

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ მნიშვნელოვანი განმარტება გააკეთა სამართალდარღვევის განმეორებითად მიჩნევასთან დაკავშირებით (საქმე №ბს-903-877(კ-10)).

აღნიშნული ადმინისტრაციული საქმე ეხებოდა შპს „ა-ო“-ს სარჩელს, რომლითაც მან შემოსავლების სამსახურის მიერ დარიცხული 9500 ლარის ჩამოწერა მოითხოვა. მოსარჩელის განმარტებით, მას ჩაბარდა თელავის რეგიონალური ცენტრის ბრძანება და საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის თანახმადაც შპს „ა-ო“ მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებას ახორციელებდა საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე, რითაც მან განმეორებით დაარღვია საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნები და დაჯარიმდა 10000 ლარის ოდენობით. მოსარჩელის მითითებით, უკანასკნელ ორ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმების შედგენას შორის დროის ინტერვალი ერთ წელზე მეტი იყო, შესაბამისად, ქმედება არ უნდა ჩათვლილიყო განმეორებითად და ჩადენილი სამართალდარღვევისთვის იგი უნდა დაჯარიმებულიყო არა 10000 ლარით, არამედ 500 ლარით.

საკასაციო პალატამ არ გაიზიარა სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრება იმის შესახებ, რომ სადავო აქტების გამოცემისას საგადასახადო ორგანოს მხოლოდ საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ნორმებით უნდა ეხელმძღვანელა და ქმედება, სამართალდარღვევებს შორის დროის ინტერვალის მიუხედავად, განმეორებით ჩადენილად მიეჩნია. საკასაციო პალატამ აღნიშნა, რომ სადავო აქტების გამოცემის დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი რედაქცია ითვალისწინებდა მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესს და მისი დარღვევისათვის დაწესებულ სანქციებს, კოდექსი არ განსაზღვრავდა ვადას, რომლის განმავლობაშიც ქმედება ჩაითვლებოდა განმეორებითად ჩადენილად და პირი საგადასახადო სახდელდაუდებლად. შესაბამისად, საკასაციო სასამართლომ ჩათვალა, რომ აღნიშნული რეგულაციის არ არსებობა არ ნიშნავდა სამართალდარღვევის განმეორებით ჩადენილად მიჩნევისათვის განვლილი დროის ფაქტორის, სამართალდარღვევებს შორის დროის ინტერვალის საერთოდ გამორიცხვას. განვლილი დროის პერიოდს მნიშვნელობა ჰქონდა პირთა უფლება-ვალდებულებებზე.

უზენაესი სასამართლოს განმარტებით, იმის გათვალისწინებით, რომ საგადასახადო კოდექსი არ ითვალისწინებდა სპეციალურ მოწესრიგებას, საგადასახადო ორგანოს, საგადასახადო კოდექსის ნორმებთან ერთად, ადმინისტრაციული სამართალდარღვევათა კოდექსის დებულებები უნდა გათვალისწინებინა. უზენაესი სასამართლოს მითითებით, ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 39-ე მუხლი ადგენდა ქმედების განმეორებითობის პერიოდს, ხსენებული მუხლის შენიშვნის თანახმად სახდელის სახით ჯარიმის დაკისრების შემთხვევაში პირი სახდელდაუდებლად ჩაითვლებოდა, თუ იგი ჯარიმის დაკისრების დღიდან ერთი წლის განმავლობაში არ ჩაიდენდა ახალ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევას. საკასაციო პალატამ, ბოლო სამართალდარღვევებს შორის დროის ინტერვალის ხანგრძლივობა ქმედების

არაერთგზისობის გამომრიცხავ გარემოებად მიიჩნია და ჩათვალა, რომ სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემისას არ არსებობდა საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული გაზრდილი საჯარიმო სანქციის გამოყენების საფუძველი.

**ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
შემაღვენლობა**

**ნუგზარ სხირტლაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
ლევან მურუსიძე, ნინო ქადაგიძე**

სხდომის მდივანი – ნიკოლოზ მარგველაშვილი

კასატორი (მოსარჩელე) – შპს “...”

მოწინააღმდეგე მხარეები (მოპასუხეები) – სსიპ შემოსავლების სამსახური;
თელავის რეგიონული ცენტრი

**დავის საგანი – ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების
ნაწილობრივ ბათილად ცნობა**

**გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 16.03.09წ. გადაწყვეტილება**

ა ღ წ ე რ ი ლ ო ბ ი თ ი ნ ა წ ი ლ ი :

შპს “...” 09.11.09წ. სასარჩელო განცხადებით მიმართა თელავის რაიონულ სასამართლოს, მოპასუხეების - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თელავის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) მიმართ. მოსარჩელემ თელავის რეგიონალური ცენტრის 24.08.09წ. №0417 ბრძანების და 26.08.09წ. №067-24 საგადასახადო მოთხოვნის, შემოსავლების სამსახურის 28.10.09წ. №3848 ბრძანების ნაწილობრივ, კერძოდ, 9500 ლარის ნაწილში ბათილად ცნობა, არასწორად დარიცხული 9500 ლარის ჩამოწერა და თანხის ჩამოწერის შესახებ თელავის რეგიონალური ცენტრისათვის ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის დავალება მოითხოვა.

შპს “...” 03.09.09წ. ჩაბარდა თელავის რეგიონალური ცენტრის 24.08.09წ. №0417 ბრძანება და 26.08.09წ. №067-24 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის თანახმადაც შპს “...” მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებას ახორციელებდა საკონტროლო-საღარიბო აპარატის გარეშე, რითაც მან განმეორებით (ოქმი №2267 25.09.06წ. სსკ-ის 139-ე მუხლის I ნაწილი; ოქმი №3022 28.03.07წ. სსკ-ის 139-ე მუხლის II ნაწილი; ოქმი №3597 18.03.08წ. სსკ-ის 139-ე მუხლის III ნაწილი) დაარღვია საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლის მოთხოვნები და დაჯარიმდა 10000 ლარის ოდენობით. თელავის რეგიონალური ცენტრის 24.08.09წ. №0417 ბრძანება და 26.08.09წ. №067-24 საგადასახადო მოთხოვნა შპს “...”

გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში და მოითხოვა მათი ნაწილობრივ, კერძოდ, 9500 ლარის ნაწილში ბათილად ცნობა. შემოსავლების სამსახურის 28.10.09წ. №3848 ბრძანებით შპს “...” საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. აღნიშნული აქტები შპს “...” გაასაჩივრა თელავის რაიონულ სასამართლოში. შპს “...” აღიარებს, რომ 16.08.09წ. მომხმარებელთან ანგარიშსწორებას ახორციელებდა საკონტროლო-საღარიბო აპარატის გარეშე, რისთვისაც, იმავე დღეს, საგადასახადო ინსპექტორთა მიერ შედგენილ იქნა სამართალდარღვევის ოქმი №000569. მოსარჩელემ მიუთითა, რომ პირველი სამართალდარღვევის ოქმი შედგენილი იყო 25.09.06წ., მეორე - 28.03.07წ., მესამე - 18.03.08წ., მეოთხე - 16.08.09წ., ე.ი. უკანასკნელ ორ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმების შედგენას შორის დროის ინტერვალი ერთ წელზე მეტია, ჩადენილი სამართალდარღვევისთვის უნდა დაჯარიმებულიყო არა საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის III ნაწილის საფუძველზე 10000 ლარით, არამედ 500 ლარით, 139-ე მუხლის I ნაწილის შესაბამისად. ვინაიდან 18.03.08წ. ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევასა და 16.08.09წ. ჩადენილ სამართალდარღვევას შორის ინტერვალი 1 წელი და 5 თვეა, საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-6 ნაწილის “ა” ქვეპუნქტისა და ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 39-ე მუხლის შესაბამისად, ქმედება არ შეიძლება ჩაითვალოს განმეორებითად.

თელავის რაიონული სასამართლოს 13.01.2010წ. გადაწყვეტილებით შპს “...” სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ: 9500 ლარის ნაწილში ბათილად იქნა ცნობილი შემოსავლების სამსახურის 28.10.09წ. №3848 ბრძანება, თელავის რეგიონალური ცენტრის 24.08.09წ. №0417 ბრძანება და 26.08.09წ. №067-24 საგადასახადო მოთხოვნა; თელავის რეგიონალურ ცენტრს შპს “...” უკანონოდ დარიცხული 9500 ლარის ჩამოწერა და ამ ნაწილში შესწორებული საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემა დაევალა. შემოსავლების სამსახურს და თელავის რეგიონალურ ცენტრს შპს “...” სასარგებლოდ სარჩელზე წინასწარ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის - 285 ლარის ანაზღაურება დაეკისრა.

თელავის რაიონულმა სასამართლომ მიუთითა, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევა წარმოადგენს ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ერთ-ერთ სახეს და მასზე უნდა გავრცელდეს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის დებულებები. საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-6 ნაწილსა და იმავე კოდექსის 52-ე მუხლის პირველი ნაწილის “კ” ქვეპუნქტის საფუძველზე სასამართლომ მიიჩნია, რომ მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-საღარიბო აპარატის გამოყენების წესების დარღვევა წარმოადგენს საგადასახადო და შესაბამისად, ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევას და მასზე უნდა გავრცელდეს ადმინისტრაციული სამართალდარღვევათა კოდექსის 39-ე მუხლი, რომლის თანახმადაც, თუ ადმინისტრაციულ სახდელდადებულს სახდელის მოხდის დღიდან ერთი წლის განმავლობაში არ ჩაუდენია ახალი ადმინისტრაციული სამართალდარღვევა, იგი ჩაითვლება ადმინისტრაციულ სახდელდაუდებლად. სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს “...” მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებას ახორციელებდა საკონტროლო-საღარიბო აპარატის გარეშე, რის გამოც თელავის რეგიონალური ცენტრის 25.09.06წ. №2267 ოქმით დაჯარიმდა

საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის პირველი ნაწილის საფუძველზე. შპს “...” 28.03.07წ. №3022 ოქმით განმეორებით იქნა დაჯარიმებული იმავე საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე. შპს “...” 18.03.08წ. №3597 ოქმით მესამედ დაჯარიმდა იმავე საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-3 ნაწილის საფუძველზე. 16.08.09წ. №000569 ოქმის საფუძველზე დადგინდა, რომ შპს “...” საკონტროლო-საღარიბო აპარატის გარეშე კვლავ ახორციელებდა მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებას, რის გამოც საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-3 ნაწილის საფუძველზე დაჯარიმდა 10000 ლარით. ვინაიდან შპს “...” ჯარიმის დაკისრების დღიდან ადმინისტრაციული სამართალდარღვევა ჩაიდინა ერთი წლის შემდეგ, კერძოდ, 1 წლის, 4 თვის და 28 დღის გასვლის შემდეგ, შპს “...” ახალი სამართალდარღვევისათვის უნდა დაეკისროს 139-ე მუხლის I ნაწილის მიხედვით 500 ლარის ოდენობით, როგორც პირველად ჩადენილი სამართალდარღვევისათვის.

თელავის რაიონული სასამართლოს 13.01.2010წ. გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს შემოსავლების სამსახურმა და თელავის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექციამ).

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 16.03.09წ. გადაწყვეტილებით შემოსავლების სამსახურისა და თელავის რეგიონალური ცენტრის სააპელაციო საჩივრები დაკმაყოფილდა; თელავის რაიონული სასამართლოს 13.01.2010წ. გადაწყვეტილების შეცვლით მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს “...” სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა თელავის რაიონული სასამართლოს განმარტება იმასთან დაკავშირებით, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევა წარმოადგენს ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ერთ-ერთ სახეს, ვინაიდან კანონმდებელმა სხვადასხვა საკანონმდებლო აქტებით განსაზღვრა საგადასახადო და ადმინისტრაციული სამართალდარღვევათა სახეები და მათი ერთმანეთში აღრევა უსაფუძვლოდ და დაუსაბუთებლად მიიჩნია. სააპელაციო სასამართლო დაეთანხმა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ საგადასახადო კოდექსის 52-ე მუხლის პირველი ნაწილის “ვ” ქვეპუნქტის გამოყენებას, რომლითაც განისაზღვრა საგადასახადო ორგანოების ვალდებულება, საგადასახადო სამართალდარღვევის გამო განახორციელონ ადმინისტრაციული წარმოება ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით დადგენილი წესით, თუმცა არ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ ადმინისტრაციული სამართალდარღვევათა კოდექსის 39-ე მუხლით დადგენილი ნორმის საგადასახადო წარმოების მიზნებისათვის გამოყენება და აღნიშნა, რომ საგადასახადო კოდექსის 125.1 მუხლის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს შეიძლება დაეკისროს პასუხისმგებლობა მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძველით და წესით. ამდენად, სააპელაციო პალატამ გამორიცხა ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 39-ე მუხლის გამოყენება საგადასახადო სამართალდარღვევათა საქმეების წარმოებისას. ამასთანავე, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საგადასახადო კოდექსის 52-ე მუხლის პირველი ნაწილის “ვ” ქვეპუნქტში იგულისხმება ადმინისტრაციული სამართალდარღვევათა კოდექსის მეოთხე კარის დებულებები და არა

პასუხისმგებლობის დამდგენი ზოგადი დებულებები, ვინაიდან ეს უკანასკნელი მოწესრიგებულია საგადასახადო კოდექსით. კვალიფიკაციის საკითხთან დაკავშირებით სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილმა პირმა სწორი კვალიფიკაცია მისცა შპს “...” მიერ ჩადენილ ქმედებას, ვინაიდან, საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის III ნაწილის დისპოზიცია სანქციის შეფარდებას არ უკავშირებს რაიმე ვადის დადგომას ან გასვლას და III ნაწილის გამოყენება უნდა მოხდეს აღნიშნული მუხლის II ნაწილით განსაზღვრული ჯარიმის გამოყენების შემდეგ, ყოველ შემდგომ განმეორებაზე, მიუხედავად II ნაწილით განსაზღვრული ჯარიმის გამოყენებიდან გასული პერიოდისა. საქმის მასალებით დადგენილია, რომ სადავო აქტების გამოცემამდე შპს “...” სადაგასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ქმედება ჩადენილი ჰქონდა და სანქცია დაკისრებული ჰქონდა სამჯერ. ამასთანავე, სააპელაციო პალატამ სრულად გაიზიარა აპელანტების მითითება საგადასახადო კოდექსის 135-ე და 137-ე მუხლებზე და 2005 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 255¹ მუხლის მე-2 ნაწილზე და დაადგინა, რომ შპს “...” საფუძვლიდან დაჯარიმდა 10000 ლარით საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის III ნაწილის საფუძველზე.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 16.03.09წ. გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა შპს “...”. კასატორმა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილება მოითხოვა. კასატორი უთითებს, რომ თავად სააპელაციო სასამართლო დაეთანხმა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ საგადასახადო კოდექსის 52-ე მუხლის პირველი ნაწილის “ვ” ქვეპუნქტის გამოყენების კანონიერებას, რომლითაც განისაზღვრა საგადასახადო ორგანოების ვალდებულება, საგადასახადო სამართალდარღვევის გამო განახორციელონ ადმინისტრაციული წარმოება ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით დადგენილი წესით. ამასთანავე, კასატორი აღნიშნავს, რომ მართალია საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლთან მიმართებაში ხანდაზმულობასთან დაკავშირებით არაფერია ნათქვამი, მაგრამ ეს მხოლოდ საკანონმდებლო ხარვეზია, რის გამოც გამოყენებულ უნდა იქნეს “ნორმატიული აქტების შესახებ” კანონის 27-ე მუხლის პირველი პუნქტით, რომლის თანახმად, კანონში პირდაპირ გაუთვალისწინებელი კერძოსამართლებრივი ურთიერთობის მოსაწესრიგებლად გამოიყენება ყველაზე უფრო მსგავსი ურთიერთობის მარეგულირებელი სამართლის ნორმა (კანონის ანალოგია), ხოლო ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, კანონის ანალოგიის გამოყენების შეუძლებლობისას კერძო სამართლებრივი ურთიერთობა უნდა მოწესრიგდეს სამართლის მთელი სისტემის და ზოგადი პრინციპების საფუძველზე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციული საქმეთა პალატის 13.10.2010წ. განჩინებით შპს “...” საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და დადგინდა საქმის განხილვა მხარეთა დასწრებით. საკასაციო პალატის სხდომაზე კასატორის წარმომადგენელმა მხარი დაუჭირა საკასაციო საჩივარს და მოითხოვა მისი დაკმაყოფილება. მოწინააღმდეგე მხარემ საკასაციო საჩივრის მოთხოვნები არ ცნო და ითხოვა სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვება.

ს ა მ ო ტ ი ვ ა ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი :

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების და საკასაციო საჩივრის მოტივების საფუძვლიანობის შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერების შემოწმების შედეგად თვლის, რომ შპს “...” საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

სადავო სამართალურთიერთობის დროს მოქმედი 22.12.04წ. საგადასახადო კოდექსის 97¹-ე მუხლის შესაბამისად, ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი პირების მიერ საქონლის/მომსახურების მიწოდების დროს მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას შესაბამისი მონაცემები აღირიცხება მხოლოდ საკონტროლო-საღარი აპარატების გამოყენებით, საკონტროლო-საღარი აპარატების გამოყენების ვალდებულების მქონე პირებმა უნდა უზრუნველყონ გამოყენების წესების დაცვა, საქონლის მიწოდების ღირებულების ნაღდი ფულით ანაზღაურებისას მომხმარებელზე საკონტროლო-საღარი აპარატის მიერ ამოებჭდილი ჩეკის გაცემა, რომელიც ადასტურებს საქონლის/მომსახურების მიწოდების ოპერაციასთან დაკავშირებით შესაბამისი ნაღდი ფულის გადახდის ფაქტს. მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-საღარი აპარატების გამოყენების წესების დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას ადგენდა საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლი, რომლის თანახმად, მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-საღარი აპარატის გარეშე მუშაობა, იწვევდა დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით. იგივე ქმედება, ჩადენილი განმეორებით, იწვევდა დაჯარიმებას 5000 ლარის ოდენობით (139.2 მუხ.), ჯარიმის გამოყენების შემდეგ, საკონტროლო-საღარი აპარატის გარეშე მუშაობა იწვევდა დაჯარიმებას ყოველ შემდგომ განმეორებაზე 10.000 ლარის ოდენობით (139.3 მუხ.). საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 10.03.06წ. №186 ბრძანებით დამტკიცებული “საკონტროლო-საღარი აპარატების ექსპლუატაციის (გამოყენების) წესების და საღარი ჩეკში შესატანი აუცილებელი რეკვიზიტების დამტკიცების შესახებ” ინსტრუქციის მე-4 მუხლის პირველი პუნქტის მიხედვით, ჩეკის გაცემა ხდება ნაღდი ფულის გადახდევინებისთანავე ან/და ხურდის დაბრუნებასთან ერთად. საქმის მასალებით დასტურდება, რომ საგადასახადო ორგანომ რამოდენიმეჯერ შეამოწმა შპს „...“, რის შედეგადაც ოთხჯერ გამოვლინდა მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-საღარი აპარატის გარეშე მუშაობის ფაქტი. საქმეში დაცული მტკიცებულებებით დასტურდება, რომ მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-საღარი აპარატების გამოყენების წესების დარღვევის გამო, შპს “...” მიმართ შედგენილია საგადასახადო სამართალდარღვევის შესახებ 4 ოქმი. პირველი ოქმის (№2267) საფუძველზე, რომელიც თარიღდება 25.09.06წ., შპს “...” გადასახდელად დაერიცხა ჯარიმა საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად – 500 ლარის ოდენობით, მეორე – 28.03.07წ. №3022 ოქმის საფუძველზე, კოდექსის 139-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად – შპს „...“ დაერიცხა ჯარიმა 5000 ლარის ოდენობით, 18.03.08წ. №3597 ოქმის საფუძველზე, 139-ე მუხლის მე-3 ნაწილზე მითითებით, შპს “...” დაჯარიმდა – 10.000 ლარის ოდენობით. თელავის საგადასახადო ინსპექციის მიერ 16.08.09წ. შედგენილი №000569

სამართალდარღვევის ოქმის საფუძველზე შპს “...”, საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დაჯარიმდა – 10.000 ლარის ოდენობით. სამართალდარღვევის ოქმის საფუძველზე გამოცემული თელავის საგადასახადო ინსპექციის 24.08.09წ. №0417 ბრძანებითა და 26.08.09წ. №067-24 “საგადასახადო მოთხოვნით” შპს “....” ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადასახდელად დაერიცხა ჯარიმა – 10.000 ლარის ოდენობით. ამდენად, საქმის მასალებით დადგენილია და დავას არ იწვევს, რომ შპს “...” მიერ ბოლო ორ (18.03.08წ. და 16.08.09წ.) სამართალდარღვევის ჩადენას შორის დროის ინტერვალი ერთ წელზე მეტია, ამ დარღვევისათვის ჯარიმების დაკისრების პერიოდი ასევე აღემატება ერთ წელს.

შპს “...” არ უარყოფს სამართალდარღვევის არსებობას, თავად სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტი როგორც ასეთი დავას არ იწვევს, დავა ეხება სამართალდარღვევის განმეორებითად მიჩნევის შესაძლებლობას ანუ საკითხის სამართლებრივ ასპექტს. კასატორი არ ეთანხმება ქმედების კვალიფიკაციას და სადავოდ ხდის 16.08.09წ. შპს “...” მიერ ჩადენილი სამართალდარღვევის განმეორებითობას და შესაბამისად, ჩადენილი სამართალდარღვევისათვის საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული სანქციის მის მიმართ გამოყენების შესაძლებლობას. 16.08.09წ. შედგენილი №000569 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმში ასახულია შპს “...” მიერ მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-საღარიბო აპარატების გამოყენების წესის დარღვევის ფაქტი. საკასაციო პალატა არ იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებას იმის შესახებ, რომ სადავო აქტების გამოცემისას საგადასახადო ორგანოს მხოლოდ საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ნორმებით უნდა ეხელმძღვანელა და ქმედება, სამართალდარღვევებს შორის დროის ინტერვალის მიუხედავად, განმეორებით ჩადენილად მიეჩნია. სააპელაციო პალატამ მიუთითა, რომ 139.3 მუხლის გამოყენება უნდა მოხდეს 139.2 მუხლით განსაზღვრული ჯარიმის გამოყენების შემდეგ, ყოველ შემდგომ განმეორებაზე, მიუხედავად იმისა 139.2 მუხლით განსაზღვრული ჯარიმის გამოყენებიდან რა პერიოდი გავიდა. საქმეზე დადგენილად არის ცნობილი, რომ შპს „...“ საგადასახადო კოდექსის 139.3 მუხლით გათვალისწინებული საჯარიმო სანქციის გადახდა დაეკისრა თელავის საგადასახადო ინსპექციის 24.08.09წ. №0417 სადავო ბრძანებით და საგადასახადო მოთხოვნით. საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული კვალიფიციურ შემადგენლობას და შესაბამისად ამ ნაწილით გათვალისწინებული გაზრდილი სანქციის გამოყენების შესაძლებლობას ქმნის საგადასახადო სამართალდარღვევის არაერთგზისობა. 139-ე მუხლის მე-3 ნაწილით სამართალდარღვევის მაკვალიფიცირებელ გარემოებად კანონმდებელი განსაზღვრავდა ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ქმედების, კერძოდ მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-საღარიბო აპარატის გარეშე მუშაობის, მანამდე პირის მიერ არანაკლებ ორჯერ ჩადენას. საკასაციო პალატა არ იზიარებს სააპელაციო პალატის მოსაზრებას იმის შესახებ, რომ სამართალდარღვევის 193-ე მუხლის მე-3 ნაწილით კვალიფიკაციისათვის მნიშვნელობა არ აქვს ამავე მუხლის მე-2 ნაწილით დაჯარიმების შემდეგ გასულ ვადას. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სადავო აქტების გამოცემის დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი რედაქცია ითვალისწინებდა მომხმარებლებთან ნაღდი ფულით

ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესს (97¹ მუხ.) და მისი დარღვევისათვის დაწესებულ სანქციებს (139-ე მუხ.), კოდექსი არ განსაზღვრავდა ვადას, რომლის განმავლობაშიც ქმედება ჩაითვლებოდა განმეორებითად ჩადენილად და პირი საგადასახადო სახდელდაუდებლად. საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ აღნიშნული რეგულიაციის არ არსებობა არ ნიშნავს სამართალდარღვევის განმეორებით ჩადენილად მიჩნევისათვის განვლილი დროის ფაქტორის, სამართალდარღვევებს შორის დროის ინტერვალის საერთოდ გამორიცხვას. განვლილი დროის პერიოდს მნიშვნელობა აქვს პირთა უფლება-ვალდებულებებზე.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევა არის სამართალდარღვევის ერთ-ერთი ნაირსახეობა, საგადასახადო სამართალდარღვევის მიმართ საგადასახადო კოდექსში სპეციალური მოწესრიგების არარსებობის შემთხვევაში საგადასახადო სამართალდარღვევის მიმართ შესაძლებელია ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა შესახებ კოდექსის ნორმების გამოყენება, რომლებიც სამართალდარღვევის ჩადენისათვის სანქციის შეფარდების წესებს ადგენენ. საგადასახადო კანონმდებლობა უშვებს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით რიგი საგადასახადო სამართალდარღვევასთან დაკავშირებული ურთიერთობების რეგულირების შესაძლებლობას (22.12.04წ. საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხ. მე-6 ნაწ. „ა“ ქვეპუნქტი, 54-ე მუხ. 1-ლი ნაწ. „პ“ ქვეპუნქტი), ხოლო ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა 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 შესაბამისად, 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. ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის ზოგადი ნაწილის მუხლები განსაზღვრავენ სამართალდარღვევისათვის კანონით გათვალისწინებული სანქციის შეფარდების ზოგად წესს და სანქციის შემფარდებლის უფლებამოსილებას აქცევს დროით განსაზღვრულ ჩარჩოებში. შესაბამისად, იმის გათვალისწინებით, რომ საგადასახადო კოდექსი არ ითვალისწინებდა სპეციალურ მოწესრიგებას, საგადასახადო ორგანოს, საგადასახადო კოდექსის ნორმებთან ერთად, ადმინისტრაციული სამართალდარღვევათა კოდექსის დებულებები უნდა გაეთვალისწინებია. ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა 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. ამდენად, განსახილველ შემთხვევაში საკასაციო პალატა ბოლო სამართალდარღვევებს შორის დროის ინტერვალის ხანგრძლივობას ქმედების არაერთგზისობის გამომრიცხავ გარემოებად მიიჩნევს და თვლის, რომ სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების

გამოცემისას არ არსებობდა საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული გაზრდილი საჯარიმო სანქციის გამოყენების საფუძველი.

მხედველობაშია მისაღები აგრეთვე ის გარემოება, რომ 22.12.04წ. საგადასახადო კოდექსში 21.07.2010წ. კანონით შეტანილი და 2010 წლის 1 აგვისტოდან ამოქმედებული ცვლილებების თანახმად, საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობის განმსაზღვრელ საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლს დაემატა მე-15 ნაწილი, რომლის თანახმად, ამ მუხლის მიზნებისათვის საგადასახადო სამართალდარღვევა განმეორებით ჩადენილად ჩაითვლება თუ იგივე ქმედება ჩადენილია წინა სამართალდარღვევის გამოვლენიდან 12 თვის განმავლობაში. მართალია, გადასახადების გადახდასთან დაკავშირებით საგადასახადო კანონმდებლობას არ აქვს უკუქცევითი ძალა, კერძოდ გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ოფიციალურად ამოქმედებული და ძალაში შესული ის ნორმატიული აქტები, რომლებიც მოქმედებს საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დროისათვის (კოდექსის მე-2 მუხ., მე-2 ნაწ.), მაგრამ განსახილველ შემთხვევაში დავის საგანი უკავშირდება არა გადასახადის გადახდის, არამედ საგადასახადო სამართალდარღვევის საკითხს. საგადასახადო კოდექსის 125-ე მუხლის მე-5 ნაწილის და ამჟამად მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების დროს, თუ კანონით გაუქმებული ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებობა სამართალდარღვევის ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა. სანქციის შეფარდების დრო მოიცავს არამხოლოდ საგადასახადო ორგანოს მიერ მისი გამოყენების, არამედ აგრეთვე ზემდგომი ორგანოების ან სასამართლოს მიერ სანქციის გამოყენების კანონიერების შემოწმების პერიოდს. ზემოაღნიშნულის გარდა, იმის გათვალისწინებით, რომ სადავო აქტების გასაჩივრება მართალია არ აჩერებს აქტის მოქმედებას, მაგრამ აჩერებს საჯარიმო თანხის გადახდის ვალდებულებას, ამასთანავე სადავო აქტის გასაჩივრების შემთხვევაში პირისათვის საბოლოო შედეგს იწვევს სასამართლო გადაწყვეტილება და არა საგადასახადო ორგანოს სადავო აქტები, საკასაციო პალატა თვლის, რომ სადავო სამართალურთიერთობების მიმართ შესაძლებელია სამართალდარღვევის შემდგომ მიღებული შეღავათიანი რეჟიმის გამოყენება, ხსენებული ნორმისათვის, რომელიც მნიშვნელოვან დამატებით პირობას ადგენს წარსულ, ნორმის ძალაში შესვლამდე დასრულებული სამართალდარღვევისათვის რეგულაციაში და ამდენად აუმჯობესებს მანამდელ მდგომარეობას, ე.წ. „ნამდვილი უკუძალის“, რეტროაქტიულობის მინიჭება. საკასაციო პალატა დამატებით აღნიშნავს, რომ 01.01.2011წ. ძალაში შესული საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლი ადგენს საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესების დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, 269-ე მუხლის მე-8 ნაწილი განსაზღვრავს ქმედების განმეორებითად მიჩნევის პერიოდს, რომელიც ასევე 12 თვეს შეადგენს. გარდა ამისა, კოდექსის დასკვნითი დებულების მიხედვით, კერძოდ 310-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, ამ კოდექსის პროცედურული დებულებები იმ საგადასახადო პერიოდებზეც ვრცელდება, რომლებიც 2011 წლის 1 იანვრამდე მთავრდება. შესაბამისად, დასაშვებია კოდექსის 269.8 მუხლის რეგულაციის გამოყენება სადავო სამართალურთიერთობების მიმართ.

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არ ემყარება კანონმდებლობის მოთხოვნებს და დაუსაბუთებელია, ხოლო საკასაციო საჩივარი მოტივირებული და საფუძვლიანი, რაც წარმოადგენს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 16.03.2010წ. გადაწყვეტილების გაუქმებისა და სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლის შესაბამისად შპს „...“ საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილების საფუძველს.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო

ნ ა წ ი ლ ი :

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

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა :

1. შპს „...“ საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 16.03.2009წ. გადაწყვეტილება და საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;

2. შპს „...“ სარჩელი დაკმაყოფილდეს. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის 28.10.09წ. №3848 ბრძანება, თელავის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 24.08.09წ. №0417 ბრძანება და 26.08.09წ. №067-24 საგადასახადო მოთხოვნა ბათილად იქნეს ცნობილი შპს „...“ ჯარიმის - 9500 ლარის დაკისრების ნაწილში;

3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის თელავის რეგიონალურ ცენტრს (საგადასახადო ინსპექციას) დაევალოს შპს „...“ ჩამოაწეროს ღარიცხული 9500 ლარი და გამოსცეს შესწორებული საგადასახადო მოთხოვნა;

4. შემოსავლების სამსახურის თელავის რეგიონალურ ცენტრს (საგადასახადო ინსპექციას) და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურს შპს „...“ სასარგებლოდ დაეკისროს 760 (შვიდასსამოცი) ლარის ანაზღაურება;

5. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

თავმჯდომარე

ნ. სხირტლაძე

მოსამართლეები:

ლ. მურუსიძე

ნ. ქადაგიძე