანს წარმოადგენს ის გარემოება, რომ ი/მ «ლ. რ-შვილს» პირადი აღრიცხვის ბარათზე არ გააჩნია არანაირი დავალიანება და იგი მოსარჩელის მიერ გადახდილია სრულად. საკასაციო სასამართლო იზიარებს კასატორის ი/მ «ლ. რ-შვილს» კასაციის მოტივს, რომ ქვემდგომი ინსტანციის სასამართლოებმა სრულყოფილად არ გამოიკვლიეს საქმის მასალები, კერძოდ, არ გამოიკვლიეს ი/მ «ლ. რ-შვილს» მიერ 1999 წლის 28 ოქტომბერს გადახდილი 790 ლარის სრულად აისახა თუ არა პირადი აღრიცხვის ბარათზე, მის მიერ გადასახადების გადახდის შემდეგ დარჩა თუ არა ი/მ –ს კიდევ რაიმე დავალიანება სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე.

საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში მტკიცების ტვირთის გადანაწილების პრობლემა ჯერ კიდევ აქტუალურია, როგორც თეორიული, ასევე, ტექნიკური თვალსაზრისით, საკასაციო სასამართლო მოცემულ საქმეზე სამართლებრივი დასკვნების ჩამოყალიბებისას ეყრდნობა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2007 წლის 25 დეკემბრის განჩინებაში (საქმეზე 'ბს-626-596(კ-07) ბ. ნ-შვილის სარჩელისა გამო მოპასუხე საპატრულო პოლიციის დეპარტამენტის მიმართ), ჩამოყალიბებულ სასამართლო დასკვნებს, კონკრეტულად, საერთო სასამართლოების მხრიდან ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 17.2. მუხლის სწორ გაგება-განმარტებასთან დაკავშირებით.

მხარეთა შორის მტკიცების ტვირთის განაწილების ინსტიტუტს აქვს არა მარტო საპროცესო სამართლებრივი, არამედ მატერიალურ-სამართლებრივი მნიშვნელობაც, რაც მდგომარეობს იმაში, რომ ფაქტის დაუმტკიცებლობის არახელსაყრელი შედეგები უნდა დაეკისროს იმ მხარეს, რომელსაც ამ ფაქტის დამტკიცება ევალებოდა.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი აგებულია შეჯიბრებითობის პრინციპზე, რაც ოფიციალობის პრინციპის გათვალისწინებით სრულად გამოიყენება ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში. მითითებული პრინციპის შესაბამისად, მხარეები თავად განსაზღვრავენ, თუ რომელი ფაქტები უნდა დაედოს საფუძვლად მათ მოთხოვნებს ან რომელი მტკიცებულებებით უნდა იქნეს დადასტურებული ეს ფაქტები (ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის და სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლები).

ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის I პუნქტის მიხედვით, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი, წარადგინოს თავისი შესაგებელი და შესაბამისი მტკიცებულებები. მითითებული დებულება ადგენს მხარეთა საპროცესო მოვალეობებს ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში, რაც უზრუნველყოფს მხარეთა შეჯიბრებითობის პრინციპის სრულყოფილ რეალიზაციას. აქვე, კანონი ადგენს საგამონაკლისო შემთხვევას, კერძოდ, როცა დავის საგანს წარმოადგენს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მართლზომიერების შემოწმება, მტკიცების ტვირთი გადადის აქტის გამომცემ ადმინისტრაციულ ორგანოზე – მოპასუხე სუბიექტზე. საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ დამტკიცების ტვირთის ამგვარი გადანაწილება აქტთან დაკავშირებულ სარჩელის წარდგენისას არც ერთ შემთხვევაში არ გულისხმობს, რომ მოსარჩელე საერთოდ თავისუფლდება სარჩელის დასაბუთების ვალდებულებისაგან, ანუ იმ გარემოებების შესაბამისი მტკიცებულებებით დადასტურების მოვალეობისგან, რითაც მისი მოთხოვნა ფაქტობრივად და იურიდიულად გამართლებული აღმოჩნდება.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 17.2. მუხლით დადგენილი პირობა სწორედ ამგვარად უნდა იქნეს გაგებული, რამდენადაც სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის კანონიერების შემოწმებისას აქტის გამომცემმა ადმინისტრაციულმა ორგანომ უნდა უზრუნველყოს მიღებული გადაწყვეტილების მართლზომიერების დამტკიცება სასამართლოს წინაშე, ვინაიდან ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 5.1. მუხლის მიხედვით ადმინისტრაციული ორგანოს უფლება არა აქვს კანონმდებლობის მოთხოვნების საწინააღმდეგოდ განახორციელოს რაიმე ქმედება, რაც გულისხმობს ადმინისტრაციული ორგანოს (თანამდებობის პირის) ვალდებულებას და სამართლებრივ პასუხისმგებლობას აქტის კანონიერებასთან დაკავშირებით, შესაბამისად ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 17.2 მუხლით სადავო აქტის კანონიერების მტკიცების ტვირთისგან ათავისუფლებს მოსარჩელეს და ავალდებულებს მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოს დაამტკიცოს, რომ მან უზრუნველყო მის მიერ მოცემული გადაწყვეტილების კანონის საფუძველზე და მის შესაბამისად მომზადება, მიღება, გამოცემა.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 17.2. მუხლით ადმინისტრაციულ ორგანოს ევალება დაამტკიცოს სწორედ სადავო აქტის სამართლებრივი მხარე, რადგან მატერიალურ-სამართლებრივი კანონმდებლობის მიხედვით მას აქვს საჯარო-სამართლებრივი ვალდებულება თავისი გადაწყვეტილება, ყოველგვარი გასაჩივრების პრეზუმფციის გარეშე, მიიღოს მხოლოდ კანონის შესაბამისად, ამდენად სავსებით ლოგიკურია მტკიცების ტვირთის ადმინისტრაციულ ორგანოზე დაკისრება».

უდავოა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის 2005 წლის 7 აგვისტოს საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ 1... შტტ-

ყობინება გამოიცა იმ საფუძველზე, რომ ი/მ «ლ. რ-შვილს» საქართველოს სახელმწიფო საგადასახადო სამსახურის ოპერატიული სამმართველოს 1997 წლის 10 თებერვლის შემოწმების აქტითა და თბილისის სამგორის რაიონის სახელმწიფო საგადასახადო ინპექციის 1999 წლის 28 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხული თანხები სრულად არ ჰქონდა გადახდილი. როგორც საქმის მასალებით დასტურდება აღნიშნული შეტყობინება ი/მ «ლ. რ-შვილს» არ გაგზავნია, ამის შემდეგ შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის 2010 წლის 28 ივლისის 1... ბრძანებით ყადაღა დაედო ი/მ «ლ. რ-შვილის» ქონებას საგადასახადო კოდექსის 87-ე მუხლის შესაბამისად, ხოლო 2010 წლის 25 აგვისტოს 1... ბრძანებით ცვლილება შევიდა ზემოაღნიშნულ ბრძანებაში და ქონებაზე ყადაღის დადების საფუძველად მიეთითა საგადასახადო კოდექსის 150.2 «ბ» ქვეპუნქტი.

საკასაციო სასამართლო მტკიცების ტვირთის გადანაწილებასთან დაკავშირებით ასევე ეყრდნობა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2012 წლის 29 მაისის განჩინებაში (საქმეზე 'ბს-1657-1629(კ-11) დ. გ-შვილის სარჩელისა გამო მოპასუხე საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოსა და საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს დუშეთის სარეგისტრაციო სამსახურების მიმართ), ჩამოყალიბებულ სასამართლო დასკვნებს:

«საქმის გარემოებების ამგვარი ერთობლიობა საკასაციო სასამართლოს მიანიშნებს, რომ საჭიროა განმარტოს საჯარო დაწესებულებათა ვალდებულება – მათთან პირის მიერ წარდგენილი დოკუმენტების დაცულობასთან დაკავშირებით ამ პირობებში, ადმინისტრაციულმა ორგანომ უნდა უზრუნველყოს მხარის მიერ წარდგენილ დოკუმენტთა ნუსხის შეუსაბამობის დამტკიცება, ადმინისტრაციულ ორგანოს ასეთი საერთოდ არ მოუხდენია, არც კონკრეტული მოსამსახურის მიმართ აღუძრავთ და გამოუყენებიათ რაიმე დისციპლინური ხასიათის ზომა არასრულფასოვანი დოკუმენტაციის საფუძველზე განხორციელებული რეგისტრაციის თაობაზე, შესაბამისად, მოქმედი კანონმდებლობის არც ერთი ნორმა არ ავალდებულებს პირებს წლობით ინახავდნენ ადმინისტრაციულ ორგანოებში წარდგენილ, ჩაბარებულ დოკუმენტთა ნუსხის დამადასტურებელ ასლს.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ მტკიცების ტვირთის გადანაწილების არსი მატერიალურ სამართალში ძვეს, ის, რისი ვალდებულებაც მატერიალურ-სამართლებრივი ნორმით არ ეკისრება პირს, საპროცესო სამართლებრივი ნორმითაც ვერ დაეკისრება».

საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, საყურადღებოა კასატორის განმარტება იმის თაობაზეც, რომ მოპასუხე ადმინისტრაციულმა ორგანომ საგადასახადო სამსახურის ოპერატიული სამმართველოს 1997 წლის 10 თებერვლის შემოწმების აქტითა და თბილისის სამგორის რაიონის სახელმწიფო საგადასახადო ინპექციის 1999 წლის 28 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების სრულად გადაუხდელობის გამო, გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ 1... შეტყობინება გამოსცა 2010 წელს, 2005 წლის 7 აგვისტოს თარიღით, საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, სააპელაციო სასამართლომ უნდა გამოიკვლიოს აღნიშნული საკითხიც და დაადგინოს ადმინისტრაციულ ორგანოში ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 35-ე მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად, არის თუ არა რეგისტრირებული სადავო შეტყობინება და მისცეს შესაბამისი სამართლებრივი შეფასება.

კონკრეტულ შემთხვევაში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონულმა ცენტრმა თავისი ინიციატივით 2010 წელს, 6 წლის შემდეგ, 2005 წლის 7 აგვისტოს თარიღით ისე გამოსცა საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ 1... შეტყობინება, რომ არ ჩაატარა შესაბამისი ადმინისტრაციული წარმოების სახე, არ გამოუკვლევია ი/მ «ლ. რ-შვილის» პირადი აღრიცხვის ბარათზე არსებული დავალიანების წარმოშობის მიზეზი, მით უფრო იმ პირობებში, როცა მეწარმე თავად სთხოვდა ადმინისტრაციულ ორგანოს არქივიდან ი/მ-ის მიერ გადასახადის გადახდის დამადასტურებელი ქვითრების ამოღებას, საგადასახადო ორგანოს მეწარმის მიერ გადახდილი ქვითრების შედარებით არ გამოურკვევია მართლაც ჰქონდა თუ არა დავალიანებას ადგილი, არ მიუღია სათანადო სამართლებრივი აქტი საქმის გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების საფუძველზე და არც ფაქტობრივად და სამართლებრივად არ დაუსაბუთებია იგი.

კონკრეტულ შემთხვევაში, კი საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, სააპელაციო სასამართლომ საქმის ხელახალა განსხილვისას უნდა სრულყოფილად გამოიკვლიოს ი/მ «ლ. რ-შვილის» გადახდის დამადასტურებელი ქვითრების შედარების საფუძველზე გააჩნია თუ არა ი/მ «ლ. რ-შვილს» პირადი აღრიცხვის ბარათზე რაიმე სახის დავალიანება და მეწარმის მიერ 1999 წლის 28 ოქტომბერს გადახდილი 790 ლარით სრულად დაიფარა თუ არა მასზე დარიცხული თანხები.

საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, სააპელაციო სასამართლომ უნდა გამოიკვლიოს ი/მ «ლ. რ-შვილის» საქმესთან დაკავშირებული ყველა დოკუმენტი სრულად და დაავალოს საგადასახადო ორგანოს მისი წარმოდგენის ვალდებულება.

საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, სწორედ ზემოაღნიშნული საკითხის გამორკვევისა და დადგენის შემდეგ იქნება შესაძლებელი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის 2005 წლის 7 აგვისტოს საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ 1... შეტყობინების, შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის 2010 წლის 28 ივლისის 1... ბრძანებისა და 2010 წლის 25 აგვისტოს 1... ბრძანების გამოცემის მართლზომიერებისა და კანონიერების საკითხის შემოწმება.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საქმე საჭიროებს დამატებით გამოკვლევას, სააპელაციო სასამართლომ საქმის ხელახალი განხილვისას უნდა ისარგებლოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 და მე-19 მუხლებით მინიჭებული უფლებამოსილებით და ოფიციალობის პრინციპიდან გამომდინარე მოიპოვოს მტკიცებულებები და მათი შეფასების შემდეგ გამოიტანოს დასკვნა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოების არსებობის ან არარსებობის შესახებ. საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სადავო აქტების კანონიერების შემოწმებისას აუცილებელია გაირკვეს ი/მ «ლ. რ-შვილის» გადახდის დამადასტურებელი ქვითრების მიხედვით სრულად ჰქონდა თუ არა ი/მ «ლ. რ-შვილს» დაფარული დარიცხული დავალიანება.

ამდენად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სსსკ-ის 412.2 მუხლის შესაბამისად, სახეზეა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალური და სამართლებრივი საფუძვლები, რის გამოც, სსსკ-ის 411-ე მუხლის თანახმად, საკასაციო სასამართლოს მიერ ახალი გადაწყვეტილების მიღება შეუძლებელია. ამდენად, სასამართლომ საქმის ხელახლა განხილვისას ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 და მე-19 მუხლებით მინიჭებული უფლებამოსილების გამოყენებით კანონიერი და ობიექტური გადაწყვეტილების დადგენის მიზნით, სრულყოფილად უნდა გამოიკვლიოს ზემოთითთქებული გარემოებები და დავა გადაწყვიტოს მოქმედი საპროცესო და მატერიალური სამართლის კანონმდებლობის შესაბამისად.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1.2; სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 401-ე და 412-ე მუხლებით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. ი/მ «ლ. რ-შვილის» საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 26 ოქტომბრის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
3. სასამართლო ხარჯები გადანაწილდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;
4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საგადასახადო იპოთეკის გავრცელება ახალ მფლობელზე

გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

18ს-34-34(3კ-12)

14 ივნისი, 2012 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),

ლ. მურუსიძე,

პ. სილაგაძე

სარჩელის საგანი: საჯარო რეესტრის ჩანაწერებში ცვლილების განხორციელების დავალდებულება

აღწერილობითი ნაწილი:

2010 წლის 28 ივლისს მ. კ-ემ სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების – სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოსა და სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს თბილისის სარეგისტრაციო სამსახურის მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, 2008 წლის 24 მარტს მ. კ-ესა და შპს «...» (შემდგომში შპს «...») შორის გაფორმდა სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულებები. ხელშეკრულებების თანახმად, მოსარჩელემ შპს «...» სესხის სახით გადასცა თანხა, რომლის უზრუნველსაყოფად იპოთეკით დაიტვირთა იურიდიული პირის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონება მდებარე – ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია, «ბ» ბლოკი, მე-4 სადარბაზო, მე-5 სართული, ბ. 177 და ... მიმდებარე ტერიტორია, «ბ» ბლოკი, მე-4 სადარბაზო, მე-8 სართული, ბ. 185. მოსარჩელის მითითებით, აღნიშნული ქონება უფლებრივად უნაკლო იყო, არც ყადაღით და არც იპოთეკით დატვირთული არ ყოფილა. შესაბამისად, მოსარჩელის მითითებით იგი წარმოადგენდა პირველი რიგის იპოთეკარს.

მოსარჩელის განმარტებით, შპს «...» მიერ დარღვეულ იქნა ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულებები, რის გამოც მან საარბიტრაჟო სასამართლოს მიმართა, რომლის გადაწყვეტილებით შპს «...» მ. კ-ის სასარჩელოდ თანხის გადახდა დაეკისრა. ამავე გადაწყვეტილებით განისაზღვრა თანხის გადახდა იპოთეკით დატვირთული ქონების რეალიზაციის გზით.

მოსარჩელის მითითებით, მან მონაწილეობა მიიღო თბილისის სააღსრულებო ბიუროს მიერ დანიშნულ საჯარო აუქციონში და აუქციონის წესით შეიძინა ზემოაღნიშნული უძრავი ქონება, რომელიც დღეს მის სახელზე ირიცხება. ამასთან, 2010 წლის 4 მაისს თბილისის სააღსრულებო ბიუროს მიერ ჩატარებულ იძულებით აუქციონზე მ. კ-ემ შეიძინა შპს «...» სახელზე რიცხული უძრავი ქონება მდებარე – ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია, «ბ» ბლოკი, მე-5 სადარბაზო, მე-7 სართული, ბ. 1111.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ მის მიერ შეძენილ ქონებაზე, აუქციონის წესით გასხვისებამდე, გავრცელებული იქნა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, რომელიც მოსარჩელის მითითებით, დღემდე არასწორად ადევს ქონებას.

მოსარჩელის განმარტებით, იპოთეკით დატვირთული ქონების აუქციონზე შეძენის შემდეგ, თბილისის სააღსრულებო ბიუროს აღმასრულებლის მიერ გამოცემულ იქნა 2010 წლის 22 მარტის 1..., 2010 წლის 20 აპრილის 1... და 2010 წლის 5 მაისის განკარგულებები, რომლის თანახმად, შპს «...» სახელზე რიცხული ქონება მოსარჩელის საკუთრებად გამოცხადდა. ამავე განკარგულებების მე-5 პუნქტის შესაბამისად, ყველა ის იპოთეკა და სანივთო უფლება, რომლითაც დატვირთული იყო უძრავი ქონება და რომელიც რეგისტრირებული იყო მოსარჩელის სასარგებლოდ დატვირთული იპოთეკის შემდგომ, სავალდებულო წესით უქმდებოდა «სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ» საქართველოს კანონის 75-ე მუხლის შესაბამისად. მოსარჩელის მოსაზრებით, აღმასრულებლის აღნიშნული განკარგულებების საფუძველზე, თბილისის სარეგისტრაციო სამსახური ვალდებული იყო აუქციონზე შეძენილ, მ. კ-ის საკუთრებაში რეგისტრირებულ ქონებაზე გაეუქმებინა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, რომელიც ქონებაზე გავრცელებულ იქნა მოსარჩელის სასარგებლოდ გამოყენებული იპოთეკის შემდეგ.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ თბილისის სარეგისტრაციო სამსახურისა და საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ უპასუხოდ იქნა დატოვებული მისი მოთხოვნა მის საკუთრებაში არსებულ ქონებაზე გავრცელებული საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის რეგისტრაციის გაუქმების შესახებ.

ამდენად, მოსარჩელემ თბილისის სარეგისტრაციო სამსახურისათვის საჯარო რეესტრის ჩანაწერებში ცვლილების განხორციელების დავალება, კერძოდ, მ. კ-ის სახელზე რიცხულ უძრავ ქონებაზე (1. ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია, «ბ» ბლოკი, მე-4 სადარბაზო, მე-5 სართული, ბინა 177; მიწის (უძრავი ქონების) საკადასტრო კოდი 1...; 2. ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია, «ბ» ბლოკი, მე-4 სადარბაზო, მე-8 სართული, ბინა 185; მიწის (უძრავი ქონების) საკადასტრო კოდი 1...; 3. ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია, «ბ» ბლოკი, მე-5 სადარბაზო, მე-7 სართული, ბინა 1111; მიწის (უძრავი ქონების) საკადასტრო კოდი 1...) არსებული საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის რეგისტრაციის გაუქმება მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2010 წლის 5 ოქტომბრის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-16 მუხლის შესაბამისად, საქმეში მესამე პირებად ჩაებნენ შპს «...» და სსიპ აღსრულების ეროვნული ბიუროს თბილისის სააღსრულებო ბიურო.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2010 წლის 21 ოქტომბრის საოქმო განჩინებით მ. კ-ის სარჩელზე დაუშვებლობის გამო შეწყდა საქმის წარმოება.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2010 წლის 21 ოქტომბრის საოქმო განჩინებაზე კერძო საჩივარი წარადგინა მ. კ-ემ. კერძო საჩივრის ავტორმა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და საქმის არსებითად განსახილველად იმავე სასამართლოსათვის დაბრუნება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 31 იანვრის განჩინებით მ. კ-ის კერძო საჩივარი დაკმაყოფილდა; გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2010 წლის 21 ოქტომბრის საოქმო განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდა იმავე სასამართლოს.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2011 წლის 10 მაისის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-16 მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, საქმეში მესამე პირებად ჩაებნენ შპს «...» და სსიპ შემოსავლების სამსახური. ამავე საოქმო განჩინებით დაზუსტდა საქმეში მესამე პირად ჩაბმული სსიპ აღსრულების ეროვნული ბიუროს თბილისის სააღსრულებო ბიუროს სამართლებრივი სტატუსი და იგი საქმეში ჩაება საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-16 მუხლის 1-ლი ნაწილით გათვალისწინებულ მესამე პირად.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2011 წლის 7 ივლისის გადაწყვეტილებით მ. კ-ის სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; მოპასუხეს – სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს თბილისის სარეგისტრაციო სამსახურს საჯარო რეესტრის ჩანაწერებში ცვლილების შეტანა და მ. კ-ის სახელზე რიცხულ ქ. თბილისში, ... მიმდებარე ტერიტორიაზე, «ბ» ბლოკი, მე-4 სადარბაზო, მე-5 სართული, ბინა 177-ზე (უძრავი ქონების საკადასტრო კოდი – 1...) გამოყენებული საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის რეგისტრაციის გაუქმება დაევალა; დანარჩენ ნაწილში მ. კ-ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2011 წლის 7 ივლისის გადაწყვეტილება სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში სააპელაციო წესით გაასაჩივრა მ. კ-ემ, რომელმაც გასაჩივრებულ ნაწილში გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის სრულად დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2011 წლის 7 ივლისის გადაწყვეტილება სარჩელის დაკმაყოფილების ნაწილში სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც გასაჩივრებულ ნაწილში გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2011 წლის 7 ივლისის გადაწყვეტილება სარჩელის დაკმაყოფილების ნაწილში სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს თბილისის სარეგისტრაციო სამსახურმა, რომელმაც გასაჩივრებულ ნაწილში გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 18 ოქტომბრის განჩინებით მ. კ-ის, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს თბილისის სარეგისტრაციო სამსახურის სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2011 წლის 7 ივლისის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ დადგინდადი მიიჩნია, რომ 2006 წლის 26 ივლისის მ. კ-ესა და შპს «...» (რომლის სამართალმემკვიდრეა შპს «...») შორის დაიდო სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულება. ხელშეკრულების თანახმად, იპოთეკით დაიტვირთა შპს «...» საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონება – 110.26 კვ.მ. ბინა, მდებარე – ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია, «ბ» ბლოკი, მე-4 სადარბაზო, მე-5 სართული, ბ. 177. 2006 წლის 26 ივლისის (სანოტარო აქტის 11-1950) სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულება რეესტრში დარეგისტრირებულ იქნა 2006 წლის 28 ივლისს.

2008 წლის 24 მარტს მ. კ-ესა და შპს «...» შორის დაიდო სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულება. ხელშეკრულების თანახმად, იპოთეკით დაიტვირთა შპს «...» საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონება - 110.26 კვ.მ. ბინა, მდებარე – ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია, «ბ» ბლოკი, მე-4 სადარბაზო, მე-5 სართული, ბ. 177. 2008 წლის 24 მარტის (სანოტარო აქტის 11-7956) სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულება რეესტრში დარეგისტრირებულ იქნა 2008 წლის 25 მარტს.

2007 წლის 15 ივნისს, მ. კ-ესა და შპს «...» შორის დაიდო სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულება. ხელშეკრულების თანახმად, იპოთეკით დაიტვირთა შპს «...» საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონება – 93.51 კვ.მ. ბინა, მდებარე - ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია, «ბ» ბლოკი, მე-4 სადარბაზო, მე-8 სართული, ბ. 185. 2007 წლის 15 ივნისის (სანოტარო აქტის 11-7956) სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულება რეესტრში დარეგისტრირებული იქნა 2007 წლის 22 ივნისს. 2008 წლის 24 მარტს, მ. კ-ესა და შპს «...» შორის დაიდო სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულება (სანოტარო აქტი 1522). ხელშეკრულების თანახმად, იპოთეკით დაიტვირთა შპს «...» საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონება – 93.51 კვ.მ. ბინა, მდებარე – ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია, «ბ» ბლოკი, მე-4 სადარბაზო, მე-8 სართული, ბ. 185. 2008 წლის 24 მარტის (სანოტარო აქტის 11-522) სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულება რეესტრში დარეგისტრირებული იქნა 2008 წლის 25 მარტს.

2007 წლის 20 ნოემბერს ნ. ჭ-სა და შპს «...» შორის დაიდო სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულება. ხელშეკრულების თანახმად, იპოთეკით დაიტვირთა შპს «...» საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონება - 122.26 კვ.მ. ბინა, მდებარე ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია, «ბ» ბლოკი, მე-5 სადარბაზო, მე-7 სართული, ბ. 1111. 2008 წლის 24 მარტს ნ. ჭ-ესა და შპს «...» შორის დაიდო სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულება. ხელშეკრულების თანახმად, იპოთეკით დაიტვირთა შპს «...» საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონება - 122.26 კვ.მ. ბინა, მდებარე - ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია, «ბ» ბლოკი, მე-5 სადარბაზო, მე-7 სართული, ბ. 1111. 2007 წლის 20 ნოემბრის (სანოტარო აქტის 11-2903) და 2008 წლის 24 მარტის (სანოტარო აქტის 11-519) სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულებები რეესტრში დარეგისტრირებული იქნა 2007 წლის 3 დეკემბერსა და 2008 წლის 25 მარტს.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, საარბიტრაჟო სასამართლოს 2009 წლის 4 მარტის გადაწყვეტილებით შპს «...» დაეკისრა პრეტენდენტთა (მათ შორის მ. კ-ის) სასარგებლოდ თანხის გადახდა და იმავე გადაწყვეტილებით განისაზღვრა აღნიშნული დავალიანების უზრუნველსაყოფად იძულებით აუქციონზე იპოთეკით დატვირთული უძრავი ქონების რეალიზაცია.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს აღსრულების ეროვნული ბიუროს თბილისის სააღსრულებო ბიუროს 2010 წლის 22 მარტის 1... განკარგულებით, მოვალე შპს «...» (ყოფილი შპს «...») საკუთრებაში რიცხული უძრავი ქონების მდებარე - ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია, «ბ» ბლოკი, მე-4 სადარბაზო, მე-5 სართული, ბ. 177, ფართი – 110.26 კვ.მ. (საკადასტრო კოდი 1...) მესაკუთრე 2010 წლის 18 მარტს გამართულ პირველ იძულებით საჯარო აუქციონზე გახდა მ. კ-ე, რომელმაც აღნიშნული უძრავი ნივთი 2010 წლის 30 მარტს საჯარო რეესტრში აღრიცხა საკუთრების უფლებით.

საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს აღსრულების ეროვნული ბიუროს თბილისის სააღსრულებო ბიუროს 2010 წლის 20 აპრილის 1... განკარგულების საფუძველზე მოვალე შპს «...» (ყოფილი შპს «...») საკუთრებაში რიცხული უძრავი ქონების, მდებარე - ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია, «ბ» ბლოკი, მე-4 სადარბაზო, მე-8 სართული, ბ. 185, ფართი – 93.51 კვ.მ. (საკადასტრო კოდი ...) მესაკუთრე 2010 წლის 20 აპრილს გამართულ პირველ იძულებით საჯარო აუქციონზე გახდა მ. კ-ე, რომლის სახელზეც აღნიშნული განკარგულების საფუძველზე საკუთრების უფლება საჯარო რეესტრში რეგისტრირებულ იქნა 2010 წლის 28 აპრილს.

საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს აღსრულების ეროვნული ბიუროს თბილისის სააღსრულებო ბიუროს 2010 წლის 5 მაისის ¹... განკარგულებით მოვალის შპს «...» (ყოფილი შპს «...») საკუთრებაში რიცხული უძრავი ქონების, მდებარე - ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია, «ბ» ბლოკი, მე-5 სადარბაზო, მე-7 სართული, ბ. 1111, ფართი - 122.26 კვ.მ. (საკადასტრო კოდი ...) მესაკუთრე 2010 წლის 4 მაისს გამართულ, პირველ იძულებით საჯარო აუქციონზე გახდა მ. კ-ე, რომლის სახელზეც 2010 წლის 10 მაისს აღნიშნული უძრავი ნივთი საჯარო რეესტრში აღირიცხა საკუთრების უფლებით.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინჟექცია) 2009 წლის 7 აპრილის ¹... საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ შეტყობინების თანახმად, შპს «...» ქონების მიმართ სახელმწიფოს სასარგებლოდ წარმოშობილი იყო საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება. აღნიშნული შეტყობინების შესაბამისად, თბილისის რეგიონული ცენტრის 2009 წლის 10 აპრილის ¹... წერილით საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოს ეთხოვა საგადასახადო დავალიანების მქონე გადამხდელის ქონების მიმართ, საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებათა გატარების მიზნით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 85-ე მუხლის მე-3 ნაწილის საფუძველზე მოეხდინა საჯარო რეესტრში საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ შეტყობინების რეგისტრაცია.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ 2010 წლის 29 აპრილს მ. კ-ემ განცხადებით მიმართა საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს თბილისის სარეგისტრაციო სამსახურს და «სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ» საქართველოს კანონის 75-ე მუხლის მე-4 პუნქტის საფუძველზე მის საკუთრებაში არსებულ უძრავ ქონებაზე, მდებარე - ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია, «ბ» ბლოკი, მე-4 სადარბაზო, მე-8 სართული, ბ. 185 (93.51 კვ.მ.) და ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია, «ბ» ბლოკი, მე-4 სადარბაზო, მე-5 სართული, ბ. 177 (110.26 კვ.მ.) საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების რეგისტრაციის გაუქმება მოითხოვა. აღნიშნულ განცხადებაზე სარეგისტრაციო სამსახურის მიერ პასუხი არ მიუღია, რის შემდეგაც მ. კ-ემ იგივე მოთხოვნით ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოს, რაზეც ასევე არ მიუღია პასუხი. ამასთან, 2010 წლის 8 ივნისს, მ. კ-ემ განცხადებით მიმართა საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს თბილისის სარეგისტრაციო სამსახურს და «სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ» საქართველოს კანონის 75-ე მუხლის მე-4 პუნქტის საფუძველზე მის საკუთრებაში არსებულ უძრავ ქონებაზე, მდებარე ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია, «ბ» ბლოკი, მე-5 სადარბაზო, მე-7 სართული, ბ. 1111 (122.26 კვ.მ.) საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების რეგისტრაციის გაუქმება მოითხოვა. აღნიშნულ განცხადებაზე სარეგისტრაციო სამსახურის მიერ პასუხი არ მიუღია, რის შემდეგაც მ. კ-ემ იგივე მოთხოვნით ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოს, რაზეც ასევე არ მიუღია პასუხი.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, მხარეები სადავოდ არ ხდიან და სააპელაციო სასამართლომ საქმის მასალებით დადგენილად მიიჩნია, რომ სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულების საჯარო რეესტრში რეგისტრაციის მომენტისათვის შპს «...» (ყოფილი შპს «...») უძრავ ნივთზე საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება რეგისტრირებული არ ყოფილა. ამასთან, იძულებით საჯარო აუქციონზე ზემოაღნიშნული უძრავი ქონების შეძენის დროისათვის მოსარჩელისათვის ცნობილი იყო, უძრავ ნივთზე საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების რეგისტრაციის არსებობის შესახებ.

სააპელაციო სასამართლო დაეთანხმა და გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებები და დასკვნები სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მიუთითა მათზე და აღნიშნა, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გამოტანისას გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, სწორად განმარტა კანონი და სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა საქმეზე დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა სადავო სამართალურთიერთობის დროისათვის მოქმედ «სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ» საქართველოს კანონის 75-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, რომლის თანახმადაც, თუ იძულებით აღსრულებას ახორციელებს იპოთეკარი, საკუთრების გადასვლის შედეგად უქმდება ყველა ის იპოთეკა და სანივთო უფლება, რომლებიც ნივთზე რეგისტრირებულია იძულებითი აღსრულების განმახორციელებელი კრედიტორის იპოთეკის შემდეგ.

სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წლის რედაქცია) 85-ე მუხლის 1-ლი და მე-2 ნაწილების თანახმად, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა არის სახელმწიფოს უფლება, საგადასახადო ვალდებულების შესრულება უზრუნველყოს საგადასახადო დავალიანების მქონე საგადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის ქონებიდან. საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება წარმოიშობა საგადასახადო დავალიანებაზე საგადასახადო დავის დაწყებისთანავე ან/და აღიარებულ საგადასახადო ვალდებულებასთან ერთად. ეს უფლება საგადასახადო დავალიანების მოცულობის ფარგლებში ვრცელდება საგადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საკუთრებაში არსებულ ნებისმიერ ქონებაზე საგადასახადო დავალიანების წარმოქმნის შემდეგ შეძენილი ქონების ჩათვლით. ამავე მუხლის მე-5 და მე-7 ნაწილების თანახმად, საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება არ გამოიყენება გირავნობის/იპოთეკის უფლების იმ მფლობელის მიმართ, რომლის უფლებაც წარმოიშვა საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის რეგისტრაციამდე. როდესაც საგადასა-

ხადო ორგანო ყიდის გირავნობას/იპოთეკას დაქვემდებარებულ ქონებას, უქმდება საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების რეგისტრაციის შემდეგ წარმოშობილი ყველა უფლება, მაგრამ ძალაში რჩება საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების რეგისტრაციამდე რეგისტრირებული სხვა გირავნობის/იპოთეკის უფლებები. ხოლო თუ საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთული ქონება გაიყიდება ან რაიმე გზით გადაეცემა სხვა მფლობელს სახელმწიფოს მიერ საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის უფლების გაუქმების გარეშე, გირავნობის/იპოთეკის უფლება კვლავ გავრცელდება ამ ქონებაზე ახალი მფლობელის მიმართ. ახალი მფლობელის ნებისმიერი სხვა იპოთეკის/გირავნობის უფლებას ექნება უმცირესი ძალა იმ საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის უფლების მიმართ, რომელიც არსებობდა გაყიდვამდე ან გადაცემამდე.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, «საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის შესახებ» 2010 წლის 23 მარტის 12795 კანონით ცვლილება შევიდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსში. აღნიშნული კანონი, რომლის ძალაში შესვლაც დაკავშირებულ იქნა მის გამოქვეყნებასთან, ოფიციალურად გამოქვეყნდა 2010 წლის 30 მარტის «საქართველოს საკანონმდებლო მაცნეში», შესაბამისად აღნიშნული ნორმატიული აქტი ძალაში შევიდა ამ დღის 24 საათზე, რა დროიდანაც შეიძინა შესასრულებლად სავალდებულო ძალა.

სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით, აღნიშნული ცვლილებების განხორციელების შედეგად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 85-ე მუხლის მე-5 და მე-7 ნაწილები ჩამოყალიბდა შემდეგი სახით: საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის საგნის საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით რეალიზაციის შედეგად უქმდება საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის რეგისტრაციის შემდეგ წარმოშობილი ყველა საწინვით უფლება, ხოლო საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის რეგისტრაციამდე რეგისტრირებული სხვა გირავნობის/იპოთეკის უფლებები ძალაში რჩება. იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის გაუქმების შედეგად სრულად ვერ განხორციელდება საგადასახადო ვალდებულების შესრულება, შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულება ძალაში რჩება იმ პირის მიმართ, რომლის ქონებაც დატვირთული იყო საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით. თუ საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთული ქონება გაიყიდება ან რაიმე გზით გადაეცემა სხვა მფლობელს, გირავნობის/იპოთეკის უფლება კვლავ გავრცელდება ამ ქონებაზე, გარდა ამ მუხლის 51-ე ნაწილით განსაზღვრული შემთხვევებისა.

სააპელაციო სასამართლომ მართებულად მიიჩნია პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასება, რომ საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს აღსრულების ეროვნული ბიუროს თბილისის სააღსრულებო ბიუროს 2010 წლის 22 მარტის 1... განკარგულების საფუძველზე 2010 წლის 30 მარტის რეგისტრაციის შესახებ გადაწყვეტილების მიღების მომენტისათვის «საქართველოს საგადასახადო კოდექსში» (2004 წლის 22 დეკემბრის რედ.) ცვლილებებისა და დამატებების შესახებ საქართველოს 2010 წლის 23 მარტის კანონი ძალაში არ იყო შესული, ხოლო საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს აღსრულების ეროვნული ბიუროს თბილისის სააღსრულებო ბიუროს 2010 წლის 5 მაისის 1... განკარგულებისა და საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს აღსრულების ეროვნული ბიუროს თბილისის სააღსრულებო ბიუროს 2010 წლის 20 აპრილის 1... განკარგულების საფუძველზე 2010 წლის 28 აპრილისა და 2010 წლის 10 მაისის განხორციელებული საჯარო რეესტრის სა-რეგისტრაციო ჩანაწერების დროისათვის ზემოაღნიშნული ნორმა ძალაში იყო შესული და მასთანადავე შესასრულებლად სავალდებულო. ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს სამართლებრივი დასკვნა და მიიჩნია, რომ სასარჩელო მოთხოვნა, იმ ნაწილში, რომლითაც მხარე მოითხოვს, დაევალოს საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს თბილისის სარეგისტრაციო სამსახურს შეიტანოს ცვლილება საჯარო რეესტრის ჩანაწერებში და გააუქმოს მ. კ-ის სახელზე რიცხულ უძრავ ქონებაზე, მდებარე – ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია, «ბ» ბლოკი, მე-4 სადარბაზო, მე-5 სართული, ბ. 177 (უძრავი ქონების საკადასტრო კოდი – 1...) გამოყენებული საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის რეგისტრაცია (2010 წლის 30 მარტის რეგისტრაციის შესახებ გადაწყვეტილება) საფუძველიანია და იგი მართებულად დაკმაყოფილდა.

სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს სამართლებრივი დასკვნა და მიიჩნია, რომ სასარჩელო მოთხოვნა იმ ნაწილში, რომლითაც მოსარჩელე მოითხოვს დაევალოს საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს თბილისის სარეგისტრაციო სამსახურს შეიტანოს ცვლილება საჯარო რეესტრის ჩანაწერებში და გააუქმოს მ. კ-ის სახელზე რიცხულ უძრავ ქონებაზე, მდებარე - ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია «ბ» ბლოკი, მე-4 სადარბაზო, მე-8 სართული, ბ. 185 (უძრავი ქონების საკადასტრო კოდი 1 ...), ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია «ბ» ბლოკი, მე-5 სადარბაზო, მე-7 სართული, ბ. 111 (უძრავი ქონების საკადასტრო კოდი-1...) გამოყენებული საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის რეგისტრაცია (2010 წლის 28 აპრილისა და 2010 წლის 10 მაისის სარეგისტრაციო ჩანაწერები), არის უსაფუძველო. აღნიშნულთან დაკავშირებით სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 85-ე მუხლის მე-7 ნაწილზე (2010 წლის 23 მარტის საკანონმდებლო ცვლილებები 12795-ის), რომელიც ძალაში შევიდა 2010 წლის 30 მარტს 24 საათზე.

სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით, მოქმედი «სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ» საქართველოს კანონის 75-ე მუხლის მე-4 პუნქტის (2011 წლის 17 ივნისის 14827 საქართველოს კანონი) თანახმად, თუ იძულებით აღსრულებას ახორციელებს კრედიტორი, რომლის მოთხოვნაც არ არის უზრუნველყოფილი, საკუთრების გადასვლის მიუხედავად, ქონებაზე საჯარო რეესტრში რეგისტრირებული უფლებები უცვლელი რჩე-

ბა. თუ იძულებით აღსრულებას ახორციელებს იპოთეკარი/მოგირავნე, საკუთრების გადასვლის შედეგად უქმდება ყველა სანივთო უფლება (გარდა საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლებისა), რომლებიც ქონებაზე რეგისტრირებულია იძულებითი აღსრულების განმახორციელებელი კრედიტორის იპოთეკის შემდეგ.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ «სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ» კანონის 75-ე მუხლის მე-4 პუნქტი ჩამოყალიბებული იყო შემდეგი სახით: თუ იძულებით აღსრულებას ახორციელებს არაუზრუნველყოფილი კრედიტორი, საკუთრების გადასვლის მიუხედავად, ნივთზე საჯარო რეესტრში რეგისტრირებული უფლებები უცვლელი რჩება, ხოლო თუ იძულებით აღსრულებას ახორციელებს იპოთეკარი (საქართველოში რეგისტრირებული კომერციული ბანკი, მიკროსაფინანსო ორგანიზაცია, სადაზღვევო ორგანიზაცია, საერთაშორისო ან „კომერციული ბანკების საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონის 1-ლი მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის შესაბამისად განსაზღვრული განვითარებული ქვეყნების საფინანსო ინსტიტუტი), საკუთრების გადასვლის შედეგად უქმდება ყველა ის იპოთეკა და სანივთო უფლება, რომლებიც ნივთზე რეგისტრირებულია იძულებითი აღსრულების განმახორციელებელი კრედიტორის იპოთეკის შემდეგ. ადრე რეგისტრირებული უფლებები (მათ შორის, საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება) ნივთზე უცვლელი რჩება».

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2010 წლის 23 მარტის რედაქცია) 85-ე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, თუ საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთული ქონება გაიყიდება ან რაიმე გზით გადაეცემა სხვა მფლობელს, გირავნობის/იპოთეკის უფლება კვლავ გავრცელდება ამ ქონებაზე, გარდა ამ მუხლის 51-ე ნაწილით განსაზღვრული შემთხვევებისა.

სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, თანაბარი იურიდიული ძალის მქონე ნორმატიულ აქტებს შორის წინააღმდეგობის შემთხვევაში, განსახილველი სადავო სამართალურთიერთობა, თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის მიერ მართებულად იქნა საგადასახადო კოდექსის დებულებათა (როგორც სპეციალური მომწესრიგებელი ნორმის) შესაბამისად გადაწყვეტილი.

ზემოაღნიშნული გარემოებების ანალიზის საფუძველზე სააპელაციო სასამართლომ მიაჩნია, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად გადაწყვიტა სადავო საკითხი, რის გამოც არ არსებობდა სააპელაციო საჩივრების დაკმაყოფილებისა და გასაჩივრებელი გადაწყვეტილების გაუქმების საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებულ პროცესუალურ-სამართლებრივი საფუძველები.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 18 ოქტომბრის განჩინება მისი სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში საკასაციო წესით გაასაჩივრა მ. კ-ემ, რომელმაც გასაჩივრებულ ნაწილში განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

კასატორის მოსაზრებით, მოცემულ შემთხვევაში სასამართლომ არასწორად არ გამოიყენა «სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ» საქართველოს კანონის 75-ე მუხლი. კასატორის განმარტებით, იგი შესაკუთრე გახდა სააღსრულებო ბიუროს წარმოებაში არსებული სააღსრულებო ფურცლის აღსრულების შედეგად, რის გამოც ქონება, რომლის შესაკუთრეც გახდა იგი, მოქცეულია «სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ» საქართველოს კანონის სამართლებრივ რეჟიმში. რაც შეეხება საგადასახადო კოდექსს, კასატორის მითითებით, ამ კოდექსით რეგულირდება ის ურთიერთობები, რაც წარმოიშობა გადასახადის გადახდის, მათი დაწესების, შემოღების, შეცვლის და გაუქმებისას, ურთიერთობები გადასახადის გადამხდელსა და სახელმწიფო ბიუჯეტს შორის. მ. კ-ე არ წარმოადგენს საგადასახადო კანონმდებლობით დასაბეგრ პირს, იგი არ არის საგადასახადო დავალიანების მქონე გადასახადის გადამხდელი ან სხვა ვალდებული პირი და სადავო სამართალურთიერთობა არ გამომდინარეობს საგადასახადო კანონმდებლობიდან. ამდენად, სადავო საკითხის გადაწყვეტისას არ უნდა გამოყენებულიყო საგადასახადო კოდექსის ნორმები.

კასატორის განმარტებით, საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის თანახმად, საგადასახადო კოდექსს უპირატესობა ენიჭება იმ შემთხვევაში, როდესაც საკითხი ეხება გადასახადით დაბეგრვას. ხოლო მოცემულ შემთხვევაში «სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ» საქართველოს კანონი წარმოადგენს სპეციალურ კანონს, რომელსაც უპირატესობა უნდა მიენიჭოს საგადასახადო კოდექსთან მიმართებაში.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 18 ოქტომბრის განჩინება მისი სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში საკასაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნულმა სააგენტომ, რომელმაც გასაჩივრებულ ნაწილში განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

კასატორის განმარტებით, საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო არ იზიარებს სასამართლოს აპელირებას საგადასახადო კოდექსში (2004 წლის 22 დეკემბრის რედ.) 2010 წლის 23 მარტის კანონით შეტანილ ცვლილებებზე და უთითებს, რომ აღნიშნული ცვლილება არ ეხება ფიზიკურ პირებს. კასატორის მითითებით, 2010 წლის 23 მარტს განხორციელებული ცვლილებებით განისაზღვრა, რომ თუ საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთული ქონება გაიყიდება ან რაიმე სხვა გზით გადაეცემა სხვა მფლობელს, გირავნობის/იპოთეკის უფლება კვლავ გავრცელდება ამ ქონებაზე, გარდა ამ მუხლის 51-ე ნაწილით განსაზღვრული შემთხვევებისა. ანუ აღნიშნული ცვლილება შეეხო 85-ე მუხლის 51-ე ნაწილით განსაზღვრულ იურიდი-

ულ პირებს, კერძოდ – კომერციულ ბანკებს, მიკროსაფინანსო ორგანიზაციებს, სადაზღვევო ორგანიზაციებს, საერთაშორისო და «კომერციული ბანკების საქმიანობის შესახებ» საქართველოს კანონის 1-ლი მუხლის «ე» ქვეპუნქტის შესაბამისად განსაზღვრული განვითარებული ქვეყნების საფინანსო ინსტიტუტებს.

კასატორის განმარტებით, 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის პირვანდელი რედაქციით 85-ე მუხლის მე-7 ნაწილით თავიდანვე განსაზღვრული იყო, რომ თუ საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთული ქონება გაიყიდება ან რაიმე გზით გადაეცემა სხვა მფლობელს სახელმწიფოს მიერ საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გაუქმების გარეშე, გირავნობის/იპოთეკის უფლება კვლავ გავრცელდება ამ ქონებაზე ახალი მფლობელის მიმართ. ნებისმიერ სხვა გირავნობის/იპოთეკის უფლებას ექნება უმცირესი ძალა იმ საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების მიმართ, რომელიც არსებობდა გაყიდვამდე ან გადაცემამდე.

კასატორის მოსაზრებით, სადავო საკითხის გადაწყვეტისას ვერ გამოვიყენებთ «სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ» საქართველოს კანონს, ვინაიდან, «ნორმატიული აქტების შესახებ» საქართველოს კანონის თანახმად, იერარქის ერთსა და იმავე საფეხურზე მდგომ ნორმატიულ აქტებს შორის წინააღმდეგობის წარმოქმნისას მოქმედებს უფრო გვიან მიღებული (გამოცემული) აქტით დადგენილი ნორმა. კასატორი მიუთითებს, რომ «სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ» საქართველოს კანონი მიღებულია 1999 წლის 16 ივნისს, ხოლო საგადასახადო კოდექსი – 2004 წლის 22 დეკემბერს. ამასთან, კასატორი აღნიშნავს, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-3 მუხლით განმარტებულია, რომ ამ კოდექსის დებულებებსა და საქართველოს კანონმდებლობის სხვა სფეროს ნორმატიულ აქტების დებულებებს შორის კოლიზიის წარმოშობისას გამოიყენება ამ კოდექსის დებულებები.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 18 ოქტომბრის განჩინება მისი სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში საკასაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც გასაჩივრებულ ნაწილში განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

კასატორის განმარტებით, სადავო პერიოდისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 85-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება წარმოიშობა საგადასახადო დავალიანებაზე საგადასახადო დავის დაწყებისთანავე ან/და აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებასთან ერთად. ეს უფლება საგადასახადო დავალიანების მოცულობის ფარგლებში ვრცელდება საგადასახადო დავამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საკუთრებაში არსებულ ან/და ბალანსზე რიცხულ ნებისმიერ ქონებაზე, საგადასახადო დავალიანების წარმოქმნის შემდეგ შეძენილი ქონების ჩათვლით. ხოლო ამავე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, თუ საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთული ქონება გაიყიდება ან რაიმე გზით გადაეცემა სხვა მფლობელს სახელმწიფოს მიერ საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გაუქმების გარეშე, გირავნობის/იპოთეკის უფლება კვლავ გავრცელდება ამ ქონებაზე ახალი მფლობელის მიმართ. ახალი მფლობელის ნებისმიერი სხვა გირავნობის/იპოთეკის უფლებას ექნება უმცირესი ძალა იმ საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების მიმართ, რომელიც არსებობდა გაყიდვამდე ან გადაცემამდე.

კასატორის მითითებით, 2010 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით, შპს «...» ბიუჯეტის მიმართ უფიქსირდება საგადასახადო დავალიანება და ამავე დროს მისი მთელი ქონების მიმართ გამოყენებულია საგადასახადო გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების სახით გირავნობის/იპოთეკის უფლება, რომელიც საჯარო რეესტრში რეგისტრირებულია ¹... შეტყობინებით.

კასატორის განმარტებით, ზემოაღნიშნული ნორმების საფუძველზე, მ. კ-ის მიერ აუქციონზე შეძენილ უძრავ ქონებას შეძენის მომენტიდან გადაეყვანა საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება.

კასატორი არ ეთანხმება სააპელაციო სასამართლოს მიერ «სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ» საქართველოს კანონისათვის უპირატესი მნიშვნელობის მინიჭებას, ვინაიდან, სადავო პერიოდისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო დავის დასრულებისას ამ კოდექსის დებულებებსა და საქართველოს კანონმდებლობის სხვა სფეროს ნორმატიული აქტების დებულებებს შორის კოლიზიის წარმოშობისას გამოიყენება ამ კოდექსის დებულებები. გარდა ამისა, «ნორმატიული აქტების შესახებ» საქართველოს კანონის მე-7 მუხლის მე-8 პუნქტის თანახმად, თანაბარი იურიდიული ძალის მქონე ნორმატიულ აქტებს შორის წინააღმდეგობის შემთხვევაში უპირატესობა ენიჭება უფრო გვიან მიღებულ (გამოცემულ) ნორმატიულ აქტს. კასატორის მითითებით, საგადასახადო კოდექსის 85-ე მუხლის მითითებული რედაქცია მოქმედებს 2009 წლის 21 დეკემბრიდან, ხოლო «სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ» საქართველოს კანონის 75-ე მუხლი – 2008 წლის 1 ოქტომბრიდან.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 16 იანვრის განჩინებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 6 თებერვლის განჩინებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად,

სად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს საკასაციო საჩივარი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 8 თებერვლის განჩინებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული მ. კ-ის საკასაციო საჩივარი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 1 მარტის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის, მ. კ-ისა და სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის «ა» ქვეპუნქტით და მათი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრებით 2012 წლის 26 აპრილს 14:00 საათზე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო გაეცნო საქმის მასალებს, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებანი, შეამოწმა გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობა, რის შემდეგაც მივიდა დასკვნამდე, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს, ხოლო მ. კ-ის საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: 2006 წლის 26 ივლისს მ. კ-ესა და შპს «...» (რომლის სამართალმემკვიდრეა შპს «...») შორის დაიდო სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულება, რომლის თანახმად, იპოთეკით დაიტვირთა შპს «...» საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონება, მდებარე – ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია, «ბ» ბლოკი, მე-4 სადარბაზო, მე-5 სართული, ბ. 177, ფართი - 110.26 კვ.მ.. 2006 წლის 26 ივლისს (სანოტარო აქტის 11-1950) სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულება რეესტრში დარეგისტრირდა 2006 წლის 28 ივლისს.

2008 წლის 24 მარტს მ. კ-ესა და შპს «...» შორის დაიდო სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულება, რომლის თანახმად, იპოთეკით დაიტვირთა შპს «...» საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონება, მდებარე – ქ. თბილისი, ტექნიკური ... მიმდებარე ტერიტორია, «ბ» ბლოკი, მე-4 სადარბაზო, მე-5 სართული, ბ. 177, ფართი – 110.26 კვ.მ.. 2008 წლის 24 მარტის (სანოტარო აქტის 11-7956) სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულება რეესტრში დარეგისტრირდა 2008 წლის 25 მარტს.

2007 წლის 15 ივნისს, მ. კ-ესა და შპს «...» შორის დაიდო სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულება, რომლის თანახმად, იპოთეკით დაიტვირთა შპს «...» საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონება, მდებარე - ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია, «ბ» ბლოკი, მე-4 სადარბაზო, მე-8 სართული, ბ. 185, ფართი – 93.51 კვ.მ.. 2007 წლის 15 ივნისის (სანოტარო აქტის 11-7956) სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულება რეესტრში დარეგისტრირდა 2007 წლის 22 ივნისს. 2008 წლის 24 მარტს, მ. კ-ესა და შპს «...» შორის დაიდო სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულება (სანოტარო აქტი 1522). ხელშეკრულების თანახმად, იპოთეკით დაიტვირთა შპს «...» საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონება, მდებარე – ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია, «ბ» ბლოკი, მე-4 სადარბაზო, მე-8 სართული, ბ. 185, ფართი – 93.51 კვ.მ.. 2008 წლის 24 მარტის (სანოტარო აქტის 11-522) სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულება რეესტრში დარეგისტრირდა 2008 წლის 25 მარტს.

2007 წლის 20 ნოემბერს ნ. ჭ-ესა და შპს «...» შორის დაიდო სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულება, რომლის თანახმად, იპოთეკით დაიტვირთა შპს «...» საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონება, მდებარე – ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია, «ბ» ბლოკი, მე-5 სადარბაზო, მე-7 სართული, ბ. 1111, ფართი - 122.26 კვ.მ.. 2008 წლის 24 მარტს ნ. ჭ-ესა და შპს «...» შორის დაიდო სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულება, რომლის თანახმად, იპოთეკით დაიტვირთა შპს «...» საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონება, მდებარე – ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია, «ბ» ბლოკი, მე-5 სადარბაზო, მე-7 სართული, ბ. 1111, ფართი – 122.26 კვ.მ.. 2007 წლის 20 ნოემბრის (სანოტარო აქტის 11-2903) და 2008 წლის 24 მარტის (სანოტარო აქტის 11-519) სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულებები რეესტრში დარეგისტრირდა 2007 წლის 3 დეკემბერსა და 2008 წლის 25 მარტს.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საარბიტრაჟო სასამართლოს 2009 წლის 4 მარტის გადაწყვეტილებით შპს «...» დაეკისრა პრეტენდენტთა (მათ შორის მ. კ-ის) სასარგებლოდ თანხის გადახდა და ამავე გადაწყვეტილებით განისაზღვრა აღნიშნული დავალიანების უზრუნველსაყოფად იძულებით აუქციონზე იპოთეკით დატვირთული უძრავი ქონების რეალიზაცია.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს აღსრულების ეროვნული ბიუროს თბილისის სააღსრულებო ბიუროს 2010 წლის 22 მარტის 1..., 2010 წლის 20 აპრილის 1... და 2010 წლის 5 მაისის 1... განკარგულებებით, მოვალე შპს «...» (ყოფილი შპს «...») საკუთრებაში რიცხული უძრავი ქონების (მდებარე – 1. ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია «ბ» ბლოკი მე-4 სადარბაზო, მე-5 სართული, ბ. 177, ფართი – 110.26 კვ.მ. (საკადასტრო კოდი 1...), 2. ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია, «ბ» ბლოკი მე-4 სადარბაზო, მე-8 სართული, ბ. 185, ფართი – 93.51 კვ.მ. (საკადასტრო კოდი ...) და 3. ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია, «ბ» ბლოკი მე-5 სადარბაზო, მე-7 სართული, ბ. 1111, ფართი – 122.26 კვ.მ.) მე-საკუთრე 2010 წლის 18 მარტს, 20 აპრილს, 4 მაისს გამართულ პირველ იძულებით საჯარო აუქციონზე გახდა მ. კ-ე, რომელმაც აღნიშნული უძრავი ნივთი 2010 წლის 30 მარტს, 28 აპრილს და 10 მაისს საჯარო რეესტრში აღრიცხა საკუთრების უფლებით.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინპექცია) 2009 წლის 7 აპრილის ¹... საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ შეტყობინებაზე, რომლის თანახმად, შპს «...» ქონების მიმართ სახელმწიფოს სასარგებლოდ წარმოშობილია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება. აღნიშნული შეტყობინების შესაბამისად თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2009 წლის 10 აპრილის ¹... წერილით საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოს ეთხოვა საგადასახადო დავალიანების მქონე გადამხდელის ქონების მიმართ, საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებათა გატარების მიზნით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 85-ე მუხლის მე-3 ნაწილის საფუძველზე მოეხდინა საჯარო რეესტრში საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ შეტყობინების რეგისტრაცია.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ მ. კ-ემ განცხადებებით მიმართა საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს თბილისის სარეგისტრაციო სამსახურს და მოითხოვა «სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ» საქართველოს კანონის 75-ე მუხლის მე-4 პუნქტის საფუძველზე მის საკუთრებაში არსებულ უძრავ ქონებაზე, მდებარე 1. ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია, «ბ» ბლოკი მე-4 სადარბაზო, მე-8 სართული, ბ. 185 (93.51 კვ.მ.), 2. ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია, «ბ» ბლოკი, მე-4 სადარბაზო, მე-5 სართული, ბ. 177 (110.26 კვ.მ.) და 3. მდებარე ქ. თბილისი, ... მიმდებარე ტერიტორია, «ბ» ბლოკი, მე-5 სადარბაზო, მე-7 სართული, ბ. 111 (122.26 კვ.მ.) საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების რეგისტრაციის გაუქმება. აღნიშნულ განცხადებებზე მ. კ-ეს სარეგისტრაციო სამსახურისაგან პასუხი არ მიუღია, რის შემდეგაც მან ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოს, რაზეც ასევე არ მიუღია პასუხი.

ამასთან, საკასაციო სასამართლოს მითითებით, საქმეზე დავას არ იწვევს ის გარემოება, რომ სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულების საჯარო რეესტრში რეგისტრაციის მომენტისათვის შპს «...» (ყოფილი შპს «...») კუთვნილ უძრავ ქონებაზე საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება რეგისტრირებული არ ყოფილა; ხოლო იძულებით საჯარო აუქციონზე მ. კ-ის მიერ აღნიშნული უძრავი ქონების შეძენის დროისათვის მისთვის ცნობილი იყო უძრავ ნივთზე საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების რეგისტრაციის არსებობის შესახებ. აღნიშნული, საკასაციო სასამართლოში გამართულ სხდომაზე, კასატორის – მ. კ-ის წარმომადგენელმაც დაადასტურა.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ განსახილველ შემთხვევაში მხარეთა შორის დავას არ იწვევს საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები. სასამართლომ, უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების საფუძველზე, სათანადო სამართლებრივი შეფასება უნდა მისცეს სადავო სამართალურთიერთობას. კერძოდ, სასამართლოს შეფასების საგანია საჯარო აუქციონზე მოსარჩელის – მ. კ-ის მიერ შეძენილ უძრავ ქონებაზე საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გადასვლის კანონიერების დადგენა.

საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს ქვედა ინსტანციის სასამართლოების სამართლებრივ შეფასებას განსახილველი სამართალურთიერთობის მიმართ და მიუთითებს, რომ ქვედა ინსტანციის სასამართლოებმა სადავო საკითხის შეფასებისას არ გამოიყენეს შესაბამისი სამართლებრივი ნორმა, რაც უზრუნველყოფდა საქმეზე სათანადო გადაწყვეტილების გამოტანას. საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ქვედა ინსტანციის სასამართლოების მიდგომა მოცემული საკითხის მიმართ არ შეესაბამება სადავო პერიოდში მოქმედი კანონმდებლობის მოთხოვნებს.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ ქვედა ინსტანციის სასამართლოებმა სადავო საკითხის შეფასებისას იხელმძღვანელეს «სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ» საქართველოს კანონის 75-ე მუხლის მე-4 ნაწილითა და 2004 წლის საგადასახადო კოდექსის 85-ე მუხლში 2010 წლის 23 მარტის ¹2795 კანონით განხორციელებული საკანონმდებლო ცვლილებებით და მიიჩნიეს, რომ მ. კ-ის მიერ შეძენილ უძრავ ქონებაზე საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გადასვლა სწორედ აღნიშნული საკანონმდებლო ცვლილებების ამოქმედებასთან იყო დაკავშირებული.

საკასაციო სასამართლო სრულად იზიარებს კასატორების – სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მოსაზრებებს იმის თაობაზე, რომ მითითებულ საკანონმდებლო ცვლილებებს შემხებლობა არ აქვს მოცემულ შემთხვევასთან და იგი გავლენას ვერ იქონიებს განსახილველ სამართალურთიერთობაზე.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ კასატორების – სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენლებმა საკასაციო სასამართლოში გამართულ სხდომაზე მიუთითეს სადავო საკითხთან დაკავშირებით მათ პრაქტიკაზე და განმარტეს, რომ 2004 წლის საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნების შესაბამისად, ფიზიკური პირების შემთხვევაში საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება ყოველთვის გადაყვებოდა გასხვისებულ ქონებას.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ 2004 წლის საგადასახადო კოდექსის თავდაპირველივე რედაქცია განსაზღვრავდა ქონების გაყიდვის/გადაცემის დროს საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების საკითხს, კერძოდ, აღნიშნული კოდექსის (თავდაპირველი რედაქცია) 85-ე მუხლის მე-7 ნაწილი ადგენდა, რომ თუ საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთული ქონება გაიყიდებოდა ან რაიმე გზით გადაეცემოდა სხვა მფლობელს სახელმწიფოს მიერ საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გაუქმების გარეშე, გირავნობის/იპოთეკის უფლება კვლავ გავრცელდებოდა ამ ქონებაზე ახალი მფლობელის მიმართ. ნე-

ბისმიერ სხვა გირავნობის/იპოთეკის უფლებას ექნებოდა უმცირესი ძალა იმ საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების მიმართ, რომელიც არსებობდა გაყიდვამდე ან გადაცემამდე. ხოლო აღნიშნული მუხლი 2010 წლის 23 მარტს განხორციელებულ საკანონმდებლო ცვლილებებამდე ჩამოყალიბებული იყო შემდეგი რედაქციით – თუ საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთული ქონება გაყიდვებში ან რაიმე გზით გადაეცემოდა სხვა მფლობელს საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გაუქმების გარეშე, საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება კვლავ გავრცელდებოდა ამ ქონებაზე ახალი მფლობელის მიმართ. ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ აღნიშნულ მუხლში 2010 წლის 23 მარტს განხორციელებულ საკანონმდებლო ცვლილებებამდე საგადასახადო კოდექსი არ ითვალისწინებდა სპეციალურ მითითებებს და ყველა იურიდიული და ფიზიკური პირისათვის ადგენდა ერთიან წესს, რომლის თანახმად, ქონების გაყიდვის/გადაცემის დროს საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება კვლავ გავრცელდებოდა ამ ქონებაზე ახალი მფლობელის მიმართ.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ 2004 წლის საგადასახადო კოდექსში 2010 წლის 23 მარტს განხორციელებული საკანონმდებლო ცვლილებებით განისაზღვრა კონკრეტული იურიდიული პირების წრე, რომელთა მიმართაც საგადასახადო კანონმდებლობამ, ქონების გასხვისების დროს საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გადასვლასთან დაკავშირებით, განსხვავებული რეგულირება შემოიღო. კერძოდ, განხორციელებული საკანონმდებლო ცვლილებების საფუძველზე, აღნიშნული კოდექსის 85-ე მუხლის მე-7 ნაწილით განისაზღვრა, რომ თუ საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთული ქონება გაყიდვებში ან რაიმე სხვა გზით გადაეცემოდა სხვა მფლობელს, გირავნობის/იპოთეკის უფლება კვლავ გავრცელდებოდა ამ ქონებაზე, გარდა ამ მუხლის 51-ე ნაწილით განსაზღვრული შემთხვევებისა. შესაბამისად, აღნიშნული საკანონმდებლო ცვლილება შეეხო 85-ე მუხლის 51-ე ნაწილით განსაზღვრულ იურიდიულ პირებს, კერძოდ – კომერციულ ბანკებს, მიკროსაფინანსო ორგანიზაციებს, სადაზღვევო ორგანიზაციებს, საერთაშორისო და «კომერციული ბანკების საქმიანობის შესახებ» საქართველოს კანონის 1-ლი მუხლის «ე» ქვეპუნქტის შესაბამისად განსაზღვრული განვითარებული ქვეყნების საფინანსო ინსტიტუტებს.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო იზიარებს კასატორების - სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს სამართლებრივ შეფასებებს განსახილველი სამართალურთიერთობის მიმართ და მიუთითებს, რომ აღნიშნული საკანონმდებლო ცვლილებები გავლენას არ ახდენენ ფიზიკურ პირებზე, ვინაიდან, საგადასახადო კანონმდებლობა ფიზიკურ პირებთან მიმართებაში აღნიშნულ ცვლილებებამდე ისედაც ითვალისწინებდა ქონებაზე საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გადასვლას ახალი მფლობელის მიმართ.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ქვედა ინსტანციის სასამართლოებმა არასწორად დააფუძნეს საკუთარი დასაბუთება 2004 წლის საგადასახადო კოდექსში 2010 წლის 23 მარტს განხორციელებულ საკანონმდებლო ცვლილებებზე, მაშინ, როდესაც საგადასახადო კანონმდებლობა ფიზიკური პირების მიმართ აღნიშნულ ცვლილებებამდე ადგენდა ანალოგიურ წესს.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ «სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ» საქართველოს კანონის 75-ე მუხლის მე-4 პუნქტი ადგენდა ზოგად წესს და განსაზღვრავდა, რომ თუ იძულებით აღსრულებას ახორციელებდა იპოთეკარი, საკუთრების გადასვლის შედეგად უქმდებოდა ყველა ის იპოთეკა და სანივთო უფლება, რომლებიც ნივთზე რეგისტრირებული იყო იძულებითი აღსრულების განმახორციელებელი კრედიტორის იპოთეკის შემდეგ. საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, მართალია, აღნიშნული ნორმა არ შეიცავდა სპეციალურ დათქმას საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების თაობაზე, მაგრამ იმჟამად მოქმედი საგადასახადო კოდექსი არეგულირებდა აღნიშნულ საკითხს და საგადასახადო კოდექსის 85-ე მუხლის მე-7 ნაწილი მიუთითებდა საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლებით დატვირთული ქონების გაყიდვის/გასხვისების შემთხვევაში ამ ქონებაზე გირავნობის/იპოთეკის უფლების კვლავ გავრცელებაზე.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ ამაჟამად მოქმედი «სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ» საქართველოს კანონი და საგადასახადო კოდექსი სადავო საკითხის მიმართ შესაბამისობაშია მოსული, ვინაიდან, «სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ» საქართველოს კანონის 75-ე მუხლის მე-4 პუნქტი დაზუსტდა და მითითება გაკეთდა საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლებაზე.

შესაბამისად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოცემულ შემთხვევაში მარეგისტრირებელი ორგანოს უარი მ. კ-ის მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე კანონშესაბამისია, ვინაიდან, მარეგისტრირებელი ორგანო ხელმძღვანელობს არა კონკრეტულად რომელიმე კანონით ან/და მოცემულ შემთხვევაში აღმასრულებლის განკარგულებით, არამედ მთლიანობაში – მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად და მისთვის შესასრულებლად სავალდებულო იყო საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნა, რომელიც ითვალისწინებდა გასხვისებულ ქონებაზე საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გადასვლას.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ არ არსებობს მ. კ-ის მოთხოვნის დაკმაყოფილების სამართლებრივი საფუძველი. მითუმეტეს, რომ მოსარჩელისათვის უძრავი ქონების შეძენის დროს ცნობილი იყო მასზე საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების რეგისტრაციის არსებობის თაობაზე. ამდენად, მოსარჩელემ თავადვე იტვირთა ქონებაზე საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გადაყოლის რისკი.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს, ხოლო მ. კ-ის საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს; უნდა გაუქმდეს გასაჩივრებული თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 18 ოქტომბრის განჩინება იმ ნაწილში, რომლითაც უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2011 წლის 7 ივლისის გადაწყვეტილება მ. კ-ის სარჩელის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების თაობაზე და ამ ნაწილში, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლის საფუძველზე, მიღებულ უნდა იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც მ. კ-ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდება.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

გ ა და წ ყ ვ ი ტ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს;
2. მ. კ-ის საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
3. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 18 ოქტომბრის განჩინება იმ ნაწილში, რომლითაც უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2011 წლის 7 ივლისის გადაწყვეტილება მ. კ-ის სარჩელის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების თაობაზე და ამ ნაწილში მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
4. მ. კ-ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს;
5. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

6. გადასახადის დარიცხვა

საგადასახადო შემოწმება. საგადასახადო დავალიანების დარიცხვის კანონიერება

განჩინება

18ს-808-802(კ-11)

7 დეკემბერი, 2011 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:

ი/მ «რ. ჩ-მა» 17.10.06წ. სარჩელით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დიდუბე-ჩუღურეთის განყოფილების მიმართ, რომლითაც 20.02.04წ. საინვენტარიზაციო აღრიცხვის აქტი 101-ის ბათილად ცნობა და უკანონოდ დარიცხული 26 488,43 ლარის თანხის ჩამოწერა მოითხოვა.

რ. ჩ-მა სასარჩელო განცხადებაში აღნიშნა, რომ 20.02.04წ. ი/მ «რ. ჩ-ი» მაღაზიაში, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ოპერატიული სამსახურის აღმოსავლეთის სამმართველოს უფროსის 19.02.04წ. 14-03 დავალების საფუძველზე, მოახდინეს მატერიალური ფასეულობების (საქონლის) ინვენტარიზაცია. მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ ინვენტარიზაციის ჩატარების პროცესში, საგადასახადო სამსახურის თანამშრომლებს, რომლებიც ატარებდნენ ინვენტარიზაციას, წარუდგინა ცნობა საბუღალტრო ნაშთის შესახებ, რომელშიც მითითებული იყო თვითღირებულების (შემენის) ფასი, საგადასახადო თანამშრომლების მიერ აღწერის აქტი 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. ოდენობით. მოსარჩელი-სათვის 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.

მოპასუხე წარმოდგენილ შესაგებელში აღნიშნავს, რომ საგადასახადო დეპარტამენტის ოპერატიული სამსახურის აღმოსავლეთის სამმართველოს უფროსის 19.02.04წ. 14-03 დავალების საფუძველზე, ამავე სამმართველოს ოპერატიულმა თანამშრომლებმა მოახდინეს ი/მ «რ. ჩ-ის» მაღაზიებში არსებული მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაცია და საბუღალტრო საბუთებში ასახვის სისწორის შემოწმება. ჩატარებული ინვენტარიზაციის მეშვეობით 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 09.01.07წ. საოქმო განჩინებით საქმეში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დიდუბე-ჩუღურეთის განყოფილების ნაცვლად მოპასუხედ ჩაება თბილისის საგადასახადო ინსპექცია, ხოლო საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-16 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად საქმეში მესამე პირად ჩაბმული იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 23.03.07წ. განჩინებით გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 09.01.07წ. საოქმო განჩინება საქართველოს ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსის მე-16 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად საქმეში მესამე პირად საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ჩაბმის თაობაზე.

20.02.08წ. მოსარჩელე – ი/მ «რ. ჩ-ის» წარმომადგენელმა დაზუსტებული სარჩელით მიმართა სასამართლოს და ითხოვა, მოსარჩელისათვის უსაფუძვლოდ დარიცხული 26488,43 ლ. ჩამოწერის შესახებ მოპასუხისათვის ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ – სამართლებრივი აქტის გამოცემის დავალება, რაც სასამართლოს 20.03.08წ. განჩინებით დასაშვებად იქნა მიჩნეული.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 18.12.08წ. გადაწყვეტილებით რ. ჩ-ის სასარჩელო განცხადება დაკმაყოფილდა, შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის რეგიონულ ცენტრს დაევალა ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა, რომლითაც მოხდება მოსარჩელისათვის პირადი აღრიცხვის ბარათზე დარიცხული თანხის – 26488,43 ლარის ჩამოწერა.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ რ. ჩ-ის პირადი აღრიცხვის ბარათზე დაერიცხა სხვადასხვა გადასახადები, ძირითადი თანხა 15777,80 ლ. სულ – 26488,43 ლარი. სასამართლომ აღნიშნა, რომ შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის რეგიონული ცენტრის მიერ ვერ იქნა წარმოდგენილი საგადასახადო დეპარტამენტის ოპერატიული სამსახურის აღმოსავლეთის სამმართველოს უფროსის 19.02.04წ. 14-03 დავალება, 20.02.04წ. საინვენტარიზაციო აქტში საფუძველად მითითებული მოსამართლის ბრძანება, რ. ჩ-ისათვის 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, რასაც შემოწმების დროს ჰქონდა ადგილი. 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 (შემოწმებელი) 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-ის პირადი აღრიცხვის ბარათზე თანხების დარიცხვა სამართლებრივი საფუძვლის გარეშე განხორციელდა.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გასაჩივრდა შემოსავლების სამსახურის რეგიონული 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 ი/მ «რ. ჩ-ის» პირადი აღრიცხვის ბარათზე თანხების დარიცხვა განხორციელდა სამართლებრივი საფუძვლის გარეშე. სააპელაციო პალატამ მიუთითა, რომ სსკ-ის 102-ე მუხლის შესაბამისად, აპელანტის მიერ ვერ იქნა წარმოდგენილი პირადი აღრიცხვის ბარათზე სადავო თანხების კანონის მოთხოვნათა დაცვით დარიცხვის მტკიცებულება.

სააპელაციო სასამართლოს განჩინება სკასაციო წესით გასაჩივრდა თბილისის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) მიერ.

კასატორმა აღნიშნა, რომ ჩატარებული მატერიალური ფასეულობათა ინვენტარიზაციის შედეგად საწარმოში დაფიქსირდა 84 263 ლარის ღირებულების საქონელი, ხოლო საბუღალტრო დოკუმენტების მიხედვით

მატერიალურ ფასეულობათა ნაშთი შეადგენდა **64 747** ლარის ღირებულების საქონელს, **19 516** ლარის საქონელი აღმოჩნდა აღურიცხავი. კასატორი არ დაეთანხმება მოსარჩელის მოსაზრებას იმის შესახებ, რომ მისთვის უცნობი იყო დამატებით დარიცხული თანხების შესახებ და აღნიშნა, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ოპერატიული სამსახურის აღმოსავლეთის სამმართველოს მიერ შედგენილი საინვენტარიზაციო აღწერას ესწრებოდა რ. ჩ-ი, 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.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **09.06.2010წ.** განჩინებით თბილისის რეგიონული ცენტრის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, გაუქმდა მოცემულ საქმეზე თბილისის სააპელაციო სასამართლოს **29.06.09წ.** განჩინება და საქმე ხელახალი განხილვისათვის დაუბრუნდა იმავე სასამართლოს. საკასაციო პალატამ აღნიშნა, რომ **26 483,43** ლარი, რომლის გადახდისაგან გაათავისუფლა მოსარჩელე სასამართლომ, ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ **01.04.05წ.** შეტყობინების მიხედვით შედგება დღგ-ს, სოციალური გადასახადის, სხვა გადასახადებისა, საგზაო, ეკონომიკური გადასახადების თანხებისა და მათზე დარიცხული საურავებისაგან. შეტყობინება არ შეიცავს მითითებას საბუღალტრო დოკუმენტებში აღურიცხავი საქონლისათვის სანქციის დაკისრებაზე, ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილი ძირითადი თანხა – **15 777,80** ლარი არ ემთხვევა ჩატარებული მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის მეშვეობით საწარმოში დაფიქსირებული საქონლის ღირებულებასა და დოკუმენტაციაში ასახულ ღირებულებას შორის სხვაობას ანუ აღურიცხავი საქონლის ღირებულებას – **19 516** ლარს. არ არის სათანადოდ დასაბუთებული სადავო თანხის (**26.488,43ლ.**) კავშირი ინვენტარიზაციის აქტთან. საკასაციო პალატამ აღნიშნა, რომ გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის საბუთი არის საგადასახადო პირველადი აღრიცხვის საბუთი, რომელშიც აისახება არა მხოლოდ საგადასახადო და სხვა უფლებამოსილი ორგანოების მიერ საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული გადასახდელად დარიცხული თანხები, არამედ აგრეთვე გადამხდელის მიერ შესაბამისი გადასახადების დეკლარირებული თანხები, გადამხდელის მიერ დეკლარაციების წარდგენის შემთხვევაში პირად ბარათზე გადასახდელი გადასახადის თანხის აღრიცხვა არ საჭიროებდა დარიცხვის შესახებ აქტების წარდგენას.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **16.12.2010წ.** გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა; გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის **18.12.08წ.** გადაწყვეტილება, ახალი გადაწყვეტილებით მოსარჩელე ი/მ «რ. ჩ-ის» სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

სააპელაციო პალატამ საქმეზე დადგინებულად მიიჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ოპერატიული სამსახურის უფროსის **19.02.04წ. 14-03** დავალების საფუძველზე ოპერატიული სამსახურის მიერ განხორციელდა ინდ. მეწარმე «რ. ჩ-ის» კუთვნილ მაღაზიებში არსებულ მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაცია და საბუღალტრო საბუთებში ასახვის სისწორის შემოწმება. საინვენტარიზაციო აღწერის აქტში ინვენტარიზაციის საფუძველად მითითებულია მოსამართლის ბრძანება. ჩატარებული მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის მეშვეობით საწარმოში დაფიქსირდა **84 263** ლარის ღირებულების საქონელი, მატერიალურ ფასეულობათა ნაშთმა შეადგინა **64 747** ლარის ღირებულების საქონელი, გამოვლენილ იქნა **19 516** ლარის ღირებულების აღურიცხავი საქონელი. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ოპერატიული სამსახურის **04.03.04წ.** 1... წერილის თანახმად, აღნიშნული მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის მასალები შემდგომი რეაგირებისათვის გადაეგზავნა ქ. თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (**2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი**) **223-ე** მუხლის მე-4 პუნქტის საფუძველზე სახელმწიფო ბიუჯეტში თანხის მობილიზების უზრუნველსაყოფად. სააპელაციო პალატამ დადგინებულად მიიჩნია, რომ **01.04.05წ.** 1... ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ შეტყობინების მიხედვით მოსარჩელეს ეცნობა, რომ მას გადასახდელად ერიცხება **26.483** ლარი, რომელიც შედგება დღგ-ს, სოციალური და სხვა გადასახადებისა და მათზე დარიცხული საურავებისაგან.

პალატამ მიუთითა, რომ ინვენტარიზაციის ჩატარების პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის **223-ე** მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, საბუღალტრო დოკუმენტებში აღურიცხავი და/ან შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტის გარეშე არსებული მატერიალური ფასეულობების და საქონლის გამოვლენის შემთხვევაში გათვალისწინებული იყო გადამხდელისათვის აღურიცხავი ფასეულობებისა და საქონლის ღირებულებების საბაზრო ფასებით გადახდის დაკისრება, რაც შეეხება საქონლისა და სხვა მატერიალურ ფასეულობათა დანაკლისს იგი მიწოდებდა განიხილებოდა. განსახილველ შემთხვევაში ირკვევა, რომ ინვენტარიზაციის ჩატარების პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის **223-ე** მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე, ინვენტარიზაციის და საბუღალტრო საბუთებში ასახვის სისწორის შემოწმების შედეგად **19 516** ლარის ღირებულების აღურიცხავი საქონლის გამოვლენის გამო საგადასახადო დეპარტამენტის ოპერატიული სამსახურის აღმოსავლეთის სამმართველოს უფროსის მ.შ. მოითხოვა თანხების მობილიზება თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციისაგან. ამავე ნორმას უთითებდნენ შემოწმების ჩამატარებელი ოპერატიული სამმართველოს მუშაკები. სადავო თანხა – **26.483,43** ლარი, ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ

შეტყობინების მიხედვით შედგება დღგ-ს, სოციალური გადასახადისა და სხვა გადასახადებისა და მათზე დარიცხული საურავებისაგან, შეტყობინება არ შეიცავს მითითებას საბუღალტრო დოკუმენტებში აღურიცხავი საქონლისათვის სანქციის დაკისრების თაობაზე, ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილი ძირითადი თანხა **15 777,80** ლარი არ ემთხვევა ჩატარებულ მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის შედეგად საწარმოში დაფიქსირებული საქონლის ღირებულებასა და დოკუმენტაციის მიხედვით ასახულ ღირებულებას შორის არსებულ სხვაობას. ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ შეტყობინების მიხედვით სადავო თანხა **26 488,43** ლარის (საქმეში არსებული დოკუმენტების თანახმად **26 483,43** ლარი) შემადგენლობა საერთოდ არ შეიცავს მითითებას ასეთ თანხაზე, ხოლო სხვა გადასახადებში ასახული თანხა – **15 777,80** ლარი განეკუთვნება არა **223-ე** მუხლით გათვალისწინებულ სანქციას არამედ სხვა გადასახადს. გამომდინარე აღნიშნულიდან, მოსარჩელის არგუმენტები, რომ სადავო თანხის დარიცხვა განხორციელდა ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგად პალატის მიერ არ იქნა გაზიარებული. პალატამ ასევე მიუთითა საგადასახადო კოდექსის (სამართლებრივი ურთიერთობის წარმოშობის დროს მოქმედი) **217-ე** მუხლის მე-4 ნაწილზე, რომლის თანახმადაც საგადასახადო შემოწმების შედეგები ფორმდება აქტით, რომელსაც ხელს აწერს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი (შემოწმებელი) და გადასახადის გადამხდელი. გადასახადის გადამხდელს უნდა ჩაბარდეს წერილობით შედგენილი და ბეჭდით დამოწმებული შეტყობინება (სსკ-ის **225-ე, 236-ე** მუხლები). პალატამ აღნიშნა, რომ გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათი არის საგადასახადო პირველადი აღრიცხვის საბუთი, რომელშიც აისახება არა მხოლოდ საგადასახადო და სხვა უფლებამოსილი ორგანოების მიერ კანონმდებლობით გათვალისწინებული გადასახადებად დარიცხული თანხები, არამედ აგრეთვე გადამხდელის მიერ შესაბამისი გადასახადების დეკლარირებული თანხები, 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 წარმოდგენილი ბრძანება და საგადასახადო მოთხოვნა, არ ადასტურებს პირადი აღრიცხვის ბარათზე არსებული დავალიანების უსაფუძვლობას, გამომდინარე აღნიშნულიდან, პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობა, რომ ი/მ «რ. ჩ-ის» პირადი აღრიცხვის ბარათზე თანხების დარიცხვა განხორციელდა კანონის მოთხოვნათა დარღვევით სასამართლოს მიერ არ იქნა გაზიარებული.

სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გასაჩივრდა ი/მ «რ. ჩ-ის» მიერ. კასატორმა მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და საქმის დაბრუნება იმავე პალატაში ხელახლა განსახილველად. კასატორმა აღნიშნა, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არ არის საკმარისად დასაბუთებული, სასამართლომ არასწორად განმარტა მის მიერ გამოყენებული ნორმები. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლომ დაარღვია სსსკ-ის **102-ე, 105-ე, 393-ე** მუხლის მე-2 ნაწილის და **394-ე** მუხლის «ე1» და «ე» ქვეპუნქტები. კასატორი არ ეთანხმება სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას, რომ **15 777,80** ლარი განეკუთვნება სხვა გადასახადებს, მათ შორის დღგ-ს, სოციალური და სხვა გადასახადებს. სასამართლომ არ გაამახვილა ყურადღება, რომ დღგ-ს გადამხდელად აღრიცხვაზე საგადასახადო სამსახურში **2002** წლის ბოლოდან კასატორი აღარ იმყოფებოდა. სასამართლო სხდომაზე კასატორმა დააზუსტა საკასაციო მოთხოვნა, კერძოდ, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღება ითხოვა.

საკასაციო პალატის **16.11.11**წ. საოქმო განჩინებით თბილისის საგადასახადო ინსპექციის უფლებამონაცვლედ ჩაერთო სსიპ – შემოსავლების სამსახური.

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:

საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ არ შეასრულა საკასაციო პალატის **09.06.2010**წ. განჩინების მითითებები, სააპელაციო სასამართლოს მიერ სათანადოდ არ არის გამოკვლეული საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, რომელთა სამართლებრივი ანალიზისა და მათგან მიღებული დასკვნების გარეშე შეუძლებელია საქმის სწორი გადაწყვეტა.

სარჩელით ი/მ «რ. ჩ-მა» სადავოდ გახადა საინვენტარიზაციო აღწერის შედეგად დარიცხული თანხები, მოსარჩელე ითხოვდა მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილ უკანონოდ დარიცხული **26 488,43** ლარის თანხის ჩამოწერას. საქმის მასალებით დასტურდება, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის ოპერატიული სამსახურის აღმოსავლეთის სამმართველოს ოპერატიულმა თანამშრომლებმა მოახდინეს ი/მ «რ. ჩ-ის» მაღაზიებში არსებული მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაცია და საბუღალტრო საბუთებში ასახვის სისწორის შემოწმება. ჩატარებული მატერიალური ფასეულობათა ინვენტარიზაციის მეშვეობით საწარმოში დაფიქსირდა **84 263** ლარის ღირებულების საქონელი, მატერიალურ ფასეულობათა ნაშთმა შეადგინა **64 747** ლარის ღირებულების საქონელი, გამოვლინდა **19 516** ლარის ღირებულების აღურიცხავი საქონელი. ინვენტარიზაციის ჩატარების პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის **223-ე** მუხლის მე-4 ნაწილი საბუღალტრო დოკუმენტებში აღურიცხავი და/ან

შემდგომი 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 19 516 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. საქმეზე არ არის დადგენილი სადავო თანხის (26 488,43ლ.) კავშირი ინვენტარიზაციის აქტთან.

ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ აქტით დასტურდება, რომ სადავო თანხა შედგება არა მხოლოდ ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილი აღურიცხავი საქონლისაგან, არამედ აგრეთვე სხვადასხვა გადასახადისაგან. ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილი ძირითადი თანხა – 15 777,80 ლარი არ ემთხვევა ჩატარებული მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის მეშვეობით საწარმოში დაფიქსირებული საქონლის ღირებულებას (84 263ლ.) და დოკუმენტაციაში ასახულ ღირებულებას (64 747ლ.) შორის არსებულ სხვაობას ანუ აღურიცხავი საქონლის ღირებულებას – 19 516 ლარს, რადგან სადავო თანხაში შემავალი 15 777,80 ლარი არ ემთხვევა ინვენტარიზაციის შედეგად დადგენილი აღურიცხავი საქონლის ღირებულებას, სააპელაციო პალატას უნდა გაერკვია წარმოდგენს თუ არა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ 01.04.05წ. შეტყობინებით დარიცხული თანხა (15 777,80ლ.) ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილი აღურიცხავი საქონლის ღირებულებას (19 516ლ.) დღგ-ს გარეშე.

საკასაციო პალატა იზიარებს მოსაზრებას იმის შესახებ, რომ საგადასახადო შემოწმების შედეგები უნდა გაფორმდეს საგადასახადო ორგანოს აქტით (217.1 მუხ.), გადასახადის გადამხდელს უნდა ჩაბარდეს წერილობით შედგენილი და ბეჭდით დამოწმებული შეტყობინება (225-ე, 236-ე მუხ.). საქმეში 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. 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 აგრეთვე გადამხდელის მიერ შესაბამისი გადასახადების დეკლარირებული თანხები, 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 წარმოდგენილი ბრძანება და საგადასახადო მოთხოვნა, არ ადასტურებს პირადი აღრიცხვის ბარათზე არსებული დავალიანების უსაფუძვლობას, ამდენად, სასამართლოს უნდა შეესწავლა საქმეში წარმოდგენილი პირადი აღრიცხვის ბარათები და დაედგინა დარიცხვის სამართლებრივი საფუძველები. გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოტანილია გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათების შესწავლის გარეშე. საქმეზე წარმოდგენილია 20.04.2002წ. შემოწმების აქტი, რომლის თანახმად, კასატორს დღგ-ს გადასახადში დამატებით დაერიცხა ძირითადი გადასახადი – 386 ლარის ოდენობით. წარმოდგენილი დღგ-ს აღრიცხვის ბარათიდან დგინდება, რომ კასატორის მიერ 2002 წლის 1 აპრილამდე დეკლარაციებით მითითებული დღგ-ს სახით დარიცხული თანხები გადახდილია, კასატორს არ გააჩნია დავალიანება, ამასთან, კასატორს მითითებული პერიოდის ჩათვლით ზედმეტად აქვს გადახდილი თანხები. 20.04.02წ. შემოწმების აქტის საფუძველზე 30.04.02წ. კასატორს პირადი აღრიცხვის ბარათზე დღგ-ის გადასახადში დამატებით დაერიცხა ძირითადი გადასახადი – 386 ლარის ოდენობით. 2002 წლის 30 აპრილიდან 2010 წლის 03 მაისის ჩათვლით პერიოდში ძირითად გადასახადს – 386 ლარს დაერიცხა საურავები და დავალიანების თანხამ 974.81 ლარი შეადგინა, რისი გადახდის დამადასტურებელი მტკიცებულება კასატორს არ წარმოუდგენია და საქმეში არ მოიპოვება. ამდენად, დღგ-ს გადასახადში დარიცხული ძირითადი გადასახადის – 974,81 ლარის ნაწილში პირადი აღრიცხვის ბარათზე აღრიცხვა მართებულია. შესაბამისად დასტურდება დღგ-ის სახით აღრიცხული დავალიანების – 974,81 ლარის დარიცხვის სამართლებრივი საფუძველი. დანარჩენ ნაწილში პირადი აღრიცხვის ბარათზე დავალიანების აღრიცხვასთან დაკავშირებით საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ დავალიანების აღრიცხვა საჭიროებდა საგადასახადო შემოწმების შედეგების გაფორმებას საგადასახადო ორგანოს აქტით (217.1 მუხ.), საქმის მასალებით დასტურდება, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ ვერ იქნა წარმოდგენილი საგადასახადო დეპარტამენტის ოპერატიული სამსახურის აღმოსავლეთის სამმართველოს უფროსის 19.02.04წ. 14-03 დავალება, 20.02.04წ. საინვენტარიზაციო აქტში საფუძველად მითითებული მოსამართლის ბრძანება, რ. ჩ-ის შეტყობინების ჩაბარების დასტური. ამასთანავე გასათვალისწინებელია აგრეთვე ის გარემოება, რომ 20.02.04წ. საინვენტარიზაციო აღწერის აქტი არ წარმოდგენს საგადასახადო შემოწმების შედეგების ამსახველ აქტს, ის მხოლოდ ასახავს აღწერას და არა იმ შედეგს, რასაც შემოწმების დროს ჰქონდა ადგილი. სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 236-ე, 225-ე მუხლების თანახმად, საგადასახადო ორგანო

ვალდებული იყო პირადი აღრიცხვის ბარათზე გადასახადის თანხების დარიცხვა განეხორციელებინა შემოწმების შედეგების ამსახველი საბოლოო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის საფუძველზე, გადასახადის დარიცხული თანხების შესახებ შეტყობინება გაეგზავნა გადასახადის გამამხდელისათვის კანონით დადგენილი წესით, რაც საქმის მასალებით არ დასტურდება. ამდენად არ დასტურდება ი/მ «რ. ჩ-ის» პირადი აღრიცხვის ბარათზე შემოწმების შედეგების ამსახველი საბოლოო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გარეშე თანხების, დღგ-ს სახით დარიცხული 974.81 ლარის გამოკლებით, დარიცხვის საფუძველი. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება დაუსაბუთებელია და მიღებულია ფაქტობრივი გარემოებების გამოკვლევის გარეშე. სააპელაციო სასამართლოს მიერ არ არის გამოკვლეული საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, რომელთა სამართლებრივი ანალიზისა და მათგან მიღებული დასკვნების გარეშე შეუძლებელია საქმის სწორი გადაწყვეტა. სააპელაციო პალატის გადაწყვეტილება მოკლებულია სათანადო სამართლებრივ და ფაქტობრივ, მატერიალურ და პროცესუალურ წინამძღვრებს, გადაწყვეტილება დაუსაბუთებელია, სააპელაციო პალატას არ დაუდგენია საქმის გადაწყვეტისათვის საჭირო გარემოება და არასწორად განმარტა გამოყენებული ნორმები, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ საჭიროა სააპელაციო სასამართლოს მიერ საქმის ყველა გარემოების სათანადო გამოკვლევა და სწორი სამართლებრივი შეფასების მიცემა, რის გამოც საკასაციო პალატას მიაჩნია, რომ გასაჩივრებული განჩინება უნდა გაუქმდეს და საქმე ხელახალი განხილვისათვის უნდა დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს.

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. რ. ჩ-ის დაუზუსტებელი საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 16.12.2010წ. გადაწყვეტილება და საქმე ხელახალი განხილვისათვის დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
3. სასამართლო ხარჯების განაწილების საკითხი გადაწყდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;
4. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

დარიცხვის კანონიერების შემოწმება

გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

ბს-1119-1108(კ-11)

21 მარტი, 2012 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:

2010 წლის 12 თებერვალს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას სარჩელით მიმართა ინდ. მეწარმე «რ. ბ-მ» მოპასუხეების საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის მიმართ.

მოსარჩელე სარჩელით ითხოვდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 21 ნოემბრის ¹... «საგადასახადო მოთხოვნის» ნაწილობრივ, საშემოსავლო და სოციალური დაზღვევის გადასახადებში, აგრეთვე დღგ-ში (გადასახადის ძირითადი თანხების, საურავებისა და ჯარიმების), აგრეთვე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 133-ე და 139-ე მუხლებით გათვალისწინებული ჯარიმების დარიცხვის ნაწილში ბათილად ცნობას; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 14 თებერვლის ¹... ბრძანების ნაწილობრივ ბათილად ცნობას, კერძოდ, იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა მოსარჩელის-ინდ.მეწარმე «რ. ბ-ის» 2007 წლის 21 დეკემბრის საჩივარი; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 10 იანვრის გადაწყვეტილებისა (სხდომა ¹...) და ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ საქართველოს ფინანსთა სამინ-

ნისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2009 წლის 10 ნოემბრის 1... ბრძანების ბათილად ცნობას.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2010 წლის 29 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით ი/მ «რ. ბ-ის» სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგინდად მიიჩნია შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები:

2007 წლის 4 სექტემბრიდან 2007 წლის 5 ოქტომბრამდე დროის შუალედში თბილისის საგადასახადო ინსპექციამ ჩაატარა ინდ. მეწარმე «რ. ბ-ის» სახელმწიფო ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების საკითხების გასვლითი საგადასახადო შემოწმება; შემოწმებამ მოიცვა 2004 წლის 1 იანვრიდან 2007 წლის 1 აგვისტომდე პერიოდი; შემოწმების შედეგად შედგა 2007 წლის 5 ოქტომბრის შემოწმების აქტი; შემოწმებებმა მიიჩნიეს, რომ მოსარჩელეს დამატებით თანხები უნდა დარიცხვოდა საშემოსავლო, სოციალურ გადასახადებში, აგრეთვე დ.დ.გ.-ში, მასვე უნდა დაკისრებოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე, 132-ე, 133-ე, 143-ე და 139-ე მუხლებით გათვალისწინებული ჯარიმის თანხები;

თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 5 ოქტომბრის შემოწმების აქტის საფუძველზე ამავე საგადასახადო ინსპექციამ 2007 წლის 26 ოქტომბერს გამოსცა 1... ბრძანება მოსარჩელის – ინდ. მეწარმე «რ. ბ-ის» მიმართ სხვადასხვა სახის გადასახადებში დამატებით თანხების დაკისრების თაობაზე;

თბილისის საგადასახადო ინსპექციამ 2007 წლის 26 ოქტომბრის 1... ბრძანების საფუძველზე გამოსცა და მოსარჩელეს გაუგზავნა 2007 წლის 21 ნოემბრის 1... «საგადასახადო მოთხოვნა», რომლის თანახმადაც მოსარჩელეს დამატებით დაერიცხა:

ა) საშემოსავლო გადასახადში: გადასახადის ძირითადი თანხა – 1 871,36 ლარი, ჯარიმა – 6 631,51 ლარი, საურავი – 754,40 ლარი;

ბ) დამატებული ღირებულების გადასახადში: გადასახადის ძირითადი თანხა – 6 121,00 ლარი, ჯარიმა – 9 721,00 ლარი, საურავი – 398 ლარი;

გ) სოციალური დაზღვევის გადასახადში: გადასახადის ძირითადი თანხა – 3 870,40 ლარი, ჯარიმა – 7 099,50 ლარი, საურავი – 1 539,60 ლარი;

დ) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლით გათვალისწინებული საკონტროლო სალარო-აპარატის გამო ჯარიმა – 500 ლარი;

ე) სხვა სახის ჯარიმები – 40 303,00 ლარი (მათ შორის არის: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის საფუძველზე დარიცხული ჯარიმა – 37 303 ლარი, აგრეთვე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლის საფუძველზე დარიცხული ჯარიმა – 3 000 ლარი);

თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 21 ნოემბრის 1... «საგადასახადო მოთხოვნა» მოსარჩელემ – ინდ. მეწარმე «რ. ბ-მ» 2007 წლის 21 დეკემბერს წარდგინილი საჩივრით სრულად გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურში;

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა 2008 წლის 14 თებერვლის 1... ბრძანებით ნაწილობრივ დააკმაყოფილა მოსარჩელის – ინდ. მეწარმე «რ. ბ-ის» საჩივარი; კერძოდ, შემოსავლების სამსახურმა გააუქმა თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 21 ნოემბრის 1... «საგადასახადო მოთხოვნა» ნაწილობრივ – საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის საფუძველზე ჯარიმის – 37 303 ლარის დარიცხვის ნაწილში; დანარჩენ ნაწილში მოსარჩელეს უარი ეთქვა საჩივრის დაკმაყოფილებაზე;

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა 2008 წლის 14 თებერვლის 1... ბრძანება მოსარჩელეს – ინდ. მეწარმე «რ. ბ-ს» გაუგზავნა ფოსტის საშუალებით 2008 წლის თებერვალში მისამართზე: ქ. თბილისი, ... ქ. 134; გზავნილი ვერ ჩაბარდა ადრესატს არასრული მისამართის გამო; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 14 თებერვლის 1... ბრძანება მოსარჩელისთვის – ინდ. მეწარმე «რ. ბ-ისთვის» ცნობილი გახდა (ხელზე გადაეცა) სასამართლოში, 2010 წლის 9 ივლისის სასამართლო სხდომაზე;

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 14 თებერვლის 1... ბრძანების საფუძველზე თბილისის საგადასახადო ინსპექციამ მოსარჩელის – ინდ. მეწარმე «რ. ბ-ის» მიმართ გამოსცა 2008 წლის 25 თებერვლის კორექტირებული «საგადასახადო მოთხოვნა» 1..., რომლის თანახმადაც მოსარჩელეს შეუმცირდა (მოეხსნა) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმის თანხა – 37 303 ლარი; 2008 წლის 25 თებერვლის კორექტირებული «საგადასახადო მოთხოვნა» 1... მოსარჩელეს ჩაბარდა 2008 წლის 5 მარტს;

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2009 წლის 10 ნოემბრის 1... ბრძანებით ყადაღა დაედო მოსარჩელის – ინდ. მეწარმე «რ. ბ-ის» კუთვნილ ქონებას; ბრძანება გამოცემული იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 87-ე მუხლის საფუძველზე;

თბილისის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2009 წლის 10 ნოემბრის 1... ბრძანება მოსარჩელემ – ინდ. მეწარმე «რ. ბ-მ» 2009 წლის 30 ნოემბრის საჩივრით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურში; ამ უკანსკნელმა 2009 წლის 14 დეკემბრის 1... ბრძანებით არ დააკმაყოფილა მოსარჩელის საჩივარი;

თბილისის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2009 წლის 10 ნოემბრის 1... ბრძანება, აგრეთვე შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 14 დეკემბრის 1... ბრძანება მოსარჩელემ – ინდ. მეწარმე «რ. ბ-მ» 2009 წლის 23 დეკემბრის საჩივრით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში; ამ უკანსკნელმა 2010 წლის 10 იანვრის გადაწყვეტილებით (სხდომა 1...) არ დააკმაყოფილა საჩივარი;

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა იმ ფაქტობრივ გარემოებებზე, რომლებიც ასახულ იქნა თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 5 ოქტომბრის შემოწმების აქტში და რომლებზე დაყრდნობითაც მოპასუხე მხარე მიიჩნევდა, რომ მოსარჩელეს უნდა დარიცხვოდა დამატებით თანხები საშემოსავლო და სოციალური დაზღვევის გადასახადებში, აგრეთვე დღგ-ში, აგრეთვე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე, 132-ე, 133-ე, 140-ე და 139-ე მუხლებით გათვალისწინებული ჯარიმები;

კერძოდ, შემოწმებლებმა დაადგინეს:

მოსარჩელე 2006 წლის აპრილის თვემდე არ აწარმოებდა შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის წიგნს; ასევე, მოსარჩელემ მოსახლეობასთან ნაღდი ანგარიშსწორების პროცესში საკონტროლო სალარო-აპარატის გამოყენება დაიწყო 2006 წლის აპრილის თვიდან;

მოსარჩელეს არ აქვს წარდგენილი 2004 წლის საშემოსავლო და სოციალური გადასახადების დეკლარაციები; შემოწმებლებმა თავად მოსარჩელის მიერ წარდგენილ სასაქონლო ზედნადებებზე დაყრდნობით დაადგინეს, რომ 2004 წელს მოსარჩელეს რეალიზებული აქვს 6 934 ლარის საქონელი, გამოსაქვითმა ხარჯმა შეადგინა 5 779 ლარი, დასაბეგრმა შემოსავალმა 1 155 ლარი; სწორედ ამ თანხიდან გამოითვალეს შემოწმებლებმა 2004 წლის კუთვნილი სოციალური და საშემოსავლო გადასახადების ძირითადი თანხები, ჯარიმები (გათვალისწინებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე და 132-ე მუხლებით) და საურავები, სულ ჯამში – 6 438, 72 ლარი;

მოსარჩელეს წარდგენილი აქვს საგადასახადო ინსპექციაში საშემოსავლო და სოციალური გადასახადების დეკლარაციები, რომელთა თანახმადაც 2005 წლის ერთობლივმა შემოსავალმა შეადგინა 17 753 ლარი, ხოლო გამოსაქვითმა ხარჯმა – 16 967 ლარი; შემოწმებლების აზრით, 2005 წლის გამოსაქვითმა ხარჯმა შეადგინა 6 157 ლარი, ნაცვლად დეკლარირებული 16 967 ლარისა; გამოსაქვითი ხარჯის შემცირების ძირითადი მოტივი ის არის, რომ მოსარჩელემ ვერ წარადგინა ხარჯის გაწვევის დამადასტურებელი დოკუმენტები; კერძოდ, მოსარჩელემ შეძლო მხოლოდ 3 657 ლარის ხარჯის გაწვევის დამადასტურებელი საბუთების წარმოდგენა; ამ გარემოებიდან გამომდინარე მოსარჩელეს 2005 წლის პერიოდთან მიმართებაში დამატებით დაერიცხა სოციალური და საშემოსავლო გადასახადების ძირითადი თანხები, ჯარიმები (გათვალისწინებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე და 132-ე მუხლებით) და საურავები;

მოსარჩელეს წარდგენილი აქვს საგადასახადო ინსპექციაში საშემოსავლო და სოციალური გადასახადების დეკლარაციები, რომელთა თანახმადაც 2006 წლის ერთობლივმა შემოსავალმა შეადგინა 91 758 ლარი, გამოსაქვითმა ხარჯმა – 87 751 ლარი, დასაბეგრმა შემოსავალმა – 4 007 ლარი; შემოწმებლებმა გამოარკვიეს, რომ მოსარჩელეს წარმოდგენილ დეკლარაციებში შემცირებული ჰქონდა შეძენილი საქონლის თვითღირებულება და აქედან გამომდინარე – ერთობლივი შემოსავალი; ამ გარემოებიდან გამომდინარე მოსარჩელეს 2006 წლის პერიოდთან მიმართებაში დამატებით დაერიცხა სოციალური და საშემოსავლო გადასახადების ძირითადი თანხები, ჯარიმები (გათვალისწინებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 132-ე მუხლით) და საურავები;

მოსარჩელეს შემოწმების აქტის საფუძველზე დამატებით თანხები დაერიცხა დამატებული ღირებულების გადასახადში; შემოწმებლების აზრით, ამ დარიცხვის საფუძველი არის შემდეგი გარემოება: მოსარჩელე არასდროს ყოფილა რეგისტრირებული საგადასახადო ორგანოში როგორც დღგ-ის გადამხდელი; საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის თანახმად მოსარჩელე – ინდ. მეწარმე «რ. ბ-ე» დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციას დაექვემდებარა 2007 წლის 1 იანვრიდან 2007 წლის 1 აგვისტომდე პერიოდში, რადგან მეწარმის დასაბეგრმა შემოსავალმა ამ პერიოდში შეადგინა 34 005 ლარი; ამ გარემოებიდან გამომდინარე მოსარჩელეს დღგ-ში დამატებით დაერიცხა გადასახადის ძირითადი თანხა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე და 140-ე მუხლებით გათვალისწინებული ჯარიმები, აგრეთვე საურავი;

პირველი ინსტანციის სასამართლომ განმარტა, რომ სალაროს შემოსავლის ორდერები არ წარმოადგენს იმ სახისა და შინაარსის მტკიცებულებებს, რომელთა მეშვეობითაც შესაძლებელია მოსარჩელის – ინდ. მეწარმე «მ. ბ-ის» მიერ ხარჯის გაწვევის ფაქტის დადასტურება; აღნიშნული მოსაზრება ეფუძნება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 93-ე მუხლს; კერძოდ, სასამართლომ მიიჩნია, რომ სწორედ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 93-ე მუხლიდან გამომდინარე უნდა შეფასდეს ყველა იმ დოკუმენტის, როგორც მტკიცებულების ვარგისიანობა, სათანადობა, დასაშვებობა, რომლებსაც გადასახადის გადამხდელი გამოიყენებს საგადასახადო ორგანოსთან ურთიერთობის პროცესში, აგრეთვე სასამართლოში – დავის წარმოების დროს. საქმეზე წარმოდგენილი სალაროს შემოსავლის ორდერების ანალიზი ცხადყოფს, რომ ისინი არ არის შედგენილი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 93-ე მუხლის მოთხოვნათა დაცვით – არცერთი შემოსავლის ორდერი არ არის დადასტურებული უფლებამოსილი პირის ხელმოწერით; გარდა ამისა, აღნიშნული სააღრიცხვო დოკუმენტი (სალაროს შემოსავლის ორდერი) ივსება თავად შემოსავლის მიმღების მიერ და სახელით; სადავო შემთხვევაში ინდ. მეწარმე «რ. ბ-ე» ვერანაირად ვერ იქნება იჯარის ქირის სახით შემოსავ-

ლის მიმღები პირი, რადგან, მოსარჩელის მსჯელობას თუ უგავითვალისწინებთ, თავად მოსარჩელე იხდიდა იჯარის ქირას, ანუ ქირის სახით გასცემდა თანხას, ანუ სწევდა კონკრეტული სახისა და შინაარსის ხარჯს; რაც შეეხება უშუალოდ შპს «...ის» მიერ გაცემულ ცნობებს, სასამართლომ გაიზიარა რა მოპასუხე მხარის პოზიცია, ჩათვლა, რომ წარმოდგენილი დოკუმენტები არ აკმაყოფილებდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 93-ე მუხლის მოთხოვნებს, შესაბამისად ისინი არ უნდა ჩათვლილიყო ხარჯის გაწევის დამადასტურებელ საბუთებად.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით დადგინდად მიიჩნია, რომ მოსარჩელეს – ინდ. მეწარმე «რ. ბ-ს» არ გაუწევია რაიმე იმ სახისა და შინაარსის ხარჯები, რომლებზედაც იგი მიუთითებდა სარჩელში.

საქალაქო სასამართლომ 2007 წლის 5 ოქტომბრის შემოწმების აქტზე დაყრდნობით დადგინდად მიიჩნია ის ფაქტი, რომ 2004-2005 წლებში მოსარჩელე ნაღდი ანგარიშსწორების ხაზით ახორციელებდა საქონლის რეალიზაციას; მოსარჩელემ რეალურად საკონტროლო სალარო-აპარატი შეიძინა და მისი გამოყენება დაიწყო 2006 წლის აპრილის თვიდან; მოსარჩელე არასდროს ყოფილა რეგისტრირებული საგადასახადო ორგანოში როგორც დ.დ.გ.-ს გადამხდელი; საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის თანახმად მოსარჩელე – ინდ. მეწარმე «რ. ბ-ე» დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციას დაექვემდებარა 2007 წლის 1 იანვრიდან 2007 წლის 1 აგვისტომდე პერიოდში, რადგან მეწარმის დასაბეგრმა შემოსავალმა ამ პერიოდში შეადგინა 34 005 ლარი.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 166-ე მუხლის 1-ელი ნაწილით, 177-ე მუხლით, 266-ე მუხლით, 269-ე მუხლის მე-2 ნაწილით, 129-ე მუხლის 1-ელი ნაწილით, 131-ე მუხლის 1-ელი ნაწილით, 132-ე მუხლის 1-ელი ნაწილით, 139-ე მუხლის 1-ელი ნაწილით, 140-ე მუხლის 1-ელი აზვაციის «ა» პუნქტით და განმარტა, რომ მოპასუხე მხარე უფლებამოსილი იყო, მოსარჩელისთვის – ინდ. მეწარმე «რ. ბ-ისთვის» დაეკისრებინა როგორც გადასახადის ძირითადი თანხები, ისე – ჯარიმა და საურავი.

დასახელებულ ნორმებზე დაყრდნობით, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიიჩნია, რომ გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები კანონიერია, სრულად შეესაბამება მისი გამოცემის სამართლებრივ საფუძვლებს, რაც სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის საფუძველია.

მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ი/მ «რ. ბ-მ».

აპელანტი სააპელაციო საჩივრით ითხოვდა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებასა და მისი სასარჩელო მოთხოვნის სრულად დაკმაყოფილებას.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 4 მაისის განჩინებით ი/მ «რ. ბ-ის» სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2010 წლის 29 ოქტომბრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ სრულად გაიზიარა თბილისის საქალაქო სასამართლოს შეფასებები და დასკვნები საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით.

აღნიშნული განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ი/მ «რ. ბ-მ».

კასატორი საკასაციო საჩივარში მიუთითებდა, რომ საგადასახადო ორგანომ მის კუთვნილ ქონებაზე ყადაღის დადება განახორციელა 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 87-ე მუხლის მოთხოვნათა დარღვევით, ვინაიდან მოსარჩელის – გადასახადის გადამხდელის მხრიდან საგადასახადო დავალიანება აღიარებული არ ყოფილა და არ არსებობს კანონმდებლობით დადგენილი არც ერთი საფუძველი მისი ასეთად მიჩნევისთვის.

კასატორის მოსაზრებით მის მიერ გადახდილი იჯარის თანხები მიეკუთვნება შემოსავლების მიღებასთან დაკავშირებულ ხარჯს და ამასთან არ მიეკუთვნება ისეთ ხარჯებს, რომელიც გამოქვითვას არ ექვემდებარება. ამის სამართლებრივ საფუძველს ქმნის 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 177-ე–178-ე მუხლები. მის მიერ წარდგენილი სალაროს გასავლის ორდერები და ქვითრები წარმოდგენდა ხარჯის დადასტურებისათვის საკმარის მტკიცებულებას. წარდგენილი დოკუმენტები შეიცავს აუცილებელ რეკვიზიტებს. შესაბამისად, სამართლებრივ საფუძველს მოკლებულია ქვედა ინსტანციის სასამართლოთა მხრიდან მითითებული მტკიცებულებების არასაკმარისად მიჩნევა.

ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, კასატორი საკასაციო საჩივრით ითხოვდა გასაჩივრებული განჩინების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებას.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ ინდ/მეწარმე «რ. ბ-ის» საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და საქმეზე მიღებულ იქნას ახალი გადაწყვეტილება, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო უსაფუძვლოდ მიიჩნევს სააპელაციო სასამართლოს მითითებას ინდ/მეწარმე «რ. ბ-ის» მხრიდან სათანადო მტკიცებულებების წარმოდგენლობის თაობაზე და თვლის, რომ საქმეში დაცული მტკიცებულებები სასამართლოს მხრიდან გამოკვლეულია არასრულყოფილად, არ არის წარმოდგენილი

მათი სამართლებრივი შეფასება, რამაც განაპირობა საქმეზე არასწორი და დაუსაბუთებელი გადაწყვეტილების მიღება.

საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს სააკველაციო სასამართლოს მოტივაციას გამოსაქვითი ხარჯების განსაზღვრის ნაწილში და თვლის, რომ სასამართლოს შეფასება არ გამომდინარეობს საგადასახადო კოდექსის ნორმებიდან. როგორც საქმის მასალებიდან იკვეთება კასატორს შპს «...ისათვის» 2004 წლის განმავლობაში გადახდილი აქვს იჯარის ქირა 5 400 ლარის ოდენობით; 2005 წელს იმავე ობიექტზე გადახდილი აქვს იჯარის ქირა 7 000 ლარი, ხოლო 2006 წლის განმავლობაში მის მიერ გადახდილმა საიჯარო ქირამ შეადგინა 7 700 ლარი, რაც, მისივე მოსაზრებით, ექვემდებარება გამოქვითვას.

კასატორი ხარჯის გაწევის ანუ იჯარის ქირის გადახდის დამადასტურებელ მტკიცებულებად მიუთითებს სალარო შემოსავლის ორდერებს, აგრეთვე შპს «...ის» მიერ გაცემულ ცნობას მასზე, რომ 2004-2008 წლებში ინდ/მეწარმე «რ. ბ-ს» გადახდილი აქვს საიჯარო ქირა.

სალარო შემოსავლის ორდერების არსებობას ადასტურებენ ასევე ქვედა ინსტანციის სასამართლოები, რომელთა მხრიდანაც დადგენილადაა მიჩნეული, რომ კასატორს წარმოდგენილი აქვს 2004 წლის 9 ცალი სალარო შემოსავლის ორდერი (აპრილის თვიდან დეკემბრის თვის ჩათვლით), 2005 წლის ცხრამეტი ცალი სალაროს შემოსავლის ორდერი (მარტის თვიდან დეკემბრის თვის ჩათვლით), 2006 წლის 12 ცალი სალაროს შემოსავლის ორდერი (იანვრის თვიდან დეკემბრის თვის ჩათვლით) და 2007 წლის 12 ცალი სალაროს შემოსავლის ორდერი (იანვრის თვიდან დეკემბრის თვის ჩათვლით).

ზემოაღნიშნული მტკიცებულებების გაცნობისა და შემოწმების საფუძველზე საკასაციო სასამართლო არაარგუმენტირებულად და დაუსაბუთებლად მიიჩნევს ქვედა ინსტანციის სასამართლოთა მითითებას იმის თაობაზე, რომ სალაროს შემოსავლის ორდერები არ წარმოადგენს იმ სახის და შინაარსის მტკიცებულებას, რომელთა მეშვეობითაც შესაძლებელია ხარჯის გაწევის ფაქტის დადასტურება.

საგადასახადო კოდექსის (აქ და შემდგომ ტექსტში საუბარია სადავო პერიოდისათვის მოქმედ რედაქციაზე) 166-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად, რეზიდენტი ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ შემოსავალსა და ამ პერიოდისათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებულ გამოქვითვების თანხებს შორის.

იმავე საგადასახადო კოდექსის 177-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად, ერთობრივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა: ა) ამ კოდექსის 211-ე მუხლის მიხედვით ძირითად საშუალებათა შეძენის, დადგმისა და სხვა კაპიტალური ხარჯებისა, როდესაც არ არსებობს ამ კოდექსის 183-ე მუხლის მე-13 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევები; ბ) იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის 178-ე მუხლისა და ამ თავის სხვა დებულებების თანახმად გამოქვითვას არ ექვემდებარება.

ხოლო 178-ე მუხლის თანახმად, ერთობლივი შემოსავლიდან არ გამოიქვითება: ა) ის ხარჯები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის ეკონომიკურ საქმიანობასთან, გარდა ამ კოდექსის 186-ე მუხლით გათვალისწინებული თანხისა; ბ) გართობაზე გაწეული ხარჯები. აღნიშნული მოთხოვნა არ გამოიყენება იმ გადასახადის გადამხდელის მიმართ, რომელიც ეწევა გასართობი ხასიათის სამეწარმეო საქმიანობას, თუ ხარჯები გაწეულია ასეთი საქმიანობის ფარგლებში; გ) ფიზიკური პირის მიერ პირადი მოხმარებისათვის გაწეული ხარჯები, ლატარიიდან, კაზინოდან (სამორინედან), აზარტული ან სხვა მომგებიანი თამაშობებიდან მიღებულ მოგებებთან დაკავშირებული ხარჯები ან ხელფასის სახით შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯები; დ) მოგების გადასახადის ან საშემოსავლო გადასახადის გადახდისაგან გათავისუფლებული შემოსავლების მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯები; ე) იმ საქონელზე/მომსახურებაზე გაწეული ხარჯი, რომელიც მოგების გადასახადის მიზნებისათვის არ ითვლება მიწოდებად, გარდა ამ კოდექსის მე-20 მუხლის მე-4 ნაწილის «ბ» ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა.

როგორც ზემოაღნიშნული მუხლების ანალიზი ცხადყოფს, მეწარმის მიერ გადახდილი იჯარის თანხა წარმოადგენს იმ სახის ხარჯს, რომელიც შემოსავლის მიღებასთან არის დაკავშირებული და იმავდროულად არ მიეკუთვნება იმ კატეგორიის ხარჯს, რომლის გამოქვითვაც, მითითებული მუხლების საფუძველზე, მიჩნეულია დაუშვებლად.

საკასაციო სასამართლო კვლავაც ადასტურებს მისი მხრიდან არაერთხელ განვითარებულ მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ მხოლოდ ხარჯის არსებობა ან მეწარმის მხრიდან მისი გაწევა, არ შეიძლება მიჩნეულ იქნას გამოქვითვის საკმარის საფუძველად, ამისათვის აუცილებელია, რომ ხარჯი დადასტურებული იყოს დოკუმენტალურად, ხოლო თავად ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტი პასუხობდეს საგადასახადო კოდექსით დადგენილ მოთხოვნებს.

ზემოაღნიშნული პრინციპებიდან გამომდინარე საკასაციო სასამართლომ შეამოწმა საქმეში წარმოდგენილი სალარო შემოსავლის ორდერები, როგორც ხარჯის გაწევის დამადასტურებელი დოკუმენტები, რის შედეგადაც საკასაციო სასამართლო უსაფუძვლოდ მიიჩნევს როგორც ადმინისტრაციული ორგანოს, ისე ქვედა ინსტანციის სასამართლოთა მითითებას მტკიცებულებათა ნაკლოვანების თაობაზე.

«მკაცრი აღრიცხვის ფორმების (დოკუმენტების) ნუსხის, მკაცრი აღრიცხვის ფორმების (დოკუმენტების) რეგისტრაციის წესისა და მკაცრი აღრიცხვის ფორმების (დოკუმენტების) რეგისტრაციის ჟურნალის ფორმის

დამტკიცების თაობაზე» საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 2 აგვისტოს '669 ბრძანებით დამტკიცებული '11 დანართის მე-2 პუნქტის შესაბამისად, სალარო შემოსავლის ორდერი მიეკუთვნება მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს, რომლის მიმართაც ვრცელდება «მკაცრი აღრიცხვის ფორმის შესახებ» საქართველოს კანონის მოთხოვნები.

ამრიგად საქმეში წარმოდგენილი სალარო შემოსავლის ორდერები, ზემოაღნიშნული ინსტრუქციის საფუძველზე, მიეკუთვნებოდა მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს, რაც ამ ტიპის დოკუმენტების სპეციფიკიდან გამომდინარე, ადმინისტრაციულ ორგანოს აძლევდა შესაძლებლობას სამეურნეო ოპერაციაზე განხორციელებინა სრული საგადასახადო კონტროლი. შესაბამისად, მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ საიჯარო ხელშეკრულების წარმოდგენლობა ექვეყნეშ აყენებს მხარეთა შორის საიჯარო ურთიერთობის არსებობას, საკასაციო სასამართლოს მიერ გაზიარებული ვერ იქნება, ვინაიდან საიჯარო ხელშეკრულების არსებობა-არარსებობა, გადახდის დამადასტურებელი შესაბამისი მტკიცებულებების არარსებობის პირობებში, საგადასახადო მიზნებისათვის არ წარმოადგენს საკმარის სამართლებრივ დოკუმენტს.

საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, აღრიცხვის პირველად დოკუმენტებში სრულად და გარკვევით უნდა იყოს ასახული სამეურნეო ოპერაციის შინაარსი, საგანი, თანხა, სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეები. პირველადი საგადასახადო დოკუმენტების მიმართ ანალოგიურ მოთხოვნებს აწესებს ამავე საგადასახადო კოდექსის 93-ე მუხლის მე-2 ნაწილი.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს საქმეში დაცულ სალარო შემოსავლის ორდერებს და აღნიშნავს, ყველა მათგანს გააჩნია ნომერი, მითითებულია სამეურნეო ოპერაციის შინაარსი – იჯარის გადასახადი, მითითებულია საიჯარო ობიექტი – 19 კავილიონი, შეიცავს მითითებას იმის თაობაზე, თუ ვისგანაა თანხა მიღებული – ბ-ე რ.ი. ორდერს ხელს აწერს მთავარი ბუღალტერი და დამოწმებულია შპს «...ის» ბეჭდით.

ასეთ პირობებში საკასაციო სასამართლო დაუსაბუთებლად მიიჩნევს მითითებას იმის თაობაზე, რომ საქმეში დაცული სალაროს შემოსავლის ორდერების საფუძველზე შეუძლებელია ხარჯის გაწევის ფაქტის დადასტურება და თვლის, რომ ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია, კასატორთან მიმართებაში მიიღოს ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციული აქტი, რომელიც დაეფუძნება საქმის გარემოებათა სრულყოფილ გამოკვლევას და ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების ობიექტურ შეფასებას.

რაც შეეხება კასატორის პრეტენზიას 2006 წლის საშემოსავლო გადასახადისა და დღგ-ს არასწორად დაანგარიშების ნაწილში, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ საქმეში წარმოდგენილი შემოწმების პირველადი მასალები და შემდგომ ეტაპებზე განხორციელებული ადმინისტრაციული წარმოება სადავო საკითხთან მიმართებაში არ შეიცავს სათანადო დასაბუთებას (იხ.საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 14 თებერვლის 1... ბრძანება), რაც შეუძლებელს ხდის მოთხოვნის ამ ნაწილის კანონიერების შემოწმებას.

საკასაციო სასამართლო მოკლებულია შესაძლებლობას გადაამოწმოს კასატორის მიერ მითითებული აქტები საანგარიშო წლის ბოლოსათვის ირიცხებოდა თუ არა სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ნაშთში, თუ ასეთი საქონელი ჩაითვალა შესაბამის საგადასახადო წელს განხორციელებულ მიწოდებად და დაემატა ერთობლივ შემოსავალს, მოხდა თუ არა ამ საქონელზე გაწეული ხარჯის გამოქვითვა. ასეთ პირობებში საკასაციო სასამართლო საჭიროდ მიიჩნევს ადმინისტრაციულმა ორგანომ ახალი აქტის მიღების პროცესში წარმოადგინოს შესაბამისი დასაბუთება, რაც შესაძლებელს გახდის დარიცხვის კანონიერების განსაზღვრას.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე, ხოლო ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, დაუშვებელია ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას საფუძველად დაედოს ისეთი გარემოებები ან ფაქტები, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული აქტები მიღებულია ზემოაღნიშნული ნორმების დარღვევით, რაც იძლევა გასაჩივრებულ ნაწილში ამ აქტების ბათილად ცნობისა და ადმინისტრაციული ორგანოს დავალდებულების საფუძველს საქმის ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებების გამოკვლევის შედეგად კასატორთან მიმართებაში გამოსცეს ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი მუხლის მე-2 ნაწილით, მე-10, 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლით და

გ ა დ ა წ ვ ე ბ ა :

1. ი/მ «რ. ბ-ის» საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;

2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 4 მაისის განჩინება და საქმეზე მიღებულ იქნას ახალი გადაწყვეტილება;

3. ბათილად იქნას ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 21 ნოემბრის 1... «საგადასახადო მოთხოვნა» ნაწილობრივ; საშემოსავლო და სოციალური დაზღვევის გადასახადებში, დღგ-ში, აგრეთვე საგადასახადო კოდექსის 133-ე და 139-ე მუხლებით გათვალისწინებული ჯარიმების დარიცხვის ნაწილში; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2008 წლის 14 თებერვლის 1... ბრძანება იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა ი/მ «რ. ბ-ის» 2007 წლის 21 დეკემბრის საჩივარი; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2010 წლის 10 იანვრის გადაწყვეტილება; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის 2009 წლის 10 ნოემბრის 1... ბრძანება ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურს დაევალოს, საქმის გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ი/მ «რ. ბ-სთან» დაკავშირებით გამოსცეს ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

4. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურს დაეკისროს ი/მ «რ. ბ-ისათვის» მის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის 500 ლარის დაბრუნება;

5. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

გადასახადის დარიცხვის კანონიერების შემოწმება

განჩინება

ბს-152-151(კ-12)

14 ივნისი, 2012 წ., ქ. თბილისი

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

სარჩელის საგანი: ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2009 წლის 3 ივნისს შპს «...»-იმ სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, შპს «...»-ის გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე დარიცხული თანხა – 49354 ლარი, წარმოადგენს განმეორებით დარიცხულ ერთი და იგივე თანხას; მოსარჩელის მტკიცებით, მან ერთხელ უკვე გადაიხადა მასა და არარეზიდენტი იურიდიულ პირს – «...» შორის დადებული საინფორმაციო მომსახურების ხელშეკრულებიდან გამომდინარე გადასახადები, კერძოდ, არარეზიდენტი პირის საშემოსავლო გადასახადი (დარიცხული აქტით) – 22076 ლარი, აგრეთვე არარეზიდენტი პირის მიერ მიღებულ შემოსავალზე უკუდაბეგვრის წესით დარიცხული დღგ-ს თანხა (დარიცხული აქტით) – 27278 ლარი.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ ქ. თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის 2003 წლის 29 ივლისის გასვლითი გეგმიური საგადასახადო შემოწმების აქტითა და საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს საექსპერტო-კრიმინალისტიკური მთავარი სამმართველოს 2004 წლის 28 მაისის შემოწმების აქტით განხორციელდა ერთი და იგივე თანხების ორჯერ დარიცხვა, რადგან ორივე შემთხვევაში შემოწმებულ იქნა მასა და არარეზიდენტი იურიდიულ პირს – «...» შორის დადებული საინფორმაციო მომსახურების ხელშეკრულებიდან გამომდინარე ერთი და იგივე სახის საგადასახადო ვალდებულებების ერთსა და იმავე საგადასახადო პერიოდში შესრულების საკითხი.

ამდენად, მოსარჩელემ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 11 მაისის 1... გადაწყვეტილების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 18 თებერვლის 1... გადაწყვეტილების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) 2009 წლის 5 იანვრის 1... გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა და მოპასუხისათვის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრისათვის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის დავალდებულება მოითხოვა, რომლითაც მოსარჩელის – შპს «...»-ის გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათიდან მოიხსნებოდა 49354 ლარი.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2009 წლის 17 ნოემბრის გადაწყვეტილებით შპს «...»-ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2009 წლის 17 ნოემბრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა შპს «...»-იმ, რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და სასარჩელო მოთხოვნის სრულად დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 11 ოქტომბრის განჩინებით შპს «...»-ის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2009 წლის 17 ნოემბრის გადაწყვეტილება.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 11 ოქტომბრის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა შპს «...»-იმ, რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 11 ივნისის განჩინებით შპს «...»-ის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 11 ოქტომბრის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდა იმავე სასამართლოს.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 24 ნოემბრის განჩინებით შპს «...»-ის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2009 წლის 17 ნოემბრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ დადგინდადი მიიჩნია, რომ მოსარჩელის – შპს «...»-ის მიმართ ქ. თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის მიერ შედგენილ იქნა 2003 წლის 29 ივლისის გასვლითი გეგმიური საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლითაც ირკვევა, რომ მოსარჩელეს არარეზიდენტი იურიდიული პირისთვის «...» («...») გადარიცხული აქვს გაწეული საინფორმაციო მომსახურების საფასური - 104960 ლარი, რაც არ არის დაბეგრული გადახდის წყაროსთან ორი სახის გადასახადით – საშემოსავლო გადასახადით და დღგ-ით. აღნიშნულის გათვალისწინებით, მოსარჩელეს 2003 წლის 29 ივლისის შემოწმების აქტით დაერიცხა საშემოსავლო გადასახადში ძირითადი თანხა – 11622.30 ლარი და ჯარიმა – 576.90 ლარი, აგრეთვე დღგ-ში ძირითადი თანხა – 23324.55 ლარი და ჯარიმა – 4486.30 ლარი.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ მოსარჩელემ – შპს «...»-იმ ქ. თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის 2003 წლის 29 ივლისის გასვლითი გეგმიური საგადასახადო შემოწმების აქტი გაასაჩივრა სასამართლოში. თბილისის კრწანისი-მთაწმინდის რაიონული სასამართლოს 2004 წლის 27 თებერვლის 13/468-04 გადაწყვეტილებით სარჩელი დაკმაყოფილდა, ბათილად იქნა ცნობილი 2003 წლის 29 ივლისის გასვლითი გეგმიური საგადასახადო შემოწმების აქტი იმ ნაწილში, რომლითაც მოსარჩელეს დაერიცხა 40048 ლარი არარეზიდენტი იურიდიულ პირთან – «...»-თან («...») დაკავშირებული ოპერაციის გამო. თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა სააპელაციო პალატის 2005 წლის 22 იანვრის 13ბ/204-05 გადაწყვეტილებით გაუქმდა თბილისის კრწანისი-მთაწმინდის რაიონული სასამართლოს 2004 წლის 27 თებერვლის 13/468-04 გადაწყვეტილება, შპს «...»-ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა. თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა სააპელაციო პალატის 2005 წლის 22 იანვრის 3ბ/204-05 გადაწყვეტილება დღეისათვის შესულია კანონიერ ძალაში.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, საქმეში წარმოდგენილი 2004-2007 წლების შედარების აქტების თანახმად, სადავო თანხები დღგ-სა და საშემოსავლო გადასახადების ნაწილში არ ფიქსირდება. სადავო თანხა გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე არარეზიდენტების გადასახადში ზედმეტად გადახდილად ფიქსირდება 2004-2007 წლების პერიოდში, 2008 წლის შედარების აქტის თანახმად აღნიშნული თანხები აღარ ფიქსირდება.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ სააპელაციო სასამართლოს დავალების საფუძველზე სსიპ შემოსვლების სამსახურის მიერ წარმოდგენილი შპს «...»-ის პირადი აღრიცხვის ბარათების თანახმად ირკვევა, რომ შპს «...»-ის დღგ-ს გადასახადში 2003 წლის 22 სექტემბერს, აქტით დარიცხული აქვს 120414.5 ლარი, რომელიც 2003 წლის 27 ოქტომბერს დასკვნის საფუძველზე შემცირებულია 50077 ლარით, 2004 წლის 6 იანვარს წერილის საფუძველზე შემცირებულია 114556.12 ლარით, ხოლო 2004 წლის 12 იანვრისათვის გადასახადის გადამხდელისათვის დაკისრებული თანხები საერთოდ განულებულია. რაც შეეხება გადამხდელის საშემოსავლო გადასახადებს, შპს «...»-ის 2003 წლის 22 სექტემბერს, აქტით დარიცხული აქვს 51005.5 ლარი, ხოლო 2004 წლის 6 იანვარს, წერილის საფუძველზე შემცირებულია 108924.4 ლარის ოდენობით, ხოლო პირად ბარათზე აღრიცხული ნარჩენი 5649.5 ლარი წარმოდგენს დეკლარაციით დადგენილ გადასახადს.

სააპელაციო სასამართლომ დადგინდადი მიიჩნია, რომ საქართველოს გენერალურ პროკურატურაში აღძრული 10203962 სისხლის სამართლის საქმესთან დაკავშირებით საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს საექსპერტო-კრიმინალისტიკური მთავარი სამმართველოს სპეციალისტებმა ჩაატარეს მოსარჩელის შპს «...»-ის შემოწმება. შემოწმება შეეხო 1998 წლის 1 აპრილიდან 2004 წლის 1 აპრილამდე პერიოდს. შემოწმების შედეგად შედგა 2004 წლის 28 მაისის შემოწმების აქტი; შემოწმებლებმა დაადგინეს, რომ მოსარჩელეს, როგორც სატელევიზიო მომსახურების ხელშეკრულების მხარეს, ევალუბოდა, არარეზიდენტი იური-

დიული პირისათვის – «...»-ისთვის გადახდილი თანხები გადახდის წყაროსთანვე დაებეგრა საშემოსავლო გადასახადითა და დღგ-ით. შემოწმებულებმა ასევე დაადგინეს, რომ მოსარჩელემ «...»-ს გადაუხადა 2002 წლის 13, 14 მაისსა და 2003 წლის 8 აპრილს, 30 მაისსა და 14 დეკემბერს გაწეული მომსახურების საკომპენსაციო თანხა, სულ – 64 000 აშშ დოლარი, ანუ 139840 ლარი, საიდანაც მოსარჩელეს 48000 აშშ დოლარიდან (104960 ლარიდან) არ დაუკავებია საშემოსავლო გადასახადი და დღგ. 28.05.2004 წლის შემოწმების აქტის თანახმად, მოსარჩელეს საშემოსავლო გადასახადში დაერიცხა ძირითადი თანხის სახით 10496 ლარი, ჯარიმა – 519 ლარი, ჯარიმა დეკლარაციის წარუდგენლობისთვის – 2624 ლარი, საურავი – 8437 ლარი, სულ – 22076 ლარი. აგრეთვე, მოსარჩელეს დღგ-ში დაერიცხა ძირითადი თანხა – 20992 ლარი, 10%-იანი ჯარიმა – 1038 ლარი, დეკლარაციის წარუდგენლობისთვის ჯარიმა – 5248 ლარი, სულ – 27278 ლარი; ხოლო სულ ჯამში – 49354 ლარი.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს 07.05.2010 წლის 1... ექსპერტიზის დასკვნის თანახმად, საქმეში არსებული შსს კრიმინალისტიკური მთავარი სამმართველოს 2004 წლის 28 მაისის თარიღით შედგენილი აქტით მოხდენილია დიდუბე-ჩუღურეთის საგადასახადო ინსპექციის 2003 წლის 29 ივლისის აქტით დარიცხული თანხების სისწორის შესახებ მსჯელობა, გათვალისწინებულია ამავე ინსპექციის 23 ოქტომბრის წერილი და საგადასახადო დეპარტამენტის განხილვის შედეგად შემცირებული თანხები და საბოლოოდ აქტის მიხედვით შპს «...»-ის ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით დარიცხული თანხა შედგენს – 49354 ლარს, რომელიც წარმოადგენს არარეზიდენტი პირის მიერ გაწეულ მომსახურებაზე დარიცხულ დღგ-ს და საშემოსავლო გადასახადს.

ს.ს.კ.ბ. «...» (საბანკო დაწესებულების) მიერ 15.06.2007 წელს გაცემული ნაერთი ამონაწერით, აგრეთვე იმავე საბანკო დაწესებულების 2004 წლის 7 ივნისის 152 და 153 საგადასახადო დავალებებით სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ მოსარჩელემ – შპს «...»-იმ გადაიხადა აქტით დარიცხული არარეზიდენტი პირის საშემოსავლო გადასახადი (დარიცხული აქტით) – 22076 ლარი, აგრეთვე არარეზიდენტი პირის მიერ მიღებულ შემოსავალზე უკუდაბეგვრის წესით აქტით დარიცხული დღგ-ს თანხა (დარიცხული აქტით) – 27278 ლარი. სულ ჯამში – 49354 ლარი. სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ აღნიშნული თანხა პირადი აღრიცხვის ბარათზე არარეზიდენტების გადასახადში ასახულია, როგორც ზედმეტად გადახდილი თანხა. მითითებული თანხა გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე ზედმეტად გადახდილად ფიქსირდება 2004-2007 წლების პერიოდში. სადავო თანხის ბიუჯეტში გადარიცხვა განხორციელდა მხოლოდ 2007 წლის 30 ოქტომბერს პროკურატურის 1357 აქტის საფუძველზე, რის შესაბამისადაც 2008 წლის შედარების აქტის თანახმად აღნიშნული თანხები, როგორც ზედმეტად გადახდილი თანხა აღარ ფიქსირდება.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, მოსარჩელემ – შპს «...»-იმ 2008 წლის 9 დეკემბერს მოპასუხეს – თბილისის რეგიონულ ცენტრს (საგადასახადო ინსპექცია) წარუდგინა გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა და მოითხოვა მისი პირადი აღრიცხვის ბარათზე განმეორებით (ორმაგად) დარიცხული თანხის, სულ ჯამში – 50038 ლარის გაუქმება. მოპასუხემ – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონულმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექცია) თავისი 2009 წლის 5 იანვრის 116-17-7/02-48 გადაწყვეტილებით (წერილით) მოსარჩელეს უარი უთხრა მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე. მოსარჩელემ მოპასუხის – თბილისის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) 2009 წლის 5 იანვრის 1... გადაწყვეტილება (წერილი) გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში. მოპასუხემ – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა თავისი 2009 წლის 18 თებერვლის 1... გადაწყვეტილებით არ დააკმაყოფილა მოსარჩელის მოთხოვნა; მოსარჩელეს – შპს «...»-ის საჩივარი არ დააკმაყოფილა ასევე მოპასუხემ – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭომ თავისი 2009 წლის 11 მაისის 1... გადაწყვეტილებით.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ შპს «...»-ის სარჩელი შეეხება პირადი აღრიცხვის ბარათზე 49354 ლარის დარიცხვის კანონიერებას, იმ მოტივით, რომ მითითებული თანხის დარიცხვა შპს «...»-ის ანგარიშზე მომხდარია განმეორებით, რაც იძლევა ამ თანხების სააღრიცხვო ბარათიდან მოხსნის საფუძველს.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (სადავო პერიოდისათვის მოქმედი რედაქცია) 68-ე მუხლის 1-ლ ნაწილზე, რომლის შესაბამისად, ამ კოდექსის თანახმად გადასახადის თანხის დარიცხვა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოში კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისათვის გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის კუთვნილი გადასახადის თანხის აღრიცხვას. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, 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. აღნიშნული მუხლის მოთხოვნიდან გამომდინარე, გადასახადის დარიცხვა შეუძლებელია დარიცხვის შესაბამისი საფუძვლის არარსებობის პირობებში.

სააპელაციო სასამართლომ, საქმეში წარმოდგენილი მასალების, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და შპს «...»-ის შედარების აქტების, პირადი აღრიცხვის ბარათების გამოკვლევისა და ურთიერთმეჯერების ანალიზის საფუძველზე მიიჩნია, რომ მიუხედავად იმ ფაქტობრივი გარემოებისა, რომ გადასახადის გადამხდელის შემოწმება განხორციელდა ერთსა და იმავე პერიოდზე და ერთსა და იმავე საგადასახადო ობიექტზე, მხარის მიერ სადავოდ გამხდარი **49354** ლარი არ წარმოადგენს განმეორებით დარიცხულ ერთსა და იმავე თანხას, ვინაიდან, საქმის მასალების თანახმად, დასტურდება, რომ ქ. თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის მიერ შედგენილ იქნა **2003** წლის **29** ივლისის გასვლითი გეგმიური საგადასახადო შემოწმების აქტი; შპს «...»-ისათვის დარიცხული თანხები საგადასახადო ორგანოს მიერ ეტაპობრივად არის შემცირებული და საბოლოო ჯამში **2004** წლის იანვრის პერიოდისათვის განულებულია, როგორც დღგ-ს გადასახადში, ასევე, საშემოსავლო გადასახადში დარიცხული თანხები, რის საფუძველზეც შპს «...»-ის შედარების აქტებში **2003** წლის **29** ივლისის გასვლითი გეგმიური საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხული თანხები აღარ ფიქსირდება. საგადასახადო ორგანოს მიერ, **2007** წლის **30** ოქტომბერს სადავო თანხის დარიცხვის საფუძველი გახდა პროკურატურის **1357** აქტი, რომლის თანახმადაც, საგადასახადო ორგანოს მიერ შესრულებულად ჩაითვალა, მხარის მიერ მითითებული აქტის საფუძველზე, **2004** წლის **7** ივნისს გადახდილი და პირად ბარათზე ზედმეტად ასახული სადავო **49354** ლარი, რის შესაბამისად განხორციელდა მისი ბიუჯეტში გადარიცხვა და არსებული დავალიანების განულება. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სადავო თანხის დარიცხვა შპს «...»-ის პირადი აღრიცხვის ბარათზე განხორციელდა კანონის მოთხოვნათა დაცვით და აპელანტის არგუმენტები – შპს «...»-ის პირადი აღრიცხვის ბარათზე **49354** ლარის განმეორებით დარიცხვის თაობაზე საფუძველს მოკლებულია.

სააპელაციო სასამართლომ, ზემოაღნიშნული დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და სამართლებრივი ნორმების ანალიზის საფუძველზე მიიჩნია, რომ საქმის მასალებით არ დასტურდება და მოსარჩელის მიერ ვერც სააპელაციო სასამართლოს სხდომაზე იქნა წარმოდგენილი რაიმე მტკიცებულება (სსსკ **102-ე** მუხლი), იმ გარემოებების დასადგენად, რომ სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები მიღებულ იქნა კანონის მოთხოვნათა ისეთი დარღვევით, რაც ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-**60**-ე მუხლის შესაბამისად, შეიძლება გამხდარიყო მათი ბათილად ცნობის საფუძველი. ამდენად, არ არსებობდა შპს «...»-ის მოთხოვნის დაკმაყოფილების საფუძველი. შპს «...»-ის სააპელაციო საჩივარში მითითებული გარემოებები არ ქმნიდნენ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის **393-ე** და **394-ე** მუხლებით გათვალისწინებულ შემადგენლობას, შესაბამისად, არ არსებობდა სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილების და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალურ-სამართლებრივი საფუძველები.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **2011** წლის **24** ნოემბრის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა შპს «...»-იმ, რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

კასატორის განმარტებით, სააპელაციო სასამართლომ არასწორად მიიჩნია, თითქოს **2004** წლის იანვრის პერიოდისათვის **2003** წლის **29** ივლისის შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების საბოლოო შემცირების შემდეგ შპს «...»-ის დავალიანება დღგ-ს გადასახადში განულებული იყო. კასატორის მითითებით, სინამდვილეში, ამ პერიოდში დავალიანებამ შეადგინა **19378.76** ლარი, ხოლო ზედმეტობა კი რჩებოდა **8930.2** ლარის ოდენობით, რამაც საერთო ჯამში **28308.96** ლარი შეადგინა, რაც ცხადყოფს იმას, რომ ბარათზე დარჩენილია უკუდაბეგვრისათვის დარიცხული დღგ – **27810.85** ლარი.

ამასთან, კასატორი განმარტავს, რომ მცდარია სააპელაციო სასამართლოს დასკვნა თითქოს **2004** წლის იანვრის პერიოდისათვის «...»-ის დავალიანება საშემოსავლო გადასახადში განულებული იყო. კასატორის მითითებით, სინამდვილეში, ამ პერიოდში დავალიანებამ შეადგინა **7970.51** ლარი, ხოლო ზედმეტობა კი რჩებოდა **5298.09** ლარის ოდენობით, რამაც საერთო ჯამში **13268.60** ლარი შეადგინა, რაც ცხადყოფს იმას, რომ ბარათზე დარჩენილია არარეზიდენტის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრისათვის საჭირო **12238** ლარი.

კასატორი მიიჩნევს, რომ შპს «...»-ის პირადი აღრიცხვის ბარათზე დარიცხული თანხა – **49354** ლარი არის განმეორებით დარიცხული თანხა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **2012** წლის **29** თებერვლის განჩინებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის **34-ე** მუხლის მე-**3** ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული შპს «...»-ის საკასაციო საჩივარი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **2012** წლის **5** აპრილის განჩინებით შპს «...»-ის საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის **34-ე** მუხლის მე-**3** ნაწილის «ა» ქვეპუნქტით და მისი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრებით **2012** წლის **31** მაისს **13:30** საათზე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის **2012** წლის **31** მაისის საოქმო განჩინებით შპს «...»-ის საკასაციო საჩივრის განხილვა დაინიშნა **2012** წლის **14** ივნისს ზეპირი მოსმენის გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო ზეპირი მოსმენის გარეშე, საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობის შესწავლის, გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ შპს «...»-ის საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო-საგადასახადო ინსპექციის 2003 წლის 29 ივლისის შემოწმების აქტის საფუძველზე შპს «...»-ის ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაერიცხა 571,8 ათასი ლარი. მოგვიანებით, დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო-საგადასახადო ინსპექციამ შპს «...»-ის საგადასახადო დავალიანება შეამცირა 518 161 ლარამდე. დარიცხვის შედეგების გასაჩივრების შედეგად საგადასახადო დეპარტამენტმა ზემოაღნიშნული 518 161 ლარი შეამცირა 468 123 ლარით და შპს «...»-ის საბოლოოდ გადასახდელად დაეკისრა 50 038 ლარი, მათ შორის არარეზიდენტის დღგ-ის ნაწილში 27 809 ლარი, არარეზიდენტის საშემოსავლო გადასახადის ნაწილში 12 239 ლარი.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ აქტის შესაბამისად დარიცხვის საფუძვლად მითითებულია იმ გარემოებაზე, რომ შპს «...»-ის არარეზიდენტი იურიდიული პირისათვის – «...» გადარიცხული აქვს გაწეული საინფორმაციო მომსახურების საფასური 104 960 ლარი, რაც არ არის დაბეგრული გადასახადის წყაროსთან ორი სახის გადასახადით: საშემოსავლო გადასახადით და დამატებული ღირებულების გადასახადით.

საკასაციო სასამართლოს მითითებით, საქმეზე დადგენილია, რომ შპს «...»-იმ დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო-საგადასახადო ინსპექციის 2003 წლის 29 ივლისის შემოწმების აქტი გაასაჩივრა სასამართლოში. თბილისის კრწანისი-მთაწმინდის რაიონული სასამართლოს 2004 წლის 27 თებერვლის 13/468-04 გადაწყვეტილებით სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი 2003 წლის 29 ივლისის გასვლითი გეგმიური საგადასახადო შემოწმების აქტი იმ ნაწილში, რომლითაც მოსარჩელეს დაერიცხა 40 048 ლარი არარეზიდენტ იურიდიულ პირთან «...» დაკავშირებული ოპერაციის გამო. თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა სააპელაციო პალატის 2005 წლის 22 იანვრის 138/204-05 გადაწყვეტილებით გაუქმდა თბილისის კრწანისი-მთაწმინდის რაიონული სასამართლოს 2004 წლის 27 თებერვლის 13/468-04 გადაწყვეტილება და შპს «...»-ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა. ამდენად, სასამართლო გადაწყვეტილებით კანონიერად იქნა მიჩნეული დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო-საგადასახადო ინსპექციის 2003 წლის 29 ივლისის შემოწმების აქტი არარეზიდენტ იურიდიულ პირთან – «...» დაკავშირებით 40 048 ლარის დარიცხვის ნაწილში.

საკასაციო სასამართლოს მითითებით, დადგენილია, რომ საქართველოს გენერალურ პროკურატურაში აღძრულ სისხლის სამართლის საქმესთან დაკავშირებით საქართველოს შს სამინისტროს საექსპერტო-კრიმინალისტიკური მთავარი სამმართველოს მიერ ჩატარებული შემოწმების შედეგად განისაზღვრა, რომ შპს «...»-ის, როგორც სატელევიზიო მომსახურების ხელშემკვერელ მხარეს ევალეზობდა არარეზიდენტი იურიდიული პირის «...» გადახდილი თანხების გადახდის წყაროსთანავე დაბეგვრა საშემოსავლო გადასახადით და დღგ-ით. შემოწმებით დადგინდა, რომ მოსარჩელემ «...» გადაუხადა 2002 წლის 13, 14 მაისსა და 2003 წლის 8 აპრილს, 30 მაისსა და 14 დეკემბერს გაწეული მომსახურების საკომპენსაციო თანხა სულ – 64000 აშშ დოლარი ანუ 139 840 ლარი, ამასთან, შპს «...»-ის 104960 ლარიდან არ დაუკავებია საშემოსავლო გადასახადი და დღგ.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს 07.05.2010 წლის 1... ექსპერტიზის დასკვნის თანახმად, საქმეში არსებული შსს კრიმინალისტიკური მთავარი სამმართველოს 2004 წლის 28 მაისის თარიღით შედგენილი აქტით მოხდენილია დიდუბე-ჩუღურეთის საგადასახადო ინსპექციის 2003 წლის 29 ივლისის აქტით დარიცხული თანხების სისწორის შესახებ მსჯელობა, გათვალისწინებულია ამავე ინსპექციის 23 ოქტომბრის წერილი და საგადასახადო დეპარტამენტის განხილვის შედეგად შემცირებული თანხები და საბოლოოდ აქტის მიხედვით შპს «...»-ის ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით დარიცხული თანხა შედგენს – 49 354 ლარს, რომელიც წარმოადგენს არარეზიდენტი პირის მიერ გაწეულ მომსახურებაზე დარიცხულ დღგ-ს და საშემოსავლო გადასახადს.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ განსახილველი დავის საგანს შპს «...»-ის პირადი აღრიცხვის ბარათზე 49 354 ლარის დარიცხვის კანონიერების დადგენა წარმოადგენს. კასატორის მოსაზრებით, მისი მოთხოვნის საფუძველს ქმნის ის გარემოება, რომ აღნიშნული თანხის დარიცხვა განხორციელებულია განმეორებით, რაც სააღრიცხვო ბარათიდან თანხის მოხსნის საფუძველს ქმნის.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 11 ივნისის განჩინებით შპს «...»-ის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ და მოცემული საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდა იმავე სასამართლოს სწორედ იმ საფუძველით, რომ სააპელაციო სასამართლოს გამოერკვია შპს «...»-ისათვის დარიცხული თანხები ხომ არ წარმოადგენდა განმეორებით დარიცხულ თანხებს.

სააპელაციო სასამართლომ, თავის მხრივ, საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების ურთიერთმეჯერებით გამოარკვია, რომ შპს «...»-ისათვის დარიცხული სადავო – 49 354 ლარი არ წარმოადგენს განმეორებით დარიცხულ თანხას.

საკასაციო სასამართლო სრულად იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას შპს «...»-ის მოთხოვნის უსაფუძვლობის თაობაზე და მიიჩნევს, რომ არ არსებობს შპს «...»-ის სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილების სამართლებრივი საფუძველი.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (სადავო პერიოდისათვის მოქმედი რედაქცია) 68-ე მუხლის 1-ლ ნაწილზე და განმარტავს, რომ ამ კოდექსის თანახმად გადასახადის თანხის დარიცხვა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოში კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისათვის გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის კუთვნილი გადასახადის თანხის აღრიცხვას. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, 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. ამდენად, აღნიშნული მუხლის მოთხოვნიდან გამომდინარე, გადასახადის დარიცხვა შეუძლებელია დარიცხვის შესაბამისი საფუძვლის არარსებობის პირობებში.

საკასაციო სასამართლო სრულად იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ საქმეში წარმოდგენილი მასალების, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და შპს «...»-ის შედარების აქტების, პირადი აღრიცხვის ბარათების გამოკვლევისა და ურთიერთშეჯერების ანალიზის საფუძველზე (მიუხედავად იმ ფაქტობრივი გარემოებისა, რომ გადასახადის გადამხდელის შემოწმება განხორციელდა ერთსა და იმავე პერიოდზე და ერთსა და იმავე საგადასახადო ობიექტზე) მხარის მიერ სადავოდ ქვეული 49 354 ლარი არ წარმოადგენს განმეორებით დარიცხულ თანხას. საკასაციო სასამართლოს მითითებით, საქმის მასალებით დასტურდება, რომ ქ. თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექციის მიერ შედგენილი იქნა 2003 წლის 29 ივლისის გასვლითი გეგმიური საგადასახადო შემოწმების აქტი; შპს «...»-ისათვის დარიცხული თანხები საგადასახადო ორგანოს მიერ ეტაპობრივად არის შემცირებული და საბოლოო ჯამში 2004 წლის იანვრის პერიოდისათვის განულებულია, როგორც დღგ-ს გადასახადში, ასევე, საშემოსავლო გადასახადში დარიცხული თანხები, რის გამოც შპს «...»-ის შედარების აქტებში 2003 წლის 29 ივლისის გასვლითი გეგმიური საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხული თანხები აღარ ფიქსირდება. საკასაციო სასამართლო სრულად იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მითითებას იმის თაობაზე, რომ 2007 წლის 30 ოქტომბერს საგადასახადო ორგანოს მიერ სადავო თანხის დარიცხვის საფუძველი გახდა პროკურატურის 1357 აქტი, რომლის თანახმადაც, საგადასახადო ორგანოს მიერ შესრულებულად ჩაითვალა, მხარის მიერ მითითებული აქტის საფუძველზე, 2004 წლის 7 ივნისის გადახდილი და პირად ბარათზე ზედმეტად ასახული სადავო 49 354 ლარი, რის შესაბამისად განხორციელდა მისი ბიუჯეტში გადარიცხვა და არსებული დავალიანების განულება.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ შპს «...»-ის პირადი აღრიცხვის ბარათზე სადავო თანხის დარიცხვა განხორციელდა კანონის მოთხოვნათა დაცვით და საფუძველს მოკლებულია კასატორის არგუმენტები შპს «...»-ის პირადი აღრიცხვის ბარათზე 49 354 ლარის განმეორებით დარიცხვის თაობაზე. საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ განსახილველ შემთვევაში სახეზე არ გვაქვს შპს «...»-ისათვის თანხების განმეორებით დარიცხვის ფაქტი.

საკასაციო სასამართლო ზემოაღნიშნული დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების ურთიერთშეჯერებისა და სამართლებრივი ნორმების ანალიზის საფუძველზე მიიჩნევს, რომ არ არსებობს შპს «...»-ის მოთხოვნის (საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 11 მაისის 1... გადაწყვეტილების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 18 თებერვლის 1... გადაწყვეტილების და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2009 წლის 5 იანვრის 1... გადაწყვეტილების, ბათილად ცნობის დაკმაყოფილების საფუძველი.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ შპს «...»-ის საკასაციო საჩივარი უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს, რადგან გასაჩივრებული – თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 24 ნოემბრის განჩინება არსებითად სწორია, არ არსებობს მისი გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი და იგი დატოვებულ უნდა იქნეს უცვლელად.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ გ ი ნ ა:

1. შპს «...»-ის საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;

2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 24 ნოემბრის განჩინება;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.