

საგადასახადო დავები

კრებულში გამოქვეყნებულია ერთგვაროვანი სასამართლო პრაქტიკის ჩამოყალიბებისა და სამართლის განვითარებისათვის მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებები. ამ და სხვა საქმეთა მოძებნა შესაძლებელია საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ვებ-გვერდზე: <http://www.supremecourt.ge/court-decisions/>

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი
ადმინისტრაციულ საქმეებზე

2024, №3

Decisions of the Supreme Court of Georgia
on Administrative Cases
(in Georgian)

2024, №3

Entscheidungen des Obersten Gerichts von Georgien
in Verwaltungssachen
(in der georgischen Sprache)

2024, №3

Решения Верховного Суда Грузии
по административным делам
(на грузинском языке)

2024, №3

გადაწყვეტილებების შერჩევა და დამუშავებაზე პასუხისმგებელი
ლიანა ლომიძე

ტექნიკური რედაქტორი
მარიკა მაღალაშვილი

რედაქციის მისამართი:

0110, თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №6, ტელ: 298 20 75;
www.supremecourt.ge

ჟურნალი გამოდის საქართველოს უზენაესი სასამართლოსა და
საქართველოს იუსტიციის უმაღლესი საბჭოს საერთო სასამართლოების
დეპარტამენტის მხარდაჭერით

საქიჯელი

1. საგადასახადო სამართალდარღვევა

საბაჟო დეკლარაციის წარუდგენლობის გამო დაჯარიმების კანონიერება	4
ზედნადების შევსებაზე პასუხისმგებელი სუბიექტის დაჯარიმების კანონიერება	21
სათამაშო ბიზნესის საქმიანობის წესების დარღვევის გამო დაჯარიმების კანონიერება	50
საგადასახადო შეღავათის გავრცელება ჩადენილი სამართალდარღვევისთვის	75
სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირების გამო დაჯარიმების კანონიერება	109

2. სხვა საგადასახადო დავები

პირგასამტეხლოს და პროცენტის გამიჯვნა	140
საგადასახადო გირავნობის გავრცელების ფარგლები	152
საგადასახადო მოთხოვნის დღგ-ს სახით დარიცხვის კანონიერება	172

1. საგადასახადო სამართალდარღვევა

საბაჟო დეკლარაციის წარუდგენლობის გამო დაჯარიმების კანონიერება

გადაწყვეტილება საქართველოს სახელმთო

№ბს-484(კ-20)

12 ივლისი, 2022 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა
შემადგენლობა: გ. აბუსერიძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
მ. ვაჩაძე,
ბ. სტურუა

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამარ-
თლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

ა. კ-ამ 2018 წლის 30 ივლისს სარჩელით მიმართა თბილისის სა-
ქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მო-
პასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შე-
მოსავლების სამსახურის მიმართ, სსიპ შემოსავლების სამსახურის
საბაჟო დეპარტამენტის 2018 წლის 21 მარტის №... საგადასახადო
სამართალდარღვევის ოქმის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018
წლის 30 აპრილის №10344 ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა
სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის
13 ივლისის გადაწყვეტილების (№5894/2/18 და №6263/2/18 საჩივ-
რებზე) ბათილად ცნობის მოთხოვნით.

მოსარჩელის განმარტებით, 2018 წლის 21 მარტს საბაჟო გამ-
შვებ პუნქტ „...ზე“ აზერბაიჯანიდან შემოდიოდა საქართველოში,
რა დროსაც იმყოფებოდა სპორტულად ჩაცმული და პირადი სამკა-
ულები შენახული ჰქონდა ხელჩანთაში. მეზაჟე ოფიცრის მოთხოვ-
ნისთანავე წარადგინა ძვირფასეულობა, თუმცა, მიუხედავად ამი-
სა, ძვირფასეულობის დეკლარირების გარეშე შემოტანის საფუძ-
ვლით, მეზაჟე ოფიცრებმა ჩამოართვეს მისი და მისი შვილის პირა-
დი საკუთრება, რომელთა საერთო ღირებულებამ ექსპერტიზის
დასკვნით შეადგინა 5998.81 ლარი. სარჩელში ასევე აღნიშნულია,
რომ მოსარჩელემ არ იცის ქართული ენა და სამართალდარღვევის
ოქმი არ ეთარგმნა მისთვის გასაგებ ენაზე, რითაც დაირღვა მისი
კონსტიტუციური უფლება. მითითებული ოქმი გასაჩივრდა შემო-

სავლების სამსახურში, ხოლო საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შემდეგ ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოში. საჩივართან ერთად წარდგენილ იქნა მტკიცებულებები, რომლებიც უტყუარად ადასტურებდა, რომ ჩამორთმეული ნივთები იყო ა. კ-ას პირადი ნივთები და არ იყო განკუთვნილი ეკონომიკური საქმიანობისათვის, რაც უკანონოდ არ იქნა გაზიარებული. აღნიშნულ გარემოებებზე მითითებით, მოსარჩელემ მოითხოვა სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 08 მაისის გადაწყვეტილებით ა. კ-ას სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ 2018 წლის 21 მარტს 13:14 საათზე, სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის უფროსი მებაჟე-ოფიცრის მიერ ა. კ-ას მიმართ შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რომლის თანახმად, 2018 წლის 21 მარტს სგპ „...ის“ ტერიტორიაზე აზერბაიჯანის მხრიდან შევიდა საქართველოს მოქალაქე კ-ა ა.. ინტერვიუებისას აღნიშნულმა პირმა განაცხადა, რომ მას დეკლარირებას დაქვემდებარებული არაფერი მოჰქონდა, მათ შორის არც ძვირფასეულობა, თუმცა მისი კუთვნილი ხელჩანთის დათვალიერებისას აღმოჩნდა არადეკლარირებული ოქროს ნაკეთობები, კერძოდ, 8 ცალი ბეჭედი, 6 წყვილი საყურე, 6 ცალი სამაჯური და 1 ცალი ყელსაბამი. ექსპერტის №002334/2018 დასკვნის მიხედვით, არადეკლარირებული საქონლის საბაჟო ღირებულებამ შეადგინა 5998.81 ლარი. შესაბამისად, ა. კ-ას, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10 ნაწილის საფუძველზე (სამართალდარღვევის ჩადენის დროს მოქმედი), სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2018 წლის 21 მარტის №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმით სანქციის სახით შეეფარდა ჯარიმა 5998.81 ლარის ოდენობით. აღნიშნული ოქმი ჩაიბარა ა. კ-ამ, რაც მოცემულ ოქმზე ხელის მოწერით დაადასტურა.

საქმეში წარმოდგენილი აუდიო-ვიდეო მასალის მიხედვით სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ მებაჟე-ოფიცერი ესაუბრებოდა ავტოსატრანსპორტო საშუალების მძღოლს, რომელშიც იჯდა ა. კ-ა. მძღოლის განცხადებით, მანქანაში მსხდომი პირები იყვნენ დედა და და. ამასთან, ა. კ-ას მიმართ მებაჟე-ოფიცრის კითხვაზე – იცის თუ არა რუსული, მოსარჩელემ მხრების აჩეჩვით უპასუხა, თუმცა მძღოლმა, რომელსაც ესმოდა რუსული ენა, უპასუხა მებაჟე-ოფიცერს. აუდიო-ვიდეო მასალის მიხედვით, მებაჟე-ოფიცერმა სთხოვა მძღოლს, ეთარგმნა მოსარჩელისთვის ჰქონდა თუ

არა დასადეკლარირებელი ძვირფასეულობა, იგივე შეკითხვით მიმართა თავად ა. კ-ას, რომელმაც ყელსაბამის ჩვენების მიზნით ყელზე მოიკიდა ხელი. მძლოლმა კი განაცხადა, რომ მათ არ გააჩნდათ დასადეკლარირებელი საქონელი. სასამართლომ აღნიშნული აუდიო-ვიდეო მასალის შეფასებისას მიიჩნია, რომ ა. კ-ა გამოიკითხა ჰქონდა თუ არა დასადეკლარირებელი ძვირფასეულობა, მისი შესტებითა და მძლოლის განმარტებით, მან განაცხადა, რომ არ გააჩნდა დასადეკლარირებელი საქონელი, შესაბამისად, აღნიშნული ქმედებით ა. კ-ას სურდა საბაჟო კონტროლის მალულად საქართველოს საბაჟო საზღვარზე შემოეტანა დასადეკლარირებელი ოქროს ნაკეთობები.

სასამართლომ მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის მე-4 და 269-ე მუხლის პირველი ნაწილებზე, ასევე, სამართალდარღვევის ჩადენის დროს მოქმედ ამავე კოდექსის 207-ე, 215-ე მუხლებზე, ასევე 289-ე მუხლის მე-10 ნაწილზე და განმარტა, რომ საბაჟო საზღვარზე საქონლის შემოტანა თუ გატანა უნდა მოხდეს კანონმდებლობის სრული დაცვით და პირი, რომელიც ახორციელებს საქონლის იმპორტს, ექსპორტს თუ ტრანზიტს, ვალდებულია იცოდეს კანონის მოთხოვნები და ზუსტად შეასრულოს ისინი. ამასთან, პირმა უნდა უზრუნველყოს საბაჟო დეპარტამენტისათვის შესაბამისი ინფორმაციის წარდგენა, რაც მიზნად ისახავს საბაჟო კონტროლისა და ზედამხედველობის განხორციელების შესაძლებლობის უზრუნველყოფას. აღნიშნული მოთხოვნების დარღვევა იწვევს კანონმდებლობით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის დაკისრებას, მათ შორის, საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადატანა/გადმოტანა საბაჟო კონტროლის გვერდის ავლით/მისგან მალულად, იწვევს ვალდებული პირის დაჯარიმებას საქონლის საბაჟო ღირებულების 100 პროცენტის ოდენობით. ამასთან, საგადასახადო კანონმდებლობა პირს ავალდებულებს, წარადგინოს საბაჟო დეკლარაცია საქონლის მიმართ, თუ ეს საქონელი გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის ან/და თუ ამ საქონლის ღირებულება აღემატება დაუბეგრავ მინიმუმს.

ზემოაღნიშნული გარემოებებიდან გამომდინარე, საქალაქო სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხეთა წარმომადგენლების არგუმენტაცია და მიუთითა, რომ იმ შემთხვევაში, თუ პირის მიერ საბაჟო საზღვარზე გადმოსატანი საქონლის საბაჟო ღირებულება აღემატება დაუბეგრავ მინიმუმს, მიუხედავად იმისა, მოცემულ პირს აქვს თუ არა ეკონომიკურ საქმიანობაში მისი გამოყენების მიზანი, იგი ექვემდებარება დეკლარირებას. ამდენად, დასადეკლარირებელი ძვირფასეულობის საბაჟო კონტროლის მალულად შემოტანის დადასტურების გამო, სასამართლომ მიიჩნია, რომ ა. კ-ას მიმართ სა-

დავო სამართალდარღვევის ოქმი, ასევე გასაჩივრების შედეგად ზემდგომი ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ მიღებული გადაწყვეტილებები საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვით იყო შედგენილი და არ არსებობდა სადავო აქტების ბათილად ცნობის საფუძველი.

სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის წარმომადგენლის არგუმენტაცია თარჯიმნის მოწვევის სავალდებულობაზე და აღნიშნულთან დაკავშირებით საგადასახადო კოდექსის 207¹ მუხლის პირველ და მე-2 ნაწილებზე, საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 252-ე მუხლის პირველ ნაწილზე მითითებით აღნიშნა, რომ მითითებული საკანონმდებლო დანაწესი ითვალისწინებს არა ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმის მწარმოებელი ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულებას, უზრუნველყოს საქმეში მონაწილე წარმოების ენის არმცოდნე მხარის თარჯიმნით აღჭურვა, არამედ აღნიშნული წარმომადგენს თავად საგადასახადო პასუხისგებაში მიცემული პირის უფლებას, რომლის რეალიზებაც, ასევე მის ნებაზეა დამოკიდებული. ამდენად, თუკი მოსარჩელე საჭიროებდა თარჯიმანს, მას გააჩნდა უფლება მიეთითებინა თარჯიმნის მოწვევის საჭიროებაზე, ხოლო ასეთი მოთხოვნის არარსებობის პირობებში ადმინისტრაციულ ორგანოს არ გააჩნდა ვალდებულება, დამატებით, პასუხისგებაში მიცემული პირის ნების გამოვლენისაგან დამოუკიდებლად უზრუნველყო საქმის განხილვაში თარჯიმნის მოწვევა. სასამართლომ მიუთითა, რომ საქმის მასალებით არ დგინდებოდა ა. კ-ასთვის თარჯიმნის მოწვევაზე უარის თქმა ან მისი აღნიშნული უფლებით სარგებლობის სხვაგვარი შეზღუდვა და ხსენებულს არც თავად მოსარჩელე ხდიდა სადავოდ, შესაბამისად სასამართლომ მიიჩნია, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენის მიზნით ჩატარებული წარმოება შეესაბამებოდა მოქმედ კანონმდებლობას და სარჩელი არ დააკმაყოფილა. თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2019 წლის 8 მაისის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა მოსარჩელემ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 19 ნოემბრის გადაწყვეტილებით ა. კ-ას სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა; გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 08 მაისის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება; ა. კ-ას სარჩელი სრულად დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2018 წლის 21 მარტის №... საგადასახადო სამართალდარ-

ღვევის ოქმი, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 30 აპრილის №10344 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 13 ივლისის გადაწყვეტილება (№5894/2/18 და №6263/2/18 საჩივრებზე).

სააპელაციო პალატამ არ გაიზიარა ქვედა ინსტანციის სასამართლოს შეფასებები და აღნიშნა, რომ საქმის მასალებით ცალსახად არ დასტურდებოდა ა. კ-ას მხრიდან საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადაადგილება საბაჟო კონტროლის გვერდის ავლით ან მისგან მალულად. პალატის მოსაზრებით, ოქროს სამკაულების რაოდენობა და ღირებულება ცალსახად არ განაპირობებდა მისი ეკონომიკური საქმიანობისათვის გადაადგილების ფაქტის დადასტურებულად მიჩნევას. ამასთან, მნიშვნელოვნად მიიჩნია, თუ ვის ეკისრებოდა კანონმდებლობით კონკრეტული სასაქონლო ოპერაციის შერჩევა და მასში საქონლის მოქცევა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 215-ე მუხლის მე-10 ნაწილის თანახმად, საბაჟო გამშვებ პუნქტში საქონლის წარდგენის ვალდებულება აქვს საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადამადგილებელ პირს, საქონლის წარდგენისა და გაფორმების ვალდებულება ეკისრება დეკლარანტს/საქონლის მფლობელს. პალატამ მიიჩნია, რომ გაურკვეველი იყო რამ განაპირობა საგადასახადო ორგანოთა მიერ ა. კ-ას დავალდებულება, საქონელი მოექცია იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში და სწორედ, მოსარჩელე იყო ის პირი, რომელმაც კანონმდებლობით დადგენილი საფუძვლები არსებობის შემთხვევაში, კანონის მოთხოვნათა გათვალისწინებით უნდა განეხორციელებინა სასაქონლო ოპერაციის შესაბამისი სახის შერჩევა და მასში საქონლის მოქცევა.

სააპელაციო პალატამ, ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-14 მუხლზე, ამავე კოდექსის 73-ე მუხლის მე-3 ნაწილზე, ასევე საგადასახადო კოდექსის 207¹ მუხლზე მითითებით, ყურადღება გაამახვილა საქმეში წარმოდგენილი აუდიო-ვიდეო მასალაზე, რომელიც ასახავდა მებაჟე-ოფიცრისა და მოსარჩელის კომუნიკაციის ფაქტს და მასზე დაყრდნობით უსაფუძვლოდ მიიჩნია პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტება იმის თაობაზე, რომ ა. კ-ა არ საჭიროებდა თარჯიმანს, რადგან იმ სატრანსპორტო საშუალების მძღოლს, რომელშიც იჯდა მოსარჩელე, ესმოდა რუსული ენა და საბაჟო დეპარტამენტის თანამშრომლებსა და ა. კ-ას შორის კომუნიკაციას უზრუნველყოფდა. აღნიშნულის საწინააღმდეგოდ პალატამ მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2019 წლის 19 თებერვლის №ბს-1536(კ-18) განჩინებაზე, სადაც განმარტებულია, რომ „მართალია, სამართალწარმოება მიმდინარეობს ქართულ ენაზე, თუმცა ეს არ გამოორიცხავს შესაძლებლობას პირი უზრუნ-

ველყოფილი იქნეს თარჯიმნის მომსახურებით. ის გარემოება, რომ ავტომობილის მძღოლი, რომელშიც იჯდა ა. კ.-ა, უზრუნველყოფდა კომუნიკაციას საბაჟო დეპარტამენტის თანამშრომლებსა და ა. კ.-ას შორის, არ გამოირიცხავდა ადმინისტრაციულ ორგანოს ვალდებულებას მისთვის უზრუნველყო თარჯიმანი“.

სააპელაციო პალატამ, ასევე იმსჯელა მტკიცების ტვირთის განაწილების ინსტიტუტზეც და საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლსა და ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-5 მუხლის პირველი ნაწილზე მითითებით განმარტა, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს უფლება არა აქვს კანონმდებლობის მოთხოვნების საწინააღმდეგოდ განახორციელოს რაიმე ქმედება, ასევე სადავო აქტის კანონიერების მტკიცების ტვირთისგან გათავისუფლებულია მოსარჩელე, რადგან ზემოაღნიშნული მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილი ავალდებულებს მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოს დაამტკიცოს, რომ მან უზრუნველყო მის მიერ გამოცემული გადაწყვეტილების კანონის საფუძველზე და მის შესაბამისად მომზადება, მიღება, გამოცემა. ამდენად, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2007 წლის 25 დეკემბრის №ბს-626-596(კ-07) გადაწყვეტილებაზე მითითებით, სადავო აქტების მტკიცების ტვირთი ადმინისტრაციულ ორგანოს დააკისრა და მიიჩნია, რომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60¹ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, არსებობდა სადავო აქტების ბათილად ცნობის წინაპირობები, შესაბამისად სარჩელი სრულად დააკმაყოფილა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 19 ნოემბრის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ.

საკასაციო საჩივრის მიხედვით, სასამართლომ გადაწყვეტილებაში მიუთითა, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ არ გამოიკვლია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება, კერძოდ, სასამართლოს განმარტებით, მნიშვნელოვანი იყო იმის დადგენა, თუ რა ღირებულების იყო ფიზიკური პირის მიერ შემოტანილი საქონელი და რამდენად იყო იგი განკუთვნილი ეკონომიკური საქმიანობისთვის. ასევე, მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებული იყო წარმოედგინა თარჯიმანი, რათა ა. კ.-ას მოეხდინა სათანადოდ თავისი უფლებების დაცვა. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს მიერ სადავო ადმინისტრაციული აქტების გამოცემისას უხეშად დაირღვა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ნორმები (საგადასახადო ორგანოებისა და გადამხდელის უფლება-ვალდებულებების ნაწილში), რაც საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60 პრიმა მუხლის შესაბამისად,

სადავო (გასაჩივრებული) ადმინისტრაციული აქტების ბათილობის საფუძველს წარმოადგენდა.

კასატორი არ ეთანხმება სასამართლოს აღნიშნულ მსჯელობას და აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10 ნაწილის მიხედვით, საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადატანა ან გადმოტანა საბაჟო კონტროლის გვერდის ავლით ან მისგან მალულად – იწვევს ვალდებული პირის (ამ მუხლის მე-14 ნაწილით გათვალისწინებულის გარდა) დაჯარიმებას საქონლის საბაჟო ღირებულების 100 პროცენტის ოდენობით, ან ამ საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევას. ამავე კოდექსის 269-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის „დ.ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, იმპორტის გადასახადისაგან გათავისუფლებულია „30 კალენდარულ დღეში ერთხელ საგარეო ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 28-ე-97-ე ჯგუფებით (საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის ... კოდით გათვალისწინებული საქონლის გარდა) გათვალისწინებული 500 ლარამდე ღირებულების, 30 კგ-მდე საერთო წონის საქონლის იმპორტი, რომელიც ეკონომიკური საქმიანობისათვის განკუთვნილი არ არის“.

სადავო პერიოდში მოქმედი „საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2012 წლის 26 ივლისის №290 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის 21-ე მუხლის მე-7 პუნქტის „ბ“ ქვეპუნქტი აზუსტებს, რომ თუ ფიზიკური პირის მიერ შემოტანილი საქონლის რაოდენობა ან/და ღირებულება აღემატება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის „დ.ბ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებულ დაუბეგრავ ღირებულებას, ფიზიკურ პირს წარმოემოება დეკლარირების წარდგენის ვალდებულება.

მოცემულ შემთხვევაში, შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის მიერ საქმეზე წარმოდგენილი 14.05.2018 წლის №650487-21-10 წერილის მიხედვით ირკვევა, რომ 2018 წლის 21 მარტს საბაჟო გამშვები პუნქტი „...ის“ საბაჟო კონტროლის ზონაში აზერბაიჯანის რესპუბლიკის მხრიდან შემოვიდა საქართველოს მო-

ქალაქე ა. კ-ა პ/ნ ინტერვიუებისას აღნიშნულმა პიროვნებამ განაცხადა, რომ მას დეკლარირებას დაქვემდებარებული არაფერი მოჰქონდა, მათ შორის არც ძვირფასეულობა, თუმცა მისი კუთვნილი ხელჩანთის დათვალიერების შედეგად აღმოჩნდა არადეკლარირებული ოქროს ნაკეთობები, კერძოდ: 8 ცალი ბეჭედი, 6 წყვილი საყურე, 6 ცალი სამაჯური და 1 ცალი ყელსაბამი, საერთო წონით 104,26 გრამი. ზემოხსენებული არადეკლარირებული საქონლის საბაჟო ღირებულებამ შეადგინა 5998,81 ლარი და სამართალდარღვევაზე უფლებამოსილი პირის მიერ შედგა 2018 წლის 13 თებერვლის №ELO71158 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რის მიხედვითაც მომჩივანს სანქციის სახით შეეფარდა ჯარიმა 5 998,81 ლარის ოდენობით.

ა. კ-ამ ინტერვიუებისას განაცხადა, რომ სავალდებულო დეკლარირებას დაქვემდებარებულ საქონელს არ გადაადგილებდა, თუმცა ხსენებული საქონლის გადაადგილების ფაქტი დასტურდება საქმეზე წარმოდგენილი სადავო ფაქტის ამსახველი ვიდეორჩანანერდნ.

ამდენად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო არ იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას საქონლის ეკონომიკური საქმიანობისათვის გადაადგილების ფაქტის დაუდასტურებლობასთან დაკავშირებით, ვინაიდან საქმეში არსებული მასალების მიხედვით დასტურდება, რომ საქონლის რაოდენობისა და საბაჟო ღირებულების განსაზღვრის მიზნით ჩატარებული სასაქონლო ექსპერტიზის მიხედვით არადეკლარირებული საქონლის საბაჟო ღირებულება (რომელმაც შეადგინა 5998,81 ლარი), აღემატება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის „დ.ბ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებულ დაუბეგრავ ღირებულებას, რაც, თავის მხრივ, ავალდებულებს ფიზიკურ პირს გადაადგილებული საქონლის დეკლარირებას კანონით დადგენილი წესით. ამასთან, კასატორი განმარტავს, რომ ფიზიკური პირის მიერ საბაჟო საზღვარზე 500 ლარზე მეტი ღირებულების საქონლის შემოტანისას, საქონელი ექვემდებარება დეკლარირებას მიუხედავად იმისა, გამოიყენება თუ არა ეს კონკრეტული საქონელი ეკონომიკურ საქმიანობაში. კასატორის მოსაზრებით, აღნიშნულზე მეტყველებს სსკ-ის 199-ე მუხლის შინაარსი, რომელიც ავრცელებს შეღავათს არაეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებულ მხოლოდ 500 ლარამდე ღირებულების საქონელზე და არა იმ საქონელზე, რომლის ღირებულება აღემატება ხუთას ლარს. ანუ ნებისმიერი საქონელი, რომელიც შემოტანილი იქნა ფიზიკური პირის მიერ საბაჟო საზღვარზე და რომლის ღირებულებაც აღემატება 500 ლარს, მიუხედავად იმისა, გამოიყენება თუ არა იგი ეკონომიკურ საქმიანობაში, ექვემდე-

ბარება სავალდებულო დეკლარირებას „საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2012 წლის 26 ივლისის №290 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის 21-ე მუხლის მე-7 პუნქტის „ბ“ ქვეპუნქტით დადგენილი წესით.

კასატორი ასევე არ ეთანხმება სასამართლოს მსჯელობას საგადასახადო ორგანოს მხრიდან თარჯიმნის მონევის აუცილებლობასთან დაკავშირებით და აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი არ შეიცავს მითითებას თარჯიმნის მონევის შესახებ იმის გათვალისწინებით, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევა ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა რიგს განეკუთვნება, ასეთ ურთიერთობებში გამოყენებული უნდა იქნეს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი. კერძოდ, ხსენებული კოდექსის 252-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულია ადმინისტრაციულ პასუხისგებაში მიცემული პირის უფლებები და მოვალეობები, რომლის პირველი ნაწილი სხვა მოვალეობებთან ერთად ითვალისწინებს პირის უფლებას გამოვიდეს მშობლიურ ენაზე თუ არ იცის მიმდინარე წარმოების ენა, ასევე ისარგებლოს თარჯიმნის მომსახურებით. აღნიშნული მუხლი არ მიუთითებს ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულებაზე უზრუნველყოს სამართალდამრღვევი თარჯიმნის მომსახურებით, არამედ, სამართალდამრღვევის უფლებაზე საჭიროების შემთხვევაში მოითხოვოს თარჯიმანი. საქმეზე წარმოდგენილი აუდიო-ვიდეო მასალებით ნათლად ჩანს, რომ სამართალდამრღვევი კომუნიკაციას ამყარებდა ავტომობილის მძღოლთან, ესმოდა მისი საუბარი და პასუხობდა მას რუსულ ენაზე. რაც შეეხება სასამართლოს მიერ მოყვანილ უზენაესი სასამართლოს პრაქტიკას (სუსგ 2019 წლის 19 თებერვლის განჩინება საქმეზე №ბს-1536(კ-18)), მასში უზენაესი სასამართლო ხაზს უსვამს არა მოდავე მხარის თარჯიმნის მომსახურებით უზრუნველყოფის აუცილებლობას, არამედ იმას, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ უნდა უზრუნველყოს სამართალდარღვევის საქმის წარმოება მხარისათვის გასაგებ ენაზე, რაც მოცემულ შემთხვევაში დასტურდება საქმეზე წარმოდგენილი აუდიო-ვიდეო მასალებით, რომლის მიხედვითაც სამართალდამრღვევი კომუნიკაციას ამყარებდა ავტომობილის მძღოლთან რუსულ ენაზე და ესმოდა საუბრის შინაარსი. შესაბამისად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო არაარგუმენტირებულად მიიჩნევს სასამართლოს პოზიციას თარჯიმანთან დაკავშირებით.

ამგვარად, ვინაიდან, მოსარჩელის საბაჟო საზღვარზე გადაადგილებული საქონლის – ოქროს ნაკეთობების საბაჟო ღირებულებ-

ბამ შეადგინა 5998,1 ლარი, რაც აღემატება საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ დაუბეგრავ ღირებულებას, მას წარმოეშვა კუთვნილი საქონლის დეკლარირების ვალდებულება, რაც მისი მხრიდან არ განხორციელებულა. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მომჩივნის მიმართ გამოყენებული სანქცია მართლზომიერია. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელის ქონების მიმართ 2018 წლის 22 მარტს წარმოშობილი საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება მართლზომიერია და არ არსებობს მისი გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი. შესაბამისად კასატორმა მოითხოვა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 2019 წლის 19 ნოემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სასარჩელო მოთხოვნის უარყოფა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 15 თებერვლის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მიღებულ იქნა არსებითად განსახილველად. საკასაციო საჩივარი განხილული იქნა ზეპირი მოსმენის გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრების საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 19 ნოემბრის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც ა. კ-ას სარჩელი არ დაკმაყოფილდება შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველ მუხლზე (სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციით), რომლის თანახმად, ეს კოდექსი საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, აწესრიგებს საქართველოს საბაჟო საზღვარზე მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს, სამართლებრივ ურთიერთობაში მონაწილე პირის, გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას, განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პი-

რების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს.

საკასაციო პალატა მიუთითებს სამართალდარღვევის ჩადენის დროს მოქმედ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 207-ე მუხლის „ს“ ქვეპუნქტზე, რომლის მიხედვით, საბაჟო ზედამხედველობა განიმარტებოდა, როგორც შემოსავლების სამსახურის მიერ გასატარებელ ღონისძიებათა ერთობლიობა, რომლის მიზანია საქონლის მიმართ სავაჭრო პოლიტიკის ღონისძიებების დაცვა, ხოლო „ტ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საბაჟო კონტროლი – შემოსავლების სამსახურის მიერ განხორციელებული ცალკეული მოქმედებები, რომელთა მიზანი იყო საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის შემოტანასა და საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან საქონლის გატანასთან დაკავშირებული საქართველოს კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვის უზრუნველყოფა. დღეს მოქმედი „საქართველოს საბაჟო კოდექსის“ მე-5 მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით, საქართველოს საბაჟო ორგანოს ასევე წარმოადგენს სსიპ შემოსავლების სამსახური, რომელიც, ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ახორციელებს საბაჟო ზედამხედველობას, საბაჟო კონტროლს და საბაჟო ფორმალობებს. ამავე კოდექსის მე-6 მუხლის პირველი ნაწილის „უ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, საბაჟო ზედამხედველობა არის საბაჟო ორგანოს მიერ განსახორციელებელ ღონისძიებათა ერთობლიობა, რომლის მიზანია საქონლის მიმართ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი ვალდებულებების შესრულება. ამავე კოდექსის 209-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საქართველოს საბაჟო საზღვრის გადაკვეთის მიზნებისათვის საქონელი განიმარტებოდა როგორც მატერიალური ქონება, მათ შორის, ფული, ფასიანი ქაღალდები, ელექტროდა თბოენერგია, გაზი და წყალი.

საქონლის საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანამდე საბაჟო ორგანოს საქონლის შემოტანის ზოგადი დეკლარაციის წარდგენის ვალდებულებას ითვალისწინებდა როგორც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის სადავო პერიოდში მოქმედი 215-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილები, ასევე დღეს მოქმედი „საქართველოს საბაჟო კოდექსის“ 66-ე მუხლის პირველ ნაწილი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის სადავო პერიოდში მოქმედი 215-ე მუხლის მე-10 ნაწილის თანახმად, საქონლის წარდგენისა და გაფორმების ვალდებულება ეკისრებოდა დეკლარანტს ან/და საქონლის მფლობელს. ამავე კოდექსის 218-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით კი, საქონლის გაფორმების მიზნით უნდა წარ-

დეგენილიყო საბაჟო დეკლარაცია, რომლის საფუძველზედაც განისაზღვრებოდა ამავე კოდექსის 227-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული სასაქონლო ოპერაციები: იმპორტი; ექსპორტი; რეექსპორტი; ტრანზიტი; საწყობი; თავისუფალი ზონა; დროებითი შემოტანა; შიდა გადამუშავება; გარე გადამუშავება.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ სასაქონლო ოპერაციებში საქონლის მოქცევისა და სასაქონლო ოპერაციების გამოყენების წესებს განსაზღვრავდა საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. კერძოდ, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2012 წლის 26 ივლისის №290 ბრძანებით დამტკიცებული „საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ ინსტრუქციის“ (ძალადაკარგული ფინანსთა მინისტრის 08.09.2019 წლის №257 ბრძანებით) მე-2 მუხლის პირველი და მე-2 პუნქტების თანახმად, საქონელი, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანის მომენტიდან, აგრეთვე საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან გასატანი საქონელი გაფორმების დასრულების მომენტიდან, ექვემდებარებოდა საბაჟო ზედამხედველობას და, შესაბამისად, სავალდებულო იყო მისი წარდგენა ამ მუხლით დადგენილი წესით. საბაჟო გამშვებ პუნქტში საქონლის წარდგენის ვალდებულება ჰქონდა საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადამაადგილებელ პირს. ამავე ინსტრუქციის მე-19 მუხლის პირველ პუნქტის თანახმად, საქონლის წარდგენისა და გაფორმების ვალდებულება ეკისრებოდა დეკლარანტს/საქონლის მფლობელს. ხოლო, ინსტრუქციის 21-ე მუხლის პირველი და მე-2 პუნქტების მიხედვით, საქონლის დეკლარირება შესაძლებელი იყო საბაჟო დეკლარაციის წარდგენით, ზეპირად ან კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა საშუალებით. ამავე მუხლის მე-7 პუნქტის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, ფიზიკურ პირს დეკლარირების ვალდებულება წარმოეშობოდა, თუ მის მიერ შემოტანილი საქონლის რაოდენობა ან/და ღირებულება აღემატება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის „დ.ა“, „დ.ბ“, „დ.გ“, „დ.ზ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებულ დაუბეგრავ რაოდენობასა და ღირებულებას, ან თუ საფოსტო გზავნილით შემოტანილი საქონელი იბეგრება/არ არის გათავისუფლებული იმპორტის გადასახდელებისაგან, ან/და საქონლის შემოტანა შეზღუდულია ან/და საქონლის შემოტანისათვის საჭიროა ნებართვა ან ლიცენზია; თავის მხრივ, საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის „დ.ბ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, იმპორტის გადასახადისაგან გათავისუფლებულია 30 კალენდარულ დღეში ერთხელ საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 28-ე–97-ე ჯგუფებით (საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენ-

კლატურის ... კოდით გათვალისწინებული საქონლის გარდა) გათვალისწინებული 500 ლარამდე ღირებულების, 30 კგ-მდე საერთო წონის საქონლის იმპორტი, რომელიც ეკონომიკური საქმიანობისათვის განკუთვნილი არ არის; „საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის (სეს ესნ) დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2012 წლის 11 ივლისის №241 ბრძანების (ძალადაკარგულია – 18.11.2020 წლის ფინანსთა მინისტრის №275 ბრძანებით) დანართი №1-ის პირველი მუხლის შესაბამისად, 71-ე ჯგუფს განეკუთვნება მარგალიტი ბუნებრივი ან კულტივირებული, ძვირფასი ან ნახევრადძვირფასი ქვები; ძვირფასი ლითონები, ძვირფასი ლითონებით მიტყეცილი ლითონები და მათი ნაწარმი; ბიჟუტერია; მონეტები.

ზემოაღნიშნულ ნორმათა ანალიზის საფუძველზე, პალატა განმარტავს, რომ საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე დეკლარირებას დაქვემდებარებული საქონლის გადაადგილებისას, მისი მფლობელი/მესაკუთრე ვალდებულია დაიცვას საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული მოთხოვნები; კერძოდ, საბაჟო კონტროლისა და ზედამხედველობის ეფექტური განხორციელებისათვის უზრუნველყოფისთვის საბაჟო ორგანოში წარადგინოს შესაბამისი სრულყოფილი ინფორმაცია, წინააღმდეგ შემთხვევაში, საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადატანა ან გადმოტანა საბაჟო კონტროლის გვერდის ავლით ან მისგან მალულად, სადავო აქტის მიღებისას მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10 ნაწილის თანახმად (დღეს მოქმედი საბაჟო კოდექსის 168-ე მუხლის პირველი ნაწილი), იწვევდა ვალდებული პირის დაჯარიმებას საქონლის საბაჟო ღირებულების 100 პროცენტის ოდენობით. ამასთან, საგადასახადო კანონმდებლობა პირს ავალდებულებს, წარადგინოს საბაჟო დეკლარაცია ისეთი საქონლის მიმართ, რომელიც გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის ან/და თუ ამ საქონლის ღირებულება აღემატება დაუბეგრავ მინიმუმს. მართალია, სკ-ის 289-ე მუხლი 2019 წლის 1 სექტემბრიდან ამოღებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსიდან, თუმცა იმავე დარღვევისთვის დღეს მოქმედი საბაჟო კოდექსის 168-ე მუხლის პირველი ნაწილი ითვალისწინებს ანალოგიურ სახდელს, შესაბამისად, სადავო დარღვევისთვის საგადასახადო პასუხისმგებლობა გაუქმებული არ არის.

რაც შეეხება უშუალოდ დარღვევის ჩადენას, ზემოაღნიშნული საკანონმდებლო მოწესრიგება ერთმანეთისაგან განასხვავებს სამართალდარღვევის ჩადენის ორ ალტერნატიულ შესაძლებლობას – საბაჟო კონტროლის გვერდის ავლა და საბაჟო კონტროლისაგან მალულად საქონლის გადმოტანა/გადატანა. „საბაჟო კონტროლის

გვერდის ავლით საქონლის გადმოტანის ან გადატანის მიმართ პირის განზრახვა გამოხატულია შემოსავლების სამსახურის მიერ განსაზღვრული საბაჟო გამშვები პუნქტების გვერდის ავლით, მათ გარეთ არსებული სივრციდან სახელმწიფო საზღვრის შიგნით ან, პირიქით, საზღვრებს შიგნიდან – გარეთ საქონლის უკანონო გადაადგილების სურვილში, მაშინ, როდესაც საბაჟო კონტროლისაგან მალულად საქონლის გადაადგილების მიმართ არსებული განზრახვა საბაჟო გამშვები პუნქტის გავლით, თუმცა მისგან ფარულად, საბაჟო კონტროლისათვის საქონლის გადაადგილების შემჩნევისათვის შემაფერხებელი გარემოებების შექმნის მცდელობით ვლინდება“ (სუსგ 22.11.2018 წ. №ბს-572-572(2კ-18)).

მოცემულ შემთხვევაში, საქმეში წარმოდგენილი აუდიო-ვიდეოს მასალისა და საბაჟო დეპარტამენტის 2018 წლის 21 მარტის №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის მიხედვით დადგენილია, რომ 2021 წლის 21 მარტს მოსარჩელე ა. კ-ა გადაადგილდებოდა საბაჟო გამშვები პუნქტი „...ზე“, რა დროსაც საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის შეკითხვაზე, ჰქონდა თუ არა დეკლარირებას დაქვემდებარებული ნივთები, მან ჟესტიკულაციის გამოყენებით ანიშნა, რომ არ ჰქონდა დეკლარირებას დაქვემდებარებული ნივთები, მათ შორის, არც ძვირფასეულობა, რაც საბაჟო ორგანოს წარმომადგენელს დაუდასტურა მისმა თანმხლებმა პირმა, თუმცა მოსარჩელის კუთვნილი ხელჩანთის დათვალიერების შედეგად აღმოჩნდა ოქროს ნაკეთობები, კერძოდ, 8 ცალი ბეჭედი, 6 წყვილი საყურე, 6 ცალი სამაჯური და 1 ცალი ყელსაბამი, რომლის ღირებულებამ ექსპერტიზის დასკვნის თანახმად (002334/2018) გადაჭარბა 500 ლარს და შეადგინა 5998,81 ლარი. გამომდინარე იქიდან, რომ საქონლის მფლობელს და მის გამამაადგილებელ პირს ა. კ-ა წარმოადგენდა, რომელსაც საბაჟო კონტროლისათვის საქონლის გადაადგილების შემჩნევისათვის შემაფერხებელი გარემოებების შექმნის მცდელობით საზღვარზე შემოჰქონდა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2012 წლის 11 ივლისის №241 ბრძანებით (ses esn) დამტკიცებული დანართის 71-ე ჯგუფით გათვალისწინებული 500 ლარზე მეტი ღირებულების საქონელი, მას ევალებოდა საქონლის მდებარეობის მიუხედავად (ხელჩანთაში იქნებოდა ის თუ სხეულზე მოთავსებული), მისი წარდგენისა და გაფორმების ვალდებულება გამარტივებული საბაჟო დეკლარაციის წარდგენით, რასაც მან თავი აარიდა, შესაბამისად, არსებობდა მოსარჩელის მიმართ კანონმდებლობით დადგენილი პასუხისმგებლობის დაკისრებისა და მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოთა მიერ სადავო ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემის წინაპირობები. გასათვალისწინებელია ის გარემოე-

ბაც, რომ ა. კ-ა არის საქართველოს მოქალაქე, შესაბამისად კანონის ცოდნის პრეზუმფციიდან გამომდინარე ივარაუდება, რომ მან იცოდა აღნიშნული საკანონმდებლო მოთხოვნის იმპერატიული დანაწესი.

რაც შეეხება ა. კ-ას მიმართ გავრცელებული საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების კანონიერებას, საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ვინაიდან შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებისა და წარმოდგენილი ინფორმაციის მიხედვით, 2018 წლის 21 მარტის №... სამართალდარღვევის ოქმის საფუძველზე, მოსარჩელეს 2018 წლის 23 აპრილის მდგომარეობით ერიცხებოდა საგადასახადო დავალიანება 5998,81 ლარის ოდენობით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის გათვალისწინებით, საგადასახადო ორგანოს უფლება ჰქონდა, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად განახორციელებინა მოსარჩელის ქონების მიმართ გირავნობის/იპოთეკის უფლება, შესაბამისად, ის კანონიერია და არ არსებობს მისი გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი.

საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ იმ პირობებში, როდესაც დადასტურებულია დეკლარირებას დაქვემდებარებული საქონლის საზღვარზე მოსარჩელის მიერ საბაჟო კონტროლისაგან მალულად შემოტანის მცდელობა და მოსარჩელის მიერ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად, საქმეში არ არის წარმოდგენილი საწინააღმდეგო გარემოების დამადასტურებელი მტკიცებულება, (ძვირფასეულობის მებაჟე-ოფიცირისთვის წარდგენის დასადასტურებლად), სააპელაციო პალატა უსაფუძვლოდ დაეყრდნო მოსარჩელის მხოლოდ ახსნა-განმარტებას, რაც ეწინააღმდეგება საქმეში წარმოდგენილ აუდიო-ვიდეო მასალაში ასახულ გარემოებებს, რომელიც როგორც საქმის გარემოებების ობიექტურად ამსახველი წყარო, უტყუარი მტკიცებულებაა და თვალნათლივ ასახავს მოსარჩელისა და საბაჟო ორგანოს წარმომადგენლის კომუნიკაციას, შესაბამისად მას სათანადოობის, საკმარისობის, პრიორიტეტულობის და საბოლოო ჯამში გაზიარების თვალსაზრისით გააჩნია არსებითი ხასიათის მტკიცებულებითი ძალა.

საკასაციო პალატა საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებასთან დაკავშირებული პროცედურების განხორციელების ენასა და თარჯიმნის მონევის სავალდებულობის საკითხის შეფასების მიზნით, მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 207¹ მუხლზე, რომლის თანახმად, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებასთან დაკავშირე-

ბული პროცედურები ხორციელდება ქართულ ენაზე, ხოლო აფხაზეთში - აგრეთვე აფხაზურ ენაზე. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ შემთხვევებში საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებასთან დაკავშირებული პროცედურების განხორციელება ან/და საგადასახადო ორგანოში წარსადგენი დოკუმენტების შედგენა შეიძლება უცხოურ ენაზედაც. აღნიშნულის პარალელურად, პალატა მიუთითებს საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 252-ე მუხლზე, სადაც ცალსახად არის დადგენილი ადმინისტრაციულ პასუხისგებაში მიცემული პირის უფლებები, მათ შორის, თარჯიმნის მომსახურებით სარგებლობის თაობაზე. იმის გათვალისწინებით, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევა წარმოადგენს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევას, იმ საკითხების მოსაწესრიგებლად, რომლის თაობაზედაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსი მითითებას არ შეიცავს, გამოიყენება საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის დებულებანი.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საქართველოში სამართალწარმოება მიმდინარეობს ქართულ ენაზე, ხოლო აფხაზეთში - აგრეთვე აფხაზურ ენაზე, თუმცა ეს არ გამორიცხავს შესაძლებლობას საგადასახადო პასუხისგებაში მიცემული პირი უზრუნველყოფილ იქნეს თარჯიმნის მომსახურებით, იმ შემთხვევაში, თუ სამართალდამრღვევი ითხოვს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 252-ე მუხლით მინიჭებული უფლების რეალიზებას, თარჯიმნის მოწვევის თვალსაზრისით. მოცემულ შემთხვევაში, მოსარჩელე აპელირება მასზედ, რომ სამართალდარღვევის ოქმი შედგა ქართულ ენაზე და დეკლარანტს მისთვის გასაგებ ენაზე არ მიეწოდა სათანადო ინფორმაცია, თუმცა, კონკრეტული მითითება, თუ რომელი იყო მისთვის გასაგები ენა და ითხოვდა თუ არა თარჯიმნის მომსახურებით სარგებლობას, ა. კ-ას ოქმის შედგენისას არ დაუფიქსირებია, რაც დასტურდება საქმეში არსებული აუდიო-ვიდეო მასალით. როგორც უკვე აღინიშნა, ამავე აუდიო-ვიდეო მასალით დადასტურებულია მეზაჟე-ოფიცრისა და ა. კ-ას შორის კომუნიკაციის ფაქტი, შესაბამისად, მისთვის ცნობილი იყო როგორც დასმული შეკითხვის, ასევე სამართალდარღვევის შინაარსი. თუკი ა. კ-ა საჭიროებდა თარჯიმანს, მას გააჩნდა უფლება მიეთითებინა თარჯიმნის მოწვევის საჭიროებაზე, ხოლო ასეთი მოთხოვნის არარსებობა, რაც მოცემულ შემთხვევაში სახეზეა, გამორიცხავს საქმის განხილვაში თარჯიმნის მოწვევის სავალდებულობას ადმინისტრაციული ორგანოს ინიციატივით. გარდა ამისა, საყურადღებოა, რომ ა. კ-ასთვის თარჯიმნის მოწვევაზე უარის

თქმის ან მისი აღნიშნული უფლებით სარგებლობის სხვაგვარი შეზღუდვის არსებობა მოსარჩელის მიერ სადავო არ არის.

ამდენად, „საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 252-ე მუხლი ითვალისწინებს არა ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმის მწარმოებელი ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულებას, უზრუნველყოს საქმეში მონაწილე წარმოების ენის არმცოდნე მხარის თარჯიმნით აღჭურვა, არამედ აღნიშნული თავად საგადასახადო პასუხისგებაში მიცემული პირის უფლებას წარმოადგენს, რომლის რეალიზებაც, ასევე, მის ნებაზეა დამოკიდებული“ (სუსგ 22.11.2018 წ. №ბს-572-572(2კ-18)).

ზემოაღნიშნული მსჯელობისა და მითითებული სამართლებრივი ნორმების გათვალისწინებით, საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ არ არსებობს გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის საფუძველი. ამდენად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 19 ნოემბრის გადაწყვეტილება და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლის საფუძველზე საქმეზე მიღებულ უნდა იქნეს ახალი გადაწყვეტილება ა. კ-ას სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილითა და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლით და

გ ა დ ა ნ ე ყ ვ ი ტ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 19 ნოემბრის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. ა. კ-ას სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს;
4. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

**ზედნადების შევსებაზე პასუხისმგებლის სუბიექტის
დაჯარიმების კანონიერება**

**განჩინება
საქართველოს სახელით**

№ბს-786(კ-22)

23 თებერვალი, 2023 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა**
**შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
გ. აბუსერიძე,
ბ. სტურუა**

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამარ-
თლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2017 წლის 17 ოქტომბერს შპს „დ...-მა“ სასარჩელო განცხადე-
ბით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაცი-
ულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხის – სსიპ შემოსავლების სამსა-
ხურის მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, 2017 წლის 31 აგვისტოს შპს „დ...-
მა“ განახორციელა 17 980 ლარის ღირებულების 31 მ³ დახერხილი
ხის მასალის რეალიზაცია შპს „ამ...ზე“, რასთან დაკავშირებითაც,
საქართველოს ფინანსთა მინისტრის №996 ბრძანების შესაბამი-
სად, გამოწერილი იყო ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები №.... აღ-
ნიშნული ტვირთის ტრანსპორტირება მიჩნეულ იქნა სასაქონლო
ზედნადების გარეშედ და გადამხდელი დაჯარიმდა 10 000 ლარით,
ასევე, მას ჩამოერთვა 31 მ³ დახერხილი ხის მასალა.

მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ შემოსავლების სამსახურის ზემო-
აღნიშნული ბრძანება არის დაუსაბუთებელი და არსებობს სამარ-
თალდარღვევის ოქმთან ერთად, მისი ბათილად ცნობის საფუძველ-
ზე.

ამდენად, მოსარჩელემ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგა-
დასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2017 წლის 4 სექტემ-
ბრის №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმისა და სსიპ შე-
მოსავლების სამსახურის 2017 წლის 25 სექტემბრის №25498 ბრძა-
ნების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმე-
თა კოლეგიის 2018 წლის 26 თებერვლის გადაწყვეტილებით შპს
„დ...-ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ

შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2017 წლის 4 სექტემბრის №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 25 სექტემბრის №25498 ბრძანება.

სასამართლომ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებად მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის უფლებამოსილი პირების მიერ 2017 წლის 4 სექტემბერს, 13:00 საათზე შედგა №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რომლის თანახმად, მონიტორინგის სამმართველოს თანამშრომლების მიერ 2017 წლის 31 აგვისტოს, 14:23 საათზე გადამონმდა ...ის მარკის ავტომობილი სახელმწიფო ნომრით საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლებმა დადგენილად მიიჩნიეს, რომ გ. ს.-ი ახდენდა შპს „დ...-ის“ სამეწარმეო საქმიანობისათვის განკუთვნილი საქონლის (31.01 კუბ.მ დახერხილი წიწვოვანი ხის მასალა, 18606 ლარის ღირებულებით) ტრანსპორტირებას ხე-ტყის სპეციალური ელექტრონული ზედნადების გარეშე, რითიც დაირღვა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მე-4 ნაწილი და გადასახადის გადამხდელი დაჯარიმდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლი 3² ნაწილით 10 000 ლარის ოდენობითა და საქონლის ჩამორთმევით.

სასამართლომ, ასევე, დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს „დ...-მა“ საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2017 წლის 4 სექტემბრის №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის გაუქმება მოითხოვა. გადასახადის გადამხდელმა საჩივარში მიუთითა, რომ 2017 წლის 31 აგვისტოს მას გამოწერილი ჰქონდა №... ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 25 სექტემბრის №25498 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ საჩივარი დაუსაბუთებელი იყო და არ არსებობდა მისი დაკმაყოფილების სამართლებრივი საფუძვლები.

ამასთან, საქმის მასალებით სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ 2017 წლის 31 აგვისტოს, 12:24 საათზე გამოიწერა №ელ... ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები (კორექტირების თარიღი: 2017 წლის 7 სექტემბრის 18:26:42 საათი), რომლის თანახმად, შპს „დ...-მა“ შპს „ამ...ს“ მიჰყიდა 17 980 ლარის ღირებულების 31 მ³ დახერხილი ხის მასალა, ტრანსპორტირებით. ზედნადების მე-20 გრაფაში მრგვალი ხე-ტყის წარმოშობის/შეძენის დოკუმენტად კი მიეთითა 2017 წლის 20 აგვისტოს №... სასაქონლო ზედნადები.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექ-

სის 269-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის მიხედვით, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით.

ამავე კოდექსის 286-ე მუხლის 1¹ ნაწილის თანახმად, სამენარმეო საქმიანობისათვის მრგვალი ხე-ტყის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/მისაწოდებელი მრგვალი ხე-ტყის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების საბაზრო ღირებულება არ აღემატება 1 000 ლარს, იწვევს პირის დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით და საქონლის ჩამორთმევას. ამავე მუხლის 1² ნაწილის მიხედვით, სამენარმეო საქმიანობისათვის მრგვალი ხე-ტყის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/მისაწოდებელი მრგვალი ხე-ტყის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების საბაზრო ღირებულება აღემატება 1 000 ლარს, მაგრამ არ აღემატება 10 000 ლარს, იწვევს პირის დაჯარიმებას 5000 ლარის ოდენობით და საქონლის ჩამორთმევას. მითითებული მუხლის 3² ნაწილის თანახმად კი, ამ მუხლის 1¹ ან 1² ნაწილით გათვალისწინებული ქმედება, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/მისაწოდებელი საქონლის საბაზრო ღირებულება 10 000 ლარს აღემატება, იწვევს პირის დაჯარიმებას 10 000 ლარის ოდენობით და საქონლის ჩამორთმევას.

სასამართლომ მიუთითა, რომ მხარეები სადავოდ არ ხდიდნენ იმ ფაქტს, რომ მოსარჩელე ახორციელებდა სამენარმეო საქმიანობისთვის განკუთვნილი საქონლის – ხე-ტყის ტრანსპორტირებას, რაზედაც გამოწერილი უნდა ყოფილიყო ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოცემული დავის სწორად გადაწყვეტისათვის, არსებითი მნიშვნელობა ენიჭებოდა იმ გარემოების

დადგენას, წარმოადგენდა თუ არა გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებას, საქონლის ტრანსპორტირებისას თან ჰქონოდა ელექტრონული სასაქონლო ზედნადები. არც სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები და არც მოპასუხის მიერ წარმოდგენილი წერილობითი შესაგებელი არ შეიცავდა მინიშნებას რაიმე სხვა გარემოებაზე, რომელიც გახდა პასუხისმგებლობის დაკისრების საფუძველი. მოპასუხე საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელმა სასამართლო სხდომაზე განმარტა, რომ რადგან ტრანსპორტირებისას პირს თან არ ჰქონდა ზედნადები, ეს ჩაითვალა სამართალდარღვევად და მოსარჩელეს დაეკისრა შესაბამისი პასუხისმგებლობა.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, რომლის მიხედვით, სამეწარმეო საქმიანობისათვის ქვეყნის შიგნით საქონლის ტრანსპორტირებისას, ხოლო საქონლის მიწოდებისას - მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში (გარდა სპეციალური დამატებული ღირებულების გადასახადის ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით განხორციელებული მიწოდებისა, რომლებიც მოიცავს სასაქონლო ზედნადებით გათვალისწინებულ რეკვიზიტებს) სასაქონლო ზედნადები უნდა გამოიწეროს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმითა და ნესით. ამასთანავე, საქონლის მიწოდებისას მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში სასაქონლო ზედნადების გამოწერისას აკრძალულია საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე შენახვა.

სასამართლომ, ასევე, მიუთითა „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანების 72-ე მუხლის პირველ პუნქტზე, რომლის თანახმად, საქონლის დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირებად/შეძენად განიხილება სამეწარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა.

ამასთან, სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანების 24-ე მუხლის მე-2 პუნქტზე, რომლის თანახმად, სამეწარმეო საქმიანობისათვის, სასაქონლო ზედნადები/ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები სავალდე-

ბულოა გამოყენებულ იქნეს საქონლის: ა) ქვეყნის შიგნით ტრანსპორტირებისას, მიუხედავად იმისა, ხდება თუ არა საქონლის მიწოდება; ბ) მიწოდებისას, მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში.

ამავე ბრძანების 25² მუხლის პირველი პუნქტის „ბ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები (ამ მუხლის მიზნებისთვის შემდეგში – ზედნადები) არის №II-01³ დანართის შესაბამისად დადგენილი ფორმის დოკუმენტი, რომლის შევსება სავალდებულოა მრგვალი ხე-ტყის (მორის) ან ხე-მცენარის პირველადი გადამუშავების პროდუქტზე.

ამავე ბრძანების 25¹ მუხლის პირველი პუნქტის მიხედვით, სასაქონლო ზედნადები (ამ მუხლის მიზნებისთვის შემდეგში – ზედნადები) არის №II-01² დანართის შესაბამისად დადგენილი ფორმის დოკუმენტი. ამავე მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, ზედნადები ივსება ელექტრონულად (გარდა ამ მუხლის მე-13 პუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა) საქონლის გამყიდველის/გამგზავნის მიერ, საქონლის მიწოდებისთანავე ან საქონლის ტრანსპორტირების დაწყებისთანავე.

ამასთან, სასამართლომ მიუთითა „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანების 25¹ მუხლის მე-10 პუნქტზე, რომლის შესაბამისად, საქონლის ტრანსპორტირებისას ელექტრონული პროგრამიდან ამობეჭდილი ზედნადების გამოყენება სავალდებულო არ არის. აღნიშნული შემთხვევა არ წარმოადგენს სამართალდარღვევას და პირს არ დაეკისრება ზედნადების გარეშე საქონლის ტრანსპორტირებისთვის გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა.

სასამართლომ განმარტა, რომ ხე-ტყისა და მისი პირველადი გადამუშავების შედეგად მიღებული პროდუქტის სპეციფიკისა და მნიშვნელობის გათვალისწინებით, გარემოსდაცვითი მიზნებიდან გამომდინარე საჯარო ინტერესების დაცულობის უზრუნველსაყოფად, კანონმდებელმა, ერთი მხრივ, სამეწარმეო საქმიანობისთვის განკუთვნილი საქონლიდან ცალკე გამოჰყო ხე-ტყე და მის მიმართ კანონმდებლობით დადგენილ შემთხვევაში სასაქონლო ზედნადების გამოუწერლობაზე დაანესა განსხვავებული და უფრო მკაცრი სანქცია, ხოლო, მეორე მხრივ, შემოღებულ იქნა სასაქონლო ზედნადების სპეციალური სახე – ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები, რომელიც მოიცავს ჩვეულებრივი სასაქონლო ზედნადებისათვის გათვალისწინებულ მოთხოვნებს და ამასთან, დამატებულია მე-20 და 21-ე სტრიქონები (პირველადი დოკუმენტი და ფირნიშის ნომერი).

სასამართლოს მითითებით, კანონმდებლობით გათვალისწინებულია ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადების მე-20 სტრიქონში მრგვა-

ლი ხე-ტყის (მორის), ხე/მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტის წარმოშობის, შეძენის ან იმპორტის დამადასტურებელი შესაბამისი დოკუმენტის დასახელების, თარიღისა და ნომრის მითითების ვალდებულება, ხოლო 21-ე სტრიქონში – მრგვალი ხე-ტყის (მორის), ხე-მცენარის სპეციალური ფირნიშის ნომრისა. ამასთან, ფირნიშ ადასტურებს საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებულ შემთხვევებში მრგვალი ხე-ტყის (მორის) კანონიერ წარმოშობას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ მიუთითა, რომ მე-20 და 21-ე სტრიქონების შევსება ემსახურება ხე-ტყის წარმოშობის კანონიერების გადამოწმებას, რათა გამოირიცხოს პირის მიერ ხე-ტყის მოპოვება კანონით დადგენილი წესის დარღვევით.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება – სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე, მოიცავს გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებას, გამოწეროს ზედნადები კანონმდებლობით დადგენილი წესით. თუმცა, საგადასახადო კანონმდებლობა მას ანიჭებს უფლებამოსილებას, ელექტრონული ზედნადების გამოწერის შემთხვევაში, საქონლის ტრანსპორტირება განახორციელოს ისე, რომ თან არ ჰქონდეს მატერიალური სახით აღნიშნული ზედნადები. კანონმდებლობის მითითებული დანაწესი ემსახურება იმ მიზანს, რომ საგადასახადო ორგანოს ჰქონდეს შესაძლებლობა, განახორციელოს კონტროლი გადამხდელის მიერ განხორციელებული ოპერაციის დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე, რაც განსახილველ შემთხვევაში, მიიღწევა სსიპ შემოსავლების სამსახურის ელექტრონულ საინფორმაციო ბაზაში საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესით ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადების ელექტრონულად ატვირთვით. ამდენად, სასამართლომ არ გაიზიარა მოპასუხის არგუმენტაცია ხე-ტყის ელექტრონული ზედნადების მატერიალური სახით არქონის გამო მოსარჩელისათვის საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრების თაობაზე.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის მტკიცება ევალება ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელმაც მოიპოვა გარკვეული ფაქტობრივი გარემოებები, თუმცა მოსარჩელე მიუთითებდა ტრანსპორტირების დაწყებამდე შექმნილ ელექტრონულ ზედნადებზე, რაც გამორიცხავდა სამართალდარღვევის ჩადენას. სასამართლოს შეფასებით, რამდენადაც სამართალდარღვევის ელემენტების დადგენა სწორედ საგადასახადო ორგანოს ვალდებულებაა, კანონიერების პრინციპიდან გამომდინარე, მას სრულყოფილად უნდა შეესწავლა გადასახადის გადამ-

ხდელის მიერ მითითებული ფაქტობრივი გარემოებები და მტკიცებულებები, მის მიერ მოპოვებულ მტკიცებულებებთან ერთად და მხოლოდ ყველა ფაქტობრივი გარემოების დადასტურების შემთხვევაში უნდა გამოეთანა დასკვნა საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის თაობაზე.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 26 თებერვლის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 7 აპრილის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 26 თებერვლის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ დავის საგანს წარმოადგენდა 2017 წლის 31 აგვისტოს, 12:24 საათზე გამოწერილი №ელ-... ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადების მე-20 სტრიქონში ხე-ტყის წარმოშობის ძველი დოკუმენტის მონაცემების შეყვანის საფუძველზე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 3² ნაწილით გათვალისწინებული სანქციის გამოყენების კანონიერება.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევები საქართველოში მოწესრიგებულია საგადასახადო კოდექსით, რომელიც განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებსა და საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მიხედვით, საგადასახადო სამართალდარღვევად ჩაითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, რომლის თანახმად, სამეწარმეო საქმიანობისათვის ქვეყნის შიგნით საქონლის ტრანსპორტირებისას, ხოლო საქონლის მიწოდებისას – მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში (გარდა სპეციალური დამატებული ღირებულების გადასახადის ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით განხორციელებული მიწოდებისა, რომლებიც მოიცავს სასაქონლო ზედნადე-

ბით გათვალისწინებულ რეკვიზიტებს), სასაქონლო ზედნადები უნდა გამოიწეროს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმითა და წესით. ამასთანავე, საქონლის მიწოდებისას მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში, სასაქონლო ზედნადების გამომწერისას აკრძალულია საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე შენახვა.

ანალოგიური მოწესრიგება არის მოცემული „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანების 72-ე მუხლის პირველ პუნქტში, რომლის შესაბამისად, საქონლის დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირებად/შეძენად განიხილება სამეწარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა.

სააპელაციო პალატამ, ასევე, მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის შესაბამისად, სამეწარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/მისაწოდებელი საქონლის საბაზრო ღირებულება არ აღემატება 10 000 ლარს, იწვევს პირის დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით. იმავე მუხლის 1¹ ნაწილის შესაბამისად, სამეწარმეო საქმიანობისათვის მრგვალი ხეტყის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/მისაწოდებელი მრგვალი ხეტყის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების საბაზრო ღირებულება არ აღემატება 1 000 ლარს, იწვევს პირის დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით და საქონლის ჩამორთმევას.

ამავე მუხლის 1² ნაწილის მიხედვით, სამეწარმეო საქმიანობისათვის მრგვალი ხე-ტყის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების სასაქონლო ზედნადების გარე-

შე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/მისაწოდებელი მრგვალი ხე-ტყის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების საბაზრო ღირებულება აღემატება 1 000 ლარს, მაგრამ არ აღემატება 10 000 ლარს, იწვევს პირის დაჯარიმებას 5 000 ლარის ოდენობით და საქონლის ჩამორთმევას.

ამასთან, სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის შესაბამისად, ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ქმედება, ჩადენილი განმეორებით, იწვევს პირის დაჯარიმებას 5 000 ლარის ოდენობით. ამავე მუხლის 3¹ ნაწილის მიხედვით, ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ქმედება, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/მისაწოდებელი საქონლის საბაზრო ღირებულება 10 000 ლარს აღემატება, იწვევს პირის დაჯარიმებას 10 000 ლარის ოდენობით.

მითითებული მუხლის 3² ნაწილის თანახმად კი, ამ მუხლის 1¹ ან 1² ნაწილით გათვალისწინებული ქმედება, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/მისაწოდებელი საქონლის საბაზრო ღირებულება 10 000 ლარს აღემატება, იწვევს პირის დაჯარიმებას 10 000 ლარის ოდენობით და საქონლის ჩამორთმევას.

სააპელაციო პალატამ, ასევე, მიუთითა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 24-ე მუხლის პირველ პუნქტზე, რომლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე. ამასთან, დასაბეგრი შემოსავლის (მოგების) განსაზღვრისას მიღებულ შემოსავლებში და განეულ ხარჯებში არც ერთი ელემენტი არ უნდა იქნეს გამოტოვებული ან ორჯერ ჩართული. ამავე მუხლის მე-2 პუნქტის მიხედვით, სამეწარმეო საქმიანობისათვის სასაქონლო ზედნადები/ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები სავალდებულოა გამოყენებულ იქნეს საქონლის: ა) ქვეყნის შიგნით ტრანსპორტირებისას, მიუხედავად იმისა, ხდება თუ არა საქონლის მიწოდება; ბ) მიწოდებისას, მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში. მითითებული მუხლის მე-3 პუნქტის შესაბამისად კი, მე-2 პუნქტით გათვალისწინებული დოკუმენტის გარეშე აკრძალულია საქონლის სანარმოს ტერიტორიულად განცალკევებულ სტრუქტურულ ქვედანაყოფებს შორის (ფილიალები, სა-

ამქროები, უზნები და ა.შ.) საქონლის ტრანსპორტირება (გადაადგილება) და შენახვა.

აღნიშნული ბრძანების 25¹ მუხლის მე-2 პუნქტის მიხედვით, ზედნადები ივსება ელექტრონულად (გარდა ამ მუხლის მე-13 პუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა) საქონლის გამყიდველის/გამგზავნის მიერ, საქონლის მიწოდებისთანავე ან საქონლის ტრანსპორტირების დაწყებისთანავე. ამავე მუხლის მე-10 პუნქტის თანახმად კი, საქონლის ტრანსპორტირებისას ელექტრონული პროგრამიდან ამობეჭდილი ზედნადების გამოყენება სავალდებულო არ არის. აღნიშნული შემთხვევა არ წარმოადგენს სამართალდარღვევას და პირს არ დაეკისრება ზედნადების გარეშე საქონლის ტრანსპორტირებისთვის გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა.

სააპელაციო პალატის შეფასებით, ხე-ტყისა და მისი პირველადი გადამუშავების შედეგად მიღებული პროდუქტის სპეციფიკისა და მნიშვნელობის გათვალისწინებით, გარემოსდაცვითი მიზნებიდან გამომდინარე საჯარო ინტერესების დაცულობის უზრუნველსაყოფად, კანონმდებელმა სამეწარმეო საქმიანობისთვის განკუთვნილი საქონლიდან ცალკე გამოჰყო ხე-ტყე და მის მიმართ კანონმდებლობით დადგენილ შემთხვევაში სასაქონლო ზედნადების გამოწერელობაზე დააწესა განსხვავებული და უფრო მკაცრი სანქცია, რამაც, შედეგად, განაპირობა ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადების შემოღება. საგულისხმოა, რომ სხვა შემთხვევებში გამოყენებადი სასაქონლო ზედნადებისაგან განსხვავებით, გარემოსდაცვითი მიზნების შესასრულებლად, ამ ტიპის ზედნადებს დაემატა მე-20 და 21-ე სტრიქონები (პირველადი დოკუმენტი და ფირნიშის ნომერი).

სააპელაციო პალატამ არ გაიზიარა აპელანტის მსჯელობა და არგუმენტაცია, რომ ელექტრონულად გამოწერილი ზედნადების მე-20 სტრიქონში ხე-ტყის წარმოშობის შესახებ მცდარი ინფორმაციის მითითება ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებად ითვლება. სააპელაციო პალატამ ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ კანონმდებლობით გათვალისწინებული ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადების მე-20 სტრიქონში მოცემულია მრგვალი ხე-ტყის (მორის), ხე/მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტის წარმოშობის, შეძენის ან იმპორტის დამადასტურებელი შესაბამისი დოკუმენტის დასახელების, თარიღისა და ნომრის მითითების ვალდებულება, ხოლო 21-ე სტრიქონში – მრგვალი ხე-ტყის (მორის), ხე-მცენარის სპეციალური ფირნიშის ნომრისა. ამასთან, ფირნიში ადასტურებს საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებულ შემთხვევებში მრგვალი ხე-ტყის (მორის) კანონიერ წარმოშობას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასა-

მართლმ მიიჩნია, რომ მე-20 და 21-ე სტრიქონების შევსება ემსახურება ხე-ტყის წარმოშობის კანონიერების გადამოწმებას, რათა გამოირიცხოს პირის მიერ ხე-ტყის მოპოვება კანონით დადგენილი წესის დარღვევით და, თავისი არსით, აღნიშნული არ უკავშირდება გადასახადის ადმინისტრირების დადგენილი წესით განხორციელების მიზანს.

სააპელაციო პალატამ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-5 ნაწილზე, რომლის მიხედვით, ამ მუხლის პირველი --მე-4 ნაწილებით გათვალისწინებულ შემთხვევებში შესაბამისი სანქცია გამოიყენება, თუ სასაქონლო ზედნადებში არ არის მითითებული ან არასწორად არის მითითებული (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც დაშვებულია ტექნიკური შეცდომა, რომელმაც არ შეიძლება არსებითი გავლენა იქონიოს შედეგზე): ა) დოკუმენტის შედგენის თარიღი ან/და ნომერი; ბ) სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარის დასახელება, საიდენტიფიკაციო ნომერი ან სახელი და გვარი, პირადი ნომერი; გ) საქონლის დასახელება ან/და რაოდენობა.

სააპელაციო პალატამ აღნიშნა, რომ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 25¹ მუხლის მე-14 პუნქტის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია მოახდინოს ზედნადების გაუქმება ან მასში შეტანილი მონაცემების კორექტირება (გარდა ამ მუხლის მე-4 პუნქტის „ა“, „ბ“ და „დ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული მონაცემებისა).

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, როგორც საქმის მასალებით დასტურდებოდა, 2017 წლის 31 აგვისტოს, 12:24 საათზე გამოიწერა №ელ-... ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები (კორექტირების თარიღი: 2017 წლის 7 სექტემბრის 18:26:42 საათი), რომლის თანახმად, შპს „დ...-მა“ შპს „ამ...ს“ მიჰყიდა 17980 ლარის ღირებულების 31 მ³ დახერხილი ხის მასალა ტრანსპორტირებით. ზედნადების მე-20 გრაფაში მრგვალი ხე-ტყის წარმოშობის/შეძენის დოკუმენტად მიეთითა 2017 წლის 20 აგვისტოს №... სასაქონლო ზედნადები.

სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, შპს „დ...ს“ მიერ, 2017 წლის 31 აგვისტოს 12:24 საათზე გამოწერილ №ელ-... ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადებში ხე-ტყის წარმოშობის დოკუმენტის ძველი ნომრის №... მითითება არ უნდა გამხდარიყო შპს „დ...-ისათვის“ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის დაკისრების საფუძველი. აღნიშნული გარემოება არ იძლეოდა სადავო შემთხვევის სასაქონლო ზედნადების არარსებო-

ბასთან გაიგივების საფუძველს, რადგან სასაქონლო ზედნადების არარსებობა შეუძლებელს ხდის/ართულებს საგადასახადო კონტროლის განხორციელების შესაძლებლობას და იმავეთვე ქმნის გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდების საფრთხეს, ხოლო სასაქონლო ზედნადებში დაშვებული გარკვეული შეცდომა/უზუსტობა, მით უფრო, თუკი იგი არის ტექნიკური ხასიათის და უკავშირდება ხე-ტყის წარმოშობის კანონიერების გადამოწმების და არა გადასახადის ადმინისტრირების მიზნებისთვის ზედნადების მე-20 ან/და 21-ე სტრიქონებში მცდარი ინფორმაციის მითითებას, ავტომატურად არ ქმნის იმ სამართლებრივ უკანონო შედეგებს, რაც მოჰყვება სასაქონლო ზედნადების არარსებობას.

შესაბამისად, სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადებში ხე-ტყის წარმოშობის დოკუმენტის ნომრის არასწორად მითითება, თავისი არსით, წარმოადგენდა ტექნიკურ შეცდომას, რომლის შესწორების უფლება გადასახადის გადამხდელს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-5 ნაწილისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 25¹ მუხლის მე-14 პუნქტის შესაბამისად ჰქონდა, განსაკუთრებით იმ პირობებში, როდესაც №ელ-... ხე-ტყის სასაქონლო ელექტრონულ ზედნადებში მითითებული სხვა ინფორმაცია, თუნდაც საქონლის რაოდენობა და სახეობა, ტრანსპორტირების განმხორციელებელი პირის ვინაობა, სატრანსპორტო საშუალების ნომერი და სხვა, სწორად იყო მითითებული, რაც იძლეოდა ტრანსპორტირებული სადავო მასალის იდენტიფიცირების შესაძლებლობას.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 7 აპრილის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

კასატორის განმარტებით, სააპელაციო სასამართლომ დაარღვია მატერიალური და პროცესუალური ნორმები. სასამართლოს არსებითად არ გამოუკვლევია საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებები. სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, არასწორად განმარტა კანონი. შესაბამისად, კასატორი მიიჩნევს, რომ გადაწყვეტილება სამართლებრივი თვალსაზრისით დაუსაბუთებელია.

კასატორის მითითებით, სასამართლომ არ იმსჯელა შემოსავლების სამსახურის მიერ წარდგენილ არგუმენტებსა და მტკიცებულებებზე იმ ფაქტობრივ გარემოებასთან დაკავშირებით, რომ

სამართალდარღვევის ოქმი გამოწერილი იყო არა სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებისათვის, არამედ იმის გამო, რომ შპს „დ...-ის“ მიერ სასაქონლო ზედნადებში მითითებული პროდუქცია უკვე გახარჯული იყო და შესაბამისად, ოქმის შედგენის მომენტში ხდებოდა ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება. ამდენად, შემოსავლების სამსახური მიიჩნევს, რომ აღნიშნული გარემოება წარმოადგენს დავის გადაწყვეტისათვის ძირითადი მნიშვნელობის მქონე ფაქტობრივ გარემოებას, რომლის სასამართლოს მხრიდან გამოკვლევა-შესწავლა განსხვავებული შედეგის დადგომას განაპირობებდა.

კასატორის განმარტებით, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შინაარსიდან ირკვევა, რომ საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ოფიცრების მიერ 2017 წლის 31 აგვისტოს გადამონმდა ავტომანქანა სახელმწიფო ნომრით: გადამონმების შედეგად დადგინდა, რომ გ. ს-ი (პ/ნ ...) ახორციელებდა შპს „დ...-ის“ (ს/ნ ...) სამენარმეო საქმიანობისათვის განკუთვნილი საქონლის (ხე-ტყის მასალა) ტრანსპორტირებას 2015 წლის 15 აგვისტოდან მოქმედი ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადების გარეშე. საქმის მასალებით დგინდება, რომ საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ოფიცრების მიერ გადამონმებისას შემოსეენებული სატვირთო სატრანსპორტო საშუალების სახელმწიფო ნომერზე გამოწერილი სასაქონლო ზედნადები არ დაფიქსირდა. აღნიშნულის შემდგომ, მოხდა შპს „დ...-ის“ წარმომადგენლებთან დაკავშირება, რომლებმაც განმარტეს, რომ საქონლის ტრანსპორტირებაზე გამოწერილი იყო ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები №ელ-..., რომელშიც დაშვებული იყო მექანიკური შეცდომა, კერძოდ, არასწორად იყო დაფიქსირებული ავტოსატრანსპორტო საშუალების სახელმწიფო ნომერი. კასატორის მითითებით, ვინაიდან „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია განსაზღვრავს ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადების გამოწერის წესს, ამავე ინსტრუქციის 25² მუხლის მე-3 პუნქტის შესაბამისად, ბორტზე განთავსებული საქონლის თანმხლებ დოკუმენტებთან შესაბამისობის დადგენის მიზნით, შესწავლილ იქნა შპს „დ...-ის“ მიერ გამოწერილი №ელ-... ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადების მე-20 გრაფაში მითითებული სასაქონლო ზედნადები №... (20.08.2017წ.), რომლის მიხედვითაც, შპს „დ...-მა“ შპს „...საგან“ (ს/ნ ...) შეიძინა საქონელი – 35 მ³ მოცულობის დახერხილი წიწვოვანი ხის მასალა. თუმცა შპს „დ...-ს“ №... ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადების მითითებით ჯამში 35 მ³ მოცულობის დახერხილი ხის მასალა 2017 წლის 21 აგვისტოს მიწოდებული აქვს ორი სხვადასხვა საწარმოსათვის: №... ხე-ტყის

სასაქონლო ზედნადებით 15 მ³ დახერხილი ხის მასალა მიეწოდა შპს „ტ...-ს“ (ს/ნ ...), ხოლო №... ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადებით 20 მ³ მოცულობის დახერხილი ხის მასალა – შპს „...-ს“ (ს/ნ ...).

ამასთან, კასატორის განმარტებით, მიუხედავად იმისა, რომ შპს „დ...-ის“ მიერ შპს „...საგან“ შეძენილ 35 მ³ ხე-ტყის მასალაზე გამოწერილი ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები (№...) შპს „დ...-ის“ მიერ მითითებულ იქნა სრული მოცულობით (15 მ³ + 20 მ³) სხვადასხვა საწარმოზე სასაქონლო ზედნადებით მიწოდებისას, შპს „დ...-ის“ მიერ ისევ განხორციელდა უკვე განაშთული სასაქონლო ზედნადების გამოყენება სხვადასხვა საწარმოებზე გამოწერილი ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადებებში, კერძოდ:

2017 წლის 26 აგვისტოს შპს „დ...-ის“ მიერ №... ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები გამოწერილია შპს „...ზე“ (ს/ნ ...), 3 მ³ მოცულობის ხე-ტყის მასალის მიწოდებაზე, რომლის მე-20 გრაფაში მითითებულია 21 აგვისტოს განაშთული №... სასაქონლო ზედნადები.

2017 წლის 26 აგვისტოს შპს „დ...-ის“ მიერ №... ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები გამოწერილია შპს „ა...ზე“ (ს/ნ ა...), 5 მ³ ხე-ტყის მასალის მიწოდებაზე, რომლის მე-20 გრაფაში ასევე მითითებულია 21 აგვისტოს განაშთული №... სასაქონლო ზედნადები.

2017 წლის 28 აგვისტოს შპს „დ...-ის“ მიერ №... ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები გამოწერილია ისევ შპს „...ზე“ (ს/ნ ...), 3 მ³ მოცულობის ხე-ტყის მასალის მიწოდებაზე, რომლის მე-20 გრაფაში ასევე მითითებულია 21 აგვისტოს განაშთული №... სასაქონლო ზედნადები.

2017 წლის 31 აგვისტოს შპს „დ...-ის“ მიერ №... ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები გამოწერილია შპს „ამ...ზე“ (ს/ნ ...), 31 მ³ მოცულობის ხე-ტყის მასალის მიწოდებაზე, რომლის მე-20 გრაფაში ასევე მითითებულია 21 აგვისტოს განაშთული №... სასაქონლო ზედნადები.

კასატორის განმარტებით, რამდენადაც შპს „დ...-ის“ მიერ განხორციელდა უკვე განაშთული სასაქონლო ზედნადების გამოყენება სხვადასხვა საწარმოზე, 2017 წლის 31 აგვისტოს შპს „დ...-ის“ მიერ დაირღვა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მოთხოვნა, რის გამოც 2017 წლის 4 სექტემბერს მოსარჩელის მიმართ შედგენილ იქნა სამართალდარღვევის ოქმი და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 3^ე ნაწილის საფუძველზე, მას სანქციის სახით შეეფარდა ფულადი ჯარიმა 10 000 ლარის ოდენობით, ასევე, საქონლის ჩამორთმევა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 15 ივლისის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწი-

ლის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი; საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული დასაშვებობის შემოწმება დაინიშნა მხარეთა დასწრების გარეშე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 8 დეკემბრის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრის დასაშვებობის საკითხის განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრებით, 2023 წლის 26 იანვარს.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2023 წლის 26 იანვრის სასამართლო სხდომიდან სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრის დასაშვებობის განხილვა გადაინიშნა მხარეთა დასწრების გარეშე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2023 წლის 26 იანვრის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მისი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრების გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 7 აპრილის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს.

საკასაციო სასამართლო, უპირველესად, მიზანშეწონილად მიიჩნევს განსახილველი დავის საგნის იდენტიფიცირებას. როგორც საქმის მასალებით დგინდება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის უფლებამოსილი პირების მიერ 2017 წლის 4 სექტემბერს, 13:00 საათზე შედგა №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რომლის თანახმად, მონიტორინგის სამმართველოს თანამშრომლების მიერ 2017 წლის 31 აგვისტოს, 14:23 საათზე გადამოწმდა ...ის მარკის ავტომობილი. საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლებმა დადგენილად მიიჩნიეს, რომ გ. ს-ი ახდენდა შპს „დ...-ის“ სამეწარმეო საქმიანობისათვის განკუთვნილი საქონლის (31.01 კუბ.მ დახერხილი წიწვოვანი ხის მასალა, 18606 ლარის ღირებულებით) ტრანსპორტირებას ხე-ტყის სპეციალური ელექტრონული ზედნადების გარეშე, რითიც დაირღვა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მე-4

ნაწილი და გადასახადის გადამხდელი დაჯარიმდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლი 3² ნაწილით 10 000 ლარის ოდენობითა და საქონლის ჩამორთმევით.

საქმის მასალებით, ასევე, დადგენილია, რომ შპს „დ...-მა“ საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2017 წლის 4 სექტემბრის №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის გაუქმება მოითხოვა. გადასახადის გადამხდელმა საჩივარში მიუთითა, რომ 2017 წლის 31 აგვისტოს მას გამოწერილი ჰქონდა №... ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 25 სექტემბრის №25498 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

ამასთან, საქმის მასალებით დადგენილად არის მიჩნეული, რომ 2017 წლის 31 აგვისტოს, 12:24 საათზე გამოიწერა №ელ... ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები (კორექტირების თარიღი: 2017 წლის 7 სექტემბრის 18:26:42 საათი), რომლის თანახმად, შპს „დ...-მა“ შპს „ამ...ს“ მიჰყიდა 17 980 ლარის ღირებულების 31 მ³ დახერხილი ხის მასალა, ტრანსპორტირებით. ზედნადების მე-20 გრაფაში მრგვალი ხე-ტყის წარმოშობის/შეძენის დოკუმენტად კი მიეთითა 2017 წლის 20 აგვისტოს №... სასაქონლო ზედნადები.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, მოსარჩელე შპს „დ...“ სადავოდ ხდის სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2017 წლის 4 სექტემბრის №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 25 სექტემბრის №25498 ბრძანებას, შესაბამისად, სარჩელის საფუძვლიანობის შემოწმებისათვის არსებითია გადანყდეს, არსებობდა თუ არა მოსარჩელის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლი 3² ნაწილით დაჯარიმების საფუძველი.

საკასაციო სასამართლო აქვე აღნიშნავს, რომ თბილისის საქალაქო სასამართლოს გადანყვეტილებით სარჩელი სრულად იქნა დაკმაყოფილებული, რაც, თავის მხრივ, უცვლელად დარჩა სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული განჩინებით. მართალია, სააპელაციო სასამართლომ შედეგობრივად გაიზიარა თბილისის საქალაქო სასამართლოს მიერ დავის ამგვარად გადანყვეტა, თუმცა გასაჩივრებული განჩინება დაეფუძნა განსხვავებულ ფაქტობრივ გარემოებასა და მსჯელობას. კერძოდ, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლოში დავის განხილვისას მხარეთა პოზიციები და სასამართლოს მსჯელობა, ძირითადად, აქცენტირდა იმ გარემოებაზე, რომ პირს, რომელიც 17 980 ლარის ღირებულების 31 მ³ დახერხილი ხის მასალის გადაზიდვის

პროცესში მართავდა ავტოსატრანსპორტო საშუალებას, მატერიალური ფორმით თან არ ახლდა 2017 წლის 31 აგვისტოს ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები. საქალაქო სასამართლომ, მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის მიმოხილვის საფუძველზე, გამოიკვლია უფლებამოსილი ადმინისტრაციული ორგანოს წარმომადგენლებისათვის სასაქონლო ზედნადების მატერიალური ფორმით წარდგენის საჭიროება, რამდენადაც იგი ივსება ელექტრონულად, ხოლო საგადასახადო უწყების წარმომადგენლებს შესაძლებლობა ჰქონდათ, სპეციალურ ბაზაში გადაემოწმებინათ ზედნადების არსებობა-არარსებობა.

თავის მხრივ, სააპელაციო სასამართლოში დავის განხილვისას აპელანტმა – სსიპ შემოსავლების სამსახურმა დააკონკრეტა, თუ რაში გამოიხატებოდა ხის მასალის ხე-ტყის სპეციალური ელექტრონული ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება. კერძოდ, სამსახურის აღნიშვნით, ზედნადების მე-20 გრაფაში მრგვალი ხე-ტყის წარმოშობის/შეძენის დოკუმენტად მიეთითა 2017 წლის 20 აგვისტოს №... სასაქონლო ზედნადები, რომლითაც დგინდებოდა, რომ შპს „დ...-მა“ შპს „...საგან“ შეიძინა 35 მ³ მოცულობის დახერხილი წიწვოვანი ხის მასალა. თუმცა შპს „დ...-ს“ №... ხე-ტყის სასაქონლოს ზედნადების მითითებით ჯამში 35 მ³ მოცულობის დახერხილი ხის მასალა 2017 წლის 21 აგვისტოს მიწოდებული ჰქონდა ორი სხვადასხვა საწარმოსათვის: №... ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადებით 15 მ³ დახერხილი ხის მასალა მიენოდა შპს „ტ...-ს“, ხოლო №... ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადებით 20 მ³ მოცულობის დახერხილი ხის მასალა – შპს „...-ს“. თავის მხრივ, 2017 წლის 20 აგვისტოს სასაქონლო ზედნადები მიეთითა სხვა საწარმოებისათვის ხე-ტყის მასალის მიწოდების მიზნით 2017 წლის 26 აგვისტოს და 28 აგვისტოს გამოწერილ 3 სხვადასხვა სასაქონლო ზედნადებში. ამდენად, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა მიიჩნია, რომ ხე-ტყის კანონიერი საფუძვლის წარმოშობის გრაფაში მითითებული სასაქონლო ზედნადებით შეძენილი დახერხილი ხის მასალა (35 მ³) სრულად იყო გახარჯული, შესაბამისად, ვერ დასტურდებოდა შპს „ამ...ზე“ 2017 წლის 31 აგვისტოს სასაქონლო ზედნადებით მისაწოდებელი 31 მ³ ხე-ტყის მასალის კანონიერი წარმოშობა, რის გამოც, სამსახურმა შემთხვევა გაუთანაბრა ზედნადების არარსებობას.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო განსაკუთრებულ ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ 2021 წლის 7 დეკემბერს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა განცხადებით მიმართა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს და შპს „დ...-ის“ მიერ 2017 წლის 20 აგვისტოს №... სასაქონლო ზედნადებით შეძენილი 35 მ³ დახერხილი ხის მასალის განაშთვის დასადასტურებლად, 2017 წლის 20 აგვისტოს

№..., 2017 წლის 21 აგვისტოს №... და №..., 2017 წლის 26 აგვისტოს №... და №..., 2017 წლის 28 აგვისტოს №... და 2017 წლის 31 აგვისტოს №... სასაქონლო ზედნადებები წარადგინა. თუმცა, საკასაციო სასამართლო ხაზგასმით აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული განჩინება არ შეიცავს მსჯელობას მითითებული განცხადებით წარდგენილ მტკიცებულებებთან დაკავშირებით. სანაცვლოდ, სააპელაციო სასამართლოს დასაბუთება ძირითადად დაეფუძნა იმ გარემოებას, რომ სასაქონლო ზედნადებში ხე-ტყის კანონიერი წარმოშობის მიუთითებლობა არ გულისხმობდა ზედნადების არარსებობას და არ ქმნიდა გადასახადების ადმინისტრირების საფრთხეს. შედეგად, სააპელაციო სასამართლომ ხე-ტყის წარმოშობის დოკუმენტის ნომრის არასწორად მითითება ტექნიკურ შეცდომად მიიჩნია და აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-5 ნაწილისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 25¹ მუხლის მე-14 პუნქტის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს უფლება ჰქონდა შეესწორებინა სასაქონლო ზედნადებში დაშვებული ტექნიკური შეცდომები.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევებთან დაკავშირებულ საკითხებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსი აწესრიგებს, კერძოდ, იგი განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებსა და საგადასახადო პანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას. დასახელებული კოდექსის 269-ე მუხლით განსაზღვრულია ქმედების საგადასახადო სამართალდარღვევად მიჩნევისა და საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზოგადი პრინციპები, რომლის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევად ჩაითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, სამეწარმეო საქმიანობისათვის ქვეყნის შიგნით საქონლის ტრანსპორტირებისას, ხოლო საქონლის მიწოდებისას - მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში (გარდა სპეციალური დამატებული ღირებულების გადასახადის ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით განხორციელებული მიწოდებისა, რომლებიც მოიცავს სასაქონლო ზედნადებით გათვალისწინებულ რეკვიზიტებს) სასაქონლო ზედნადები უნდა გამოიწეროს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის

ტრის მიერ დადგენილი ფორმითა და წესით. ამასთანავე, საქონლის მიწოდებისას მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში სასაქონლო ზედნადების გამოწერისას აკრძალულია საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე შენახვა.

ანალოგიურ მოწესრიგებას ითვალისწინებს „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანების 72-ე მუხლის პირველი პუნქტი, რომლის შესაბამისად, საქონლის დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირებად/შეძენად განიხილება სამეწარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა.

ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციის 286-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, სამეწარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/მისაწოდებელი საქონლის საბაზრო ღირებულება არ აღემატება 10 000 ლარს, იწვევს პირის დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით. ამავე მუხლის 1¹ ნაწილის შესაბამისად, სამეწარმეო საქმიანობისათვის მრგვალი ხეტყის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/მისაწოდებელი მრგვალი ხეტყის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების საბაზრო ღირებულება არ აღემატება 1 000 ლარს, იწვევს პირის დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით და საქონლის ჩამორთმევას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის იმავე რედაქციის 286-ე მუხლის 1² ნაწილის მიხედვით, სამეწარმეო საქმიანობისათვის მრგვალი ხეტყის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების

გაუცემლობა ან საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/მისაწოდებელი მრგვალი ხეცყის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების საბაზრო ღირებულება აღემატება 1 000 ლარს, მაგრამ არ აღემატება 10 000 ლარს, იწვევს პირის დაჯარიმებას 5000 ლარის ოდენობით და საქონლის ჩამორთმევას. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ქმედება, ჩადენილი განმეორებით, იწვევს პირის დაჯარიმებას 5 000 ლარის ოდენობით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის იმავე რედაქციის 286-ე მუხლის 3¹ ნაწილის შესაბამისად, ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ქმედება, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/მისაწოდებელი საქონლის საბაზრო ღირებულება 10 000 ლარს აღემატება, იწვევს პირის დაჯარიმებას 10 000 ლარის ოდენობით. ამავე მუხლის 3² ნაწილის მიხედვით კი, ამ მუხლის 1¹ ან 1² ნაწილით გათვალისწინებული ქმედება, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/მისაწოდებელი საქონლის საბაზრო ღირებულება 10 000 ლარს აღემატება, იწვევს პირის დაჯარიმებას 10 000 ლარის ოდენობით და საქონლის ჩამორთმევას.

საკაცაციო სასამართლო, ასევე, მიუთითებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 24-ე მუხლის პირველ პუნქტზე, რომლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე. ამასთან, დასაბეგრი შემოსავლის (მოგების) განსაზღვრისას მიღებულ შემოსავლებში და განეულ ხარჯებში არც ერთი ელემენტი არ უნდა იქნეს გამოტოვებული ან ორჯერ ჩართული. ამავე მუხლის მე-2 პუნქტი განსაზღვრავს, რომ სამეწარმეო საქმიანობისათვის, სასაქონლო ზედნადები/ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები სავალდებულოა გამოყენებულ იქნეს საქონლის: ა) ქვეყნის შიგნით ტრანსპორტირებისას, მიუხედავად იმისა, ხდება თუ არა საქონლის მიწოდება; ბ) მიწოდებისას, მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში. დასახელებული მუხლის მე-3 პუნქტის შესაბამისად კი, მე-2 პუნქტით გათვალისწინებული დოკუმენტის გარეშე აკრძალულია საქონლის საწარმოს ტერიტორიულად განცალკევებულ სტრუქტურულ ქვედანაყოფებს შორის (ფილიალები, საამქროები, უბნები და ა.შ.) საქონლის ტრანსპორტირება (გადაადგილება) და შენახვა.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს ზემოხსენებული ინსტრუქციის 25¹ მუხლის მე-2 პუნქტზე, რომლის თანახმად, ზედნადები ივსება ელექტრონულად (გარდა ამ მუხლის მე-13 პუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა) საქონლის გამყიდველის/გამგზავნის მიერ, საქონლის მიწოდებისთანავე ან საქონლის ტრანსპორტირების დაწყებისთანავე. ამავე მუხლის მე-10 პუნქტის თანახმად, საქონლის ტრანსპორტირებისას ელექტრონული პროგრამიდან ამობეჭდილი ზედნადების გამოყენება სავალდებულო არ არის. აღნიშნული შემთხვევა არ წარმოადგენს სამართალდარღვევას და პირს არ დაეკისრება ზედნადების გარეშე საქონლის ტრანსპორტირებისთვის გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა.

მითითებული მუხლის მე-4 პუნქტის შესაბამისად, ზედნადები ივსება შემდეგი წესით: ა) პირველ სტრიქონში ავტომატურად იწერება ელექტრონული პროგრამის მეშვეობით მინიჭებული ზედნადების სარეგისტრაციო ნომერი; ბ) მე-2 სტრიქონში იწერება ზედნადების ამოქმედების (გააქტიურების) თარიღი (რიცხვი, თვე, წელი), ხოლო მე-3 სტრიქონში ამოქმედების (გააქტიურების) დრო (საათი, წუთი). ზედნადების ამოქმედების (გააქტიურების) თარიღი და დრო ემთხვევა საქონლის მიწოდების ან საქონლის ტრანსპორტირების დაწყების თარიღს და დროს; გ) მე-4 და მე-5 სტრიქონებში იწერება გამყიდველის/გამგზავნის და მყიდველის/მიმღების დასახელება ან სახელი და გვარი, საიდენტიფიკაციო/პირადი ნომერი; დ) მე-6 სტრიქონში იწერება ოპერაციის შინაარსი (თუ როგორ ხდება საქონლის მიწოდება/ტრანსპორტირება); დ.ა) შიდა გადაზიდვა (საქონლის ტრანსპორტირება, როდესაც არ ხდება საქონლის მიწოდება); დ.ბ) მიწოდება ტრანსპორტირებით (საქონლის მიწოდება, რომელსაც თან ახლავს გამყიდველის/გამგზავნის ან მყიდველის/მიმღების მიერ საქონლის ტრანსპორტირება); დ.გ) მიწოდება ტრანსპორტირების გარეშე (საქონლის მიწოდება, როდესაც საქონლის მდებარეობის ფაქტობრივი ადგილსამყოფელი არ იცვლება); დ.დ) დისტრიბუცია (საქონლის მიწოდება გამყიდველის/გამგზავნის თანამშრომლების (დისტრიბუტორების) მიერ. აგრეთვე, მომსახურების განევის ხელშეკრულების ფარგლებში ტრანსპორტირების განმახორციელებელი პირის მიერ); დ.ე) უკან დაბრუნება (მყიდველის/მიმღების მიერ საქონლის გამყიდველისათვის/გამგზავნისათვის დაბრუნება); ე) მე-7 და მე-8 სტრიქონებში იწერება შესაბამისად ტრანსპორტირების დაწყების და დასრულების ადგილი (მისამართი); ვ) მე-9 სტრიქონში იწერება ტრანსპორტირების სახე: ვ.ა) საავტომობილო; ვ.ბ) სარკინიგზო; ვ.გ) საავიაციო; ვ.დ) სხვა; ზ) ამ პუნქტის „ვ“ ქვეპუნქტის „ვ.ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაში: ზ.ა) მე-10 სტრიქონში იწერება იმ სატრანსპორტო

საშუალების სახელმწიფო ნომერი, რომლითაც ხდება საქონლის გადაზიდვა; ზ.ბ) მე-11 სტრიქონში იწერება სატრანსპორტო საშუალების მძღოლის პირადი ნომერი; ზ.გ) მე-12 სტრიქონში იწერება გამყიდველის/გამგზავნის ან მყიდველის/მიმღების მიერ განეული ტრანსპორტირების ხარჯი ლარებში. თუ ტრანსპორტირება ხორციელდება მყიდველის/მიმღების ან გამყიდველის/გამგზავნის საკუთრებაში ან სარგებლობაში (იჯარა) არსებული სატრანსპორტო საშუალებით, ზედნადების მე-12 სტრიქონი არ ივსება; თ) ამ პუნქტის „ე“ ქვეპუნქტის „ვ.ბ“ – „ვ.დ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებულ შემთხვევებში მე-10 – მე-12 სტრიქონები არ ივსება; ი) ზედნადების ცხრილში იწერება: ი.ა) I სვეტში – საქონლის რიგითი ნომერი; ი.ბ) II სვეტში – საქონლის დასახელება; ი.გ) III სვეტში – საქონლის კოდი (გადასახადის გადამხდელის მიერ ნებისმიერი კომბინაციით შექმნილი ან საბუღალტრო პროგრამაში არსებული ან საგარეო ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურით განსაზღვრული კოდი); ი.დ) IV სვეტში – საქონლის ზომის ერთეული; ი.ე) V სვეტში – საქონლის რაოდენობა; ი.ვ) VI სვეტში – საქონლის ერთეულის ფასი (დღგ-ის გადამხდელისათვის დღგ-ის ჩათვლით, აქციზის გადამხდელისათვის აქციზურ საქონელზე, დღგ-ის და აქციზის ჩათვლით); ი.ზ) VII სვეტში – საქონლის ფასი (დღგ-ის გადამხდელისათვის დღგ-ის ჩათვლით, აქციზის გადამხდელისათვის აქციზურ საქონელზე, დღგ-ის და აქციზის ჩათვლით); კ) მე-13 სტრიქონში იწერება მიწოდებული საქონლის მთლიანი თანხა (ციფრებით და სიტყვიერად); ლ) მე-14 სტრიქონში იწერება გამყიდველის/გამგზავნის ან საქონლის ჩაბარებაზე უფლებამოსილი პირის თანამდებობა, სახელი და გვარი, ხოლო მე-16 სტრიქონში – გამყიდველის /გამგზავნის ან საქონლის ჩაბარებაზე უფლებამოსილი პირის ხელმოწერა; მ) მე-15 სტრიქონში იწერება მყიდველის/მიმღების ან საქონლის მიღებაზე უფლებამოსილი პირის თანამდებობა, სახელი და გვარი, ხოლო მე-17 სტრიქონში – მყიდველის/მიმღების ან საქონლის მიღებაზე უფლებამოსილი პირის ხელმოწერა; ნ) მე-18 სტრიქონში იწერება მიწოდებული საქონლის ჩაბარების თარიღი (რიცხვი, თვე, წელი) და დრო (საათი, წუთი); ო) მე-19 სტრიქონში აღინიშნება გამყიდველის/გამგზავნის ან მყიდველის/მიმღების მიერ გაკეთებული შენიშვნა; პ) მე-14 – მე-19 სტრიქონების შევსება სავალდებულო არ არის, გარდა ამ მუხლის მე-13 პუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქცია ცალკე გამოჰყოფს ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადებს

და როგორც სპეციალური ტიპის სასაქონლო ზედნადებთან მიმართებით, დამატებით აწესრიგებს გარკვეულ საკითხებს. კერძოდ, მითითებული ინსტრუქციის 25² მუხლის პირველ პუნქტზე, რომლის თანახმად, ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები (ამ მუხლის მიზნებისთვის შემდეგში – ზედნადები) არის №II-01³ დანართის შესაბამისად დადგენილი ფორმის დოკუმენტი. ამავე მუხლის მე-2 პუნქტის შესაბამისად, ამ ინსტრუქციის 25¹ მუხლით გათვალისწინებული დებულებები ვრცელდება ამავე ინსტრუქციის №II-01³ დანართით დამტკიცებული ფორმის ზედნადებზე.

მითითებული მუხლის მე-3 პუნქტის მიხედვით კი, ზედნადების მე-20 სტრიქონში მიეთითება მრგვალი ხე-ტყის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტის წარმოშობის, შეძენის ან იმპორტის დამადასტურებელი შესაბამისი დოკუმენტის დასახელება, თარიღი და ნომერი, კერძოდ: ა) მრგვალი ხე-ტყის (მორის) ან მისი პირველადი გადამუშავების პროდუქტის შემთხვევაში – საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული შესაბამისი ლიცენზიის ან შესაბამისი გრძელვადიანი ტყითსარგებლობის ხელშეკრულების საფუძველზე მოპოვებულ ხე-ტყეზე დადგენილი წესით გაცემული – ხე-ტყის წარმოშობის დოკუმენტი ან ამ ინსტრუქციის №II-01³ დანართით გათვალისწინებული ზედნადები; ბ) ხე-მცენარის ან მისი პირველადი გადამუშავების პროდუქტის შემთხვევაში – ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოს მიერ გაცემული ხე-მცენარეების ადგილწარმოშობის ცნობა ან/და დადგენილი წესით გაცემული ხე-ტყის წარმოშობის დოკუმენტი ან ამ ინსტრუქციის №II-01³ დანართით გათვალისწინებული ზედნადები; გ) იმპორტის შემთხვევაში – იმპორტის დამადასტურებელი დოკუმენტი ან/და ხე-ტყის წარმოშობის დოკუმენტი; დ) სახელმწიფო საკუთრებაში მიქცეული მრგვალი ხე-ტყის (მორის), ხე-მცენარის და მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტის შემთხვევაში – შესაბამისი უფლებამოსილი ორგანოს მიერ გაცემული გასხვისების დამადასტურებელი დოკუმენტი ან/და ხე-ტყის წარმოშობის დოკუმენტი; ე) სსიპ – ეროვნული სატყეო სააგენტოს მიერ განხორციელებული სპეციალური ჭრებით მიღებული ხე-ტყის (მორის) შემთხვევაში – შესაბამისი უფლებამოსილი ორგანოს მიერ გაცემული დოკუმენტი; ვ) სასამართლოს გადაწყვეტილებით მრგვალი ხე-ტყის (მორის), ხე-მცენარის და მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტის პირის (მათ შორის, სახელმწიფოს) საკუთრებაში მიქცევის შემთხვევაში – სასამართლოს შესაბამისი გადაწყვეტილება; ზ) ერთ მეტრამდე სიგრძის დაკოტრილი მრგვალი ხე-ტყისა (მორის) და წვრილი ბოლოდან 12 სანტიმეტრის ჩათვლით დიამეტრის ხე-ტყის შემთხვევაში – ადგილობრივი თვითმმართველო-

ბის ორგანოს მიერ გაცემული ხე-მცენარეების ადგილწარმოშობის ცნობა ან/და ხე-ტყის წარმოშობის დოკუმენტი ან ამ ინსტრუქციის №II-01³ დანართით გათვალისწინებული ზედნადები.

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ ხე-ტყისა და მისი პირველადი გადამუშავების შედეგად მიღებული პროდუქტის სპეციფიკისა და მნიშვნელობის მხედველობაში მიღებით, კანონმდებელმა განცალკევებით დაარეგულირა ხე-ტყის სპეციალური სასაქონლო ზედნადების შევსებასთან დაკავშირებული სამართლებრივი საკითხები და მასთან მიმართებით, დამატებით გაითვალისწინა საჯარო ინტერესის დაცვის უზრუნველსაყოფად საჭირო პირობები. საგულისხმოა, რომ სხვა შემთხვევებში გამოყენებადი ორდინალური სასაქონლო ზედნადებისაგან განსხვავებით, გარემოსდაცვითი მიზნების შესრულებისათვის, ამ ტიპის ზედნადებს დაემატა შესაბამისი სტრიქონები, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს დაეკისრა ხე-ტყის კანონიერი წარმოშობის დამადასტურებელი დოკუმენტისა (მე-20 გრაფა) და ფირნიშის ნომრის მითითების ვალდებულება.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ ზედნადებში დაშვებული ხარვეზები შესაძლებელია პირობითად დაიყოს არსებითი და არაარსებითი ხასიათის (ტექნიკურ) შეცდომებად, რომელთა ბუნებაც არსებით ზეგავლენას ახდენს სასაქონლო ზედნადების არსებობა-არარსებობის საკითხზე. ამ თვალსაზრისით, საკასაციო სასამართლო მიზანშეწონილად მიიჩნევს, განსაკუთრებული ყურადღება გაამახვილოს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 16 დეკემბრის №ბს-1154(კ-20) განჩინებაში განვითარებულ მსჯელობაზე, კერძოდ, საკასაციო პალატამ განმარტა, რომ „სამეწარმეო საქმიანობისათვის საქონლის ქვეყნის შიგნით ტრანსპორტირებისას (მიუხედავად იმისა, ხდება თუ არა საქონლის მიწოდება) და მიწოდებისას (მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში) სავალდებულოა სასაქონლო ზედნადების/ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადების გამოყენება (საგადასახადო კოდექსის 136.4 მუხ., საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010წ. №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 24.2 მუხ.). სასაქონლო ზედნადები ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტია (ამავე ინსტრუქციის 25¹.11 მუხ.), მისი ნორმატიულად დადგენილი წესით გამოწერისას სრულდება საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ვალდებულება ხარჯების დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე სწორად და დროულად აღრიცხვის შესახებ (136.1 მუხ.). სამეწარმეო საქმიანობისთვის ზოგადად საქონლის და კერძოდ, – მრგვალი ხე-ტყის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების ტრანსპორტირები-

სას სასაქონლო ზედნადების გამოწერის ნორმატიული ვალდებულების დარღვევა იწვევს სათანადო სანქციის დაკისრებას (საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 1-ლი – მე-4 ნაწ.). ამასთანავე, ზედნადების გარეშე სამეწარმეო მიზნით საქონლის ტრანსპორტირებისას ერთმანეთისგან გამიჯვნას საჭიროებს ის შემთხვევები, როდესაც სასაქონლო ზედნადების გამოწერა საერთოდ არ მომხდარა და შემთხვევები, როდესაც ზედნადები გამოწერილია, ფორმალურად არსებობს, თუმცა შევსებულია გარკვეული ხარვეზებით. მართალია, საგადასახადო კოდექსის 286.12 მუხლის თანახმად, სანქციის დაკისრებას იწვევს სამეწარმეო საქმიანობისათვის მრგვალი ხე-ტყის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, თუმცა მართებულია ქვედა ინსტანციის სასამართლოების მოსაზრება, რომ ზედნადების არსებითი მნიშვნელობის მქონე ხარვეზებით შევსება მის შეუსვებლობას უნდა გაუტოლდეს. ამასთანავე, საკასაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ ზედნადებში არსებული ყოველგვარი ხარვეზი არ განაპირობებს მის უკანონობას. არაარსებითი, უმნიშვნელო, ტექნიკური ხასიათის ხარვეზებით ზედნადების შევსება როგორც ნებისა არ უტოლდება ზედნადების არარსებობას.“

ამავე საქმეზე, საკასაციო სასამართლომ მართებულად მიიჩნია ქვედა ინსტანციის სასამართლოთა შეფასება, რომ „ხე-ტყისა და მისი პირველადი გადამუშავების პროდუქტის (განსახილველ შემთხვევაში – ფიცრის) სპეციფიკისა და მნიშვნელობის გათვალისწინებით, გარემოსდაცვითი მიზნებიდან გამომდინარე, საჯარო ინტერესების დაცულობის უზრუნველსაყოფად კანონმდებელმა სამეწარმეო საქმიანობისთვის განკუთვნილი საქონლიდან ცალკე გამოჰყო ხე-ტყე და მის მიმართ შემოღებულ იქნა სასაქონლო ზედნადების სპეციალური სახე – ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები, რომელიც მოიცავს ჩვეულებრივი სასაქონლო ზედნადებისათვის გათვალისწინებულ მოთხოვნებს და ამასთან, დამატებულია გრაფები, რომელთა შევსება ემსახურება ხე-ტყის წარმოშობის კანონიერების გადამოწმებას, რათა გამოირიცხოს პირის მიერ ხე-ტყის უკანონოდ მოპოვება და რეალიზაცია. ამდენად, ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები არა მხოლოდ ხარჯის განვეის დამადასტურებელი დოკუმენტია, არამედ ტრანსპორტირებული საქონლის სპეციფიკიდან გამომდინარე, ხე-ტყის წარმოშობის კანონიერების შემოწმების საშუალებასაც იძლევა. ნორმატიულად დადგენილი წესის მიხედვით, ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადების მე-8 სვეტში ეთითება მრგვალი ხე-ტყის (მორის), ხე-მცენარის სპეციალური ფირნიშის/მრგვალი ხე-ტყის (მორის), ხე-მცენარის პირველადი გადა-

მუშავეების პროდუქტის სახერხი საამქროდან გატანის შესახებ ცნობის ნომერი (№996 ბრძანებით დამტკიცებული „ინსტრუქციის“ 252.4 მუხ.), ხოლო მე-20 სტრიქონში აღინიშნება მრგვალი ხე-ტყის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტის წარმოშობის, შეძენის ან იმპორტის დამადასტურებელი შესაბამისი დოკუმენტის დასახელება, თარიღი და ნომერი (№996 ბრძანებით დამტკიცებული „ინსტრუქციის“ 252.3 მუხ.). სწორედ აღნიშნული გრაფების არსებობა და მათი შევსების საჭიროება ქმნის ძირითად სხვაობას სასაქონლო ზედნადების ორდინალურ სახესა და ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადებს შორის, სწორედ აღნიშნული მონაცემების სათანადოდ მითითების მომეტებულმა ინტერესმა და საჭიროებამ განაპირობა ხე-ტყესთან მიმართებით სასაქონლო ზედნადების სპეციალური სახის შემოღება. შესაბამისად, როდესაც ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადების მე-8 სვეტში მითითებული ცნობის ნომერი უსწოროა (არ იძებნება), ხოლო მე-20 სტრიქონში საქონლის წარმოშობის/შეძენის დამდგენი დოკუმენტი ზედნადები არ იძლევა ხე-ტყის კანონიერების დადასტურების შესაძლებლობას, მიიჩნევა, რომ ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები შევსებულია იმ მასშტაბის ხარვეზებით, რაც მის არარსებობას უტოლდება, რადგან ნორმატიულად ზედნადების სპეციალური სახის შემოღება სწორედ ამ კონკრეტული მონაცემების მითითების საჭიროებითა და აუცილებლობით იყო განპირობებული.“

ამავე საქმეზე საკასაციო პალატამ აღნიშნა, რომ „ტყე ბუნებრივი გარემოს გლობალური ეკოლოგიური მნიშვნელობის უმთავრესი ელემენტია. მას განსაკუთრებული ადგილი უკავია ბიოსფეროს სტაბილურობის რეგულირებაში, აგრეთვე სახელმწიფოსა და მისი მოსახლეობის კეთილდღეობის უზრუნველყოფის საქმეში (საქართველოს ტყის კოდექსი, პრეამბულა), რის გამო ხე-ტყის მხოლოდ კანონმდებლობით დადგენილი წესით მოპოვება და რეალიზაცია მნიშვნელოვან საჯარო ინტერესს შეადგენს. კანონდარღვევით მოპოვებული ხე-ტყე არ არის ბრუნვის ობიექტი და შესაბამისად, მასთან დაკავშირებით გარიგებების დადება არ დაიშვება, რის გამო კასატორის მითითება, რომ მან კანონმდებლობით დადგენილი წესით შეიძინა ფიცრები და ამიტომ პაუზისმგებლობისგან უნდა გათავისუფლდეს, არ არის დასაბუთებული. ზედნადების შევსებაზე პასუხისმგებელ სუბიექტს ეკისრება არა მხოლოდ ზედნადების ფორმალური შევსება, არამედ მასში სარწმუნო მონაცემების მითითება.“

საკასაციო სასამართლომ განმარტა, რომ „საჯარო ინტერესი გამოიხატება არა მხოლოდ ხე-ტყის უკანონოდ მოპოვების გამო-რიცხვაში, არამედ შემდგომში უკანონოდ მოპოვებული ხე-ტყის

ბრუნვაში ჩართვის დაუშვებლობაში. ხე-ტყის უკანონოდ მომპოვების მიერ მისი შემდგომი რეალიზაცია არ ახდენს არამართლზომიერი ხე-ტყის კანონის ფარგლებში მოქცევას. კანონმდებლის მიზანს არ შეადგენს თავდაპირველი რეალიზაციისას გამოწერილი ზედნადების არსებითი მნიშვნელობის მქონე მონაცემების შემდგომი რეალიზაციის დროს გამოწერილ ზედნადებში ავტომატური კორექცია და შემდგომი გამსხვისებლების პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლება. მეწარმე სუბიექტი მასზე დაკისრებულ ნორმატიულ ვალდებულებათა შესრულებას სათანადო გულისხმიერებით უნდა ეპყრობოდეს. ზედნადების ფორმალური გამოწერა მასში მითითებული არსებითი მნიშვნელობის მქონე მონაცემების უსწორობის პირობებში ფაქტობრივად ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადების არარსებობას უტოლდება, რადგან ასეთი ხარვეზებით გამოწერილი ზედნადებიდან შეუძლებელია იმ მონაცემების მიღება, რომელსაც ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადებში ნორმატიულად განსაზღვრული დამატებითი გრაფების არსებობა ემსახურება.“

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ როგორც საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მიერ ჩამოყალიბებული ერთგვაროვანი სასამართლო პრაქტიკა ცხადყოფს, სასაქონლო ზედნადები და, მათ შორის, ხე-ტყის სპეციალური სასაქონლო ზედნადები, შეიცავს როგორც არსებითი, ასევე, არარსებითი მნიშვნელობის მქონე მონაცემებს. საგულისხმოა, რომ ამგვარ დიფერენცირებას აქვს ფაქტობრივ-სამართლებრივი ახსნა, რამდენადაც არსებითი მონაცემების არაზუსტი ასახვა ან მიუთითებლობა სასაქონლო ზედნადების ფაქტობრივად არარსებობას უტოლდება. საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადების სპეციალური ბუნება სწორედ ხე-ტყის კანონიერი წარმომავლობის დადასტურების საჭიროებით ვლინდება. კანონმდებელმა სწორედ ამ დამატებითი პირობის დაწესებით გამიჯნა იგი ორდინალური სასაქონლო ზედნადებისაგან. შესაბამისად, საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს შეფასებას, რომლითაც სასაქონლო ზედნადებში ხე-ტყის კანონიერი წარმომავლობის არაზუსტი მითითება ტექნიკურ ხარვეზად იქნა აღქმული. აღნიშნულის საპირისპიროდ, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ ხე-ტყის კანონიერი წარმოშობის დამადასტურებელი ინფორმაცია არსებით მნიშვნელობას იძენს სასაქონლო ზედნადების სანდოობის და შინაარსობრივი გამართულობის დადასტურებისათვის. ზედნადების შევსებაზე პასუხისმგებელ სუბიექტს ეკისრება არა მხოლოდ ზედნადების ფორმალური შევსების, არამედ მასში სარწმუნო მონაცემების მითითების ვალდებულება. ხე-ტყის სპეციალური სასაქონლო ზედნადების მე-20 სტრიქონში (ხე-ტყის პირვე-

ლადი წარმოშობა) არაზუსტი, არასარწმუნო მონაცემების ასახვა კი მითითებული გრაფის და შესაბამისად, თავად სასაქონლო ზედნადების შეუესებლობის ტოლფასია.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო ხაზგასმით მიუთითებს, რომ ხე-ტყის კანონიერი წარმომავლობის კვლევას არსებითი მნიშვნელობა ჰქონდა სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონიერების შეფასების პროცესში. მიუხედავად აღნიშნულისა, სააპელაციო სასამართლოს შეფასების მიღმა დარჩა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებები – ხე-ტყის სპეციალური სასაქონლო ზედნადებები, კერძოდ, შპს „დ...-ის“ მიერ გამოწერილი №ელ... ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადების მე-20 გრაფაში მითითებული სასაქონლო ზედნადებით №... (20.08.2017წ.) დგინდება, რომ შპს „დ...-მა“ შპს „...საგან“ (ს/ნ ...) შეიძინა საქონელი – 35 მ³ მოცულობის დახერხილი წიწვოვანი ხის მასალა. თუმცა შპს „დ...-ს“ №... ხე-ტყის სასაქონლოს ზედნადების მითითებით ჯამში 35 მ³ მოცულობის დახერხილი ხის მასალა 2017 წლის 21 აგვისტოს მიწოდებული აქვს ორი სხვადასხვა საწარმოსათვის: №... ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადებით 15 მ³ დახერხილი ხის მასალა მიეწოდა შპს „ტ...-ს“ (ს/ნ ...), ხოლო №... ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადებით 20 მ³ მოცულობის დახერხილი ხის მასალა – შპს „...-ს“ (ს/ნ ...). ამასთან, 2017 წლის 26 აგვისტოს შპს „დ...-ის“ მიერ №... ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები გამოწერილია შპს „...ზე“ (ს/ნ ...), 3 მ³ მოცულობის ხე-ტყის მასალის მიწოდებაზე, რომლის მე-20 გრაფაში მითითებულია 21 აგვისტოს განაშთული №... (20.08.2017წ.) სასაქონლო ზედნადები; 2017 წლის 26 აგვისტოს შპს „დ...-ის“ მიერ №... ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები გამოწერილია შპს „ა...ზე“ (ს/ნ ა...), 5 მ³ ხე-ტყის მასალის მიწოდებაზე, რომლის მე-20 გრაფაში ასევე მითითებულია 21 აგვისტოს განაშთული №... (20.08.2017წ.) სასაქონლო ზედნადები; 2017 წლის 28 აგვისტოს შპს „დ...-ის“ მიერ №... ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები გამოწერილია ისევ შპს „...ზე“ (ს/ნ ...), 3 მ³ მოცულობის ხე-ტყის მასალის მიწოდებაზე, რომლის მე-20 გრაფაში ასევე მითითებულია 21 აგვისტოს განაშთული №... (20.08.2017წ.) სასაქონლო ზედნადები; 2017 წლის 31 აგვისტოს შპს „დ...-ის“ მიერ №... ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები გამოწერილია შპს „ამ...ზე“ (ს/ნ ...), 31 მ³ მოცულობის ხე-ტყის მასალის მიწოდებაზე, რომლის მე-20 გრაფაში ასევე მითითებულია 21 აგვისტოს განაშთული №... (20.08.2017წ.) სასაქონლო ზედნადები.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლოს მხრიდან არ იქნა დადგენილი, გამოკვლეული და შეფასებული საქმის მართებული გადაწყვეტისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე ფაქტობრივი გარემოება, კერძოდ, შპს „დ...-ის“

მიერ შპს „ამ...ზე“ მისაწოდებელი 31 მ³ ხის მასალის კანონიერი წარმოშობის საფუძველი. ამასთან, გასაჩივრებულ განჩინებაში არ ასახულა სააპელაციო სასამართლოში სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ წარდგენილ სასაქონლო ზედნადებთა შინაარსი და არ შეფასებულა მათი ზეგავლენა გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონიერების საკითხზე. საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ ზემოაღნიშნულ საკითხებზე მსჯელობა გადამწყვეტ მნიშვნელობას იძენს, რამდენადაც მათი გამოკვლევა-შეფასება არსებით გავლენას ახდენს საქმის განხილვის შედეგზე, რაც წარმოშობს საქმის სააპელაციო სასამართლოსათვის ხელახლა განსახილველად დაბრუნების საფუძველს.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქმის ხელახალი განხილვისას, სააპელაციო სასამართლომ უნდა გაითვალისწინოს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მიერ ჩამოყალიბებული ერთგვაროვანი სასამართლო პრაქტიკა და ხე-ტყის სპეციალურ სასაქონლო ზედნადებთან დაკავშირებით გაკეთებული სამართლებრივი შეფასებები, იმსჯელოს სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ წარდგენილ სასაქონლო ზედნადებებზე, განსაზღვროს, თუ რა ფაქტობრივ-სამართლებრივ ზეგავლენას ახდენს 31 მ³ ხის მასალის კანონიერი წარმოშობის საფუძველად მითითებული სასაქონლო ზედნადებით განსაზღვრული 35 მ³ დახერხილი ხის მასალის სრული გახარჯვა საქმის განხილვის შედეგზე. ამასთან, რამდენადაც საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 407-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე, საკასაციო სასამართლო მოკლებულია შესაძლებლობას, დამატებით გამოიკვლიოს და დაადგინოს საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე ფაქტობრივი გარემოებები, სააპელაციო სასამართლომ უნდა განსაზღვროს, ხომ არ არსებობს რაიმე სხვა მტკიცებულება, რომელიც დაადასტურებდა შპს „დ...ის“ მიერ შპს „ამ...ზე“ მისაწოდებელი 31 მ³ ხის მასალის კანონიერ წარმოშობას.

თავის მხრივ, საკასაციო სასამართლო არ გამორიცხავს 2017 წლის 31 აგვისტოს №... ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადებში ხის მასალის კანონიერი წარმოშობის დოკუმენტის მითითებისას შეცდომის/ხარვეზის დაშვების შესაძლებლობას, თუმცა პალატა აქვე აღნიშნავს, რომ ტექნიკური ხარვეზების არსებობა დადასტურებულ უნდა იქნეს სათანადო მტკიცებულებებითა და არგუმენტაციით, ხე-ტყის კანონიერების წარმოშობის სხვა კონკრეტული საფუძვლის არსებობით.

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 7 აპრილის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ გ ი ნ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 7 აპრილის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
3. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

სათამაშო გიგანის საქმიანობის წესების დარღვევის გამო დაჯარიმების კანონიერება

გადაწყვეტილება საქართველოს სახელმწიფო

№ბს-883(2კ-22)

15 მარტი, 2023 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
შემადგენლობა: გ. მაკარიძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
ქ. ცინცაძე,
თ. ოქროპირიძე

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

1. შპს „ქ...მა“ (ყოფილი შპს „ქა...“) სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა

მეთა კოლეგიას მოპასუხეების სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიმართ.

მოსარჩელემ მოითხოვა: ა) ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2018 წლის 13 აგვისტოს №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი; ბ) ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 4 ოქტომბრის №... ბრძანება; გ) ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 14 ნოემბრის გადაწყვეტილება №6947/2/2018 საჩივარზე.

სარჩელის თანახმად, მოსარჩელე 2018 წლის 2 აპრილს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 276-ე მუხლის საფუძველზე დაჯარიმდა 1 368 000 ლარით, იმ მოტივით, რომ 2018 წლის მეორე კვარტალის სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებელი არ იქნა გადახდილი კანონით დადგენილი წესით. კომპანიამ გაასაჩივრა სამართალდარღვევის ოქმი იმ საფუძველზე, რომ გადახდის ვადის ბოლო დღე ემთხვეოდა არასამუშაო დღეს და შესაბამისად, შესაძლებელი იყო გადახდის განხორციელება მომდევნო სამუშაო დღეს, რაც კომპანიამ განახორციელა კიდევ. დავების განხილვის საბჭომ ნაწილობრივ დააკმაყოფილა საჩივარი, კერძოდ, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტს დაევალა კომპანიის მონაწილეობით ჩატარებინა ადმინისტრაციული წარმოება და გამოეცა ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი. ადმინისტრაციული წარმოების შედეგად გაუქმდა დაჯარიმების შესახებ ბრძანება, თუმცა იმავე დღეს, 2018 წლის 13 აგვისტოს გამოიცა ახალი ბრძანება, რომლითაც მოსარჩელე დაჯარიმდა იგივე ოდენობის თანხით.

2. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 17 მაისის გადაწყვეტილებით მოსარჩელე შპს „ქა...ს“ სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2018 წლის 13 აგვისტოს №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი; ბათილად იქნა ცნობილი შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 4 ოქტომბრის №... ბრძანება საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის თაობაზე და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 14 ნოემბრის №6947/2/2018 გადაწყვეტილება საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის თაობაზე.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები: ა) 2018 წლის 2 აპრილს შპს „ქა...ს“ მიერ სსიპ შემოსავლების სამსახურის ოფიციალურ ელექტრონულ პორტალზე 04:26:38

სთ-ზე და 04:27:56 სთ-ზე აიტვირთა №... და №... განცხადებები სა-
თამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის დამადასტურებელი 24
ცალი და 102 ცალი ნიშნის გამოყოფის მოთხოვნით, რაც 2018 წლის
3 აპრილს სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ დაკმაყოფილდა;
ბ) სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენ-
ტის მიერ 2018 წლის 2 აპრილს გამოცემული №... საგადასახადო
სამართალდარღვევის ოქმით შპს „ქა...“ საქართველოს საგადასა-
ხადო კოდექსის 276-ე მუხლით გათვალისწინებული საგადასახა-
დო სამართალდარღვევისათვის დაჯარიმდა 1 368 000 ლარით. ოქ-
მში მითითებულია, რომ შპს „ქა...ს“ მიერ №19-06/182 ნებართვით
ორგანიზებულ სათამაშო აპარატების სალონში განთავსებულ 102
სათამაშო აპარატზე (102x4000ლარი), ასევე №19-04/52 ნებართვით
ორგანიზებულ 24 სამორინეს მაგიდაზე (24x4000ლარი) 2018 წლის
მეორე კვარტალის მოსაკრებელი არ იქნა გადახდილი კანონით დად-
გენილი წესით; გ) შპს „ქა...მა“ 2018 წლის 10 აპრილს საჩივრით მი-
მართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემო-
სავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2018 წლის
2 აპრილის №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის გაუქ-
მება. საჩივრით მოთხოვნილ იქნა დაკისრებული სანქციისაგან გა-
თავისუფლება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხ-
ლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე. შპს „ქა...მა“ 2018 წლის 10 მაისსა
და 25 მაისს სსიპ შემოსავლების სამსახურს მიმართა დაზუსტებუ-
ლი საჩივრებით. საჩივრის თანახმად, სადავო საგადასახადო სა-
მართალდარღვევის ოქმი შედგენილია მნიშვნელოვანი პროცედუ-
რული მოთხოვნების დარღვევით; დ) სსიპ შემოსავლების სამსახუ-
რის 2018 წლის 15 ივნისის №... ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილ-
და ნაწილობრივ. სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების განხილ-
ვის საბჭომ მიიჩნია, რომ დამატებით არის შესასწავლი, მომსახუ-
რების დეპარტამენტის 2018 წლის 2 აპრილის №... საგადასახადო
სამართალდარღვევის ოქმის გამოცემისას დაცულია თუ არა კონ-
კრეტული ურთიერთობის მარეგულირებელი ნორმებით დადგენი-
ლი მოთხოვნები, რის გამოც სამართლებრივი აქტის გამომცემ ორ-
განოს დაევალა, გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით გან-
ხორციელებული ხელახალი ადმინისტრაციული წარმოების გზით,
ფაქტობრივი გარემოებებისა და სამართლებრივი საფუძვლების
გათვალისწინებით, გამოეცა ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრა-
ციულ-სამართლებრივი აქტი; ე) შპს „ქა...მა“ 2018 წლის 3 ივლისს
საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არ-
სებულ დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლე-
ბის სამსახურის 2018 წლის 15 ივნისის №... ბრძანების გაუქმება; ვ)
სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის

2018 წლის 10 აგვისტოს №... ბრძანებით ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2018 წლის 2 აპრილის №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი. მომსახურების დეპარტამენტის სათამაშო ბიზნესის რეგულირების სამმართველოს დაევალა 2018 წლის 2 აპრილს შედგენილი №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმით დაფიქსირებული სამართალდარღვევის ფაქტის შეუცვლელად, შპს „ქა...ს“ მიმართ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 276-ე მუხლის დარღვევის ფაქტზე შეედგინა ახალი საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი. ბრძანების თანახმად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 15 ივნისის №... ბრძანების საფუძველზე, მომსახურების დეპარტამენტის მიერ 2018 წლის 13 ივლისს გამოცემულ იქნა მომსახურების დეპარტამენტის 2018 წლის 2 აპრილის №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმით დადგენილ სამართალდარღვევაზე საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მტკიცებულებათა გამოკვლევის და შეფასების მიზნით ადმინისტრაციული წარმოების დაწყების შესახებ №18041 ბრძანება, რომლის თანახმად, მომსახურების დეპარტამენტის მიერ 2018 წლის 19 ივლისს გამოცემულ იქნა შპს „ქა...ს“ მიმართ გამოვლენილ სამართალდარღვევის ფაქტზე დაწყებულ ადმინისტრაციულ წარმოებაში მონაწილე პირთა განსაზღვრის შესახებ №... ბრძანება. აღნიშნულის საფუძველზე, ბრძანებით განსაზღვრული, მომსახურების დეპარტამენტისა და აუდიტის დეპარტამენტის თანამშრომელთა მიერ 2018 წლის 20 ივლისს შპს „ქა...ს“ ობიექტიდან სათამაშო აპარატების სალონის მოწყობის შესახებ №19-06/182 და სამორინეს მოწყობის შესახებ №19-04/52 ნებართვების ფარგლებში ამოღებულ იქნა დოკუმენტაცია, კერძოდ, საბანკო ამონაწერი, რომელშიც მოცემულია 2018 წლის პირველ და 2 აპრილს სამორინეს სალაროში ტერმინალის მეშვეობით, მოთამაშეების მიერ სათამაშო ჟეტონების შესაძენად გადახდილი თანხების ოდენობა. ასევე, პირველი და 2 აპრილის მონაცემებით, სათამაშო აპარატების სალონის და სამორინეს სალაროს 5 დღის ანგარიში, სადაც ნათლად ჩანს ამ პერიოდში მიღებული შემოსავლების შესახებ ინფორმაცია. ნებართვის მფლობელს დამატებით ეთხოვა სათამაშო აპარატების სალონისა და სამორინეს დეტალური ანგარიშების და მიმღების ამონაწერი ვიზიტორთა შესახებ (შპს „ქა...ს“ მიერ დამატებით მოთხოვნილი დოკუმენტაცია შემოსავლების სამსახურში წარდგენილ იქნა 2018 წლის 30 ივლისს №159381/21-11 წერილით), საიდანაც, ასევე, დგინდება, რომ 2018 წლის პირველ და 2 აპრილს სამორინე და სათამაშო აპარატების სალონი ფუნქციონირებდა სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის დამადასტურებელი ნიშ-

ნის გარეშე. ზემოაღნიშნული დოკუმენტაციის ამოღებასთან და დამატებით დოკუმენტაციის წარდგენასთან დაკავშირებით 2018 წლის 20 ივლისს შედგა ოქმი №1. მომსახურების დეპარტამენტის მიერ 2018 წლის 6 აგვისტოს შპს „ქა...ს“ მიმართ გამოვლენილ სამართალდარღვევის ფაქტზე დაწყებული ადმინისტრაციული წარმოების პროცესში ზეპირი მოსმენის ჩატარების შესახებ №... ბრძანების თანახმად, 2018 წლის 6 აგვისტოს 12:00 საათზე ჩატარდა ზეპირი მოსმენა. მოსმენას ესწრებოდნენ ზემოხსენებული ბრძანებით განსაზღვრული პირები, ასევე, მოწვეულ იქნა შპს „ქა...ს“ წარმომადგენელი. ზეპირ მოსმენაზე მოხდა ადმინისტრაციული წარმოების პროცესში მოპოვებული, საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე მტკიცებულებათა შეფასება და შპს „ქა...ს“ წარმომადგენელს მიეცა საქმესთან დაკავშირებით საკუთარი აზრის გამოთქმის უფლება. წარმომადგენლის განმარტებით, ისინი ცნობენ მათ მიერ გაუფრთხილებლობით გამოწვეულ სამართალდარღვევას და აღნიშნული სამართალდარღვევის დაფიქსირების სამართლებრივ სისწორესთან დაკავშირებით შენიშვნები არ გააჩნიათ; ზ) სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის მიერ 2018 წლის 13 აგვისტოს შედგა №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რომლის თანახმად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 10 აგვისტოს №... ბრძანების საფუძველზე შპს „ქა...ს“ კუთვნილ სათამაშო აპარატების სალონში განხორციელდა სანებართვო პირობების შემოწმება, რომლის დროსაც გამოვლინდა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნების დარღვევით (პირის საქმიანობა სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის გარეშე ან სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ობიექტის დალუქვის გარეშე, თუ ასეთი ვალდებულება დადგენილია კანონით, იწვევს პირის დაჯარიმებას ამ ობიექტის მიხედვით კუთვნილი სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადასახდელი თანხის 100%-ის ოდენობით) ფუნქციონირებდა „სათამაშო აპარატი“ (102 ცალი x 4000 ლარი) და „სამორინეს მაგიდა“ (24 ცალი x 4000 ლარი), რაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 276-ე მუხლის შესაბამისად იწვევს პირის დაჯარიმებას. აღნიშნული ოქმით შპს „ქა...ს“ დაეკისრა ფულადი ჯარიმა 1 368 000 ლარის ოდენობით; თ) შპს „ქა...მა“ 2018 წლის 6 სექტემბერს საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2018 წლის 13 აგვისტოს №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის გაუქმება. საჩივრის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უნდა ეხელმძღვანელა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-3 მუხლის მე-6 ნაწილით, რომლის მიხედვითაც, იმ შემთხვევაში, თუ მოქ-

მედების განხორციელების ბოლო დღე ემთხვევა არასამუშაო დღეს, მოქმედების განხორციელების ვადა უნდა გაგრძელდეს შემდეგი სამუშაო დღის დამთავრებამდე. საჩივარში აღნიშნულია, რომ საზოგადოება საქმიანობას ახორციელებდა როგორც 31 მარტს, ისე პირველ და 2 აპრილს, თუმცა ვინაიდან პირველი აპრილი იყო დასვენების დღე, მან გადაიხადა მოსაკრებელი 2 აპრილს, აღნიშნული გადახდის შემდეგ კი მის მიმართ გამოიწერა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რაც ეწინააღმდეგება მოქმედ კანონმდებლობას; ი) სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 4 ოქტომბრის №... ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. ბრძანების დასაბუთებაში დავების განხილვის საბჭომ აღნიშნა, რომ სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის სუბიექტებს ეკისრებათ ვალდებულება, კვარტალის დაწყებამდე (2018 წლის 1 აპრილამდე) უზრუნველყონ სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნების მიღება, წინააღმდეგ შემთხვევაში მათ არ წარმოეშობათ უფლება, განახორციელონ სათამაშო ბიზნესს მიკუთვნებული საქმიანობა. გადასახადის გადამხდელს ევალება, ახალი კვარტალის დაწყებისას შეძენილი ჰქონდეს სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნები. ბრძანების მიხედვით, დავების განხილვის საბჭომ მიუთითა, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-3 მუხლის მე-6 ნაწილი გამოიყენება ისეთი ვალდებულებების მიმართ, რომლის შესრულების ვადის ბოლო დღე ემთხვევა არასამუშაო დღეს, ამ შემთხვევაში ვალდებულების შესრულება გადავადდება შემდეგ სამუშაო დღემდე, ხოლო მოცემულ შემთხვევაში შპს „ქა...“ დაჯარიმებულია საგადასახადო კოდექსის 276-ე მუხლით, რომელიც აწესებს პასუხისმგებლობას სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის გარეშე საქმიანობისთვის, მაშასადამე, მომჩივანი დაჯარიმებულია არა სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის დროულად გადაუხდელობისთვის, არამედ სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის გარეშე საქმიანობისათვის. ბრძანების თანახმად, საქმეში არსებული მასალებით დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებას წარმოადგენს ის, რომ შპს „ქა...ს“ საქმიანობა არ შეუწყვეტია 2018 წლის პირველ და 2 აპრილს, დროის ამ მონაკვეთში მომჩივანი სათამაშო ბიზნესის საქმიანობას ეწეოდა 102 სათამაშო აპარატის და 24 სამორინის მაგიდის მეშვეობით, მოსაკრებლის გადახდის გარეშე, რასაც არ უარყოფს მომჩივანი. მითითებული ფაქტობრივი გარემოებების, წარმოდგენილი მასალების, ახსნა-განმარტებების შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე, შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ არ არსებობდა მომსახურების დეპარტამენტის 2018 წლის 13 აგვისტოს №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის ბათილად ცნობის სა-

ქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით დადგენილი საფუძვლები; კ) შპს „ქა...მა“ 2018 წლის 22 ოქტომბერს საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ და-ვეების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 4 ოქტომბრის №... ბრძანებისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2018 წლის 13 აგვისტოს №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის გაუქმება. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავე-ბის განხილვის საბჭოს 2018 წლის 14 ნოემბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. გადაწყვეტილების თანახმად, დავე-ბის განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ვალდებულება გადასახადის გამხდელს ეკის-რება ყოველი საანგარიშო პერიოდის (კვარტალის) დაწყებამდე, წი-ნა კვარტალის განმავლობაში, სადავო შემთხვევაში 2018 წლის პირ-ველ აპრილამდე. საზოგადოებას ევალეობოდა ახალი კვარტალის დაწყებამდე შეძენილი ჰქონოდა სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებ-ლის გადახდის ნიშნები, რაც შპს „ქა...ს“ მიერ არ განხორციელებუ-ლა და ობიექტი ორი დღის განმავლობაში ფუნქციონირებდა სათა-მამო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის დამადასტურებელი ნიშ-ნის გარეშე. შესაბამისად, დარღვეულია საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნები და საჩივრის დაკმაყოფილების საფუძვლები არ არ-სებობს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 1-ლი, მე-3, 43-ე, 64-ე, 269-ე, 271-ე, 276-ე, 299-ე მუხლებზე, „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კა-ნონის მე-5 მუხლის პირველ პუნქტზე, მე-7 მუხლის პირველ პუნ-ქტზე, 29-ე მუხლის 1-ლი პუნქტის „ზ“ ქვეპუნქტზე, „სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხ-ლის პირველ პუნქტზე, მე-4 მუხლის „ა“ ქვეპუნქტზე, მე-6 მუხ-ლის მე-4, მე-5, მე-8 და მე-11 პუნქტებზე, მე-7 მუხლზე, მე-8 მუხ-ლზე, „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანების 98-ე მუხლის პირველ პუნქტზე, 99-ე მუხლის პირველ, მე-3 და მე-4 პუნქტებზე, 104-ე მუხლზე მითითებით სასამართლომ განმარ-ტა, რომ სათამაშო ბიზნესის განმხორციელებელ სუბიექტს საქმი-ანობის უფლება წარმოეშობა ნებართვით განსახორციელებელ საქ-მიანობაზე მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის შეძენისას ყოველკვარ-ტალურად, ყოველი მომდევნო კვარტალისათვის კი აღნიშნული ნიშნის შეძენა უნდა განხორციელდეს წინა კვარტალის ამონურ-ვამდე. ვინაიდან, ზემოაღნიშნული დანაწესები არ განსაზღვრავენ ისეთ შემთხვევებს, როდესაც კვარტალის ბოლო დღე არის არასა-

მუშაო დღე, სადავო შემთხვევაში გამოყენებული უნდა იყოს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-3 მუხლით დადგენილი რეგულაცია. მოსაზრება იმის შესახებ, რომ მოსაკრებლის გადამხდელი პირის მიერ კვარტალის დაწყებამდე, წინა კვარტალის განმავლობაში ნიშნის შეძენა ნიშნავს იმას, რომ კვარტალის დაწყებამდე ნიშანი მას უკვე უნდა ჰქონდეს შეძენილი, სიტყვა-სიტყვით შეესაბამება „სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის შესახებ“ საქართველოს კანონის დანაწესს, თუმცა საგადასახადო სამართალდარღვევად პირის ქმედების კვალიფიკაციის მიზნით, უნდა დადგინდეს, რა მოქმედება უნდა განეხორციელებინა მოსაკრებლის გადამხდელ პირს კანონით დადგენილ ვადაში. სასამართლომ უნდა განმარტოს, ქმედების სამართალდარღვევად კვალიფიკაციის მიზნებისთვის, რას ნიშნავს სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის შეძენა მოსაკრებლის გადამხდელის მიერ. სასამართლოს შეფასების საგანს წარმოადგენს ასევე, რა მომენტიდან უნდა ჩაითვალოს გადამხდელის მიერ ნიშანი შეძენილად: შეძენის მომენტად უნდა ჩაითვალოს ნიშნის შეძენის მიზნით ელექტრონული განაცხადის (რომელსაც თან დართული აქვს მოსაკრებლის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი) წარდგენის დრო, თუ – მომენტი, როდესაც შემოსავლების სამსახური დაუდასტურებს მას დადებით პასუხს მოსაკრებლის გადახდის დამადასტურებელი ნუმერაციის ველის გამოყოფის შესახებ.

სასამართლოს განმარტებით, რადგან კანონით არ არის დადგენილი მოსაკრებლის გადამხდელი პირის ვალდებულება, კვარტალის დასრულებამდე კონკრეტული ვადით ადრე მიმართოს შემოსავლების სამსახურს ელექტრონული განაცხადებით ნიშნის შეძენის მიზნით, მას უფლება აქვს, კვარტალის ამონურვამდე ნებისმიერ დროს, მათ შორის, ბოლო დღესაც განახორციელოს ეს მოქმედება, ამიტომ მოსაკრებლის გადამხდელის მხრიდან ნიშნის შეძენის მომენტად უნდა ჩაითვალოს იმ მოქმედების განხორციელების მომენტი, რომლის განხორციელებაც მას კანონით ევალება, კერძოდ, მოსაკრებლის გადახდისა და მის საფუძველზე ელექტრონული განაცხადის რეგისტრაციის მომენტი. სწორედ ეს არის მოქმედება, რომელიც კანონით ევალება გადამხდელს და კანონით დადგენილი ვადაც – კვარტალის დაწყებამდე სწორედ ამ მოქმედებისათვის არის განსაზღვრული. თუკი შემოსავლების სამსახური შიდა ადმინისტრაციული პროცედურიდან გამომდინარე იმავე დღეს არ დაადასტურებს განაცხადს და ამისათვის გარკვეული დრო დასჭირდება, ეს არ შეიძლება, ჩაითვალოს გადამხდელის მიერ კანონით დადგენილი ვალდებულების დარღვევად. კანონის დანაწესების განმარტება ვერ მოხდება იმგვარად, რომ გადამხდელს დაე-

კისროს ვალდებულება, კვარტალის ამონურვის ბოლო დღემდე რამდენიმე დღით ადრე მიმართოს შემოსავლების სამსახურს. მიუხედავად იმისა, თუ რა დრო ესაჭიროება შემოსავლების სამსახურის მხრიდან ელექტრონულ განაცხადზე დადებითი პასუხის გაცემას, გადამხდელის მხრიდან ვალდებულება შესრულებულად უნდა ჩაითვალოს, თუკი იგი მოასწრებს განაცხადის წარდგენას კვარტალის დასრულებამდე. შესაბამისად, მას უფლება აქვს, გააგრძელოს სათამაშო ბიზნესის წარმოება, თუკი ნიშნის შესაძენად ყველა ვალდებულება შესრულებული აქვს. თუკი მისგან დამოუკიდებელი მიზეზით კვარტალის დაწყებამდე ვერ მოესწრო ნიშნის შეძენის დადასტურება შემოსავლების სამსახურის მხრიდან, ეს ვერ ჩაითვლება გადამხდელის ვალდებულების დარღვევად.

სასამართლოს განმარტებით, მოსაკრებლის გადამხდელის ვალდებულებას წარმოადგენს, კვარტალის დასრულებამდე გადაიხადოს სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებელი და გადახდის ნიშნის მოპოვების მიზნით განაცხადით მიმართოს შემოსავლების სამსახურს. თუკი დადგენილ ვადაში გადამხდელი არ შეასრულებს ამ ვალდებულებას და ისე განაგრძობს სათამაშო ბიზნესის წარმოებას, სწორედ ეს ჩაითვლება სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის გარეშე საქმიანობად, რისთვისაც საგადასახადო კოდექსის 276-ე მუხლი აწესებს პასუხისმგებლობას. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის პირველი ნაწილის შინაარსიდან გამომდინარე, საგადასახადო სამართალდამრღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება. მართლსაწინააღმდეგო ქმედებად შეიძლება ჩაითვალოს მხოლოდ ისეთი ქმედება, რითაც პირი არღვევს კანონმდებლობით დადგენილ წესსა და აკრძალვებს. როგორც უკვე აღინიშნა, არც ერთი საკანონმდებლო ნორმა არ ავალდებულებს პირს, გარკვეული დროით ადრე გადაიხადოს მოსაკრებელი და განაცხადით მიმართოს შემოსავლების სამსახურს, იმ გათვლით, რომ კვარტალის დაწყებისათვის შემოსავლების სამსახურს უკვე დადასტურებული ჰქონდეს სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის გაცემა. ეს ვალდებულება არც პირდაპირ და არც არაპირდაპირ არ გამომდინარეობს საქართველოს საკანონმდებლო დანაწესებიდან. გადამხდელს ევალება კანონით დადგენილ ვადაში მოსაკრებლის გადახდა და განაცხადის წარდგენა ნიშნის მოსაპოვებლად. მას სხვა ვადა არ აქვს დაწესებული. ამასთან, გასათვალისწინებელია, რომ მეწარმის საქმიანობა მიმდინარეობს უწყვეტ რეჟიმში და გადამხდელს კანონი არ ავალდებს, შეაჩეროს საქმიანობა და დაელოდოს ნიშნის გაცემას. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 276-ე მუხლის შინაარსი ვერ იქნება განმარტებული იმგვარად, რომ თითქოს ეს ნორმა პასუხისმგებლობას აწე-

სებს მენარმე სუბიექტის მიერ სამენარმეო საქმიანობის წარმოებისათვის, მაშინ, როდესაც მას შესრულებული აქვს კანონით დადგენილი ყველა ვალდებულება. როგორც უკვე აღინიშნა, კანონი მოსარჩელეს ავალდებულებდა, კვარტალის ამონაწერად გადაეხადა მოსაკრებელი და წარედგინა ელექტრონული განაცხადი ნიშნის გაცემის მოთხოვნით. რადგან კვარტალის ბოლო დღე – 31 მარტი იყო არასამუშაო დღე (შაბათი), საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-3 მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, ამ მოქმედების განხორციელება მას შეეძლო შემდეგი სამუშაო დღის – 2 აპრილის (ორშაბათი) 24 საათამდე, რაც განახორციელა კიდეც. ამგვარად, მას კანონით დადგენილი ვალდებულება არ დაურღვევია. დადგენილია, რომ შემოსავლების სამსახურმა გადაამხდელს ნიშნების გაცემა დაუდასტურა 3 აპრილს (სამშაბათს). ამასთან, უდავო გარემოებაა, რომ 1 აპრილს (კვირას) და 2 აპრილს (ორშაბათს) შპს „ქა...“ აგრძელებდა სათამაშო ბიზნესის სფეროში საქმიანობას, სუბიექტი ფუნქციონირებდა 102 სათამაშო აპარატითა და 24 სამორინეს მაგიდით, ისე, რომ ამ დროისათვის შემოსავლების სამსახურს არ ჰქონდა ელექტრონულ რეჟიმში დადასტურებული ნიშნების გაცემა.

სასამართლოს განმარტებით, ზემოაღნიშნული სამართლებრივი შეფასებების გათვალისწინებით, სათამაშო ბიზნესის განმხორციელებელ პირის მიერ მოსაკრებლის გადაუხდელობა კანონით დადგენილი ვადის ბოლო – არასამუშაო დღეს არ შეიძლება, გახდეს მისი ჩვეულებრივი საქმიანობის დაბრკოლების საფუძველი და მას უფლება აქვს, მოსაკრებელი გადაიხადოს მომდევნო სამუშაო დღეს. რადგან მოსარჩელის მიერ 2018 წლის 2 აპრილს მოსაკრებლის გადახდა განხორციელდა მოქმედი კანონმდებლობის მოთხოვნათა სრული დაცვით, მას ჰქონდა საქმიანობის გაგრძელების უფლება და არც ერთი საკანონმდებლო ნორმა არ ავალდებულებდა საქმიანობის შეჩერებას. იმ პირობებში, როდესაც კონსტიტუციით სახელმწიფოს ეკისრება თავისუფალი მენარმეობის განვითარებაზე ზრუნვის პოზიტიური ვალდებულება, საგადასახადო ორგანომ არ უნდა დაარღვიოს მენარმის საქმიანობის ჩვეული რიტმი და არ უნდა გააჩეროს მისი ეკონომიკური საქმიანობის პროცესი.

3. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 17 მაისის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 7 მარტის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა; უცვლელი დარჩა თბილისის

საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 17 მაისის გადაწყვეტილება.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე, 269-ე, 276-ე მუხლებზე, „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის 29-ე მუხლის პირველი პუნქტის „ზ“ ქვეპუნქტზე, „სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის პირველ პუნქტზე, მე-4 მუხლის „ა“ ქვეპუნქტზე, მე-6 მუხლის მე-4, მე-5 და მე-8 პუნქტებზე, „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანების 99-ე მუხლის პირველ, მე-3 და მე-4 პუნქტებზე, 104-ე მუხლზე მითითებით სააპელაციო პალატამ განმარტა, რომ სათამაშო ბიზნესის განმახორციელებელ სუბიექტს საქმიანობის უფლება წარმოეშობა ნებართვით განსახორციელებელ საქმიანობაზე მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის შეძენისას ყოველკვარტალურად, ყოველი მომდევნო კვარტალისათვის კი აღნიშნული ნიშნის შეძენა უნდა განხორციელდეს წინა კვარტალის ამონურვამდე. ვინაიდან, ზემოაღნიშნული დანაწესები არ განსაზღვრავენ ისეთ შემთხვევებს, როდესაც კვარტალის ბოლო დღე არის არასამუშაო დღე, სასამართლომ მართებულიად მიიჩნია, რომ სადავო შემთხვევაში გამოყენებული უნდა იყოს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-3 მუხლის დანაწესი. რადგან კანონით არ არის დადგენილი მოსაკრებლის გადამხდელი პირის ვალდებულება, კვარტალის დასრულებამდე კონკრეტული ვადით ადრე მიმართოს შემოსავლების სამსახურს ელექტრონული განცხადებით ნიშნის შეძენის მიზნით, მას უფლება აქვს, კვარტალის ამონურვამდე ნებისმიერ დროს, მათ შორის ბოლო დღესაც განახორციელოს ეს მოქმედება, ამიტომ მოსაკრებლის გადამხდელის მხრიდან ნიშნის შეძენის მომენტად უნდა ჩაითვალოს იმ მოქმედების განხორციელების მომენტი, რომლის განხორციელებაც მას კანონით ევალება, კერძოდ, მოსაკრებლის გადახდისა და მის საფუძველზე ელექტრონული განაცხადის რეგისტრაციის მომენტი. სწორედ ეს არის მოქმედება, რომელიც კანონით ევალება გადამხდელს და კანონით დადგენილი ვადაც კვარტალის დაწყებამდე სწორედ ამ მოქმედებისათვის არის განსაზღვრული. თუკი შემოსავლების სამსახური შიდა ადმინისტრაციული პროცედურიდან გამომდინარე იმავე დღეს არ დაადასტურებს განაცხადს და ამისათვის გარკვეული დრო დასჭირდება, ეს არ შეიძლება, ჩაითვალოს გადამხდელის მიერ კანონით დადგენილი ვალდებულების დარღვევად. კანონის დანაწესების განმარტება ვერ მოხდება იმგვარად, რომ გადამხდელს დაეკისროს ვალდებულება, კვარტალის ამონურვის ბოლო დღემდე რამდენიმე დღით

ადრე მიმართოს შემოსავლების სამსახურს. ამდენად, მიუხედავად იმისა, თუ რა დრო ესაჭიროება შემოსავლების სამსახურის მხრიდან ელექტრონულ განაცხადზე დადებითი პასუხის გაცემას, გადამხდელის მხრიდან ვალდებულება შესრულებულად უნდა ჩაითვალოს, თუკი იგი მოასწრებს განაცხადის წარდგენას კვარტალის დასრულებამდე. შესაბამისად, მას უფლება აქვს, გააგრძელოს სათამაშო ბიზნესის წარმოება, თუკი ნიშნის შესაძენად ყველა ვალდებულება შესრულებული აქვს. თუკი მისგან დამოუკიდებელი მიზეზით კვარტალის დაწყებამდე ვერ მოესწრო ნიშნის შეძენის დადასტურება შემოსავლების სამსახურის მხრიდან, ეს ვერ ჩაითვლება გადამხდელის ვალდებულების დარღვევად. მოსაკრებლის გადამხდელის ვალდებულებას წარმოადგენს, კვარტალის დასრულებამდე გადაიხადოს სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებელი და გადახდის ნიშნის მოპოვების მიზნით განაცხადით მიმართოს შემოსავლების სამსახურს. თუკი დადგენილ ვადაში გადამხდელი არ შეასრულებს ამ ვალდებულებას და ისე განაგრძობს სათამაშო ბიზნესის წარმოებას, სწორედ ეს ჩაითვლება სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის გარეშე საქმიანობად, რისთვისაც საგადასახადო კოდექსის 276-ე მუხლი აწესებს პასუხისმგებლობას. კანონი შპს „ქ...ს“ ავალდებულებდა, კვარტალის ამოწურვამდე გადაეხადა მოსაკრებელი და წარედგინა ელექტრონული განაცხადი ნიშნის გაცემის მოთხოვნით. რადგან კვარტალის ბოლო დღე 31 მარტი იყო არასამუშაო დღე (შაბათი), საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-3 მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, ამ მოქმედების განხორციელება მას შეეძლო შემდეგი სამუშაო დღის 2 აპრილის (ორშაბათი) 24 საათამდე, რაც განახორციელა კიდეც. ამგვარად, მას კანონით დადგენილი ვალდებულება არ დაურღვევია. დადგენილია, რომ შემოსავლების სამსახურმა გადამხდელს ნიშნების გაცემა დაუდასტურა 3 აპრილს (სამშაბათს). ამასთან, უდავო გარემოებაა, რომ 1 აპრილს (კვირას) და 2 აპრილს (ორშაბათს) შპს „ქ...ს“ აგრძელებდა სათამაშო ბიზნესის სფეროში საქმიანობას, სუბიექტი ფუნქციონირებდა 102 სათამაშო აპარატითა და 24 სამორინეს მაგიდით, ისე, რომ ამ დროისათვის შემოსავლების სამსახურს არ ჰქონდა ელექტრონულ რეჟიმში დადასტურებული ნიშნების გაცემა.

5. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 7 მარტის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა.

5.1 კასატორის – სსიპ შემოსავლების სამსახურის განმარტებით, საგადასახადო ორგანო, როგორც პირველი ინსტანციის სასა-

მართლოში, ასევე სააპელაციო სასამართლოში აპელირებდა იმ გარემოებაზე, რომ მოსაკრებლის გადამხდელი პირის მიერ წინა კვარტალის განმავლობაში ნიშნის შეძენა ნიშნავს, რომ კვარტალის დაწყებამდე ნიშანი მას უკვე უნდა ჰქონდეს შეძენილი. სასამართლომ არასწორად განსაზღვრა დავის საგანი, ვინაიდან სადავოა არა ის, დაარღვია თუ არა გადამხდელმა მოსაკრებლის გადახდის ვადა, არამედ ის გარემოება ახორციელებდა თუ არა იგი სანებართვო საქმიანობას ნებართვის გარეშე. სასამართლომ არასწორად შეაფასა სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის სამართლებრივი ბუნება, ასევე, რა ქმედება მიიჩნევა სამართალდარღვევად, რომლისთვისაც გათვალისწინებულია შესაბამისი სანქცია. გარდა ამისა, სასამართლომ არასწორად დაუკავშირა ნებართვის მოპოვების მომენტი განმცხადებლის მიერ განცხადების ატვირთვის მომენტს. მოსარჩელე დაჯარიმებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 276-ე მუხლის საფუძველზე, რომელიც აწესებს პასუხისმგებლობას სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის გარეშე საქმიანობისთვის. მაშასადამე, მოსარჩელე დაჯარიმებულია არა სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის დროულად გადაუხდელობისთვის, არამედ სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის გარეშე საქმიანობისთვის.

კასატორის განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-3 მუხლში მოცემული ვადები და მათი დაცვის წესი მიემართება ამავე კოდექსით დადგენილ ვადებს და არ ვრცელდება სხვა ნორმატიული აქტით განსაზღვრულ მოქმედებათა შესრულებაზე. გარდა ამისა, ხსენებული ნორმა მიემართება არა იმ მოქმედებების განხორციელების ვადებს, როდესაც საქმიანობის განსახორციელებლად ნებართვის მოპოვებაა საჭირო, არამედ როდესაც პირი უკვე საქმიანობს და შემდგომ წარმოეშობა რაიმე მოქმედების/გადახდის განხორციელების ვალდებულება. ეს ვადები არ მოქმედებს, როდესაც გადამხდელი მიმართავს საგადასახადო ორგანოს საქმიანობის განხორციელების უფლების მიმნიჭებელი ნებართვის მოთხოვნით. ეს ორი შემთხვევა განსხვავდება ერთმანეთისაგან იმით, რომ პირველ შემთხვევაში გადამხდელის საქმიანობის განხორციელება წინ უსწრებს ვალდებულებას, ხოლო მეორე შემთხვევაში, გადამხდელის მიერ ჯერ უნდა შესრულდეს ვალდებულება (სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის მოპოვება) და შემდგომ განხორციელდეს საქმიანობა. ასეთი ნიშნის მოპოვების გარეშე საქმიანობის განხორციელება სამართალდარღვევად არის მიჩნეული საგადასახადო კოდექსით. შესაბამისად, დროის იმ მონაკვეთში, როდესაც მოსარჩელეს არ ჰქონდა მინიჭებული სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშანი საქმიან-

ნობის განხორციელება, ითვლება სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის გარეშე საქმიანობად.

კასატორის განმარტებით, კანონით პირდაპირ არ არის დადგენილი, რამდენი დღით ადრე უნდა გააგზავნოს შეტყობინება განმცხადებელმა, მაგრამ კანონის განმარტების შედეგად დგინდება, რომ პირს ნიშანი მოპოვებული უნდა ჰქონდეს შემდეგი კვარტალის დაწყებისას. ასევე, იმ შემთხვევაში, თუკი საქმიანობის განხორციელებელი პირის ინტერესებში შედის საქმიანობის შეუფერხებლად და უწყვეტად განხორციელება, მანვე უნდა იზრუნოს, კვარტალის ამოწურვამდე გადაიხადოს მოსაკრებელი და მიიღოს შესაბამისი ნებართვა ისე, რომ მომავალი კვარტალის დაწყებისას მას ეს უფლება უკვე გააჩნდეს. გადახდის ნიშნის შეძენა და საქმიანობის განხორციელებისა თუ გაგრძელების ნებართვა მოპოვებულად ითვლება მას შემდეგ, რაც ასეთის მოპოვებისათვის წარდგენილი განაცხადი უფლებამოსილი ორგანოს – სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ იქნება დადასტურებული. მხოლოდ გადასახადის გადამხდელის განაცხადი ამ უფლების წარმოშობის საფუძვლად არ შეიძლება იქნეს მიჩნეული. რადგან კანონით განსაზღვრულია, შემოსავლების სამსახურის საპასუხო ქმედება განაცხადების წარმდგენაზე, იგულისხმება, რომ მხოლოდ დადასტურების შემთხვევაში და შემდეგ აქვს პირს უფლება განახორციელოს საქმიანობა. მოცემულ შემთხვევაში, 2 აპრილს ატვირთული განაცხადება სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ დადასტურდა 3 აპრილს, მომდევნო დღეს. სასამართლოს მსჯელობა, რომ თუკი შემოსავლების სამსახური შიდა ადმინისტრაციული პროცედურებიდან გამომდინარე იმავე დღეს არ დაადასტურებს განაცხადს და ამისათვის გარკვეული დრო სჭირდება, არ უნდა ჩაითვალოს გადამხდელის მიერ კანონით დადგენილი ვალდებულების დარღვევად, არ არის რელევანტური არგუმენტი, პირველ რიგში იმის გამო, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურს სამართალდარღვევად არ მიუჩნევია დასტურის მიღებამდე საქმიანობის განხორციელება, არამედ განაცხადის ატვირთვამდე წინა ორი დღის განმავლობაში საქმიანობის განხორციელების ფაქტზე შედგა სამართალდარღვევის ოქმი, რომელზეც, ზემოთ განვითარებული მსჯელობის შესაბამისად, არ ვრცელდება საგადასახადო კოდექსის მე-3 მუხლის მე-6 ნაწილით დადგენილი წესი.

5.2 კასატორის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს განმარტებით, დავის საგანს წარმოადგენს სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის გარეშე საქმიანობა. დაუსაბუთებელია სასამართლოს შეფასება იმის შესახებ, რომ ვინაიდან კვარტალის ბოლო დღე დაემთხვა არასამუშაო დღეს, ხოლო გადამხდელმა სა-

თამაშო ბიზნესის ნიშნის შესაძენი მოსაკრებელი გადაიხადა მომდევნო სამუშაო დღეს, ამიტომ მისი მოქმედება კანონიერია. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 276-ე მუხლი პასუხისმგებლობას აწესებს არა მოსაკრებლის გადაუხდელობაზე, არამედ სა-თამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის გარეშე საქმიანობისთვის. სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ვალდებულება გადასახადის გადამხდელს ეკისრება ყოველი საანგარიშო პერიოდის (კვარტალის) დაწყებამდე, წინა კვარტალის განმავლობაში, შესაბამისად, სადავო შემთხვევაში 2018 წლის 1 აპრილამდე. მოსარჩელეს ევალუბოდა, ახალი კვარტალის დაწყებამდე შეძენილი ჰქონოდა სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნები, რაც მის მიერ არ განხორციელებულა და ობიექტი 2 დღის განმავლობაში ფუნქციონირებდა სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის დამადასტურებელი ნიშნის გარეშე.

6. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 26 ივლისის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები.

7. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2023 წლის 27 იანვრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მათი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრებით.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, გასაჩივრებული განჩინების კანონიერებისა და საკასაციო საჩივრების საფუძვლიანობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს, გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება შპს „ქ...ს“ სარჩელის უარყოფის შესახებ შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის თანახმად, გადაწყვეტილება ყოველთვის ჩაითვლება კანონის დარღვევით მიღებულად, თუ გადაწყვეტილება იურიდიულად არ არის საკმარისად დასაბუთებული (გადაწყვეტილების გაუქმების აბსოლუტური საფუძვლები). ამავე კოდექსის 411-ე მუხლის თანახმად, საკასაციო სასამართლო თვითონ მიიღებს გადაწყვეტილებას საქმეზე, თუ არ არსებობს ამ კოდექსის 412-ე

მუხლით გათვალისწინებული გადაწყვეტილების გაუქმებისა და საქმის სააპელაციო სასამართლოში ხელახლა განსახილველად დაბრუნების საფუძვლები.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოცემულ საქმეზე არასწორი გადაწყვეტილების მიღება დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების არასწორი სამართლებრივი შეფასებითაა განპირობებული, რაც საკასაციო სასამართლოს უფლებამოსილებას ანიჭებს, საქმეზე თავად მიიღოს გადაწყვეტილება.

საქმეზე დადგენილია შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები: ა) 2018 წლის 2 აპრილს შპს „ქა...ს“ (დღეის მდგომარეობით შპს „ქ...“) მიერ სსიპ შემოსავლების სამსახურის ოფიციალურ ელექტრონულ პორტალზე 04:26:38 საათსა და 04:27:56 საათზე აიტვირთა ... და ... განცხადებები სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის დამადასტურებელი 24 ცალი და 102 ცალი ნიშნის გამოყოფის მოთხოვნით, რაც 2018 წლის 3 აპრილს სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ დაკმაყოფილდა; ბ) სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2018 წლის 2 აპრილის №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმით შპს „ქა...“ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 276-ე მუხლის საფუძველზე დაჯარიმდა 1 368 000 ლარით. ოქმში აღნიშნულია, რომ შპს „ქა...ს“ მიერ №19-06/182 ნებართვით ორგანიზებულ სათამაშო აპარატების სალონში განთავსებულ 102 სათამაშო აპარატზე (102x4000ლარი), ასევე №19-04/52 ნებართვით ორგანიზებულ 24 სამორინეს მაგიდაზე (24x4000ლარი) 2018 წლის მეორე კვარტალის სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებელი არ იქნა გადახდილი კანონით დადგენილი წესით; გ) შპს „ქა...მა“ 2018 წლის 10 აპრილს საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა 2018 წლის 2 აპრილის №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის ბათილად ცნობა. 2018 წლის 10 მაისსა და 25 მაისს კომპანიამ სსიპ შემოსავლების სამსახურს მიმართა დაზუსტებული საჩივრებით; დ) სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 15 ივნისის №... ბრძანებით შპს „ქა...ს“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. მომსახურების დეპარტამენტს დაევალა გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით განხორციელებული ხელახალი ადმინისტრაციული წარმოების გზით, ფაქტობრივი გარემოებებისა და სამართლებრივი საფუძვლების გათვალისწინებით, გამოეცა ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი; ე) სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2018 წლის 10 აგვისტოს №... ბრძანებით ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2018 წლის 2 აპრილის №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი და მომსახურების დეპარტამენტის სა-

თამაშო ბიზნესის რეგულირების სამმართველოს დაევალა 2018 წლის 2 აპრილს შედგენილი №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმით დაფიქსირებული სამართალდარღვევის ფაქტის შეუცვლელად, შპს „ქა...ს“ მიმართ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 276-ე მუხლის დარღვევის ფაქტზე შეედგინა ახალი საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი; ვ) სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის მიერ 2018 წლის 13 აგვისტოს შედგა №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რომლითაც შპს „ქა...ს“ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 276-ე მუხლის საფუძველზე დაეკისრა ფულადი ჯარიმა 1 368 000 ლარის ოდენობით. ოქმის თანახმად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 10 აგვისტოს №... ბრძანების საფუძველზე შპს „ქა...ს“ კუთვნილი სათამაშო აპარატების სალონში განხორციელდა სანებართვო პირობების შემოწმება, რომლის დროსაც გამოვლინდა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნების დარღვევით (პირის საქმიანობა სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის გარეშე ან სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ობიექტის დალუქვის გარეშე, თუ ასეთი ვალდებულება დადგენილია კანონით, იწვევს პირის დაჯარიმებას ამ ობიექტის მიხედვით კუთვნილი სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადასახადელი თანხის 100%-ის ოდენობით) ფუნქციონირებდა „სათამაშო აპარატი“ (102 ცალი x 4000 ლარი) და „სამორინეს მაგიდა“ (24 ცალი x 40000 ლარი); ზ) შპს „ქა...მა“ 2018 წლის 6 სექტემბერს საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2018 წლის 13 აგვისტოს №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის ბათილად ცნობა; თ) სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის 2018 წლის 4 ოქტომბრის №... ბრძანებით შპს „ქა...ს“ 2018 წლის 6 სექტემბერს საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; ი) შპს „ქა...მა“ 2018 წლის 22 ოქტომბერს საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 4 ოქტომბრის №... ბრძანებისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2018 წლის 13 აგვისტოს №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის ბათილად ცნობა; კ) საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 14 ნოემბრის გადაწყვეტილებით შპს „ქა...ს“ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველ მუხლზე (სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციით), რომლის თანახმად, ეს კოდექსი საქართველოს კონსტი-

ტუციის შესაბამისად განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, აწესრიგებს საქართველოს საბაჟო საზღვარზე მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს, სამართლებრივ ურთიერთობაში მონაწილე პირის, გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას, განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ი“, „კ“ და „ზ“ ქვეპუნქტების მიხედვით, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში განახორციელონ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტების შესწავლა, ანალიზი და შეფასება და დასახონ შესაბამისი ღონისძიებები საგადასახადო სამართალდარღვევათა გამომწვევი მიზეზებისა და პირობების აღმოსაფხვრელად; გამოავლინონ ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც თავს არიდებენ გადასახადების გადახდას, და აღკვეთონ საგადასახადო სამართალდარღვევები, აწარმოონ საგადასახადო სამართალდარღვევათა საქმეები და გამოიყენონ პასუხისმგებლობის ზომები ამ კოდექსით დადგენილი წესით; ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევებზე განახორციელონ ადმინისტრაციული წარმოება საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით დადგენილი წესით.

საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ არაერთ საქმეში განმარტა, რომ საგადასახადო პასუხისმგებლობის ღონისძიებების გამოყენებისათვის აუცილებელია სამი საფუძველი: ნორმატიული, ე.ი. უნდა არსებობდეს ნორმა, რომელიც ადგენს ვალდებულებას და სანქციას მისი შეუსრულებლობისთვის, ფაქტიური – საგადასახადო სამართალდარღვევა და პროცესუალური – ნორმისა და საგადასახადო სამართალდარღვევის არსებობის შემთხვევაში უფლებამოსილი სუბიექტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით, განსაზღვრავს სახდელს საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევებთან დაკავშირებულ საკითხებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსი აწესრიგებს, კერძოდ, იგი განსაზღვრავს სა-

გადასახადო სამართალდარღვევის სახეებსა და საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას. დასახელებული კოდექსის 269-ე მუხლით განსაზღვრულია ქმედების საგადასახადო სამართალდარღვევად მიჩნევისა და საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზოგადი პრინციპები, რომლის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევად ჩაითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 276-ე მუხლის თანახმად, პირის საქმიანობა სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის გარეშე ან სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ობიექტის დალუქვის გარეშე, თუ ასეთი ვალდებულება დადგენილია კანონით, იწვევს პირის დაჯარიმებას ამ ობიექტის მიხედვით კუთვნილი სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადასახდელი თანხის 100 პროცენტის ოდენობით.

მოცემულ შემთხვევაში დადგენილია, რომ შპს „ქ...“ დაჯარიმდა სწორედ ზემოაღნიშნული ნორმის საფუძველზე. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ნორმა ანესებს პასუხისმგებლობას არა საგადასახადო კოდექსით, არამედ საკითხის მომწესრიგებელი სპეციალური კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნების დარღვევისათვის. „სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-8 მუხლის თანახმად, ამ კანონის დარღვევისათვის სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადამხდელს დაეკისრება საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული სანქციები და სხვა პასუხისმგებლობა საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

„მოსაკრებლების სისტემის საფუძვლების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლი განსაზღვრავს მოსაკრებლის სახეებს, ითვალისწინებს მათ დაყოფას შემოღების წესის მიხედვით, საერთო-სახელმწიფოებრივ და ადგილობრივ მოსაკრებლებად. აღნიშნული მუხლის (სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქცია) მე-3 პუნქტის „ე“ ქვეპუნქტის თანახმად, ერთ-ერთი ადგილობრივი მოსაკრებელია სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებელი.

სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის ცნება მოცემულია „სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის შესახებ“ საქართველოს კანონში, კერძოდ, ამავე კანონის (სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქცია) მე-2 მუხლის 1-ლი პუნქტის თანახმად, სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებელი არის აუცილებელი გადასახდელი ადგილობრივი ბიუჯეტში, რო-

მელიც დადგენილია სახელმწიფოს პოლიტიკური და ეკონომიკური ინტერესების შესაბამისად. ამავე კანონის მე-3 მუხლის 1-ლი პუნქტის მიხედვით, სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადამხდელე-ბი არიან პირები, რომლებიც ეწევიან სამენარმეო საქმიანობას ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშოებებით და ასეთი საქმიანობა საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ექვემდებარება ნებართვით რეგულირებას. ზემოაღნიშნული კანონის მე-4 მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის ობიექტებია: სამორინეს მაგიდა, კლუბის მაგიდა და სათამაშო აპარატი. მითითებული კანონის მე-5 მუხლი განსაზღვრავს მოსაკრებლის განაკვეთებს, კერძოდ, სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის განაკვეთების დიფერენცირება ხდება სათამაშო ბიზნესის სახეობის მიხედვით და განისაზღვრება: ა) თითოეულ სამორინეს მაგიდაზე – კვარტალში 20 000 ლარიდან 40 000 ლარის ჩათვლით; ბ) თითოეულ სათამაშო აპარატზე – კვარტალში 2 000 ლარიდან 4 000 ლარის ჩათვლით.

„ქალაქ თბილისის მუნიციპალიტეტში სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის შემოღების თაობაზე“ ქალაქ თბილისის მუნიციპალიტეტის საკრებულოს 2014 წლის 30 დეკემბრის №20-91 დადგენილების 1-ლი პუნქტით შემოღებულ იქნა ქ. თბილისის მუნიციპალიტეტში სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებელი და დადგინდა მისი განაკვეთები სახეობების მიხედვით, შემდეგი ოდენობით: ა) თითოეულ სამორინეს მაგიდაზე – 40 000 ლარი კვარტალში; ე) თითოეულ სათამაშო აპარატზე – 4 000 ლარი კვარტალში.

როგორც ზემოთ აღინიშნა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 276-ე მუხლის თანახმად, ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევას წარმოადგენს პირის საქმიანობა სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის გარეშე.

საკასაციო პალატა მიუთითებს „სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის შესახებ“ საქართველოს კანონის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციის მე-6 მუხლის მე-5 პუნქტზე, რომლის თანახმადაც, მოსაკრებლის გადახდის ნიშანში იგულისხმება თამაშობის მოწყობისას სამორინეს მაგიდისთვის, კლუბის მაგიდისთვის, სათამაშო აპარატისთვის, სისტემურ-ელექტრონული ფორმის თამაშობისთვის, აზარტული ან/და მომგებიანი თამაშობის მოწყობის ნებართვით ორგანიზებული ობიექტის გარეთ განთავსებული, სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი აზარტული ან/და მომგებიანი თამაშობის თითოეულ სალაროზე ელექტრონულად გაცემული ნიშანი, რომელიც ადასტურებს სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდას და თამაშობის მომწყობის (ორგანიზატორის) უფლებას თამაშობის მოწყობის ადგილებში სამორინეს მაგიდების, კლუბის მა-

გიდისა და სათამაშო აპარატის დადგმასა და სალაროს მოწყობაზე.

სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის დეფინიცია ასევე ითვალისწინებს „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანების 98-ე მუხლის 1-ლი პუნქტი.

„სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის შესახებ“ საქართველოს კანონის სადავო პერიოდში მოქმედი მე-6 მუხლის მე-6 პუნქტის მიხედვით, მოსაკრებლის გადახდის ნიშანი უნდა შეიცავდეს: ა) სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის ობიექტების მიხედვით მინიჭებულ ნუმერაციის ველს (დიაპაზონს), რომლის ფარგლებშიც გაიცემა მოსაკრებლის გადახდის ნიშნები; ბ) მოსაკრებლით დაბეგვრის პერიოდს. მე-8 პუნქტის თანახმად კი, თამაშების მომწოდებელი (ორგანიზატორი) საანგარიშო კვარტალის დაწყებამდე საგადასახადო ორგანოში იძენს მოსაკრებლის გადახდის ნიშანს დაბეგვრის ობიექტის ფაქტობრივი განთავსების ტერიტორიაზე მოქმედი მოსაკრებლის განაკვეთის მიხედვით.

სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნების გაცემის საკითხს არეგულირებს „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანების 99-ე მუხლი, კერძოდ, აღნიშნული მუხლის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციის თანახმად, (1) სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის შესაძენად, მოსაკრებლის გადამხდელი შემოსავლების სამსახურში ელექტრონული ფორმით წარადგენს განაცხადს მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის გაცემის მოთხოვნით; (2) განაცხადში მიეთითება მოქმედი სამორინეს მაგიდების, კლუბის მაგიდის, სათამაშო აპარატის, აზარტული ან/და მომგებიანი თამაშობის მოწყობის ნებართვით ორგანიზებული ობიექტის გარეთ განთავსებული, სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი აზარტული ან/და მომგებიანი თამაშობის სალაროს რაოდენობა ან სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოსაწყობი თამაშობა. განაცხადს უნდა დაერთოს სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი; (3) სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდა ხდება მოსაკრებლის დაბეგვრის ობიექტის ფაქტობრივი განთავსების ტერიტორიაზე ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოს მიერ დადგენილი სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის განაკვეთის მიხედვით; (4) სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის შეძენა მოსაკრებლის გადამხდელის მიერ ხდება ყოველი საანგარიშო პერიოდის (კვარტალის) დაწყებამდე, წინა კვარტალის განმავლობაში.

მოცემულ შემთხვევაში მოსარჩელე აღნიშნავს, რომ 2018 წლის 31 მარტი იყო შაბათი, არასამუშაო დღე, შესაბამისად, პირველივე

სამუშაო დღეს, 2018 წლის 2 აპრილს მისი მხრიდან 2018 წლის მეორე კვარტალის სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდა და საგადასახადო ორგანოსთვის სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის გაცემის მოთხოვნით განცხადებით მიმართვა არ წარმოადგენდა კანონდარღვევას.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-3 მუხლის შესაბამისად, (1) ამ კოდექსით დადგენილი ვადა განისაზღვრება კონკრეტული კალენდარული თარიღით ან დროის მონაკვეთით, რომელიც გამოიანგარიშება წლებით, თვეებით, დღეებით ან/და იმ გარემოებაზე მითითებით, რომელიც აუცილებლად უნდა დადგეს; (2) ამ კოდექსით დადგენილი ვადის ათვლა იწყება შესაბამისი მოქმედების განხორციელების მომდევნო დღიდან. დღე შეიძლება იყოს სამუშაო ან კალენდარული. თუ არ არის მითითებული, დღე არის კალენდარული დღე. სამუშაო დღე ემთხვევა კალენდარულ დღეს, გარდა შაბათისა, კვირისა და საქართველოს ორგანული კანონით „საქართველოს შრომის კოდექსი“ განსაზღვრული უქმე დღისა, თუ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული; (5) მოქმედება, რომლის განხორციელებისათვის დადგენილია ვადა, შეიძლება განხორციელდეს ამ ვადის ბოლო სამუშაო დღის დამთავრებამდე, ხოლო თუ მოქმედება ხორციელდება საბანკო გადარიცხვით, საფოსტო გზავნილით ან/და ელექტრონული ფორმით - ამ ვადის ბოლო დღის 24 საათამდე; (6) თუ მოქმედების განხორციელების ბოლო დღე ემთხვევა არასამუშაო დღეს, მოქმედების განხორციელების ვადა გრძელდება შემდეგი სამუშაო დღის დამთავრებამდე, ხოლო თუ მოქმედება ხორციელდება საბანკო გადარიცხვით, საფოსტო გზავნილით ან/და ელექტრონული ფორმით, მოქმედება შეიძლება განხორციელდეს შემდეგი სამუშაო დღის 24 საათამდე.

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანების 99-ე მუხლის მე-4 პუნქტი და „სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-6 მუხლი ერთმნიშვნელოვნად ადგენს, რომ სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის შეძენა მოსაკრებლის გადამხდელის მიერ ხდება ყოველი საანგარიშო პერიოდის (კვარტალის) დაწყებამდე. აღნიშნული განპირობებულია თავად მოსაკრებლის ბუნებით, რომელიც, განსხვავებით საგადასახადისაგან, ადასტურებს თამაშობის მოწყობის უფლებას, კერძოდ, „მოსაკრებლების სისტემის საფუძვლების შესახებ“ საქართველოს კანონის (სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქცია) პირველი მუხლის თანახმად, მოსაკ-

რეგული არის აუცილებელი გადასახდელი ბიუჯეტში, რომელსაც ფიზიკური და იურიდიული პირები და ამხანაგობები იხდიან სახელმწიფო ან ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების მიერ მათთვის კანონით განსაზღვრული საქმიანობის განხორციელების ან/და სარგებლობის უფლების მინიჭებისათვის, აგრეთვე სახელმწიფო ან ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების მიერ გარკვეული მომსახურების განევისათვის. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლის 1-ლი ნაწილის მიხედვით, გადასახადი არის ამ კოდექსის მიხედვით სავალდებულო, უპირობო ფულადი შენატანი ბიუჯეტში, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი, გადახდის აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე.

ზემოაღნიშნულ საკანონმდებლო განმარტებებზე დაყრდნობით, საკასაციო პალატა მიუთითებს გადასახადსა და მოსაკრებელს შორის განსხვავებაზე და განმარტავს, რომ მათ შორის მთავარი განსხვავება გადასახადის უსასყიდლო ხასიათს უკავშირდება, რომელიც მოსაკრებელს არ ახასიათებს და იგი გადაიხდება კონკრეტული საქმიანობის განხორციელების, სარგებლობის უფლების მინიჭებისა თუ გარკვეული მომსახურების განევისათვის. ამრიგად, მოსაკრებელი, გადასახადისგან განსხვავებით, სასყიდლიანი და ეკვივალენტური ხასიათის მქონე გადასახდელია.

საკასაციო პალატა კიდევ ერთხელ ამახვილებს ყურადღებას მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის არსზე და მიუთითებს, რომ სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშანი ადასტურებს სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდას და სათამაშოების მომწყობის (ორგანიზატორის) უფლებას სათამაშოების მოწყობის ადგილებში სამორინეს მაგიდების, კლუბის მაგიდისა, სათამაშო აპარატის დადგმასა და სალაროს მოწყობაზე. შესაბამისად, პალატა მიიჩნევს, რომ აღნიშნული ნიშნების მოპოვება წარმოადგენს სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადამხდელის მიერ სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის ობიექტების მეშვეობით სათამაშო ბიზნეს-საქმიანობის განხორციელების კანონმდებლობით დადგენილ წინაპირობას – გადამხდელს საქმიანობის უფლება წარმოეშობა მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის მოპოვების შემდეგ. ამასთანავე, მითითებული ნიშნების შექმნა ხორციელდება კვარტალის დაწყებამდე, წინა კვარტალის ამოწურვამდე. თუკი გადამხდელი განაგრძობს სათამაშო ბიზნეს საქმიანობას მოსაკრებლის გადახდის ნიშნების მოპოვების გარეშე, დაეკისრება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 276-ე მუხლით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა.

განსახილველ შემთხვევაში საქმეზე დადგენილია და მოსარჩელე სადავოდ არ ხდის იმ გარემოებას, რომ 2018 წლის 1 აპრილსა და

2 აპრილს ახორციელებდა სათამაშო ბიზნეს საქმიანობას იმ ობიექტების (102 ცალი სათამაშო აპარატი და 24 ცალი სამორინეს მაგიდა) გამოყენებით, რომელზეც სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ მხოლოდ 2018 წლის 3 აპრილს იქნა მიღებული დადებითი გადაწყვეტილება სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნების გაცემაზე. შესაბამისად, დაუსაბუთებელია მოსარჩელის არგუმენტაცია, რომ გამოყენებული უნდა ყოფილიყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-3 მუხლი, რაც კომპანიას უფლებას აძლევდა მოსაკრებლის გარეშე ემუშავა დასვენების დღეებში და მოსაკრებელი გადაეხადა პირველ სამუშაო დღეს.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ შპს „ქ...სათვის“ ჯარიმის დაკისრების საფუძველს წარმოადგენდა არა სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადაუხდელობა, არამედ პირის საქმიანობა სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის გარეშე. ზემოაღნიშნული საკანონმდებლო ნორმების ანალიზი ცხადყოფს, რომ თამაშების მომწოდებელი (ორგანიზატორი) საანგარიშო კვარტალის დაწყებამდე საგადასახადო ორგანოში იძენს მოსაკრებლის გადახდის ნიშანს. მოცემულ შემთხვევაში საანგარიშო კვარტალი იწყებოდა 2018 წლის 1 აპრილს. შესაბამისად, შპს „ქ...ს“ 1 აპრილიდან სადავო საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმში მითითებული 102 ცალი სათამაშო აპარატისა და 24 ცალი სამორინეს მაგიდის მეშვეობით მხოლოდ მაშინ ექნებოდა საქმიანობის უფლება, თუ წინა კვარტალის განმავლობაში 1 აპრილამდე მოპოვებული ექნებოდა სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშანი. ის გარემოება, რომ 2018 წლის პირველი კვარტალის ბოლო დღე იყო შაბათი, არ აძლევდა მოსარჩელეს სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის გარეშე საქმიანობის უფლებას. როგორც ზემოთ აღინიშნა, მოსარჩელემ სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის მოპოვების მიზნით საგადასახადო ორგანოს მიმართა 2018 წლის 2 აპრილს, რაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ დადასტურდა 3 აპრილს. ამდენად, ცალსახაა, რომ შპს „ქ...მა“ განაგრძო სათამაშო ბიზნეს საქმიანობა მოსაკრებლის გადახდის ნიშნების გარეშე, რაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 276-ე მუხლის თანახმად, წარმოადგენდა საზოგადოებისათვის ჯარიმის დაკისრების საფუძველს.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სამართლო მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს, გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლის საფუძველზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს

„ქ...ს“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდება.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53.1 მუხლის პირველ წინადადებაზე, რომლის თანახმად, იმ მხარის მიერ გაღებული ხარჯების გადახდა, რომლის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადაწყვეტილება, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე განთავისუფლებული იყოს სახელმწიფო ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან.

ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, თუ სააპელაციო ან საკასაციო სასამართლო შეცვლის გადაწყვეტილებას ან გამოიტანს ახალ გადაწყვეტილებას, იგი შესაბამისად შეცვლის სასამართლო ხარჯების განაწილებასაც.

ამდენად, ზემოაღნიშნული სამართლებრივი საფუძვლების გათვალისწინებით, ვინაიდან შპს „ქ...ს“ სარჩელი არ უნდა დაკმაყოფილდეს, კომპანიის მიერ სარჩელზე გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის – 5000 ლარის ანაზღაურება მოპასუხეებს არ დაეკისრებათ.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე, 257-ე, 411-ე მუხლით და

გ ა ღ ა ნ ყ ვ ი ტ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 7 მარტის განჩინება და საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. შპს „ქ...ს“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს;
4. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

**საგადასახადო შეღავათის გავრცელება ჩადენილი
სამართალდარღვევისთვის**

**გადაწყვეტილება
საქართველოს სახელით**

№ბს-397(კ-19)

05 მაისი, 2023 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა**
შემადგენლობა: ნ. სხირტლაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
ქ. ცინცაძე,
გ. გოგიაშვილი

დავის საგანი: ამხანაგობაში წილის გასხვისების ოპერაციის და-
მატებითი ღირებულების გადასახადით დაბეგვრა

აღწერილობითი ნაწილი:

ნ. მ-იმა სარჩელით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიმართ და მოითხოვა: სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 30.01.2015წ. №2317 ბრძანების, 03.02.2015წ. №011-1 საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 09.06.2015წ. №20014 ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 28.04.2016წ. გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 24.12.2013წ. კანონიერ ძალაში მყოფი გადაწყვეტილებით ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 02.04.2012წ. საგადასახადო მოთხოვნა, 05.10.2012წ. ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 24.12.2012წ. გადაწყვეტილება და ადმინისტრაციულ ორგანოებს დაევალით საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების შესწავლისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემა, გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლიდან 1 თვის ვადაში. სასამართლო გადაწყვეტილება აუდიტის დეპარტამენტმა 1 თვის ვადაში არ შეასრულა, საკასაციო საჩივრების დაუშვებლად ცნობის შესახებ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საგადასახადო ორგანოებს ჩაბარდათ 2014 წლის ზაფხულში, ხოლო №011-1 საგადასახადო მოთხოვნა 03.02.2015წ.

გამოიცა, შესაბამისად, სახეზეა აქტების გამოცემისათვის დადგენილი ერთთვიანი ვადის დარღვევა. ამ ვადის გასვლის შემდეგ აღმინისტრაციულ ორგანოს აღარ ჰქონდა აქტების გამოცემის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები. მოსარჩელე თვლის, რომ არ არსებობდა ახალი კამერალური საგადასახადო შემონმების საფუძველი, ვინაიდან 29.01.2015წ. კამერალური საგადასახადო შემონმებით მოხდა 29.03.2012წ. კამერალური საგადასახადო შემონმებით განხილული საკითხის ხელახალი განხილვა. მოსარჩელემ მიუთითა, რომ საგადასახადო კოდექსის 255.6 მუხლის მიხედვით მოსამართლის ბრძანების გარეშე აკრძალულია პირის საქმიანობის უკვე შემონმებული საკითხის იმავე პერიოდის ხელახალი შემონმება, ხოლო 29.01.2015წ. შემონმების აქტში იგივეა მითითებული, რაც 29.03.2012წ. აქტში, კერძოდ აღნიშნულია, რომ ნ. მ-მა 14.04.2008წ. და 03.10.2008წ. იბა „გ...-ში“ შ. მ-ისგან შეიძინა წილი, 21.06.2011წ. მის მიერ განხორციელდა ამ უფლების დათმობა კუთვნილი წილის ნაწილზე, რომელიც გამოხატული იყო სხვადასხვა კომერციულ და საცხოვრებელ ფართებში. სულ წილის დათმობით სხვადასხვა ფიზიკურ პირებზე გადაცემული უძრავი ქონების ღირებულებამ შეადგინა 2 569 912 ლარი. აუდიტორები აღნიშნავენ, რომ ნ.მ-ის მიერ ეს ოპერაცია სავარაუდოდ მიჩნეული იქნა ფინანსური ინსტრუმენტის (წილის) რეალიზაციად, მაშინ როცა გადამხდელს მასზე უნდა მოეხდინა დღგ-ის დარიცხვა და დეკლარირება, რასაც მოსარჩელე არ ეთანხმება იმ საფუძველით, რომ სკ-ის 183-ე მუხლის თანახმად უძრავი ნივთის შესაძენად აუცილებელია გარიგების წერილობითი ფორმით დადება და შემძენზე ამ გარიგებით განსაზღვრული საკუთრების უფლების რეგისტრაცია საჯარო რეესტრში, რასაც მოცემულ შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონია. მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ ანალოგიურ საკითხთან დაკავშირებით დაკმაყოფილდა სს „მ...ს“ საჩივარი და მის მიერ 30.11.2007წ. გამოცემულ ბრძანებაში აღინიშნა, რომ „დაუშთავრებელი და ექსპლუატაციაში მიუღებელი მშენებარე ობიექტის, როგორც საქონლის მიწოდებად ჩათვლის და გადასახადებით დაბეგვრის საკითხი საჭიროებს დამატებით შესწავლას და იმ შემთხვევაში თუ არ დასტურდება კანონმდებლობით უძრავი ქონების შეძენისთვის (მიწოდებისთვის) აუცილებელი პირობების არსებობა (მათ შორის საკუთრების უფლების საჯარო რეესტრის რეგისტრაცია) ამ საფუძველით დარიცხული გადასახადები (დღგ, მოგება) უნდა გაუქმდეს“. რაც შეეხება საგადასახადო ორგანოების მსჯელობას, რომ ნ. მ-ის მიერ სხვადასხვა პირებზე გადაცემული წილი გამოხატული იყო შესაბამისი კომერციული და საცხოვრებელი ფართებით, ანუ წილზე უფლების გადაცემის მომენტში მასზე

განპიროვნებული იქნა უძრავი ქონება და შემონმების შედეგად წილის გასხვისება განხილული იქნა როგორც უძრავი ქონების რეალიზაცია, რომელიც შემდგომში დაექვემდებარა დამატებით დღებით დაბეგვრას, მოსარჩელის მოსაზრებით აღნიშნული ასევე კანონმდებლობის არასწორი ინტერპრეტაციის შედეგია და №38-538-531(კ-15) საქმეზე უზენაესი სასამართლოს მიერ დადგენილ პრაქტიკას ეწინააღმდეგება. საკასაციო სასამართლომ განმარტა, რომ ამხანაგობის წილი არ არის აბსტრაქტული ცნება და შესაძლოა გამოხატული იყოს გარკვეულ ფართსა თუ ასაშენებელ უძრავ ქონებაში, ამხანაგობის წევრებმა შესაძლოა განახორციელონ წილების განაწილება, მაგრამ ამგვარი განაწილება ვერ მიიჩნევა ქონების ინდივიდუალურ საკუთრებაში მიღებად მანამ, სანამ მიღწეული არ არის ერთობლივი საქმიანობის მიზანი და ამხანაგობა აგრძელებს არსებობას. აღნიშნულ გადაწყვეტილებით საკასაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ ამხანაგობიდან წილის გასხვისება შეუძლია მხოლოდ მის წევრს, ხოლო ამხანაგობა, როგორც დამოუკიდებელი სუბიექტი, ვერ შეძლებს მისი წევრების კუთვნილი წილის გასხვისებას, ვინაიდან სკ-ის 932.3 მუხლის შესაბამისად, ამხანაგობაში შენატანები და შენატანების საფუძველზე შექმნილი ქონება წარმოადგენს მონაწილეთა საერთო საკუთრებას. ამხანაგობის წევრებს, რომელთაც გააჩნიათ წილობრივი საკუთრება ამხანაგობაში, შეუძლიათ განკარგონ წილი თავისი სახელით. მოსარჩელემ ყურადღება გაამახვილა საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლზე (მოქმედი მე-15 მუხ.), რომელიც განსაზღვრავს ფინანსურ ინსტრუმენტს, როგორც ნებისმიერ შეთანხმებას (ხელშეკრულებას), რომელიც წარმოშობს, როგორც ერთი პირის ფინანსურ აქტივს, ისე მეორე პირის ფინანსურ ვალდებულებას და აღნიშნა, რომ განსახილველ შემთხვევაში ადგილი აქვს მომავალში საქონლის მიწოდების ვალდებულებაზე შეთანხმებას. საქონლის მიწოდება არ მომხდარა, რის გამოც ნასყიდობის წინარე ხელშეკრულება უნდა ჩაითვალოს ფინანსურ ინსტრუმენტად, რომელიც არ აკმაყოფილებს საგადასახადო კოდექსის ძველი რედაქციის 225-ე მუხლის, ხოლო ახალი რედაქციის – 161-ე მუხლის მოთხოვნებს და ვერ იქნება მიჩნეული დამატებითი ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციად. ამასთანავე, 309.12 მუხლის შესაბამისად, 2009 წლის 7 აგვისტომდე შექმნილ ამხანაგობებზე და მის წევრებზე ვრცელდება 2009 წლის 7 აგვისტომდე მოქმედი ნორმები. შესაბამისად, ნ. მ-იზე, როგორც იბა „ვ...-ის“ წევრზე (დაფუძნდა 18.08.2006წ.) უნდა გავრცელდეს საგადასახადო კოდექსის 2009 წლის 7 აგვისტომდე მოქმედი ნორმები. 2009 წლის 7 აგვისტომდე განპიროვნებული ქონების დეფინიცია საგადასახადო კოდექსის მიხედვით არ არსებობდა, საგა-

დასახადო კოდექსის მე-19 მუხლს არ ჰქონდა მე-4 ნაწილი, რომლის მიხედვით, კოდექსის 206-ე მუხლით გათვალისწინებული თანამფლობელობის შემთხვევაში მფლობელის წილი, თუ მასზე არ არის განპიროვნებული/მიმაგრებული ქონება, მათ შორის ქონებაზე უფლების წინასწარი რეგისტრაციის შემთხვევაში, უფლება წარმოადგენს ფინანსურ ინსტრუმენტს. ამდენად, 2009 წლის 7 აგვისტომდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით კაპიტალში წილი იყო ფინანსური ინსტრუმენტი, ხოლო იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ფინანსური ინსტრუმენტის მიმოქცევა თუ მიმოქცევასთან დაკავშირებული ოპერაციები და ნებისმიერი საგადამხდელო ინსტრუმენტით სარგებლობა წარმოადგენდა ფინანსურ ოპერაციას. ფინანსური ოპერაციები კი შესაბამისი პერიოდისთვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 230.1 მუხლის „ა“ ქვეპუნქტით განთავისუფლებული იყო დამატებითი ღირებულების გადასახადისგან.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 23.03.2017წ. გადაწყვეტილებით ნ. მ-ის სარჩელი დაკმაყოფილდა, ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 30.01.2015წ. №2317 ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 03.02.2015წ. №011-1 საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 09.06.2015წ. №20014 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 28.04.2016წ. გადაწყვეტილება. სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის მითითება მასზედ, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლის მე-6 ნაწილის მოთხოვნათა დარღვევით იქნა ჩატარებული საგადასახადო შემოწმება, ვინაიდან მითითებული ნორმატიული ჩანაწერი კრძალავს უკვე არსებული საგადასახადო შემოწმების შედეგების პირობებში ახალი საგადასახადო შემოწმების ჩატარებას სასამართლოს ნებართვის გარეშე, ხოლო მოცემულ შემთხვევაში ადგილი ჰქონდა სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად საგადასახადო შემოწმების შედეგების გაუქმებას და სწორედ აღნიშნული შემოწმების ფარგლებში სრულყოფილად საქმის გარემოებათა გამოკვლევის დავალდებულებას. სასამართლომ მიუთითა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ ნ.მ-ის საქმიანობის საგადასახადო შემოწმება, რაზეც გამოიცა 29.01.2015წ. საგადასახადო შემოწმების აქტი, 30.01.2015წ. №2317 ბრძანება და 03.02.2015წ. №011-1 საგადასახადო მოთხოვნა, ჩატარდა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით. შესაბამისად, საგადასახადო შემოწმების ჩატარება არ ეწინააღმდეგებოდა კანონ-

მდებლობას. სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 25.07.2014წ. №35196 ბრძანება ნ.მ-ის საქმიანობის კამერალური შემოწმების დანიშვნის შესახებ, რომელიც გამოცემულ იქნა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს კანონიერ ძალაში მყოფი გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით, მოსარჩელეს სადავოდ არ გაუხდია, შესაბამისად, საგადასახადო შემოწმების დანიშვნის შესახებ აქტი ძალაში შესული აქტია. მიუხედავად იმისა, რომ არ დგინდება წილის დათმობის ხელშეკრულებების და ფართის განაწილების შესახებ ამხანაგობის თავმჯდომარის გადაწყვეტილების მიღების ქრონოლოგიური თანმიმდევრობა, რის გამო შესაძლეოა არსებობდეს ეჭვი მასზედ, რომ წილის დათმობის ხელშეკრულებებით რეალურად რეალიზებულ იქნა არა მხოლოდ აბსტაქტული ფართების ოდენობა, არამედ წინასწარ ცნობილი კონკრეტული უძრავი ქონება, სასამართლოს მოსაზრებით, არ არსებობს მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოს მსჯელობის გაზიარების სამართლებრივი საფუძვლები. სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ ვინაიდან ამხანაგობა „ვ...“ რეგისტრირებულია 2009 წლის 7 აგვისტომდე, აღნიშნული ამხანაგობის ფარგლებში ნ. მ-ის მიერ განხორციელებული ოპერაცია უნდა დაკვალიფიცირდეს 2009 წლის 7 აგვისტომდე მოქმედი ნორმების შესაბამისად. 2009 წლის 07 აგვისტომდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, დღგ-ისაგან გათავისუფლებულია საქონლის/მომსახურების მიწოდების ან/და იმპორტის ისეთი სახეები, როგორიცაა ფინანსური ოპერაციების განხორციელება ან/და ფინანსური მომსახურების გაწევა, ასევე ამხანაგობის წილის (ქონებაზე წინასწარი რეგისტრაციის უფლების) მიწოდება, თუ ამ წილზე არ არის მიმაგრებული/განპიროვნებული ქონება, გარდა წილის სანაცვლოდ ქონების ინდივიდუალურ საკუთრებაში მიღების შემთხვევისა. ამავე კოდექსის მე-19 მუხლის თანახმად, ფინანსური ინსტრუმენტი არის ნებისმიერი შეთანხმება (ხელშეკრულება), რომელიც წარმოშობს როგორც ერთი პირის ფინანსურ აქტივს, ისე მეორე პირის ფინანსურ ვალდებულებას, იგი მოიცავს: ფულად სახსრებს (ნაღდი და უნაღდო ფორმით), სესხებს (კრედიტებს), სასესხო ვალდებულებებს, თამასუქებსა და ფასიან ქალაქებს, მათ შორის: კაპიტალში წილებს, აქციებს, ობლიგაციებს და სხვა. ფინანსური ინსტრუმენტი აგრეთვე მოიცავს ფულადი გამოსახვის მქონე, კანონმდებლობით დაშვებულ ნებისმიერ შეთანხმებას ორ სუბიექტს შორის. კოდექსის 206-ე მუხლით გათვალისწინებული თანამფლობელობის შემთხვევაში მფლობელის წილი, თუ მასზე არ არის მიმაგრებული/განპიროვნებული ქონება, მათ შორის, ქონებაზე უფლების წინასწარი რეგისტრაციის

შემთხვევაში, უფლება წარმოადგენს ფინანსურ ინსტრუმენტს. აღნიშნული ნორმების საფუძველზე, სასამართლომ მიუთითა, რომ 2009 წლის 7 აგვისტომდე მდგომარეობით, დღგ-ს გადახდისაგან თავისუფლებოდა ამხანაგობის წილის გასხვისება, კონკრეტულ ფართში განპიროვნების მიუხედავად. სასამართლომ მიუთითა სკ-ის 930-ე, 932-ე, 933-ე მუხლებზე, ასევე საკასაციო სასამართლოს განმარტებაზე, რომლის თანახმად ამხანაგობის წილი არ არის აბსტრაქტული ცნება და შეიძლება გამოხატული იყოს კონკრეტული ქონებით, ბინათმშენებლობის ამხანაგობის საქმიანობის თავისებურების გათვალისწინებით, ეს შეიძლება იყოს გარკვეული ფართი ასაშენებელ უძრავ ქონებაში, სამომავლო ქონება ან უკვე დასრულებული ინდივიდუალურად განსაზღვრული ნივთი (ბინა, ავტოფარეხი და ა.შ.), ამდენად, ამხანაგობის წევრებმა შეიძლება განახორციელონ წილების გადანაწილება, მაგრამ ამგვარი განაწილება ვერ მიიჩნევა ქონების ინდივიდუალურ საკუთრებაში მიღებად მანამ, სანამ მიღწეული არ არის ერთობლივი საქმიანობის მიზანი და ამხანაგობა აგრძელებს არსებობას (სუსგ №ბს-538-531(კ-15) 21.01.2016წ.). სასამართლომ აღნიშნა, რომ ნ. მ-ის მიერ წილის რეალიზაციის მომენტისთვის არ იყო მიღწეული ერთობლივი საქმიანობის მიზანი, რეალიზებულ იქნა წილები, რომლებიც გამოხატული იყო ჯერ კიდევ დაუმთავრებელ, მშენებარე ობიექტებში. ამხანაგობა „ვ...-ის“ თავმჯდომარის მიერ 21.09.2011წ. გადაწყვეტილებით მოწინააღმდეგე განაწილებულ იქნა მშენებარე ფართები, ამდენად, წილის დათმობის შესახებ ხელშეკრულებათა გაფორმების მომენტისათვის ამხანაგობის მიზანი ჯერ კიდევ არ ყოფილა მიღწეული, ამხანაგობას არ ჰქონდა არსებობა შეწყვეტილი. ამდენად, ნ. მ-ის მიერ რეალიზებულ იქნა ამხანაგობაში წილი, რაც 2009 წლის 7 აგვისტომდე არსებული საკანონმდებლო რეგულაციის თანახმად, არ წარმოადგენდა დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს 23.03.2017წ. გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გასაჩივრდა სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 18.04.2018წ. გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრები დაკმაყოფილდა, გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 23.03.2017წ. გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც ნ. მ-ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

სააპელაციო პალატამ აღნიშნა, რომ საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-12 ნაწილით გამიჯნულია 2009 წლის 7 აგვისტომ-

დე და 2009 წლის 7 აგვისტოდან შექმნილი ამხანაგობების, როგორც გადასახადის გადამხდელთა, საშემოსავლო/მოგებისა და დღგ-ის გადასახადის გადახდის მიმართ გამოსაყენებელი წესი. მითითებული ნორმა ეხება უშუალოდ ამხანაგობებს, რომლებსაც საგადასახადო კოდექსი განიხილავს გადასახადის გადამხდელად და კანონით გათვალისწინებულ შემთხვევებში წარმოეშობათ გადასახადის გადახდის ვალდებულება. ამრიგად, მიუხედავად იმისა, რომ ამხანაგობა სამოქალაქო-სამართლებრივი გაგებით არ არის იურიდიული პირი და ფაქტობრივად გათანაბრებულია მის წევრებთან, საგადასახადო კანონმდებლობა გადასახადის გადახდის მიზნებისათვის ერთმანეთისაგან მიჯნავს ამხანაგობასა და მის წევრს, განასხვავებს ამხანაგობის დასაბეგრ ოპერაციებსა და უშუალოდ ამხანაგობის წევრის საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის საფუძვლებს. კონკრეტულ შემთხვევაში სადავოა არა ამხანაგობის სახელით განხორციელებული ოპერაციის დაბეგვრის წესი და ამხანაგობის მიერ გადასახდელი გადასახადის გაანგარიშების სისწორე, არამედ ნ. მ-ის მიმართ წარმოქმნილი საგადასახადო ვალდებულების კანონიერება. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სადავო შემთხვევა, ოპერაციის განხორციელების დროს – 2011 წლის 21 სექტემბერს ანუ ხელშეკრულების დადების მომენტში მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად უნდა გადაწყვეტილიყო. სააპელაციო პალატამ აღნიშნა, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-15 მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით, ამ კოდექსით გათვალისწინებული თანამფლობელობის (ამხანაგობის) შემთხვევაში მფლობელის წილი, თუ მასზე არ არის მიმაგრებული/განპიროვნებული ქონება, აგრეთვე ქონებაზე უფლების წინასწარი რეგისტრაციის შემთხვევაში უფლება არის ფინანსური ინსტრუმენტი. ამავე კოდექსის 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ღ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ისგან გათავისუფლებულია ამხანაგობის წილის (ქონებაზე წინასწარი რეგისტრაციის უფლების) მიწოდება, თუ ამ წილზე (უფლებაზე) არ არის მიმაგრებული/განპიროვნებული ქონება, გარდა წილის (უფლების) სანაცვლოდ ქონების ინდივიდუალურ საკუთრებაში მიღების შემთხვევისა. ზემოაღნიშნულ ნორმათა საფუძველზე, სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ ნ. მ-ის მიერ განხორციელებული წილის მიწოდების დაბეგვრა დამოკიდებულია იმ ფაქტზე, ადგილი ჰქონდა წილის, როგორც ფინანსური ინსტრუმენტის, მიწოდებას, თუ წილზე (უფლებაზე) მიმაგრებული/განპიროვნებული იყო ქონება, რაც მას საქონლის რეალიზაციად და დასაბეგრ ოპერაციად აქცევდა. სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ „მიმაგრებული/განპიროვნებული ქონება“ ნიშნავს ქონებას, რომლის იდენტიფიცირებაც შესაძლებელია და რომელზეც ცნობილია მომა-

ვალი მესაკუთრე, თუნდაც ჯერ კიდევ არ იყოს დაწყებული ამ ქონების შექმნა, ან ჯერ კიდევ არ იყოს მომავალი საკუთრების უფლება მარეგისტრირებელ ორგანოში აღრიცხული, დაბეგვრის საფუძვლების არსებობა არ არის დამოკიდებული ქონების ექსპლუატაციაში შესვლაზე, არამედ უნდა დადგინდეს ადგილი აქვს ფინანსური ინსტრუმენტის მიმოქცევას – ნილის/მოთხოვნის დათმობას თუ რეალურად მხარეთა ნება მიმართული იყო ნილის უფლებით გამოხატული კონკრეტული ქონების გასხვისებისაკენ, რაც უკავშირდება ქონების მახასიათებლების განსაზღვრულობას. სააპელაციო სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა საქმეში წარმოდგენილ ნილის დათმობის შესახებ 21.09.2011წ. ხელშეკრულებებზე, რომლებშიც თითოეულ შემძენთან დაკონკრეტებულია, რომ ნილის უფლება გამოხატულია ქ. თბილისში, ქ...ს ქ. №... (ნაკვეთი №...)/ქ. თბილისი, ...ს ქ. შესახებევი ..., №3-ში მდებარე მშენებარე კორპუსში განთავსებულ ფართში, მითითებულია ფართის ღირებულება და ფართობი. ამასთან, იმავე დღეს მიღებულია ინდივიდუალური ბინათმშენებლობის ამხანაგობა „ვ...-ის“ თავმჯდომარის გადაწყვეტილება, რომლითაც განხორციელდა ამხანაგობის სახელზე რიცხული ფართების განაწილება და ამხანაგობაში ახალი წევრების მიღება. აღნიშნულ გადაწყვეტილებაში ამხანაგობის თითოეულ წევრთან მიმართებით მოცემულია მათ საკუთრებაში გადაცემული ქონების მისამართი, ფართობი, საცხოვრებელი ფართის სართული და ბინის ნომერი, ავტოსადგომის ნიშნული, საკადასტრო კოდი. სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ საქმეში წარმოდგენილი ხელშეკრულებებისა და იმავე დღეს ამხანაგობის თავმჯდომარის გადაწყვეტილებით ფართების იდენტიფიცირებისა და ქონებაზე საკადასტრო კოდების მინიჭების გათვალისწინებით, თითოეულმა შემძენმა ზუსტად იცოდა, რა ქონება მოიპოვებოდა შეძენილი ნილის უკან. წარმოდგენილი ხელშეკრულებების, ასევე თავმჯდომარის გადაწყვეტილების შინაარსი და მათი ფაქტობრივად ერთდროულად შედგენა ადასტურებს, რომ განხორციელებულია ნილის მინოდება, რომელსაც თან ახლდა განპიროვნებული/მიმაგრებული ქონება. შესაბამისად, ნ. მ-იმა განხორციელა დღე-ით დასაბეგრი ოპერაცია.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 18.04.2018წ. გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გასაჩივრდა ნ.მ-ის მიერ. კასატორის მოსაზრებით, სააპელაციო პალატის მსჯელობა ეწინააღმდეგება ანალოგიურ საქმეზე საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებას (საქმე №ბს-538-531(კ-15)) და მიუთითა, რომ საგადასახადო კოდექსის 309.12 მუხლის საფუძველზე 2009 წლის 7 აგვისტომდე შექმნილი ამხანაგობები გათავისუფლებულნი არიან მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 143.9 მუხლისა და 161.1 მუხ-

ლის „ე“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული საგადასახადო ვალდებულებებისგან, 2009 წლის 7 აგვისტომდე შექმნილ ამხანაგობებზე ვრცელდება იმ დროისთვის მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული დაბეგვრის რეჟიმი. მითითებულ გადაწყვეტილებაში საკასაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ 2009 წლის 7 აგვისტომდე მდგომარეობით დღგ-ს გადახდისგან თავისუფლდებოდა ამხანაგობის წილის გასხვისება. კასატორის მოსაზრებით არ არის დასაბუთებული სააპელაციო სასამართლოს მიერ საგადასახადო კოდექსის მიზნებისთვის ამხანაგობისა და მისი წევრების ერთმანეთისგან გამიჯვნა. აღნიშნული მსჯელობის მისადაგება არარელევანტურია 2009 წლის 7 აგვისტომდე შექმნილ ამხანაგობებზე და ამხანაგობასთან გათანაბრებულ მის წევრებზე. სააპელაციო სასამართლოს მიერ კანონიერ ძალაში მყოფი გადაწყვეტილებით საგადასახადო ორგანოს დაევალა უძრავი ქონების რეალიზაციის ფაქტის არსებობის გამოკვლევა, თუმცა აუდიტის დეპარტამენტმა აღნიშნული ფაქტი ვერ დაადგინა, ახალი საგადასახადო შემოწმებისას ძველი შემოწმებისგან განსხვავებული არაფერი გამოკვლეულა. კასატორი თვლის, რომ საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლებისა და სააპელაციო სასამართლოს მიერ ხშირად ხდება ტერმინის „უძრავი ქონება“ დამახინჯებულად გამოყენება და არასწორი იურიდიული ინტერპრეტაცია. სამოქალაქო კოდექსი შეიცავს უძრავი ნივთის დეფინიციას, თუმცა ხსენებული ტერმინის სწორად გამოყენება შეგნებულად არ ხდება, რადგან წილზე განპიროვნებული ქონების არსებობის შემთხვევაში, სახეზე უნდა გვექონოდეს ა) საჯარო რეესტრის ამონაწერი და ბ) ხსენებულ ამონაწერში ნ. მ-ის სახელზე ამხანაგობის თანასაკუთრებაში არსებულ უძრავ ნივთზე მომავალი ან არსებული საკუთრების უფლების რეგისტრაცია, რასაც ადგილი არ ჰქონია.

საკასაციო პალატის სხდომაზე კასატორის წარმომადგენელმა მხარი დაუჭირა საკასაციო საჩივარს და მოითხოვა მისი დაკმაყოფილება. მონინალმდევე მხარის სსიპ შემოსავლების სამსახურის და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენლებმა საკასაციო საჩივრის საფუძვლები არ ცნეს და მოითხოვეს საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მისი უსაფუძვლობის და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერების გამო.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო პალატა საქმის მასალების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის და საკასაციო საჩივრის კონიერების შემოწმების შედეგად თვლის, რომ ნ. მ-ის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმის მასალებით დასტურდება, რომ ნ. მ-მა 2008 წელს იბა „ვ...-ში“ წილი შეიძინა. 2011 წელს ნ. მ-ის მიერ მოხდა წილის დათმობა სხვადასხვა ფიზიკურ პირებზე, აღნიშნული ოპერაციის დეკლარირება და მასზე დღგ-ის დარიცხვა არ მომხდარა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 02.03.2012წ. ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა ნ. მ-ის კამერალური საგადასახადო შემოწმება, შემოწმებელმა ნ. მ-ის მიერ 2011 წლის სექტემბერში იბა „ვ...-ში“ არსებული წილის დათმობის ხელშეკრულებები მიიჩნია წილის პროპორციულად საცხოვრებელი და კომერციული ფართების რეალიზაციად და ამდენად, დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად. 29.03.2012წ. შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოიცა 02.04.2012წ. №108 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც ნ. მ-ის ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადასახდელად დაერიცხა სულ 902 468,2 ლარი (ძირითადი თანხა – 462 584 ლარი, ჯარიმა – 385 487 ლარი, საურავი – 54 397,85 ლარი). თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 24.12.2013წ. კანონიერ ძალაში მყოფი გადაწყვეტილებით ნ. მ-ის სარჩელი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 02.04.2012წ. №108 საგადასახადო მოთხოვნა, 05.10.2012წ. №20294 ბრძანება, ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 14.12.2012წ. გადაწყვეტილება და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა. აღნიშნული გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ განხორციელდა ნ. მ-ის კამერალური საგადასახადო შემოწმება (შემოწმების დანყება/დასრულება – 25.07.2014წ. – 17.11.2014წ.) და შედგა 29.01.2015წ. შემოწმების აქტი, რომლის თანახმად, ამხანაგობაში ნ. მ-ის კუთვნილი წილი გამოიხატება კონკრეტული ქონებით, ასეთი მიწოდება წარმოადგენს არა წილის, როგორც ფინანსური ინსტრუმენტის, არამედ ქონების რეალიზაციას და დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას, ნ. მ-მა აღნიშნულ ოპერაციებზე არ მოახდინა დღგ-ის დარიცხვა და დეკლარირება. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, შემოწმების აქტის საფუძველზე სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოიცა 30.01.2015წ. №2317 ბრძანება და 03.02.2015წ. №011-1 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც ნ. მ-ის სახელმწიფო ბიუჯეტში გადასახდელად დაერიცხა 1 202 907 ლარი (ძირითადი თანხა – 462 584 ლარი, ჯარიმა – 385 487 ლარი, საურავი – 354 836 ლარი).

მოსარჩელე სასარჩელო განცხადებაში აღნიშნავს, რომ თბილი-

სის სააპელაციო სასამართლოს №3ბ/923-13 საქმეზე 21.12.2013წ. კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილებით ბათილად გამოცხადდა შემოსავლების სამსახურის 02.04.2012წ. №108 საგადასახადო მოთხოვნა, 05.10.2012წ. №20294 ბრძანება, ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 14.12.12წ. გადაწყვეტილება და ადმინისტრაციულ ორგანოებს დაევაღათ საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების შესწავლისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემა გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლიდან ერთი თვის ვადაში. მოსარჩელე აღნიშნავს, რომ ხსენებული სასამართლო გადაწყვეტილება აუდიტის დეპარტამენტმა არ შეასრულა, კერძოდ, საკასაციო სასამართლოს განჩინება საგადასახადო ორგანოების საკასაციო საჩივრების დაუშვებლად ცნობის თაობაზე აუდიტის დეპარტამენტს ჩაბარდა 2014 წლის ზაფხულს, ხოლო საგადასახადო მოთხოვნა 03.02.2015წ. გამოიცა. დარიცხვის ბრძანება და საგადასახადო მოთხოვნა ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტებია, სზაკ-ის მიხედვით ასეთი აქტების გამოცემისათვის საჭიროა ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლების არსებობა. კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილებით დადგენილი ერთთვიანი ვადის გასვლის შემდეგ აუდიტის დეპარტამენტს ასეთი საფუძვლები არ გააჩნდა. მოსარჩელე, საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლის მე-6 ნაწილზე მითითებით თვლის, რომ მოსამართლის ბრძანების გარეშე იკრძალება პირის საქმიანობის უკვე შემოწმებული საკითხის იმავე პერიოდის ხელახლა შემოწმება. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საქართველოს კონსტიტუციის 62.1 მუხლის, სსკ-ის მე-10 მუხლის, „საერთო სასამართლოების შესახებ“ ორგანული კანონის 4.1 მუხლის თანახმად, კანონიერ ძალაში შესული სასამართლოს გადაწყვეტილება სავალდებულოა საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე ყველა სახელმწიფო, საზოგადოებრივი და კერძო სანარმოსთვის, თანამდებობის პირისა თუ მოქალაქისათვის და ისინი უნდა შესრულდეს. სასამართლო გადაწყვეტილების სავალდებულოება გულისხმობს ყველას ვალდებულებას შეასრულონ სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილებით გათვალისწინებული ქმედებები. მოცემულ შემთხვევაში სადავო აქტები გამოიცა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 24.12.2013წ. გადაწყვეტილების საფუძველზე, სასამართლოს ხსენებული გადაწყვეტილებით სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი ნ. მ-ის მიმართ გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები, სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა ახალი ადმინისტრაციული წარმოების ფარგლებში დამატებითი კონკრე-

ტულ გარემოებათა შესწავლა/გამოკვლევის შედეგად ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა. საქმის გარემოებათა სრული გამოკვლევის შედეგად ახალი აქტის გამოცემა შეუძლებელი იყო საგადასახადო შემონმების ჩატარების გარეშე, სასამართლოს გადანყვეტილებით დავალეული ახალი ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარება გულისხმობდა საგადასახადო შემონმების ჩატარებას. არარელევანტურია კასატორის მიერ საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლის მე-6 ნაწილზე მითითება, ვინაიდან ხსენებული ნორმატიული ჩანაწერი კრძალავს უკვე არსებული საგადასახადო შემონმების შედეგების პირობებში ახალი საგადასახადო შემონმების ჩატარებას სასამართლოს ნებართვის გარეშე. მოცემულ შემთხვევაში ადგილი ჰქონდა საგადასახადო შემონმების შედეგების გაუქმებას სადავო საკითხის გადაწყვეტილად და სწორედ აღნიშნული შემონმების ფარგლებში სრულყოფილად საქმის გარემოებათა გამოკვლევის დავალეებას. ამდენად, სადავო აქტები გამოცემულია სააპელაციო სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადანყვეტილების აღსრულების მიზნით, საკასაციო პალატა იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადანყვეტილებაში მოყვანილ მოსაზრებას იმასთან დაკავშირებით, რომ მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო შემონმების ჩატარება არ ეწინააღმდეგება არსებულ საკანონმდებლო რეგულაციას. საქმის მასალებით დასტურდება, რომ საქმიანობის კამერალური შემონმების შესახებ აუდიტის დეპარტამენტის 25.04.2014წ. №35195 ბრძანებით დაინიშნა ფიზიკური პირის ნ. მ-ის საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემონმება. აუდიტის დეპარტამენტის 21.08.2014წ. №37719, 22.09.2014წ. №40611, 22.10.2014წ. №44075 ბრძანებებით შემონმების ვადა გაგრძელდა. აუდიტის დეპარტამენტის მიერ 20.11.2014წ. ნ. მ-ის გაეგზავნა საგადასახადო შემონმების აქტის პროექტი, დეპარტამენტის 21.11.2014წ. №48367 ბრძანებით შემონმება შეჩერდა, 28.01.2015წ. №1960 ბრძანებით შემონმება განახლდა 2015 წლის 29 იანვრის ჩათვლით. შემონმების ვადის გაგრძელება და შეჩერება განხორციელდა საგადასახადო კოდექსის XII კარით დადგენილი წესით, ხსენებული აქტები არ გასაჩივრებულა.

საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ ნ. მ-ის მიმართ განხორციელებული ძირითადი თანხის დარიცხვის კანონშესაბამისად თუ არამართლობიერად მიჩნევის მიუხედავად, საფუძველს მოკლებულია სადავო აქტებით ნ. მ-ისთვის კონკრეტული ოდენობით საურავის დაკისრების მართლობიერება, რადგან როგორც აღინიშნა სადავო აქტები გამოიცა სასამართლოს კანონიერ ძალაში მყოფი გადანყვეტილების აღსრულების მიზნით, სასამართლოს აღნიშნული

გადაწყვეტილებით დადგინდა ნ. მ-ის სახელზე თავდაპირველად განხორციელებული დარიცხვების დაუსაბუთებლობა, თავდაპირველ დავაში არსებული სადავო აქტების საქმის გარმოებათა გამოკვლევის გარეშე გამოცემა. ამდენად, საგადასახადო ორგანოს მიერ ნ. მ-ის სახელზე განხორციელებული დარიცხვების ჯამში მართლზომიერად მიჩნევის შემთხვევაშიც კი, ერთმნიშვნელოვნად დასტურდება, რომ მხარეთა შორის არსებული დავის გახანგრძლივება გამოწვეულ იქნა საგადასახადო ორგანოს მიერ თავდაპირველად დაუსაბუთებელი და საქმის გარემოებათა გამოკვლევის გარეშე გამოცემული აქტებით, ხოლო გადასახადის გადამხდელისთვის დასაკისრებელი საურავის ოდენობა კი ყოველ ვადაგადაცელებულ დღეზე იზრდება (საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხ., მე-2, მე-4 ნაწ.). საკასაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ განსახილველი საქმის ფარგლებში სადავოდ გამხდარი აქტები არ არის პირველადი აქტები, მათი გამოცემა მოხდა სასამართლოს კანონიერ ძალაში მყოფი გადაწყვეტილების საფუძველზე, თავდაპირველი შემონმგების შედეგების სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნობის გამო. 29.03.2012წ. შემონმგების აქტის საფუძველზე გამოცემული 02.04.2012წ. №626 ბრძანებით და 02.04.2012წ. №108 საგადასახადო მოთხოვნით საურავი შეადგენდა 54 397,85 ლარს, სააპელაციო სასამართლოს 24.12.2013წ. გადაწყვეტილების აღსასრულებლად გამოცემული 30.01.2015წ. №2317 ბრძანებით და 03.02.2015წ. №011-1 საგადასახადო მოთხოვნით საურავის თანხა ჯერადობით (დაახლოებით 7-ჯერ) გაიზარდა და 354 836 ლარით განისაზღვრა. სასკ-ის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების 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. ხსენებული ნორმის თანახმად, სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს თუ აქტის ბათილად ცნობისთვის არსებობს მხარის გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ამ ნორმის საფუძველზე, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად აქტის ბათილად ცნობა სასამართლოს მიერ ხდება იმ შემთხვევაში, როდესაც ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ სადავო აქტის გამოცემისას დარღვეულია კანონმდებლობით იმპერატიულად დადგენილი ვალდებულება – აქტის საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების გამოკვლევის და მათი შეფასების და ურ-

თიერთშეჯერების საფუძველზე მიღება. ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ აღნიშნული ვალდებულების დარღვევით ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის შემთხვევაში, სასამართლო საკითხის გადაწყვეტილად ბათილად ცნობს ადმინისტრაციულ აქტს და ადმინისტრაციულ ორგანოს ავალებს არა კონკრეტული შინაარსის ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას, არამედ ადმინისტრაციულ ორგანოს უთითებს საკითხებს, რომლებიც მის მიერ დამატებით უნდა იქნეს გამოკვლეული და შეფასებული ახალი აქტის გამოცემისას. საკასაციო პალატა თვლის, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ ხარვეზიანად, კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევით გამოცემული აქტების გამო გადამხდელისთვის საურავის გაზრდილი ოდენობის დაკისრება დაუსაბუთებელია. განსახილველ საქმეში საგადასახადო ორგანოს სადავოდ გამხდარი აქტებიდან იკვეთება, რომ ნ. მ-ისათვის დასაკისრებელი საურავის გაანგარიშება მოხდა მეორედ ჩატარებული შემონმების შედეგად აქტების გამოცემამდე. მართალია, პირისათვის საურავის დაკისრება ხდება გადასახდელი თანხის გადაუხდელობისათვის (საგადასახადო კოდექსის 272.1 მუხ.) და გადასახადის ძირითადი თანხის დარიცხვის მართლზომიერების დადასტურების შემთხვევაში როგორც წესი საურავის დარიცხვაც მართლზომიერად მიიჩნევა, თუმცა საურავის ოდენობის გაანგარიშებისას არ უნდა იქნეს უგულბელყოფილი მისი დანაშაულებები. საურავი არის საგადასახადო სანქცია, რომელიც პირს ეკისრება კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში გადასახადის გადაუხდელობისას. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით (43.1 მუხ. „ა“ ქვ.პ.), საგადასახადო ვალდებულების შესრულებად ითვლება გადასახადის თანხის დადგენილ ვადაში გადახდა (53.3 მუხ.), გადასახადის გადახდის ვადა დგინდება თითოეული გადასახადის მიხედვით, ამასთანავე, თუ საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული არ არის გადასახადის გადახდის ვადა, მისი გადახდა ხდება დეკლარაციის წარდგენისათვის დადგენილ ვადაში, ხოლო სხვა შემთხვევაში – საგადასახადო მოთხოვნის მიღებიდან 30 დღის ვადაში (62-ე მუხ. 1-ლი, მე-2 ნაწ.). განსახილველ შემთხვევაში სადავოა ნ. მ-ისთვის გადასახადის ძირითადი თანხის დაკისრების მართლზომიერება, მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ მას არ განუხორციელებია დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია, რასაც საგადასახადო ორგანო არ ეთანხმება. ამასთანავე, სასამართლოს კანონიერ ძალაში მყოფი გადაწყვეტილებით შეფასდა ნ. მ-ის სახელზე განხორციელებული დარიცხვის მართლზომიერება და მიჩნეულ იქნა, რომ საგადასახადო ორგანოს აქ-

ტები, ნ. მ-ის მიერ განხორციელებული ოპერაციის დღე-ით დასაბეგრ ოპერაციად მიჩნევა არ იყო დასაბუთებული, საგადასახადო ორგანოს მიერ 2012 წელს გამოცემული აქტების შინაარსი არ იძლეოდა მათი კანონიერების დადასტურების შესაძლებლობას, რის გამო სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა საქმის გარემოებათა ხელახლა გამოკვლევა და დასაბუთებული გადაწყვეტილების მიღება ანუ საქმის გარემოებების ხელახალი გამოკვლევის შედეგად აქტების გამოცემის დაეალევა, წარმოების ვადის გაგრძელება განაპირობა საგადასახადო ორგანოს მიერ ჩატარებული წარმოების ხარვეზიანობამ. ხელახლა გამოცემული აქტებით დარიცხული საურავის თანხა – 354 836 ლარის დარიცხული ძირითადი გადასახადის თანხის – 462 584 ლარის დაახლოებით 4/5 ნაწილია. მართალია, სადავო აქტები არ შეიცავს მითითებას საგადასახადო ორგანოს მიერ საურავის გაანგარიშებისას გათვალისწინებულ პერიოდზე, თუმცა საურავის საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი პროცენტული ოდენობის (საგადასახადო კოდექსის 272.4 მუხლი), გადასახადის ძირითადი თანხისა და საურავის მოცულობის მხედველობაში მიღებით ცხადი ხდება, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ საურავის ოდენობის გამოანგარიშება მოხდა არა პირველადი აქტების, არამედ სადავო აქტების გამოცემამდე პერიოდზე, შესაბამისად, სადავო აქტებით განსაზღვრული ოდენობა განსახილველ შემთხვევაში გაიზარდა საგადასახადო ორგანოების საქმიანობის ხარვეზის გამო. სსიპ შემოსავლების სამსახურს არ დაუსაბუთებია სადავო საკითხის მისი ბრალით გამოწვეული გახანგრძლივებული განხილვის პირობებში ნ. მ-ისათვის დასაკისრებული საურავის გაზრდილი ოდენობით დაკისრების კანონშესაბამისობა. გარდა ამისა, მხედველობაშია მისაღები, რომ მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლში შეტანილი დამატების (2¹ ნაწილის) თანახმად, საურავის დარიცხვა წყდება მისი დარიცხვის ვალდებულების წარმოშობის დღიდან სამი წლის გასვლის თარიღიდან (ანალოგიურ დებულებას შეიცავს შემოსავლების სამსახურის უფროსის 18.05.2016წ. №13446 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადის გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათების წარმოების წესის შესახებ“ მეთოდური მითითება (16.15 მუხ.), 272-ე მუხლში 27.12.2018წ. კანონით შეტანილ აღნიშნულ დამატებას უკუქცევითი ძალა აქვს, ვინაიდან საგადასახადო სამართალდარღვევათა სახეების და პასუხისმგებლობის თავში არის გათვალისწინებული (თავი XL). აღნიშნულის მიუხედავად, საურავი დაკისრებულია გადასახადის გადახდის ვალდებულების წარმოქმნიდან სადავო აქტების გამოცემამდე, კანონმდებლობაში შეტანილი ცვლილებებს საურავის დარიცხვის ზღვრულ პერიოდთან დაკავშირებით არ გამო-

უნვევია საურავის ოდენობის შემცირება სადავო აქტებში.

სადავო აქტების მიხედვით გადასახადის ძირითადი თანხის ოდენობა 462 584 ლარს შეადგენს, ხოლო ჯარიმა 385 487 ლარს. 29.01.2015წ. საგადასახადო შემონმების აქტის მიხედვით, საჯარიმო სანქციის საფუძვლად მითითებულია შემონმების დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 282-ე მუხლი. სადავო 03.02.2015წ. №011-1 საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემის დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 282-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობა იწვევდა პირის დაჯარიმებას რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობის პერიოდში განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების თანხის 15%-ის ოდენობით. 282-ე მუხლში 01.05.2015წ. №3581 კანონით შეტანილი ცვლილებების შედეგად 282-ე მუხლის 1-ლი ნაწილით გათვალისწინებულმა სანქციამ 15%-ის ნაცვლად 5% შეადგინა. მართალია, გადასახადების გადახდასთან დაკავშირებით საგადასახადო კანონმდებლობას არ აქვს უკუქცევითი ძალა, კერძოდ, გადასახადებით დაბეგვრისთვის გამოიყენება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ოფიციალურად გამოქვეყნებული და ძალაში შესული ის ნორმატიული აქტები, რომლებიც მოქმედებს საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დროისათვის (კოდექსის მე-2 მუხ., მე-2 ნაწ.), მაგრამ ჯარიმასთან დაკავშირებით დავის საგანი უკავშირდება არა გადასახადის გადახდის, არამედ საგადასახადო სამართალდარღვევის საკითხს. საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების დროს, თუ კანონით გაუქმებული ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა სამართალდარღვევის ჩადენისთვის, 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 შემონმების პერიოდს. გარდა ამისა, იმის გათვალისწინებით, რომ სადავო აქტების გასაჩივრება მართალია არ აჩერებს აქტის მოქმედებას, მაგრამ აჩერებს საჯარიმო თანხის გადახდის ვალდებულებას, ამასთანავე, აქტის გასაჩივრების შემთხვევაში პირისათვის საბოლოო შედეგს იწვევს სასამართლო გადაწყვეტილება და არა საგადასახადო ორგანოს სადავო აქტები, საკასაციო პალატა თვლის, რომ სადავო სამართალურთიერთობის მიმართ შესაძლებელია სამართალდარღვევის შემდგომ მიღებული რეჟიმის გამოყენება, საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელ ან გამაუქმებელ აქტს აქვს უკუქცევითი ძალა (სუს 26.01.2011წ. №ბს-903-877(კ-10),

16.05.2012წ. №ბს-1226-1212(კ-11)). ამდენად, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ დღგ-ს გადამხდელად აღრიცხვაზე დადგომის მოსარჩელის ვალდებულება არ არის დადასტურებული, შესაბამისად, არ იკვეთება დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობისთვის საგადასახადო კოდექსის 282-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის საფუძველზე ნ. მ-ის დაჯარიმების საფუძვლების არსებობა. ზემოაღნიშნულის მიუხედავად სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით სადავო აქტები საურავის და საჯარიმო სანქციების ნაწილში უცვლელი დარჩა.

რაც შეეხება გადასახადის ძირითადი თანხის დარიცხვას, საგადასახადო ორგანო ნ. მ-ის სახელზე განხორციელებული დარიცხვის კანონიერებას ასაბუთებს იმ გარემოებაზე მითითებით, რომ ნ. მ-ის მიერ სხვადასხვა პირებზე გადაცემული წილი გამოხატული იყო კონკრეტული კომერციული და საცხოვრებელი ფართებით, შესაბამისად, წილის გასხვისების მომენტში მასზე მიმაგრებული/განპიროვნებული იყო უძრავი ქონება, რის გამო ნ. მ-ის მიერ წილის გასხვისება განხილულ იქნა ქონების რეალიზაციად და დაიბეგრა გადასახადით, რადგან საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ღ“ ქვეპუნქტის თანახმად დღგ-სგან გათავისუფლებულია ამხანაგობის წილის (ქონებაზე წინასწარი რეგისტრაციის უფლების) მიწოდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ამ წილზე (უფლებაზე) არ არის მიმაგრებული/განპიროვნებული ქონება. თავის მხრივ მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ სადავო ოპერაციის დღგ-ით დაბეგვრა არასწორია, რადგან სახეზე იყო მომავალში საქონლის მიწოდების ვალდებულებაზე შეთანხმება, რაც ფინანსურ ინსტრუმენტად უნდა ჩაითვალოს. მხარეთა შორის სადავო აგრეთვე ის ნორმატიული მოწესრიგება, რომელიც დასაბეგრი ოპერაციის მიმართ უნდა გავრცელდეს, კერძოდ, მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ საგადასახადო კოდექსის სადავო აქტების გამოცემისას მოქმედი რედაქციის 309.12 მუხლის მიხედვით 2009 წლის 7 აგვისტომდე შექმნილ ამხანაგობაზე გავრცელდება 2009 წლის 7 აგვისტომდე მოქმედი ნორმები (შემდგომში აღნიშნული ნორმის რედაქცია შეიცვალა), ამხანაგობა „ვ...“ დაფუძნებულია 18.08.2006წ., შესაბამისად, ნ. მ-იზე, როგორც ამხანაგობა „ვ...-ის“ წევრზე უნდა გავრცელდეს 2009 წლის 7 აგვისტომდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის ნორმები. ნ. მ-ის აღნიშნულ მოსაზრებას საგადასახადო ორგანო არ ეთანხმება და მიიჩნევს, რომ საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-12 ნაწილის დანაწესი ვრცელდება მხოლოდ 2009 წლის 7 აგვისტომდე შექმნილი ამხანაგობების და არა მისი წევრების მიერ განხორციელებულ ოპერაციებზე, რის გამო ნ. მ-ის მიმართ გამოყენებულ უნდა იქნეს მიწოდების მომენტისთვის – 21.09.2011წ.

მოქმედი კანონმდებლობა, რადგან სადავო ოპერაცია არის ნ. მ-ის და არა იბა „ვ...-ის“ მიერ განხორციელებული ოპერაცია.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ დავის გადაწყვეტა, სადავო აქტების კანონშესაბამისობის შეფასება პირველ რიგში გამოსაყენებელი ნორმატიული მოწესრიგების დადგენას საჭიროებს. ზოგადი წესის თანახმად, გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობა (საგადასახადო კოდექსის 2.2 მუხ.), თუმცა აღნიშნული არ ზღუდავს კანონმდებელს სათანადო ობიექტური გარემოებების მხედველობაში მიღებით დადგინოს განსხვავებული ნორმატიული მოწესრიგება. სწორედ ასეთ შემთხვევას აქვს ადგილი საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-12 ნაწილში მოცემულ მოწესრიგებაში, რომლის სადავო აქტების გამოცემის პერიოდში მოქმედი რედაქციის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დროის მიუხედავად, განისაზღვრა, რომ 2009 წლის 7 აგვისტომდე შექმნილ ამხანაგობაზე უნდა გავრცელებულიყო 2009 წლის 7 აგვისტომდე მოქმედი ნორმები. საკასაციო სასამართლო 21.01.2016წ. №ბს-538-531(კ-15) გადაწყვეტილებაში აღნიშნავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-12 ნაწილი განსაზღვრავს შემდეგ ქცევის წესს: ა) 2009 წლის 7 აგვისტომდე შექმნილი ამხანაგობები გათავისუფლებული არიან საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-9 ნაწილითა და 161-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული საგადასახადო ვალდებულებებისაგან; ბ) 2009 წლის 7 აგვისტომდე შექმნილ ამხანაგობებზე ვრცელდება ამ დროისთვის მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული დაბეგვრის რეჟიმი. საკასაციო სასამართლომ აღნიშნა აგრეთვე, რომ 309.12 მუხლით დადგენილი საგადასახადო შეღავათი ცალსახად შეეხება 2009 წლის 7 აგვისტომდე შექმნილ ამხანაგობებს და არა 2009 წლის 7 აგვისტომდე ამხანაგობის მიერ განხორციელებულ გარიგებებს. განსახილველ შემთხვევაში უდავოა, რომ იბა „ვ...“ დაფუძნდა 2009 წლის 7 აგვისტომდე, თუმცა სადავოა ნორმის იბა „ვ...-ის“ წევრზე გავრცელება. საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ უმართებულოა საგადასახადო კოდექსის სადავო აქტების გამოცემისას მოქმედი რედაქციის 309-ე მუხლის მე-12 ნაწილით დადგენილი რეგულაციის გავრცელების გამორიცხვა სადავო სამართალურთიერთობის მიმართ. სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრება იმის შესახებ, რომ სადავო სამართალურთიერთობაზე აღნიშნული ნორმა არ ვრცელდება, ვინაიდან ნორმის სუბიექტი არის ამხანაგობა და არა ამხანაგობის წევრი, არის დაუსაბუთებელი და არ ემყარება სათანადო საკანონმდებლო საფუძველს. სააპელაციო პალატის მიერ უგულუ-

ბელყოფილია 2009 წლის 07 აგვისტომდე და შემდგომში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის ნორმათა შინაარსი, რეგულირების ფარგლები, არ არის გათვალისწინებული ის გარემოება, რომ სხვადასხვა პერიოდში მოქმედი განსხვავებული შინაარსის ნორმატიული მოწესრიგება შესაძლოა ამხანაგობისა და მისი წევრის სტატუსის განსხვავებულ ურთიერთმიმართებას განაპირობებდეს. სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საგადასახადო მიზნებისთვის ამხანაგობა და ამხანაგობის წევრი განცალკევებულია, თუმცა სააპელაციო პალატას აღნიშნული მოსაზრების დასაბუთებისათვის რაიმე არგუმენტაცია არ მოყავს, იქ საიდანაც უნდა იწყებოდეს დასაბუთება, მსჯელობა წყდება. სააპელაციო პალატა უთითებს მხოლოდ 2009 წლის 07 აგვისტოს შემდგომ არსებულ ნორმატიულ რეგულაციაზე და შედეგად გამოიციხავს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-12 ნაწილის 2009 წლის 07 აგვისტომდე დაარსებული ამხანაგობის წევრზე გავრცელების შესაძლებლობას, რაც არ არის დასაბუთებული, რადგან საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-12 ნაწილის მე-2 წინადადების გავრცელების ფარგლების დადგენა, რომელშიც პირველი წინადადების მსგავსად მოქმედი კოდექსის ნორმებზე მითითება არ ხდება, საჭიროებდა 2009 წლის 07 აგვისტომდე მოქმედი ნორმატიული მოწესრიგების პირობებში საგადასახადო მიზნებისთვის ამხანაგობისა და მისი წევრის სტატუსის ურთიერთმიმართების განსაზღვრას. 22.12.2004წ. საგადასახადო კოდექსის 2009 წლის 07 აგვისტომდე მოქმედი რედაქცია არ შეიცავდა სპეციალურ დანაწესს ამხანაგობის წევრის მიერ წილის გასხვისებასთან, წილზე მიმაგრებულ/განპიროვნებულ ქონებასთან დაკავშირებით, ამხანაგობა მიიჩნეოდა საწარმოდ (25.1 მუხ. „გ“ ქვ.პ.), კაპიტალში წილის მიმოქცევასთან და მიწოდებასთან დაკავშირებული ოპერაციები ითვლებოდა ფინანსურ ოპერაციად (19.2 მუხ. „დ“ ქვ.პ.) და თავისუფლდებოდა დღგ-სგან (230.1 მუხ. „ა“ ქვ.პ.). ამ დროისთვის ამხანაგობის წევრის მიერ თავისი წილის გასხვისების დაბეგვრის წესი ჯერ არ იყო ამოქმედებული, კოდექსი არ შეიცავდა მითითებას წილზე მიმაგრებულ/განპიროვნებულ ქონებასთან დაკავშირებით და არ ადგენდა, რომ ამხანაგობის წილის მიწოდება იმ შემთხვევაში თავისუფლდება დღგ-სგან, თუ ამ წილზე არ არის მიმაგრებული/განპიროვნებული ქონება, აღნიშნული დანაწესი კოდექსში მოგვიანებით გაჩნდა. 22.12.2004წ. საგადასახადო კოდექსს 19.4 მუხლი და 230.1 მუხ. „ჰ“ ქვ.პ. დამატა 17.07.2009წ. №1527 კანონით შეტანილი ცვლილებებისა და დამატებების შედეგად, რომელიც 2009 წლის 07 აგვისტოს ამოქმედდა.

საკასაციო პალატა თვლის, რომ საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის მიზნებისთვის არსებითი მნიშვნელობა ოპერაცი-

ის განმახორციელებელი სუბიექტის კონკრეტულად დადგენას აქვს, რადგან სწორედ ოპერაციის განმახორციელებელი სუბიექტის მიხედვით დგინდება სადავო ურთიერთობის მიმართ გამოსაყენებელი ნორმატიული მოწესრიგება, ასევე პირი, რომელიც შესაძლოა დაბეგვრას დაექვემდებაროს. საგადასახადო კოდექსის სადავო აქტების გამოცემისას მოქმედი რედაქციის 309.12 მუხლის თანახმად, 2009 წლის 7 აგვისტომდე შექმნილ ამხანაგობაზე ვრცელდებოდა 2009 წლის 7 აგვისტომდე მოქმედი ნორმები (სადავო აქტები გამოცემულია ხსენებულ ნორმაში 14.07.2020წ. №6817 კანონით შეტანილი ცვლილებების მიღებამდე. კოდექსში 14.07.2020წ. №6817 კანონით შეტანილი ცვლილებების შედეგად, რომელიც 2021 წლის 01 იანვრიდან ამოქმედდა, შეიცვალა 309-ე მუხლის მე-12 ნაწილის რედაქცია და მიეთითა, რომ 2009 წლის 07 აგვისტომდე შექმნილი ამხანაგობების მიერ საკუთარი წევრისთვის წილის სანაცვლოდ საქონლის მიწოდება დღე-ით და მოგების გადასახადით დაბეგვრას არ ექვემდებარებოდა). 2009 წლის 07 აგვისტომდე მოქმედებდა 22.12.2004წ. საგადასახადო კოდექსი, რომელშიც მართალია „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის შესახებ“ 17.07.2009წ. №1527-რს კანონის შესაბამისად უკვე იყო რიგი ცვლილებები შესული, თუმცა ეს ცვლილებები 2009 წლის 07 აგვისტოსთვის ჯერ არ იყო ამოქმედებული. საკასაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ სადავო აქტების გამოცემისას მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 309.12 მუხლი ამხანაგობასთან მიმართებით გამოსაყენებელი ნორმატიული მოწესრიგების დადგენის მიზნით ხაზგასმას ახდენდა სწორედ 2009 წლის 07 აგვისტომდე მოქმედ მოწესრიგებაზე.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საგადასახადო კოდექსის სადავო აქტების გამოცემის დროს მოქმედი რედაქციის 309-ე მუხლის მე-12 ნაწილი შედგებოდა ორი წინადადებისაგან. პირველი წინადადების მიხედვით, „ამ კოდექსის 143-ე მუხლის მე-9 ნაწილისა და 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტის მარეგულირებელი დებულებები ვრცელდება მხოლოდ 2009 წლის 7 აგვისტოდან შექმნილ ამხანაგობაზე“, ხოლო მეორე წინადადების მიხედვით – „2009 წლის 7 აგვისტომდე შექმნილ ამხანაგობაზე გავრცელდება 2009 წლის 7 აგვისტომდე მოქმედი ნორმები“. საკასაციო პალატის სხდომაზე ადმინისტრაციული ორგანოების წარმომადგენლების მიერ დაფიქსირებული მოსაზრების მიხედვით, ნორმის მეორე წინადადება უნდა განიმარტოს პირველი წინადადების ფარგლებში და პირველ წინადადებაში მითითებული ნორმების შინაარსის შესაბამისად. საკასაციო პალატა არ იზიარებს აღნიშნულ მოსაზრებას და თვლის, რომ უკეთეს კანონმდებელი საჭიროდ მიიჩნ

ნევდა საგადასახადო კოდექსის სადავო აქტების გამოცემისას მოქმედი რედაქციის 309-ე მუხლის მე-12 ნაწილის მოქმედების სფეროდან 2009 წლის 07 აგვისტომდე შექმნილი ამხანაგობის წევრის ქმედებების გამორიცხვას, მაშინ ნორმას აღარ ექნებოდა მე-2 წინადადება, რადგან 309.12 მუხლის პირველი წინადადება, რომელიც ადგენდა საგადასახადო კოდექსის 143.9, 161.1 მუხლების მხოლოდ 2009 წლის 07 აგვისტოდან შექმნილ ამხანაგობებზე გავრცელების შესაძლებლობას, უშუალოდ ამხანაგობასთან მიმართებით თვითკმარი იყო და არ საჭიროებდა რაიმე დამატებითი, დამაზუსტებელი წინადადებების მოშველიებას. აღნიშნულის მიუხედავად ნორმას მე-2 წინადადებაც აქვს, რომელიც პირველი წინადადებისგან წერტილით იმიჯნება. უკეთეს ჩავთვლით, რომ ნორმის მე-2 წინადადება („2009 წლის 07 აგვისტომდე შექმნილ ამხანაგობაზე გავრცელდება 2009 წლის 07 აგვისტომდე მოქმედი ნორმები“) მხოლოდ პირველი წინადადების ფარგლებში უნდა იქნეს აღქმული, ფაქტობრივად იგი მნიშვნელობას დაკარგავს, რადგან პირველი წინადადების შინაარსი, მეორე წინადადების არარსებობის შემთხვევაშიც კი, სავსებით ცხადია. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა თვლის, რომ სადავო აქტების გამოცემისას მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-12 ნაწილის პირველი და მე-2 წინადადებები ურთიერთდამოუკიდებელ მონესრიგებებს ადგენენ იმ თვალსაზრისით, რომ მე-2 წინადადების შინაარსი არ იზღუდება პირველი წინადადების დათქმით. პირველ წინადადებაში დასახელებული ნორმების (143.9 მუხ., 161.1 მუხ. „ე“ ქვ.პ.) შინაარსის გათვალისწინებით, დგინდება, რომ განსახილველი დავისათვის რელევანტურია 309.12 მუხლის მე-2 წინადადება, რომელიც 2009 წლის 07 აგვისტომდე შექმნილ ამხანაგობებზე, ოპერაციის სახისა და განხორციელების მომენტის მიუხედავად, 2009 წლის 07 აგვისტომდე მოქმედ ნორმებს ავრცელებს.

საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-12 ნაწილის სადავო აქტების გამოცემის დროს მოქმედი რედაქციის მხოლოდ ამხანაგობის და არა მისი წევრის ოპერაციაზე გავრცელების დასაბუთება სააპელაციო პალატის გადაწყვეტილების მსგავსად არც სადავო აქტებშია მოყვანილი, საგადასახადო ორგანოები მხოლოდ აღნიშნულის კონსტანტაციით შემოიფარგლნენ. საკასაციო პალატა თვლის, რომ 309.12 მუხლით გათვალისწინებული შედავათის განსახილველ შემთხვევაზე გავრცელების შესაძლებლობის დადგენა საჭიროებდა სწორედ 2009 წლის 07 აგვისტომდე მოქმედი ნორმატიული მონესრიგებისა და ამხანაგობის ბუნების მხედველობაში მიღებას, ხაზგასასმელია, რომ 2009 წლის 07 აგვისტომდე საგადასახადო კანონმდებლობა არ შეიცავდა ამხანაგობის და მისი წევრის სტატუსის რა-

იმე განსხვავებულ რეგულაციას. სამოქალაქო კოდექსის 930-ე მუხლიდან გამომდინარე, ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულების თავისებურებას წარმოადგენს მხარეთა სურვილი საკუთარი ქონების, უნარ-ჩვევების გაერთიანებით ერთობლივად იმოქმედონ გარკვეული მიზნების მისაღწევად. ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულების აუცილებელი წინაპირობაა – ამხანაგობის ჩამოყალიბება იურიდიული პირის შეუქმნელად. საერთო მიზნის არსებობა გარიგების მთავარ წინაპირობას წარმოადგენს. ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულებაში, სხვა ხელშეკრულებებისაგან განსხვავებით, მხარეთა ნება ერთი მიზნისკენაა მიმართული, რამდენადაც ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულების მხარეებს საერთო და არა დაპირისპირებული მიზანი აქვთ. ამხანაგობა არა მხოლოდ ქონების, არამედ პირთა გაერთიანებაც არის, თითოეული მონაწილე მოვალეა უშუალოდ მიიღოს მონაწილეობა ამხანაგობის საქმის გაძღოლაში, მონაწილენი ერთობლივად უძღვებიან საქმეს და წარმოადგენენ მათ მესამე პირებთან ურთიერთობაში, გარიგების დადებისას საჭიროა მონაწილეების თანხმობა. ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულების მონაწილეს ქონების ან უფლების სახით თავისი წილის მესამე პირზე გადაცემა შეუძლია სხვა მონაწილეთა თანხმობით. მონაწილეებმა უნდა შეიტანონ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული შესატანები. თუ ხელშეკრულება სხვა რამეს არ ითვალისწინებს შესატანები წარმოადგენს მონაწილეთა საერთო საკუთრებას (სკ-ის 932-ე მუხ.). ამხანაგობის წილი არ არის აბსტრაქტული ცნება და შეიძლება გამოხატული იყოს ქონებით, მათ შორის გარკვეული ფართით. ამხანაგობის წილის გასხვისება შეუძლია მხოლოდ მის წევრს და არა ამხანაგობას, თუმცა აღნიშნულის მიუხედავად 2009 წლის 07 აგვისტომდე მოქმედი მოწესრიგება არ შეიცავდა ამხანაგობისა და მისი წევრის მიერ განხორციელებული ოპერაციების გამმიჯნავ ნორმებს, შესაბამისად 2009 წლის 07 აგვისტომდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მიზნებისთვის ერთმანეთისგან არ იმიჯნებოდა ამხანაგობის და მისი წევრის ქმედებები, არ იყო დადგენილი წევრის მიერ თავისი წილის გასხვისების ოპერაციის დაბეგვრის სპეციალური წესი (აღნიშნულ საკითხს განსხვავებულად აწესრიგებს ამჟამად მოქმედი საგადასახადო კოდექსი). ამდენად, საგადასახადო კოდექსის სადავო აქტების გამოცემისას მოქმედი რედაქციის 309.12 მუხლის მე-2 წინადადებაში მითითებულ ტერმინში – „ამხანაგობა“ შესაძლებელია როგორც უშუალოდ ამხანაგობის, ასევე მისი წევრის მოაზრებაც, რადგან კანონმდებელს აქცენტი სწორედ იმ თარიღზე აქვს გაკეთებული (07.08.2009 წ.), როდესაც კოდექსში შეტანილი ცვლილებების შედეგად ამხანაგობის წევრის სტატუსი გამოიკვეთა. საქმის მასალებით დასტურდება, რომ ნ. მ-ის მიერ 21.09.2011წ.

დადებული წილის დათმობის ხელშეკრულებებს თან ერთო ინდივიდუალური ბინათმშენებლობის ამხანაგობა „ვ...-ის“ თავმჯდომარის 21.09.2011წ. გადაწყვეტილება, რომლითაც ამხანაგობის წევრს – ნ. მ-ის ნება დაერთო თავისი შეხედულებისამებრ გაესხვისებინა კუთვნილი წილი ამხანაგობაში (გადაწყვეტილებაზე ხელმოწერის ნამდვილობა დამოწმებულია ნოტარიუსის მიერ). ამდენად, ნ. მ-მა, როგორც 2009 წლის 07 აგვისტომდე დაარსებული ამხანაგობის – იბა „ვ...-ის“ წევრმა, ამხანაგობაში წილი გაასხვისა ამხანაგობის წილის შესაბამისად, აღნიშნულის შედეგად მოხდა ამხანაგობაში ნ. მ-ის სხვა წევრებით (წილის შემძენებით) ჩანაცვლება, რის შემდგომაც განხორციელდა ამხანაგობის ქონების მის წევრებს შორის განაწილება. ამხანაგობის წილის გასხვისების დაბეგვრის შესაძლებლობას 2009 წლის 07 აგვისტომდე მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებდა. საფუძველს არის მოკლებული სარჩელზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შესაგებელში (საკასაციო საჩივარზე ადმინისტრაციულ ორგანოებს შესაგებელი არ წარმოუდგენიათ) მითითება 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ჰ“ ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმად დღგ-სგან თავისუფლდება ამხანაგობის წილის (ქონებაზე წინასწარი რეგისტრაციის უფლების) მინოდება, თუ ამ წილზე (უფლებაზე) არ არის მიმაგრებული/განპიროვნებული ქონება, გარდა წილის (უფლების) ნაცვლად ქონების ინდივიდუალურ საკუთრებაში მიღების შემთხვევისა. აღნიშნული ნორმა 22.12.2004წ. საგადასახადო კოდექსს დაემატა 17.07.2009წ. №1527-რს კანონით, რომელიც 2009 წლის 07 აგვისტოდან ამოქმედდა, ამ მომენტიდან არის ამოქმედებული აგრეთვე მე-19 მუხლის მე-4 ნაწილი (მფლობელის წილი, თუ მასზე არ არის მიმაგრებული/განპიროვნებული ქონება, მათ შორის ქონებაზე უფლების წინასწარი რეგისტრაციის შემთხვევაში, უფლება წარმოადგენს ფინანსურ ინტრუმენტს). შესაბამისად, არ არის გასაზიარებელი შემონმების აქტში, სამინისტროს შესაგებელში და სააპელაციო საჩივარში ასახული მოსაზრება სადავო სამართალურთიერთობის მიმართ ამ ნორმების გამოყენების შესახებ. საგადასახადო ორგანოს სადავო აქტების კანონიერებას არ ადასტურებს აგრეთვე სარჩელზე შემოსავლების სამსახურის შესაგებელში მოყვანილი მოსაზრება იმასთან დაკავშირებით, რომ საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-12 ნაწილის ფართო ინტერპრეტაციის შემთხვევაშიც 2009 წლის 07 აგვისტომდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის მე-6 ნაწილი აღგენდა, რომ სანარმოს კაპიტალში ან ამხანაგობაში დღგ-ის გადამხდელის მიერ შენატანის საქონლის ან/და მომსახურების ფორმით განხორციელებისას, აღნიშნული სანარმო ვალდებული იყო რეგისტრაციაში დღგ-ს გადამხდე-

ლად გატარებულიყო დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელებამდე, მაგრამ შენატანის განხორციელებიდან არა უგვიანეს 10 კალენდარული დღისა. ვინაიდან 2009 წლის 7 აგვისტომდე მოქმედი კოდექსი ერთმანეთისგან განასხვავებდა საწარმოს კაპიტალში და ამხანაგობაში განხორციელებულ შენატანს, სხენებულ ნორმაზე მითითებით მოპასუხის მიერ კეთდება დასკვნა, რომ ამავე პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის დეფინიცია (კაპიტალში წილის მიმოქცევა) თავის თავში არ მოიცავდა ამხანაგობის წილის მიმოქცევას, რაც მოპასუხის აზრით გამოორიცხავს ამხანაგობის წილის მიმოქცევის ფინანსურ ოპერაციად განხილვის შესაძლებლობას. საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ 22.12.2004წ. საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის მე-6 ნაწილი 2009 წლის 7 აგვისტომდე მოქმედი რედაქციით (17.07.2009წ. №1527-რს კანონის ძალაში შესვლამდე) ითვალისწინებდა საწარმოს კაპიტალში დღგ-ის გადამხდელის მიერ შენატანის საქონლის ფორმით განხორციელებისას დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციაში გატარებას, ნორმა არ მოიცავდა მითითებას ამხანაგობაში შენატანის განხორციელებაზე, ნორმაში 17.07.2009წ. კანონით შეტანილი და 2009 წლის 7 აგვისტოდან ამოქმედებული ცვლილებების შედეგად 221-ე მუხლის მე-6 ნაწილში შენატანთან დაკავშირებით საწარმოს კაპიტალთან ერთად გათვალისწინებულ იქნა აგრეთვე მითითება ამხანაგობაში შენატანზე. „საქართველოს საკანონმდებლო მაცნის“ მონაცემების მიხედვით აღნიშნული კანონი 24.07.2009წ. გამოქვეყნდა და მისი ამოქმედება დაიწყო გამოქვეყნების მე-15 დღიდან, ამდენად, 2009 წლის 07 აგვისტომდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მოწესრიგება არ მოიცავდა 24.07.2009წ. განხორციელებული ცვლილებების შინაარსს, აღნიშნულ ცვლილებამდე მოქმედი რედაქციით კი დღგ-სგან გათავისუფლებული იყო ფინანსური ოპერაციების განხორციელება (230.1 მუხ. „ა“ ქვ.პ.). თავის მხრივ, ფინანსურ ოპერაციებს შორის კოდექსი ასახელებდა კაპიტალში წილის შეძენასთან, მიმოქცევასთან და მიწოდებასთან (მათ შორის, მომავალში) დაკავშირებულ ოპერაციებს (19.2 მუხ. „დ“ ქვ.პ.), კოდექსი არ შეიცავდა წილზე მიმაგრებული/განპიროვნებული ქონების ცნებას, ამხანაგობის წილის მიმოქცევასთან დაკავშირებით რაიმე სპეციალურ მოწესრიგებას. კაპიტალის წილი მიიჩნეოდა ფინანსურ ინსტრუმენტად (19.1 მუხ.), თავის მხრივ ფინანსური ინსტრუმენტების მიმოქცევა განეკუთვნებოდა ფინანსურ ოპერაციებს (19.2 მუხ. „ბ“ ქვ.პ.), რომელიც გათავისუფლებული იყო დღგ-სგან (230.1 მუხ. „ა“ ქვ.პ.). 2009 წლის 07 აგვისტომდე ამხანაგობასთან მიმართებით სპეციალური მოწესრიგების არარსებობის გათვალისწინებით, მე-19 მუხლში მითითებულ კაპიტალის წილებში მოიაზრებოდა არა მხოლოდ კაპიტალური საზოგადოების წევრთა

ნილები, არამედ ამხანაგობის ნილთა მიმოქცევა, რომელიც საგადასახადო მიზნებისთვის უტოლდებოდა საწარმოს კაპიტალს და ამდენად, არ მიიჩნეოდა დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად (სუსგ 11.12.2018წ. №ბს-1142(2კ-18)). ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა თვლის, რომ არ არის დასაბუთებული სადავო ოპერაციის დაბეგრვა, ნ. მ-ის მიერ ნილის გასხვისებასთან დაკავშირებით ოპერაციის განხორციელების დროს (2011წ.) მოქმედი ნორმატიული მოწესრიგების გამოყენება.

საკასაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს აგრეთვე იმ გარემოებაზე, რომ სადავო აქტების გამოცემისას მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 309.12 მუხლის მოქმედების სფეროდან ნ. მ-ის მიერ განხორციელებული ოპერაციის გამორიცხვის შემთხვევაშიც, არ დასტურდება სადავო აქტების კანონიერება, რადგან მათი გამოცემა მოხდა სასამართლოს კანონიერ ძალაში მყოფი იმ გადაწყვეტილების მითითებების უგულებელყოფით, რომლის აღსრულების ფარგლებშიც განხორციელდა შემონება და გამოიცა სადავო აქტები. სადავო ოპერაციების განხორციელებისას და სადავო აქტების გამოცემისას მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ღ“ ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-ისგან გათავისუფლებულია ამხანაგობის ნილის (ქონებაზე წინასწარი რეგისტრაციის უფლების) მიწოდება, თუ ამ ნილზე (უფლებაზე) არ არის მიმაგრებული/განპიროვნებული ქონება. ამხანაგობის ნილის მიწოდება არ განეკუთვნება ფინანსურ ინსტრუმენტს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუკი ნილზე მიმაგრებულია კონკრეტული ქონება (15.4 მუხ.). რაც ნილის შესაბამისად არსებულ კონკრეტულ უძრავი ნივთის იდენტიფიცირების შესაძლებლობას იძლევა. აღნიშნულის გათვალისწინებით კანონიერ ძალაში მყოფ 24.12.2013წ. გადაწყვეტილებაში მიეთითა, რომ დადგენას საჭიროებდა ნ. მ-ის მიერ ნილის დათმობის შესახებ ხელშეკრულებების დადებისას ჰქონდა თუ არა ადგილი უძრავი ქონების განპიროვნების და შემდგომში მისი რეალიზაციის ფაქტს, თუ სახეზე იყო მომავალში საქონლის მიწოდების ვალდებულებაზე შეთანხმება. ამასთანავე, პალატამ მიიჩნია, რომ უძრავი ქონების იდენტიფიცირების შესაძლებლობას არ იძლეოდა ხელშეკრულებაში დაფიქსირებული მონაცემები, კერძოდ, მხოლოდ კორპუსის მისამართი, ფართის ოდენობა და ღირებულება. ხელახალი შემონებების შედეგად საგადასახადო ორგანომ მიიჩნია, რომ სახეზე იყო ნილზე უძრავი ქონების განპიროვნების შემთხვევა, თუმცა აღნიშნული დასკვნის შესაბამის დასაბუთებას სადავო აქტები არ შეიცავს. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ მართალია, სასამართლოს გადაწყვეტილებით აქტი ბათილად იქნა ცნობილი სასკ-ის 32.4 მუხლის საფუძველზე, რაც ითვალისწინებს ად-

მინისტრაციული წარმოების ჩატარების შედეგად დასაბუთებული აქტის გამოცემის დავალებას, აღნიშნული თავის მხრივ არ გამო-რიცხავს ხელახალი ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარების შედეგად იმავე შინაარსის გადაწყვეტილების მიღებას (სუსგ, 20.04.06წ. №ბს-1291-866(კ-05); 18.10.18წ. №ბს-368-368(კ-18); 04.10.2018წ. №ბს-567-567(კ-18), 07.03.2019წ. №ბს-797(კ-18), თუმცა ხსენებული არ ათავისუფლებს ადმინისტრაციულ ორგანოს სასამართლოს კანონიერ ძალაში მყოფ გადაწყვეტილებაში ასახული მითითებების გათვალისწინების საჭიროებისაგან. ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ წარმოების ხელახლა ჩატარება არ უნდა ატარებდეს ფორმალურ ხასიათს, ადმინისტრაციულმა ორგანომ რეალურად უნდა გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებები და მიიღოს დასაბუთებული გადაწყვეტილება. განსახილველ შემთხვევაში სადავო აქტები არ აკმაყოფილებს აღნიშნულ სტანდარტს. სსიპ შემოსავლების სამსახური აღნიშნავს, რომ წილის დათმობის შესახებ ხელშეკრულებებით განსაზღვრული იყო კონტრაპენტებისთვის მისაკუთვნებელი ფართის ზუსტი მონაცემები, რაც მოკლებულია სათანადო დასაბუთებას, რადგან ხელშეკრულებებში ასახულია მხოლოდ უძრავი ქონების მისამართი და ფართის ოდენობა, რაც არ ქმნის ფართის იდენტიფიცირების საკმარის საფუძველს, ხელშეკრულებებში არ არის განსაზღვრული მშენებარე ობიექტში ფართის ზუსტი მდებარეობა. სასამართლოს კანონიერ ძალაში მყოფ 24.12.2013წ. გადაწყვეტილებაში ცალსახად მიეთითა, რომ წილის დათმობის ხელშეკრულების დადებისას წილზე უძრავი ქონება მიმაგრებულად უნდა იქნეს მიჩნეული იმ შემთხვევაში, თუ ხელშეკრულება იძლევა უძრავი ნივთის იდენტიფიცირების საშუალებას, რაც, სასამართლოს კანონიერ ძალაში მყოფი გადაწყვეტილებით, განსახილველ შემთხვევაში არ იყო სახეზე, რადგან უძრავი ქონების იდენტიფიცირების შესაძლებლობას არ იძლეოდა ხელშეკრულებაში მითითებული მონაცემები: ფართის ოდენობა, მისი ღირებულება და მისამართი. სანინალმდებო მოსაზრების სათანადო დასაბუთებას სადავო აქტები არ შეიცავს, რის გამო საგადასახადო ორგანოების დასკვნა ნ. მ-ის მიერ წილის გასხვისებისას მასზე უძრავი ქონების მიმაგრების შესახებ მოკლებულია სათანადო დასაბუთებას და მიღებულია სასამართლოს კანონიერ ძალაში მყოფი გადაწყვეტილების მითითების უგულვებელყოფით. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა არ იზიარებს სსიპ შემოსავლების სამსახურის სადავო 09.06.2015წ. ბრძანებაში ასახულ მოსაზრებას, რომ უძრავი ქონების ფართის მითითება იმთავითვე გულისხმობდა მისი ინდივიდუალიზაციის შესაძლებლობას. რაც შეეხება იმ გარემოებას, რომ ფარ-

თებს მინიჭებული ჰქონდა კონკრეტული საკადასტრო კოდები, აღნიშნული გარემოება აგრეთვე არ ადასტურებს სადავო აქტების მართლზომიერებას, რადგან ნ. მ-ის მესაკუთრედ აღრიცხვა რომელიმე საკადასტრო ერთეულზე არ დასტურდება, ქონების მესაკუთრედ აღრიცხული იყო ამხანაგობა. ქონების ამხანაგობის წევრებს შორის განაწილებამდე ფორმალურად არ დადგენილა ის თუ მოცემული ფართობის ზუსტად რომელი ქონება ეკუთვნოდა ამხანაგობის ამა თუ იმ წევრს. მართებულია მოსაზრება, რომ წილის დათმობის ხელშეკრულებებში კონკრეტული ფართობის საკადასტრო კოდების მიუთითებლობა იმთავითვე არ გამორიცხავდა მათი იდენტიფიცირების შესაძლებლობას, თუმცა იმ გარემოების მტკიცების ტვირთი, რომ ქონების საკადასტრო კოდების, ფართობის სართულებრივი მდებარეობისა და სხვა მახასიათებლების მიუთითებლობის პირობებშიც, მაინც შესაძლებელი იყო ნ. მ-ის მიერ გასხვისებულ წილებზე მიმაგრებული ქონების კონკრეტიზაცია (მაგ.: ნაგებობაში ასეთ ფართობის მქონე მხოლოდ ერთი უძრავი ნივთი არსებობდა და სხვ.), ოპერაციის დაბეგვრის განმახორციელებელ ადმინისტრაციულ ორგანოს აწევს. სადავო აქტები არ შეიცავს იმ გარემოების სარწმუნო დასაბუთებას, რომ წილის დათმობის ხელშეკრულებების დადების მომენტში ამხანაგობაში ნ. მ-ის წილზე უკვე მიმაგრებული იყო კონკრეტული ქონება და რეალურად ნ. მ-იმა არა წილის, არამედ უძრავი ქონების რეალიზაცია მოახდინა. ამასთანავე, მხედველობაშია მისაღები ის გარემოება, რომ ამხანაგობის წილი არ არის აბსტრაქტული ცნება და შეიძლება გამოხატული იყოს ქონებით, მათ შორის გარკვეული ფართით.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ დავის გადანაცვების მიზნებისათვის ოპერაციის განხორციელების დროს მოქმედი ნორმატიული მოწესრიგების გამოყენების შემთხვევაშიც, არ დასტურდება სადავო აქტების კანონიერება, სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული გადანაცვებების დასაბუთებულობა. მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-15 მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, ამ კოდექსით გათვალისწინებული თანამფლობელობის (ამხანაგობის) შემთხვევაში მფლობელის წილი, თუ მასზე არ არის მიმაგრებული/განპიროვნებული ქონება, აგრეთვე ქონებაზე უფლების წინასწარი რეგისტრაციის შემთხვევაში უფლება არის ფინანსური ინსტრუმენტი. ამავე კოდექსის 168-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ღ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-გან გათავისუფლებულია ამხანაგობის წილის (ქონებაზე წინასწარი რეგისტრაციის უფლების) მიწოდება, თუ ამ წილზე (უფლებაზე) არ არის მიმაგრებული/განპიროვნებული ქონება, გარდა წილის (უფლების) სანაცვლოდ ქონების ინდივიდუალურ საკუთრებაში მიღების შემთხვევისა. საქმეში და-

ცულია ნ. მ-ის მიერ სხვადასხვა ფიზიკურ პირებთან 21.09.2011წ. დადებული ხელშეკრულებები, რომელთა თანახმად, უფლების დამთმობი – ნ. მ-ი უთმობს, ხოლო უფლების მიმღები თანახმაა მიიღოს უფლების დამთმობის წილის ნაწილი ინდივიდუალურ ბინათმშენებლობის ამხანაგობა „ვ...-ში“ (1.1 მუხ.), ხელშეკრულებებში მიეთითა აგრეთვე, რომ ხელშეკრულების საგანი გამოხატულია ქ. თბილისში, ქ...ს ქუჩა №...-ში მდებარე კონკრეტული ოდენობის ფართში. ხელშეკრულების 5.2 მუხლის მიხედვით, ხელშეკრულებას დაერთო რიგი დოკუმენტები, მათ შორის, ნოტარიუსის მიერ 21.09.2011წ. დადგენილი იბა „ვ...-ის“ თავმჯდომარის №... გადანყევტილება. საქმეში დაცულია იბა „ვ...-ის“ თავმჯდომარის მიერ 21.09.2011წ. მიღებული ორი გადანყევტილება: №... და №.... ამხანაგობის თავმჯდომარის 21.09.2011წ. №... გადანყევტილებით ნ. მ-ის ნება დაერთო ამხანაგობაში თავისი კუთვნილი წილის გასხვისებაზე, ხოლო 21.09.2011წ. №... გადანყევტილებით მოხდა ამხანაგობაში ახალი წევრების მიღება და იბა „ვ...-ის“ სახელზე რიცხული ფართების განაწილება. №... გადანყევტილების მიღების ერთ-ერთ საფუძვლად მითითებულია ნ. მ-ისა და სხვადასხვა ფიზიკურ პირებს შორის 21.09.2011წ. გაფორმებული წილის უფლების დამთმობის შესახებ ხელშეკრულებები. ამდენად, მართალია ნ. მ-ის მიერ ხელშეკრულებათა დადება და იბა „ვ...-ის“ თავმჯდომარის №..., №... გადანყევტილებების მიღება ერთ დღეს მოხდა, თუმცა აღნიშნული დოკუმენტაციის შინაარსიდან დგინება მათი ქრონოლოგია, კერძოდ, თავდაპირველად იბა „ვ...-ის“ თავმჯდომარის მიერ მიღებულ იქნა №... გადანყევტილება ნ. მ-ისთვის ამხანაგობაში თავისი კუთვნილი წილის გასხვისების უფლების მინიჭების შესახებ, შემდგომში აღნიშნული №... გადანყევტილების მხედველობაში მიღებით, ნ. მ-იმ სხვადასხვა ფიზიკურ პირებთან დადო წილის უფლების დამთმობის შესახებ ხელშეკრულებები, ხოლო ამის შემდგომ, არსებული ხელშეკრულებების შინაარსის გათვალისწინებით 21.09.2011წ. №... გადანყევტილებით მოხდა ამხანაგობაში ახალი წევრების მიღება და იბა „ვ...-ის“ სახელზე რიცხული ფართების ამხანაგობის წევრებს შორის განაწილება. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სადავო 09.06.2015წ. ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს სადავო 28.04.2016წ. გადანყევტილებაში არსებული მითითება, რომ წილის გადანაწილების შესახებ ამხანაგობის თავმჯდომარის გადანყევტილება მიღებულია ნ. მ-ის მიერ წილის დამთმობის ხელშეკრულებების დადებად, წინააღმდეგობაშია ამ დოკუმენტაციის შინაარსთან, მათში ასახულ ფაქტებთან. საგადასახადო ორგანოებს სრულად უგულებელყოფილი აქვთ ის გარემოება, რომ 21.09.2011წ. ამხანაგობის თავმჯდომარემ 2 გადანყევტილება მიიღო: ერთი – წი-

ლის გასხვებისაზე თანხმობის გაცემის შესახებ, რომელიც წინ უსწრებდა ნ. მ-ის მიერ წილის დათმობის ხელშეკრულებების დადებას და მეორე – ნ. მ-ის მიერ წილის დათმობის ხელშეკრულებების დადების შემდგომ მიღებული გადაწყვეტილება მყიდველების ამხანაგობაში განწევრიანების და წევრებს შორის ქონების გადანაწილების შესახებ. მოპასუხეები მიიჩნევენ, რომ ნ. მ-ის მიერ წილის დათმობის ხელშეკრულებებს წინ უსწრებდა ამხანაგობის თავმჯდომარის გადაწყვეტილება ამხანაგობის წევრებს შორის ქონების გადანაწილების შესახებ, რაც მოკლებულია დასაბუთებას. სადავო აქტებში არ სახელდება ამხანაგობის თავმჯდომარის გადაწყვეტილებების ნუმერაცია, უგულებელყოფილია აგრეთვე ის გარემოება, რომ იბა „ვ...-ის“ თავმჯდომარეს 21.09.2011წ. მიღებული ჰქონდა სხვადასხვა შინაარსის ორი გადაწყვეტილება, ამდენად, რაიმე სათანადო საფუძველზე მითითების გარეშე გამოტანილია დასკვნა, რომ ამხანაგობის წევრებს შორის ქონების განაწილება წინ უსწრებდა წილის დათმობის ხელშეკრულებებს, რის შედეგადაც ჯამში საგადასახადო ორგანოები ნ. მ-ის მიერ განხორციელებული ოპერაციის დაბეგრას მართლზომიერად მიიჩნევენ. ამდენად, ის მთავარი გარემოება, რომლის საფუძველზეც საგადასახადო ორგანოები ნ. მ-ის სახელზე განხორციელებულ დარიცხვას ასაბუთებენ, არ დასტურდება. იბა „ვ...-ის“ თავმჯდომარის 21.09.2011წ. გადაწყვეტილებებისა და ნ. მ-ის მიერ დადებული ხელშეკრულებების გაცნობისას ფორმალურად ერთმნიშვნელოვნად ირკვევა მათი ქრონოლოგია. ამდენად, წილის დათმობის ხელშეკრულებებში თანდართულ დოკუმენტებს შორის (ხელშეკრულებების 5.2 პ.) მითითებული არ არის იბა „ვ...-ის“ თავმჯდომარის 21.09.2011წ. გადაწყვეტილება ამხანაგობის სახელზე რიცხული ფართების განაწილების შესახებ (სანოტარო მოქმედება №...). წილის დათმობის ხელშეკრულებების თანდართულ დოკუმენტაციითა ჩამონათვალში მითითებულია იბა „ვ...-ის“ თავმჯდომარის 21.09.2011წ. გადაწყვეტილება (დამონმებული ნოტარიუსის მიერ 21.09.2011წ., რეგისტრაციის ნომერი – ...), აღნიშნული გადაწყვეტილებით ამხანაგობის დამფუძნებელი დოკუმენტით ამხანაგობის თავმჯდომარემ ამხანაგობის წევრ ნ. მ-ის ნება დართო თავისი შეხედულებისამებრ გაესხვისებინა თავისი კუთვნილი წილი ამხანაგობაში. ამდენად, უმართებულოა სააპელაციო პალატის მიერ დაკმაყოფილებულ სააპელაციო საჩივრებსა და საკასაციო პალატის სხდომაზე მოწინააღმდეგე მხარეთა წარმომადგენლების მიერ მოყვანილი მოსაზრება იმასთან დაკავშირებით, რომ წილის უფლების დათმობის ხელშეკრულებების 5.2 პუნქტში ხელშეკრულებებზე თანდართულ დოკუმენტებს შორის მითითებულია ამხანაგობის თავმჯდომარის 21.09.2011წ. გადაწყვეტილება საცხოვრებელი ფართე-

ბის ამხანაგობის წევრებზე განაწილების თაობაზე. ამდენად საფუძველსაა მოკლებული აგრეთვე ხსენებულ გარემოებაზე დაყრდნობით მოპასუხე ორგანოების მოსაზრება, რომ წილის გასხვისებამდე ადგილი ჰქონდა ფართების ამხანაგობის წევრებზე განაწილებას.

გასათვალისწინებელია ისიც, რომ საქმეში არ მოიპოვება რაიმე დოკუმენტი, რომელიც 2011 წლის 21 სექტემბრამდე ნ. მ-ის სახელზე კონკრეტული უძრავი ქონების საკუთრებაში აღრიცხვას დაადასტურებს, არ დგინდება აგრეთვე ხელშეკრულების დადებამდე ამხანაგობის წევრების სახელზე უძრავი ქონების ფართების კონკრეტული მახასიათებლებით ინდივიდუალიზაცია. 21.09.2011წ. №... გადაწყვეტილების მიხედვით ნ. მ-ის კონტრაპენტები წილის დათმობის შესახებ ხელშეკრულებების საფუძველზე მიღებულ იქნენ ამხანაგობის წევრებად და შემდგომში გადანაწილდა მათზე ამხანაგობის საკუთრებაში რიცხული ფართი. ამდენად, ფორმალურად ნ. მ-მა მართლაც წილის დათმობა განახორციელა, რადგან წილის გასხვისების მომენტში ფართები ჯერ არ იყო განაწილებული, საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში მშენებარე ობიექტი ამხანაგობის სახელზე ირიცხებოდა. აღნიშნულის მიუხედავად სსიპ შემოსავლების სამსახურმა უგულებელყო ფორმალურად დადასტურებული ფაქტები, ნ. მ-ისა და ამხანაგობის მიერ განხორციელებული ქმედებები ერთობლივ ოპერაციად განიხილა, თუმცა სადავო სამართალურთიერთობაზე საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-12 ნაწილის გავრცელების გარეშე, იმ მოსაზრებიდან გამომდინარე, რომ ნ. მ-ის მიერ წილის დათმობა საფუძველად დაედო შემდგომში ამხანაგობაში ახალი წევრების მიღებასა და მათზე ამხანაგობის კუთვნილი ფართების განაწილებას, საგადასახადო ორგანოს მიერ მიჩნეულ იქნა, რომ ნ. მ-ის მიერ მოხდა არა წილის გასხვისება, არამედ ქონების საკუთრებაში გადაცემა მიუხედავად იმისა, რომ გადაცემულ ქონებაზე თავად ნ. მ-ის საკუთრების უფლების არსებობა დადასტურებული არ ყოფილა.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ მართალია, საგადასახადო კოდექსის 73.9 მუხლი ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის შეუსაბამობის შემთხვევაში საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს აღჭურავს სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლის უფლებამოსილებით („ბ“ ქვ.პ.), თუმცა აღნიშნული უფლების რეალიზაციის წინაპირობების არსებობა საგადასახადო ორგანომ სარწმუნოდ უნდა დაასაბუთოს. განსახილველ შემთხვევაში მოპასუხე ადმინისტრაციულმა ორგანოებმა სრულად უგულებელყვეს ნ. მ-ისა და ამხანაგობა „ვ...-ის“ მიერ განხორციელებული ქმედებების თანმიმდევრობა, მათი ფორმალური მახასიათებლები, ნ. მ-ისა და ამხანაგობა „ვ...-ის“ მიერ განხორციე-

ლებული ქმედებები მიიჩნიეს ერთ ოპერაციად, მის განმახორციელებელ სუბიექტად ჩათვალოს მხოლოდ ნ. მ-ი ისე, რომ ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის შეუსაბამობის საკითხზე, ოპერაციისათვის კვალიფიკაციის შეცვლის ნორმატიულ და ფაქტობრივ წინაპირობებზე არ უმსჯელიათ. აუდიტის დეპარტამენტის 17.11.2014წ. შემოწმების აქტში ასახულია მხოლოდ შემოწმებლის შეფასება და დასკვნა, რომლის დასაბუთებაც გაურკვეველია, საგადასახადო კოდექსის ნორმების ციტირება არ ადასტურებს განხორციელებული დარიცხვის კანონიერებას. ამასთანავე, შემოწმების აქტი არ შეიცავს რაიმე მითითებას საგადასახადო კოდექსის 73.9 მუხლის გამოყენებასთან დაკავშირებით, თუმცა შემოწმების აქტის შინაარსიდან იკვეთება, რომ ფორმალურად ამხანაგობის მიერ განხორციელებული ქმედება – თავის წევრებს შორის ქონების განაწილება, შემოწმებლის მიერ მიჩნეულ იქნა ნ. მ-ის მიერ განხორციელებულ ქმედებად – ქონების რეალიზაციად, გარდა ამისა, მოსარჩელის მიერ დადებულ წილების დათმობის შესახებ ხელშეკრულებებს შეეცვალათ კვალიფიკაცია, ჩაითვალა, რომ სახეზე იყო წილზე მიმაგრებული ქონების რეალიზაციის ხელშეკრულებები, რამაც საბოლოოდ ნ. მ-ისთვის კონკრეტული თანხების დარიცხვა გამოიწვია. ამდენად, უკეთუ საგადასახადო ორგანომ სადავო აქტების გამოცემისას არ იხელმძღვანელა საგადასახადო კოდექსის 73.9 მუხლით, გაურკვეველია ნ. მ-ისა და ამხანაგობის მიერ განხორციელებული ქმედებების ფორმალური მახასიათებლების უგულებელყოფის, ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლის სამართლებრივი საფუძველი, ხოლო უკეთუ საგადასახადო ორგანომ ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის შეუსაბამობის გათვალისწინებით, ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლა მოახდინა, დასაბუთებას საჭიროებდა კოდექსის 73.9 მუხლის გამოყენების წინაპირობების არსებობა. საკაცო პალატა აღნიშნავს, რომ საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია აღნიშნული ნორმა გამოიყენოს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ სამეურნეო ოპერაციას შინაარსობრივად სხვა ფორმა შეესაბამება. ამასთანავე, 73.9 მუხლი არ იძლევა მართლზომიერი გარიგების კვალიფიკაციის შეცვლის შესაძლებლობას, ის ეხება ბათილ, ნების ნაკლის მქონე გარიგებებს, მათ შორის თვალთმაქცურ და მოჩვენებით გარიგებებს (სუსგ 14.03.2017წ. №ბს-702-695(2კ-16), სუსგ 18.07.2018წ. №ბს-854-846(კ-18)) და არა მართლზომიერ გარიგებებს, რომელთა შინაარსიც შეესაბამება მისივე ფორმას. დაუშვებელია მხარის რეალური ნების იგნორირება, თუ არ არის საკმარისად დიდი ალბათობა იმისა, რომ მხარე თვალთმაქცობს ან ცდება თავისი ნების გამოხატვაში. ფორმა წარმოადგენს მხარეთა შეთანხმების კანონმდებლობით დადგენილ შინაარსს, ხოლო შინა-

არსი კი – მხარეთა რეალურ ნებას (სუსგ 25.11.2021წ. №ბს-1275(კ-18)). მოცემულ შემთხვევაში შემომნების აქტი ან საგადასახადო ორგანოს სადავო გადაწყვეტილებები არ შეიცავს სათანადო დასაბუთებას გარიგების არამართლზომიერების, მისი დადების კონკრეტული ფორმის შერჩევისას სახელმწიფოს მოტყუების მიზნის შესახებ. უფლებამოსილი სუბიექტის მიერ აგრეთვე არ არის დადგენილი ნ. მ-ის მიერ დადებული გარიგების ბათილობის საფუძვლების არსებობა. ადმინისტრაციულ ორგანოებს არ წამოუდგენიათ ნ. მ-ის მიერ დადებული ხელშეკრულებების მართლწინააღმდეგობის დამდგენი სათანადო მტკიცებულებები. როგორც აღინიშნა, ფორმისა და შინაარსის შეუსაბამობის საფუძველით კვალიფიკაციის შეცვლას მხოლოდ მართლსაწინააღმდეგო გარიგებები ექვემდებარება. ამასთანავე, მისთვის კანონმდებლობით მინიჭებული გარიგების კვალიფიკაციის შეცვლის უფლებამოსილების კონკრეტულ შემთხვევაში რეალიზების წინაპირობების არსებობის დადასტურება, საგადასახადო ორგანოს ვალდებულებას შეადგენს. ადმინისტრაციულ ორგანოს ეკისრება კონკრეტული ნორმატიული მოწესრიგების პირზე გავრცელების წინაპირობების არსებობის დასაბუთება. შემომნებელმა მიიჩნია, რომ ნ. მ-მა მოახდინა არა წილის გასხვისება, არამედ ქონების რეალიზაცია, თუმცა არ შეაფასა ის გარემოება, რომ ნ. მ-ის მიერ დადებული ხელშეკრულების კონტრაქტებმა კონკრეტულ უძრავ ქონებაზე უფლება მოიპოვეს არა უშუალოდ ნ. მ-ითან დადებული წილის დათმობის შესახებ ხელშეკრულებების, არამედ ამ ხელშეკრულებების საფუძველზე მათი ამხანაგობაში განწევრიანების და შემდგომში ამხანაგობის ქონების მათზე განაწილების შედეგად, საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში დაცული რეგისტრაციების მიხედვით, ამ ფიზიკურ პირთა საკუთრების უფლების წარმომშობ დოკუმენტად სწორედ ამხანაგობის 21.09.2011წ. №... გადაწყვეტილება არის მითითებული, რომლითაც მოხდა ამხანაგობაში ახალი წევრების მიღება და შემდგომში მათზე ქონების გადანაწილება. ამდენად, არსებული მონაცემებით ფორმალურად ნ. მ-ის კონტრაქტის ფიზიკური პირების საკუთრების წარმოშობის უშუალო საფუძველი გახდა ამხანაგობის გადანაცვტილება, მის მიერ თავის წევრებს შორის ფართების განაწილება. სსიპ შემოსავლების სამსახურს სათანადოდ არ დაუსაბუთებია ოპერაციების ფორმისა და შინაარსის შეუსაბამობა, გარიგებების კვალიფიკაციის შეცვლის საჭიროება, რაც სადავო აქტების სათანადო დასაბუთების გარეშე გამოცემას ადასტურებს.

სადავო საკითხის გადაწყვეტის მიზნებისთვის შეფასებას საჭიროება აგრეთვე განსახილველ შემთხვევაზე საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის „ა.ა“¹⁴ ქვეპუნქტის გავრცელე-

ბის შესაძლებლობა, რომლის მიხედვით ჩამოწერას ექვემდებარება ალიარებული, 2013 წლის 1 იანვრამდე წარმოშობილი და ჩამოწერის მომენტისათვის არსებული საგადასახადო დავალიანება და მასზე დარიცხული საურავი, თუ პირს 2013 წლის 1 იანვრის შემდგომი პერიოდისათვის (თანხის ჩამოწერამდე) საგადასახადო ორგანოსთვის არ წარუდგენია საგადასახადო დეკლარაცია/გაანგარიშება ან საგადასახადო ორგანოსთვის წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხა ნულის ტოლია. განსახილველ შემთხვევაში მართალია, სახეზე არ არის ალიარებული საგადასახადო დავალიანება, თუმცა იმის გათვალისწინებით, რომ ნ. მ-ის ინტერესი მასზე დარიცხული თანხების ჩამოწერაა, უფლების დასაცავად სასამართლოსადმი მიმართვა ვერ იქნება გაგებული მოსარჩელის დასჯის პირობად, სასამართლოს უფლების პირისათვის საუარესოდ შებრუნებად. რაც შეეხება საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის მომენტს, საგადასახადო ორგანო თავადვე მიიჩნევს საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის თარიღად 2013 წლის პირველ იანვრამდე პერიოდს და არა 2015 წელს. საკასაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ განსახილველი საქმის ფარგლებში სადავოდ გამხდარი აქტები არ არის პირველადი აქტები, მათი გამოცემა მოხდა სასამართლოს კანონიერ ძალაში მყოფი გადაწყვეტილების საფუძველზე თავდაპირველი შემომწმების შედეგების სადავო საკთხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნობის შედეგად. ამდენად, ნ. მ-ის სახელზე განხორციელებული დარიცხვის მართლზომიერად მიჩნევის შემთხვევაშიც, არ იყო გამოდარიცხული ამ საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დროდ 2013 წლის პირველ იანვრამდე არსებული პერიოდის განსაზღვრა და შესაბამისად, განსახილველ შემთხვევაზე საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის „ა.ა.“ ქვეპუნქტის გამოყენების შესაძლებლობა. დაუშვებელია მხარეს უარი ეთქვას საგადასახადო შეღავათის მასზე გავრცელებაზე მხოლოდ იმ საფუძველით, რომ პირის მიერ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილებები სასამართლოშია გასაჩივრებული. გასათვალისწინებელია, რომ სასამართლოს კანონიერ ძალაში მყოფი 13.05.2013წ. გადაწყვეტილებით საგადასახადო ორგანოების მიერ ნ. მ-ის მიმართ გამოცემული აქტები ბათილად იქნა ცნობილი მათი საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და სათანადო დასაბუთების გარეშე გამოცემის გამო. ამასთანავე, სასამართლოს კანონიერ ძალაში მყოფი გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით საგადასახადო ორგანოების მიერ გამოცემული აქტები კვლავ არ შეიცავს სათანადო დასაბუთებას. ამდენად, მიმდინარე დავის არსებობა სა-

გადასახადო ორგანოების მიერ არამართლზომიერი აქტების გამოცემით, ადმინისტრაციული წარმოების არასათანადოდ ჩატარებით არის განპირობებული, რაც ადმინისტრაციული ორგანოს პასუხისმგებლობის სფეროში ექცევა და არ უნდა ინვესტირდეს გადასახადის გადამხდელის მიმართ ნეგატიურ სამართლებრივ შედეგებს. დაუშვებელია საგადასახადო შეღავათის გავრცელებაზე პირს უარი ეთქვას იმ გარემოებათა არსებობის გამო, რომლებიც საგადასახადო ორგანოების კანონშეუსაბამო ქმედებებითა თუ გადანაწევტილებებით იქნა გამოწვეული.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან საგადასახადო ორგანოების მიერ სადავო დარიცხვა განხორციელდა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე არაერთი გარემოების გამოკვლევის გარეშე, სასამართლოს კანონიერ ძალაში მყოფი გადანაწევტილების უგულვებლყოფით, სადავო აქტები არ შეიცავს დამდგარი შედეგის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლების დასაბუთებას, საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ არსებობს სადავო აქტების ბათილად ცნობის, ნ. მ-ის სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძველი.

სსკ-ის 53-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, იმ მხარის მიერ გაღებული ხარჯების გადახდა, რომლის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადანაწევტილება, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე განთავისუფლებული იყოს სახელმწიფო ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, თუ სააპელაციო ან საკასაციო სასამართლო შეცვლის გადანაწევტილებას ან გამოიტანს ახალ გადანაწევტილებას, იგი შესაბამისად შეცვლის სასამართლო ხარჯების განაწილებასაც. ამდენად, ვინაიდან არსებობს სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძვლები, საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ მოსარჩელის წარმომადგენლის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის ანაზღაურება მოპასუხეებს სოლიდარულად უნდა დაეკისროთ.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, 32-ე მუხლის 1-ლი ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის 1-ლი, მე-3 ნაწილებით, 411-ე მუხლით და

გ ა ღ ა ნ ე ყ ვ ი ტ ა :

1. ნ. მ-ის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;

2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 18.04.2018წ. გადაწყვეტილება და საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;

3. ნ. მ-ის სარჩელი დაკმაყოფილდეს;

4. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 30.01.2015 წ. №2317 ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 03.02.2015 წ. №011-1 საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 09.06.2015 წ. №20014 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 28.04.2016 წ. გადაწყვეტილება;

5. სსიპ შემოსავლების სამსახურსა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სოლიდარულად დაეკისროთ თ. მ-ისათვის (პ.ნ....) გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის 3 300 (სამი ათას სამასი) ლარის ანაზღაურება;

6. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირების გამოღჯარიმების კანონიერება

გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

№ბს-271(2კ-19)

16 მაისი, 2023 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა**

**შემადგენლობა: ნ. სხირტლაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
ქ. ცინცაძე,
გ. გოგიაშვილი**

დავის საგანი: ხე-ტყის მასალის ტრანსპორტირებისას სასაქონლო ზედნადების გამოწერის ვალდებულება

აღწერილობითი ნაწილი:

ი/მ მ. ზ-ემ სარჩელით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხის სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ, სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 03.05.2016წ.

№CB647611 და №CB647598, 19.05.2016წ. №CB652895 და 25.05.2016წ. №CB655360 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმების, აგრეთვე სსიპ შემოსავლების სამსახურის 18.07.2016წ. №20358 ბრძანების ბათილად ცნობის მოთხოვნით. მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ მის მიმართ 03.05.2016წ. და 19.05.2016წ. შედგენილი სამართალდარღვევის ოქმები უკანონოა, ვინაიდან ხე-ტყის მასალის ტრანსპორტირებას ახდენდა კანონით დადგენილი წესით, გამოწერილი ჰქონდა შესაბამისი ზედნადებები. უკანონოა აგრეთვე 25.05.2016წ. შემდგარი სამართალდარღვევის ოქმი, ვინაიდან 06.05.2016წ. გადამოწმებული იქნა გაჩერებული ავტომაქანა, რომელიც, მართალია, დატვირთული იყო ხე-ტყის მასალით, თუმცა მძღოლი არ ახდენდა მასალის ტრანსპორტირებას. სამართალდარღვევად არასწორად იქნა მიჩნეული გაჩერებულ მანქანაში ზედნადების გარეშე ხის მასალის არსებობა. არასწორად შეფასდა საქმის გარემოებები აგრეთვე მ. ზ-ის ადმინისტრაციული საჩივრის განხილვისას.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 09.02.2017წ. გადაწყვეტილებით სარჩელი არ დაკმაყოფილდა. სასამართლომ მიიჩნია, რომ არ არსებობდა გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის საფუძვლები, სასამართლომ საგადასახადო კოდექსის 1-ელ მუხლზე მითითებით აღნიშნა, რომ საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში საგადასახადის გადამხდელს ეკისრება ამ კოდექსით ან/და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა. საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო სამართალდამრღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით. საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით, სამეწარმეო საქმიანობისათვის ქვეყნის შიგნით საქონლის ტრანსპორტირებისას, ხოლო საქონლის მიწოდებისას - მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში (გარდა სპეციალური დამატებული ღირებულების გადასახადის ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით განხორციელებული მიწოდებისა, რომლებიც მოიცავს სასაქონლო ზედნადებით გათვალისწინებულ რეკვიზიტებს) სასაქონლო ზედნადები უნდა გამოიწეროს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმითა და წესით. ამას-

თანავე, საქონლის მიწოდებისას მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში სასაქონლო ზედნადების გამოწერისას აკრძალულია საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე შენახვა. სასამართლომ მიუთითა აგრეთვე, რომ სამეწარმეო საქმიანობისთვის საქონლის დოკუმენტის გარეშე ტრანსპორტირების/შეძენის ფაქტის გამოვლენის საკითხს აწესრიგებს „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010წ. №994 ბრძანება, რომლის 72-ე მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, საქონლის დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირებად/შეძენად განიხილება სამეწარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/მისაწოდებელი საქონლის საბაზრო ღირებულება არ აღემატება 10 000 ლარს. ამავე მუხლით განსაზღვრულია, რომ საქონლის დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირებად/შეძენის ფაქტის გამოვლენის უფლებამოსილება აქვთ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის საგამოძიებო სამსახურისა და საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირებს, რომლებიც ამგვარ შემთხვევაში ადგენენ შესაბამის ოქმს. საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 1² ნაწილის მიხედვით, 5 000 ლარის ოდენობით პირის დაჯარიმებას და საქონლის ჩამორთმევას იწვევს სამეწარმეო საქმიანობისათვის მრგვალი ხეცყის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/მისაწოდებელი მრგვალი ხეცყის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების საბაზრო ღირებულება აღემატება 1 000 ლარს, მაგრამ არ აღემატება 10 000 ლარს.

სასამართლომ მიუთითა აგრეთვე საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010წ. №996 ბრძანებით დამტკიცებულ „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 24-ე მუხლის პირველ პუნქტზე, რომლის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და

ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე. ამასთან, დასაბეგრი შემოსავლის (მოგების) განსაზღვრისას მიღებულ შემოსავლებში და განეულ ხარჯებში არც ერთი ელემენტი არ უნდა იქნეს გამოტოვებული ან ორჯერ ჩართული. ამავე მუხლის მე-2 პუნქტის მიხედვით, სამენარმეო საქმიანობისათვის, სასაქონლო ზედნადები/ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები სავალდებულოა გამოყენებულ იქნეს საქონლის: ა) ქვეყნის შიგნით ტრანსპორტირებისას, მიუხედავად იმისა, ხდება თუ არა საქონლის მიწოდება; ბ) მიწოდებისას, მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში. ამავე მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად, მე-2 პუნქტით გათვალისწინებული დოკუმენტის გარეშე აკრძალულია საქონლის სანარმოს ტერიტორიულად გაცალკევებულ სტრუქტურულ ქვედანაყოფებს შორის (ფილიალები, საამქროები, უბნები და ა.შ.) საქონლის ტრანსპორტირება (გადაადგილება) და შენახვა. აღნიშნული ბრძანების 25¹ მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, ზედნადები ივსება ელექტრონულად (გარდა ამ მუხლის მე-13 პუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა) საქონლის გამყიდველის/გამგზავნის მიერ, საქონლის მიწოდებისთანავე ან საქონლის ტრანსპორტირების დაწყებისთანავე; ამავე მუხლის მე-4 პუნქტის თანახმად, ზედნადები ივსება შემდეგი წესით: პირველ სტრიქონში ავტომატურად იწერება ელექტრონული პროგრამის მეშვეობით მინიჭებული ზედნადების სარეგისტრაციო ნომერი; მე-2 სტრიქონში იწერება ზედნადების ამოქმედების (გააქტიურების) თარიღი (რიცხვი, თვე, წელი), ხოლო მე-3 სტრიქონში ამოქმედების (გააქტიურების) დრო (საათი, წუთი). ზედნადების ამოქმედების (გააქტიურების) თარიღი და დრო ემთხვევა საქონლის მიწოდების ან საქონლის ტრანსპორტირების დაწყების თარიღს და დროს. ამავე ბრძანების 25² მუხლი არეგულირებს ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადების გამოწერის წესსა და საფუძვლებს, ამავე მუხლის მე-2 პუნქტი ადგენს, რომ ამ ინსტრუქციით გათვალისწინებული დებულებები ვრცელდება ამავე ინსტრუქციის №II-013 დანართით დამტკიცებული ფორმის ზედნადებზე. სასამართლომ აღნიშნა, რომ სადავოდ არ არის გამხდარი საქონლის სამენარმეო საქმიანობისადმი კუთვნილება, შესაბამისად, მისი ტრანსპორტირების დაწყებამდე აუცილებლად უნდა გამოწერილიყო ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები და აღნიშნული ვალდებულებისაგან პირს არ ათავისუფლებს მცირე ბიზნესის სტატუსი. სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის მოსაზრება მასზედ, რომ მან დაიცვა კანონმდებლობის მოთხოვნა და მის მიერ ელექტრონული სასაქონლო ზედნადებები სწორედ საქონლის ტრანსპორტირების დაწყებამდე არის გამოწერილი.

სასამართლომ მიუთითა, რომ კანონმდებლობით ცალსახადაა

დადგენილი ტრანსპორტირების დაწყებისთანავე ზედნადების გამოწერების ვალდებულება. საგადასახადო სამართალდარღვევას წარმოადგენს სამენარმეო საქონლის ტრანსპორტირება სასაქონლო ზედნადების გარეშე, რაც გულისხმობს როგორც სასაქონლო ზედნადების სრულ არარსებობას, ისე სასაქონლო ზედნადების გამოწერის კანონმდებლობით დადგენილი წესების დარღვევასა და მისი სათანადო წესით აუმოქმედებლობას. ვინაიდან ზედნადები წარმოადგენს ხარჯის დამადასტურებელ დოკუმენტს, საგადასახადო მიზნებისთვის მისი კანონით დადგენილი წესითა და ფორმით გამოწერა განსაკუთრებული მნიშვნელობის მქონეა, რამეთუ საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ვალდებულებები სწორედ გადასახადების დროულად და ჯეროვნად გადახდასთან არის დაკავშირებული.

03.05.2016წ. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მ. ზ-ის მიმართ შედგენილი №CB647598 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 1² ნაწილის საფუძველზე მიჩნეულ იქნა, რომ განხორციელდა სამენარმეო საქმიანობისათვის განკუთვნილი 3478.5 ლარის საბაზრო ღირებულების ხე-ტყის (მორის) პირველადი გადამუშავების პროდუქტების („დახერხილი წიწვოვანი ხის მასალა“ (7,73 მ³ X 450 ლარი)) ტრანსპორტირება (სატრანსპორტო საშუალების სახელმწიფო ნომერი – ..., მძღოლი – შ. ზ-ი) სასაქონლო ზედნადების გარეშე. ამასთან, 15.04.2016წ. 12:00 საათზე მ. ზ-ის მიერ აღნიშნულ საქონელსა და სატრანსპორტო საშუალებაზე გამოწერილია ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები №ელ-0232299614, რომლის მიხედვითაც, ტრანსპორტირების დაწყების ადგილი არის ..., ტრანსპორტირების დასრულების ადგილი – თბილისი, თუმცა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენის საფუძველი გახდა გარემოსდაცვითი ზედამხედველობის დეპარტამენტის აღმოსავლეთ ცენტრალური სამმართველოს 19.04.2016წ. №DES 8 16 00029055 წერილი, რომელშიც აღნიშნულია, რომ 15.04.2016წ. 11:45 საათზე მცხეთის რაიონში, სოფ. ...ში გადამოწმების მიზნით გაჩერებულ იქნა ავტომანქანა, სახელმწიფო ნომრით ..., მანქანას მართავდა შ. ზ-ი. 03.05.2016წ. საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მიერ მ. ზ-ის მიმართ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 1² ნაწილის საფუძველზე შედგენილი №CB647611 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის თანახმად სამენარმეო საქმიანობისათვის განკუთვნილი 2 547 ლარის საბაზრო ღირებულების ხე-ტყის (მორის) პირველადი გადამუშავების პროდუქტების („დახერხილი წიწვოვანი ხის მასალა“ (5,66 მ³ X 450 ლარი)) ტრანსპორტირებული იქნა (სატრანსპორტო

საშუალების სახელმწიფო ნომერი – ..., მძღოლი – ზ. ბ-ე) კანონმდებლობით განსაზღვრული სასაქონლო ზედნადების გარეშე. აღნიშნულ საქონელსა და სატრანსპორტო საშუალებაზე 15.04.2016წ. 12:02 საათზე მ. ზ-ის მიერ გამოწერილია ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები №ელ-0232300445, რომლის მიხედვით ტრანსპორტირების დაწყების ადგილი არის ..., ტრანსპორტირების დასრულების ადგილი – თბილისი. ამასთან, სამართალდარღვევის ოქმის შედგენის საფუძველად მითითებულ გარემოსდაცვითი ზედამხედველობის დეპარტამენტის აღმოსავლეთ ცენტრალური სამმართველოს 19.04.2016წ. №DES 3 16 00029050 წერილის თანახმად სატრანსპორტო საშუალება გადამოწმების მიზნით გაჩერებულ იქნა მცხეთის რაიონში, სოფ. ...ში 15.04.2016წ. 11:45 საათზე.

19.05.2016წ. საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მიერ მ. ზ-ის მიმართ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 1² ნაწილის საფუძველზე გამოწერილი №CB652895 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის თანახმად, იგი ახორციელებდა სამეწარმეო საქმიანობისათვის განკუთვნილი 2268 ლარის საბაზრო ღირებულების ხე-ტყის (მორის) პირველადი გადამუშავების პროდუქტების („დახერხილი წიწვოვანი ჯიშის ხის მასალა“ (5,04 მ³ X 450 ლარი)) ტრანსპორტირებას (სატრანსპორტო საშუალების სახელმწიფო ნომერი – ..., მძღოლი – მ. ზ-ი) კანონმდებლობით განსაზღვრული სასაქონლო ზედნადების გარეშე. აღნიშნულ საქონელსა და სატრანსპორტო საშუალებაზე მ. ზ-ის მიერ გამოწერილია ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები №ელ-0236967839 12.05.2016წ. 11:12 საათზე, რომლის შესაბამისად ტრანსპორტირების დაწყების ადგილი არის ხაშური, ტრანსპორტირების დასრულების ადგილი – თბილისი. სამართალდარღვევის ოქმის შედგენის საფუძველი გახდა გარემოსდაცვითი ზედამხედველობის დეპარტამენტის აღმოსავლეთ ცენტრალური სამმართველოს 13.05.2016წ. №DES 4 16 00040049 წერილი, რომელშიც აღნიშნულია, რომ ავტოსატრანსპორტო საშუალება გაჩერებულ იქნა კასპის რაიონში, სოფ. ...სთან 12.05.2016წ. 11:05 საათზე.

საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს შიდა ქართლის პოლიციის დეპარტამენტის ხაშურის რაიონული სამმართველოს 17.05.2016წ. №MIA 2 16 01198173 წერილის საფუძველზე, 25.05.2016წ. საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მიერ მ. ზ-ის მიმართ შედგენილი №CB655360 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის თანახმად მ. ზ-ე ახორციელებდა სამეწარმეო საქმიანობისათვის განკუთვნილი 3 118.5 ლარის საბაზრო ღირებულების ხე-ტყის (მორის) პირველადი გადამუშავების პროდუქტების („დახერხილი წიწვოვანი ხის მასალა“ (6,93 მ³ X 450 ლარი)) ტრან-

სპორტირებას (სატრანსპორტო საშუალების სახელმწიფო ნომერი – ..., მძღოლი – ზ. ბ-ე) კანონმდებლობით განსაზღვრული სასაქონლო ზედნადების გარეშე. ამასთან, აღნიშნულ საქონელსა და სატრანსპორტო საშუალებაზე 06.05.2016წ. 10:39 საათზე მ. ზ-ის მიერ გამოწერილია ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები №ელ-0235847944, რომლის მიხედვით ტრანსპორტირების დაწყების ადგილი არის ხაშური, ტრანსპორტირების დასრულების ადგილი – თბილისი, საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს შიდა ქართლის პოლიციის დეპარტამენტის ხაშურის რაიონული სამმართველოს უბნის ინსპექტორ-გამომძიებლის მიერ 06.06.2016წ. შედგენილი პატაკის მიხედვით ავტოსატრანსპორტო საშუალება გადამოწმების მიზნით გაჩერებულ იქნა 06.05.2016წ. 09:00 საათზე.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ სასაქონლო ზედნადების გამოწერის მომენტი არ უნდა იყოს ტრანსპორტირების დაწყების დროზე გვიანი, რამეთუ კანონმდებლობით ცალსახადაა დადგენილი, რომ სასაქონლო ზედნადები უნდა გამოიწეროს ტრანსპორტირების დაწყებისთანავე. თუკი პირის მიერ სასაქონლო ზედნადები გამოიწერება და ამოქმედდება მხოლოდ ტრანსპორტირების დაწყების შემდგომ, აღნიშნული სასაქონლო ზედნადების გარეშე საქონლის ტრანსპორტირების ტოლფასია და იმავე სამართლებრივ შედეგებს იწვევს, რასაც საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება. განსახილველ შემთხვევაში მიუხედავად სასაქონლო ზედნადებების გამოწერისა, სადავო საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმების გამოწერის საფუძველად მითითებულ გარემოსდაცვითი ზედამხედველობის დეპარტამენტის აღმოსავლეთ ცენტრალური სამმართველოსა და საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს შიდა ქართლის პოლიციის დეპარტამენტის ხაშურის რაიონული სამმართველოს წერილებში აღნიშნულია ავტოსატრანსპორტო საშუალებების გადამოწმების მიზნით გაჩერების მომენტები და ოთხივე შემთხვევაში, სასაქონლო ზედნადები გამოწერილია გადამოწმების მიზნით სატრანსპორტო საშუალების გაჩერების შემდგომ. მოსარჩელე სადავოდ ხდის აღნიშნულ გარემოებებს და მიუთითებს, რომ მის მიერ სასაქონლო ზედნადებები გამოწერილია ტრანსპორტირების დაწყებამდე, ხოლო 06.06.2016წ. გამოვლენილ შემთხვევაში ზ. ბ-ეს დაწყებული არ ჰქონდა საქონლის ტრანსპორტირება. საქმეში დაცული მ. ზ-ის 19.05.2016წ. ახსნა-განმარტების მიხედვით 06.05.2016წ. ავტომანქანის ტრანსპორტირების დაწყებამდე დაუკავშირდა პოლიციის თანამშრომელი, რომელმაც საბუთების წარდგენა მოსთხოვა, რის შემდეგაც იგი დაუკავშირდა ბუღალტერს, რომელმაც ზედნადები შეავსო და იგი წარდგენილ იქნა პოლიციისათვის. ამდენად, 06.05.2016წ. გამოვლენილ

შემთხვევასთან მიმართებით, სადავოა ის ფაქტი, რომ ავტომანქანა გადამონმეზულ იქნა ტრანსპორტირების დაწყებამდე, თუმცა სასაქონლო ზედნადების გამოწერა სატრანსპორტო საშუალების გაჩერების შემდეგ, თავად მოსარჩელის წერილობითი განმარტებითაც დასტურდება. მოპასუხის მიერ წარმოდგენილი საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმების გამოცემის საფუძველად მითითებული გარემოსდაცვითი ზედამხედველობის დეპარტამენტის აღმოსავლეთ ცენტრალური სამმართველოსა და საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს შიდა ქართლის პოლიციის დეპარტამენტის ხაშურის რაიონული სამმართველოს წერილები მოწმობს, რომ სასაქონლო ზედნადებები მხოლოდ სატრანსპორტო საშუალების გაჩერების შემდეგ არის გამოწერილი, ამდენად, სასაქონლო ზედნადების მოგვიანებით გამოწერა არ ცვლის ტრანსპორტირების სასაქონლო ზედნადების გარეშე დაწყების ფაქტს, რაც წარმოქმნის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის ¹² ნაწილით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის დაკისრების საფუძველს. მოსარჩელის მიერ არ არის წარმოდგენილი მტკიცებულებები, რომ 06.05.2016წ. ავტოსატრანსპორტო საშუალება გაჩერებულ იქნა ტრანსპორტირების დაწყებამდე, ხოლო დანარჩენ სამ სადავო შემთხვევაში სასაქონლო ზედნადები ტრანსპორტირების დაწყებამდეა გამოწერილი, მით უფრო, რომ გარემოსდაცვითი ზედამხედველობის დეპარტამენტის აღმოსავლეთ ცენტრალური სამმართველოსა და საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს შიდა ქართლის პოლიციის დეპარტამენტის ხაშურის რაიონული სამმართველოს თანამშრომლები ფლობენ იმ სპეციალურ ცოდნას, რაც აუცილებელია სამართალდარღვევის გამოვლენისათვის და არ არსებობს მათ მიერ ოფიციალურ მიმართებებში აღნიშნული ფაქტების არასწორად მიჩნევის საფუძველები. ამრიგად, მოსარჩელის მიერ მითითებული ფაქტების დადასტურებულად მიჩნევისათვის მხოლოდ დაინტერესებული პირების – მოსარჩელისა და მძღოლების განმარტება ვერ იქნება მიჩნეული საკმარის მტკიცებულებად. შესაბამისად, სასამართლომ დადასტურებულად მიიჩნია, რომ მ. ზ-ემ ჩაიდინა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის ¹² ნაწილით გათვალისწინებული საგადასახადო სამართალდარღვევა.

საგადასახადო სანქციის პროპორციულობასთან დაკავშირებით სასამართლომ მიუთითა, რომ საგადასახადო სანქციის გამოყენების კონკრეტული საფუძველების არსებობის დადგენის გარდა, აუცილებელია, რომ იგი გამოყენებულ იქნეს სამართალდამრღვევის პიროვნების, ბრალის ხარისხის, პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელი და დამამძიმებელი გარემოებების, სამართალდარღვევის შე-

დეგად სახელმწიფოსა თუ მესამე პირებისათვის მიყენებული ზიანის, გამოყენებული სანქციის შედეგად ზოგადად პასუხისმგებლობის დაკისრების მიზნების მიღწევის გათვალისწინებით. გამოყენებული პასუხისმგებლობის ზომა უნდა იყოს დასაბუთებული და უნდა იყოს ჩადენილი სამართალდარღვევის თანაბარზომიერი. ემსახურება რა კონკრეტულ ლეგიტიმურ მიზანს, პასუხისმგებლობის დაკისრებისას უნდა დადგინდეს უფრო მსუბუქი პასუხისმგებლობის ზომის გამოყენებით იმავე მიზნის მიღწევის შეუძლებლობა, სამართალდარღვევის ჩადენის შედეგად მიყენებული ზიანის ანაზღაურება. წინააღმდეგ შემთხვევაში სანქციის გამოყენება მიიღებს მხოლოდ რეპრესიულ ხასიათს, რაც სამართლებრივი სახელმწიფოს ყველა პრინციპს ეწინააღმდეგება. გასაჩივრებულ სამართალდარღვევის ოქმებში მითითებული სამართალდარღვევის ჩადენა იწვევს პირის დაჯარიმებას 5 000 ლარის ოდენობით და საქონლის ჩამორთმევას. გარდა ამისა, 286-ე მუხლის 1² ნაწილზე არ ვრცელდება საგადასახადო კოდექსის 270-ე მუხლის მე-7 ნაწილით გათვალისწინებული ფულადი ჯარიმის ნაცვლად გაფრთხილების გამოყენების შესაძლებლობა. ამდენად, მითითებული მუხლით კანონმდებელი იმპერატიულად ადგენს საგადასახადო სანქციის სახესა და მოცულობას და ადმინისტრაციულ ორგანოს არ ანიჭებს დისკრეციულ უფლებამოსილებას, რომ კონკრეტული შემთხვევის მიხედვით განსაზღვროს გამოსაყენებელი სანქციის სახე თუ ოდენობა. საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 1² ნაწილი დაემატა 20.11.2013წ. №1583 კანონით. საკანონმდებლო ცვლილების განხორციელებამდე სამართალდარღვევის დიფერენცირება არ ხდებოდა საქონლის სახეობის მიხედვით და სასაქონლო ზედნადების გარეშე სამენარმეო საქმიანობისათვის განკუთვნილი ნებისმიერი საქონლის ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა სამართალდამრღვევისათვის ერთნაირ სამართლებრივ შედეგს იწვევდა. 20.11.2013წ. №1583 კანონის განმარტებით ბარათში აღნიშნულია, რომ კანონპროექტის შემუშავების მიზანია სამენარმეო საქმიანობისათვის მრგვალი ხეტიყის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებისთვის, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობისა ან საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმისთვის დადგენილი პასუხისმგებლობის ზომის გამკაცრება. სწორედ აღნიშნულმა განაპირობა ხეტიყის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების მიმართ მუხლის ცალკე ნაწილის გამოყოფა და შესაბამისი უფრო გამ-

კაცრებული სანქციის მისადაგება. ამრიგად, სასამართლო ვერ გაიზიარებს მოსარჩელის პოზიციას გამოყენებული სანქციის არაპროპორციულობის შესახებ. საგადასახადო ორგანოთა მხრიდან სანქციის შეფარდება მოხდა კანონში მითითებული ოდენობით, რადგან მათ არ ჰქონდათ სანქციის არჩევის თუ მისი ოდენობის განსაზღვრის თავისუფლება – კანონი ერთდროულად ფულადი ჯარიმისა და საქონლის ჩამორთმევის გამოყენებას ითვალისწინებს.

მოსარჩელის მონაწილეობის გარეშე გასაჩივრებული აქტების გამოცემის თაობაზე მოსარჩელის არგუმენტთან დაკავშირებით სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010წ. №994 ბრძანებით დამტკიცებული „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის“ 69-ე მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოება მოიცავს საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენისას სამართალდარღვევის ოქმის შედგენის, საქმის განხილვის, სანქციის შეფარდების, გადაწყვეტილების მიღების და მიღებული გადაწყვეტილების აღრიცხვის პროცედურებს, ხოლო მე-3 პუნქტის შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეს თავისი კომპეტენციის ფარგლებში აწარმოებს შესაბამისი საგადასახადო ორგანო ან საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული უფლებამოსილი პირი. ამავე წესის 70-ე მუხლის მე-3 პუნქტის შესაბამისად, წერილობითი ოქმი დგება ორ ეგზემპლარად, რომელთაგან ერთი რჩება საგადასახადო ორგანოს, ხოლო მეორე ბარდება/ეგზემპლარად სამართალდამრღვევ პირს ან მის უფლებამოსილ წარმომადგენელს. ელექტრონული ფორმით ოქმი დგება ერთ ეგზემპლარად და ბარდება/ეგზემპლარად სამართალდამრღვევ პირს ან მის უფლებამოსილ წარმომადგენელს, ხოლო მე-4 პუნქტი ადგენს, რომ ოქმი გასაცნობად წარედგინება სამართალდამრღვევ პირს, თუ იგი ესწრება მის შედგენას. სამართალდამრღვევ პირს უფლება აქვს წარმოადგინოს განმარტებები და შენიშვნები, რომლებიც აისახება ოქმში ან დაერთდება მას. თუ სამართალდამრღვევი პირი უარს აცხადებს ოქმის ხელმოწერაზე ან ჩაბარებაზე, უფლებამოსილი პირის მიერ ოქმში კეთდება შესაბამისი ჩანაწერი. მითითებული წესის 71-ე მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმე განიხილება სამართალდარღვევის გამოვლენის ადგილზე, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენაზე უფლებამოსილი პირის მიერ. საქართველოს საგადასა-

ხადო კოდექსის 271-ე მუხლის მე-4 და მე-5 ნაწილების თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენაზე უფლებამოსილი პირი სამართალდარღვევის ადგილზე განიხილავს საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეს და სამართალდამრღვევ პირს ადგილზევე უფარდებს საგადასახადო სანქციას. ამ შემთხვევაში პირს შესაბამისი პასუხისმგებლობა დაეკისრება საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის საფუძველზე, რომელიც ითვლება საგადასახადო მოთხოვნად. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი გასაცნობად წარედგინება სამართალდამრღვევ პირს, რომელსაც უფლება აქვს, წარმოადგინოს განმარტებები და შენიშვნები, რომლებიც აისახება ოქმში ან დაერთება მას. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის ერთი ეგზემპლარი ბარდება ან ეგზემპლარი სამართალდამრღვევ პირს.

განსახილველი საგადასახადო სამართალდარღვევის სპეციფიკიდან გამომდინარე, შესაძლოა სამართალდარღვევის ადგილზე ვერ მოხდეს განხილვა, შესაბამისად, სამართალდამრღვევი პირი ვერ ესწრება საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენას. ამასთან, საგადასახადო ოქმის შედგენამდე სამართალდამრღვევის გამოძახებისა და მისი მოსაზრებების მოსმენის ვალდებულება საგადასახადო ორგანოს არ ეკისრება, საგადასახადო ორგანომ უნდა უზრუნველყოს საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის პირისათვის კანონით დადგენილი წესით გაცნობა, რაც ანიჭებს სამართალდამრღვევს ოქმთან დაკავშირებით განმარტებებისა და შენიშვნების წარდგენისა და ოქმის გასაჩივრების უფლების განხორციელების შესაძლებლობას. ამდენად, სასამართლო იზიარებს მოპასუხის პოზიციას, რომ სადავო ოქმების შედგენამდე მ. ზ-ის ახსნა-განმარტებების მოსმენა სავალდებულო არ იყო.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 302-ე მუხლზე, რომლის მე-5 ნაწილი ადგენს, რომ საჩივარი განიხილება მომჩივნის მონაწილეობით, ხოლო ამავე მუხლის მე-7 და მე-8 ნაწილების თანახმად, საჩივრის ზეპირი განხილვის დროისა და ადგილის შესახებ მომჩივანს ეცნობება დავის განმხილველი ორგანოს ხელთ არსებული საშუალებით, მათ შორის ტელეფონით, დაზღვეული ან ელექტრონული ფოსტით, მოკლე ტექსტური შეტყობინებით და სხვა. მომჩივანთან დაკავშირების შეუძლებლობის, მისი მოუძიებლობის ან საჩივრის ზეპირ განხილვაზე მომჩივნის გამოუცხადებლობის შემთხვევაში საჩივარი მის დაუსწრებლად განიხილება. ამასთან, მითითებული მუხლის მე-6 ნაწილით დადგენილია, რომ შემოსავლების სამსახურს უფლება აქვს, მომჩივნის დაუსწრებლად განიხილოს საჩივარი, თუ საქმეში არსებული მასალებიდან სრულად დგინდება დავის საგანთან დაკავშირებული ფაქ-

ტობრივი გარემოებები. ამრიგად, საჩივრის ავტორის დაუსწრებლად საჩივრის განხილვისას საგადასახადო ორგანოს მიერ არ დარღვეულა კანონმდებლობის მოთხოვნები, მით უფრო, რომ სახეზე არ არის კანონმდებლობით გათვალისწინებული აქტის გამოცემისა და მომზადების ისეთი წესის დარღვევა, რაც, არსებული დადასტურებული ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით, განსახევებული შედეგის მიღების საფუძველი გახდებოდა.

სასამართლომ სასკ-ის 22-ე, 32-ე, სზაკ-ის მე-60 მუხლის მოთხოვნებზე მითითებით აღნიშნა, რომ არ დასტურდებოდა გასაჩივრებული აქტების უკანონობა, რაც სარჩელის უარყოფის საფუძველს ქმნიდა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გასაჩივრდა ი/მ მ. ზ-ის მიერ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 13.12.2017წ. გადაწყვეტილებით სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, გაუქმდა გასაჩივრებული გადაწყვეტილება იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა ი/მ მ. ზ-ის სარჩელი სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 25.05.2016წ. №CB655360 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის და ამავე ოქმის ნაწილში სსიპ შემოსავლების სამსახურის 18.07.2016წ. №20358 ბრძანების ბათილად ცნობის თაობაზე, მიღებული იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა ი/მ მ. ზ-ის სარჩელი და ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 25.05.2016წ. №CB655360 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი და ამავე ოქმის ნაწილში სსიპ შემოსავლების სამსახურის 18.07.2016წ. №20358 ბრძანება.

სააპელაციო სასამართლომ მართებულად მიიჩნია პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები და სამართლებრივი შეფასება სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 03.05.2016წ. №CB647611 და №CB647598, აგრეთვე 19.05.2016წ. №CB652895 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმების ბათილად ცნობაზე უარის ნაწილში, აგრეთვე მართებულად მიიჩნია ამავე სამართალდარღვევის ოქმების ნაწილში სსიპ შემოსავლების სამსახურის 18.07.2016წ. №20358 ბრძანების ბათილად ცნობაზე უარის თაობაზე პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობა. პალატამ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მოსაზრება მასზედ, რომ ი/მ მ. ზ-ემ დაარღვია საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნები, მან განახორციელა სამენარმოო საქმიანობისთვის ქვეყნის შიგნით

ხე-მასალის ტრანსპორტირება ზედნადების გარეშე. სასამართლომ აღნიშნა, რომ დადასტურებული იყო ი/მ მ. ზ-ის მიერ სამენარმეო მიზნით ხე-ტყის გადატანა, შესაბამისად სავალდებულო იყო ზედნადების გამოწერა. ზედნადებები გამოწერილი იყო „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ 31.12.2010წ. №996 ბრძანების მოთხოვნათა დაუცველად, კერძოდ, ბრძანების თანახმად ზედნადების გამოწერის და გააქტიურების დრო არ ემთხვეოდა ტრანსპორტირების დაწყების თარიღსა და დროს. სასამართლომ მიუთითა, რომ სამ შემთხვევაში არ დასტურდებოდა ზედნადების ტრანსპორტირების დაწყებამდე გამოწერა, ხოლო ზედნადების დაგვიანებით გამოწერა ზედნადების არარსებობას უთანაბრდება. აღნიშნულიდან გამომდინარე კანონშესაბამისად იქნა მიჩნეული სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 03.05.2016წ. №CB647611 და №CB647598, 19.05.2016წ. №CB652895 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმები. კანონშესაბამისად იქნა მიჩნეული აგრეთვე სსიპ შემოსავლების სამსახურის 18.07.2016წ. №20358 ბრძანება სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 03.05.2016წ. №CB647611 და №CB647598 და 19.05.2016წ. №CB652895 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმების ბათილად ცნობაზე უარის ნაწილში.

სააპელაციო პალატამ არ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს დასკვნები სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 25.05.2016წ. №CB655360 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის ბათილად ცნობაზე უარის ნაწილში და მიიჩნია, რომ საფუძვლიანი იყო ი/მ მ. ზ-ის მოთხოვნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 25.05.2016წ. №CB655360 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის ბათილად ცნობის ნაწილში. სააპელაციო პალატამ აღნიშნა, რომ ამ შემთხვევაში არ დასტურდებოდა ავტოსატრანსპორტო საშუალების მოძრაობისას მისი შეჩერება და გადამოწმება. სასამართლომ გაიზიარა ი/მ მ. ზ-ის მოსაზრება მასზედ, რომ ხე-ტყის მასალით დატვირთული ავტომანქანა გადამოწმების მომენტში არ მოძრაობდა, იყო გაჩერებული, რა დროსაც მასალის მესაკუთრეს არ გააჩნდა ზედნადების გამოწერის ვალდებულება. სააპელაციო პალატამ აღნიშნა, რომ ზედნადების გამოწერის ვალდებულების არარსებობის მიუხედავად გაჩერებული ავტომანქანის გადამოწმებისას ზედნადების გამოწერა სავარაუდოდ გამოწვეული იყო შემოწმების პროცესით გამოწვეული დაბნეულობით. აღნიშნულ გარემოებებზე მითითებით სააპელაციო პალატამ ბათილად ცნო სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მო-

ნიტორინგის დეპარტამენტის 25.05.2016წ. №CB655360 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი და აღნიშნული ოქმის ბათილად ცნობაზე უარის ნაწილში სსიპ შემოსავლების სამსახურის 18.07.2016წ. №20358 ბრძანება.

სააპელაციო პალატის გადაწყვეტილება სარჩელის დაკმაყოფილების ნაწილში საკასაციო ნესით გასაჩივრდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ, ხოლო სარჩელის უარყოფის ნაწილში – ი/მ მ. ზ-ის მიერ.

კასატორი ი/მ მ. ზ-ე აღნიშნავს, რომ სარჩელის უარყოფის ნაწილში არასწორია სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება, ვინაიდან სასამართლომ საქმეზე მოწმის სახით დაკითხული ავტომანქანის მძღოლის ახსნა-განმარტების გათვალისწინების გარეშე მიიღო გადაწყვეტილება, მხედველობაში არ იქნა მიღებული აგრეთვე გასაჩივრებული აქტების გამოცემამდე ზედამხედველობის სამსახურის თანამშრომლების მიერ შედგენილ ოქმებზე ავტომანქანის მძღოლების შენიშვნები. მონინალმდევე მხარის მიერ საქმეში არ წარმოდგენილა შემონმების დამადასტურებელი მტკიცებულებები. საქმის მასალებით უტყუარად არ დგინდება ავტოსატრანსპორტო საშუალებების გადამონმების დაწყების დრო. საკასაციო სასამართლოს 23.09.2016წ. განჩინებით საქმეზე №ბს-205-203(კ-19) აღინიშნა, რომ დაუშვებელია პირის სამართალდამრღვევად ცნობა მხოლოდ ვარაუდის საფუძველზე, სამართალდამრღვევად მიჩნევის საფუძველი მხოლოდ მტკიცებულებათა ერთობლიობით უნდა დადასტურდეს. ამდენად, არასწორი შეფასება მიეცა საქმის მასალებს, რის გამო არსებობს ი/მ მ. ზ-ის სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძველი.

კასატორი სსიპ შემოსავლების სამსახური აღნიშნავს, რომ ი/მ მ. ზ-ის მიმართ სამართალდარღვევის ოქმების გამოწერის საფუძველი იყო მის მიერ ხე-ტყის მასალის გადატანა სასაქონლო ზედნადების გარეშე. შესაბამისი სამსახურის მიერ ავტოსატრანსპორტო საშუალებების გადამონმებისას ოთხივე შემთხვევაში დადგინდა, რომ მას ტრანსპორტირების დაწყებამდე არ ჰქონდა სასაქონლო ზედნადები გამოწერილი. გადამონმების მიზნით შეჩერების შემდეგ ი/მ მ. ზ-ის მიერ ზედნადების გამოწერა არ ქმნის მოთხოვნის დაკმაყოფილების საფუძველს. არასწორია სააპელაციო პალატის გადაწყვეტილება სარჩელის დაკმაყოფილების ნაწილში. სააპელაციო პალატამ გადაწყვეტილება მიიღო მხოლოდ ი/მ მ. ზ-ის განმარტების გაზიარების შედეგად. სასამართლომ არ გაითვალისწინა საქმეში დაცული ინსპექტორ გამომძიებლის 06.05.2016წ. პატაკი, რომლითაც დასტურდებოდა ხე-ტყის მასალით დატვირთული ავტომანქანის ხაშურის რაიონის სოფ. ...ში გადაადგილების ფაქტი.

აღნიშნული მტკიცებულების გაუთვალისწინებლობა სააპელაციო სასამართლომ არ დაასაბუთა.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაცნობის, საქმის მასალების შესწავლის შედეგად მიიჩნევს, რომ ი/მ მ. ზ-ის საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს, ხოლო სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საგადასახადო დარღვევისთვის პასუხისმგებლობა რეგულირდება საგადასახადო სამართლის ნორმებით. პასუხისმგებლობის საფუძველს წარმოადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევა. საგადასახადო სამართალდარღვევა არის მართლსაწინააღმდეგო, ბრალეული მოქმედება ან უმოქმედობა, რომელიც გამოიხატება საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობაში ან არაჯეროვნად შესრულებაში. საგადასახადო სამართალდარღვევის შემადგენლობა წარმოადგენს ნიშნების ერთობლიობას, რომლებიც სავალდებულოა და საკმარისია ქმედების სამართალდარღვევად ცნობისათვის და პირის საგადასახადო პასუხისმგებლობაში მიცემისათვის. საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრებისათვის უნდა არსებობდეს ვალდებულების და მისი შეუსრულებლობისათვის სანქციის დამდგენი ნორმა, სახეზე უნდა იყოს ფაქტობრივი საფუძველი – საგადასახადო სამართალდარღვევა. ნორმისა და საგადასახადო სამართალდარღვევის არსებობის შემთხვევაში უფლებამოსილი სუბიექტი კანონით დადგენილი წესით განსაზღვრავს სახდელს საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის.

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით სასაქონლო ზედნადების გამოწერის ვალდებულების არსებობა მიზნად ისახავს საგადასახადო ოპერაციის მიმდინარეობაზე კონტროლს. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010წ. №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 24.1 მუხლის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე. ამავე ინსტრუქციის 25¹ მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, სასაქონლო ზედნადები ივსება ელექტრონულად (გარდა ამ მუხლის მე-13 პუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა) საქონლის გამყიდველის/გამგზავნის მიერ, საქონლის მიწოდებისთანავე ან საქონლის ტრანსპორტირების დაწყებისთანავე. ამასთან, საგადასახადო კოდექსის 136.4 მუხლის თანახმად, სამეწარმეო საქმიანობისთვის ქვეყნის შიგნით ტრანსპორტირებისას, ხოლო საქონ-

ლის მიწოდებისას – მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში სასაქონლო ზედნადები უნდა გამოიწეროს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმითა და წესით. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საგადასახადო კოდექსის 136.4 მუხლისა და „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 25¹ მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საქონლის ტრანსპორტირების დაწყებამდე, მიუხედავად იმისა ხორციელდება იგი შეძენისა თუ გამყიდველის მიერ, გადასახად პროდუქციაზე უნდა გამოიწეროს სასაქონლო ზედნადები, რომელიც წარმოადგენს მიწოდებული საქონლისა და მისგან გამომდინარე საგადასახადო ვალდებულებების აღრიცხვის ეფექტური კონტროლის მექანიზმს. ზედნადები გამოწერილი და შევსებული უნდა იყოს იმგვარად, რომ გადასახადის გადამხდელმა შემოსავლები და ხარჯები სწორად აღრიცხოს, ხოლო საგადასახადო ორგანოს მიეცეს სატრანსპორტო საშუალების გადამოწმებისას კონტროლის სრულფასოვნად განხორციელების შესაძლებლობა.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.10.2010წ. №994 ბრძანებით დამტკიცებული „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის» 72.1 მუხლის თანახმად, საქონლის დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირებად/შეძენად განიხილება სამეწარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა. საგადასახადო კოდექსის 43.4 მუხლის მიხედვით, საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს ეკისრება ამ კოდექსით ან/და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართლადარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ საგადასახადო კოდექსით დადგენილი საფუძვლებითა და წესით (269-ე მუხ.). საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 1² ნაწილის შესაბამისად, სამეწარმეო საქმიანობისათვის მრგვალი ხე-ტყის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, თუ სასაქონ-

ლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/ მისაწოდებელი მრგვალი ხე-ტყის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების საბაზრო ღირებულება აღემატება 1000 ლარს, მაგრამ არ აღემატება 10 000 ლარს, – იწვევს პირის დაჯარიმებას 5000 ლარის ოდენობით და საქონლის ჩა-მორთმევას.

სასაქონლო ზედნადების გარეშე საქონლის ტრანსპორტირების მაკვალიფიცირებელი ნიშნებია: საქონლის სამეწარმეო დანიშნუ-ლება; საქონლის ღირებულება (პროდუქციის სასაქონლო ღირებუ-ლება აღემატება 1000 ლარს, მაგრამ არ აღემატება 10 000 ლარს); სასაქონლო ზედნადების გარეშე საქონლის ტრანსპორტირება. ხსენებული ორი ნიშნის არსებობა სახეზეა და დავას არ იწვევს. სამეწარმეო საქმიანობისთვის ხის მასალის გამოყენება დავას არ იწვევს, ტვირთის ეკონომიკური საქმიანობის მიზნით ტრანსპორ-ტირებას თავად მ. ზ-ეც ადასტურებს. ხის მასალის ღირებულება დასტურდება საქმეში დაცული საექსპერტო დასკვნებით. სადავო არ არის აგრეთვე ი/მ მ. ზ-ის მიერ სასაქონლო ზედნადების გამო-წერა, თუმცაღა სადავოა სასაქონლო ზედნადებების გამოწერის წესის დაცვა. ზედნადები წარმოადგენს ხარჯის დამადასტურებელ დოკუმენტს, მისი გამოწერა კანონით დადგენილი წესითა და ფორ-მით საგადასახადო მიზნებისთვის განსაკუთრებული მნიშვნელო-ბის მქონეა. საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინე-ბული ვალდებულებები სწორედ გადასახადების დროულად და ჯე-როვნად გადახდასთან არის დაკავშირებული. ზედნადები გამოწე-რილი უნდა იქნეს ტრანსპორტირების დაწყებისთანავე. ზედნადე-ბის ატვირთვა და ზედნადების გააქტიურება წარმოადგენს სხვა-დასხვა მოქმედებას, გადასახადის გადამხდელის მიერ ელექტრო-ნული შევსება, მისი გააქტიურების გარეშე, არ ჩაითვლება ზედნა-დების გამოწერად. საგადასახადო მიზნებისთვის, სამეწარმეო საქ-მიანობისთვის განკუთვნილი საქონლის ტრანსპორტირებისას გან-მსაზღვრელია სწორედ სასაქონლო ზედნადების გააქტიურების დრო. შესაბამისად, კანონმდებლობა მოითხოვს, რომ ზედნადების ამოქმედების (გააქტიურების) თარიღი და დრო საქონლის ტრანს-პორტირების დაწყების თარიღსა და დროს ემთხვეოდეს, ზედნა-დების გამოწერის მომენტი არ უნდა იყოს ტრანსპორტირების დაწყების დროზე გვიანი. საკასაციო პალატა ეთანხმება სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებას, რომ არსებითია არა ელექტრონულად ზედნადების ატვირთვა, არამედ მისი გააქტიურება საქონლის ტრანს-პორტირების დაწყებისთანავე. ამდენად, სამეწარმეო საქონლის ტრანსპორტირება სასაქონლო ზედნადების გარეშე გულისხმობს არა მხოლოდ ზედნადების გარეშე საქონლის ტრანსპორტირებას,

არამედ აგრეთვე ზედნადების გამოწერას დადგენილი წესის დარღვევით და სათანადო წესით აუმოქმედებლობას. მოცემულ შემთხვევაში მიუხედავად სასაქონლო ზედნადების გამოწერისა, სადავო საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმები შედგენილია გარემოსდაცვითი ზედამხედველობის დეპარტამენტის აღმოსავლეთ ცენტრალური სამმართველოსა და საქართველოს შსს შიდა ქართლის პოლიციის დეპარტამენტის ხაშურის რაიონული სამმართველოს წერილების საფუძველზე. საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ „გარემოს დაცვის შესახებ“ კანონის 57.1 მუხლის თანახმად, გარემოსდაცვითი ზედამხედველობის დეპარტამენტი უფლებამოსილია გარემოს დაცვისა და ბუნებრივი რესურსებით (გარდა ნავთობისა და გაზისა) სარგებლობის სფეროში განახორციელოს სახელმწიფო კონტროლი საქართველოს კანონმდებლობით მინიჭებული უფლებამოსილებების ფარგლებში. სახელმწიფო კონტროლი გარემოს დაცვისა და ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის სფეროში არის საქართველოს კანონმდებლობის მოთხოვნათა შესრულების უზრუნველყოფის მიზნით შესაბამისი სამართლებრივი მექანიზმების გამოყენება, რომლებიც მოიცავს ამ სფეროში საქართველოს კანონმდებლობის მოთხოვნათა დარღვევის თავიდან აცილების (პრევენციული) ღონისძიებების განხორციელებას, ამ მოთხოვნათა შესრულების მონიტორინგს, რეგულირების ობიექტის ინსპექტირებასა და დარღვევებზე რეაგირებისათვის შესაბამისი ღონისძიებების გატარებას (საქართველოს მთავრობის 17.02.2015წ. №61 დადგენილებით დამტკიცებული „საქართველოს გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების დაცვის სამინისტროს სახელმწიფო საქვეუწყებო დაწესებულების - გარემოსდაცვითი ზედამხედველობის დეპარტამენტის მიერ სახელმწიფო კონტროლის განხორციელების წესის“ მე-2 მუხ. „ე“ ქვეპუნქტი). „გარემოს დაცვის შესახებ“ კანონის მე-5 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით დეპარტამენტი უფლებამოსილია მისი კომპეტენციისთვის მიკუთვნებული სხვა სამართალდარღვევის ჩადენის შესახებ მონაცემების არსებობისას საქართველოს კანონმდებლობის მოთხოვნათა შესრულების კონტროლის მიზნით გააჩეროს პირი, შესაბამისი სატრანსპორტო საშუალება, საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით მოსთხოვოს მოქალაქეს პირადობის დამადასტურებელი, სატრანსპორტო საშუალებისა და მასში განთავსებული ბუნებრივი რესურსების საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი დოკუმენტები, ვიზუალურად დაათვალიეროს სატრანსპორტო საშუალება, მათ შორის მასში არსებული ნივთები და საგნები, აწარმოოს პირადი გასინჯვა. საქართველოს მთავრობის 17.02.2015წ. №61 დადგენილებით დამტკიცებული „საქართველოს გარემოსა და ბუნებრივი

რესურსების დაცვის სამინისტროს სახელმწიფო საქვეუწყებო და-
წესებულების – გარემოსდაცვითი ზედამხედველობის დეპარტა-
მენტის მიერ სახელმწიფო კონტროლის განხორციელების წესის“
28.1 მუხლის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, დეპარტამენტის უფლე-
ბამოსილი საჯარო მოსამსახურე სატრანსპორტო საშუალებას აჩე-
რებს ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის, წარმოშობის ან კა-
ნონიერების დოკუმენტებთან ბუნებრივი რესურსების შესაბამი-
სობის დადგენის, მოპოვებული ბუნებრივი რესურსებისა და გამო-
ყენებული იარაღებისა და საშუალებების, ასევე სპეციალური ფირ-
ნიშების დათვალიერების მიზნით. გარემოსდაცვითი ზედამხედვე-
ლობის დეპარტამენტის დოკუმენტებში მითითებულია ავტოსატ-
რანსპორტო საშუალებების გადამოწმების მიზნით გაჩერების მო-
მენტი, ოთხივე შემთხვევაში სასაქონლო ზედნადებები გამოწე-
რილია გადამოწმების მიზნით სატრანსპორტო საშუალების გაჩე-
რების შემდგომ, სასაქონლო ზედნადების მოგვიანებით გამოწერა
არ ცვლის ტრანსპორტირების სასაქონლო ზედნადების გარეშე
დაწყების ფაქტს, რაც წარმოქმნის საგადასახადო კოდექსის 286-ე
მუხლის 1² ნაწილით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის და-
კისრების საფუძველს.

03.05.2016წ. საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მი-
ერ მ. ზ-ის მიმართ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე
მუხლის 1² ნაწილის საფუძველზე შედგენილ იქნა №CB647611 საგა-
დასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რომელშიც აღნიშნულია,
რომ მოხდა სამეწარმეო საქმიანობისათვის განკუთვნილი 2 547 ლა-
რის საბაზრო ღირებულების ხე-ტყის (მორის) პირველადი გადამუ-
შავების პროდუქტების („დახერხილი წიწვოვანი ხის მასალა“ (5,66
მ³ X 450 ლარი)) ტრანსპორტირება (სატრანსპორტო საშუალების
სახელმწიფო ნომერი – ..., მძღოლი – ზ. ბ-ე) კანონმდებლობით გან-
საზღვრული სასაქონლო ზედნადების გარეშე. აღნიშნულთან და-
კავშირებით გარემოსდაცვითი ზედამხედველობის დეპარტამენ-
ტის აღმოსავლეთ ცენტრალური სამმართველოს მცხეთა-მთიანე-
თის გარემოსდაცვითი სწრაფი რეაგირების განყოფილების უფლე-
ბამოსილი თანამშრომლების მიერ 15.04.2016წ. შედგენილ იქნა აქ-
ტი, რომლის თანახმად ავტომანქანა სახელმწიფო ნომრით ..., რო-
მელსაც მართავდა მძღოლი ზ. ბ-ე, გადამოწმების მიზნით გაჩერე-
ბულ იქნა სოფ. ...ში, ელექტრონული ზედნადები აიტვირთა 12.00
საათზე, ხოლო ავტომანქანა გაჩერებულ იქნა 11 საათსა და 45 წუთ-
ზე. გარემოსდაცვითი ზედამხედველობის დეპარტამენტის აღმო-
სავლეთ-ცენტრალური სამმართველოს უფროსის სახელზე შედგე-
ნილ ახსნა-განმარტებაში მძღოლი ზ. ბ-ე აღნიშნავს, რომ გაჩერე-
ბის დროს საათზე არ დაუხედავს, კითხვაზე ზედამხედველობის

ავტომანქანის დანახვისთანავე რატომ გადავიდა ცენტრალური გზიდან და შევიდა ცენტრალური გზიდან მარცხენა ჩიხში, მძღოლმა აღნიშნა, რომ ცდილობდა ჯარიმის თავიდან აცილებას. 15.04.16წ. ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადების (ელ-0232300445) მიხედვით ზედნადები ატვირთულია 12 საათსა და 02 წუთზე, ტრანსპორტირების დაწყების ადგილია – სოფ. ...ი.

03.05.2016წ. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მიერ მ. ზ-ის მიმართ შედგა №CB647598 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 1² ნაწილის საფუძველზე, რადგან მიჩნეულ იქნა, რომ განხორციელდა სამენარმეო საქმიანობისათვის განკუთვნილი 3 478,5 ლარის საბაზრო ღირებულების ხე-ტყის (მორის) პირველადი გადამუშავების პროდუქტების („დახერხილი წინვოვანი ხის მასალა“ (7,73 მ³ X 450 ლარი)) ტრანსპორტირება (სატრანსპორტო საშუალების სახელმწიფო ნომერი – ..., მძღოლი – მ. ზ-ი) სასაქონლო ზედნადების გარეშე. საქმეში დაცულია გარემოსდაცვითი ზედამხედველობის დეპარტამენტის აღმოსავლეთ ცენტრალური სამმართველოს მცხეთა-მთიანეთის გარემოსდაცვითი სწრაფი რეაგირების განყოფილების უფლებამოსილი თანამშრომლების მიერ 15.04.2016წ. შედგენილი აქტი, რომლის მიხედვით მცხეთის რაიონის სოფ. ...თან ავტომანქანის (სახელმწიფო ნომრით – ...) გაჩერება მოხდა 11 საათსა და 45 წუთზე, ავტომანქანაში არსებულ ტვირთზე ელექტრონული ზედნადები ატვირთულია იმავე დღის 12.00 საათზე. აღნიშნულ აქტს ხელს აწერს ასევე მძღოლი მ. ზ-ი. გარემოსდაცვითი ზედამხედველობის დეპარტამენტის აღმოსავლეთ-ცენტრალური სამმართველოს უფროსის სახელზე მიცემულ ახსნა-განმარტებაში მძღოლი მ. ზ-ი განმარტავს, რომ სოფ. ...ში დაიტვირთა და თბილისის მიმართულებით გადაადგილდებოდა, იცოდა ზედნადების ბაზაში ატვირთვის შესახებ, ოქმში ასახული ავტომობილის გაჩერების მომენტის მიმართ პრეტენზია არ გამოთქმულა. ელექტრონული ზედნადებით (ელ-0232299614) დასტურდება, რომ ტრანსპორტირების დაწყების ადგილი იყო სოფ. ...ი. საკასაციო პალატა მიუთითებს, რომ ზემოაღნიშნულ შემთხვევებში ელექტრონული ზედნადებების მიხედვით ტრანსპორტირების დაწყების ადგილია სოფ. ...ი, რომელიც მდებარეობს კასპის მუნიციპალიტეტში, ავტომანქანების გაჩერება ოქმების მიხედვით მოხდა სოფ. ...ში, რომელიც მდებარეობს მცხეთის მუნიციპალიტეტში. ზედნადებების მიხედვით, ტრანსპორტირების დასრულების ადგილია ქ. თბილისი. საკასაციო პალატა მიუთითებს, რომ სოფ. ...ი და სოფ. ...ი ტერიტორიულად დაშორებული დასახლებებია, რაც ადასტურებს იმ გარემოებას, რომ ორივე შემთხვევაში ავტომანქანე-

ბის გაჩერებამდე ტრანსპორტირება დაწყებული იყო. ამასთან, აღსანიშნავია, რომ ელექტრონული ზედნადები ერთ შემთხვევაში 12.00 საათზე, ხოლო მეორე შემთხვევაში 12 საათსა და 02 წუთზე იქნა ატვირთული, ორივე შემთხვევაში ავტომატები 11 საათსა და 45 წუთზე იქნენ გაჩერებულნი, რაც დასტურდება ერთ-ერთი მძღოლის შ. ზ-ის 15.04.2016წ. აქტზე ხელმოწერით და მისი ახსნა-განმარტებით. ტრანსპორტირების დაწყების ადგილის (სოფ. ...), ტრანსპორტირების გაჩერების ადგილის (სოფ.) და ზედნადების ამოქმედების დროის მხედველობაში მიღებით, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ ორივე ზემოაღნიშნულ შემთხვევაში სასაქონლო ზედნადების გამოწერა და ამოქმედება მხოლოდ ტრანსპორტირების დაწყების შემდეგ განხორციელდა, აღნიშნული სასაქონლო ზედნადების გარეშე საქონლის ტრანსპორტირების ტოლფასია და იმავე სამართლებრივ შედეგებს იწვევს, რასაც საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება.

19.05.2016წ. საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მიერ შ. ზ-ის მიმართ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 1² ნაწილის საფუძველზე გამოწერილია №CB652895 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რომლის თანახმადაც, იგი ახორციელებდა სამენარმეო საქმიანობისათვის განკუთვნილი 2 268 ლარის საბაზრო ღირებულების ხე-ტყის (მორის) პირველადი გადამუშავების პროდუქტების („დახერხილი წიწვოვანი ჯიშის ხის მასალა“ (5,04 მ³ X 450 ლარი)) ტრანსპორტირებას (სატრანსპორტო საშუალების სახელმწიფო ნომერი – ..., მძღოლი – შ. ზ-ი) კანონმდებლობით განსაზღვრული სასაქონლო ზედნადების გარეშე. გარემოსდაცვითი ზედამხედველობის დეპარტამენტის აღმოსავლეთ ცენტრალური სამმართველოს მცხეთა-მთიანეთის გარემოსდაცვითი სწრაფი რეაგირების განყოფილების უფლებამოსილი თანამშრომლების მიერ 12.05.2016წ. შედგენილი აქტის მიხედვით, მანქანა კასპის რაიონის სოფ. ...სთან გაჩერებულ იქნა 11 საათსა და 05 წუთზე, ხოლო შემოსავლების სამსახურში ელექტრონული ზედნადები 11 საათსა და 12 წუთზე აიტვირთა, ტრანსპორტირების დაწყებისას ზედნადები ელექტრონულ სისტემაში ატვირთული არ იყო. 12.05.2016წ. აქტის სინამდვილეს ხელმოწერით ადასტურებენ არა მხოლოდ გარემოსდაცვითი ზედამხედველობის დეპარტამენტის აღმოსავლეთ ცენტრალური სამმართველოს მცხეთა-მთიანეთის გარემოსდაცვითი სწრაფი რეაგირების განყოფილების სპეციალისტები, არამედ აგრეთვე ავტომატების მძღოლი შ. ზ-ი, რომელსაც შენიშვნა ოქმში ასახული ავტომობილის გაჩერების მომენტის მიმართ არ გამოუთქვამს. საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს მთავრობის 17.02.2015წ. №61 დადგენილებით დამ-

ტკიცებული „საქართველოს გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების დაცვის სამინისტროს სახელმწიფო საქვეუნებო დაწესებულების – გარემოსდაცვითი ზედამხედველობის დეპარტამენტის მიერ სახელმწიფო კონტროლის განხორციელების წესის“ 18.1 მუხლის მიხედვით ინსპექტირების პროცესში დეპარტამენტის უფლებამოსილი საჯარო მოსამსახურე უფლებამოსილია ჩამოართვას ახსნა-განმარტება რეგულირების ობიექტის წარმომადგენელს, ასევე პირებს, რომლებიც რეგულირების ობიექტის სახელით მონაწილეობენ ინსპექტირებაში ან ობიექტის სხვა თანამშრომლებს ობიექტის განვლილი და მიმდინარე საქმიანობის შესახებ გარემოს დაცვისა და ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის სფეროში. ამდენად, ახსნა-განმარტებაში ფიქსირდება ინსპექტირების პროცესის უშუალო მონაწილის მოსაზრება/პოზიცია შემომწმების პროცესთან დაკავშირებით. მძლოლი შ. ზ-ი იმავე დღეს ჩამორთმეულ, თავისი ხელით დაწერილ ახსნა-განმარტებაში აღნიშნავს, რომ მანქანა დაიტვირთა ბორჯომის რაიონის სოფ. ...ში, ტვირთის ტრანსპორტირებას ახდენდა ქ. თბილისში, ზედნადები ბაზაში გააქტიურებული არ ყოფილა, ელექტრონული გააქტიურება მოხდა გაჩერების შემდეგ. საკასაციო პალატა მიუთითებს, რომ ზემოაღნიშნულ შემთხვევაში ელექტრონული ზედნადების (ელ-0236967839) მიხედვით, ტრანსპორტირების დაწყების ადგილია ქ. ხაშური, ხოლო ტრანსპორტირების დასრულების ადგილია ქ. თბილისი. მოცემულ შემთხვევაში ავტომანქანა გაჩერებულ იქნა სოფ. ...სთან, რომელიც მდებარეობს კასპის მუნიციპალიტეტში. ამდენად, ტრანსპორტირების დაწყების ადგილი განსხვავდება გაჩერების ადგილისგან, ხოლო ის გარემოა, რომ ზედნადები გააქტიურდა ავტომანქანის გაჩერების შემდეგ 11 საათსა და 12 წუთზე დადასტურებულია ავტოსატრანსპორტო საშუალების მძღოლის შ. ზ-ის ახსნა-განმარტებით, რომელსაც ადასტურებს ხელმოწერით. შესაბამისად, დარღვეულია ზედნადების გამოწერისა და ამოქმედების იმპერატიულად განსაზღვრული წესი.

საკასაციო პალატა არ იზიარებს მოსარჩელის მოსაზრებას სანქციის არაპროპორციულობასთან დაკავშირებით და ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ ზედნადებს მნიშვნელობა აქვს არა მხოლოდ საგადასახადო, არამედ გარემოსდაცვითი მიზნებისათვის. საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლს 1² ნაწილი ნორმას დაემატა 20.11.2013წ. №1583 კანონით. საკანონმდებლო ცვლილების განხორციელებამდე სამართალდარღვევის დიფერენცირება არ ხდებოდა საქონლის სახეობის მიხედვით და სასაქონლო ზედნადების გარეშე სამეწარმეო საქმიანობისათვის განკუთვნილი ნებისმიერი საქონლის ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას

სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შეძენისას სა-
საქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა სამართალდარღვე-
ვისათვის ერთნაირ სამართლებრივ შედეგს იწვევდა. 20.11.2013წ.
№1583 კანონის განმარტებით ბარათში აღნიშნულია, რომ კანონ-
პროექტის შემუშავების მიზანია სამენარმეო საქმიანობისათვის
მრგვალი ხე-ტყის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადა-
მუშავების პროდუქტების სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრან-
სპორტირებისათვის, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედ-
ნადების გაუცემლობისა ან საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედ-
ნადების მიღებაზე უარის თქმისათვის დადგენილი პასუხისმგებ-
ლობის ზომის გამკაცრება. აღნიშნულმა განაპირობა ხე-ტყის (მო-
რის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქ-
ტების მიმართ მუხლის ცალკე ნაწილის გამოყოფა და გამკაცრებუ-
ლი სანქციის დაწესება. მართებულია ქვედა ინსტანციის სასამარ-
თლოების მითითება იმაზე, რომ საგადასახადო კოდექსის 286-ე
მუხლის 1² ნაწილზე არ ვრცელდება ამავე კოდექსის 270-ე მუხლის
მე-7 ნაწილის დებულება, რომელიც ითვალისწინებს ფულადი ჯა-
რიმის ნაცვლად გაფრთხილების გამოყენების შესაძლებლობას.
286-ე მუხლის 1² ნაწილით კანონმდებელი იმპერატიულად ადგენს
საგადასახადო სანქციის სახეს და მოცულობას, ადმინისტრაციულ
ორგანოს არ ენიჭება სანქციის სახის თუ ოდენობის განსაზღვრის
დისკრეციული უფლებამოსილება.

სადავო აქტების უმართლობას არ ადასტურებს მოსარჩელის
მცირე ბიზნესის სტატუსი, სადავო პერიოდში მოქმედი კანონმდებ-
ლობა აღნიშნული სტატუსის მატარებელ პირთა, ხე/ტყის სასაქონ-
ლო ზედნადების გამოწერის ვალდებულებისაგან გათავისუფლე-
ბის შესახებ დებულებას არ შეიცავდა, ხოლო ამჟამად მოქმედი სა-
გადასახადო კოდექსის 91.3 მუხლის თანახმად, მცირე ბიზნესის
სტატუსის მქონე პირი ვალდებულია საქონლის ტრანსპორტირე-
ბისას ან/და მიწოდებისას საგადასახადო კოდექსით გათვალისწი-
ნებულ შემთხვევებში გამოიყენოს სასაქონლო ზედნადები. საკა-
საციო პალატა აღნიშნავს, რომ ტყე ბუნებრივი გარემოს გლობა-
ლური ეკოლოგიური მნიშვნელობის უმთავრესი ელემენტია. მას
განსაკუთრებული ადგილი უკავია ბიოსფეროს სტაბილურობის რე-
გულირებაში, აგრეთვე სახელმწიფოსა და მისი მოსახლეობის კე-
თილდღეობის უზრუნველყოფის საქმეში (სადავო პერიოდში მოქ-
მედი საქართველოს ტყის კოდექსის პრეამბულა), რის გამო ხე-ტყის
მხოლოდ კანონმდებლობით დადგენილი წესით მოპოვება და რეა-
ლიზაცია მნიშვნელოვან საჯარო ინტერესს შეადგენს.

საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს შიდა ქართლის
პოლიციის დეპარტამენტის ხაშურის რაიონული სამმართველოს

17.05.2016წ. №MIA 2 16 01198173 წერილის საფუძველზე, 25.05.2016წ. საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მიერ მ. ზ-ის მიმართ შედგენილ იქნა №CB655360 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 1² ნაწილის საფუძველზე. ოქმის თანახმად, მ. ზ-ე ახორციელებდა სამენარმეო საქმიანობისათვის განკუთვნილი 3 118,5 ლარის საბაზრო ღირებულების ხე-ტყის (მორის) პირველადი გადამუშავების პროდუქტების („დახერხილი წინვოვანი ხის მასალა“ (6,93 მ³ X 450 ლარი)) ტრანსპორტირებას (სატრანსპორტო საშუალების სახელმწიფო ნომერი – ..., მძღოლი – ზ. ბ-ე) კანონმდებლობით განსაზღვრული სასაქონლო ზედნადების გარეშე. შსს ხაშურის რაიონული სამმართველოს უბნის ინსპექტორ-გამომძიებლის მიერ 06.05.2016წ. შედგენილი პატაკის თანახმად, ხაშურის რაიონის სოფელ ...ში გადაადგილდებოდა ავტოსატრანსპორტო საშუალება სახელმწიფო ნომრით ..., რომელსაც მართავდა მძღოლი ზ. ბ-ე, გადამონმების მიზნით აღნიშნული ავტომანქანა შემონმებულ იქნა 09:00 საათზე. მძღოლმა ზ. ბ-ემ ვერ წარმოადგინა ტვირთის წარმომავლობის და ტრანსპორტირებისათვის საჭირო დოკუმენტაცია. 06.05.2016წ. ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადების (ელ-0235847944) თანახმად, ზედნადები ბაზაში ატვირთულია 10 საათსა და 39 წუთზე, ხოლო ტრანსპორტირების დაწყების ადგილია ხაშური. 06.05.2015წ. გასაუბრების ოქმის თანახმად, მ. ზ-ემ აღნიშნა, რომ ბორჯომიდან თბილისის მიმართულებით ხშირად გადააქვს გახერხილი ნაძვის ფიცარი. ხაშურის რაიონის სოფელ ...ში ჩამოტანილი ფიცარი უნდა წაეღო თბილისში სარეალიზაციოდ. საქმის მასალებით არ დასტურდება ავტომანქანის სოფ. ...ში დატვირთვა. 06.05.2016წ. გასაუბრების ოქმის თანახმად, მძღოლმა ზ. ბ-ემ აღნიშნა, რომ გახერხილი ნაძვის ფიცარი ჩამოტანილი ჰქონდა სოფელ ...ში, ტრანსპორტიც და მასალაც ეკუთვნოდა მ. ზ-ეს. ზ. ბ-ემ აღნიშნა, რომ ის, მხოლოდ მძღოლის სტატუსით ახორციელებდა ტრანსპორტირებას ...დან თბილისის მიმართულებით. საკასაციო სამართლო მიუთითებს ასევე საქმეში დაცულ ზ. ბ-ის ახსნა-განმარტებაზე, სადაც იგი აღნიშნავს, რომ 05.05.2016წ. ხაშურში დაიტვირთა ხის მასალით. მ. ზ-ის განმარტებით მანქანაში გადასაზიდი ხის საბუთები იმ მიზეზით არ ჰქონდა, რომ მძღოლს მოძრაობა არ ჰქონდა დაწყებული. მ. ზ-ემ აღნიშნა, რომ 09:30 საათზე დაურეკეს და უთხრეს, რომ მისულიყო ავტომანქანასთან და წარედგინა სათანადო დოკუმენტაცია. აღსანიშნავია აგრეთვე, რომ 25.05.2016წ. NCB655360 სამართალდარღვევის ოქმზე წარდგენილ საჩივარში მ. ზ-ე მიუთითებს, რომ 06.05.2016წ. ხაშურიდან თბილისის მიმართულებით უნდა გადაეზიდა დახერხილი ხის მასალა ზ.

ბ-ის მართვის ქვეშ მყოფი ავტომობილით.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ ტრანსპორტირება საგადასახადო მიზნებისთვის გულისხმობს სამენარმეო საქმიანობისთვის განკუთვნილი საქონლის გადატანას ერთი პუნქტიდან სხვა ადგილამდე/ადგილებამდე და მოიცავს მთელ იმ პერიოდს, როდესაც ხდება საქონლის გადატანა ერთი ადგილიდან სხვა ადგილამდე/ადგილებამდე, ტრანსპორტირების დაწყებიდან დასრულებამდე, რომლის განმავლობაში შესაძლებელია ავტოსატრანსპორტო საშუალების მოძრაობა იყოს გარკვეული დროით შეჩერებული. მოცემულ შემთხვევაში საქმის მასალებით, კერძოდ, მ. ზ-ის მიერ გამოწერილი სასაქონლო ზედნადებით, ასევე მძღოლის ზ. ბ-ის და მ. ზ-ის ახსნა-განმარტებებით დასტურდება, რომ ხე-ტყის მასალის ტრანსპორტირება ქ. ხაშურიდან ქ. თბილისის მიმართულებით ხორციელდებოდა. ხე-ტყის მასალით დატვირთული ავტომობილი გადამონმა სოფ. ...ის ტერიტორიაზე. სააპელაციო პალატის გადწყვეტილებით სარჩელის აღნიშნულ ნაწილში დაკმაყოფილების საფუძველად მიჩნეული იქნა ავტომობილის სტატიკურ მდგომარეობაში არსებობა, სასამართლომ მიუთითა, რომ ავტომანქანა იყო გაჩერებული, არ მოძრაობდა, რის გამოც არ არსებობდა მ. ზ-ის სამართალდამრღვევად ცნობის და მის მიმართ სამართალდარღვევის ოქმის გამოწერის საფუძველი. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ხე-ტყის მასალის გადატანის მართლზომიერების შეფასებისას არსებითი მნიშვნელობა გააჩნია ტრანსპორტირების დაწყებამდე სასაქონლო ზედნადების გამოწერასა და აქტივაციას. ხე-ტყისა და მისი პირველადი გადამუშავების პროდუქტის (განსახილველ შემთხვევაში – ფიცრის) სპეციფიკისა და მნიშვნელობის გათვალისწინებით, გარემოსდაცვითი მიზნებიდან გამომდინარე, საჯარო ინტერესების დაცულობის უზრუნველსაყოფად კანონმდებელმა სამენარმეო საქმიანობისთვის განკუთვნილი საქონლიდან ცალკე გამოჰყო ხე-ტყე და მის მიმართ შემოღებულ იქნა სასაქონლო ზედნადების სპეციალური სახე – ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები, რომელიც მოიცავს ჩვეულებრივი სასაქონლო ზედნადებისათვის გათვალისწინებულ მოთხოვნებს და ამასთან, დამატებულია გრაფები, რომელთა შევსება ემსახურება ხე-ტყის წარმოშობის კანონიერების გადამოწმებას, რათა გამოირიცხოს პირის მიერ ხე-ტყის უკანონოდ მოპოვება და რეალიზაცია. ამდენად, ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები არა მხოლოდ ხარჯის განევის დამადასტურებელი დოკუმენტია, არამედ ტრანსპორტირებული საქონლის სპეციფიკიდან გამომდინარე, ხე-ტყის წარმოშობის კანონიერების შემოწმების საშუალებასაც იძლევა. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010წ. №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასა-

ხადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის თანახმად, ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები არის №II-013 დანართის შესაბამისად დადგენილი ფორმის დოკუმენტი (25².1 მუხ.), ჩვეულებრივი სასაქონლო ზედნადებისათვის გათვალისწინებული დებულებები ვრცელდება ამავე ინსტრუქციის №II-013 დანართით დამტკიცებულ ფორმის ზედნადებზე (25².2 მუხ.). ამავე ინსტრუქციის 25¹ მუხლით დადგენილია ზედნადების შევსების წესი. აღნიშნული მუხლის მე-4 პუნქტის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად განსაზღვრულია, რომ მე-2 სტრიქონში იწერება ზედნადების ამოქმედების (გააქტიურების) თარიღი (რიცხვი, თვე, წელი), ხოლო მე-3 სტრიქონში – ამოქმედების (გააქტიურების) დრო (საათი, წუთი). ზედნადების ამოქმედების (გააქტიურების) თარიღი და დრო ემთხვევა საქონლის მიწოდების ან საქონლის ტრანსპორტირების დაწყების თარიღს და დროს. აღნიშნული დოკუმენტი უნდა ასახავდეს რეალურ ფაქტობრივ გარემოებას და მასში დაფიქსირებული მონაცემები მაქსიმალური სიზუსტით უნდა იყოს გადმოცემული. სასაქონლო ზედნადები ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტია (ამავე ინსტრუქციის 25¹.11 მუხ.), მისი ნორმატიულად დადგენილი წესით გამოწერით ხდება საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ხარჯების დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე სწორად და დროულად აღრიცხვის ვალდებულების შესრულება (საგადასახადო კოდექსის 136.1 მუხ.). სასაქონლო ზედნადებში მონაცემთა უტყუარად დაფიქსირების ვალდებულება გამოწვეულია იმ გარემოებით, რომ იგი წარმოადგენს ხარჯის დამადასტურებელ დოკუმენტს, შესაბამისად იგი საგადასახადო მიზნებისათვის, მეწარმის უფლება-ვალდებულების დადგენის თვალსაზრისით, მნიშვნელოვან დოკუმენტს წარმოადგენს. ზედნადების შევსებაზე პასუხისმგებელ სუბიექტს ეკისრება არა მხოლოდ ზედნადების ფორმალური შევსება, არამედ მასში სარწმუნო მონაცემების მითითება. საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ მოცემულ შემთხვევაში, შემოწმებისას ავტომატურად იმყოფებოდა სოფ. ...ის ტერიტორიაზე, ავტომატურად უმოძრაობის და სოფელ ...დან ტრანსპორტირების დაწყების მოსაზრების გაზიარების შემთხვევაში, ზედნადებში ტრანსპორტირების დაწყების ადგილად მითითებული უნდა ყოფილიყო სოფ. ...ი. მ. ზ-ის მიერ გამოწერილი სასაქონლო ზედნადებით დასტურდება, რომ ტრანსპორტირების დაწყების ადგილია ხაშური. სასაქონლო ზედნადებში საქონლის ტრანსპორტირების დაწყების ადგილი, ქ. ხაშური და შემოწმების ადგილი სოფ. ...ი ტერიტორიულად დაშორებული დასახლებებია, ამ საგზაო მონაკვეთში განხორციელებული გადაადგილება განიხილება ტრანსპორტირების ღონისძიებად, რაც მოწმობს იმ ფაქტს, რომ სამეწარმეო საქმიან-

ნობისთვის განკუთვნილი საქონლის ტრანსპორტირება დაიწყო ზედნადებში მითითებულ დროზე ადრე და გარკვეული დროის განმავლობაში საქონლის ტრანსპორტირება მოხდა ზედნადების გარეშე. აღნიშნული გარემოება ადასტურებს, რომ ქ. ხაშურიდან ტრანსპორტირების დაწყების მომენტში გამოწერილი არ იყო სასაქონლო ზედნადები, ზედნადები გამოიწერა შემონმების დაწყების შემდეგ, შესაბამისად, მართებულად განხორციელდა ი/მ მ. ზ-ის დაჯარიმება საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 1² ნაწილის საფუძველზე.

ვინაიდან დავას არ იწვევს ხე-ტყის მასალის სამეწარმეო მიზნით გადატანა, ი/მ მ. ზ-ე ვალდებული იყო გამოეწერა სასაქონლო ზედნადები ტრანსპორტირების დაწყებამდე. საქმის მასალებით დასტურდება, რომ ზედნადები გამოიწერა მხოლოდ მას შემდეგ, რაც ავტომობილი გადამოწმდა უფლებამოსილი პირის მიერ. აღნიშნული ზედნადებით დგინდება, რომ მასალის ტრანსპორტირება დაიწყო ქ. ხაშურში. ავტომობილის შემონმების ადგილი იყო სოფ. ...ი, ამასთან მძღოლი ზ. ბ-ე ახსნა-განმარტებებში მიუთითებს, რომ ავტომანქანა დაიტვირთა ხაშურში და აღნიშნავს, რომ ეს მოხდა 05.05.2016წ. ანუ შემონმების განხორციელების წინა დღეს. საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საქონლის ტრანსპორტირების ხანგრძლივობა შესაძლებელია იყოს ისეთი, რომ მისი დაწყებისა და დასრულების დღე ერთმანეთისაგან განსხვავდებოდეს, თუმცა დაუშვებელია სასაქონლო ზედნადების გამოწერასა და ტრანსპორტირებას დაწყებას შორის არაგონივრული პერიოდის არსებობა. ი/მ მ. ზ-ის წერილობითი განმატებიდან ირკვევა, რომ მან ზედნადები გამოწერა პოლიციის თანამშრომელთან გასაუბრების შემდეგ. ამდენად, დასტურდება, რომ ზედნადები გამოწერილი არ იყო ტრანსპორტირების დაწყებამდე, ის გამოწერილი იქნა ტრანსპორტირების დაწყებიდან გარკვეული დროის შემდეგ. საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენა დაკავშირებულია ცალკეული პროცედურების განხორციელებასთან და საჭიროებს გარკვეულ დროს, რომლის განმავლობაშიც გადასახადის გადამხდელმა შესაძლებელია, მოახდინოს სასაქონლო ზედნადების გააქტიურება, სწორედ აღნიშნული განაპირობებს იმ ფაქტს, რომ არსებითი მნიშვნელობა ენიჭება ტრანსპორტირების განხორციელებისას ელექტრონული სასაქონლო ზედნადების არსებობას და ტრანსპორტირების დაწყების დრო წინ არ უნდა უსწრებდეს სასაქონლო ზედნადების გააქტიურების დროს. განსახილველ საქმეში გადასახადების გადამხდელის მიერ დარღვეულია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010წ. №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირ-

რების შესახებ“ ინსტრუქციის 25¹ მუხლის მე-2-მე-4 პუნქტის მოთხოვნები, ვინაიდან, გამოწერილი ზედნადების ამოქმედებისა და საქონლის ტრანსპორტირების ვადები არ ემთხვევა ერთმანეთს.

დადგენილი სასამართლო პრაქტიკის თანახმად, ზედნადების დაგვიანებით გამოწერა ზედნადების არარსებობას უთანაბრდება (იხ. სუსგ 09.11.2017წ. №ბს-590-587(კ-17), 25.06.2019წ. №ბს-610(კ-19), 28.04.2020წ. №ბს-1355(კ-18) და სხვ.). აღნიშნულის გამო საკასაციო პალატა თვლის, რომ მართებულად გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 25.05.2016წ. №CB655360 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი და შემოსავლების სამსახურის 18.07.2016წ. №20358 ბრძანებით მართებულად ეთქვა უარი ი/მ მ. ზ-ეს საჩივრის დაკმაყოფილებაზე.

სარჩელის საფუძვლიანობას არ ადასტურებს ავტომატური განჩივრებულ მდგომარეობაში შემოწმება. დავის გადაწყვეტისთვის არსებითი საკითხთა რიცხვს განეკუთვნება ტრანსპორტირების დაწყებამდე სასაქონლო ზედნადების გამოუწერლობა, რაც განსახილველ შემთხვევაში სახეზეა. ავტომატური განჩივრების გადატანისას მისი სხვადასხვა მიზეზით განჩივრებულ მდგომარეობაში გადამოწმების აკრძალვა არ დასტურდება მოქმედი კანონმდებლობით. მოცემულ შემთხვევაში სოფ. ...ის ტერიტორიაზე მისვლამდე ტრანსპორტირების დაწყება დასტურდება თავად ი/მ ზ-ის მიერ შედგენილი ზედნადებით, ასევე მ. ზ-ის და მძღოლის ზ. ბ-ის ახსნა-განმარტებებით. ზემოთ მითითებული გარემოებების გამო დაუსაბუთებელია სააპელაციო პალატის მოსაზრება ზედნადების გამოწერის ვალდებულების არარსებობის თაობაზე. საფუძველს მოკლებულია აგრეთვე სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობა ზედნადების დაბნეულობის გამო გამოწერასთან დაკავშირებით. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სამართალურთიერთობებში მოქმედი კანონის ცოდნის პრეზუმფცია გულისხმობს, რომ პირი იცნობს მოქმედ კანონმდებლობას. კანონის არცოდნა არ არის კანონის გამოუყენებლობის საფუძველი (სკ-ის 3.2 მუხ.). აღნიშნული დებულება ზოგადი ხასიათისაა და მას მხოლოდ სამოქალაქო სამართლისათვის დამახასიათებელი სპეციფიკური ფუნქცია არ გააჩნია, რის გამო მისი გამოყენება დაიშვება აგრეთვე საჯარო-სამართლებრივ ურთიერთობებშიც. სათანადო წესით გამოყვეყნებული, მოქმედი ნორმის გამოყენება არ არის ადრესატების მიერ მის ცოდნაზე დამოკიდებული. იგულისხმება, რომ კანონმდებლობით გათვალისწინებული წესითა და პროცედურების დაცვით შემუშავებული, სახელმწიფო ენაზე არაბუნდოვნად შედგენილი, ოფიციალურად გამოყვეყნებული, გაცნობისათვის ხელმისაწვდომი, შესასრულებ-

ლად სავალდებულო ქცევის ზოგადი წესის შესახებ ინფორმაცია მოქალაქეთათვის ცნობილია, აღნიშნული დამატებით მტკიცებას არ საჭიროებს (სუს 13.09.2018წ. განჩინება საქმეზე №ბს-858-850(კ-16)). ზემოაღნიშნულთან ერთად მხედველობაშია მისაღები ის გარემოება, რომ ხე-ტყის დამუშავება-გადაზიდვა წარმოადგენს მოსარჩელის სამენარმეო საქმიანობის საგანს, ამასთანავე, ზემოაღნიშნული შემთხვევები ავლენენ მოსარჩელის მიერ დარღვევების არაერთჯერად, სისტემურ ხასიათს.

აღსანიშნავია, აგრეთვე, რომ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010წ. №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 25^{1.4} მუხლის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ზედნადების შევსებისას მე-6 სტრიქონში იწერება ოპერაციის შინაარსი (თუ როგორ ხდება საქონლის მიწოდება/ტრანსპორტირება): დ.ა) შიდა გადაზიდვა (საქონლის ტრანსპორტირება, როდესაც არ ხდება საქონლის მიწოდება); დ.ბ) მიწოდება ტრანსპორტირებით (საქონლის მიწოდება, რომელსაც თან ახლავს გამყიდველის/გამგზავნის ან მყიდველის/მიმღების მიერ საქონლის ტრანსპორტირება); დ.გ) მიწოდება ტრანსპორტირების გარეშე (საქონლის მიწოდება, როდესაც საქონლის მდებარეობის ფაქტობრივი ადგილსამყოფელი არ იცვლება); დ.დ) დისტრიბუცია (საქონლის მიწოდება გამყიდველის/გამგზავნის თანამშრომლების (დისტრიბუტორების) მიერ, აგრეთვე, მომსახურების განევის ხელშეკრულების ფარგლებში ტრანსპორტირების განმარტაციელებელი პირის მიერ); დ.ე) უკან დაბრუნება (მყიდველის/მიმღების მიერ საქონლის გამყიდველისათვის/გამგზავნისათვის დაბრუნება). მოცემულ შემთხვევაში მ. ზ-ის მიერ გამოწერილია შიდა გადაზიდვის ზედნადებები, მაშინ როდესაც ავტოსატრანსპორტო საშუალების მძღოლების, ასევე თავად მ. ზ-ის ახსნა-განმარტების მიხედვით მასალის ტრანსპორტირება სარეალიზაციო მიზნით ხდებოდა. მონესრიგების თანახმად, შიდა გადაზიდვის დროს საქონლის ტრანსპორტირებისას არ ხდება საქონლის მიწოდება. ზედნადების შევსებაზე პასუხისმგებელ სუბიექტს ეკისრება არა მხოლოდ ზედნადების ფორმალური შევსება, არამედ მასში სარწმუნო მონაცემების მითითება. ზედნადების ფორმალური გამოწერა მასში მითითებული არსებითი მნიშვნელობის მქონე მონაცემების უსწორობის პირობებში ფაქტობრივად ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადების არარსებობას უტოლდება, რადგან ასეთი ხარვეზებით გამოწერილი ზედნადებიდან შეუძლებელია იმ მონაცემების მიღება, რომელსაც ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადებში ნორმატიულად განსაზღვრული დამატებითი გრაფების არსებობა ემსახურება. ზედნადებში დაშვებული ხარვეზები შესაძლებელია პირობითად დაიყოს არსებითი და

არაარსებითი ხასიათის (ტექნიკურ) შეცდომებად, რომელთა ბუნებაც არსებით ზეგავლენას ახდენს სასაქონლო ზედნადების არსებობა-არარსებობის საკითხზე. ზედნადების არსებითი მნიშვნელობის მქონე ხარვეზებით შევსება მის შეუვსებლობას უტოლდება. მოცემულ შემთხვევაში შიდა გადაზიდვის ზედნადებებით ხდებოდა მასალის სარეალიზაციოდ ტრანსპორტირება, რაც ოპერაციის შინაარსის ზუსტად განსაზღვრის ნორმატიულად განვირგნოვალდებულებას ეწინააღმდეგება. ამდენად, ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადებები შევსებულია იმ მასშტაბის ხარვეზებით, რაც მის არარსებობას უტოლდება. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ სახეზეა ზედნადების გარეშე ხე-ტყის ტრანსპორტირების ფაქტი.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე დასტურდება ი/მ მ. ზ-ის მხრიდან კანონით დადგენილი რეგულაციების უგულვებელყოფა. საქმის მასალებით დასტურდება, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 03.05.2016წ. №-CB647611, №-CB647598, 19.05.2016წ. №-CB652895 და 25.05.2016წ. №CB655360 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმების გამოწერის საფუძველი გახდა ხე-ტყის მასალების სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება. მითითებულ შემთხვევებში ზედნადები გამოწერილი არ არის ტრანსპორტირების დაწყებამდე, ისინი გამოწერილი იქნა ტრანსპორტირების დაწყებიდან ეარკვეული დროის გასვლის შემდეგ, მხოლოდ მას მერე, რაც ავტოსატრანსპორტო საშუალებები შემოწმების მიზნით იქნა შეჩერებული, ხოლო ი/მ მ. ზ-ე სათანადო მტკიცებულებებზე დაყრდნობით ვერ ასაბუთებს, რომ საქონლის ტრანსპორტირების დაწყების დროისთვის სასაქონლო ზედნადები იყო გამოწერილი. შესაბამისად, საკასაციო პალატა თვლის, რომ სადავოდ გამხდარი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები კანონიერია და შეესაბამება სადავო ურთიერთობის მარეგულირებელ კანონმდებლობას.

ამდენად, საკასაციო პალატა თვლის, რომ არ არსებობდა ი/მ მ. ზ-ის სარჩელის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების წინაპირობები, რის გამოც სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება სარჩელის დაკმაყოფილების ნაწილში უნდა გაუქმდეს და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

გ ა დ ა ნ ყ ვ ი ტ ა:

1. ი/მ მ. ზ-ის საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;
3. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 13.12.2017წ. გადაწყვეტილება ი/მ მ. ზ-ის სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილების ნაწილში და ამ ნაწილში მიღებული იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
4. ი/მ მ. ზ-ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს;
5. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

2. სხვა საგადასახადო დავები

პირგასამტეხლოს და პროცენტის გამიჯვნა

განჩინება საქართველოს სახელმწიფო

№ბს-351(კ-21)

27 ივლისი, 2022 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა
შემადგენლობა: გ. გოგიაშვილი (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
ქ. ცინცაძე,
ნ. სხირტლაძე

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2017 წლის 27 ოქტომბერს ი. ჩ-ემ სარჩელით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 2 ნოემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 3 ნოემბრის №41260 ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 4 ნოემბრის №005-259 საგადასახადო მოთხოვნის, შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 29 დეკემბრის №38839 ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 22 სექტემბრის №14312/2/17 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა, ასევე გასაჩივრებული აქტებით დარიცხული საშემოსავლო გადასახადის, მათ შორის, ძირითადი გადასახადის – 245172 ლარის, ჯარიმის – 122586 ლარის, საურავის – 28977.62 ლარის, სულ – 396735.62 ლარის გაუქმება მოითხოვა.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ მასა და შპს „კ...ას“ შორის 2009 წლის 21 იანვარს გაფორმდა სესხის ხელშეკრულება. 2014 წელს, მხარეთა შორის სასამართლოში მიმდინარე დავის საფუძველზე, შპს „კ...ას“ მოსარჩელის სასარგებლოდ დაეკისრა 1 695 192 აშშ დოლარის გადახდა. მათ შორის, ძირითადი თანხა – 897 363,9 აშშ დოლარი, სესხის ერთი თვის სარგებელი – 89 811,16 აშშ დოლარი და პირგასამტეხლო 708 017 აშშ დოლარი. სასამართლოს მიერ დაკისრე-

ბული ვალდებულებები სანარმო სრულად შეასრულა 2014 წელს. მოსარჩელის მითითებით, მას პირგასამტეხლოს სახით მიღებული შემოსავლის ერთობლივ შემოსავალში ჩართვა არ განუხორციელებია, რადგან საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის შესაბამისად, აღნიშნული თანხა ექვემდებარებოდა გადახდის წყაროსთან დაბეგვრას და ამ სახის შემოსავალი ფიზიკური პირის ერთობლივ შემოსავალში ჩართვას არ ექვემდებარებოდა. მიუხედავად ამისა, საგადასახადო ორგანომ ი. ჩ-ის ერთობლივ შემოსავალში ჩართო მის მიერ 2014 წელს შპს „კ...დან“ პირგასამტეხლოს სახით მიღებული შემოსავალი, რის საფუძველზეც მოსარჩელეს გადასახდელად დააკისრა 396 735.62 ლარი.

მოსარჩელე არ დაეთანხმა საგადასახდო ორგანოს ზემოაღნიშნულ პოზიციას და მიიჩნია, რომ მას უსაფუძვლოდ დაეკისრა თანხის გადახდა, რადგან აღსრულების ფურცელში, სასამართლო გადაწყვეტილების აღსრულების შესახებ შეთანხმებასა და საგადასახადო დავალებებში აღნიშნული პირგასამტეხლო წარმოადგენდა ფიზიკური პირის მიერ შპს „კ...ისთვის“ გაცემულ სესხზე დარიცხულ საპროცენტო განაკვეთს, რომლის დაკავების ვალდებულება გადახდის წყაროსთან ევალებოდა შპს „კ...ას“. ამრიგად, მოსარჩელის მოსაზრებით, დაბეგრილი პირგასამტეხლო მისი მიმღები ფიზიკური პირის ერთობლივ შემოსავალში ჩართვას და შემდეგ დაბეგვრას არ ექვემდებარებოდა.

დასახელებული გარემოებებიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ გასაჩივრებული აქტების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 24 ივნისის გადაწყვეტილებით ი. ჩ-ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ საქმეზე დადგენილად მიიჩნია შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები:

– სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 2 სექტემბრის, 2015 წლის 2 ოქტომბრისა და 2015 წლის 2 ნოემბრის №33177, №36831, №36831 ბრძანებების საფუძველზე, შპს „კ...სგან“ სასამართლო გადაწყვეტილების საფუძველზე მოსარჩელის მიერ მიღებული თანხის ერთობლივ შემოსავალში ასახვასთან დაკავშირებით, ჩატარდა ფ/პ ი. ჩ-ის კამერალური, თემატური საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების საფუძველი გახდა აუდიტის დეპარტამენტის შემოწმების მთავარი სამმართველოს გასვლითი საგადასახადო შემოწმების მე-5 სამმართველოს უფროსის მ/შ-ის 2015 წლის 2 სექტემბრის №125592-21-14 მოხსენებითი ბარათი. 2015 წლის 2 ოქტომბერს შედგა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენ-

ტის საგადასახადო შემონმების აქტი. შემონმების აქტის საფუძველზე კი, 2015 წლის 3 ნომბერს ამავე დეპარტამენტის მიერ გამოიცა №41260 ბრძანება, ხოლო 2015 წლის 4 ნომბერს გამოიცა №005-259 საგადასახადო მოთხოვნა და გადასახადის გადამხდელს დაერიცხა საშემოსავლო გადასახადი 396 735.62 ლარის ოდენობით, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი – 245172 ლარი, ჯარიმა – 122586 ლარი, საურავი – 28977.62 ლარი.

– შემონმების აქტის მიხედვით, შპს „კ...ას“ 2009 წლის 21 იანვარს გაფორმებული სასესიო ხელშეკრულებით მიღებული აქვს სესხი ფ/პ ი. ჩ-ისაგან. 2009 წელს საწარმოს შეეცვალა პარტნიორები (დამფუძნებლები). 2014 წლამდე საწარმოს თავისი ვალდებულება ფ/პ ი. ჩ-ის მიმართ არ განუხორციელებია. აღნიშნულთან დაკავშირებით მიმდინარეობდა სასამართლო დავა, რის შედეგადაც 2014 წელს შპს „კ...ას“ მოსარჩელის სასარგებლოდ დაეკისრა 1 695 192 აშშ დოლარის გადახდა, მათ შორის, ძირითადი თანხის გადახდა 897363.9 აშშ დოლარი, სესხის ერთი თვის სარგებელი 89 811,16 აშშ დოლარი და პირგასამტეხლო 708 017 აშშ დოლარი. საწარმომ სასამართლოს მიერ დაკისრებული ვალდებულება შეასრულა და ი. ჩ-ეს აღნიშნული თანხა გადაურიცხა იმავე წელს, ხოლო ი. ჩ-ემ აღნიშნული შემოსავალი, კერძოდ პირგასამტეხლო არ დაადეკლარირა და არ ასახავს ერთობლივ შემოსავალში. აუდიტორის შეფასების მიხედვით, დასტურდება, რომ ფ/პ ი. ჩ-ის მიერ მიღებული შემოსავალი უნდა ჩართულიყო პირის ერთობლივ შემოსავალში. აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებიდან გამომდინარე კი, უნდა მოხდეს ძირითადი გადასახადის და ჯარიმის დარიცხვა საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის შესაბამისად.

– შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის გადასახადების/ გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ 2015 წლის 3 ნოემბრის №41260 ბრძანების თანახმად, 1) ფ/პ ი. ჩ-ეს, საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა 367758 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი – 245172 ლარი, ჯარიმა – 122586 ლარი; 2) დასარიცხი/შესამცირებელი გადასახადები/გადასახდელები ფ/პ ი. ჩ-ეს პირადი აღრიცხვის ბარათზე აისახოს ბრძანების დანართში მითითებულის გადასახადების/გადასახდელების სახეებისა და ვადების მიხედვით. საფუძველი: ფიზიკურ პირი ი. ჩ-ეს (ს/ნ ...) კამერალური საგადასახადო შემონმების 2015 წლის 2 ნოემბრის აქტი.

– შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 4 ნოემბრის №005-259 საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, ფ/პ ი. ჩ-ეს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის საფუძველზე,

გადასახდელად დაერიცხა საშემოსავლო გადასახადი სულ 396 735.62 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი – 245172 ლარი, ჯარიმა – 122586 ლარი, საურავი – 28977.62 ლარი.

– სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 29 დეკემბრის №38839 თანახმად, ფ/პ ი. ჩ-ის საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 22 სექტემბრის გადაწყვეტილებით ასევე არ დაკმაყოფილდა ი. ჩ-ის საჩივარი.

– საქმის მასალებით ასევე დადგენილია, რომ ფ/პ ი. ჩ-ესა (გამსესხებელი) და შპს „კ...ას“ (მსესხებელი) შორის 2009 წლის 21 იანვარს დადებული სესხის ხელშეკრულების №1 დანართის მიხედვით, შედგა გადახდის გრაფიკი, რომელშიც მიეთითა, რომ გადასახდელი სარგებელი მოცემულია საშემოსავლო გადასახადის ჩათვლით, რომელიც დაიბეგრება გადახდის წყაროსთან.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიამ, ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებების შეფასებისას მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80, მე-100, 131-ე, 136-ე და 154-ე მუხლებზე და განმარტა, რომ პირგასამტეხლო არ ექვემდებარებოდა გადახდის წყაროსთან დაბეგვრას, შესაბამისად, პირგასამტეხლოს თანხა ირიცხებოდა რეზიდენტი პირის ერთობლივ შემოსავალში და ექვემდებარებოდა დაბეგვრას. საქმეში არსებული მტკიცებულებების შეფასების შედეგად, საქალაქო სასამართლო მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ რადგან „პირგასამტეხლოს თანხა“ არ ექვემდებარებოდა გადახდის წყაროსთან დაბეგვრას, განსახილველ შემთხვევაში პირგასამტეხლოს სახით მიღებული შემოსავალის დეკლარირების, ერთობლივ შემოსავალში ჩართვისა და საშემოსავლო გადასახადის გადახდის ვალდებულება გააჩნდა მოსარჩელეს. ამრიგად, საქალაქო სასამართლოს დასკვნით, კანონიერი იყო შემოწმების შედეგად სადავო გადასახადის (ძირითადი გადასახადის, ჯარიმის, საურავის) მოსარჩელი-სათვის დარიცხვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 24 ივნისის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ი.ჩ-ემ, რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2021 წლის 22 იანვრის განჩინებით ი. ჩ-ის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 24 ივნისის გადაწყვეტილება. აღსანიშნავია, რომ სააპე-

ლაციო პალატამ სრულად გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები და მათი სამართლებრივი შეფასება. ამასთან, აღნიშნა, რომ განსახილველ შემთხვევაში, დავის საგანს წარმოადგენდა ის გარემოება, რომ ი. ჩ-ემ შპს „კ...სგან“ პირგასამტეხლოს სახით მიღებული თანხა არ დაადეკლარირა და არ ჩართო ერთობლივ შემოსავალში. პალატამ არ გაიზიარა აპელანტის პოზიცია, რომლის თანახმად, უზენაესი სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილებიდან ნათლად ჩანდა, რომ გადასახდელი პირგასამტეხლოს გაანგარიშება მოხდა შპს „კ...ის“ მიერ ი. ჩ-ისათვის სესხის ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ ვადებში დაუბრუნებელ სესხის ძირითად თანხაზე მიუღებელი პროცენტის თანხების გაანგარიშების გზით, რაც ცალსახად ნიშნავდა, რომ ამგვარად გაანგარიშებული პირგასამტეხლო არ წარმოადგენდა სესხის ძირითადი თანხის ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ ვადაში დაუბრუნებლობის გამო გაანგარიშებულ დამატებით ფულად ვალდებულებას, არამედ ის იყო სესხის ხელშეკრულების მოქმედების შეწყვეტის შემდეგ დაუბრუნებელი სესხის ძირითად თანხაზე გაანგარიშებული პროცენტის თანხა, რომელიც სასამართლოს გადაწყვეტილებაში მიჩნეული იქნა პირგასამტეხლოდ, რადგან ის დარიცხული იყო სესხის ხელშეკრულების მოქმედების შეწყვეტის შემდეგ საანგარიშო პერიოდზე. ამიტომ, საგადასახადო ორგანო ვალდებული იყო გადაწყვეტილებაში მითითებული პირგასამტეხლო მიეჩნია პროცენტად და შესაბამისად, სწორად ჩაეთვალა ი.ჩ-ის ქმედება, რომლითაც მან ერთობლივ შემოსავალში არ ასახა პირგასამტეხლოს თანხა.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, მხარეებს სადავოდ არ გაუხდიათ ის ფაქტი, რომ უზენაესი სასამართლოს ზემოაღნიშნული გადაწყვეტილებით შპს „კ...ას“ დაკისრებული აქვს ძირი თანხა, პროცენტი და პირგასამტეხლო ი. ჩ-ის სასარგებლოდ. აღნიშნული გადაწყვეტილების განსხვავებული განმარტება კი (გაცემული თავად გადაწყვეტილების მიმღები სასამართლოს მიერ) აპელანტს არ წარუდგენია, რის გამოც პალატამ მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახური არ წარმოადგენდა იმ ორგანოს, რომელსაც შეეძლო სხვაგვარად განემარტა სასამართლოს გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი და ამავე გადაწყვეტილებით დაკისრებული პირგასამტეხლო მიეჩნია პროცენტად. ამრიგად, სააპელაციო პალატამ ჩათვალა, რომ ი. ჩ-ე ვალდებული იყო ერთობლივ შემოსავალში ჩართო სასამართლოს გადაწყვეტილების საფუძველზე მიღებული პირგასამტეხლო და მოეხდინა შესაბამისი გადასახადის გადახდა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2021 წლის 22 იანვრის განჩინება საკასაციო წესით

გაასაჩივრა ი. ჩ-ემ.

კასატორის მოსაზრებით, სადავო აქტები გამოცემულია ფაქტობრივი გარემოებების სათანადო შესწავლის გარეშე და შესაბამისად უკანონოა.

კასატორი მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლზე და აღნიშნავს, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ არასწორად მიიჩნია სააღსრულებო ფურცელში, სასამართლოს გადაწყვეტილებაში, შეთანხმებაში და საგადახდო დავალებაში აღნიშნული პირგასამტეხლოს თანხები „ნამდვილ“ პირგასამტეხლოდ, რადგან საქართველოს უზენაესი სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილებიდან ნათლად ჩანს, რომ გადასახდელი პირგასამტეხლოს გაანგარიშება მოხდა შპს „კ...ის“ მიერ ი. ჩ-ისათვის სესხის ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ ვადებში დაუბრუნებელ სესხის ძირითად თანხაზე მიუღებელი პროცენტის თანხების გაანგარიშების გზით, რაც იმას ნიშნავს, რომ რეალურად, შპს „კ...ის“ მიერ ი. ჩ-ისთვის გადახდილი პირგასამტეხლოს თანხები წარმოადგენს ი. ჩ-ის მიერ შპს „კ...სთვის“ განეული მომსახურების სესხის ძირითადი თანხის დროებით სარგებლობაში გადაცემის სანაცვლოდ მიღებული პროცენტის თანხებს და შესაბამისად, ეს თანხა არის „ფსევდო“ პირგასამტეხლო, რომელიც არ ჩაირთვება პირის ერთობლივ შემოსავალში და მისი გადახდის წყაროსთან დაკავება ევალუბა საგადასახადო აგენტს – შპს „კ...ას“.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2021 წლის 28 ივნისის განჩინებით ი. ჩ-ის საკასაციო საჩივარი ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 1 ივლისის განჩინებით ი. ჩ-ის საკასაციო საჩივარი დასაშვებად იქნა მიჩნეული და საქმის განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრებით.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო, საქმის მასალების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, გასაჩივრებული განჩინების კანონიერებისა და საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ ი. ჩ-ის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, უნდა გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და საქმე ხელახლა განხილვისთვის დაუბრუნდეს სააპელაციო სასამართლოს.

საქმის მასალებით დასტურდება, რომ შპს „კ...ას“ 2009 წლის 21

იანვარს გაფორმებული სესხის ხელშეკრულების საფუძველზე ფ/პ ი. ჩ-ისგან მიღებული ჰქონდა სესხი, ხოლო მსესხებელს ი. ჩ-ის მიმართ სასესხო ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვალდებულება არ განუხორციელებია. აღნიშნულთან დაკავშირებით, მიმდინარეობდა სასამართლო დავა, რის შედეგადაც, შპს „კ...ას“ მოსარჩელის სასარგებლოდ დაეკისრა 1 695 192 აშშ დოლარის გადახდა. სანარმო სასამართლოს მიერ დაკისრებული ვალდებულება შეასრულა და ი. ჩ-ეს აღნიშნული თანხა გადაურიცხა 2014 წელს. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 2 სექტემბრის, 2015 წლის 2 ოქტომბრისა და 2015 წლის 2 ნოემბრის №33177, №36831, №36831 ბრძანებების საფუძველზე ჩატარდა ფ/პ ი. ჩ-ის კამერალური, თემატური საგადასახადო შემოწმება, შპს „კ...საგან“ სასამართლო გადანყევტილების საფუძველზე მიღებული თანხის ერთობლივ შემოსავალში ასახვასთან დაკავშირებით. 2015 წლის 2 ნოემბერს შედგა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის საგადასახადო შემოწმების აქტი. შემოწმების საფუძველზე დადგინდა, რომ ი.ჩ-ეს, კანონით დადგენილი პროცედურის თანახმად, პირგასამტეხლოს სახით მიღებული შემოსავლის დეკლარირება არ განუხორციელებია. 2015 წლის 3 ნოემბერს შემოწმების აქტის საფუძველზე ამავე დეპარტამენტის მიერ გამოიცა №41260 ბრძანება, ხოლო 2015 წლის 4 ნოემბერს №005-259 საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად კი გადამხდელს – ფ/პ ი. ჩ-ეს დაერიცხა საშემოსავლო გადასახადი, სულ – 396735.62 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი – 245172 ლარი, ჯარიმა – 122586 ლარი, საურავი – 28977.62 ლარი.

აღნიშნული დარიცხვა გადამხდელმა გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2016 წლის 29 მარტის №8210 ბრძანებით, საჩივარი დარჩა განუხილველი. ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 31 ივლისის გადანყევტილებით გადამხდელის საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. შემოსავლების სამსახურს ხელახალი შესწავლის შემდგომ დაევა-ლა ახალი აქტის გამოცემა. შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 27 სექტემბრის №25735 ბრძანებით საჩივარი დარჩა განუხილველი, რაც გადამხდელმა კვლავ გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში. საბჭოს 2016 წლის 2 დეკემბრის გადანყევტილებით მიჩნეულ იქნა, რომ მომჩივნის მიერ სადავო აქტის გასაჩივრების ვადის დარღვევა გამოწვეული იყო საპატიო მიზეზით და საჩივრის ავტორს უნდა მისცემოდა აღნიშნული აქტის გასაჩივრების უფლება. ამავე გადანყევტილებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, გაუქმდა შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 7 სექტემბრის №25735 ბრძა-

ნება და საჩივარი არსებითად განსახილველად დაუბრუნდა შემოსავლების სამსახურს. შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 29 დეკემბრის №638839 ბრძანებით ი. ჩ-ის საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ განსახილველ შემთხვევაში მთავარ სადავო საკითხს წარმოადგენს ფ/პ ი. ჩ-ესა და შპს „კ...ას“ შორის დადებული სესხის ხელშეკრულებიდან გამომდინარე, მოსარჩელისათვის კაზინოს მიერ გადახდილ, პირგასამტეხლოდ მიჩნეულ თანხაზე დაკისრებული საშემოსავლო გადასახადის – 396735.62 ლარის (ძირითადი გადასახადი – 245172 ლარი, ჯარიმა – 122586 ლარი, საურავი – 28977.62 ლარი) დარიცხვის კანონიერება, თანხის ერთობლივ შემოსავალში ასახვის განუხორციელებლობის საფუძველით. შესაბამისად, მოცემული დავის გადანყვეტისთვის, სააპელაციო სასამართლოს მიერ დავის ხელახლა განხილვის ფარგლებში, უნდა განისაზღვროს, რამდენად არსებობდა მითითებული თანხის ერთობლივ შემოსავალში ასახვისა და შემდეგ დაბეგვრის კანონით გათვალისწინებული საფუძველი, მოცემული გარემოების დადგენამდე კი, პირველ ყოვლისა, უნდა შეფასდეს მოსარჩელის მიერ მიღებული თანხის პირგასამტეხლოდ მიჩნევის საკითხი.

საქმის მასალებში დაცული თბილისის სააპელაციო სასამართლოს სამოქალაქო საქმეთა პალატის 2013 წლის 21 ნოემბრის გადაწყვეტილებით დასტურდება, რომ შპს „კ...ას“ მოსარჩელის სასარგებლოდ დაეკისრა 1 695 192 აშშ დოლარის გადახდა. მათ შორის, ძირითადი თანხა – 897363,9 აშშ დოლარი, სესხის ერთი თვის სარგებელი – 89 811,16 აშშ დოლარი და პირგასამტეხლო 708 017 აშშ დოლარი. აღნიშნული გადანყვეტილება გასაჩივრდა საკასაციო წესით, რაც საქართველოს უზენაესი სასამართლოს სამოქალაქო საქმეთა პალატის №ას-43-42-2014 განჩინებით დაუშვებლად იქნა მიჩნეული და სააპელაციო სასამართლოს გადანყვეტილება შევიდა კანონიერ ძალაში. საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ უნდა იმსჯელოს კასატორის პოზიციაზე, რომლის თანახმად, შესაფასებელია სწორედ გადახდილი პირგასამტეხლოს „ნამდვილ“ და „ფსევდო“ პირგასამტეხლოდ გამიჯვნის საკითხი, ვინაიდან ზემოთ დასახელებული გადანყვეტილების შესაბამისად, პირგასამტეხლოს გაანგარიშება მოხდა შპს „კ...ის“ მიერ ი. ჩ-ისათვის სესხის ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ ვადაში დაუბრუნებელი სესხის ძირითად თანხაზე მიუღებელი პროცენტის თანხის გაანგარიშების გზით, რაც სასამართლოს მიერ მიჩნეულ იქნა პირგასამტეხლოდ, ვინაიდან ის დარიცხული იყო სესხის ხელშეკრულების მოქმედების შეწყვეტის შემდეგ საანგარიშო პერიოდზე. ამდენად, კასატორის მოსაზრებით, ი. ჩ-ისთვის გადახ-

დიდი პირგასამტეხლოს თანხა წარმოადგენდა მოსარჩელის მიერ შპს „კ...სთვის“ განეული მომსახურების სანაცვლოდ მიღებული პროცენტის თანხას.

ამასთან დაკავშირებით, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლზე, რომლის მიხედვით, არარეზიდენტის მუდმივი დანესებულების ან რეზიდენტის მიერ ან მათი სახელით გადახდილი პროცენტები იბეგრება გადახდის წყაროსთან გადასახდელი თანხის 5-პროცენტიანი განაკვეთით (სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქცია). ამავე კოდექსის 154-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავება ევალება საგადასახადო აგენტს, რომელიც არის იურიდიული პირი, სანარმო/ორგანიზაცია ან მენარმე ფიზიკური პირი. დასახელებული ნორმების შინაარსის გათვალისწინებით, საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ფიზიკური პირის მიერ მიღებული პროცენტები, რომლებიც დაიბეგრება გადახდის წყაროსთან, არ ჩაირთვება პირის ერთობლივ შემოსავალში და შესაბამისად, არ დაექვემდებარება დაბეგვრას. ამრიგად, სააპელაციო პალატის კვლევის საგანს წარმოადგენს ის გარემოება, ი. ჩ-ის მიერ მიღებული, პირგასამტეხლოდ მიჩნეული თანხა წარმოადგენს თუ არა იმ პროცენტს, რომელიც ექვემდებარება გადახდის წყაროსთან დაკავებას და არ ჩაირთვება ერთობლივ შემოსავალში.

გარდა ზემოაღნიშნულისა, საკასაციო პალატა ი. ჩ-ის მიერ მიღებული თანხის პირგასამტეხლოდ ჩათვლის შემთხვევაში, მიიჩნევს, რომ დავის ხელახლა განხილვისას სააპელაციო პალატამ უნდა დაადგინოს, სადავო თანხა ხომ არ შეიცავს სხვა მომსახურების, კომპენსაციის ნიშნებს, კერძოდ, სესხის ძირითადი თანხისა და მასზე დარიცხული პროცენტის ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ ვადაში დაუბრუნებლობის შედეგად მიყენებულ ზიანს, რომელიც გამოიხატა მიუღებელ პროცენტში. ამასთან, სადავო არ არის ის გარემოება, რომ ი.ჩ-ის მიერ პირგასამტეხლოს სახით მიღებული თანხა სრულად შეესაბამება მისაღები პროცენტის თანხას.

აღნიშნულთან დაკავშირებით, საკასაციო სასამართლო მიზანშეწონილად მიიჩნევს პირგასამტეხლოს ცნების განსაზღვრებას და მიუთითებს საგადასახადო კოდექსის 417-ე მუხლზე, რომლის თანახმად, პირგასამტეხლო – მხარეთა შეთანხმებით განსაზღვრული ფულადი თანხა – მოვალემ უნდა გადაიხადოს ვალდებულების შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულებისათვის. ამრიგად, სასამართლოს მოსაზრებით, „პირგასამტეხლო“ წარმოადგენს მოთხოვნის უზრუნველყოფის დამატებითი საშუალებას, რომელიც გადაიხდება ვალდებულების შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულებისათვის. რაც შეეხება პირგასამტეხლოს დეკლარირე-

ბას და მის ერთობლივ შემოსავალში ასახვას, საკასაციო პალატა მიუთითებს იმავე კოდექსის მე-100 მუხლის პირველი ნაწილზე, რომლის თანახმად, რეზიდენტის ერთობლივი შემოსავალი შედგება საქართველოში არსებული წყაროდან და საქართველოს ფარგლების გარეთ მიღებული შემოსავლებისაგან. ამავე ნორმის მე-3 ნაწილით, ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება ნებისმიერი ფორმით ან/და საქმიანობით მიღებული შემოსავალი, კერძოდ: ა) ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები; ბ) ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან; გ) სხვა შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან. მითითებული სამართლებრივი დანაწესის შესაბამისად, პირგასამტეხლოს თანხა უნდა ჩაირთოს ერთობლივ შემოსავალში, თუმცა ამ შემთხვევაში მნიშვნელოვანია საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის პირველი ნაწილის შინაარსი, რომლის მიხედვით, რეზიდენტი ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ პერიოდისათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის. ამრიგად, სააპელაციო პალატის კვლევის საგანს წარმოადგენს იმ გარემოების დადგენა, ი. ჩ-ის, როგორც რეზიდენტი ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენდა მის მიერ მიღებული ერთობლივი შემოსავალი, თუ დასაბეგრი შემოსავალი, რომლიც განისაზღვრება როგორც სხვაობა ი. ჩ-ის მიერ 2014 წელს მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ შემოსავალთან დაკავშირებულ გამოქვითვებს – ხარჯებს შორის. საგადასახადო კოდექსის 105-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის თანახმად გამოქვითვას არ ექვემდებარება. აქედან გამომდინარე, სააპელაციო პალატამ უნდა იმსჯელოს შპს „კ...ას“ მიერ გადახდილ თანხას გააჩნია თუ არა ი. ჩ-ის მიერ გაცდილი ზიანის – მიუღებელი საპროცენტო შემოსავლის კომპენსაციის ხასიათი, რომელიც, შესაძლოა, წარმოადგენდეს შემოსავლების მიღებასთან დაკავშირებულ ხარჯს და ექვემდებარებოდეს ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვას.

საკასაციო სასამართლო დამატებით მიუთითებს, რომ მსგავს სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით საქართველოს უზენაეს სასამართლოს ჩამოყალიბებული აქვს ერთგვაროვანი სასამართლო პრაქტიკა და მიდგომები. ამდენად, მოცემული დავის მარ-

თებულად გადაწყვეტილების მნიშვნელოვანია სააპელაციო პალატამ იხელმძღვანელოს დადგენილი პრაქტიკით, კერძოდ, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 22 ივნისის საქმე № 83-797-766(2კ-08) განჩინებით, რომლითაც განმარტებულია, რომ „მოსარჩელის მიერ სასამართლოს გადაწყვეტილების საფუძველზე დაკისრებული თანხა არის პირგასამტეხლოს თანხა ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულებების შეუსრულებლობისათვის, რაც არ წარმოადგენს სავალ ვალდებულებასთან დაკავშირებულ გადასახადს. პროცენტი არის სავალ ვალდებულებებთან (კრედიტები, სესხები, ანაბარი, დეპოზიტი) დაკავშირებული გადასახადელი. სასამართლო გადაწყვეტილებით შპს „საქართველოს რკინიგზას“ სს „ელექტროგადაცემის“ სასარგებლოდ დაეკისრა პირგასამტეხლო, სახელშეკრულებო თანხის 0,2% (1144431 ლ.), რომელიც ბესთან, მოვალის გარანტიასთან ერთად, არის სახელშეკრულებო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის დამატებითი საშუალება, პირგასამტეხლო ვალდებულების დროული შეუსრულებლობის პრევენციის ფუნქციის მატარებელია. პირგასამტეხლოს დაკისრების საფუძველია ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვალდებულების დროული შეუსრულებლობა, პირგასამტეხლოს გამოანგარიშების ბაზას წარმოადგენს მხოლოდ შეუსრულებელი ვალდებულება, პროცენტისაგან განსხვავებით პირგასამტეხლოს აქცესორული ბუნება აქვს, მისი გადახდის ვალდებულება ძირითადი ვალდებულების გადახდის ვალდებულებაზე არის დამოკიდებული, პირგასამტეხლოს გადახდის მოთხოვნა არ წარმოიშობა მხარის მიერ ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულების კეთილსინდისიერად და ჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში, მაშინ როდესაც სასესხო ვალდებულებასთან დაკავშირებული პროცენტი, მისი ოდენობა სახელშეკრულებო შეთანხმების საგანს შეადგენს (სკ-ის 625-ე მუხ.) და მისი მიღება, სასესხო თანხის დაბრუნებასთან ერთად, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ანაზღაურების აუცილებელი კომპონენტია. საკასაციო პალატა იზიარებს მოსარჩელის მოსაზრებას იმის შესახებ, რომ შპს „საქართველოს რკინიგზას“ და სს „ელექტროგადაცემას“ შორის სავალ ვალდებულება არ წარმოიშობილა, რადგან მხარეებს შორის არ არსებობდა სესხის ან დეპოზიტის (ანაბარი) შესახებ ხელშეკრულება, მათ შორის დადებული იყო სახელშეკრულებო ვალდებულება ელექტროენერგიის გადაცემის მომსახურების შესახებ, ხელშეკრულებით მხარეებმა სამოქალაქო კოდექსის 416-417-ე მუხლების საფუძველზე, ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის სახით, გაითვალისწინეს პირგასამტეხლო, რომელიც საგადასახადო კოდექსის 29.20 და 63.1 მუხლებით

გათვალისწინებულ დაბეგვრას არ ექვემდებარება“.

ამასთანავე მნიშვნელოვანია, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განმარტება პირგასამტეხლოსა და პროცენტის გამიჯვნასა და მათი სამართლებრივი ბუნების განსაზღვრებასთან დაკავშირებით, კერძოდ, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 17 თებერვლის №ბს-1178(2კ-20) განჩინებით განიმარტა, რომ „...აღსანიშნავია, რომ სესხის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული იქნა კონკრეტული საპროცენტო განაკვეთი, რომელიც შეადგენდა წლიურ 22%-ს, ამდენად, სასესხო ურთიერთობის მთავარ მიზანს შეადგენდა პროცენტის სანაცვლოდ ფულადი თანხის მიწოდება. რაც შეეხება ხელშეკრულების ვადის ამოწურვის შემდგომ გადასახდელ თანხას, აღნიშნული გათვალისწინებული იქნა პირგასამტეხლოს პროცენტულ მაჩვენებელზე და მასზე დარიცხული ჯარიმა/საურავის ძირითადი ვალდებულების საპროცენტო განაკვეთისგან დამოუკიდებელი მიზნობრივობით. ამდენად, ხელშეკრულებაში გათვალისწინებული პირგასამტეხლოს საპროცენტო განაკვეთზე შეთანხმება არ ემსახურება სესხზე დარიცხული პროცენტის დაბალირებას, არამედ გააჩნია დამოუკიდებელი, მოთხოვნის უზრუნველყოფაზე ორიენტირებული მიზანი....“.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, ქვედა ინსტანციის სასამართლოთა მიერ სადავო საკითხი სრულყოფილად არ არის შესწავლილი, რის გამოც პალატა მიიჩნევს, რომ არსებობს სააპელაციო პალატის გასაჩივრებული განჩინების, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის „ე“¹ ქვეპუნქტის თანახმად, გაუქმების საფუძველი და სააპელაციო პალატისთვის მიცემული მითითებებისა და მის მიერ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მიერ დადგენილი პრაქტიკის გათვალისწინებით საქმის, იმავე კოდექსის 412-ე მუხლიდან გამომდინარე, ხელახლა განხილვისთვის სააპელაციო სასამართლოსთვის დაბრუნების საფუძველი.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე და 412-ე მუხლებით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. ი. ჩ-ის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;

2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2021 წლის 22 იანვრის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;

3. სასამართლო ხარჯების განაწილების საკითხი გადაწყდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;

4. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საგადასახადო გირავნობის გავრცელების ფარგლები

განჩინება საქართველოს სახელით

№ბს-719(კ-19)

09 მარტი, 2023 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

**შემადგენლობა: ნ. სხირტლაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
ქ. ცინცაძე,
ბ. სტურუა**

დავის საგანი: საგადასახადო გირავნობის რეგისტრაცია, საგადასახადო დავალიანების გამო სხვის საკუთრებაში არსებულ ავტომანქანაზე ყადაღის დადება

აღწერილობითი ნაწილი:

გ. დ-იმა 14.07.2017წ. სარჩელით მიმართა საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ სსიპ შემოსავლების სამსახურის №8897 ბრძანების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს №03/96249 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობის და ახალი აქტის გამოცემის დავალების შესახებ, ასევე ადვოკატის მომსახურების ხარჯის 500 ლარის ანაზღაურების მოთხოვნით. სასამართლოს 20.11.2017წ. სხდომაზე მოსარჩელემ დააზუსტა სასარჩელო მოთხოვნები და აღნიშნა, რომ ითხოვს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 22.06.2017წ. გადაწყვეტილებისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 03.04.2017წ. №8897 ბრძანების ბათილად ცნობას, მოსარჩელემ მოხსნა ახალი აქტის გამოცემის დავალების შესახებ მოთხოვნა. სასამართლოს 29.01.2018წ. სხდომაზე მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ საქართველოს

ფინანსთა სამინისტროს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არის სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 22.06.2017წ. გადაწყვეტილება №82466/01 საჩივარზე.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ სხვა პირის – დ. ბ-ის საგადასახადო დავალიანების არსებობის საფუძველით 15.10.2010წ. სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ ჩამოერთვა ავტომობილი, რომელიც 21.07.2009წ. 4000 ლარად ნოტარიალურად გაფორმებული მინდობილობით შეიძინა დ. გ-ასგან. თავის მხრივ დ. გ-ას ანალოგიური მინდობილობის ფორმით – ავტომობილი შეძენილი ჰქონდა დ. ბ-ისგან 2006 წელს. მოსარჩელე აღნიშნავს, რომ ავტომობილის ჩამორთმევისთანავე მიმართა შემოსავლების სამსახურს, თუმცა მათ რაიმე რეაგირება არ მოუხდენიათ, ამასთანავე, გ. დ-ისათვის არ მიუწოდებიათ ყადაღის დადების შესახებ აქტი ან სხვა რაიმე ოფიციალური დოკუმენტი. 19.06.2014წ., მას შემდეგ, რაც მოსარჩელისათვის ცნობილი გახდა ინფორმაცია ავტომობილის ჩამორთმევის მიზეზებთან დაკავშირებით, მან მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა ქონების დაყადაღების აქტიდან ავტომობილის ამორიცხვა, თუმცა სამსახურმა საჩივარი არ განიხილა, რის შემდეგ დავა გაგრძელდა სასამართლოში. თბილისის საქალაქო სასამართლოს კანონიერ ძალაში მყოფი 14.05.2015წ. გადაწყვეტილებით გ. დ-ის საჩივრის განხილვაზე სსიპ შემოსავლების სამსახურის უარი ბათილად იქნა ცნობილი და ადმინისტრაციულ ორგანოს დაევალა საქმის გარემოებათა გამოკვლევის შემდეგ ახალი აქტის გამოცემა. სასამართლომ მიუთითა, რომ საქმეში წარმოდგენილი იყო სსიპ შემოსავლების სამსახურის 19.08.2013წ. №39615 ბრძანება, რომლითაც იდენტიური გარემოებების არსებობის პირობებში სხვა ფიზიკური პირის საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა და საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტს დაევალა ქონების აღწერის აქტიდან ფიზიკური კუთვნილი ავტომობილის ამორიცხვა. სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოს, თანასწორობის პრინციპიდან გამომდინარე, არ უნდა დაეშვა გ. დ-ის საჩივრის ხელახლა განხილვისას განსხვავებული გადაწყვეტილების მიღება. სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტმა 03.04.2017წ. ხელახლა განიხილა გ. დ-ის საქმე, თუმცა მოსარჩელე თვლის, რომ განხილვა მოხდა სასამართლოს მითითებების უგულებელყოფით, სზაკ-ის 96-ე მუხლის უხეში დარღვევით და შედეგად გ. დ-ის მოთხოვნა არ დაკმაყოფილდა, ავტომობილის საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს მომსახურების სააგენტოში გ. დ-ის სახელზე დაურეგისტრირებლობის საფუძველით. აღნიშნული გადაწყვეტილება გ. დ-იმა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროში გაასაჩივრა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს

დავების განხილვის საბჭომ ასევე უგულებელყო სასამართლოს გადაწყვეტილების მითითებები, მოსარჩელე თვლის, რომ საბჭომ სათანადოდ არ შეისწავლა საქმის გარემოებები, არ გაითვალისწინა საჩივრის ავტორის მოსაზრებები და მიიღო კანონსაწინააღმდეგო გადაწყვეტილება. სამინისტრომ ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა წარმოიშვა 04.04.2009წ., ხოლო გ. დ-მა ავტომობილი შეიძინა 21.07.2009წ.. მოსარჩელე თვლის, რომ მოპასუხე ადმინისტრაციულმა ორგანოებმა დაარღვიეს კონსტიტუციის დანაწესი სასამართლოს კანონიერ ძალაში მყოფი გადაწყვეტილების სავალდებულო შესრულების შესახებ, მათ ფაქტობრივად უარი თქვეს სასამართლოს გადაწყვეტილების აღსრულებაზე, რადგან სასამართლოსაგან განსხვავებულად დაადგინეს ფაქტობრივი გარემოებები და უგულებელყვეს მისი მითითებები. სასამართლოს კანონიერ ძალაში მყოფ გადაწყვეტილებაში მიეთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს სამოქალაქო საქმეთა პალატის 27.10.2011წ. №ას-914-954-2011 გადაწყვეტილებაზე, რომელშიც განიმარტა, რომ სატრანსპორტო საშუალების რეგისტრაცია არ წარმოადგენს სამოქალაქო-სამართლებრივ აქტს. ამ ვალდებულების განხორციელება წარმოადგენს მხოლოდ ერთ-ერთ აუცილებელ წინაპირობას საგზაო მოძრაობის უსაფრთხოების უზრუნველყოფისთვის და არა სატრანსპორტო საშუალებაზე საკუთრების უფლების წარმოშობისთვის. ავტომანქანა არის მოძრავი ნივთი და მასზე ვრცელდება მოძრავი ნივთის შეძენისათვის სამოქალაქო კოდექსით დადგენილი წესები. აღნიშნული განმარტების საპირისპიროდ, გ. დ-ის საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის საფუძველი გახდა ავტომანქანაზე მისი უფლების დაურეგისტრირებლობა. გ. დ-ისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს შორის მიმდინარე თავდაპირველ დავაში სააპელაციო პალატამ აღნიშნა, რომ სახეზეა მოძრავი ნივთის მესაკუთრე, რომელსაც საგადასახადო ვალდებულებები არ გააჩნია და არ არსებობს მის მიმართ საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების წინაპირობა. ამდენად, მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ მის საკუთრებაში მყოფი ავტომობილი უნდა ამორიცხებულიყო დ. ბ-ის საგადასახადო დავალიანების გამო შედგენილი დაყადების აქტიდან.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 08.02.2018წ. გადაწყვეტილებით გ. დ-ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა. სასამართლომ მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 43.1 მუხლის „ა“ ქვეპუნქტზე, 49-ე მუხლის „ზ“ ქვეპუნქტზე და აღნიშნა, რომ გადასახადის გადამხდელის ძირითადი ფუნქცია არის გადასახადების კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და ოდენო-

ბით გადახდა, საგადასახადო ორგანოები უზრუნველყოფენ რა გადამხდელთა მიერ აღნიშნული ვალდებულების შესრულებაზე კონტროლს, უფლებამოსილი არიან, გაატარონ შესაბამისი ღონისძიებები გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობისას. საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია გამოიყენოს საგადასახადო კოდექსის მე-11 კარით გათვალისწინებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები, მათ შორის საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა, ქონებაზე ყადაღის დადება, ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია, დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების რიგითობას ირჩევს საგადასახადო ორგანო, თუ სხვა რამ არ არის დადგენილი (საგადასახადო კოდექსის 238.1, 238.2 მუხ.). საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლზე მითითებით სასამართლომ აღნიშნა, რომ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა არის სახელმწიფოს უფლება საგადასახადო დავალიანების გადახდევინება უზრუნველყოს საგადასახადის გადამხდელის, სხვა ვალდებული პირის ქონებიდან, საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება წარმოიშობა საგადასახადო დავალიანების წარმოშობასთან ერთად და მარეგის-ტრირებელ ორგანოში რეგისტრაციის მომენტიდან ვრცელდება საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში, პირის საკუთრებაში არსებულ ან/და მის ბალანსზე რიცხულ ქონებაზე (გარდა ლიზინგით მიღებულია), საგადასახადო დავალიანების წარმოქმნის შემდეგ შეძენილი ქონების ჩათვლით. სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ დ. ბ-ის მთელ ქონებაზე საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა გავრცელდა 07.04.2009 წ. შეტყობინებით, ხოლო მოსარჩელე გ. დ-მა ავტომანქანა 21.07.2009 წ. შეიძინა. ამჟამად მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 239.5 მუხლის თანახმად, თუ საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთული ქონება გაიყიდება ან რაიმე გზით გადაეცემა სხვა მფლობელს საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გაუქმების გარეშე, საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება კვლავ გავრცელდება ამ ქონებაზე მისი ახალი მფლობელის მიმართ. აღნიშნულ ქონებაზე ყადაღის დადება და მისი რეალიზაცია ხორციელდება ამ კოდექსის 241-ე და 242-ე მუხლების შესაბამისად. სასამართლომ არ გაიზიარა მოპასუხის არგუმენტაცია იმასთან დაკავშირებით, რომ სატრანსპორტო საშუალებაზე გ. დ-ის საკუთრების უფლება წარმოშობილად ვერ ჩაითვლება. სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოპასუხის მითითებული არგუმენტი ემყარება „საავტომობილო ტრანსპორტის შესახებ“ კანონის 9¹ მუხლს, რომელიც კანონს დაემატა და ამოქმედდა 18.08.2009 წ., გ. დ-ის მიერ ავტომობილის შეძენის შემდეგ. აღნიშნული ნორმის და-

მატებამდე კანონი სატრანსპორტო საშუალებაზე საკუთრების უფლების წარმოშობას არ უკავშირებდა მის რეგისტრაციას საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს მომსახურების სააგენტოში. შესაბამისად, გ. დ-ის მიერ ნივთის შეძენის დროისათვის სატრანსპორტო საშუალებებზე მოქმედებდა – სამოქალაქო კოდექსით დადგენილი მოძრავ ნივთებზე საკუთრების უფლების შეძენის წესები. სკ-ის 186-ე მუხლის მიხედვით, მოძრავ ნივთზე საკუთრების გადასაცემად აუცილებელია, რომ მესაკუთრემ ნამდვილი უფლების საფუძველზე გადასცეს შემძენს ნივთი. სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილების საფუძველზე დადგენილად იქნა მიჩნეული, რომ მოსარჩელემ სამოქალაქო კოდექსით დადგენილი წესით 21.07.2009 წ. შეიძინა საკუთრების უფლება სატრანსპორტო საშუალებაზე. ამასთანავე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ მიუხედავად 21.07.2009 წ. გ. დ-ის საკუთრების უფლების წარმოშობისა, სადავო აქტების ბათილად ცნობის საფუძველი არ არსებობს, რადგან დადგენილია, რომ გირავნობა/იპოთეკის გავრცელება გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე განხორციელდა გ. დ-ის საკუთრების უფლების წარმოშობამდე, 2009 წლის აპრილში. შესაბამისად, საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის მე-5 ნაწილის საფუძველზე, საკუთრების უფლების გადასვლის მიუხედავად ძალაში დარჩა მასზე გავრცელებული გირავნობა და საგადასახადო ორგანოს სრული უფლება ჰქონდა, სხვა პირის საკუთრებაში გადასულ ქონებაზე გამოეყენებინა ყადაღის ღონისძიება. სასამართლომ მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის მიხედვით, 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 გადახდევინების უზრუნველყოფის მოცულობის ფარგლებში. მოსარჩელის მოსაზრება, რომ სატრანსპორტო საშუალება 2006 წლის 14 აპრილიდან უკვე გასხვისებული ჰქონდა დ. ბ-ის დ. გ-ზე და შესაბამისად, ავტომატური ამ პერიოდიდან აღარ იყო დ. ბ-ის საკუთრება, სასამართლომ არ შეაფასა განსახილველი დავის ფარგლების გათვალისწინებით და აღნიშნა, რომ სასამართლო ვერ იმსჯელებს კონკრეტულ მოძრავ ნივთზე საგადასახადო გირავნობის წარმოშობის კანონიერებაზე, რადგან განსახილველი დავის ფარგლებში სადავოდ არ არის გამხდარი იმ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონიერება, რომლითაც განხორციელდა 2009 წ. გირავნობის გავრცელება სადავო სატრანსპორტო საშუალებაზე. ამდენად, 2009 წლის აპრილში, გ. დ-ის მიერ ავტომატურად შეძენამდე, მასზე

საგადასახადო გირავნობის უფლების წარმოშობა სასამართლომ ჩათვალა კანონიერად. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ მესამე პირის საკუთრებაში გადასულ ქონებაზე ყადაღის გავრცელება მოხდა მართლზომიერად.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 08.02.2018წ. გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გასაჩივრდა გ. დ-ის მიერ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 12.03.2019წ. განჩინებით გ. დ-ის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 08.02.2018წ. გადაწყვეტილება. სააპელაციო პალატამ სრულად გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები და მათი სამართლებრივი შეფასება. აღნიშნული განჩინება საკასაციო წესით გასაჩივრდა გ. დ-ის მიერ.

კასატორმა აღნიშნა, რომ სააპელაციო სასამართლოს განჩინება განსხვავდება მსგავს სამართლებრივ საკითხებზე უზენაესი სასამართლოს დამკვიდრებული პრაქტიკისაგან და საკუთრების უფლების შეფასების ნაწილში ეწინააღმდეგება ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილებებს. კასატორმა აღნიშნა, რომ დავა ეხება მის მიერ 21.07.2009წ. მინდობილობის საფუძველზე ნასყიდობით შეძენილ ავტომანქანას, რომელიც თავის მხრივ დ. გ-ამ შეიძინა დ. ბ-ისგან, რაც დასტურდება მათ შორის 14.04.2006წ. №1-2233 გაფორმებული გენერალური მინდობილობის აქტით, რომელიც დ. გ-ას აძლევდა უფლებას აღნიშნული ნივთი გაესხვისებინა, გადაეფორმებინა, გაექირავებინა და სხვ.. მინდობილობის შინაარსი ობიექტური შემფასებლისთვის იძლეოდა საფუძვლიან ვარაუდს, რომ სახეზე იყო საკუთრების უფლების გადაცემა. გასათვალისწინებელია, რომ დ. გ-ამ დ. ბ-ის გადაუხადა ნასყიდობის ფასი – 4 000 ლარი, ხოლო დ. ბ-მა დ. გ-ას გადასცა მოძრავი ნივთი – ავტომობილი. კასატორმა აღნიშნა, რომ ავტომობილის შეძენის შემდეგ მისი რეგისტრაცია არ მოუხდენია, რადგან იცოდა, რომ შეძენის მომენტში მოქმედი კანონმდებლობა ასეთ ვალდებულებას არ ითვალისწინებდა. სადავო აქტში სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ მითითებული არგუმენტი, რომ ავტომობილის შეძენის შემდგომ საკუთრების უფლების დაურეგისტრირებლობა გამორიცხავდა ავტომობილზე გ. დ-ის საკუთრების უფლების წარმოშობას, ეწინააღმდეგება კანონიერ ძალაში მყოფ – თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 14.05.2015წ. გადაწყვეტილებას და საქართველოს უზენაესი სასამართლოს პრაქტიკას (27.10.2011წ. №ას-914-954-2011 საქმე),

რომლის თანახმად, სატრანსპორტო საშუალების რეგისტრაცია არ წარმოადგენს სამოქალაქო-სამართლებრივ აქტს. ამ ვალდებულების განხორციელება წარმოადგენს მხოლოდ ერთ-ერთ აუცილებელ წინაპირობას საგზაო მოძრაობის უსაფრთხოების უზრუნველყოფისთვის და არა სატრანსპორტო საშუალებაზე საკუთრების უფლების წარმოშობისთვის. ავტომანქანა არის მოძრავი ნივთი და მასზე ვრცელდება მოძრავი ნივთის შეძენისათვის სამოქალაქო კოდექსით დადგენილი წესები. ამდენად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის სადავო აქტის დასაბუთება კანონსაწინააღმდეგოა. გასათვალისწინებელია, რომ განსახილველ დავაზე ქვედა ინსტანციის სასამართლოებმაც დაადასტურეს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აღნიშნული არგუმენტის უსაფუძვლობა, თუმცა სადავო აქტი მაინც ძალაში დატოვეს, რაც დაუსაბუთებელია. კასატორი აღნიშნავს, რომ ავტომობილის დ. ბ-ის სახელზე რეგისტრაციის მიუხედავად, საგადასახადო გირავნობის გამოყენების მომენტშიც ავტომობილი უკვე იყო დ. გ-ას საკუთრება. კასატორი თვლის, რომ ქვედა ინსტანციის სასამართლოებმა ფაქტობრივად გაუუქმეს საკუთრების უფლება. კასატორი მიიჩნევს, რომ სასამართლოს კანონიერ ძალაში მყოფი 14.05.2015წ. გადანყვეტილებით დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები და სამართლებრივი დასკვნები სავალდებულო იყო მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოებისთვის. აღნიშნულ საქმეში სასამართლომ მიუთითა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 19.08.2013წ. №39615 ბრძანებაზე, რომლის მიხედვით იდენტურ შემთხვევაში პირის ავტომობილი ამორიცხული იქნა ქონების დაყადაღების აქტიდან. კანონიერ ძალაში მყოფი გადანყვეტილებით სასამართლომ მოუწოდა სსიპ შემოსავლების სამსახურს, რომ არ დაეშვა განსხვავებული მიდგომა, თუმცა საგადასახადო ორგანომ უგულებელყო თავისივე პრაქტიკა მოსარჩელის მიმართ უთანასწორო მოპყრობით. კასატორი აღნიშნავს, რომ დ. ბ-ის ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ აქტი გამოიცა 24.02.2010წ., ანუ მას შემდეგ, რაც 2009წ. გ. დ-იმა შეიძინა ავტომანქანა.

კასატორი მიიჩნევს, რომ ქვედა ინსტანციის სასამართლოებს არ გაურკვევეიათ ავტომობილის მესაკუთრის ვინაობა, დ. ბ-ის საკუთრების უფლების დამადასტურებელი რაიმე მტკიცებულება საქმეში დაცული არ არის. ადმინისტრაციული ორგანო დაეყრდნო მხოლოდ რეგისტრაციას, რაც თავად პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერვე უარყოფილ იქნა, როგორც საკუთრების უფლების წარმოშობის აუცილებელი პირობა. კასატორი აღნიშნავს, რომ მის მიერ ავტომობილის შეძენის მომენტში მესაკუთრე იყო დ. გ-ა და არა დ. ბ-ი. დ. გ-ამ ავტომობილი შეიძინა 2006წ., 4000 ლარის გადახდის სანაცვლოდ. დ. ბ-ის ქონებაზე საგადასახადო გირავნო-

ბა-იპოთეკის წარმოშობის მომენტში (07.04.2009წ.), ასევე ყადაღის დადებისას (24.02.2010წ.) სადავო ავტომობილზე აღარ არსებობდა დ. ბ-ის საკუთრების უფლება. არსებობდა მხოლოდ რეგისტრაცია, რაც არ წარმოადგენდა საკუთრების უფლების დამადასტურებელ გარემოებას, ხოლო სადავო ავტომობილზე დ. ბ-ის საკუთრების ან ფლობის დამადასტურებელი მტკიცებულება საქმეში არ წარმოდგენილა. 12.04.2006წ. ავტომობილის ნასყიდობით დ. ბ-ის საკუთრებიდან გასვლის ფაქტი სადავოდ არ გაუხდიათ მოპასუხეებს.

საკასაციო სასამართლოს სხდომაზე კასატორის წარმომადგენელმა მხარი დაუჭირა საკასაციო საჩივარს და მოითხოვა მისი დაკმაყოფილება, მოპასუხეების – სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენლებმა საკასაციო საჩივრის საფუძვლები არ ცნეს და მოითხოვეს საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმით სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული განჩინების უცვლელად დატოვება საკასაციო საჩივრის უსაფუძვლობის გამო.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების, გასაჩივრებული განჩინების, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენისა და საკასაციო საჩივრის საფუძვლების კანონიერების შესწავლის შედეგად თვლის, რომ გ. დ-ის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმის მასალებით დგინდება, რომ ნოტარიალურად დამოწმებული 14.04.2006წ. გენერალური მინდობილობით, დ. ბ-იმა დ. გ-ას გადასცა ავტომანქანა „...“. მინდობილობის თანახმად, დ. გ-ას მიენიჭა ავტომანქანის განკარგვის, თავის სახელზე გადაფორმების, შეკეთების, ტექდათვალიერების ჩატარების, გასხვისების, გაცვლის, გაქირავების, დაზღვევის, სარეგისტრაციო დოკუმენტებში ცვლილებების შეტანის და სხვ. უფლებამოსილება. მინდობილობაში მიეთითა, რომ მანქანის ღირებულება 4000 ლარს შეადგენდა, მინდობილობა გაიცა უვადოდ, მესამე პირზე გადანდობის უფლებით. მინდობილობის გაფორმების შემდეგაც შსს მომსახურების სააგენტოში ავტომანქანის მესაკუთრედ რეგისტრირებული დარჩა დ. ბ-ი, რომლის საგადასახადო დავალიანების გამო 07.04.2009წ. მის მთელ ქონებაზე გამოყენებულ იქნა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება. ქვედა ინსტანციის სასამართლოები დადგინლად მიიჩნივენ იმ გარემოებას, რომ 21.07.2009წ. დ. გ-ასგან ავტომანქანა შეიძინა გ. დ-იმა.

კასატორი გ. დ-ი არაერთგან მიუთითებს, რომ მან დ. გ-ასგან ავტომანქანა შეიძინა იმავე საშუალებით, როგორითაც დ. გ-ამ – დ.

ბ-ისგან, კერძოდ, გენერალური მინდობილობის საფუძველზე. საკასაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ საქმეში არ არის დაცული გ. დ-ის უფლებანარმოშობი დოკუმენტი. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის კანონიერ ძალაში მყოფი 14.05.2015წ. გადაწყვეტილებით დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებად იქნა მიჩნეული, რომ გ. დ-ის მიერ დ. გ-ასგან ავტომობილის შეძენა მოხდა 21.07.2009წ. დადებული ნასყიდობის ხელშეკრულების საფუძველზე, თუმცა ის დოკუმენტი, რომელიც სასამართლომ ნასყიდობის ხელშეკრულებად მიიჩნია განსახილველ საქმეში არ არის დაცული. გ. დ-ის საკუთრების უფლების წარმოშობა დადგენილად არის მიჩნეული აგრეთვე მოცემული დავის განმხილველი ქვედა ინსტანციის სასამართლოების მიერ, კერძოდ, საქალაქო სასამართლოს 08.02.2018წ. გადაწყვეტილებითა და სააპელაციო სასამართლოს 12.03.2019წ. განჩინებით. უკეთუ გ. დ-ის უფლებანარმოშობი დოკუმენტი ისეთივე შინაარსის მინდობილობაა, როგორიც დ. ბ-იმა დ. გ-ას სახელზე გასცა, ასეთ შემთხვევაში ამ დოკუმენტების სამართლებრივი შეფასება ერთგვაროვნად უნდა მოხდეს, დაუშვებელია იდენტური შინაარსის დოკუმენტებიდან ერთ-ერთი მათგანი ჩაითვალოს ნასყიდობის ხელშეკრულებად, ხოლო მეორე – არ იქნეს მიჩნეული საკუთრების უფლების წარმოშობა დოკუმენტად. ქვედა ინსტანციის სასამართლოებმა ავტომობილზე საკუთრების უფლების წარმოშობის საკმარის საფუძვლად მიიჩნიეს 21.07.2009წ. მინდობილობა, თუმცა ასეთად არ მიიჩნიეს სანოტარო აქტით დამონმებული 14.04.2006წ. მინდობილობა ავტომანქანის განკარგვის უფლებით, სასამართლოებს არ აქვთ მოყვანილი რაიმე არგუმენტაცია ანალოგიური საკითხებისადმი დიფერენცირებული მიდგომების ასახსნელად, მით უფრო, რომ აღნიშნულს გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს განსახილველი დავის გადაწყვეტისათვის, ვინაიდან უკეთუ დ. ბ-იმა დაკარგა ავტომანქანაზე საკუთრების უფლება 14.04.2006წ., შემდგომში მთელი მისი ქონების მიმართ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გავრცელება ავტომანქანაზე არ გავრცელდებოდა, რაც ქმნიდა დაყადაღების აქტიდან ავტომანქანის ამორიცხვის მოთხოვნის კანონისმიერ საფუძველს. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საგადასახადო მოთხოვნის შესრულების უზრუნველყოფის ეფექტიანი ღონისძიებების არსებობა საგადასახადო ვალდებულების შესრულების რეალურ გარანტს წარმოადგენს. გადასახადების გადახდის ეფექტიანობა თავის მხრივ მნიშვნელოვანი საჯარო ინტერესია, რადგან აღნიშნული პირდაპირ გავლენას ახდენს ქვეყნის ფუნქციონირებაზე, სახელმწიფოს საბიუჯეტო ინტერესზე. გადასახადების დაწესება, ამოღება, მათი უზრუნველყოფის ღონის-

ძიებების გამოყენება წარმოადგენს გადამხდელის საკუთრების უფლებაში ჩარევას (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 28.12.2017წ. №2/8/734 გადაწყვეტილება საქმეზე „ააიპ „ფრემა“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, 830; ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს 09.11.1999წ. გადაწყვეტილება საქმეზე „ŠPAČEK, s.r.o. v. THE CZECH REPUBLIC“, 841), თუმცა გადასახადების დანესებისა და მისი ამოღების მიზანი ახდენს ჩარევის ლეგიტიმაციას. ამასთანავე, არა მხოლოდ კონკრეტული ნორმატიული მოწესრიგება, არამედ მისი პრაქტიკული რეალიზებაც უნდა განხორციელდეს კონსტიტუციური პრინციპების გათვალისწინებით, სხვათა უფლებების მხოლოდ აუცილებლობის ფარგლებში შეზღუდვით. მართალია, პირი ვალდებულია გადაიხადოს სათანადო წესით შემოღებული გადასახადი, თუმცა სხვადასხვა მიზეზით საგადასახადო ვალდებულებათა ჯეროვანი შესრულება გარკვეულ შემთხვევებში შესაძლოა არ განხორციელდეს. გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულების ჯეროვანად შესრულების უზრუნველყოფის, ვალდებულების დარღვევისას გადაუხდელი თანხის დატვირთული ქონების რეალიზაციიდან ამონაგები თანხით დაფარვის მიზნით, საგადასახადო ორგანოს შეუძლია გამოიყენოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები, რომელთა შორისაა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, ანუ სახელმწიფოს უფლება, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინება უზრუნველყოს გადასახადის გადამხდელის ან სხვა ვალდებული პირის ქონებიდან (ამჟამად მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 238.1 მუხ. „ა“ ქვ.პ., 239.1 მუხ., 07.04.2009წ. საგადასახადო გირავნობის გამოყენების დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 84.1, 85.2 მუხ.). საგადასახადო გირავნობა არის ერთი მხრივ მოთხოვნის უზრუნველყოფის საშუალება, ხოლო მეორე მხრივ საკუთრების ობიექტის უფლებრივი ტვირთი. საგადასახადო გირავნობის, როგორც მოთხოვნის უზრუნველყოფის საშუალების არსი ვლინდება საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად გადასახადის გადამხდელის კუთვნილი ნივთის რეალიზების შესაძლებლობაში. მხოლოდ გადასახადის გადამხდელი (ან ის პირი, რომელმაც ინფორმირებულად შეიძინა გირავნობით დატვირთული ნივთი) არის ვალდებული ითმინოს თავის საკუთრებაში მყოფი ნივთის იძულებითი რეალიზაცია, რადგან ასეთი საჭიროება სწორედ გადამხდელის მიერ თავის ვალდებულებათა არაჯეროვანი შესრულების შედეგად წარმოიშვა. საგადასახადო გირავნობის გავრცელება იმ პირის ქონებაზე, რომელსაც გადასახადის გადამხდელთან რაიმე შემხებლობა არ აქვს, არ ჰქონდა (და არც შეიძლებოდა ჰქონოდა) ინფორმაცია შეძენილი ნივთის

შესაძლო უფლებრივ ტვირთზე და ამავე დროს არ გამოთქვამს თანხმობას სხვისი საგადასახადო ვალდებულების გამო თავის საკუთრებაში არსებული ნივთის საგადასახადო გირავნობით დატვირთვაზე, არ ეფუძნება რაიმე ნორმატიულ საფუძველს. ამდენად, უკეთუ დ. ბ-ის საგადასახადო დავალიანების გამო წარმოშობილი საგადასახადო გირავნობის გამოყენებისას სადავო ავტომანქანა უკვე გასხვისებული იყო, მასზე საგადასახადო გირავნობა ვერ გავრცელდებოდა და შესაბამისად, დ. ბ-ის საგადასახადო დავალიანების დაფარვის მიზნით აღნიშნული ავტომანქანის დაყადაღება და თანამდევნი შედეგები ვერ იქნებოდა მართლზომიერი. აღნიშნული კუთხით ქვედა ინსტანციის სასამართლოებს საქმის გადაწყვეტისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე ფაქტობრივი გარემოებები არ დაუდგენიათ, გასაჩივრებული განჩინება მიღებულია ასეთი გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, არ გარკვეულა საგადასახადო გირავნობის წარმოშობის მომენტში სადავო ავტომანქანის მესაკუთრე, არ შეფასებულა საგადასახადო გირავნობის სადავო ავტომანქანაზე გავრცელების შესაძლებლობა. საკასაციო პალატა თვლის, რომ ქვედა ინსტანციის სასამართლოების მიერ მოყვანილი არგუმენტაცია კოლიზიურია, სასამართლოებმა არ დაადგინეს დავის გადაწყვეტისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოება – საგადასახადო გირავნობის წარმოშობის მომენტში სადავო ავტომანქანის მესაკუთრის ვინაობა. საკასაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ სადავო ავტომანქანაზე ყადაღის წარმოშობის მართლზომიერების შეფასება საჭიროებს სწორედ საგადასახადო გირავნობის ფარგლების, დროის კონკრეტულ პერიოდში სადავო ავტომანქანის მესაკუთრის ვინაობის განსაზღვრას.

ქვედა ინსტანციის სასამართლოების მოსაზრება, რომ 2009 წლის აპრილში ავტომობილზე საგადასახადო გირავნობის გავრცელების მართლზომიერებას სასამართლო ვერ შეამოწმებს, რადგან განსახილველი დავის ფარგლებში სადავოდ არ არის გამხდარი საგადასახადო გირავნობის წარმოშობი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის კანონიერება, მოკლებულია სათანადო დასაბუთებას. ქვედა ინსტანციის სასამართლოებს არ გამოუკვლევიათ – გირავნობის წარმოშობის შესახებ უფლებამოსილი ორგანოს მიერ გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის შინაარსი, კერძოდ, არ დადგენილა გირავნობის წარმოშობა აქტში სახელობითად იყო მითითებული მოვალე დ. ბ-ის კონკრეტული ქონება, რომელზეც გავრცელდა გირავნობა თუ გირავნობის საგანი დასახელებული იყო ზოგადად, მაგ.: საგადასახადის გადამხდელის მთელი ქონება. საქმის მასალებში და-

ცულია მხოლოდ საგადასახადო გირავნობის რეგისტრაციასთან დაკავშირებულ დოკუმენტი, აღნიშნულ დოკუმენტში საგადასახადო გირავნობის საგნად მითითებულია მთელი ქონება, არ ხდება კონკრეტული ნივთების ჩამოთვლა, მათი ინდივიდუალურად განსაზღვრა. ამასთანავე, საქალაქო სასამართლოს მიერ უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებაა, რომ 07.04.2009წ. საგადასახადო გირავნობა წარმოიშვა დ. ბ-ის მთელ ქონებაზე. უკეთეს საგადასახადო გირავნობა წარმოიშვა არა დ. ბ-ის საკუთრებაში რიცხულ, ინდივიდუალურად განსაზღვრულ კონკრეტულ ნივთებზე, მათ შორის ავტომანქანაზე, არამედ ზოგადად, დ. ბ-ის მთელ ქონებაზე, მაშინ გაურკვეველია საგადასახადო გირავნობის წარმომშობი აქტის გასაჩივრების საჭიროება, ასეთ შემთხვევაში შესაფასებელია მხოლოდ დ. ბ-ის მთელი ქონებისა და საგადასახადო გირავნობის ფარგლები, გირავნობის გავრცელების ობიექტური შესაძლებლობა ჯერ – დ. გ-ას, ხოლო შემდგომში გ. დ-ისათვის გადაცემულ ავტომანქანაზე.

იპოთეკა/გირავნობის შესახებ აქტის გამოცემის დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 85-ე მუხლის მე-2 ნაწილის (ამჟამად მოქმედი კოდექსის 239-ე მუხ.) თანახმად, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა წარმოიშობოდა უფლებამოსილ მარეგისტრირებელ ორგანოში რეგისტრაციის მომენტიდან. კოდექსი არ შეიცავდა მითითებას იმ ვადის შესახებ, რომლის განმავლობაში საგადასახადო ორგანოს უნდა შეეტყობინებინა მარეგისტრირებელი ორგანოსთვის თავისი გადაწყვეტილება მოვალის ქონების გირავნობით/იპოთეკით დატვირთვის შესახებ. საქართველოს შს მინისტრის 17.01.2007წ. №56 ბრძანებით დამტკიცებული „სსიპ საქართველოს შს სამინისტროს მომსახურების სააგენტოს დებულების“ მე-2 მუხ., მე-8 მუხ. „ა.ბ“ ქვ.პ. მიხედვით მექანიკურ სატრანსპორტო საშუალებებზე გირავნობის რეგისტრაცია სააგენტოს უფლებამოსილებათა რიგს განეკუთვნება. საქმეზე დადგენილად არის ცნობილი, რომ იპოთეკა/გირავნობის შესახებ გადაწყვეტილება მიღებულია 07.04.2009წ., თუმცა არ არის დადგენილი უფლებამოსილ მარეგისტრირებელ ორგანოში რეგისტრაციის მომენტი, შესაბამისად, საქმეზე არ არის დადგენილი გირავნობა/იპოთეკის წარმოშობის მომენტი, კერძოდ, არ არის გარკვეული გირავნობის წარმოშობა მოსარჩელის მიერ ავტომანქანის შეძენამდე, აღნიშნულს არსებითი მნიშვნელობა აქვს დავის გადაწყვეტისათვის. 85-ე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, იმ შემთხვევაში, თუ საგადასადაზო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთული ქონება გაიყიდება ან რაიმე გზით გადაეცემა სხვა მფლობელს, გირავნობის/იპოთეკის უფლება კვლავ გავრცელდება ამ ქონებაზე. საგადასახადო დავალიანების გამო სა-

გადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ შეტყობინების გამოცემის შემთხვევაშიც, თუ მის საფუძველზე ქონებაზე საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა არ არის რეგისტრირებული, ეს ქონება არ ჩაითვლება საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთულ ქონებად. შესაბამისად, ასეთ შემთხვევაში საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება ვერ გავრცელდება ამ ქონებაზე ახალი მესაკუთრის მიმართ. ამდენად, იმ შემთხვევაში თუ გირავნობა გ. დ-ის მიერ ავტომობილის შეძენის შემდეგ წარმოიშვა, ის ვერ გავრცელდებოდა გ. დ-ის მიერ შეძენილ ავტომანქანაზე. აღნიშნულის მიუხედავად სასამართლო შემოიფარგლა მხოლოდ გირავნობა/იპოთეკის შესახებ აქტის გამოცემისა (07.04.2009წ.) და გ. დ-ის მიერ ავტომანქანის შეძენის (21.07.2009წ.) თარიღების კონსტანტაციით.

ზემოაღნიშნულთან ერთად, გადასახადის გადამხდელის დ. ბ-ის სახელზე ავტომანქანის რეგისტრაცია შსს მომსახურების სააგენტოში თავისთავად არ ადასტურებს ავტომობილზე მისი საკუთრების უფლების შენარჩუნებას. მართებულია კასატორის მოსაზრება, რომ შსს მომსახურების სააგენტოში ავტომანქანის მესაკუთრის რეგისტრაციას არ ჰქონდა ავტომანქანაზე საკუთრების უფლებანარმომშობი ფუნქცია. საკუთრების უფლების წარმოშობის საფუძვლები ამომწურავადაა დადგენილი საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით, რომელიც ერთმანეთისაგან განასხვავებს მოძრავ და უძრავ ნივთებზე საკუთრების შეძენის სამართლებრივ რეჟიმს. ამავე კოდექსის 186-197-ე მუხლებით განსაზღვრულია რა მოძრავ ნივთებზე საკუთრების შეძენის საფუძვლები, ეს წესები თანაბრად ვრცელდება ყველა მოძრავ ნივთზე და კოდექსი არ ადგენს მოძრავ ნივთზე საკუთრების შესაძენად სავალდებულო რეგისტრაციას. მოპასუხის მოსაზრება იმასთან დაკავშირებით, რომ ავტომობილზე გ. დ-ის საკუთრების უფლება არ წარმოშობილა დაუსაბუთებელია და არ ემყარება საკანონმდებლო საფუძველს. მოპასუხეთა აღნიშნული არგუმენტი ემყარება „საავტომობილო ტრანსპორტის შესახებ“ კანონის 9¹ მუხლის დებულებას, რომლის მიხედვით „საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული გამონაკლისების გარდა, მექანიკურ სატრანსპორტო საშუალებაზე პირის საკუთრების უფლების წარმოშობა იურიდიულ ძალას იძენს საჯარო სამართლის იურიდიულ პირში – საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს მომსახურების სააგენტოში რეგისტრაციის მომენტიდან“. ხსენებულ კანონში დამატებული მუხლის შეტანის კანონპროექტის განმარტებითი ბარათის მიხედვით, მექანიკურ სატრანსპორტო საშუალებებზე საკუთრების უფლების შეძენა იურიდიულ ძალას იძენს საჯარო სამართლის იურიდიულ პირში – საქარ-

თველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს მომსახურების სააგენტოში რეგისტრაციის მომენტიდან, რითაც მაქსიმალურად აღმოიფხვრება ისეთი შემთხვევები, როდესაც ხორციელდება მექანიკური სატრანსპორტო საშუალების გასხვისება, თუმცა ეს არ აისახება თავად მექანიკური სატრანსპორტო საშუალების სარეგისტრაციო ჩანაწერში, რაც ხშირ შემთხვევაში წარმოშობს მრავალ სამართლებრივ სირთულეს, როგორც ახალი, ისე ძველი მესაკუთრისათვის. აღნიშნული დამატებით ადასტურებს, რომ კანონში ხსენებული ცვლილების შეტანამდე სატრანსპორტო საშუალებაზე პირის საკუთრების უფლება რეგისტრაციის გარეშეც წარმოიშობოდა. საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ გ. დიმა სატრანსპორტო საშუალება 21.07.2009წ. შეიძინა, ხოლო ხსენებული ნორმა კანონს დამატა და ამოქმედდა 18.08.2009წ., კერძოდ, „სააგენტოში ტრანსპორტის შესახებ“ საქართველოს კანონში დამატებების შეტანის თაობაზე“ 17.07.2009წ. №1544 კანონი გამოქვეყნდა 03.08.2009წ., კანონი ამოქმედდა გამოქვეყნებიდან მე-15 დღეს. აღნიშნულ დამატებამდე კანონი სატრანსპორტო საშუალებაზე საკუთრების უფლების წარმოშობას არ უკავშირებდა მის რეგისტრაციას საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს მომსახურების სააგენტოში. ამდენად, გ. დ-ის მიერ ნივთის შეძენის დროისთვის (21.07.2009წ.) სატრანსპორტო საშუალებაზე მოქმედებდა სამოქალაქო კოდექსით დადგენილი მოძრავ ნივთებზე საკუთრების უფლების შეძენის წესები, კერძოდ, სამოქალაქო კოდექსის 186-ე მუხლის მიხედვით მოძრავ ნივთებზე საკუთრების გადასაცემად აუცილებელია, რომ მესაკუთრემ ნამდვილი უფლების საფუძველზე გადასცეს შემძენს ნივთი. მოცემულ შემთხვევაში სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადანაცვლებით დასტურდება, რომ მოსარჩელემ სკ-ით დადგენილი წესით 21.07.2009წ. შეიძინა საკუთრების უფლება. ნორმატიულად დადგენილი რეგისტრაციის საჭიროება არ წარმოადგენს სამოქალაქო სამართლებრივ აქტს, იგი მხოლოდ საგზაო მოძრაობის უსაფრთხოების უზრუნველყოფის სამართლებრივ საფუძველს ქმნის და თავისი არსით ადმინისტრაციული სამართლის სფეროს განეკუთვნება (აღნიშნულს ადასტურებს საკასაციო სასამართლოს სამოქალაქო საქმეთა პალატის პრაქტიკა). ყადაღის დადების დროს მოქმედი „საგზაო მოძრაობის შესახებ“ კანონის 53-ე მუხლით განსაზღვრული სატრანსპორტო საშუალებათა სავალდებულო რეგისტრაცია, ამავე კანონის 1.1 მუხლიდან გამომდინარე, ასევე საჯარო სამართლებრივი მონესრიგების ფარგლებში განიხილება იმგვარად, რომ კანონით რაიმე დამატებითი წინაპირობა ავტომობილზე საკუთრების უფლების წარმოშობისათვის არ დადგენილა (სუსგ

05.12.2014წ. №ას-658-625-2014). ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ის გარემოება, რომ საგადასახადო გირავნობისა და ყადაღის წარმოშობის, აგრეთვე სადავო ავტომობილის რეალიზაციის მომენტში მის მესაკუთრედ შსს მომსახურების სააგენტოში აღრიცხული იყო დ. ბ-ი, მოცემულ შემთხვევაში არ ადასტურებს ამ პერიოდის განმავლობაში ნივთზე მისი საკუთრების შენარჩუნებას, ჯერ დ. გ-ასთვის, ხოლო შემდგომ – გ. დ-ისათვის ავტომანქანაზე საკუთრების უფლების გადაუსვლელობას.

ავტომანქანაზე კონკრეტულ პირთა საკუთრების წარმოშობის საკითხებზე მსჯელობისას ქვედა ინსტანციის სასამართლოებს არ გაუთვალისწინებიათ აგრეთვე საქართველოს უზენაესი სასამართლოს სამოქალაქო საქმეთა პალატის 05.12.2014წ. №ას-658-625-2014 გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები. საკასაციო პალატის კანონიერ ძალაში მყოფი გადაწყვეტილებით დადგენილად არის მიჩნეული, რომ 14.04.2006წ. დ. ბ-იმა დ. გ-ას მართვის და განკარგვის უფლებით განუსაზღვრელი ვადით გადასცა ავტომანქანა „...“, სახელმწიფო ნომრით 21.07.2009წ. დ. გ-ამ, როგორც დ. ბ-ის წარმომადგენელმა, გ. დ-ის მართვისა და განკარგვის უფლებით განუსაზღვრელი ვადით გადასცა 4000 ლარად ღირებული ზემოაღნიშნული ავტომანქანა. საკასაციო სასამართლოს სამოქალაქო საქმეთა პალატამ მიიჩნია, რომ მინდობილობების გაფორმებისას, ფაქტობრივად, მხარეთა შორის შედგა შეთანხმება ავტომანქანის ნასყიდობის თაობაზე, კერძოდ, დ. გ-ამ დ. ბ-ისგან შეიძინა ავტომანქანა „...“, სახელმწიფო ნომრით ..., რომელიც 21.07.2009წ. მიყიდა გ. დ-ის. პალატამ სკ-ის 186-ე მუხლზე მითითებით აღნიშნა, რომ ვინაიდან დადასტურდა მხარეთა შეთანხმება ხელშეკრულების არსებით პირობებზე, ასევე მოძრავი ნივთის შეძენის პირდაპირ მფლობელობაში გადაცემის ფაქტი, ამდენად, დგინდება, რომ ერთი მხრივ, დ. ბ-ისა და დ. გ-ას, ხოლო, მეორე მხრივ, დ. გ-ასა და გ. დ-ის შორის დადებული შეთანხმებები წარმოადგენდა ავტომანქანის ნასყიდობის ხელშეკრულებებს, საკასაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ დ. ბ-ის 2006 წლის 14 აპრილიდან, მას შემდეგ რაც ნივთი დ. გ-ას გადასცა, ამ ნივთზე საკუთრების უფლება აღარ გააჩნდა, მიუხედავად იმისა, რომ შს სამინისტროს მომსახურების სააგენტოში ნივთი კვლავ დ. ბ-ის სახელზე ირიცხებოდა (ხსენებულ საქმეში გ. დ-ი მოითხოვდა მოპასუხე დ. გ-ასთვის 4000 ლარის დაკისრებას იმის გამო, რომ ავტომანქანის შეძენიდან ერთი წლისა და ოთხი თვის შემდეგ შემოსავლების სამსახურმა ჩამოართვა გ. დ-ის მანქანა და დაადო ყადაღა. საკასაციო პალატის მიერ დადგენილად იქნა მიჩნეული, რომ დ. ბ-ის 2006 წლის 14 ოქტომბრიდან, მას შემდეგ, რაც ნივთი დ. გ-ას გადასცა, ამ ნივთზე

საკუთრების უფლება აღარ გააჩნდა შსს მომსახურების სააგენტოში მანქანის მის სახელზე რეგისტრაციის მიუხედავად. გ. დ-ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა, საკასაციო პალატამ არ გაიზიარა მოსაზრება გ. დ-ის მიერ ნაკლის მქონე ნივთის შეძენის თაობაზე, ამასთანავე პალატამ მიუთითა, რომ გ. დ-ის, როგორც მოძრავი ნივთის მესაკუთრეს, ჰქონდა უფლება მიემართა სასამართლოსათვის სსიპ შემოსავლების სამსახურის წინააღმდეგ ქონების ყადაღისაგან გათავისუფლების მოთხოვნით). საკასაციო პალატა თვლის, რომ ვინაიდან სასამართლოს კანონიერ ძალაში მყოფ გადაწყვეტილებაში ნამსჯელია იმავე ავტომანქანასთან დაკავშირებით იმავე პირთა საკუთრების უფლების წარმოშობასა და გადასვლაზე, რომელთა უფლებრივ სტატუსს განსაზღვრავს დავაშიც ენიჭება არსებითი მნიშვნელობა, სუს 05.12.2014წ. №ას-658-625-2014 გადაწყვეტილება რელევანტურია მოცემული დავის გადაწყვეტისათვის და სააპელაციო პალატამ საქმის ხელახლა განხილვისას უნდა იქონიოს მასზე მსჯელობა.

ქვედა ინსტანციის სასამართლოებს, სასკ-ის 1.2 მუხლისა და სსკ-ის 106-ე მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 14.05.2015წ. №3/74-15 კანონიერ ძალაში მყოფი გადაწყვეტილების საფუძველზე, პრეიუდიციულად დადგენილ გარემოებებზე აქვთ მიჩნეული, რომ 15.10.2010წ. სსიპ შემოსავლების სამსახურმა ჩამოართვა გ. დ-ის ავტომანქანა იმ მოტივით, რომ ავტომანქანა ირიცხებოდა ი/მ დ. ბ-ის სახელზე, რომელსაც ჰქონდა საგადასახადო დავალიანება. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 05.08.2014წ. №36140 ბრძანებით გ. დ-ის 19.06.2014წ. საჩივარი ი/მ დ. ბ-ის საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის მიზნით გავრცელებული ყადაღის გაუქმებისა და ქონებაზე ყადაღის დადების აქტიდან ამორიცხვის შესახებ, დარჩა განუხილველი. საჩივრის განუხილველად დატოვების შესახებ სსიპ შემოსავლების სამსახურის ზემოაღნიშნული 05.08.2014წ. ბრძანება თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 14.05.2015წ. №3/74-15 კანონიერ ძალაში მყოფი გადაწყვეტილებით სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა გ. დ-ის საჩივრის განხილვა და საქმის გარემოებათა სათანადოდ გამოკვლევა. სწორედ აღნიშნული გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით გამოიცა განსაზღვრულ დავაში გასაჩივრებული აქტი – სსიპ შემოსავლების სამსახურის 03.04.2017წ. ბრძანება. აღნიშნულის მიუხედავად ქვედა ინსტანციის სასამართლოებმა ისე იმსჯელეს გასაჩივრებული აქტის კანონიერებაზე, რომ არ შეუფასებიათ მისი შესაბამისობა სა-

სამართლოს იმ გადაწყვეტილებაში ასახულ მითითებებთან, რომლის აღსასრულებლადაც მოხდა სადავო აქტის გამოცემა. აღნიშნულთან მიმართებით გ. დ-ის სარჩელსა და სააპელაციო საჩივარში ასახულ პრეტენზიებზე ქვედა ინსტანციის სასამართლოებს არ უმსჯელიათ. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 14.05.2015წ. კანონიერ ძალაში მყოფ გადაწყვეტილებაში და აღნიშნული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების შესახებ თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 25.05.2016წ. განჩინებაში მიეთითა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 19.08.2013წ. №39615 ბრძანებით, იდენტური გარემოებების არსებობის პირობებში, სხვა ფიზიკური პირის საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა და საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტს დაევალა ქონების აღწერის აქტიდან საჩივრის ავტორის კუთვნილი ავტომანქანის ამორიცხვა. სასამართლომ აღნიშნა, რომ ორგანოს არ უნდა დაეშვა გ. დ-ის საჩივრის ხელახლა განხილვისას განსხვავებული გადაწყვეტილების მიღება. სასამართლომ ასევე მიუთითა უზენაესი სასამართლოს დადგენილ პრაქტიკაზე (სუსგ 27.10.2011წ. №ას-914-954-2011) და აღნიშნა, რომ სატრანსპორტო საშუალების რეგისტრაცია არ არის სამოქალაქო-სამართლებრივი აქტი, მას არ აქვს ავტომანქანაზე საკუთრების წარმოშობის მიზანი. ამავე საქმეზე სააპელაციო პალატამ აღნიშნა, რომ სასამართლოს არ წარდგენია ქონების დაყადაღების შესახებ აქტი, რომელიც ადმინისტრაციული წარმოების მასალებში მოძიებული ვერ იქნა. გ. დ-ითან მიმართებით სააპელაციო პალატამ მიუთითა, რომ სახეზეა მოძრავი ნივთის მესაკუთრე, რომელსაც საგადასახადო ვალდებულებები არ აქვს და არ არსებობს მის მიმართ საგადასახადო ვალდებულებების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების წინაპირობა.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ მართალია, გადაწყვეტილებით აქტი ბათილად იქნა ცნობილი სადავო საკითხის არსებითად გადაწყვეტის გარეშე, რაც ითვალისწინებს მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოსათვის არა მოთხოვნის დაკმაყოფილების შესახებ აქტის გამოცემის დავალებას, არამედ ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარების შედეგად დასაბუთებული აქტის გამოცემის დავალებას, აღნიშნული, თავის მხრივ, არ გამოორიცხავს ხელახალი ადმინისტრაციული წარმოების შედეგად იმავე შინაარსის გადაწყვეტილების მიღებას (სუსგ, 20.04.06წ. №ბს-1291-866(კ-05); 18.10.18წ. №ბს-368-368(კ-18); 04.10.2018წ. №ბს-567-567(კ-18), 07.03.2019წ. №ბს-797(კ-18)), თუმცა აღნიშნული ადმინისტრაციულ ორგანოს არ ათავისუფლებს სასამართლოს კანონიერ ძალაში მყოფ გადაწყვეტილებაში ასახული მითითებების გათვალისწინების საჭიროებისა-

გან. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილით საბუთდება საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი შეფასების საფუძველზე დავის გადაწყვეტის კონკრეტული შედეგის მართლობიერება, ხოლო გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილში აისახება კონკრეტული, სამართლებრივი შედეგი. ამდენად, სარეზოლუციო ნაწილის დებულებები გაგებულ უნდა იქნეს გადაწყვეტილების აღწერილობით ნაწილში დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და სამოტივაციო ნაწილში მოყვანილი სამართლებრივი საფუძვლების გათვალისწინებით (სუსგ 24.05.2018წ. №ბს-743-735(კ-16)). სსიპ შემოსავლების სამსახურის სადავო 03.04.2017წ. №8897 ბრძანება არ შეიცავს რაიმე დასაბუთებას კანონიერ ძალაში მყოფ გადაწყვეტილებაში ასახულ მითითებებთან დაკავშირებით, არ დგინდება, ამ მართულებით ფაქტობრივ გარემოებათა გამოკვლევა და შეფასება. როგორც სსიპ შემოსავლების სამსახურის 03.04.2017წ. სადავო ბრძანებაში, ასევე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 22.06.2017წ. სადავო გადაწყვეტილებაში უგულებელყოფილია სასამართლოს კანონიერ ძალაში მყოფი ის გადაწყვეტილება, რომელთა აღსასრულებლადაც მოხდა აღნიშნული აქტების გამოცემა. სადავო აქტები არ შეიცავს არგუმენტირებულ მოსაზრებებს სასამართლოს მითითების გაზიარების შეუძლებლობასთან დაკავშირებით. საკასაციო პალატა თვლის, რომ მხოლოდ საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების აღწერა და ნორმის ციტირება არ ქმნის ადმინისტრაციული ორგანოს გადაწყვეტილების საკმარის დასაბუთებას, სააპელაციო პალატას არ შეუფასებია სადავო აქტის სასამართლოს იმ გადაწყვეტილებასთან შესაბამისობა, რომლის აღსასრულებლადაც მოხდა მისი გამოცემა.

არ არის სათანადოდ განსაზღვრული აგრეთვე დავის საგანი. მართალია, მოცემულ დავაში გასაჩივრებულია სსიპ შემოსავლების სამსახურის 03.04.2017წ. ბრძანება, თუმცა გ. დ-ის ის საჩივარი, რომლის განხილვის შედეგადაც აღნიშნული ბრძანების გამოცემა მოხდა, არ არის საქმეში დაცული, რის გამოც გ. დ-ის თავდაპირველი მოთხოვნის ზუსტი ფორმულირების, საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთების კონკრეტულად დადგენა ვერ ხერხდება. საკასაციო პალატა თვლის, რომ საჩივარზე გამოცემული აქტის კანონიერების შეფასება საჭიროებდა ორგანოში წარდგენილი საჩივრის გაცნობას.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ მართალია, მხარეთა ახსნა-განმარტებებისა და სადავო აქტების მიხედვით, გ. დ-ი სსიპ შემოსავლების სამსახურში წარდგენილი საჩივრით ითხოვდა თავისი

კუთვნილი ავტომობილის დადებული ყადაღისაგან გათავისუფლებასა და დ. ბ-ის ქონების ყადაღის აქტიდან მის ამორიცხვას, თუმცა მნიშვნელოვანია, რომ საქმეში არ არის დაცული არც ერთი აღნიშნული დოკუმენტი (ყადაღის დადების აქტი, დაყადაღებული ქონების აღწერა), დ. ბ-ის ქონების დაყადაღების აქტი ან კონკრეტულ ავტომობილზე ყადაღის დადების ბრძანება მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოებს არ წარმოუდგენიათ თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მიერ სათანადო მტკიცებულებათა გამოთხოვის მიუხედავად. შესაბამისად, იმ გარემოების უტყუარად დადასტურებულად მიჩნევა, რომ დ. ბ-ის ქონების დაყადაღების აქტით ყადაღა დაედო აგრეთვე ჯერ დ. გ-ასთვის, ხოლო შემდგომში გ. დ-ისათვის გადაცემულ ავტომანქანას, არ არის დოკუმენტურად დასაბუთებული. სსკ-ის 102.3 მუხლის მიხედვით, საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით. ადმინისტრაციული ორგანოს მითითებით დ. ბ-ის ქონებას ყადაღა დაედო 24.02.2010წ., ხოლო ქონების დაყადაღების (აღწერის) აქტი 27.02.2010წ. შედგა. საგადასახადო კოდექსის აღნიშნულ პერიოდში მოქმედი რედაქციის მიხედვით ქონებაზე ყადაღის დადების თაობაზე საგადასახადო ორგანოს უფროსი/მისი მოადგილე გამოსცემდა ბრძანებას (87.3 მუხ.), ყადაღის დადება გულისხმობდა ამასთანავე ქონებაზე გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის ქონების აღწერას (87.2 მუხ.). ამდენად, კონკრეტულ ქონებაზე ყადაღის წარმოშობა უნდა დადასტურდეს ქონების აღწერა-დაყადაღების აქტით და უფლებამოსილი პირის მიერ გამოცემული სათანადო ბრძანებით. რომელიმე აღნიშნული დოკუმენტი საქმეში დაცული არ არის. აღნიშნული აქტების ჩანაცვლებას ვერ მოახდენს სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ წარდგენილი ელექტრონული პროგრამიდან ამონაწერი, რომლის თანახმად, ბ-ის ქონებაზე ყადაღის დადება 24.02.2010წ. მოხდა, რადგან გაურკვეველია ამ ქონების ფარგლებში რამდენად იყო მოქცეული სადავო ავტომანქანა.

ამასთანავე, საქმის მასალებით დგინდება, რომ სსიპ აღსრულების ეროვნული ბიუროს თბილისის სააღსრულებო ბიუროს 04.12.2017წ. წერილის თანახმად, ავტოსატრანსპორტო საშუალება „...“ სახელმწიფო ნომრით: ... რეალიზებულ იქნა 23.03.2012წ. გამართულ პირველ იძულებით აუქციონზე 4500 ლარად. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაგების განხილვის საბჭოს 22.06.2017წ. გადაწყვეტილებაში მითითებულია, რომ 23.03.2012წ. გამართულ იძულებით აუქციონზე თბილისის სააღსრუ-

ლებო ბიუროს მიერ ავტომანქანა გაიყიდა მ. მ-იზე, აღნიშნული ავტომანქანის ყადაღადადებული ქონების აღწერის აქტიდან ამორიცხვის მოთხოვნით გ. დ-იმა სსიპ შემოსავლების სამსახურს მიმართა 19.06.2014წ.. ამდენად, ყადაღის წარმომშობ დოკუმენტაციაში სადავო ავტომანქანის მითითების შემთხვევაში, დგინდება, რომ ეს აქტები უკვე აღსრულებულია, ყადაღადადებული ავტომანქანა რეალიზებულია, თუმცა აღნიშნული არ გამოორიცხავს სადავო აქტების არამართლზომიერების დადგენის მიმართ მოსარჩელის კანონიერი ინტერესის არსებობას.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა თვლის, რომ არსებობს სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული განჩინების გაუქმების და იმავე სასამართლოსათვის საქმის ხელახლა განსახილველად დაბრუნების საფუძველი. საქმის ხელახლა განხილვისას სააპელაციო პალატამ სრულად უნდა გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის გარემოებები, შეაფასოს სასამართლოს კანონიერ ძალაში მყოფი გადაწყვეტილებებით დადგენილი გარემოებები, გამოარკვიოს საგადასახადო გირავნობისა და ყადაღის ფარგლები. დავის ხელახლა განხილვისას, პალატამ უნდა გაითვალისწინოს ის გარემოებაც, რომ გ. დ-ის სარჩელით მოთხოვნილი ჰქონდა ადვოკატის მომსახურების ხარჯის ანაზღაურება.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ გ ი ნ ა:

1. გ. დ-ის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 12.03.2019წ. განჩინება და საქმე ხელახალი განხილვისათვის დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
3. სასამართლო ხარჯების განაწილების საკითხი გადაწყდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების დადგენისას;
4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საგადასახადო მოთხოვნის დღგ-ს სახით დარიცხვის კანონიერება

ბანკინება საქართველოს სახელით

№ბს-503(2კ-21)

30 მაისი, 2023 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა
შემადგენლობა: ბ. სტურუა (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
მ. ვაჩაძე,
გ. აბუსერიძე**

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2019 წლის 19 ივნისს შპს „კ...მ“ სარჩელით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 6 დეკემბრის №34966 ბრძანების და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 6 დეკემბრის №038-9 საგადასახადო მოთხოვნის დღგ-ის სახით 22.495 ლარის დარიცხვის ნაწილში და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2019 წლის 22 მაისის №8126/2/2019 გადაწყვეტილების, დღგ-ის სახით 22.495 ლარის დარიცხვის კანონიერად მიჩნევის ნაწილში ბათილად ცნობა.

მოსარჩელემ მიუთითა, რომ შპს „კ...ის“ ძირითად შემოსავალს წარმოადგენს სასტუმროს მომსახურება, გარდა ამისა იგი ერთიანი კომპლექსის სახით ფლობს და აერთიანებს სხვადასხვა მომსახურებას, კერძოდ: სამ სასტუმრო კომპლექსს, გარე საცურაო აუზს, შიდა საცურაო აუზს, აფთიაქს, პოლიკლინიკას, ქართულ და იტალიურ რესტორანს, მარკეტს, სუვენირების მაღაზიას, ზიპლაინს, ბანრების ქალაქს, სასროლეთს და სპა ცენტრს. შპს „კ...მ“ შექმნა ტურისტული მომსახურების პაკეტი და ხელშეკრულება გააფორმა ... კომპანია „...“-სთან, რომლის მეშვეობითაც შემოჰყავს უცხოელი ტურისტების ჯგუფები და სთავაზობს მათ ტურისტულ პაკეტებს, რომლის ღირებულებაში შედის შემდეგი მომსახურება: აეროპორტიდან ოთხი ტრანსფერი, სასტუმროში დარჩენა სამჯერა-

დი კვებით, თერაპევტის კონსულტაცია, სისხლის და შარდის საერთო ანალიზი, წყალქვეშა აბაზანა ოზონით ხუთი პროცედურა, დიუბაჟი ოთხი პროცედურა, დახურული და ღია აუზით მომსახურება. მოსარჩელის განმარტებით, ხელშეკრულების ფარგლებში განხორციელებული მომსახურება წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ჟ“ ქვეპუნქტით დღგ-ს განკუთვნილი უფლებით გათავისუფლებულ ოპერაციას. 2018 წლის ივნისში „...“-სთან გაფორმებული ხელშეკრულების ფარგლებში გაწეულმა მომსახურებამ შეადგინა 131 369 ლარი, რომელიც კომპანიის მიერ დაბეგრილი იყო დღგ-ით – 20 040 ლარით, რაც არ ექვემდებარებოდა დაბეგვრას და არ გაითვალისწინა შემმონმბებელმა. აქედან გამომდინარე, მოსარჩელეს მიაჩნია, რომ 2018 წლის ივნისის დღგ ექვემდებარება შემცირებას.

სარჩელის ავტორმა აგრეთვე მიუთითა კომპანია „B...“-თან დადებულ ხელშეკრულებაზე და აღნიშნა, რომ ხელშეკრულების ფარგლებში გაწეულმა მომსახურებამ 2018 წლის ივნისში შეადგინა 16 094 ლარი, რომელიც შპს „კ...ის“ მიერ დაბეგრილი იყო დღგ-ით – 2455 ლარით, რაც საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ჟ“ ქვეპუნქტით არ ექვემდებარებოდა დაბეგვრას.

მოსარჩელეს მიაჩნია, რომ „ტურიზმისა და კურორტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მიზნებისათვის შპს „კ...“ წარმოადგენს ტუროპერატორს, ხოლო უცხოური კომპანია ასრულებს ტურაგენტის ფუნქციებს, კერძოდ ყიდის შპს „კ...ს“ მიერ ფორმირებულ ტურისტულ პაკეტებს. ამასთან, უცხოელი ტურისტებისათვის პაკეტის მიწოდება – მომსახურების გაწევა ხორციელდება უშუალოდ შპს „კ...ის“ მიერ.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 24 ივნისის განჩინებით შპს „კ...ის“ სარჩელი განსჯადობით განსახილველად გადაეგზავნა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2020 წლის 25 აგვისტოს გადაწყვეტილებით შპს „კ...ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, სადავო საკითხის გადაწყვეტილად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 6 დეკემბრის №34966 ბრძანება 22.495 ლარის დარიცხვის ნაწილში; სადავო საკითხის გადაწყვეტილად ასევე ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 6 დეკემბრის №038-9 საგადასახადო მოთხოვნა 22.495 ლარის დარიცხვის ნაწილში და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2019 წლის 22 მაისის №8126/2/2019 გადაწ-

ყვეტილება 22.495 ლარის დარიცხვის ნაწილში. ამასთან, სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ კანონით დადგენილ ვადაში ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 20 აგვისტოს №22551 ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა შპს „კ...“-ს საქმიანობის გასვლითი სრული საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა 2018 წლის 6 დეკემბრის №34966 ბრძანება და ამავე თარიღის №038-9 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის მიხედვითაც გადასახადის გადამხდელს ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა სულ 262 088 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი 120 655 ლარი, ჯარიმა 141 433 ლარი, საურავი 0 ლარი. შპს „კ...მ“ საჩივრით მიმართა შემოსავლების სამსახურს, რაც 2019 წლის 2 აპრილის №8956 ბრძანებით ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. ასევე, ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა შპს „კ...“-ს საჩივარი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2019 წლის 22 მაისის გადაწყვეტილებით, რომლითაც ნაწილობრივ გაუქმდა შემოსავლების სამსახურის 2.04.2019 წლის №8956 ბრძანება; აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადაწყვეტილების შესაბამისად დარიცხული სანქციის კორექტირება (შემცირება); ამავე გადაწყვეტილების თანახმად, შპს „კ...ს“ ტუროპერატორად მიჩნევის ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულმა დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ შპს „კ...“ არ წარმოადგენდა ტუროპერატორს და არარეზიდენტ კომპანიებთან გაფორმებული ხელშეკრულებების ფარგლებში მიღებული მომსახურების დაბეგვრა დამატებული ღირებულების გადასახადით მართლზომიერი იყო.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს „კ...“-ს გაფორმებული აქვს ხელშეკრულება ... კომპანია „...“-სთან რომლის მეშვეობითაც ახორციელებს უცხოელი ტურისტების ჯგუფურად საქართველოში შემოყვანას და მათთვის ტურისტული პაკეტის მიწოდებას რომლის ღირებულებაშიც შედის შემდეგი მომსახურებები: აეროპორტიდან ოთხი ტრანსფერი, სასტუმრო მომსახურება სამჯერადი კვებით, თერაპევტის კონსულტაცია, სისხლის და შარდის საერთო ანალიზი, წყალქვეშა აბაზანა ობონით ხუთი პროცედურა, დიუბაჟი ოთხი პროცედურა, დახურული და ღია აუზით მომსახურება.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა

კოლეგიის 2020 წლის 25 აგვისტოს გადაწყვეტილებაში აღინიშნა, რომ სადავო საკითხის გადაწყვეტისას მოპასუხე ადმინისტრაციულმა ორგანოებმა მართებულად მიუთითეს სამართლებრივ ნორმებზე, თუმცა არასათანადო შეფასება მისცეს მათ, რაც საქმეზე არამართებული გადაწყვეტილების მიღების საფუძველი გახდა. აღნიშნული გარემოება კი პირველი ინსტანციის სასამართლომ ადმინისტრაციული ორგანოსათვის დამატებითი ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარების საფუძველად მიიჩნია.

სასამართლომ მიუთითა საქმეში არსებულ 2018 წლის 10 მაისის №16052018-9 მომსახურების განვების შესახებ კომისიის ხელშეკრულებაზე, რომლის თანახმად, შპს „კ...“ ახორციელებს უცხოელი ტურისტების ჯგუფურად საქართველოში შემოყვანას და მათთვის ტურისტული პაკეტის მიწოდებას. ასევე მოიხსოვრება „ტურიზმისა და კურორტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის მე-20 პუნქტი და განმარტა, რომ ტუროპერატორი არის იურიდიული პირი ან ინდივიდუალური მენარმე, რომელიც ახორციელებს ტურისტული პროდუქტის ფორმირებასა და რეალიზაციას; ამავე კანონის მე-2 მუხლის 21-ე ნაწილით ტურაგენტი არის იურიდიული პირი ან ინდივიდუალური მენარმე, რომელიც ახორციელებს ტურისტული პროდუქტის მხოლოდ რეალიზაციას. ხსენებული მუხლის მე-14 პუნქტით ტურისტული პროდუქტი, ტურისტული მომსახურების პაკეტი არის ტურისტული მომსახურების ძირითად ფორმათა (კვება, ღამის თევა განთავსების სხვადასხვა საშუალებებში, სატრანსპორტო მომსახურება, ექსკურსიები, ტურისტული ლაშქრობები, და ა.შ.) არანაკლებ ორი კომპონენტისაგან შემდგარი კომპლექსი, რომელიც აუცილებელია ტურისტის მოთხოვნილებათა დასაკმაყოფილებლად და რომლის ღირებულება შედის ტურისტული საგზურის ფასში. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ მიუთითა, რომ გაურკვეველია მოპასუხეთა პოზიცია შპს „კ...“-ს ტუროპერატორად არ მიჩნევის შესახებ, როდესაც დადგენილია, რომ შპს „კ...“, 2018 წლის 10 მაისის №16052018-9 მომსახურების განვების შესახებ კომისიის ხელშეკრულების თანახმად, სრულად ახორციელებს ტურისტულ მომსახურებას. ამდენად, ადმინისტრაციულმა ორგანომ ადმინისტრაციული წარმოებისას არ შეაფასა საქმეში არსებული ხელშეკრულებები და შემოიფარგლა ზედაპირული განმარტებით იმის შესახებ, რომ შპს „კ...“ არ წარმოადგენდა ტუროპერატორს.

ზემოთქმულიდან გამომდინარე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემული იყო საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, რადგან

საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებები, (2018 წლის 10 მაისის მომსახურების განვეის შესახებ №16052018-9 კომისიის ხელშეკრულება), სათანადოდ არ გამოკვლეულა ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ და არ მისცემია შეფასება და სადავო საკითხის გადაწყვეტად ბათილად ცნო სადავო ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაავალა საქმისთვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2020 წლის 25 აგვისტოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა.

სააპელაციო საჩივრის ავტორი საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილების გაუქმებას და მოთხოვნის დაკმაყოფილებას ითხოვდა იმის გამო, რომ მოსარჩელეს სადავო საკითხზე შემოწმების აქტის თანახმად, თანხები არ დარიცხვია და ითხოვდა მის მიერვე დეკლარირებული თანხების გაუქმებას იმ საფუძველზე, რომ არარეზიდენტ მომხმარებლებზე მიწოდებული მომსახურება სრულად წარმოადგენდა ტუროპერატორის მიერ გაწეულ მომსახურებას და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით, უნდა დაბეგრლიყო 0%-იანი განაკვეთით. შპს „კ...სა“ და არარეზიდენტ კომპანიასთან „...“-სთან გაფორმებული ხელშეკრულების შესწავლის შედეგად, აპელანტს მიაჩნია, რომ მოსარჩელე ვერ ისარგებლებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ჟ“ ქვეპუნქტით დაწესებული შეღავათით, რადგან შეღავათით სარგებლობისათვის აღნიშნული ნორმა ითვალისწინებს ორი პირობის კუმულატიურად არსებობას: 1. ტუროპერატორების მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე ტურისტულ ობიექტებში უცხოელი ტურისტების ორგანიზებული შემოყვანა და 2. მათთვის საქართველოს ტერიტორიაზე ტურისტული მომსახურების პაკეტის მიწოდება. აპელანტს მიაჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში, ტურისტების შემოყვანას ცალსახად ახორციელებს არარეზიდენტი კომპანია „...“ და ამ მომსახურების განვეისათვის თანხას ანაზღაურებს მოსარჩელე, შესაბამისად საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ჟ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული პირველი პირობა არ არსებობს და არარეზიდენტ კომპანიებთან გაფორმებული ხელშეკრულებების ფარგლებში მიღებული მომსახურების დაბეგვრა დამატებული ღირებულების გადასახადით მართლზომიერია.

ამდენად აპელანტმა მხარემ კანონშეუსაბამოდ მიიჩნია გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და მისი ნაწილობრივ, სარჩელის დაკმაყოფილების ნაწილში გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით შპს „კ...ს“ სარჩელის სრულად უარყოფა მოითხოვა.

აპელანტი სსიპ შემოსავლების სამსახური არ დაეთანხმა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილებას და განმარტა, რომ როგორც, საგადასახადო შემონმების, ასევე საგადასახადო დავის განხილვის ეტაპზე გადასახადის გადამხდელს მიეცა საშუალება, წარედგინა მის ხელთ არსებული მტკიცებულებები, რომელიც დაადასტურებდა, რომ წარმოადგენდა ტუროპერატორს და არარეზიდენტ კომპანიებთან გაფორმებული ხელშეკრულებების ფარგლებში მიღებული მომსახურების დაბეგვრა დამატებული ღირებულების გადასახადით არამართლზომიერი იყო. აპელანტმა მიუთითა, რომ მოსარჩელე ... კომპანია „...“-სთან და უცხოურ კომპანია „B...“-თან გაფორმებული ხელშეკრულებების ფარგლებში განხორციელებულ მომსახურებას შესამონმებელ პერიოდში ბეგრავდა დამატებული ღირებულების გადასახადით და დეკლარირებული თანხების მოხსნას ითხოვდა იმ საფუძვლით, რომ არარეზიდენტ მომხმარებლებზე მინოდებული მომსახურება სრულად წარმოადგენდა ტუროპერატორის მიერ განეულ მომსახურებას და საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით უნდა დაბეგრილიყო დღგ-ს 0%-იანი განაკვეთით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურს მიაჩნია, რომ შპს „კ...“ არ წარმოადგენს ტუროპერატორს, შესაბამისად, არარეზიდენტი კომპანიებთან „...“, „B...“ გაფორმებული ხელშეკრულებების ფარგლებში მიღებული მომსახურება მართლზომიერად დაიბეგრა დამატებული ღირებულების გადასახადით და არ არსებობდა სსკ-ის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ჟ“ ქვეპუნქტით დადგენილი შეღავათით სარგებლობის და დარიცხული თანხების კორექტირების სამართლებრივი საფუძვლები.

აღნიშნულიდან გამომდინარე აპელანტმა სარჩელის დაკმაყოფილების ნაწილში პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით შპს „კ...ს“ სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2021 წლის 27 იანვრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა და უცვლელად დარჩა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2020 წლის 25 აგვისტოს გადაწყვეტილება.

სააპელაციო პალატა სრულად დაეთანხმა და გაიზიარა პირვე-

ლი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებები და დასკვნები საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით. პალატამ მიიჩნია, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სრულად და ყოველმხრივ გამოიკვლია დავასთან დაკავშირებული ყველა ფაქტობრივი გარემოება და სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა მათ.

სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით, დამატებული ღირებულების გადასახადი არაპირდაპირი, მრავალსაფეხურიანი გადასახადია, რომელსაც იხდის მომხმარებელი ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის შეძენისას, რომლის გადახდის ტვირთიც საბოლოოდ მომხმარებელს აწევს, თუმცა მომხმარებლის მიერ გადახდილი თანხის სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ეკისრება საქონლის მიმწოდებელს. აღნიშნული კი ნიშნავს იმას, რომ არაპირდაპირი გადასახადის შემთხვევაში ეკონომიკური ტვირთი არ აწევს არც ერთ მიმწოდებელს, ვინაიდან გადასახადის სიმძიმე მთლიანად გადადის საბოლოო მომხმარებელზე, რომელსაც არ გააჩნია განეული ეკონომიკური ტვირთის ანაზღაურების შესაძლებლობა, რადგან იგი არ ახდენს საქონლის შემდგომ რეალიზაციას. სწორედ დღგ-ს მრავალსაფეხურიანმა სისტემამ წარმოშვა მისი გადახდის შემთხვევაში მისი შემდგომი ჩათვლის შესაძლებლობა. დღგ-ს ჩასათვლელ თანხას წარმოადგენს დღგ-ს თანხა, რომელიც გადახდილი ან გადასახდელი იყო ბიუჯეტში ჩათვლის დოკუმენტების მიხედვით.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა საქმეში არსებულ 2018 წლის 10 მაისის №16052018-9 მომსახურების განევის შესახებ ხელშეკრულებაზე, რომლის თანახმად, შპს „კ...“ ახორციელებს უცხოელი ტურისტების ჯგუფურად საქართველოში შემოყვანას და მათთვის ტურისტული პაკეტის მიწოდებას. სასამართლომ მოიხმო „ტურიზმისა და კურორტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის მე-14, მე-20 და 21-ე პუნქტები და განმარტა, რომ არ იზიარებდა აპელანტების პოზიციას შპს „კ...ს“ ტუროპერატორად არ მიჩნევის შესახებ, რამდენადაც საქმეში არსებული 10.05.2018 წლის №16052018-9 მომსახურების განევის შესახებ ხელშეკრულებით შპს „კ...“ ახორციელებდა ტურისტულ მომსახურებას.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სააპელაციო საჩივრები არ შეიცავდა დასაბუთებულ არგუმენტაციას გადაწყვეტილების უკანონობის თაობაზე და არ დააკმაყოფილა სააპელაციო საჩივრები ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2020 წლის 25 აგვისტოს გადაწყვეტილებაზე.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2021 წლის 27 იანვრის განჩინება საკასაციო წესით

გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ.

კასატორმა – სსიპ შემოსავლების სამსახურმა აღნიშნა, რომ სამართლოს განჩინება უსაფუძვლო და იურიდიულად დაუსაბუთებელია. კასატორი არ იზიარებს სააპელაციო პალატის მსჯელობას, რადგან გადასახადის გადამხდელს, როგორც საგადასახადო შემომწმებისას, ასევე დავის განხილვის ეტაპზე მიეცა შესაძლებლობა, წარედგინა მის ხელთ არსებული მტკიცებულებები, რომელიც დაადასტურებდა, რომ წარმოადგენდა ტუროპერატორს და არარეზიდენტ კომპანიებთან გაფორმებული ხელშეკრულებების ფარგლებში მიღებული მომსახურების დაბეგვრა დამატებული ღირებულების გადასახადით არამართლზომიერი იყო. კასატორის მითითებით შპს „კ...“, „...“-სა და „B...“-თან გაფორმებული ხელშეკრულების ფარგლებში განხორციელებულ მომსახურებას შესაძომებელ პერიოდში ბეგრავდა დამატებული ღირებულების გადასახადით. მოსარჩელეს შემომწმების აქტით თანხები არ დარიცხვია და გადამხდელი ითხოვდა მის მიერ დეკლარირებული თანხების მოხსნას იმ საფუძველით, რომ არარეზიდენტ მომხმარებლებზე მიწოდებული მომსახურება სრულად წარმოადგენს ტუროპერატორის მიერ გაწეულ მომსახურებას და საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „უ“ ქვეპუნქტით მიხედვით უნდა დაიბეგროს დღგ-ს 0%-იანი განაკვეთით. შპს „კ...სა“ და არარეზიდენტ კომპანიებთან გაფორმებული ხელშეკრულებების ანალიზის შედეგად შემოსავლების სამსახურმა მიიჩნია, რომ შპს „კ...“ ვერ ისარგებლებდა საგადასახადო კოდექსის 168.4 მუხლის „უ“ ქვეპუნქტით დაწესებული შეღავათით, რადგან შეღავათით სარგებლობისათვის ნორმა ითვალისწინებდა ორი პირობის კუმულატიურად არსებობას: ტუროპერატორების მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე ტურისტულ ობიექტებში უცხოელი ტურისტების ორგანიზებულ შემოყვანას და მათთვის საქართველოს ტერიტორიაზე ტურისტული მომსახურების პაკეტის მიწოდებას. კასატორის განმარტებით, მოცემულ შემთხვევაში, ტურისტების შემოყვანას ახორციელებს არარეზიდენტი კომპანიები და ამ მომსახურების განვეისათვის თანხების ანაზღაურებს მოსარჩელე, შესაბამისად საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „უ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული პირველი პირობა არ არსებობდა. ამდენად, შპს „კ...“ არ წარმოადგენდა ტუროპერატორს და არარეზიდენტ კომპანიებთან („...“ და „B...“) გაფორმებული ხელშეკრულებების ფარგლებში მიღებული მომსახურების დაბეგვრა დამატებული ღირებულების გადასახადით მართლზომიერი იყო, რაც არ გაითვალისწინეს საქმის განმხილველმა სასამართლოებმა.

კასატორის განმარტებით, სააპელაციო პალატამ სარჩელის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების ერთადერთ საფუძვლად მიუთითა, მოსარჩელის მიერ წარდგენილ ხელშეკრულებაზე, რომელიც სათანადოდ არ იყო შესწავლილი ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ. კასატორი არ ეთანხმება პალატის მსჯელობას, რადგან მითითებული ხელშეკრულება შეისწავლა როგორც აუდიტორმა ასევე დავების განხილვის საბჭომ და დადგინდა, რომ შპს „კ...“ არ წარმოადგენს ტუროპერატორს. კასატორი მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სამართლოს განჩინება იურიდიულად არ არის დასაბუთებული და განჩინების დასაბუთება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელია, რაც სსკ-ის 394-ე მუხლის „ე“ და „ე¹“ ქვეპუნქტების თანახმად, გადაწყვეტილების გაუქმების აბსოლუტური საფუძველია.

სააპელაციო პალატის გადაწყვეტილება გასაჩივრდა აგრეთვე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ. კასატორი აღნიშნავს, რომ შპს „კ...სა“ და არარეზიდენტი კომპანია – „...“-სთან გაფორმებული ხელშეკრულების ანალიზის შედეგად, მოსარჩელე ვერ ისარგებლებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ჟ“ ქვეპუნქტით დაწესებული შეღავათით, რადგან შეღავათით სარგებლობისათვის აღნიშნული ნორმა ითვალისწინებს ორი პირობის კუმულატიურად არსებობას: 1. ტუროპერატორების მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე ტურისტულ ობიექტებში უცხოელი ტურისტების ორგანიზებული შემოყვანა და 2. მათთვის საქართველოს ტერიტორიაზე ტურისტული მომსახურების პაკეტის მიწოდება. მოცემულ შემთხვევაში, ტურისტების შემოყვანას ახორციელებს არარეზიდენტი კომპანია „...“ და ამ მომსახურების განევისათვის თანხებს ანაზღაურებს მოსარჩელე, შესაბამისად საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ჟ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული პირველი პირობა სახეზე არ არის. აღნიშნულიდან გამომდინარე, კასატორს მიაჩნია, რომ არარეზიდენტი კომპანიებთან გაფორმებული ხელშეკრულების ფარგლებში მიღებული მომსახურების დაბეგვრა დამატებული ღირებულების გადასახადით მართლზომიერია და არ არსებობს ამ საკითხის ხელახლა შესწავლის აუცილებლობა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2021 წლის 11 ივნისის განჩინებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქ-

ნა მიღებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შე-
მოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქ-
მეთა პალატის 2023 წლის 21 თებერვლის განჩინებით საქართვე-
ლოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის
საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და საქმის გან-
ხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრების გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლოს, საქმის მასალების შესწავლის, გასა-
ჩივრებული განჩინებისა და საკასაციო საჩივრების შემოწმების შე-
დეგად მიაჩნია, რომ საკასაციო საჩივრები ნაწილობრივ უნდა დაკ-
მაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმის მასალებით დასტურდება, რომ საქართველოს ფინანსთა
სამინისტროს აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 20 აგვისტოს
№22551 ბრძანების საფუძველზე ჩატარებული შპს „კ...“-ს საქმიან-
ობის გასვლითი სრული საგადასახადო შემოწმების შედეგებზე გა-
მოიცა 2018 წლის 6 დეკემბრის №34966 ბრძანება და ამავე თარი-
ღის №038-9 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის მიხედვითაც გა-
დასახადის გადამხდელს ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით
დაერიცხა სულ 262 088 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი
120 655 ლარი, ჯარიმა 141 433 ლარი, საურავი 0 ლარი. შპს „კ...მ“
საჩივრით მიმართა შემოსავლების სამსახურის, რაც 2019 წლის 2
აპრილის №8956 ბრძანებით ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. ასევე
ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა შპს „კ...“-ს საჩივარი საქართველოს
ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს
2019 წლის 22 მაისის გადაწყვეტილებით, რომლითაც ნაწილობრივ
გაუქმდა შემოსავლების სამსახურის 2019 წლის 2 აპრილის №8956
ბრძანება; აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადაწყვეტილების
შესაბამისად დარიცხული სანქციის კორექტირება (შემცირება);
ამავე გადაწყვეტილების თანახმად, შპს „კ...ს“ ტუროპერატორად
მიჩნევის ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სადავო გადაწყვეტილება დაეფუძნა საქართველოს საგადასა-
ხადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „უ“ ქვეპუნქტს, „ტუ-
რიზმისა და კურორტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2
მუხლის მე-14, მე-15 და მე-20 პუნქტებს და დავების განხილვის
საბჭომ მიიჩნია, რომ შპს „კ...“ არ წარმოადგენდა ტუროპერატორს.
შესაბამისად, არარეზიდენტ კომპანიებთან გაფორმებული ხელ-
შეკრულებების ფარგლებში მიღებული მომსახურების დაბეგვრა
დამატებული ღირებულების გადასახადით მართლზომიერი იყო და
ამ ნაწილში სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძველი არ არსებობ-

და.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლომ გასაჩივრებული განჩინების გამოტანისას ფაქტობრივი გარემოებები დაადგინა არასრულყოფილად და განჩინება იურიდიული თვალსაზრისით დაუსაბუთებელია. სააპელაციო პალატამ მიუთითა 2018 წლის 10 მაისის №16052018-9 მომსახურების განვეის შესახებ ხელშეკრულებაზე, რომლის თანახმად, შპს „კ...“ ახორციელებს უცხოელი ტურისტების ჯგუფურად საქართველოში შემოყვანას და მათთვის ტურისტული პაკეტის მიწოდებას და „ტურიზმისა და კურორტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის მე-14, მე-20 და 2¹ პუნქტების საფუძველზე განმარტა, რომ არ იზიარებდა აპელანტების პოზიციას შპს „კ...ს“ ტუროპერატორად არ მიჩნევის შესახებ, რამდენადაც საქმეში არსებული 10.05.2018 წლის №16052018-9 მომსახურების განვეის შესახებ ხელშეკრულებით შპს „კ...“ ახორციელებდა ტურისტულ მომსახურებას. სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ ადმინისტრაციული წარმოებისას არ შეაფასა საქმეში არსებული ხელშეკრულებები და შემოიფარგლა ზედაპირული განმარტებით იმის შესახებ, რომ შპს „კ...“ არ წარმოადგენდა ტუროპერატორს. სააპელაციო სასამართლომ სრულად გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტება, რომ „მოპასუხეებმა მართალია მიუთითეს ადეკვატური სამართლის ნორმა, თუმცა არასათანადო შეფასება მისცეს მას, რაც საქმეზე არასწორი გადანაცვტილების მიღების საფუძველი გახდა, ხოლო აღნიშნული გარემოება ადმინისტრაციული ორგანოსათვის დამატებითი ადმინისტრაციული წარმოების ჩასატარებლად საქმის დაბრუნების საფუძველია“ (27.01.2021 წლის განჩინება გვ.23, მესამე აბზაცი).

საკასაციო პალატა უპირველეს ყოვლისა მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ შპს „კ...“ მოთხოვნის დაკმაყოფილების საფუძველად ეყრდნობა არარეზიდენტ კომპანიებთან „...“-სა და „B...“-თან გაფორმებულ ხელშეკრულებებს. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2019 წლის 22 მაისის №8126/2/2019 გადაწყვეტილებით ასევე დადგენილია, რომ „...“-სთან გაფორმებული ხელშეკრულების ფარგლებში განხორციელებულმა შპს „კ...ს“ მომსახურებამ შეადგინა 131 369 ლარი, რომელიც მოსარჩელის მიერ დაბეგრილი იყო დღგ-ით 20 040 ლარით, ხოლო „B...“-თან მომსახურებამ შეადგინა 16 094 ლარი, რაც ასევე დაბეგრილი იყო დღგ-ით 2455 ლარით, რაც არ ექვემდებარებოდა დაბეგვრას და მოპასუხე მხარემ არ გაითვალისწინა, რომ დასახელებული ხელშეკრულებების ფარგლებში საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „უ“ ქვეპუნქტით არსებობდა ჩათვლის

უფლებით დღგ-ისგან გათავისუფლების საფუძველი. ასევე დადგენილია, რომ საქალაქო სასამართლოს 2020 წლის 25 აგვისტოს გადაწყვეტილებით შპს „კ...ს“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ და სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სადავო ადმინისტრაციული აქტები 22,495 ლარის დარიცხვის ნაწილში. დასახელებული თანხა კი წარმოადგენს ორივე არარეზიდენტ კომპანიასთან დადებული ხელშეკრულებით გათვალისწინებული მომსახურების დაბეგრილი დამატებული ღირებულების გადასახადის ჯამს ($20\,040 + 2455 = 22,495$). საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ ქვედა ინსტანციის სასამართლოებმა მართალია შეაფასეს „B...“-თან დადებული მომსახურების ხელშეკრულება, თუმცა ხელშეკრულება საქმის მასალებს არ ერთვის და მისი შინაარსის გაცნობა საკასაციო სასამართლოსათვის შეუძლებელია.

საკასაციო პალატა აქვე მიუთითებს „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-6 მუხლის პირველ პუნქტზე, რომლითაც ნებისმიერი სამართლებრივი ფორმის სამენარმეო საზოგადოების წესდება უნდა შეიცავდეს სულ მცირე შემდეგ მონაცემებს: ა) სამენარმეო საზოგადოების სამართლებრივ ფორმას; ბ) სამენარმეო საზოგადოების საქმიანობის საგანს. საქმიანობის საგნად შეიძლება მიეთითოს როგორც ზოგადი სამენარმეო საქმიანობა, ისე კონკრეტული საქმიანობის საგანი; გ) პარტნიორთა შორის შეთანხმებულ შეზღუდვას წილზე საკუთრების უფლებასთან დაკავშირებით, ასეთი შეთანხმების არსებობის შემთხვევაში; დ) ინფორმაციას პარტნიორთა შეთანხმების არსებობის თაობაზე, თუ ასეთი შეთანხმება არსებობს. საკასაციო პალატა მიუთითებს, რომ საქმის მასალებს არ ერთვის შპს „კ...ს“ წესდება, რომლითაც განსაზღვრული იქნება შპს-ს საქმიანობის საგანი, რაც სხვა მტკიცებულებებთან ერთობლიობაში შეფასების შედეგად შესაძლებლობას მისცემს სასამართლოს განსაზღვროს შპს-ს საქმიანობის მიმართულება. საქმის საკასაციო ინსტანციაში განხილვის ეტაპზე სასამართლოს არ გააჩნია ფაქტობრივი გარემოებების დადგენის იურისდიქცია, ამდენად, საკასაციო პალატამ უნდა შეამოწმოს, რამდენად სწორად განახორციელა აღნიშნული პროცესი სააპელაციო სასამართლომ. საკასაციო სასამართლო სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105.2 მუხლის საფუძველზე განმარტავს, რომ სასამართლომ თითოეული საქმის განხილვისას უნდა მოიპოვოს მტკიცებულებები, სარწმუნოდ დაადგინოს საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, მისცეს მათ სამართლებრივი შეფასება და გამოიტანოს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ. საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, სადავო საკითხის გადაწყვეტისას სააპელაციო სასამართლოს უნდა დაევალებინა მხა-

რეთათვის „B...“-თან გაფორმებულ ხელშეკრულებისა და შპს „კ...ს“ წესდების წარდგენა და საქმეში არსებულ მტკიცებულებებთან ერთობლიობაში უნდა დაედგინა ფაქტობრივი გარემოებები და არ უნდა შემოფარგლულიყო მხოლოდ „...“-სთან დადებული ხელშეკრულების შეფასებით.

რაც შეეხება სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად საქმის ადმინისტრაციული ორგანოსათვის დაბრუნებას, საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებულია სასამართლოს შესაძლებლობა, შეცილებით სარჩელთან დაკავშირებით მიიღოს გადაწყვეტილება სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისა და მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოსთვის ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის დავალების თაობაზე. ამავდროულად განსაზღვრულია, რომ მსგავსი გადაწყვეტილება მიიღება მხოლოდ მაშინ, როდესაც ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისთვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, ხოლო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისთვის არსებობს მხარის გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი. ამასთან, ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლით მინიჭებული უფლებამოსილება სასამართლომ უნდა გამოიყენოს იმ ვითარებაში, როცა სასამართლო წესით ვერ ხერხდება ფაქტობრივი გარემოებების დადგენა და შეფასება. შესაბამისად, შეუძლებელი ხდება სადავო ადმინისტრაციული აქტის მატერიალური კანონიერების შეფასება (სუსგ №ბს-1285-1229(2კ-09), 20.04.2010წ., №ბს-210-209(კ-16), 18.12.2017წ.). სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად საქმის ადმინისტრაციული ორგანოსათვის დაბრუნება და ახალი აქტის გამოცემის დავალება საჭიროებდა იმ გარემოებების მითითებას, რომელიც არ იქნა გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ აქტის გამოცემისას და ახალი გადაწყვეტილების მიღებამდე ამ გარემოების გარკვევის დავალებას. გასაჩივრებული განჩინება ასეთ მითითებას არ შეიცავს. სასამართლო დავის გადაუწყვეტლად აქტს ბათილად ცნობს იმ შემთხვევაში, როდესაც აშკარაა, რომ გადაწყვეტილების მიღება საჭიროებდა გარკვეული გარემოებების გამოკვლევას, რომელიც არ იქნა გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ, ამასთანავე, ამ გარემოების გამოკვლევას არსებითი მნიშვნელობა აქვს გადაწყვეტილების მიღებისათვის. სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული განჩინება არ შეიცავს ასკ-ის 32.4 მუხლის გამოყენების დასაბუთებას და სასამართლოს არ უმსჯელია ასეთი გადაწყვეტილების მიღების

პროცესუალურ წინაპირობებზე.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ასკ-ის 32.4 მუხლით მინიჭებულ უფლებამოსილებას სასამართლო იყენებს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც სამართალწარმოების ფარგლებში ვერ ხერხდება სადავო ფაქტობრივი გარემოებების დადგენა და შეფასება, რაც, თავის მხრივ, შეუძლებელს ხდის სადავო ადმინისტრაციული აქტების კანონიერებაზე მსჯელობას. სააპელაციო პალატის გასაჩივრებული განჩინება, პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადანყვეტილების მსგავსად, არ შეიცავს რაიმე მითითებას სადავო აქტებით დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებზე. სასამართლოებმა განმარტეს, რომ არ იზიარებდნენ აპელანტების პოზიციას შპს „კ...“ ტუროპერატორად არ მიჩნევის შესახებ, რამდენადაც საქმეში არსებული 10.05.2018 წლის №16052018-9 მომსახურების განვების შესახებ ხელშეკრულებით შპს „კ...“ ახორციელებდა ტურისტულ მომსახურებას. სააპელაციო პალატამ შეაფასა მხოლოდ „...“-სთან დადებული ხელშეკრულება, თუმცა ადმინისტრაციულ ორგანოს მიუთითა, საქმეში არსებულ ხელშეკრულებებზე და აღნიშნა, რომ ადმინისტრაციული ორგანო შემოიფარგლა ზედაპირული განმარტებით იმის შესახებ, რომ შპს „კ...“ არ წარმოადგენდა ტუროპერატორს. იმავედროულად, სააპელაციო პალატამ დატოვა რა ძალაში პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადანყვეტილება, დაეთანხმა მითითებას ადმინისტრაციული ორგანოსადმი, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ არასწორი შეფასება მისცა მართებულად გამოყენებულ სამართლის ნორმას, რამაც მცდარი გადანყვეტილების მიღება გამოიწვია. სწორედ დასახელებული გარემოება გახდა ადმინისტრაციული წარმოების ჩასატარებლად საქმის დაბრუნების საფუძველი. აღსანიშნავია, რომ სააპელაციო პალატას ასევე არ მიუთითებია რომელიმე ფაქტობრივი გარემოების სასამართლოს მხრიდან დადგენის შეუძლებლობაზე. საკასაციო სასამართლო მოიხმობს სსკ-ის 377.1 მუხლს, რომლის თანახმად, სააპელაციო ინსტანციაში მართლმსაჯულება ხორციელდება გასაჩივრებული გადანყვეტილების ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში შემონგების გზით, რაც გულისხმობს სააპელაციო საჩივრის მოტივების საფუძვლიანობის შეფასებასაც. სსკ-ის 249-ე მუხლის შესაბამისად, სასამართლოს გადანყვეტილებაში უნდა მიეთითოს საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები, მტკიცებულებები, რომელთაც ემყარება სასამართლოს დასკვნები და მოსაზრებანი, რომლებითაც სასამართლო უარყოფს ამა თუ იმ მტკიცებულებას. სასამართლომ გადანყვეტილების სამოტივაციო ნაწილში უნდა აღნიშნოს არამართო კანონები, რომლებითაც იხელმძღვანელა, არამედ ასევე საქმეზე დადგე-

ნილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი შეფასება. საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ სადავო ურთიერთობის სამართლებრივი შეფასება სასამართლოს ვალდებულებაა. სააპელაციო და საკასაციო სასამართლო არაა შებოჭილი სააპელაციო თუ საკასაციო საჩივარში მითითებული კანონის დარღვევებით და ისინი ამონმებენ გადაწყვეტილებას მატერიალურსამართლებრივი ნორმების სწორად გამოყენების თვალსაზრისით. თუ ასეთი შემთხვევების შედეგად სასამართლო იმ დასკვნას გამოიტანს, რომ საჩივრის მოთხოვნა გადაწყვეტილების გაუქმების ან შეცვლის შესახებ უნდა დაკმაყოფილდეს, მაგრამ არა საჩივარში მითითებული, არამედ მატერიალურსამართლებრივი ნორმის (კანონის) სხვა დარღვევის გამო, სასამართლომ უნდა გამოიტანოს შესაბამისი გადაწყვეტილება. იმ შემთხვევაში კი, თუ არასწორი სამართლებრივი შეფასების შედეგად, ანუ კანონის (სსსკ-ის 393.2 მუხლის) დარღვევით მიღებული გადაწყვეტილების ძალაში დატოვება შესაძლებელია სხვაგვარი სამართლებრივი შეფასებით, სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია, თავისი განჩინებით ძალაში დატოვოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება ან ამ გადაწყვეტილების შეცვლით მიიღოს ახალი გადაწყვეტილება (სსსკ-ის 386-ე მუხლი). ასეთივე შესაძლებლობითაა აღჭურვილი საკასაციო სასამართლოც, კერძოდ, მას შეუძლია, არ გააუქმოს გადაწყვეტილება და ძალაში დატოვოს იგი (სსსკ-ის 410-ე მუხლის „გ“ ქვეპუნქტი) ან ახალი გადაწყვეტილებით დაადგინოს სხვა სამართლებრივი შედეგი (სსსკ-ის 411-ე მუხლი). აქედან გამომდინარე საკასაციო სასამართლო არ იზიარებს ასკ-ის 32.4 მუხლის გამოყენების საფუძვლად, ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან სამართლებრივი ნორმის არასწორად განმარტების დასახელებას, რადგან, როგორც აღინიშნა, სადავო ურთიერთობის სამართლებრივი შეფასება (ნორმის განმარტება) სასამართლოს ვალდებულებას წარმოადგენს.

ამდენად, საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სასამართლომ ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე საკითხი უნდა გადაწყვიტოს მხოლოდ კონკრეტული წინაპირობების არსებობისას, კერძოდ, თუკი ადმინისტრაციულ ორგანოს არ გამოუკვლევია და შეუსწავლია საქმის გარემოებები, ამ გარემოებებს საქმის გადაწყვეტისთვის არსებითი მნიშვნელობა აქვს და მათი დადგენა და გამოკვლევა სასამართლოს მიერ შეუძლებელია, ან როდესაც ადგილი აქვს ადმინისტრაციული ორგანოს მოქმედებას დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში. სასამართლომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის გამოყენებისას უნდა დაასაბუთოს, კონკრეტულად რომელი ფაქტობრივი გარემოებები არ იქნა

შესწავლილი და დადგენილი ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ, რა საკითხი საჭიროების გამოკვლევას და რატომ არის ამ ფაქტების დადგენა შეუძლებელი სასამართლოს მიერ, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 და მე-19 მუხლებით მინიჭებული მტკიცებულებათა საკუთარი ინიციატივით მოპოვების უფლებამოსილების გამოყენების პირობებშიც კი. მხოლოდ ამგვარი დასაბუთების შემთხვევაში არის შესაძლებელი დავის ასკ-ის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე გადაწყვეტის მართებულიად მიჩნევა, წინააღმდეგ შემთხვევაში, სასამართლო არის კომპეტენტური და ვალდებული, რომ არსებითად გადაწყვეტოს სასამართლოში მიმდინარე დავა (სუსგ №ბს-1374(2კ-კს-19), 04.03.2020წ.; №ბს-№707(კ-22), 21.07.2022წ.; №ბს-768(კ-21), 1.11.2022წ.).

საკასაციო სასამართლო დამატებით განმარტავს, რომ ასკ-ის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილების სათანადო დასაბუთება ემსახურება სასამართლოსადმი მმართვეის უფლების ჯეროვან რეალიზაციას, რათა, ერთი მხრივ, მხარეთათვის გასაგები იყოს, რატომ მიიღო სასამართლომ კონკრეტული გადაწყვეტილება, მეორე მხრივ კი, შესაძლებელი იყოს მიღებული გადაწყვეტილების დროული და ჯეროვანი აღსრულება. გადაწყვეტილების აღსრულება კი უნდა უზრუნველყოს ადმინისტრაციულმა ორგანომ, რომელიც ვალდებულია, ახალი ადმინისტრაციული წარმოების ფარგლებში სრულად გაითვალისწინოს სასამართლოს მითითებები, სრულყოფილად გამოიკვლიოს და დაადგინოს გადაწყვეტილებაში მითითებული ფაქტები და მისცეს მათ სწორი სამართლებრივი შეფასება.

საკასაციო პალატას მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლომ ვერ დაასაბუთა მოცემულ შემთხვევაში ფაქტობრივი გარემოებების სასამართლო წარმოების ფარგლებში დადგენის შეუძლებლობა სადავო აქტებთან მიმართებაში. სააპელაციო სასამართლოს განჩინება არ შეიცავს სათანადო მსჯელობას, განსახილველ დავაზე ასკ-ის 32.4 მუხლის გამოყენების საჭიროების თაობაზე. კერძოდ, გასაჩივრებული განჩინება არ შეიცავს კონკრეტიზაციას, რა გარემოებების გამოკვლევა არ მოხდა ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან, რომელი მტკიცებულებების შესწავლა-შემოწმებას ითხოვს სასამართლო და რა გარემოებების გამოვლენის პირობებში ჩნდება მოთხოვნის დაკმაყოფილების სამართლებრივი პერსპექტივა. სააპელაციო სასამართლოსაგან განსხვავებით საკასაციო სასამართლოს მიერ ფაქტობრივი გარემოებების დადგენასთან დაკავშირებული პროცესუალური საქმიანობა ვლინდება არა ფაქტების დადგენაში, არამედ – დასადგენ ფაქტებზე მითითებაში. საკასა-

ციო პალატა არ არის შებოჭილი ქვედა ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებით, თუმცა აღნიშნული უფლებამოსილს არ ხდის საკასაციო სასამართლოს თავადვე დადგინოს ფაქტობრივი გარემოებები, საკასაციო სასამართლოს პროცესუალური როლის გათვალისწინებით საკასაციო სასამართლო არ არის ფაქტების დამდგენი სასამართლო. მტკიცებულებების გამოკვლევისა და ფაქტობრივი გარემოებების დადგენაზე უფლებამოსილი სასამართლო სააპელაციო სასამართლოა. პროცესუალური დანაწესებიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო აფასებს არა მტკიცებულებებს, არამედ – ამ მტკიცებულებათა სააპელაციო სასამართლოს მიერ შეფასების მართებულობას. ვინაიდან დასადგენია საქმის გადაწყვეტისათვის აუცილებელი ფაქტობრივი გარემოებები და საქმეში წარმოდგენილი მასალები არ არის საკმარისი ახალი გადაწყვეტილების მისაღებად, საკასაციო სასამართლო მოკლებულია შესაძლებლობას სამართლებრივი შეფასება მისცეს სადავო საკითხს.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული განჩინება დაუსაბუთებელია, სახეზეა სსკ-ის 394-ე მუხლის „ე“ და „ე1“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული დარღვევა ანუ განჩინება იურიდიულად არ არის დასაბუთებული და განჩინების დასაბუთება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელია, რაც სსკ-ის 394-ე მუხლის „ე“ და „ე1“ ქვეპუნქტების თანახმად, გადაწყვეტილების გაუქმების აბსოლუტური საფუძველია. ამდენად, სახეზეა სსკ-ის 412-ე მუხლის საფუძველზე საქმის ხელახალი განხილვისათვის იმავე სასამართლოსათვის დაბრუნების პირობა. საქმის ხელახალი განხილვისას სასამართლომ სრულყოფილად უნდა გამოიკვლიოს საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, ადმინისტრაციული ორგანოსათვის დავალების ნაცვლად, სადავო სამართლებრივი საკითხი თავად შეაფასოს, იმსჯელოს სასარჩელო მოთხოვნის საფუძვლიანობაზე და მიიღოს დასაბუთებული გადაწყვეტილება.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412-ე მუხლის საფუძველზე უნდა გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2021 წლის 27 იანვრის გასაჩივრებული განჩინება და საქმე ხელახალი განხილვის მიზნით უნდა დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ად-

მინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 399-ე, 412-ე მუხლით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2021 წლის 27 იანვრის განჩინება და საქმე ხელახალი განხილვისთვის დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;

2. სასამართლო ხარჯები გადანაწილდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების დადგენისას;

3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საქართველოს უზენაესი სასამართლო
თბილისი 0110, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №6
www.supremecourt.ge