

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

2025, №7

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

2025, №7

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

2025, №7

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

2025, №7

გადაწყვეტილებების შერჩევასა 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

საქიჯბელი

1. საგადასახადო და საბაჟო სამართალდარღვევა

შემოსავლების სამსახურის ბრძანებისა და საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის ბათილად ცნობის მოთხოვნაზე უფლებამოსილი პირის განსაზღვრა	4
საბაჟო სამართალდარღვევის ჩადენის გამო სიტყვიერი შენიშვნის გამოცხადების კანონიერება	27
სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირების გამო დაჯარიმების კანონიერება	44
სამენარმეო საქმიანობისთვის სასაქონლო ზედნადების გამონერის საფუძველი	62
საგადასახადო შემონმების აქტისა და საგადასახადო მოთხოვნის კანონიერება	79

2. საგადასახადო ორგანოს ადმინისტრაციული აქტების კანონიერება

საგადასახადო დეკლარაციაში ცვლილების შეტანის გამო მოტივირებული ბრძანების გამოცემა	112
მინის ნაკვეთზე საანგარიშო პერიოდში დარიცხული ქონების გადასახადის თაობაზე შემოსავლების სამსახურის აქტის კანონიერება	133
დოკუმენტურად დაუდასტურებელი ხარჯების არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების გარეშე საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის თაობაზე აქტის კანონიერება	144
შემოსავლების სამსახურისა და ფინანსთა სამინისტროს ადმინისტრაციული აქტების ბათილად ცნობის შედეგად გადასახადის გადამხდელის აღრიცხვის ბარათში სამართლებრივი შედეგების ასახვა	179

1. საგადასახადო და საბაჟო სამართალდარღვევა

შემოსავლების სამსახურის ბრძანებისა და საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის გათილად ცნობის მოთხოვნაზე უშუალებამოსილი პირის განსაზღვრა

გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

№ბს-1275(2კ-22)

5 მაისი, 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, ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის დავალება

აღწერილობითი ნაწილი:

1. შპს „...ამ“ სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ.

მოსარჩელემ მოითხოვა: ა) ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 29 ივნისის №16433 ბრძანება; ბ) ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 3 ოქტომბრის გადაწყვეტილება №6289/2/2018 საჩივარზე; გ) დაევალოს სსიპ შემოსავლების სამსახურს გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი მოსარჩელის 2018 წლის 20 ივნისის საჩივართან დაკავშირებით.

სარჩელის თანახმად, შპს „ჯ...ის“ 2017 წლის 25 დეკემბრის და 26 დეკემბრის განცხადების შესაბამისად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2017 წლის 27 დეკემბრის წერილით შპს „ჯ...ს“ მიეცა თანხმობა ყადაღადადებული ქონების იჯარით გაცემის თაობაზე იმ პირობით, რომ იჯარის თანხა, რომელიც არ უნდა ყოფილიყო სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს დასკვნით განსაზღვრულ საბაზრო ღირე-

ბულებზე ნაკლები, ყოველთვიურად, თანაბარი პროპორციით სრულად უნდა მიმართულიყო საგადასახადო დავალიანების დასაფარად. აღნიშნული თანხმობის საფუძველზე 2018 წლის 11 იანვარს შპს „ჯ...სა“ (მეიჯარე) და შპს „...ას“ (მოიჯარე) შორის გაფორმდა იჯარის ხელშეკრულება. თანხმობა სსიპ შემოსავლების სამსახურის ანალიტიკური დეპარტამენტის უფროსის მოადგილემ ძალადაკარგულად გამოაცხადა 2018 წლის 24 მაისის ბრძანებით, იმ საფუძველით, რომ შპს „ჯ...ს“ არ შეუსრულებია აღნიშნული თანხმობით განსაზღვრული პირობები, კერძოდ, საიჯარო თანხა ყოველთვიურად თანაბარი პროპორციით არ იქნა სრულად გადახდილი სახელმწიფო ბიუჯეტში.

მოსარჩელის განმარტებით, ზემოთითხებული გარემოება არ შეესაბამება რეალობას, ვინაიდან იჯარის ხელშეკრულების საფუძველზე საიჯარო ქირას სახელმწიფო ბიუჯეტში იხდიდა არა შპს „ჯ...ი“, არამედ შპს „...ა“ და მოსარჩელეს არც ერთხელ არ დაურღვევია აღნიშნული ვალდებულება. შპს „...ას“ მიერ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 29 ივნისის ბრძანებასა (საჩივრის განუხილველად დატოვება) და 2018 წლის 24 მაისის ბრძანებაზე წარდგენილი საჩივარი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულმა დავების განხილვის საბჭომ 2018 წლის 3 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით არ დააკმაყოფილა, ვინაიდან ჩათვალა, რომ საჩივარი შპს „...ამ“ წარადგინა და ბრძანება გაასაჩივრა არა როგორც დაინტერესებულმა მხარემ, არამედ როგორც შპს „ჯ...ის“ წარმომადგენელმა, რომელსაც არ წარუდგენია სათანადო წესით დამონებული უფლებამოსილების დამადასტურებელი დოკუმენტი.

მოსარჩელის განმარტებით, შპს „...ა“ აღნიშნულ ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში წარმოადგენს დაინტერესებულ მხარეს, ვინაიდან იჯარის ხელშეკრულებიდან გამომდინარე კომპანიას ნაკისრი აქვს სხვადასხვა სახის ვალდებულებები და საწარმოში განახორციელებული აქვს ინვესტიცია.

2. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 29 ნოემბრის გადაწყვეტილებით შპს „...ას“ სარჩელი დაკმაყოფილდა. ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 29 ივნისის №16433 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 3 ოქტომბრის გადაწყვეტილება №6289/2/2018 საჩივარზე. დაევალა სსიპ შემოსავლების სამსახურს განიხილოს მოსარჩელის 2018 წლის 20 ივნისის საჩივარი და გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი მოსარჩელის მიმართ კანონით დადგენილ ვადაში.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები: ა) სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარ-

ტამენგის 2017 წლის 27 დეკემბრის №21-05/196626 წერილით შპს „ჯ...ს“ მიეცა თანხმობა ყადაღადადებული ქონების იჯარით გაცემის თაობაზე იმ პირობით, რომ იჯარის თანხა, რომელიც არ უნდა ყოფილიყო სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ბიუროს 2017 წლის 22 დეკემბრის №007508117 დასკვნით განსაზღვრულ საბაზრო ღირებულებაზე ნაკლები, ყოველთვიურად, თანაბარი პროპორციით უნდა შეტანილიყო ბიუჯეტში საგადასახადო დავალიანების დასაფარად; ბ) სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ბიუროს 2017 წლის 22 დეკემბრის №007508117 ექსპერტიზის დასკვნის თანახმად, თბილისში, ...ის დასახლებაში, ...ის ქ. №26-ში მდებარე უძრავი ქონების მთლიანი ყოველწლიური საბაზრო საიჯარო ქირის ღირებულება 2017 წლის 22 დეკემბრის მდგომარეობით საორიენტაციოდ შეადგენდა 102 864 აშშ დოლარს, რაც შესაბამისი გაცვლითი კურსით შესაფასებელი პერიოდისათვის ეროვნულ ვალუტაში შეადგენდა 259 900 ლარს (დღგ-ის ჩათვლით); გ) 2018 წლის 11 იანვრის იჯარის ხელშეკრულებით შპს „ჯ...მა“ შპს „...ას“ იჯარით გადასცა უძრავი ქონება, სანარმოო და სასაწყობე ფართი და მასზე განთავსებული დანადგარები, რომელიც მითითებულია სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ბიუროს 2017 წლის 22 დეკემბრის №007508117 დასკვნაში. ხელშეკრულებით საიჯარო ქირა შეადგენდა წელიწადში 102 864 აშშ დოლარს, რაც სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ბიუროს 2017 წლის 22 დეკემბრის №007508117 დასკვნის შესაბამისად, შეადგენდა 259 900 ლარს. საიჯარო ქირა უნდა გადახდილიყო ყოველთვიურად, სახელმწიფო ბიუჯეტში მეიჯარის საგადასახადო ვალდებულების დაფარვის მიზნით, არაუგვიანეს მომდევნო თვის 10 რიცხვამდე; დ) აღსრულების ეროვნული ბიუროს 2018 წლის 5 აპრილის №18032650-010/001 წერილის თანახმად, შპს „...ას“ ეცნობა, რომ თბილისის საქალაქო სასამართლოს სამოქალაქო საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 12 მარტის განჩინებით (საქმე №2/7091-18) დაიწყო გადახდისუუნარობის საქმის წარმოება შპს „ჯ...ის“ მიმართ და მეურვედ დაინიშნა სსიპ აღსრულების ეროვნული ბიურო. მოპოვებული ინფორმაციის თანახმად, 2018 წლის 11 იანვარს შპს „...ასა“ (მოიჯარე) და შპს „ჯ...ს“ (მეიჯარე) შორის დაიდო იჯარის ხელშეკრულება, რომლის მიხედვით, მოიჯარეს უფლება აქვს საიჯარო ქირა მეიჯარის საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველსაყოფად პირდაპირ მიმართოს სახელმწიფო ბიუჯეტში. „გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შესახებ“ საქართველოს კანონის 21-ე მუხლის მეორე პუნქტის „დ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, გადახდისუუნარობის შესახებ განცხადების წარმოებაში მიღების თაობაზე სასამართლოს განჩინების გამოტანის მომენტიდან იკრძალება გადახდისუუნარობის შე-

სახეზე განცხადების წარმოებაში მიღების თაობაზე სასამართლოს განჩინების გამოტანამდე აღებული ვალების უზრუნველყოფა, ჩერდება ვალების გადახდა და პროცენტების, პირგასამტეხლოს, საურავების (მათ შორის, საგადახადოსი) დარიცხვა/გადახდა. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, შპს „...ას“ ეთხოვა, მიმდინარე საიჯარო ქირის გადახდა განეხორციელებინა შპს „ჯ...ის“ ანგარიშზე; ე) სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2017 წლის 27 დეკემბრის №21-05/196626 წერილისა და 2018 წლის 11 იანვრის იჯარის ხელშეკრულების საფუძველზე შპს „...ამ“ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სახაზინო სამსახურის ანგარიშზე შპს „ჯ...ის“ სასარგებლოდ გადაიხდა საიჯარო თანხა – 2018 წლის 30 იანვარს 12 500 ლარი, 2018 წლის 13 თებერვალს 10 500 ლარი, 2018 წლის 28 თებერვალს 10 700 ლარი, 2018 წლის 15 მარტს 10 455.30 ლარი, ხოლო 2018 წლის 11 იანვრის იჯარის ხელშეკრულებისა და აღსრულების ეროვნული ბიუროს 2018 წლის 5 აპრილის №18032650-010/001 წერილის თანახმად, შპს „...ამ“ შპს „ჯ...ის“ გადაუხდა საიჯარო თანხა – 2018 წლის 10 აპრილს 20 700 ლარი, 2018 წლის 10 მაისს 21 101.69 ლარი, 2018 წლის 11 ივნისს 21 189.13 ლარი, 2018 წლის 9 ივლისს 21 015.12 ლარი, 2018 წლის 9 აგვისტოს 20 979.12 ლარი; ვ) სსიპ შემოსავლების სამსახურის ანალიტიკური დეპარტამენტის 2018 წლის 24 მაისის №12412 ბრძანებით ძალადაკარგულად გამოცხადდა შპს „ჯ...ის“ მიმართ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის მიერ 2017 წლის 27 დეკემბრის №21-05/196626 წერილით მიცემული თანხმობა ყადაღადადებული ქონების იჯარით გაცემის თაობაზე. აღნიშნულ ბრძანებაში თანხმობის ძალადაკარგულად მიჩნევის საფუძველად მიეთითა შპს „ჯ...ის“ მიერ წერილობითი თანხმობით განსაზღვრული პირობების შეუსრულებლობა; ზ) სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მიერ გამოიცა 2018 წლის 28 მაისის №AA886466 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რომლის თანახმად, შპს „ჯ...ის“ მიერ დაყადებული ქონება შემოსავლების სამსახურის ნებართვის გარეშე უკანონოდ გადაცემულია იჯარის ხელშეკრულებით, რის საფუძველზეც შპს „ჯ...ის“ დაჯარიმდა 4000 ლარით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 278-ე მუხლის შესაბამისად; თ) 2018 წლის 20 ივნისს შპს „...ამ“ საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის ანალიტიკური დეპარტამენტის 2018 წლის 24 მაისის №12412 ბრძანებისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 28 მაისის №AA886466 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის ბათილად ცნობა. საჩივრის თანახმად, შპს „...ამ“ სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა მოითხოვა, როგორც დაინტერესებულმა პირმა, საქართველოს ზოგადი

ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 29 ივნისის №16433 ბრძანებით შპს „...ას“ საჩივარი დარჩა განუხილველი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „გ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე; ი) 2018 წლის 16 ივლისს შპს „...ამ“ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 29 ივნისის №16433 ბრძანების ბათილად ცნობა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 3 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. გადაწყვეტილების თანახმად, მომჩივანი ასაჩივრებს შემოსავლების სამსახურის ანალიტიკური დეპარტამენტის 24.05.2018 წლის №12412 ბრძანებას შპს „ჯ...ისთვის“ ყადაღადადებული ქონების იჯარით გაცემის თაობაზე მიცემული თანხმობის ძალადაკარგულად გამოცხადების შესახებ, ასევე, შემოსავლების სამსახურის მონიტორინგის დეპარტამენტის 28.05.2018 წლის №AA886466 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს, რის მიხედვითაც შპს „ჯ...ი“ საგადასახადო კოდექსის 278-ე მუხლის საფუძველზე დაჯარიმებულია 4000 ლარის ოდენობით. სსიპ შემოსავლების სამსახურში, ისევე როგორც ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში შეტანილ საჩივარზე არ არის წარდგენილი სათანადო წესით დამოწმებული უფლებამოსილების დამადასტურებელი დოკუმენტი, რითიც დადასტურდება მომჩივნის წარმომადგენლობითი უფლებამოსილება შპს „ჯ...ის“ მიმართ. შესაბამისად, შემოსავლების სამსახურის ბრძანება საჩივრის განუხილველად დატოვების თაობაზე მართლზომიერია.

სასამართლოს განმარტებით, დავის საგანია დადგინდეს ჰქონდა თუ არა შპს „...ას“ უფლებამოსილება საჩივარი წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურში ანალიტიკური დეპარტამენტის 2018 წლის 24 მაისის №12412 ბრძანებისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 28 მაისის №AA886466 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის ბათილად ცნობის მოთხოვნით.

სასამართლომ გაიზიარა მოსარჩელის წარმომადგენლის პოზიცია და მიუთითა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი არ შეიცავს დანაწესებს დაინტერესებული პირის თაობაზე, შესაბამისად, აღნიშნულ შემთხვევაში გამოყენებულ უნდა იქნეს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, რომლის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, დაინტერესებული მხარე არის ნებისმიერი ფიზიკური ან იურიდიული პირი, ადმინისტრაციული ორგანო, რომლებთან დაკავშირებითაც გამოცემულია ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, აგრეთვე რომლის კანონიერ ინტერესზე პირდაპირ და უშუალო გავ-

ლენას ახდენს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან ადმინისტრაციული ორგანოს ქმედება. განსახილველ შემთხვევაში, შპს „ჯ...ს“ მიეცა უფლება ყადაღადადებული ქონება განეკარგა წერილობით თანხმობაში განსაზღვრული პირობებით. აღნიშნული განკარგვის შედეგად უძრავი ქონება იჯარით გაიცა შპს „...აზე“, რომელიც სამეწარმეო საქმიანობას ახორციელებს მოცემული უძრავი ქონების გამოყენებით. შესაბამისად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის ანალიტიკური დეპარტამენტის მიერ 2017 წლის 27 დეკემბრის №21-05/196626 წერილით მიცემული თანხმობის ძალადაკარგულად გამოცხადება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 28 მაისის №AA886466 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის გამოცემა პირდაპირ და უშუალოდ შეეხება შპს „...ს“ კანონიერ ინტერესს. ამდენად, მას აქვს უფლებამოსილება სადავო აქტების გაუქმების მოთხოვნით მიმართოს სსიპ შემოსავლების სამსახურს, განსაკუთრებით იმ პირობებში, როდესაც შპს „...ს“ მიერ საჩივრის შეტანა სსიპ შემოსავლების სამსახურში განხორციელდა როგორც დაინტერესებული მხარის მიერ და არა როგორც შპს „ჯ...ის“ წარმომადგენლის მიერ.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურმა ისე დატოვა გადასახადის გადამხდელის საჩივარი განუხილველი, რომ ფაქტობრივად არც გამოუკვლევია საქმეში არსებული მტკიცებულებები, დამატებით არ შეუფასებია საქმის ფაქტობრივი გარემოებები და არ უმსჯელია გადასახადის გადამხდელის არგუმენტებზე. შესაბამისად, დაუსაბუთებელია, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 3 ოქტომბრის გადაწყვეტილება.

3. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 29 ნოემბრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2021 წლის 12 თებერვლის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა. უცვლელი დარჩა მოცემულ საქმეზე თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 29 ნოემბრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო პალატამ სრულად გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოები, მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის პირველ და მე-4 ნაწილებზე, ამავე კოდექსის 305-ე მუხლის პირველ ნაწილზე და განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი არ შეიცავს დანა-

წესებს დაინტერესებული პირის თაობაზე, შესაბამისად, აღნიშნულ შემთხვევაში გამოყენებულ უნდა იქნეს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, რომლის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, დაინტერესებული მხარე არის ნებისმიერი ფიზიკური ან იურიდიული პირი, ადმინისტრაციული ორგანო, რომლებთან დაკავშირებითაც გამოცემულია ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, აგრეთვე რომლის კანონიერ ინტერესზე პირდაპირ და უშუალო გავლენას ახდენს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან ადმინისტრაციული ორგანოს ქმედება. განსახილველ შემთხვევაში, შპს „ჯ...ს“ მიეცა უფლება ყადაღადადებული ქონება განეკარგა წერილობით თანხმობაში განსაზღვრული პირობებით. აღნიშნული განკარგვის შედეგად უძრავი ქონება იჯარით გაიცა შპს „...აზე“, რომელიც სამენარმო საქმიანობას ახორციელებს მოცემული უძრავი ქონების გამოყენებით. შესაბამისად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის ანალიტიკური დეპარტამენტის მიერ 2017 წლის 27 დეკემბრის №21-05/196626 წერილით მიცემული თანხმობის ძალადაკარგულად გამოცხადება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 28 მაისის №AA886466 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის გამოცემა პირდაპირ და უშუალოდ შეეხება შპს „...ას“ კანონიერ ინტერესს. ამდენად, მოსარჩელეს აქვს უფლებამოსილება სადავო აქტების გაუქმების მოთხოვნით მიმართოს სსიპ შემოსავლების სამსახურს, განსაკუთრებით იმ პირობებში, როდესაც შპს „...ას“ მიერ საჩივრის შეტანა სსიპ შემოსავლების სამსახურში განხორციელდა როგორც დაინტერესებული მხარის მიერ და არა როგორც შპს „ჯ...ის“ წარმომადგენლის მიერ.

სააპელაციო პალატამ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს დასკვნა იმის შესახებ, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურმა ისე დატოვა საჩივარი განუხილველი, რომ ფაქტობრივად არ გამოუკვლევია საქმეში არსებული მტკიცებულებები, დამატებით არ შეუფასებია საქმის ფაქტობრივი გარემოებები და არ უმსჯელია არგუმენტებზე მით უფრო იმ პირობებში, როდესაც საგადასახადო კოდექსი ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში შემავალ დავის განმხილველ ორგანოებს აძლევს სრულყოფილი ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარების შესაძლებლობას. აღნიშნულის გათვალისწინებით კი, ასევე დაუსაბუთებელია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 3 ოქტომბრის გადაწყვეტილება.

4. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2021 წლის 12 თებერვლის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა.

4.1 კასატორი – საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო აღნიშნავს,

რომ დავის ეტაპზე გადასახადის გადამხდელი ასაჩივრებდა შემოსავლების სამსახურის ანალიტიკური დეპარტამენტის 24.05.2018 წლის №12412 ბრძანებას შპს „ჯ...ისთვის“ ყადაღადადებული ქონების იჯარით გაცემის თაობაზე მიცემული თანხმობის ძალადაკარგულად გამოცხადების შესახებ, ასევე შემოსავლების სამსახურის მონიტორინგის დეპარტამენტის 28.05.2018 წლის №AA886466 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს, რომლითაც, შპს „ჯ...ი“ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 278-ე მუხლის საფუძველზე დაჯარიმდა 4000 ლარის ოდენობით. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 29 ივნისის №16433 ბრძანებით განუხილველი დარჩა გადამხდელის საჩივარი იმ მიზეზით, რომ საჩივარი წარდგენილი იყო არაუფლებამოსილი პირის მიერ.

კასატორი მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველ მუხლზე, 39-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, 299-ე მუხლის პირველ ნაწილზე და აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი წარმოადგენს სპეციალურ და უფრო ახალ ნორმათა ერთობლიობას და გამოიყენება კონკრეტული სამართლებრივი ურთიერთობებისას. შესაბამისად, საგადასახადო ურთიერთობის დარღვეულობისას სასამართლოს არ უნდა ეხელმძღვანელა ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის ნორმებით, ვინაიდან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 39-ე მუხლიდან გამომდინარე ცალსახაა, რომ შპს „ჯ...ის“ მიმართ გამოცემული აქტები არის საგადასახადო საიდუმლოების შემცველი და არ შეიძლება მესამე პირს წვდომა ჰქონდეს ზემოხსენებულ აქტებთან და ინფორმაციასთან დაკავშირებით, ხოლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლი ასევე ცალსახად განსაზღვრავს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები შეიძლება გასაჩივრდეს იმ პირის მიერ, ვის მიმართაცაა გამოცემული.

შპს „...ას“ მიერ შემოსავლების სამსახურში განსახილველად წარდგენილი საჩივარი, რომლითაც გადამხდელი არ ეთანხმებოდა შპს „ჯ...ის“ (ს/ნ ...) მიმართ გამოცემულ 2018 წლის 24 მაისის №12412 ბრძანებასა და 2018 წლის 28 მაისის №AA886466 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 29 ივნისის №16433 ბრძანებით კანონიერად დარჩა განუხილველი, ვინაიდან საჩივარი წარდგენილი იყო არაუფლებამოსილი პირის მიერ. სსიპ შემოსავლების სამსახურში, ისევე როგორც ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში შეტანილ საჩივარზე არ არის წარმოდგენილი სათანადო წესით დამოწმებული უფლებამოსილების დამადასტურებელი დოკუმენტი, რითიც დადასტურდებოდა გადამხდელის წარმომადგენლობითი უფლებამოსილება შპს „ჯ...ის“ მიმართ. შესაბამისად, გადამხდელს მართებულად ეთქვა უარი საჩივრის განხილვაზე სსკ-ის 301-ე მუხლის „გ“ პუნქტით დადგენილი წესით. ამდენად, საგა-

დასახადო დავის განმხილველმა ორგანომ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა დაცვით, ყველა ფაქტისა და გარემოების სრულად გამოკვლევისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე მიიღო გადაწყვეტილება მოცემულ საქმეზე, რის გამოც, არ არსებობდა სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის ან გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი.

4.2 კასატორი – სსიპ შემოსავლების სამსახური აღნიშნავს, რომ მოცემულ შემთხვევაში საკასაციო სასამართლოს მიერ შესაფასებელია შემდეგი საკითხი: ჰქონდა თუ არა შპს „...ას“ (ს/ნ ...) უფლებამოსილება, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურში წარედგინა საჩივარი შპს „ჯ...ის“ მიმართ გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის მოთხოვნით (იგულისხმება სსიპ შემოსავლების სამსახურის ანალიტიკური დეპარტამენტის 2018 წლის 24 მაისის №12412 ბრძანება და საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2018 წლის 28 მაისის №AA886466 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი). სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2017 წლის 27 დეკემბრის №21-05/196626 წერილით შპს „ჯ...ს“ მიეცა თანხმობა ყადაღადადებული ქონების იჯარით გაცემის თაობაზე იმ პირობით, რომ იჯარის თანხა, რომელიც არ უნდა ყოფილიყო სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ბიუროს 2017 წლის 22 დეკემბრის №007508117 დასკვნით განსაზღვრულ საბაზრო ღირებულებაზე ნაკლები, ყოველთვიურად, თანაბარი პროპორციით, უნდა შეტანილიყო ბიუჯეტში საგადასახადო დავალიანების დასაფარად. ხსენებული ექსპერტიზის დასკვნის თანახმად, უძრავი ქონების საბაზრო საიჯარო ქირის ღირებულება საორიენტაციოდ განისაზღვრა 102 864 აშშ დოლარით, რაც შესაბამისი გაცვლითი კურსით, შეფასების პერიოდისთვის ეროვნულ ვალუტაში შეადგენდა 269 900 ლარს (დღგ-ის ჩათვლით). შპს „ჯ...მა“, მითითებულ უძრავ ქონებასთან დაკავშირებით, 2018 წლის 11 იანვარს იჯარის ხელშეკრულება გააფორმა შპს „...ასთან“. საიჯარო ქირის გადახდის პირობად მიეთითა ყოველთვიურად გადახდა, არაუგვიანეს მომდევნო თვის 10 რიცხვამდე, სახელმწიფო ბიუჯეტში მეიჯარის საგადასახადო ვალდებულების დაფარვის მიზნით. თბილისის საქალაქო სასამართლოს სამოქალაქო საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 12 მარტის განჩინების თანახმად (საქმე №2/7091-18), შპს „ჯ...ის“ მიმართ დაიწყო გადახდისუუნარობის საქმისწარმოება, რის შესახებაც შპს „...ას“ ეცნობა სსიპ აღსრულების ეროვნული ბიუროს მიერ. სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2017 წლის 27 დეკემბრის №21-05/196626 წერილისა და 2018 წლის 11 იანვრის იჯარის ხელშეკრულების საფუძველზე შპს „...ამ“ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სახაზინო სამსა-

ხურის ანგარიშზე შპს „ჯ...ის“ სასარგებლოდ გადაიხადა საიჯარო თანხა 2018 წლის 30 იანვარს – 12 500 ლარი, 2018 წლის 13 თებერვალს – 10 500 ლარი, 2018 წლის 28 თებერვალს – 10 700 ლარი, 2018 წლის 15 მარტს – 10 455.30 ლარი. ასევე, 2018 წლის 11 იანვრის იჯარის ხელშეკრულებისა და სსიპ აღსრულების ეროვნული ბიუროს 2018 წლის 5 აპრილის №18032650-010/001 წერილის შესაბამისად, შპს „...ამ“ შპს „ჯ...ს“ გადაუხადა საიჯარო თანხა – 2018 წლის 10 აპრილს – 20 700 ლარი, 2018 წლის 10 მაისს – 21 101.69 ლარი, 2018 წლის 11 ივნისს – 21 189.13 ლარი, 2018 წლის 9 ივლისს – 21 015.12 ლარი, 2018 წლის 9 აგვისტოს – 20 979.12 ლარი. სსიპ შემოსავლების სამსახურის ანალიტიკური დეპარტამენტის 2018 წლის 24 მაისის №12412 ბრძანებით ძალადაკარგულად გამოცხადდა შპს „ჯ...ის“ მიმართ სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის მიერ 2017 წლის 27 დეკემბრის №21-05/196626 წერილით მიცემული თანხმობა ყადაღადადებული ქონების იჯარით გაცემის თაობაზე. აღნიშნულის საფუძველად მიეთითა შპს „ჯ...ის“ მიერ წერილობითი თანხმობით განსაზღვრული პირობების შეუსრულებლობა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მიერ 2018 წლის 28 მაისს გამოიცა №AA886466 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, საიდანაც ირკვევა, რომ შპს „ჯ...ის“ მიერ ყადაღადადებული ქონება სსიპ შემოსავლების სამსახურის ნებართვის გარეშე უკანონოდ არის იჯარის ხელშეკრულების საფუძველზე მესამე პირისათვის გადაცემული, რის გამოც საწარმო დაჯარიმდა 4 000 ლარის ოდენობით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 278-ე მუხლის შესაბამისად. აღნიშნულის შემდგომ, შპს „...ამ“ საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა ანალიტიკური დეპარტამენტის 2018 წლის 24 მაისის №12412 ბრძანებისა და საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2018 წლის 28 მაისის №AA886466 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის ბათილად ცნობა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 29 ივნისის №16433 ბრძანების საფუძველზე შპს „...ას“ საჩივარი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „გ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე დარჩა განუხილველი. ხსენებული ბრძანება გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში, თუმცა საბჭოს 2018 წლის 3 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ საჩივრის განუხილველად დატოვების მიზეზს ის გარემოება წარმოადგენდა, რომ შპს „...ა“ არ იყო უფლებამოსილი გაესაჩივრებინა შპს „ჯ...ის“ მიმართ გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები.

კასატორის განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექ-

სით არ არის გათვალისწინებული დაინტერესებული მხარის ცნება. კოდექსის XIV კარი, რომელიც შეიცავს დებულებებს საგადასახადო დავის წარმოებასთან დაკავშირებით, არ ითვალისწინებს საგადასახადო დავის განმხილველ ორგანოებში საჩივრის დაინტერესებული მხარის მიერ წარდგენის შესაძლებლობას. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლი განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის არეალს. აღნიშნული მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა შედგება საქართველოს კონსტიტუციის, საერთაშორისო ხელშეკრულებებისა და შეთანხმებების, ამ კოდექსის და მათ შესაბამისად მიღებული კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებისაგან, ხოლო მე-6 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ურთიერთობების რეგულირებისას ამ კოდექსში გამოყენებული საქართველოს კანონმდებლობის ტერმინები და ცნებები გამოიყენება იმ მნიშვნელობით, რა მნიშვნელობაც მათ აქვთ შესაბამის კანონმდებლობაში, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილი საგადასახადო კანონმდებლობის შემადგენელ ნაწილად არ მოიაზრებს საქართველოს ზოგად ადმინისტრაციულ კოდექსს, რომელიც ითვალისწინებს დაინტერესებული მხარის ცნებას, მის მონაწილეობას ადმინისტრაციულ წარმოებაში და გასაჩივრების უფლებამოსილების მქონე სუბიექტად მის განსაზღვრას. უფრო მეტიც, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი დამოუკიდებლად არეგულირებს საგადასახადო დავის წარმოების წესს და ითვალისწინებს სპეციალურ ნორმებს, გასაჩივრების სპეციალურ ვადებს საქართველოს ზოგად ადმინისტრაციულ კოდექსთან მიმართებით. რაც შეეხება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-6 ნაწილს, აქ საუბარია არა იმაზე, რომ თუ ტერმინი ნახსენები არ არის საქართველოს საგადასახადო კოდექსში, მაშინ მას ის მნიშვნელობა უნდა მიენიჭოს, რაც სხვა კანონმდებლობაში აქვს, არამედ საუბარია იმაზე, რომ თუკი ტერმინი მოცემულია საგადასახადო კოდექსში და ასევე, იგივე ტერმინი გვხვდება სხვა კანონმდებლობაშიც, საგადასახადო ურთიერთობის რეგულირებისას ეს ტერმინი გამოყენებული უნდა იქნეს იმ მნიშვნელობით, რაც მას შესაბამის კანონმდებლობაში აქვს, გარდა იმ შემთხვევისა, თუ განსხვავებულ წესს ითვალისწინებს თავად საგადასახადო კოდექსი. როგორც აღინიშნა, დაინტერესებული მხარე საგადასახადო კოდექსში არ არის ნახსენები. შესაბამისად, უნდა მივიჩნიოთ, რომ კანონმდებლის მიზანი არ იყო საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობაში პირის დაინტერესებული მხარის სტატუსით შემოყვანა.

კასატორის განმარტებით, „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქარ-

თველოს ორგანული კანონის მე-7 მუხლის მე-8 პუნქტის თანახმად, თანაბარი იურიდიული ძალის მქონე ნორმატიულ აქტებს შორის წინააღმდეგობის შემთხვევაში უპირატესობა ენიჭება უფრო გვიან მიღებულ (გამოცემულ) ნორმატიულ აქტს. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი მიღებულია 1999 წელს, ხოლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 2010 წელს. საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობებთან მიმართებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი არის სპეციალური კანონი, რომლის 1-ლი მუხლი პირდაპირ უთითებს, რომ ეს კოდექსი საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად, განსაზღვრავს უფლებამოსილი ორგანოს და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს. შესაბამისად, გასაჩივრების საკითხთან დაკავშირებით გამოყენებული უნდა იქნეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული დებულებები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 37-ე მუხლი ადგენს, რომ გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, საგადასახადო ურთიერთობებში მონაწილეობა მიიღოს თავისი კანონიერი ან უფლებამოსილი წარმომადგენლის მეშვეობით. მოცემულ შემთხვევაში შპს „...ა“ საჩივრის განმხილველ ორგანოებში არ წარმოუდგენია დოკუმენტები, რითაც დადასტურდებოდა მისი წარმომადგენლობითი უფლებამოსილება შპს „ჯ...ის“ მიმართ. შესაბამისად, ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ ჩაითვალა, რომ შპს „...ა“ არ იყო უფლებამოსილი პირი გაესაჩივრებინა მესამე პირის მიმართ გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციული-სამართლებრივი აქტები.

ზემოხსენებული გარემოებებიდან გამომდინარე, სსიპ შემოსავლების სამსახური მიიჩნევს, რომ შპს „...ა“ საგადასახადო მიზნებიდან გამომდინარე, არ წარმოადგენს არც დაინტერესებულ მხარეს და არც გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების უშუალო ადრესატს.

5. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 10 ნოემბრის 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.

6. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2023 წლის 29 მარტის განჩინებით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მათი განხილვა განისაზღვრა მხარეთა დასწრების გარეშე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების შესწავლის, გასაჩივრებული განჩინების კანონიერებისა და საკასაციო საჩივრების საფუძვლიანობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და შპს „...ს“ სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ 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). ამავდროულად 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) სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2017 წლის 27 დეკემბრის №21-05/196626 წერილით შპს „ჯ...ს“ მიეცა თანხმობა ყადაღადადებული ქონების იჯარით გაცემის თაობაზე იმ პირობით, რომ იჯარის თანხა, რომელიც არ უნდა ყოფილიყო სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს 2017 წლის 22 დეკემბრის №007508117 დასკვნით განსაზღვრულ საბაზრო ღირებულებაზე ნაკლები, ყოველთვიურად, თანაბარი პროპორციით უნდა მიმართულიყო საგადასახადო დავალიანების დასაფარად; ბ) სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2017 წლის 27 დეკემბრის №21-05/196626 წერილობითი თანხმობის საფუძველზე, 2018 წლის 11 იანვარს ერთი მხრივ შპს „...ს“ („მოიჯარე“) და მეორე მხრივ შპს „ჯ...ს“ („მეიჯარე“) შორის გაფორმდა იჯარის ხელშეკრულება, რომლის თანახმად, საიჯარო ქონებას წარმოადგენს საწარმოო და სასაწყობო ფართი, მასზე განთავსებული დანადგარებით, მდებარე: თბილისი, ...ის დასახლება, ...ის ქ. №26. საიჯარო ქონების ოდენობად განისაზღვრა წელიწადში 102 864 აშშ დოლარი, რაც სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნულ-

ლი ბიუროს დასკვნის შესაბამისად, შეადგენდა 259 900 ლარს. საიჯარო ქირის გადახდა უნდა მომხდარიყო ყოველთვიურად, არაუგვიანეს ყოველი მომდევნო თვის 10 რიცხვამდე, რომელსაც „მეიჯარე“ მიმართავდა სახელმწიფო ბიუჯეტში საგადასახადო ვალდებულების დასაფარად. ხელშეკრულების მოქმედების ვადად (6.2. პუნქტი) განისაზღვრა 10 თვე. 6.3. პუნქტის შესაბამისად, თუ ხელშეკრულების ვადის გასვლამდე ბოლო 3 თვის განმავლობაში მხარეები წერილობით არ აცნობებენ ერთმანეთს ხელშეკრულების შეწყვეტასთან დაკავშირებით, მაშინ საიჯარო ვადა გაგრძელდება 10 თვით, ეს დათქმა ეხება ყოველი ვადის გასვლას; გ) სსიპ აღსრულების ეროვნული ბიუროს 2018 წლის 5 აპრილის №A18032650-010/001 წერილით შპს „...ას“ ეცნობა, რომ თბილისის საქალაქო სასამართლოს სამოქალაქო საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 12 მარტის განჩინებით (საქმე №2/7091-18) დაიწყო გადახდისუუნარობის საქმის წარმოება შპს „ჯ...ის“ მიმართ და მეურვედ დაინიშნა სსიპ აღსრულების ეროვნული ბიურო. 2018 წლის 11 იანვარს შპს „...ასა“ (მოიჯარე) და შპს „ჯ...ს“ (მეიჯარე) შორის დაიდო იჯარის ხელშეკრულება, რომლის მიხედვით, მოიჯარეს უფლება აქვს საიჯარო ქირა მეიჯარის საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველსაყოფად პირდაპირ მიმართოს სახელმწიფო ბიუჯეტში. „გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შესახებ“ საქართველოს კანონის 21-ე მუხლის მეორე პუნქტის „დ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, გადახდისუუნარობის შესახებ განცხადების წარმოებაში მიღების თაობაზე სასამართლოს განჩინების გამოტანის მომენტიდან იკრძალება გადახდისუუნარობის შესახებ განცხადების წარმოებაში მიღების თაობაზე სასამართლოს განჩინების გამოტანამდე აღებული ვალების უზრუნველყოფა, ჩერდება ვალების გადახდა და პროცენტების, პირგასამტეხლოს, საურავების (მათ შორის, საგადახადოსი) დარიცხვა/გადახდა. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, შპს „...ას“ ეთხოვა, მიმდინარე საიჯარო ქირის გადახდა განეხორციელებინა შპს „ჯ...ის“ ანგარიშზე; დ) სსიპ შემოსავლების სამსახურის ანალიტიკური დეპარტამენტის 2018 წლის 24 მაისის №12412 ბრძანებით ძალადაკარგულად გამოცხადდა შპს „ჯ...ის“ მიმართ სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის მიერ 2017 წლის 27 დეკემბრის №21-05/196626 წერილით მიცემული თანხმობა ყადაღადადებული ქონების იჯარით გაცემის თაობაზე. აღნიშნულ ბრძანებაში თანხმობის ძალადაკარგულად მიჩნევის საფუძველად მიეთითა შპს „ჯ...ის“ მიერ წერილობითი თანხმობით განსაზღვრული პირობების შეუსრულებლობა (საიჯარო თანხა არ იქნა გადახდილი სახელმწიფო ბიუჯეტში); ე) სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მიერ გამოიცა 2018 წლის 28 მაისის №AA886466 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რომლის თა-

ნახმად, შპს „ჯ...ის“ დაყადაღებული ქონება შემოსავლების სამსახურის ნებართვის გარეშე უკანონოდ გადაცემულია იჯარის ხელშეკრულებით, რის საფუძველზეც შპს „ჯ...“ დაჯარიმდა 4000 ლარით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 278-ე მუხლის შესაბამისად; ე) 2018 წლის 20 ივნისს შპს „...ამ“ საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის ანალიტიკური დეპარტამენტის 2018 წლის 24 მაისის №12412 ბრძანებისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 28 მაისის №AA886466 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის ბათილად ცნობა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 29 ივნისის №16433 ბრძანებით შპს „...ას“ საჩივარი დარჩა განუხილველი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „გ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე; ვ) 2018 წლის 16 ივნისს შპს „...ამ“ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა: 1. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 29 ივნისის №16433 ბრძანება; 2. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის ანალიტიკური დეპარტამენტის 2018 წლის 24 მაისის №12412 ბრძანება; 3. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 28 მაისის №AA886466 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი; ზ) საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 3 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. გადაწყვეტილების თანახმად, მომჩივანი ასაჩივრებს შემოსავლების სამსახურის ანალიტიკური დეპარტამენტის 24.05.2018 წლის №12412 ბრძანებას შპს „ჯ...ისთვის“ დადაღებული ქონების იჯარით გაცემის თაობაზე მიცემული თანხმობის ძალადაკარგულად გამოცხადების შესახებ, ასევე, შემოსავლების სამსახურის მონიტორინგის დეპარტამენტის 28.05.2018 წლის №AA886466 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს, რის მიხედვითაც შპს „ჯ...ის“ საგადასახადო კოდექსის 278-ე მუხლის საფუძველზე დაჯარიმებულია 4000 ლარით. სსიპ შემოსავლების სამსახურში, ისევე როგორც ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოში შეტანილ საჩივარზე არ არის წარდგენილი სათანადო წესით დამოწმებული უფლებამოსილების დამადასტურებელი დოკუმენტი, რითიც დადასტურდება მომჩივნის წარმომადგენლობითი უფლებამოსილება შპს „ჯ...ის“ მიმართ. შესაბამისად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის ბრძანება საჩივრის განუხილველად დატოვების თაობაზე მართლზომიერია.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს ქვემდგომი ინსტანციის სასამართლოთა მითითებას, რომ მოცემულ შემთხვევაში მთავარი სადავო საკითხია დადგინდეს რამდენად წარმომადგენდა შპს „...ა“ შპს „ჯ...ის“ მი-

მართ გამოცემული სსიპ შემოსავლების სამსახურის ანალიტიკური დეპარტამენტის 2018 წლის 24 მაისის №12412 ბრძანებისა და შემოსავლების სამსახურის მონიტორინგის დეპარტამენტის 2018 წლის 28 მაისის №AA886466 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის ბათილად ცნობის მოთხოვნაზე უფლებამოსილ პირს და შესაბამისად, არსებობდა თუ არა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ შპს „...ას“ საჩივრის განუხილველად დატოვების ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველი.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველ მუხლზე, რომლის თანახმად, ეს კოდექსი საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას, საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოს და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს და არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს.

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი აწესრიგებს განსაკუთრებით მნიშვნელოვან და პრინციპულ საზოგადოებრივ ურთიერთობებს საგადასახადო სფეროში, არეგულირებს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ურთიერთობის მონაწილეთა სამართლებრივ მდგომარეობას, მათ უფლებებს, მოვალეობებსა და პასუხისმგებლობას, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ურთიერთობისას წარმოშობილ დავათა გასაჩივრებისა და გადაწყვეტის წესს და ასევე, სხვა საგადასახადო სამართლებრივი ურთიერთობიდან წარმოშობილ საკითხებს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს წერილობითი თანხმობით დასაშვებია, პირმა განკარგოს ყადაღადადებული ქონება, თუ ამონაგები თანხა სრულად იქნება მიმართული საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად. თუ საგადასახადო ორგანოს თანხმობით განხორციელდა ქონების ან მისი ნაწილის რეალიზაცია და ამონაგები თანხა სრულად იქნა მიმართული საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად, ქონებაზე დადებული ყადაღა უქმდება.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 278-ე მუხლის მიხედვით, საგადასახადო ორგანოსთან შეთანხმების გარეშე, ყადაღადადებული

ქონების პირის მიერ განკარგვა ან საგადასახადო ორგანოს ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს მიერ დადებული ლუქის ახსნა იწვევს პირის დაჯარიმებას 4 000 ლარის ოდენობით.

მოცემულ შემთხვევაში დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2017 წლის 27 დეკემბრის №21-05/196626 წერილით შპს „ჯ...ს“ მიეცა თანხმობა ყადაღადადებული ქონების იჯარით გაცემის თაობაზე იმ პირობით, რომ იჯარის თანხა, რომელიც არ უნდა ყოფილიყო სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს 2017 წლის 22 დეკემბრის №007508117 დასკვნით განსაზღვრულ საბაზრო ღირებულებაზე ნაკლები, მიმართული იქნებოდა საგადასახადო დავალიანების დასაფარად. აღნიშნული თანხმობის საფუძველზე, 2018 წლის 11 იანვარს, შპს „...ასა“ (მოიჯარე) და შპს „ჯ...ს“ (მეიჯარე) შორის დაიდო იჯარის ხელშეკრულება. სსიპ შემოსავლების სამსახურის ანალიტიკური დეპარტამენტის 2018 წლის 24 მაისის № 12412 ბრძანებით ძალადაკარგულად გამოცხადდა შპს „ჯ...ს“ მიმართ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის მიერ 2017 წლის 27 დეკემბრის №21-05/196626 წერილით მიცემული თანხმობა ყადაღადადებული ქონების იჯარით გაცემის თაობაზე, ამასთან, შემოსავლების სამსახურის მონიტორინგის დეპარტამენტის 2018 წლის 28 მაისის №AA886466 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმით შპს „ჯ...ი“ საგადასახადო კოდექსის 278-ე მუხლის საფუძველზე დაჯარიმდა 4000 ლარის ოდენობით.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ შემოსავლების სამსახურის ერთ-ერთი ძირითადი ფუნქცია არის კომპეტენციის ფარგლებში სამართალდარღვევათა პრევენცია და გამოვლენა, მათი გამომწვევი მიზეზების თავიდან აცილება, სამართალდარღვევის ოქმის შედგენა, სამართალდარღვევის საქმეების განხილვა და შესაბამისი რეაგირება. საგადასახადო კოდექსით მოწესრიგებულია საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის შესაბამისი პირების (გადასახადის გადამხდელი, საგადასახადო აგენტი და ა.შ.) საგადასახადო პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებული ურთიერთობები. ამასთან, საგადასახადო სამართალდარღვევის გამო გადასახადის გადამხდელს შეიძლება დაეკისროს პასუხისმგებლობა მხოლოდ საგადასახადო კოდექსით დადგენილი საფუძვლით და წესით. საგადასახადო სამართალდარღვევის გამო პირს ეკისრება საგადასახადო სანქცია ანუ პასუხისმგებლობის ზომა ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის. საგადასახადო სანქცია გამოიყენება გაფრთხილების, საურავის, ფულადი ჯარიმის, საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთის უფლების შეზღუდვის, სამართალდარღვევის საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უსასყიდლოდ ჩამორთმევის სახით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „თ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, ამ კოდექსის დებულებათა გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოებს თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტებზე სამართალდამრღვევთა მიმართ შეადგინონ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა ოქმები და მიიღონ დადგენილებები ადმინისტრაციული სახდელების დაკისრების შესახებ.

ამავე კოდექსის 269-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, 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 270-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილის თანახმად კი, (1) საგადასახადო სანქცია არის პასუხისმგებლობის ზომა ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის. (2) საგადასახადო სანქცია გამოიყენება გაფრთხილების, საურავის, ფულადი ჯარიმის, სამართალდარღვევის საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უსასყიდლოდ ჩამორთმევის სახით, ამ კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო პასუხისმგებლობა საგადასახადო-სამართლებრივი ნორმების დარღვევის შედეგია და იგი ადგენს კონკრეტული საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩამდენი პირის ვალდებულებას, პასუხი აგოს მის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებისათვის საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით. ანუ საგადასახადო პასუხისმგებლობის საფუძველია საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენა საგადასახადის გადამხდელის მიერ, რაც საგადასახადო ორგანოებს აძლევს უფლებას თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით შეადგინონ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა ოქმები და მიიღონ დადგენილებები ადმინისტრაციული სახდელების დაკისრების შესახებ. საყურადღებოა, რომ საგადასახადო პასუხისმგებლობის ერთ-ერთი დამახასიათებელი ნიშანია სამართალდამრღვევი სუბიექტის ვინაობა, რომელსაც, როგორც წესი, საგადასახადის გადამხდელები, საგადასახადო აგენტები და სხვა ვალდებული პირები წარმოადგენენ. გათვალისწინებით იმისა, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი შესაძლოა შედგეს მხოლოდ სამართალდამრღვევი პირის მიმართ, დასჯადობა, როგორც მართლსაწინააღმდეგობის შემადგენელი ნაწილი, გულისხმობს მხოლოდ და მხოლოდ სამართალდამრღვევი პირისათვის საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული სანქციის დაკისრე-

ბას, რაც გამორიცხავს მესამე პირთა მხრიდან დავის შესაძლებლობას დაკისრებული სანქციის კანონიერებასთან დაკავშირებით.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ი“ ქვეპუნქტზე, რომლის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს კანონით დადგენილი წესით გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს ქმედება ან გადაწყვეტილება.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 296-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო დავა შესაძლებელია განხილულ იქნეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სასამართლოში. ამავე კოდექსის 297-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავა ორეტაპიანია და იწყება საჩივრის შემოსავლების სამსახურში წარდგენით. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის თანახმად, (1) საგადასახადო ორგანოს მიერ პირის მიმართ ამ კოდექსის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს დავის განმხილველ ორგანოში ამ თავით დადგენილი წესით; (4) პირს უფლება აქვს, გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 30 დღის ვადაში. ამავე კოდექსის 305-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის მიხედვით, შემოსავლების სამსახურის მიერ მომჩივნისთვის არასასურველი გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში ამ მომჩივანს უფლება აქვს, გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 20 დღის ვადაში გაასაჩივროს დავების განხილვის საბჭოში ან სასამართლოში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 304-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტი ადგენს დავის განმხილველი ორგანოს უფლებამოსილებას, განუხილველად დატოვოს საჩივარი. ამავე კოდექსის 301-ე მუხლის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ საჩივარი წარდგენილია არაუფლებამოსილი პირის მიერ.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო იზიარებს საკასაციო საჩივრის ავტორთა მითითებას, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მონიტორინგის დეპარტამენტის 2018 წლის 28 მაისის №AA886466 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რომლითაც შპს „ჯ...ი“ საგადასახადო კოდექსის 278-ე მუხლის საფუძველზე დაჯარიმდა 4000 ლარის ოდენობით, შეეძლო გაესაჩივრებინა მხოლოდ სამართალდამრღვევ პირს, ანუ შპს „ჯ...ს“ და არა შპს „...ას“, ვინაიდან ამ უკანასკნელის კანონიერ ინტერესს სადავო ოქმი არ შეხება. შესაბამისად, შპს „...ას“ სარჩელი, რომლითაც იგი ითხოვს ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 29 ივნისის №16433 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსე-

ბული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 3 ოქტომბრის გადაწყვეტილება №6289/2/2018 საჩივარზე, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 28 მაისის №AA886466 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის ბათილად ცნობასთან დაკავშირებით, არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი არის ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემული ინდივიდუალური სამართლებრივი აქტი, რომელიც აწესებს, ცვლის, წყვეტს ან ადასტურებს პირის ან პირთა შეზღუდული წრის უფლებებსა და მოვალეობებს. ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტად ჩაითვლება აგრეთვე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება მის უფლებამოსილებას მიკუთვნებული საკითხის დაკმაყოფილებაზე განმცხადებლისათვის უარის თქმის შესახებ, ასევე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული ან დადასტურებული დოკუმენტი, რომელსაც შეიძლება მოჰყვეს სამართლებრივი შედეგები. ამავ ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად დაინტერესებული მხარე არის ნებისმიერი ფიზიკური ან იურიდიული პირი, ადმინისტრაციული ორგანო, რომლებთან დაკავშირებითაც გამოცემულია ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, აგრეთვე რომლის კანონიერ ინტერესზე პირდაპირ და უშუალო გავლენას ახდენს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან ადმინისტრაციული ორგანოს ქმედება.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ დაინტერესებული მხარის ცნების მნიშვნელობა განპირობებულია იმით, რომ იგი უკავშირდება პირის უფლებას მიიღოს მონაწილეობა ადმინისტრაციულ წარმოებაში და გამოვიდეს მხარედ სასამართლოში სამართლებრივი დავის განხილვისას. ამასთან, ხაზგასმით უნდა აღინიშნოს, რომ აქტის ბათილად ცნობის მოთხოვნის უფლება წარმოეშობა მხოლოდ იმ პირს, რომლის უფლებასა და ინტერესს აქტი ან/და მისი გამოუცემლობა აყენებს უშუალო და ინდივიდუალურ ზიანს. იურიდიული (პროცესუალური) ინტერესის დაკმაყოფილება არ არის თვითმიზანი, იგი მატერიალურ-სამართლებრივი ინტერესის დაკმაყოფილებას ემსახურება, პროცესუალური უფლების არსი მატერიალური უფლების გამოვლენაში მდგომარეობს, ამ მიზანს ემსახურება მთელი მტკიცებითი საქმიანობა, აგრეთვე სასამართლოს მიერ მატერიალური სამართლის ნორმების განმარტება. ამასთანავე, პროცესუალურ ინტერესს და პროცესუალურ უფლებას დამოუკიდებელი მნიშვნელობაც აქვს, იმისდა მიუხედავად გააჩნია თუ არა მოსარჩელეს მატერიალური უფლება ან კანონით დაცული ინტერესი (სუსგ

03.06.2021წ. №ბს-992(კს-20)).

განსახილველ შემთხვევაში დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2017 წლის 27 დეკემბრის №21-05/196626 წერილი, რომლითაც შპს „ჯ...ს“ მიეცა თანხმობა ყადაღადადებული ქონების იჯარით გაცემის თაობაზე, გახდა საფუძველი 2018 წლის 11 იანვარს, შპს „...ასა“ (მოიჯარე) და შპს „ჯ...ს“ (მეიჯარე) შორის დადებული იჯარის ხელშეკრულებისა. ასევე დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის ანალიტიკური დეპარტამენტის 2018 წლის 24 მაისის №12412 ბრძანებით ძალადაკარგულად გამოცხადდა შპს „ჯ...ს“ მიმართ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის მიერ 2017 წლის 27 დეკემბრის №21-05/196626 წერილით მიცემული თანხმობა ყადაღადადებული ქონების იჯარით გაცემის შესახებ.

როგორც ზემოთ აღინიშნა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს წერილობითი თანხმობით დასაშვებია, პირმა განკარგოს ყადაღადადებული ქონება, თუ ამონაგები თანხა სრულად იქნება მიმართული საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 99-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, თუ გარიგების ნამდვილობა დამოკიდებულია მესამე პირის თანხმობაზე, მაშინ როგორც თანხმობა, ასევე მასზე უარი შეიძლება გამოითქვას როგორც ერთი, ისე მეორე მხარის წინაშე. ამავე კოდექსის 59-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით კი, ბათილია კანონით ან ხელშეკრულებით გათვალისწინებული აუცილებელი ფორმის დაუცველად დადებული გარიგება, ასევე ნებართვის გარეშე დადებული გარიგება, თუ ამ გარიგებისთვის საჭიროა ნებართვა.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ სამოქალაქო კოდექსი ითვალისწინებს თანხმობის ინსტიტუტს გარიგებაში და 99-ე მუხლის პირველი ნაწილი შეეხება როგორც კანონით დადგენილ, ისე მხარეთა მიერ შეთანხმების საფუძველზე დაწესებულ სავალდებულო თანხმობას. განსხვავება მხოლოდ ისაა, რომ კანონით დადგენილი სავალდებულო თანხმობის (ნებართვის) არ არსებობისას გარიგების ნამდვილობა კონტრაჰენტის მოქმედებაზე დამოკიდებული არაა და იგი ცალსახად ბათილია. ნებართვის აუცილებლობა შეიძლება გამომდინარეობდეს კანონიდან ან ხელშეკრულებით იყოს გათვალისწინებული. ყველა შემთხვევაში საუბარია მესამე პირის თანხმობაზე სკ-ის 99-102-ე მუხლების გაგებით (იხ. ლ.ჭანტურია, სამოქალაქო კოდექსის კომენტარი, წიგნი I, მუხლი 59., თბ., 2017, ველი 8. შესავალი საქართველოს სამოქალაქო სამართლის ზოგად ნაწილში, 2000, გვ. 395-396).

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2017 წლის 27 დეკემბრის №21-05/196626 წერილი არის 2018 წლის 11 იანვარს, შპს „...ასა“ (მოიჯარე) და შპს „ჯ...ს“ (მეიჯარე) შორის დადებული იჯარის ხელშეკრულების ნამდვილობის საფუძველი და შესაბამისად, შპს „...ასა“ გააჩნია კანონით დაცული ინტერესი იდავოს სსიპ შემოსავლების სამსახურის ანალიტიკური დეპარტამენტის 2018 წლის 24 მაისის №12412 ბრძანების კანონიერებასთან დაკავშირებით. ამ თვალსაზრისით, საყურადღებოა თავად ხელშეკრულების მონაწილე მხარეთა შეთანხმება, რომლის მიხედვით, ხელშეკრულება გაფორმებული იყო 10 თვის ვადით და ამავე ხელშეკრულების 6.3. პუნქტის თანახმად, თუ ხელშეკრულების ვადის გასვლამდე ბოლო 3 თვის განმავლობაში წერილობით არ აცნობებენ ერთმანეთს ხელშეკრულების შეწყვეტასთან დაკავშირებით, მაშინ საიჯარო ვადა გაგრძელდებოდა 10 თვით (ეს დათქმა ეხება ყოველი ვადის გასვლას). სასამართლო სხდომაზე, შპს „...ასა“ წარმომადგენელმა დაადასტურა, რომ კომპანია დღემდე სარგებლობს იჯარით გადაცემული ფართით. შესაბამისად, ცხადია, რომ შპს „...ასა“ წარმოადგენს დაინტერესებულ პირს, მის მიერ გაფორმებული იჯარის ხელშეკრულება დადებული იყოს კანონის მოთხოვნათა დაცვით, ამ შემთხვევაში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის სავალდებულო თანხმობით.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ შპს „...ასა“ სარჩელი იმ ნაწილში, რომლითაც მოსარჩელე მოითხოვს ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 29 ივნისის №16433 ბრძანება, ასევე, ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 3 ოქტომბრის გადაწყვეტილება №6289/2/2018 საჩივარზე და დაევალოს სსიპ შემოსავლების სამსახურს გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი მოსარჩელის 2018 წლის 20 ივნისის საჩივართან დაკავშირებით, რომელიც შეეხება სსიპ შემოსავლების სამსახურის ანალიტიკური დეპარტამენტის 2018 წლის 24 მაისის №12412 ბრძანებას (აღნიშნული ბრძანებით ძალადაკარგულად გამოცხადდა შპს „ჯ...ის“ მიმართ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის მიერ 2017 წლის 27 დეკემბრის №21-05/196626 წერილით მიცემული თანხმობა ყადაღადადებული ქონების იჯარით გაცემის შესახებ), საფუძვლიანია და უნდა დაკმაყოფილდეს.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილ-

დეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლის საფუძველზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს „...ას“ სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.

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.

მოცემულ შემთხვევაში იმ გარემოების გათვალისწინებით, რომ შპს „...ას“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, მოსარჩელის მიერ სარჩელზე გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის – 100 ლარის ანაზღაურება უნდა დაეკისროს მოპასუხეებს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

გ ა დ ა ნ ყ ვ ი ტ ა :

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;

2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2021 წლის 12 თებერვლის განჩინება და საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;

3. შპს „...ას“ სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;

4. ნაწილობრივ ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 29 ივნისის №16433 ბრძანება, ასევე, ნაწილობრივ ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 3 ოქტომბრის გადაწყვეტილება №6289/2/2018 საჩივარზე და დაევალოს სსიპ შემოსავლების სამსახურს გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი მოსარჩელის 2018 წლის 20 ივნისის საჩივართან

დაკავშირებით, რომელიც შეეხება სსიპ შემოსავლების სამსახურის ანალიტიკური დეპარტამენტის 2018 წლის 24 მაისის №12412 ბრძანებას;

5. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს შპს „...ას“ სასარგებლოდ დაეკისროთ (სოლიდარულად) ამ უკანასკნელის მიერ სარჩელზე გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის 100 (ასი) ლარის ანაზღაურება;

6. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საბაჟო სამართალდარღვევის ჩადენის გამო სიტყვიერი შენიშვნის გამოცხადების კანონიერება

განჩინება საქართველოს სახელმთ

№ბს-1411(კ-22)

23 აპრილი, 2024 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:

2021 წლის 2 სექტემბერს ა. ჟ-ამ სარჩელით მიმართა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხეების – სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის მიმართ.

მოსარჩელის მითითებით, მას 2021 წლის 2 ივნისს ...ის გამშვებ საბაჟო პუნქტზე, საქართველოს საბაჟო კოდექსის 165-ე მუხლის საფუძველზე, ჯარიმის სახით დაეკისრა 1000 ლარი. სამართალდარღვევის ოქმით განისაზღვრა, რომ 2021 წლის 2 ივნისს ... „...ში“ თურქეთის დანიშნულებით შემოვიდა ...ს მარკის სატრანსპორტო საშუალება სახელმწიფო ნომრით საქართველოს ტერიტორიაზე აღნიშნული სატრანსპორტო საშუალება შემოვიდა 2020 წლის 7 თებერვალს და საქართველოში ყოფნის ვადა განესაზღვრა 90 კალენდარული დღე, ამასთან, ...ში გა-

მოცხადების ვადად განისაზღვრა 2020 წლის 6 მაისი.

მოსარჩელემ ასევე განმარტა, რომ ზემოაღნიშნული სამართალდარღვევის ოქმზე შეიტანა საჩივარი, რომელშიც აღნიშნა, რომ კოვიდ პანდემიასთან დაკავშირებით, საქართველოს ტერიტორიაზე მოქმედებდა შეზღუდვები, რომელთა გათვალისწინებით, საქართველოს სახმელეთო საზღვრებში, ავტომობილების გადაადგილება თურქეთთან, სომხეთთან, აზერბაიჯანთან და რუსეთთან იყო აკრძალული, რის გამოც მოსარჩელე მოკლებული იყო შესაძლებლობას დაეცვა მისთვის განსაზღვრული 90-დღიანი ვადა. მოსარჩელის მითითებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2021 წლის 20 ივლისის №23573 ბრძანებით, მისი საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

ამდენად, მოსარჩელემ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2021 წლის 2 ივნისის საბაჟო სამართალდარღვევის ოქმისა (სერია №...) და ადმინისტრაციული საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2021 წლის 20 ივლისის №23573 ბრძანების ბათილად ცნობა მითხოვა.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2022 წლის 22 ივლისის გადაწყვეტილებით ა. ჟ-ას სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. ბათილად იქნა ცნობილი 2021 წლის 2 ივნისის №... საბაჟო სამართალდარღვევის ოქმი და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2021 წლის 20 ივლისის №23573 ბრძანება. ა. ჟ-ა გათავისუფლდა ადმინისტრაციული სახდელისაგან და გამოეცხადა სიტყვიერი შენიშვნა.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ 2021 წლის 2 ივნისს, ... „...ის“ კონტროლის ზონაში თურქეთის დანიშნულებით შემოვიდა ... მარკის სატრანსპორტო საშუალება რუსული სახელმწიფო ნომრით ..., რომელსაც მართავდა საქართველოს მოქალაქე ა. ჟ-ა. აღნიშნული სატრანსპორტო საშუალება საქართველოს ტერიტორიაზე შემოვიდა 2020 წლის 7 თებერვალს და საქართველოში ყოფნის ვადად განესაზღვრა 90 კალენდარული დღე. ამასთან, ... „...ში“ გამოცხადების ვადად დადგინდა 2020 წლის 6 მაისი. აღნიშნული სატრანსპორტო საშუალება გამოცხადდა დაგვიანებით, რის გამოც ა. ჟ-ა დაჯარიმდა სსკ-ს 165-ე მუხლით და სანქციის სახით შეეფარდა ჯარიმა 1000 ლარის ოდენობით. საქალაქო სასამართლომ ასევე უდავოდ დადგენილად მიიჩნია, რომ საქართველოს მთავრობის გადაწყვეტილებით, საქართველოს ტერიტორიაზე კოვიდ პანდემიასთან დაკავშირებით 2020 წლის 15 მარტიდან 2021 წლის 1 ივნისამდე ყველა სახეობის მსუბუქი ავტოტრანსპორტისათვის ჩაკეტილი იყო სახმელეთო საზღვრები. ხოლო, ა. ჟ-ა სახელმწიფო საზღვარზე გამოცხადდა ერთი დღის დაგვიანებით.

სასამართლომ ასევე დადგენილად მიიჩნია, რომ ა. ჟ-ამ ადმინისტრა-

ციულ საჩივრით ითხოვა 2021 წლის 2 ივნისის №... საბაჟო სამართალ-
დარღვევის ოქმის ბათილად ცნობა, თუმცა სსიპ შემოსავლების სამსა-
ხურის მიერ ა. ჟ-ას საჩივარი, არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქმეზე არსებული ფაქტობ-
რივი გარემოებებიდან გამომდინარე, დასტურდებოდა სამართალდარ-
ღვევის ჩადენის ფაქტი, რაც გამოიხატა მოსარჩელის მიერ სატრანსპორ-
ტო საშუალების გამოცხადების და დეკლარირების ვადის დარღვევაში.
ჩადენილი საბაჟო სამართალდარღვევისათვის კი პასუხისმგებლობას
ითვალისწინებდა საქართველოს საბაჟო კოდექსის 165-ე მუხლი. ამას-
თან, სასამართლომ საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარ-
ღვევათა კოდექსის 236-ე, 237-ე, 264-ე და 278-ე მუხლებზე მითითე-
ბით აღნიშნა, რომ საქართველოს საბაჟო კოდექსი არ შეიცავდა ადმი-
ნისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით გათვალისწინებული
შემამსუბუქებელი გარემოებების გათვალისწინების დაუშვებლობაზე
მითითებას და მიიჩნია, რომ სადავო ურთიერთობაზე სრულად ვრცელ-
დებოდა საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კო-
დექსის 22-ე და 34-ე მუხლების დანაწესი.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ ა. ჟ-ას მიერ ჩადე-
ნილი ქმედება უნდა შეფასებულიყო, როგორც მცირე მნიშვნელოვანი
გადაცდომა და ის უნდა გათავისუფლებულიყო ადმინისტრაციული პა-
სუხისმგებლობისაგან, სიტყვიერი შენიშვნის გამოცხადებით, ვინაიდან
ქმედებას არ გამოუწვევია ისეთი ზიანი ან/და სახელმწიფო ან საზოგა-
დოებრივი წესრიგის, მოქალაქეთა უფლებებისა და თავისუფლებების,
მმართველობის დადგენილი წესის ისეთი დარღვევა, რომელიც აუცი-
ლებელს გახდიდა მისი ჩამდენი პირისათვის ადმინისტრაციული პასუ-
ხისმგებლობის დაკისრებას. ამასთან, სასამართლომ აღნიშნა, რომ კა-
ნონმდებლობის მიზანია დარღვევის პრევენცია და არა რეპრესიული
ლონისძიებების გატარება, ამდენად, განსახილველ შემთხვევაში კანო-
ნის მიზნების და ამოცანების მიღწევა სავსებით შესაძლებელი იყო სიტ-
ყვიერი შენიშვნით.

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, სასამართლომ მი-
იჩნია, რომ ა. ჟ-ას სარჩელი უნდა დაკმაყოფილებულიყო ნაწილობრივ,
ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის – ჯარიმის დაკისრების ნაწილ-
ში და მოსარჩელე საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვე-
ვათა კოდექსის 22-ე მუხლის თანახმად, უნდა გათავისუფლებულიყო
ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობისაგან და მის მიმართ გამოყენე-
ბული ყოფილიყო სიტყვიერი შენიშვნა.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კო-
ლეგიის 2022 წლის 22 ივლისის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით
გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც სარჩელის დაკ-

მაყოფილების ნაწილში გასაჩივრებული გადანყვეტილების გაუქმება და ახალი გადანყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე სრულად უარის თქმა მოითხოვა.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 31 ოქტომბრის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა და უცვლელად დარჩა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2022 წლის 22 ივლისის გადანყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ სრულად გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები და ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი შეფასებები. კერძოდ, სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სრულად და ყოველმხრივ გამოიკვლია დავასთან დაკავშირებული ყველა ფაქტობრივი გარემოება, ასევე, სამართლებრივი თვალსაზრისით სწორად შეაფასა ისინი. სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს გასაჩივრებული გადანყვეტილება იყო დასაბუთებული და იგი იძლეოდა მკაფიო შესაძლებლობას, მონაწილე მხარეებს გაეგოთ, თუ რატომ გაიზიარა ნაწილობრივ სასამართლომ მოსარჩელის პოზიცია და რატომ უარყო მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოს მტკიცება ამ ნაწილში სარჩელის უსაფუძვლობასთან დაკავშირებით.

გარდა ამისა, სააპელაციო სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ განსახილველ შემთხვევაში, მხარეთა შორის სადავო არ იყო ა. ჟ-ას მიერ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 165-ე მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტი, ვინაიდან, საქალაქო სასამართლოს გადანყვეტილებით დადასტურდა ა. ჟ-ას სახელმწიფო საზღვარზე 1 დღის დაგვიანებით გამოცხადება და შესაბამისად, ამ ნაწილში სასამართლო გადანყვეტილება არ გასაჩივრებულა მხარეთა მიერ. ამდენად, მოცემულ შემთხვევაში, სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობის საგანს წარმოადგენდა ჩადენილი სამართალდარღვევის გამო, ა. ჟ-ასათვის სიტყვიერი შენიშვნის გამოცხადების კანონიერება.

სააპელაციო პალატამ აღნიშნა, რომ სამართალდამრღვევის დასჯა არ უნდა ატარებდეს მხოლოდ რეპრესიულ ხასიათს და ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში გათვალისწინებული უნდა იქნეს ჩადენილი სამართალდარღვევის ხასიათი, დამრღვევის პიროვნება, მისი ბრალის ხარისხი, ქონებრივი მდგომარეობა, პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელი და დამამძიმებელი გარემოებანი. წინააღმდეგ შემთხვევაში დაირღვევა ადმინისტრაციული სამართლის ისეთი უმნიშვნელოვანესი ინსტიტუტი, როგორიცაა კერძო და საჯარო ინტერესების პროპორციულო-

ბის პრინციპი. ამასთან, პალატამ გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს მსჯელობა, რომ სადავო ურთიერთობაზე სრულად ვრცელდება საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 22-ე და 34-ე მუხლების დანაწესი.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში, საქალაქო სასამართლომ ა. ჟ-ას მიერ ჩადენილი ქმედება მართებულად შეაფასა როგორც მცირემნიშვნელოვანი გადაცდომა და გაათავისუფლა სახდელისაგან, სიტყვიერი შენიშვნის გამოცხადებით, ვინაიდან, მის ამ ქმედებას არ გამოუწვევია ისეთი ზიანი ან/და სახელმწიფო ან საზოგადოებრივი წესრიგის, მოქალაქეთა უფლებებისა და თავისუფლებების, მმართველობის დადგენილი წესის ისეთი დარღვევა, რომელიც აუცილებელს გახდიდა მისი ჩამდენი პირისათვის ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის დაკისრებას, გარდა ამისა, დარღვევის პრევენციის საკანონმდებლო მიზნების მიღწევა, განსახილველ შემთხვევაში სიტყვიერი შენიშვნის მიცემითაც შესაძლებელი იყო. ამასთან, სასამართლომ გაიზიარა მოსარჩელის პოზიცია ქვეყანაში არსებული კოვიდპანდემიის გამო, საზღვარზე გადაადგილების შეზღუდვის არსებობის შესახებ, ასევე, ის გარემოება, რომ ა. ჟ-ა სახელმწიფო საზღვარზე გამოცხადდა მხოლოდ და მხოლოდ ერთი დღის დაგვიანებით.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 31 ოქტომბრის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე სრულად უარის თქმა მოითხოვა.

კასატორი მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული განჩინება არის უსაფუძვლო და დაუსაბუთებელი, ვინაიდან სასამართლომ საბაჟო სამართალდარღვევის ფაქტზე, გამოიყენა ის ნორმა, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა და გადაწყვეტილება მთლიანად დააფუძნა მას. კერძოდ, სასამართლომ დაადგინა, რომ საბაჟო სამართალდარღვევის საქმის წარმოებაზე ვრცელდება ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის ნორმები, კერძოდ 22-ე მუხლი. კასატორი მიიჩნევს, რომ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 22-ე მუხლი არ ვრცელდება საბაჟო სამართალდარღვევის საქმეებზე, ვინაიდან აღნიშნული საქმეების წარმოება რეგულირებულია საქართველოს საბაჟო კოდექსით, რომელიც არ ითვალისწინებს სამართალდარღვევის მიმართ სიტყვიერი შენიშვნის გამოყენების შესაძლებლობას.

კასატორმა აღნიშნა, რომ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 22-ე მუხლი უკავშირდება ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევებს და არა საბაჟო სამართალდარღვევისათვის გათვალისწინებულ სანქციებს. თავის მხრივ ადმინისტრაციული სახდელი განმარ-

ტებულია ზემოაღნიშნული კოდექსის 23-ე მუხლით, რომლის თანახმადაც, ადმინისტრაციული სახდელი წარმოადგენს პასუხისმგებლობის ზომას და გამოიყენება ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ჩამდენის აღსაზრდელად კანონების დაცვის, საერთო ცხოვრების წესების პატივისცემის სულისკვეთებით, აგრეთვე როგორც თვით სამართალდამრღვევის, ისე სხვა პირთა მიერ ახალი სამართალდარღვევების ჩადენის აცილების მიზნით. ხოლო ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 24-ე მუხლში ჩამოთვლილია ადმინისტრაციული სახდელის სახეობანი. მეორე მხრივ, საბაჟო სამართალდარღვევისა და საბაჟო სანქციის ცნებები განმარტებულია საბაჟო კოდექსით, რომლის თანახმადაც საბაჟო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. ხოლო საბაჟო სანქცია არის პასუხისმგებლობის ზომა ჩადენილი საბაჟო სამართალდარღვევისათვის. ამასთან, საბაჟო კოდექსის 163-ე მუხლით განერილია საგადასახადო სანქციის სახეები. ამდენად, კასატორის განმარტებით, ადმინისტრაციული სახდელიც და საბაჟო სანქციაც წარმოადგენს პასუხისმგებლობის ზომას, თუმცა, ვინაიდან განსხვავდება მათი მიზნები, რეგულირების სფერო და სახეები, აღნიშნული ცნებები არ არის იდენტური, არამედ ისინი წარმოადგენენ განსხვავებულ სამართლებრივ ინსტიტუტებს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, კასატორი ხაზგასმით აღნიშნავს, რომ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 22-ე მუხლი ეხება მხოლოდ ადმინისტრაციულ სახდელს (და არა საბაჟო სანქციას), შესაბამისად, აღნიშნული მუხლი ვერ იქნება გამოყენებული საბაჟო სანქციის შემთხვევაში.

სსიპ შემოსავლების სამსახურმა არ გაიზიარა სასამართლოს მსჯელობა განსახილველ შემთხვევაში საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 22-ე და 34-ე მუხლების გამოყენების შესახებ და აღნიშნა, რომ სადავო ურთიერთობა რეგულირებულია სპეციალური კანონით – საქართველოს საბაჟო კოდექსით, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილი კი განსაზღვრავს, სპეციალური და უფრო ახალი კანონის გამოყენების ვალდებულებას.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 16 დეკემბრის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2023 წლის 10 ოქტომბრის 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, სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2021 წლის 2 ივნისის საბაჟო სამართალდარღვევის №... ოქმის ნაწილობრივ (ჯარიმის სახით 1000 ლარის დაკისრების ნაწილში) ბათილად ცნობის და ა. ჟ-ას ადმინისტრაციული სახდელისგან გათავისუფლებისა და მისთვის საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 22-ე მუხლის საფუძველზე სიტყვიერი შენიშვნის გამოცხადების ნაწილში გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 31 ოქტომბრის განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც ა. ჟ-ას სარჩელი დაკმაყოფილდება ნაწილობრივ, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ნაწილობრივ (ჯარიმის სახით 1000 ლარის დაკისრების ნაწილში) ბათილად იქნება ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2021 წლის 2 ივნისის საბაჟო სამართალდარღვევის №... ოქმი და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალება აღნიშნულ ნაწილში საქმის არსებითი გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ კანონით დადგენილ ვადაში ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2021 წლის 20 ივლისის №23573 ბრძანების ბათილად ცნობის ნაწილში ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 31 ოქტომბრის განჩინება დარჩეს უცვლელად.

მოცემულ შემთხვევაში მთავარ სადავო საკითხს წარმოადგენს ა. ჟ-ასათვის საბაჟო სამართალდარღვევის ჩადენის გამო საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 22-ე მუხლის საფუძველზე სიტყვიერი შენიშვნის გამოცხადების კანონიერება. ამასთან, ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2022 წლის 22 ივლისის გადაწყვეტილება, რომლითაც ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა სარჩელი, ისევე როგორც ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 31 ოქტომბრის განჩინება გასაჩივრდა მხოლოდ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ. შესაბამისად, საკასაციო საჩივრის ფარგლებში საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ უნდა შეაფასოს სარჩელის მხოლოდ დაკმაყოფილებული ნაწილის – ა. ჟ-

ასათვის საბაჟო სამართალდარღვევის ჩადენის გამო საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 22-ე მუხლის საფუძველზე სიტყვიერი შენიშვნის გამოცხადების – კანონიერება.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე:

საკასაციო სასამართლო დადგენილად მიიჩნევს, რომ 2021 წლის 2 ივნისს, საბაჟო გამშვებ პუნქტ „...ის“ კონტროლის ზონაში თურქეთის დანიშნულებით შემოვიდა „...“-ის მარკის სატრანსპორტო საშუალება რუსეთის ფედერაციის სახელმწიფო ნომრით ..., რომელსაც მართავდა საქართველოს მოქალაქე ა. ჟ-ა, რომელიც ასევე წარმოადგენს რუსეთის მოქალაქეს. აღნიშნული სატრანსპორტო საშუალება საქართველოს ტერიტორიაზე შემოვიდა 2020 წლის 7 თებერვალს და ქვეყანაში ყოფნის ვადად განესაზღვრა 90 კალენდარული დღე, ამდენად, ავტომანქანის საბაჟო გამშვებ პუნქტ „...ში“ გამოცხადების თარიღი იყო 2020 წლის 6 მაისი.

დადგენილია, რომ საქართველოს მთავრობის გადაწყვეტილებით, საქართველოს ტერიტორიაზე კოვიდ პანდემიასთან დაკავშირებით 2021 წლის 1 ივნისამდე ყველა სახეობის მსუბუქი ავტოტრანსპორტისათვის ჩაკეტილი იყო სახმელეთო საზღვარი. ასევე დადგენილია, რომ ზემოაღნიშნული სატრანსპორტო საშუალება საბაჟო გამშვებ პუნქტში გამოცხადდა დაგვიანებით. კერძოდ, ა. ჟ-ა სახელმწიფო საზღვარზე გამოცხადდა ერთი დღის დაგვიანებით – 2021 წლის 2 ივნისს. ამდენად, მოსარჩელე 2021 წლის 2 ივნისის №... საბაჟო სამართალდარღვევის ოქმით, საქართველოს საბაჟო კოდექსის 165-ე მუხლის საფუძველზე დაჯარიმდა და მას სანქციის სახით შეეფარდა ჯარიმა 1000 ლარის ოდენობით.

საქმის მასალებით ასევე დადგენილია, რომ ა. ჟ-ამ 2021 წლის 2 ივნისის №... საბაჟო სამართალდარღვევის ოქმზე წარადგინა საჩივარი, თუმცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2021 წლის 20 ივლისის №23573 ბრძანებით მას უარი ეთქვა ადმინისტრაციული საჩივრის დაკმაყოფილებაზე.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საბაჟო კოდექსის პირველ მუხლზე, რომლის თანახმად, აღნიშნული კოდექსი საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად განსაზღვრავს საქონლის საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანასა და საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან გატანასთან დაკავშირებულ წესებსა და საბაჟო ფორმალობებს, საბაჟო დავის გადაწყვეტის წესს, საბაჟო სამართალდარღვევის სახეებს და ამ სამართალდარღვევების ჩადენისთვის პასუხისმგებლობას. ამასთან აღსანიშნავია, რომ ზემოაღნიშნული კოდექსის მე-2 მუხლი შეიცავს საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობის ზუსტ ჩა-

მონათვალს და მათ იერარქიას. კერძოდ, დასახელებული მუხლის პირველი ნაწილი განსაზღვრავს, რომ საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობა შედგება საბაჟო ფორმალობებთან დაკავშირებული საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებებისგან, ამ კოდექსისგან და მის შესაბამისად მიღებული ან გამოცემული კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებისგან.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საბაჟო კოდექსის 163-ე მუხლის პირველ ნაწილზე რომელიც განსაზღვრავს, რომ საბაჟო სამართალდარღვევა არის პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლის ჩადენისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. ხოლო ამავე მუხლის მე-3 ნაწილი საბაჟო სანქციების სახეობად ჩამოთვლის გაფრთხილებას, ჯარიმას, საბაჟო სამართალდარღვევის საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უსასყიდლოდ ჩამორთმევას.

საქართველოს საბაჟო კოდექსის 165-ე მუხლის თანახმად, საქონლის წარდგენის/ზოგადი დეკლარირების/საქონლის დეკლარირების ვადის ან სატრანსპორტო საშუალების გამოცხადების ვადის დარღვევა იწვევს დაჯარიმებას ყოველ დაგვიანებულ სრულ/არასრულ დღეზე 50 ლარის ოდენობით, მაგრამ არაუმეტეს 1 000 ლარისა.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს საბაჟო კოდექსის 163-ე მუხლი, მათ შორის, შეიცავს პასუხისმგებლობის გამომრიცხავი და შემამსუბუქებელი ღონისძიებების გამოყენების წინაპირობებსაც. კერძოდ, აღნიშნული მუხლის მე-11 ნაწილი ითვალისწინებს საბაჟო ორგანოს/დავის განმხილველ ორგანოს ან სასამართლოს უფლებას, პირი გაათავისუფლოს ამ კოდექსით გათვალისწინებული საბაჟო სანქციისგან, თუ შესაბამისი საბაჟო სამართალდარღვევა ჩადენილია შეცდომით/არცოდნით. ხოლო, ზემოაღნიშნული მუხლის მე-12 ნაწილის თანახმად, პირს საბაჟო სამართალდარღვევის ჩადენისთვის პასუხისმგებლობა არ ეკისრება, თუ ეს საბაჟო სამართალდარღვევა გამოწვეულია დაუძლეველი ძალის მოქმედებით. **გარდა ამისა, საქმის განხილვის პერიოდში, 2023 წლის 5 აპრილის №2767 საქართველოს კანონით ცვლილება შევიდა დასახელებული მუხლის მე-15 ნაწილში, რომლითაც დადგინდა ამავე კოდექსის 165-ე მუხლით გათვალისწინებული საბაჟო სამართალდარღვევის ჩადენისთვის (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ეს ქმედება ჩადენილია განმეორებით) ჯარიმის ნაცვლად გაფრთხილების გამოყენების შესაძლებლობა.**

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს „საბაჟო სამართალდარღვევის საქმის წარმოების წესის, საბაჟო სანქციის აღსრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისა და მათი განხორციელების წესის“ დამტკიცების შესახებ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2019 წლის 27

აგვისტოს №254 ბრძანებაზე, რომლის მე-5 მუხლის (გარდამავალი დებულებები) 1-ლი პუნქტის თანახმად, იმის გათვალისწინებით, რომ ჯანდაცვის მსოფლიო ორგანიზაციის (ჯანმო) მიერ კორონავირუსული ინფექციის ეპიდაფეთქებები გამოცხადდა პანდემიად, რაც „საზოგადოებრივი ჯანმრთელობის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-12 მუხლის თანახმად, განეკუთვნება საგანგებო სიტუაციას და აღნიშნული გარემოება კი, საქართველოს საბაჟო კოდექსის 72-ე მუხლის პირველი ნაწილისა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-5 ნაწილის შესაბამისად, მიიჩნევა დაუძლეველ ძალად, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე 2019 წლის 1 ოქტომბრიდან 2020 წლის 1 მაისამდე პერიოდში შემოყვანილი, საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის (სეს ესნ) ..., ..., ..., ... და ... სასაქონლო პოზიციებით გათვალისწინებული მექანიკური სატრანსპორტო საშუალების (რომლის შიგანვის ძრავას ცილინდრის მუშა მოცულობა 50 სმ³-ზე მეტია, ხოლო ელექტროძრავას შემთხვევაში - მაქსიმალური გამომუშავებული სიმძლავრე 4 კვტ-ზე მეტია), აგრეთვე 8716 სასაქონლო პოზიციით გათვალისწინებული მისაბმელის და ნახევრადმისაბმელის მფლობელი თავისუფლდება აღნიშნული სატრანსპორტო საშუალების წარდგენის/ზოგადი დეკლარირების/დეკლარირების ვადის ან სატრანსპორტო საშუალების გამოცხადების ვადის დარღვევისათვის ან საბაჟო პროცედურის პირობების დარღვევისათვის საქართველოს საბაჟო კოდექსის 165-ე და 171-ე მუხლებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობისაგან, აგრეთვე აღნიშნულ სატრანსპორტო საშუალებაზე საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში გადასახადის გადასახდელი თანხის გადაუხდელობისათვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლით განსაზღვრული საურავისაგან, თუ იგი 2021 წლის 1 ივნისამდე უზრუნველყოფს ამ სატრანსპორტო საშუალების საბაჟო პროცედურაში მოქცევას ან რეექსპორტში მის დეკლარირებას (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც დარღვეულია რეექსპორტში ავტოსატრანსპორტო საშუალების საბაჟო დეკლარაციით დეკლარირებული ან ავტოსატრანსპორტო საშუალების აღრიცხვის მონმობით გადაადგილებული ავტოსატრანსპორტო საშუალების დანიშნულების საბაჟო გამშვებ პუნქტამდე მიტანის ვადა).

ამდენად, ეპიდემიოლოგიური სიტუაციის გათვალისწინებით და ახალი კორონავირუსის (COVID-19) გავრცელების როგორც ალკვეთის, ასევე დაფიქსირებულ შემთხვევებზე დროული და ეფექტური რეაგირების მიზნით, სახელმწიფოს მხრიდან გატარებულ იქნა იმგვარი ღონისძიებები, რომლებიც საზოგადოებრივი ჯანმრთელობის დაცვის პროცესში დაწესებული აკრძალვების მიუხედავად, არ გამოიწვევდა ადამიანების უფლებების მომეტებულ შეზღუდვას. აღნიშნულის ერთ-ერთ

გამოვლინებას კი სწორედ საქართველოს საბაჟო კოდექსის 165-ე მუხლით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობისგან პირების გათავისუფლება და მათი მხრიდან კანონმდებლობით დაკისრებული ვალდებულებების შესრულების თარიღის 2021 წლის 1 ივნისამდე გადაწევა წარმოადგენდა. ამდენად, განსახილველ შემთხვევაში, სახელმწიფოს მიერ განსაზღვრული საშელავათო პერიოდის შემდეგ, ა. ჟ-ას უნდა უზრუნველყო...ის საბაჟო გამშვებ პუნქტში სატრანსპორტო საშუალების გამოცხადება, რაც მან საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2019 წლის 27 აგვისტოს №254 ბრძანებით გათვალისწინებული ვადის დარღვევით – 2021 წლის 2 ივნისის განახორციელა. ამდენად, სადავო არ არის მოსარჩელის მხრიდან სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტი და განსახილველ შემთხვევაში სასამართლოს შეფასების საგანს წარმოადგენს ა. ჟ-ასათვის საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის საფუძველზე სიტყვიერი შენიშვნის გამოცხადების მართლზომიერება.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს საბაჟო კოდექსი მართალია არ შეიცავს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის გამოყენების პირდაპირ აკრძალვას, თუმცა აღსანიშნავია, რომ საბაჟო კოდექსის 164-ე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, საბაჟო ორგანო უფლებამოსილია საბაჟო სამართალდარღვევის საქმის წარმოების უზრუნველსაყოფად გამოიყენოს საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 244-ე, 245-ე და 247-ე-249-ე მუხლებით გათვალისწინებული ღონისძიებები. ამდენად, ხაზგასასმელია, რომ საქართველოს საბაჟო კოდექსი პირდაპირ აკეთებს დათქმას ადმინისტრაციული წარმოების პროცესში საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის კონკრეტული მუხლების გამოყენების შესაძლებლობაზე, ამავე კოდექსის სხვა მუხლებში კი ასეთი მითითება და ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით ხელმძღვანელობის შესაძლებლობა არ არის გათვალისწინებული.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-7 მუხლის მე-8 პუნქტზე, რომლის თანახმად, თანაბარი იურიდიული ძალის მქონე ნორმატიულ აქტებს შორის წინააღმდეგობის შემთხვევაში უპირატესობა ენიჭება უფრო გვიან მიღებულ (გამოცემულ) ნორმატიულ აქტს. გარდა ამისა, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ერთი და იმავე დონის სამართლის ნორმათა კოლიზიის დროს გამოიყენება სპეციალური და უფრო ახალი კანონი. ამ კოდექსით გათვალისწინებულ ზოგად ნორმებსა და სპეციალურ ნორმებს შორის კოლიზიისას გამოიყენება სპეციალური ნორმები.

აღსანიშნავია, რომ საქართველოს საბაჟო კოდექსი მიღებულია 2019

ნლის 28 ივნისს (გამოქვეყნების თარიღი: 04/07/2019), ხოლო საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი მიღებულია 1984 წლის 15 დეკემბერს (გამოქვეყნების თარიღი: 31/12/1984). ამდენად, საქართველოს საბაჟო კოდექსი, საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსთან მიმართებით წარმოადგენს როგორც უფრო ახალ მიღებულ, ასევე საბაჟო სამართლებრივი ურთიერთობების მომწესრიგებელ, სპეციალურ კანონს.

გარდა ზემოაღნიშნულისა, საკასაციო სასამართლო დამატებით აღნიშნავს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, როდესაც საკითხი ეხება საბაჟო სამართალდარღვევას, ჩადენილი ქმედებისთვის შესაბამისი სანქციის განსაზღვრის თაობაზე გადაწყვეტილების მიღების პროცესში, თუ იკვეთება შემამსუბუქებელი გარემოების არსებობა, მოსარჩელისთვის უკვე განსაზღვრულ სანქციაზე (ამ შემთხვევაში – ჯარიმა) მსუბუქი, საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით გათვალისწინებული სანქციის გამოყენება, იმ პირობებში, როდესაც საკანონმდებლო ცვლილების შედეგად თავად საქართველოს საბაჟო კოდექსის 163-ე მუხლის მე-15 ნაწილი ითვალისწინებს ჯარიმაზე მსუბუქი სანქციის გამოყენების შესაძლებლობას, ვერ იქნება მიჩნეული საქმის გარემოებების სწორ სამართლებრივ შეფასებად. ამდენად, ვინაიდან გასაჩივრებული აქტები უკავშირდება საბაჟო ურთიერთობას, ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი შეფასებისას სასამართლოებმა უნდა იხელმძღვანელონ არა ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 22-ე მუხლით, არამედ საქართველოს საბაჟო კოდექსის შესაბამისი ნორმებით.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ კონკრეტული სამართალდარღვევის ჩადენის შემთხვევაში, ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით გათვალისწინებული დანაწესების გამოყენება შესაძლებელი არის იმ შემთხვევაში, თუ იგი სპეციალური კანონით სხვაგვარად არ არის მოწესრიგებული ან საკითხის მომწესრიგებელი სამართლებრივი აქტი არ შეიცავს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით გათვალისწინებული დანაწესების დაუშვებლობაზე მითითებას. აღნიშნულის მაგალითს წარმოადგენს სამშენებლო სამართალდარღვევა, კერძოდ, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მიერ დადგენილი პრაქტიკის შესაბამისად „პროდუქტის უსაფრთხოებისა და თავისუფალი მიმოქცევის კოდექსის შესაბამისად, სამშენებლო სამართალდარღვევებთან დაკავშირებული საქმის წარმოებისა და ცალკეული სამართალდარღვევებისათვის პასუხისმგებლობის ზომის განსაზღვრა, საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით დადგენილ ზოგად პრინციპებს ემყარება... განსახილველი შემთხვევის მომწესრიგებელი სამართლებრივი აქტები არ შეიცავენ ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის თაობაზე განსაზღვრულ სანქციის გამოყენების შესაძლებლობის შესახებ განსაზღვრულ ნორმებს“.

ტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით გათვალისწინებული შემამსუბუქებელი გარემოებების გათვალისწინების დაუშვებლობაზე მითითებას, არ შეიცავენ აღნიშნული გარემოებების მხედველობაში მიღების გამომრიცხავ რაიმე დებულებას. ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 22-ე მუხლით მოწესრიგებული ურთიერთობები არ არის სხვაგვარად დარეგულირებული სპეციალურ, კერძოდ, პროდუქტის უსაფრთხოებისა და თავისუფალი მიმოქცევის კოდექსში. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლო უფლებამოსილი იყო მოსარჩელისათვის სანქციის შეფარდების საკითხზე ემსჯელა საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 22-ე მუხლის დანაწესის გათვალისწინებით“ (სუსგ №ბს-320(2კ-21), 10.11.2022წ; №ბს-638-634(2კ-17), 20.12.2019წ). ამდენად, საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საბაჟო სამართალდარღვევაზე მსჯელობისას, სადავო სამართლებრივი ურთიერთობის მომწესრიგებელი სპეციალური კანონმდებლობის და საბაჟო კოდექსში პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელი გარემოებების არსებობის ფაქტის გათვალისწინებით, არ არსებობს საბაჟო სამართალდარღვევაზე ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის გავრცელების იმგვარი წინაპირობები, რაც სამშენებლო სამართალდარღვევის შემთხვევაშია მოცემული.

საკასაციო სასამართლო დამატებით მიუთითებს, რომ გაფრთხილება, როგორც საქართველოს საბაჟო კოდექსის, ასევე, საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის თანახმად წარმოადგენს სამართალდარღვევის ჩადენის შემთხვევაში პირისთვის დასაკისრებელი სანქციის/სახდელის ერთ-ერთ სახეს, ამდენად იგი წარმოადგენს სამართალდამრღვევის მიმართ გამოსაყენებელი პასუხისმგებლობის ზომას. ხოლო ასკ-ის 22-ე მუხლი ითვალისწინებს მცირემნიშვნელოვანი სამართალდარღვევის ჩადენის შემთხვევაში შენიშვნის გამოცხადების გზით პირის ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობისაგან თავისუფლებას. მართალია, გაფრთხილება და სიტყვიერი შენიშვნა, თავიანთი ბუნებით წარმოადგენენ სამართალდამრღვევი პირის მიმართ გამოყენებულ სხვადასხვა ღონისძიებას, თუმცა ორივე მათგანის გამოყენების შემთხვევაში, პირი ითვლება სამართალდამრღვევად. ამასთან, როგორც სიტყვიერი შენიშვნის, ასევე გაფრთხილების გამოყენების პირობებში, პირს არ ეკისრება ფულადი თანხის (ჯარიმის) გადახდის ვალდებულება, მაშასადამე, მას არ ეკისრება ფინანსური ტვირთი. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, საკანონმდებლო ცვლილების შედეგად, ფიზიკური პირისთვის ფინანსური ტვირთის – 1000 ლარის ოდენობით დაკისრებული ჯარიმის თავიდან არიდების და მის მიმართ უფრო მსუბუქი სანქციის გამოყენების მიზნის მიღწევა შეიძლება საქართველოს სა-

ბაჟო კოდექსით გათვალისწინებული გაფრთხილების შეფარდებით, საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 22-ე მუხლის გამოყენების გარეშე.

საკასაციო პალატა მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განმარტებაზე, რომ „ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარება მოიცავს ადმინისტრაციული ორგანოს უმნიშვნელოვანეს პროცედურულ ვალდებულებას – გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. აქტის გამოცემისათვის კანონმდებლობით დადგენილია პროცედურის დაცვა, რამდენადაც მიუკერძოებლად, საქმის გარემოებათა ყოველმხრივი და ობიექტური გამოკვლევის საფუძველზე გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის დასაბუთებულობა-კანონიერების ხარისხი გაცილებით მაღალია, ხოლო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემისათვის დადგენილი წარმოების პროცედურის დაცვა განმსაზღვრელ მნიშვნელობას ანიჭებს თვით აქტის კანონიერებას. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის ეს უმნიშვნელოვანესი იმპერატიული ხასიათის დანაწესი ემსახურება საჯარო მმართველობის კანონიერების პრინციპს, რამდენადაც ყოველი მმართველობითი გადაწყვეტილების მიღება უნდა ეფუძნებოდეს განსახილველი საკითხის გარემოებებისა და ფაქტების ობიექტურ შესწავლა-გამოკვლევას, რომლის შეფასებიდან უნდა გამომდინარეობდეს საკითხის გადასაწყვეტად ჩამოყალიბებული დასკვნა“ (სუსგ №ბზ-246-243(კ-14), 23.09.2014).

ამასთან, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, რომლის თანახმად, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი. სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისათვის არსებობს მხარის გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი. ამასთან, აღსანიშნავია, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლით მინიჭებულ უფლებამოსილებას სასამართლო იყენებს მაშინ, როდესაც სასამართლო წესით ვერ ხერხდება ფაქტობრივი გარემოებების დადგენა და შეფასება, შესაბამისად, შეუძლებელი ხდება სადავო ინდივიდუალური ადმი-

ნისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მატერიალური კანონიერების შემოწმება.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 407-ე მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის თანახმად სააპელაციო სასამართლოს მიერ დამტკიცებულად ცნობილი ფაქტობრივი გარემოებები სავალდებულოა საკასაციო სასამართლოსათვის, თუ წამოყენებული არ არის დასაშვები და დასაბუთებული პრეტენზია (შედავება). ამდენად, საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საკასაციო სასამართლო საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობას ამოწმებს არა ფაქტობრივი, არამედ სამართლებრივი თვალსაზრისით.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, სადავო საკითხის გადაწყვეტისთვის მნიშვნელოვანია დადგენილ იქნეს გარკვეული ფაქტობრივი გარემოებები, რომელთა გამოკვლევის შესაძლებლობა საკასაციო სასამართლოს არ აქვს. კერძოდ, როგორც უკვე აღინიშნა, საქმის განხილვისას განხორციელებული საკანონმდებლო ცვლილების შედეგად, საქართველოს საბაჟო კოდექსის 163-ე მუხლის მე-15 ნაწილი ამავე კოდექსის 165-ე მუხლით გათვალისწინებული საბაჟო სამართალდარღვევის ჩადენისთვის ჯარიმის ნაცვლად გაფრთხილების გამოყენებას ითვალისწინებს გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ეს ქმედება ჩადენილია განმეორებით. ამასთან, დასახელებული მუხლის მე-9 ნაწილის თანახმად, საბაჟო სამართალდარღვევა განმეორებით ჩადენილად მიიჩნევა, თუ იგივე ქმედება ჩადენილია წინა საბაჟო სამართალდარღვევის გამოვლენიდან 12 თვის განმავლობაში.

განსახილველ შემთხვევაში, საქმის მასალების გაცნობის შედეგად იკვეთება, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2021 წლის 20 ივლისის №23573 სადავო ბრძანებაში ა. ჟ-ას საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის დასაბუთებისას, მათ შორის მითითებულია, რომ მოსარჩელე წარსულში დაჯარიმებული იყო ანალოგიური სამართალდარღვევის ჩადენის გამო და მისთვის ცნობილი იყო საქონლის წარდგენის/ზოგადი დეკლარირების/საქონლის დეკლარირების ვადის ან სატრანსპორტო საშუალების გამოცხადებისთვის კანონმდებლობით დადგენილი ვადების თაობაზე, თუმცა აღსანიშნავია, რომ საქმის მასალებიდან არ დასტურდება ა. ჟ-ას მიმართ წარსულში ჯარიმის დაკისრების ფაქტი.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან სათანადოდ არ გამოკვლეულა საქმის ფაქტობრივი გარემოებები. შესაბამისად, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, ხელახალი განხილვის ფარგლებში, უნდა გამოიკვლიოს და მხედველობაში მიიღოს პანდემიასთან დაკავშირებული როგორც რეგულაციები, ასევე ის სირთულეები, რომლებმაც ახალი კორონავირუსის (COVID-19) პერიოდში იჩინა თა-

ვი და დააბრკოლა ფიზიკური პირების მიერ მთელი რიგი მოქმედებების განხორციელება. გარდა ამისა, ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან, მოსარჩელის პიროვნებისა და ჩადენილი სამართალდარღვევის სიმძიმის გათვალისწინებით, შეფასებულ უნდა იქნეს რამდენად გონივრული იქნება მოსარჩელის მიერ ჩადენილი სამართალდარღვევისთვის მის მიმართ ჯარიმის ნაცვლად გაფრთხილების გამოყენება, განსაკუთრებით იმ პირობებში, როდესაც იგი საბაჟო გამშვებ პუნქტში გამოცხადდა მხოლოდ ერთი დღის დაგვიანებით – 2021 წლის 2 ივნისს. გაფრთხილების გამოყენების შესაძლებლობაზე მსჯელობის შემთხვევაში კი, ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან დეტალურად უნდა იქნეს გამოკვლეული და შეფასებული სამართალდარღვევა იყო თუ არა ჩადენილი განმეორებით, კერძოდ, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა უნდა დაადგინოს სადავო სამართალდარღვევის ჩადენამდე, საქართველოს საბაჟო კოდექსის 163-ე მუხლის მე-9 ნაწილით გათვალისწინებულ 12 თვიან ვადაში ა. ჟ-ას მიერ ჩადენილი იყო თუ არა იგივე ქმედება. ამდენად, განსახილველ შემთხვევაში, იკვეთება სსიპ შემოსავლების სამსახურის მხრიდან, დამატებითი გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების აუცილებლობა, რაც ადასტურებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის გამოყენების საჭიროებას.

გარდა ამისა, საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ ვინაიდან არსებობს სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2021 წლის 2 ივნისის საბაჟო სამართალდარღვევის №... ოქმის ნაწილობრივ (ჯარიმის სახით 1000 ლარის დაკისრების ნაწილში) ბათილად ცნობის საფუძველი, თანამდევი შედეგის სახით ბათილია მასზე საჩივრის წარდგენის შედეგად, ადმინისტრაციული საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2021 წლის 20 ივლისის №23573 ბრძანებაც და აღნიშნულ ნაწილში უცვლელად უნდა დარჩეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 31 ოქტომბრის განჩინება.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის თანახმად, გადაწყვეტილება ყოველთვის ჩაითვლება კანონის დარღვევით მიღებულად, თუ გადაწყვეტილება იურიდიულად არ არის საკმარისად დასაბუთებული (გადაწყვეტილების გაუქმების აბსოლუტური საფუძვლები). ხოლო, ამავე კოდექსის 411-ე მუხლის თანახმად, საკასაციო სასამართლო საქმეზე გადაწყვეტილებას თვითონ მიიღებს,

თუ არ არსებობს ამ კოდექსის 412-ე მუხლით გათვალისწინებული გადაწყვეტილების გაუქმებისა და საქმის ხელახლა განსახილველად სააპელაციო სასამართლოში დაბრუნების საფუძვლები.

ამასთან, საკასაციო პალატა მიუთითებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-10 მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის თანახმად, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემული იყო საქმის გარემოებების სათანადო გამოკვლევის გარეშე, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია აანაზღაუროს პროცესის ხარჯები მის სასარგებლოდ გადაწყვეტილების გამოტანის შემთხვევაშიც. ამდენად, საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ მოპასუხეს – სსიპ შემოსავლების სამსახურს მოსარჩელის სასარგებლოდ უნდა დაეკისროს სახელმწიფო ბაჟის სახით სარჩელზე გადახდილი 100 ლარის ანაზღაურება.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ ბ ი ნ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;

2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2021 წლის 2 ივნისის საბაჟო სამართალდარღვევის №... ოქმის ნაწილობრივ ბათილად ცნობის, ა. ჟ-ას ადმინისტრაციული სახდელისგან გათავისუფლებისა და მისთვის საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 22-ე მუხლის საფუძველზე სიტყვიერი შენიშვნის გამოცხადების ნაწილში გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 31 ოქტომბრის განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;

3. ა. ჟ-ას სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;

4. სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ნაწილობრივ ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2021 წლის 2 ივნისის საბაჟო სამართალდარღვევის №... ოქმი ა. ჟ-ასათვის ჯარიმის სახით 1000 ლარის დაკისრების თაობაზე და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალოს აღნიშნულ ნაწილში საქმის არსებითი გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ კანონით დადგენილ ვადაში ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის

გამოცემა.

5. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2021 წლის 20 ივლისის №23573 ბრძანების ბათილად ცნობის ნაწილში, ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 31 ოქტომბრის განჩინება დარჩეს უცვლელად.

6. სსიპ შემოსავლების სამსახურს ა. ჟ-ას სასარგებლოდ დაეკისროს მის მიერ სარჩელზე სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 100 ლარის ანაზღაურება.

7. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირების გამო დაჯარიმების კანონიერება

გადანყვებითლება საქართველოს სახელმწიფო

№ბს-1169(კ-22)

26 ივნისი, 2024 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა**

შემადგენლობა: თ. ოქროპირიძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),

ქ. ცინცაძე,

ბ. სტურუა

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2017 წლის 25 დეკემბერს შპს „...მა“ სარჩელით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხე – სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ, შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2017 წლის 9 ნოემბრის №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 6 დეკემბრის №32610 ბრძანების ბათილად ცნობის მოთხოვნით.

მოსარჩელის განმარტებით, 2017 წლის 2 ნოემბერს შპს „...“ ახორციელებდა ...ის ტრანსპორტირებას. 2017 წლის 9 ნოემბრის № ... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმით, მოსარჩელე ...ის სასაქონლო ზედ-

ნადების გარეშე ტრანსპორტირებისათვის, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 3² ნაწილის საფუძველზე დაჯარიმდა 10 000 ლარით. აღნიშნული საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი კომპანიამ გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 6 დეკემბრის №32610 ბრძანებით, შპს „...ის“ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 27 დეკემბრის განჩინებით, შპს „...ის“ სარჩელი, განსჯადობის წესის დაცვით, განსახილველად გადაეგზავნა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2022 წლის 5 აპრილის გადაწყვეტილებით, შპს „...ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; სადავო საკითხის გადაწყვეტილად ბათილად იქნა ცნობილი გამოცემიდან სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 9 ნოემბრის №818796 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი; ასევე, ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 6 დეკემბრის №32610 ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა საკითხის სრულყოფილად გამოკვლევის შემდეგ დასაბუთებული გადაწყვეტილების მიღება, შპს „...ის“ (ს/ნ ...) 2017 წლის 26 ნოემბრის საჩივართან დაკავშირებით.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლზე, 136-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, 269-ე, 270-ე მუხლებზე, 286-ე მუხლის 1² ნაწილზე, საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის მე-10, მე-11 და მე-12 მუხლებზე, „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანების 24-ე მუხლის მე-2 პუნქტზე, 25² მუხლზე და აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 1² ნაწილი ჯარიმის გამოყენების შესაძლებლობას უკავშირებს ზედნადების არარსებობას. შესაბამისად, მნიშვნელოვანია გაირკვეს, როდესაც მეწარმეს ხარვეზით შევსებული დოკუმენტი აქვს, შესაძლებელია თუ არა იგი განხილული იქნას ზედნადებად.

აღნიშნულთან დაკავშირებით, საქალაქო სასამართლომ ყურადღება მიაქცია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 3² და მე-5 ნაწილებს და განმარტა, რომ მართალია, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 3² ნაწილის შესაბამისად, ...ის (...ის), ...ის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება საგადასახადო სამართალდარღვევას წარმოადგენს, მაგრამ სანქციის გამოყენების შესაძლებლობას კანონმდებელი უშვებს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ზედნადებში აღ-

ნიშნული არ არის: 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. მოცემულ შემთხვევაში კი, საქმის მასალებით დადგენილია, რომ №ელ №... ზედნადებში მითითებულია: ა) დოკუმენტის შედგენის თარიღი და ნომერი – 2017 წლის 3 ნოემბერი, ნომერი №...; ბ) სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარის დასახელება, საიდენტიფიკაციო ნომერი ან სახელი და გვარი, პირადი ნომერი: გამყიდველი – (გამგზავნი) შპს „...“ (ს/ნ ...), მყიდველი – შპს „...“ (ს/ნ ...); გ) საქონლის დასახელება და რაოდენობა –

ქუთაისის საქალაქო სასამართლომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 291-ე მუხლზე მითითებით აღნიშნა, რომ თუ მივიჩნევთ, რომ შპს „...ს“ (ს/ნ ...) მიერ დარღვეული იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მოთხოვნები, ამასთან იმის გათვალისწინებით, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 3² ნაწილის გამოყენება მოცემულ შემთხვევაში ვერ მოხდებოდა ზემოაღნიშნული მიზეზების გამო, გამოყენებული უნდა ყოფილიყო ამავე კოდექსის 291-ე მუხლი.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ 2017 წლის 2 ნოემბერს შპს „...ს“ (ს/ნ ...) სამენარმეო საქმიანობისთვის განკუთვნილი 44.8 მ³ ...ის (...) ტრანსპორტირება ხდებოდა ...ის სასაქონლო ზედნადებით, თუმცა დარღვეული იყო მისი შევსების წესი და შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მოთხოვნები, რაც ამავე კოდექსის 291-ე მუხლით გათვალისწინებულ დასჯად ადმინისტრაციულ გადაცდომას წარმოადგენს.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2022 წლის 5 აპრილის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 8 აგვისტოს განჩინებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2022 წლის 5 აპრილის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ სრულად გაიზიარა მოცემულ საქმეზე პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებები და დასკვნები საქმის ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით და მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველ მუხლზე, 43-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, 136-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, 269-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, 286-ე მუხლის 1² და 3² ნაწილებზე, ასევე, „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამო-

წერის, 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.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ განსახილველ შემთხვევაში, მხარეთა შორის სადავო არ არის ის ფაქტი, რომ შპს „...ს“ (ს/ნ ...) კუთვნილი საქონლის ტრანსპორტირებისას გადამზიდ პირს თან ჰქონდა ...ის ელექტრონული სასაქონლო ზედნადები №..., არამედ, მოცემულ შემთხვევაში სადავოა და სასამართლოს კვლევის საგანს წარმოადგენს №... ...ის ელექტრონული სასაქონლო ზედნადების მე-20 გრაფაში (...ის პროდუქტის წარმოშობის, შეძენის ან იმპორტის დამადასტურებელი შესაბამისი დოკუმენტის დასახელება) და სასაქონლო ზედნადების მე-8 სვეტში (ფირნიშის/ცნობის ნომერი) დაფიქსირებული ...ის წარმოშობის დამადასტურებელი დოკუმენტების და ...ის ფირნიშის ნომრების მითითების მართლობიერება.

სააპელაციო პალატამ „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანების 24-ე მუხლის მე-2 პუნქტზე, ასევე, 25² მუხლის მე-3 პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტსა და ამავე მუხლის მე-4 პუნქტზე მითითებით აღნიშნა, რომ საქალაქო სასამართლომ მართებულად მიუთითა ის გარემოება, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 1² ნაწილი ჯარიმის გამოყენების შესაძლებლობას უკავშირებს ზედნადების არარსებობას. შესაბამისად, მნიშვნელოვანია გაირკვეს, როდესაც მენარმეს ხარვეზით შევსებული დოკუმენტი აქვს, შესაძლებელია თუ არა იგი განხილული იქნეს ზედნადებად. აღნიშნულთან მიმართებით, საყურადღებოა ამავე მუხლის მე-5 ნაწილი, რომლის თანახმად, 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 პალატის განმარტებით, დასახელებული საკანონმდებლო ნორმის ანალიზი ცხადყოფს, რომ თუ დოკუმენტში, რომელსაც სასაქონლო ზედნადები ჰქვია, არ არის მითითებული დოკუმენტის შედგენის თარიღი ან/და ნომერი; სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარის დასახელება, საიდენტიფიკაციო ნომერი ან სახელი და გვარი, პირადი ნომერი; საქონლის

დასახელება ან/და რაოდენობა, ასეთი დოკუმენტი სასაქონლო ზედნადებად არ განიხილება.

ამასთან, სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად განმარტა, რომ მართალია, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 3^ე ნაწილის შესაბამისად,ის (...ის), ...ის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება საგადასახადო სამართალდარღვევას წარმოადგენს, მაგრამ სანქციის გამოყენების შესაძლებლობას კანონმდებელი უშვებს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ზედნადებში აღნიშნული არ არის: 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. განსხვავებულ წესს არც „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 ბრძანება ადგენს. კერძოდ, ბრძანების 72-ე მუხლის პირველი პუნქტის შესაბამისად, საქონლის დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირებად/შეძენად განიხილება სამენარმეო 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.

სააპელაციო პალატამ აღნიშნა, რომ საქმის მასალების თანახმად, №ელ №... ზედნადებში მითითებულია: ა) დოკუმენტის შედგენის თარიღი და ნომერი – 2017 წლის 03 ნოემბერი, ნომერი №...; ბ) სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარის დასახელება, საიდენტიფიკაციო ნომერი ან სახელი და გვარი, პირადი ნომერი – გამყიდველი (გამგზავნი) – შპს „...“ (ს/ნ ...), მყიდველი – შპს „...“ (ს/ნ ...); გ) საქონლის დასახელება და რაოდენობა – ...

სააპელაციო პალატამ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 291-ე მუხლზე, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე, 96-ე მუხლებზე, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე და სრულად გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს მოსაზრება იმის შესახებ, რომ 2017 წლის 2 ნოემბერს შპს „...ს“ (ს/ნ ...) სამენარმეო საქმიანობისთვის განკუთვნი-

ლი 44.8 მ³ ...ის (...) ტრანსპორტირება ხდებოდა ...ის სასაქონლო ზედნადებით, თუმცა დარღვეული იყო მისი შევსების წესი და შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მოთხოვნები, რაც ამავე კოდექსის 291-ე მუხლით გათვალისწინებულ, დასჯად ადმინისტრაციულ გადაცდომას წარმოადგენს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ არსებობდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 6 დეკემბრის №32610 ბრძანების ბათილად ცნობის, საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2017 წლის 9 ნოემბრის №818796 სამართალდარღვევის ოქმის სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნობისა და მოპასუხისთვის ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის დავალების საფუძველი.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 8 აგვისტოს განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა.

კასატორი მიუთითებს საქმის ფაქტობრივ გარემოებებზე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, 136-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, 286-ე მუხლზე, „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანების 24-ე მუხლის მე-2 პუნქტზე, 25² მუხლის მე-3 პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტზე, ამავე მუხლის მე-4 პუნქტზე და აღნიშნავს, რომ ვინაიდან მოცემულ შემთხვევაში, სასაქონლო ზედნადებში არ იყო შევსებული კანონით დადგენილი სავალდებულო რეკვიზიტები, შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ო...ების მიერ აღნიშნული ფაქტი განხილული იქნა სასაქონლო ზედნადების არქონად და შპს „...ის“ მიმართ შედგენილი იქნა 2017 წლის 9 ნოემბრის №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რომლის საფუძველზეც გადამხდელს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 3² ნაწილის შესაბამისად, შეეფარდა ჯარიმა 10 000 ლარის ოდენობით.

კასატორის განმარტებით, სასაქონლო ზედნადებში არასწორად იყო შევსებული სავალდებულო სტრიქონები, რაც სასამართლომ მიიჩნია ტექნიკურ შეცდომად. სასამართლომ არ გაითვალისწინა ის გარემოება, რომ სასაქონლო ზედნადები უნდა გამოიწეროს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმითა და წესით და სწორედ სასაქონლო ზედნადების შევსების წესი ითვალისწინებს სავალდებულო სტრიქონების შევსებას, რომლითაც დასტურდება ...ის (...) კანონიერი წარმოშობის ფაქტი. კასატორის მითითებით, მიუხედავად იმისა, რომ სასამართლომ დაადგინა, რომ ადგილი ჰქონდა საგადასახადო სამართალდარღვევის ფაქტს, კანონის ნორმების არსებითი დარღვევა გაუთანაბრა ტექნიკურ შეცდომას, რაც არასწორია.

ამასთან, კასატორი აღნიშნავს, რომ ...ისა და მისი პირველადი გამუშავების შედეგად მიღებული პროდუქტის სპეციფიკისა და მნიშვნელობის გათვალისწინებით, გარემოსდაცვითი მიზნებიდან გამომდინარე, საჯარო ინტერესების დაცულობის უზრუნველსაყოფად კანონმდებელმა ერთი მხრივ, სამეწარმეო საქმიანობისთვის განკუთვნილი საქონლიდან ცალკე გამოყოფა ... და მის მიმართ კანონმდებლობით დადგენილ შემთხვევაში სასაქონლო ზედნადების გამოუწერლობაზე დააწესა განსხვავებული და უფრო მკაცრი სანქცია, ხოლო მეორე მხრივ, შემოღებული იქნა სასაქონლო ზედნადების სპეციალური ფორმა ...ის სასაქონლო ზედნადების სახით, რომელიც მოიცავს ჩვეულებრივი სასაქონლო ზედნადებისათვის გათვალისწინებულ მოთხოვნებს და ამასთან, დამატებულია მე-20 და 21-ე სტრიქონები (პირველადი დოკუმენტი და ფირნიშის ნომერი). კასატორი ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ ...ის სასაქონლო ზედნადების მე-20 და 21-ე სტრიქონები (პირველადი დოკუმენტი და ფირნიშის ნომერი) განასხვავებს მას ჩვეულებრივი სასაქონლო ზედნადებისაგან და ...ის ტრანსპორტირების შემთხვევაში აუცილებელ და სავალდებულო მოთხოვნას წარმოადგენს მათში სწორი მონაცემების შეტანა. ...ის წარმოშობის პირველადი დოკუმენტის მითითება სასაქონლო ზედნადებში ადასტურებს საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებულ შემთხვევებში ...ის კანონიერ წარმოშობას. შესაბამისად, მე-20 სტრიქონის შევსება ემსახურება ...ის წარმოშობის კანონიერების გადამოწმებას, რათა გამოირიცხოს პირის მიერ ...ის მოპოვება კანონით დადგენილი წესის დარღვევით. ამდენად, სსიპ შემოსავლების სამსახურს მიაჩნია, რომ №... სასაქონლო ზედნადები ვერ ჩაითვლება კანონმდებლობით დადგენილი წესით შედგენილ ოფიციალურ დოკუმენტად, რადგან მოცემულ ზედნადებში მითითებული მონაცემები თავისი არსით არ იძლეოდა შესაძლებლობას მომხდარიყო ტრანსპორტირებული ...ის მასალის იდენტიფიცირება.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 7 ოქტომბრის განჩინებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2024 წლის 10 აპრილის განჩინებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი, ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 8 აგვისტოს განჩინებაზე, მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და დადგინდა მხარეთა დასწრებით საქმის განხილვა.

სამოტივაციო ნაწილი:

საქმის მასალების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, გასაჩივრებული განჩინების კანონიერებისა და საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობის შემოწმების შედეგად, საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს.

საკასაციო პალატა საქმის მასალებით დადგენილად მიიჩნევს შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებს:

სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის თანამშრომლების მიერ, 2017 წლის 3 ნოემბერს, ...ის რაიონის სოფელ ...ში გადამონმებული იქნა ავტოსატრანსპორტო საშუალება, სახელმწიფო ნომრით: ..., რომლითაც ხორციელდებოდა შპს „...ის“ საქონლის (...ის მასალა) ტრანსპორტირება. საქონლის რაოდენობისა და საბაზრო ღირებულების დადგენის მიზნით, 2017 წლის 3 ნოემბერს საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მონიტორინგის სამმართველომ მიმართა ამავე დეპარტამენტის ექსპერტიზის განყოფილებას. შემოწმებით დადგინდა, რომ ავტომობილზე, სახ. ნომრით: ..., განთავსებული ...ის საორიენტაციო მოცულობა შეადგენდა 44.8 მ³-ს, ხოლო აღნიშნული მასალის საბაზრო ღირებულება შეფასების თარიღისათვის საორიენტაციოდ შეადგენდა 24 640 ლარს, დღგ-ის ჩათვლით.

ამასთან, როგორც სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მონიტორინგის სამმართველოს უფროსის 2017 წლის 9 ნოემბრის № 136487-21-12 მოხსენებითი ბარათით დგინდება, ზემოხსენებულ სატვირთო სატრანსპორტო საშუალებაზე (სახელმწიფო ნომრით ...) გამოწერილი იყო ...ის ელექტრონული სასაქონლო ზედნადები №..., რომლის მე-20 გრაფაში (...ის პროდუქტის წარმოშობის, შეძენის ან იმპორტის დამადასტურებელი შესაბამისი დოკუმენტის დასახელება) და სასაქონლო ზედნადების მე-8 სვეტში (ფირნიშის/ცნობის ნომერი) არამართლზომიერად იყო დაფიქსირებული ...ის წარმოშობის დამადასტურებელი დოკუმენტები და ...ის ფირნიშის ნომრები, ვინაიდან აღნიშნული ...ის წარმოშობის დოკუმენტები და ფირნიშის ნომრები გაცემულია სხვა იურიდიული პირის, კერძოდ, შპს „...“-ს (ს/ნ...) სარგებლობისთვის. ამასთან, აღნიშნული წარმოშობის დოკუმენტები და ფირნიშის ნომრები არაერთგზის არის გამოყენებული სხვადასხვა საწარმოთა ელექტრონულ სასაქონლო ზედნადებებში.

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მიერ 2017 წლის 9 ნოემბერს შპს „...ს“ (ს/ნ...) მიმართ შედგენილი იქნა №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რომლითაც შპს „...ს“ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 3² ნაწილის საფუძველზე, სანქციის სახით შეეფარდა ფუ-

ლადი ჯარიმა 10 000 ლარის ოდენობით, ასევე, ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული საქონლის ჩამორთმევა. აღნიშნული საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის თანახმად, საგადასახადო კონტროლის განხორციელების დროს გამოვლინდა, რომ შპს „...ს“ მიერ დარღვეულ იქნა სსკ-ის მოთხოვნები, კერძოდ, იგი სამეწარმეო საქმიანობისთვის 24 640 ლარის საბაზრო ღირებულების ...ის (...ის) პირველადი გადამუშავების პროდუქტების: „...“ (44.8 მ³ X 550.00 ლარი), ტრანსპორტირებას (სატრანსპორტო საშუალების სახელმწიფო ნომერი: ..., გადამონმების დრო: 03.11.2017, 00:32სთ), ახორციელებდა კანონმდებლობით განსაზღვრული სასაქონლო ზედნადების გარეშე.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2017 წლის 9 ნოემბრის №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი შპს „...სა“ გაასაჩივრა საჩივრით, 2017 წლის 26 ნოემბერს. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 6 დეკემბრის №32610 ბრძანებით, შპს „...ის“ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

საკასაციო პალატა მიუთითებს, რომ განსახილველ შემთხვევაში დავის საგანს წარმოადგენს სწორედ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2017 წლის 9 ნოემბრის №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 6 დეკემბრის №32610 ბრძანების კანონიერება. შესაბამისად, სარჩელის საფუძვლიანობის შემოწმებისათვის არსებითია გადაწყდეს, არსებობდა თუ არა მოსარჩელის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 3² ნაწილით დაჯარიმების საფუძველი.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევებთან დაკავშირებულ საკითხებს აწესრიგებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, კერძოდ, იგი განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებსა და საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას. მითითებული 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.

საკასაციო პალატა მიუთითებს 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 ზედნადებით გათვალისწინებულ რეკვიზიტებს) სასაქონლო ზედნადები უნდა გამოიწეროს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმითა და წესით. ამასთანავე, საქონლის მიწოდებისას მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში სასაქონლო ზედნადების გამონერისას აკრძალულია საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე შენახვა.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ ანალოგიურ მონესრიგებას ითვალისწინებს „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამონერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით დამტკიცებული „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამონერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის“ 72-ე მუხლის პირველი პუნქტი, 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.

საკასაციო პალატა მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 1¹ ნაწილზე, რომლის თანახმად, სამეწარმეო საქმიანობისათვისის (...ის), ...ის 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/მისაწოდებელიის (...ის), ...ის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების საბაზრო ღირებულება არ აღემატება 1 000 ლარს, -- იწვევს პირის დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით და საქონლის ჩა...თმევას. ამავე მუხლის 3² ნაწილის მიხედვით, 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.

საკასაციო პალატა ასევე მიუთითებს „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ 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 გაწეულ ხარჯებში არც ერთი ელემენტი არ უნდა იქნეს გამოტოვებული ან ორჯერ ჩართული. ამავე მუხლის მე-2 პუნქტი კი ადგენს, რომ სამენარმეო საქმიანობისათვის, სასაქონლო ზედნადები/...ს სასაქონლო ზედნადები სავალდებულოა გამოყენებულ იქნეს საქონლის: ა) ქვეყნის შიგნით ტრანსპორტირებისას, მიუხედავად იმისა, ხდება თუ არა საქონლის მიწოდება; ბ) მიწოდებისას, მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში.

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-4 პუნქტი ადგენს, რომ 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 გა-

ნების 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 გაწეული 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 „ვ“ 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, „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ ინსტრუქციის“ 25² მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, ...ის სასაქონლო ზედნადები (ამ მუხლის მიზნებისთვის შემდეგში – ზედნადები) არის №II-013 დანართის შესაბამისად დადგენილი ფორმის დოკუმენტი. ამავე მუხლის მე-3 პუნქტის (სადავო სამართალურთიერთობის დროს მოქმედი რედაქცია) „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით, ზედნადების მე-20 სტრიქონში მიეთითებაის (...), ...ის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტის წარმოშობის, შეძენის ან იმპორტის დამადასტურებელი შესაბამისი დოკუმენტის დასახელება, თარიღი და ნომერი, კერძოდ,ის (...) ან მისი პირველადი გადამუშავების პროდუქტის შემთხვევაში – საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული შესაბამისი ლიცენზიის ან შესაბამისი გრძელვადიანი ...ის ხელშეკრულების საფუძველზე მოპოვებულ ... ზე დადგენილი წესით გაცემული – ...ის წარმოშობის დოკუმენტი ან ამ ინსტრუქციის №II-013 დანართით გათვალისწინებული ზედნადები. მითითებული მუხლის მე-4 პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად კი, ზედნადების ცხრილის VIII სვეტში იწერება ამავე ცხრილის II სვეტში ცალ-ცალკე რიგითი ნომრის მიხედვით მითითებული თითოეულიის (...ის), ...ის სპეციალური ფირნიშის ერთი კონკრეტული ნომერი. სპეციალური ფირნიშის ნომრის მითითება ასევე სავალდებულოაის (...ის) ან ...ის პირველადი გადამუშავების პროდუქტის (ამ ქვეპუნქტის მიზნებისთვის შემდგომში – პროდუქტი) ტრანსპორტირებისას (გარდა ამ მუხლის 4¹ პუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა), მიუხედავად იმისა, ხდება თუ არა მიწოდება, მისი ტრანსპორტირების ნებისმიერ ეტაპზე.

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ ...ისა და მისი პირველადი გადამუშავების შედეგად მიღებული პროდუქტის სპეციფიკისა და მნიშვნელობის მხედველობაში მიღებით, კანონმდებელმა განცალკევებით დაარეგულირა ...ის 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 ...ის კანონიერი წარმოშობის დამადასტურებელი დო-

კუმენტისა (მე-20 სტრიქონი) და ფირნიშის ნომრის (მე-8 სვეტი) მითითების ვალდებულება.

საკასაციო პალატა ყურადღებას გაამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ მოცემულ შემთხვევაში საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები მხარეთა შორის სადავო არ არის. მოწინააღმდეგე მხარე სადავოდ არ ხდის ...ის ელექტრონული სასაქონლო ზედნადების (კერძოდ, მე-20 სტრიქონის (...ის პროდუქტის წარმოშობის, შეძენის ან იმპორტის დამადასტურებელი შესაბამისი დოკუმენტის დასახელება) და სასაქონლო ზედნადების მე-8 სვეტის (ფირნიშის/ცნობის ნომერი) ნაწილში) არასწორად შევსების ფაქტს, თუმცა აპელირებს იმ გარემოებაზე, რომ შპს „...ის“ მიერ ...ის ელექტრონული სასაქონლო ზედნადები გამონეროილი იყო და მას ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებისთვის სანქცია არ უნდა დაკისრებოდა. ამასთან, მოწინააღმდეგე მხარე მიუთითებს იმ გარემოებაზეც, რომ საგადასახადო ორგანო არ არის უფლებამოსილი დაადგინოს ტრანსპორტირებული ...ის მასალის წარმოშობის კანონიერება ან უკანონობა.

აღნიშნულთან დაკავშირებით, საკასაციო სასამართლო განმარტავს, 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, რომლის თანახმად, საკასაციო პალატამ განმარტა, რომ „სამენარმეო საქმიანობისათვის საქონლის ქვეყნის შიგნით ტრანსპორტირებისას (მიუხედავად იმისა, ხდება თუ არა საქონლის მიწოდება) და მიწოდებისას (მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში) სავალდებულოა სასაქონლო ზედნადების/...ის 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 გამონეროსას სრულდება საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ვალდებულება ხარჯების დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე სწორად და დროულად აღრიცხვის შესახებ (136.1 მუხ.). სამენარმეო საქმიანობისთვის ზოგადად საქონლის და კერძოდ, –ის (...ის), ...ის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების ტრანსპორტირებისას სასაქონლო ზედნადების გამონერის ნორ-

მატიული ვალდებულების დარღვევა იწვევს სათანადო სანქციის დაკისრებას (საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 1-ლი-მე-4 ნაწ.). ამასთანავე, ზედნადების გარეშე სამენარმეო მიზნით საქონლის ტრანსპორტირებისას ერთმანეთისგან გამიჯვნას საჭიროებს ის შემთხვევები, როდესაც სასაქონლო ზედნადების გამონერა საერთოდ არ მომხდარა და შემთხვევები, როდესაც ზედნადები გამონერილია, ფორმალურად არსებობს, თუმცა შევსებულია გარკვეული ხარვეზებით. მართალია, საგადასახადო კოდექსის 286.¹² მუხლის თანახმად, სანქციის დაკისრებას იწვევს სამენარმეო საქმიანობისათვისის (...ის), ...ის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, თუმცა მართებულია ქვედა ინსტანციის სასამართლოების მოსაზრება, რომ ზედნადების არსებითი მნიშვნელობის მქონე ხარვეზებით შევსება მის შეუვსებლობას 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 წესი არ უტოლდება ზედნადების არარსებობას.“

ამავე საქმეზე, საკასაციო სასამართლომ მართებულად მიიჩნია ქვედა ინსტანციების სასამართლოთა შეფასება იმის თაობაზე, რომ „...ისა და მისი პირველადი გადამუშავების პროდუქტის (განსახილველ შემთხვევაში – ...ის) სპეციფიკისა და მნიშვნელობის გათვალისწინებით, გარემოსდაცვითი მიზნებიდან გამომდინარე, საჯარო ინტერესების დაცულობის უზრუნველსაყოფად კანონმდებელმა სამენარმეო საქმიანობისთვის განკუთვნილი საქონლიდან ცალკე გამოჰყო ... და მის მიმართ შემოღებულ იქნა სასაქონლო ზედნადების სპეციალური სახე – ...ის სასაქონლო ზედნადები, რომელიც მოიცავს ჩვეულებრივი სასაქონლო ზედნადებისათვის გათვალისწინებულ მოთხოვნებს და ამასთან, დამატებულია გრაფები, რომელთა შევსება ემსახურება ...ის წარმოშობის კანონიერების გადამოწმებას, რათა გამოირიცხოს პირის მიერ ...ის უკანონოდ მოპოვება და რეალიზაცია. ამდენად, ...ის სასაქონლო ზედნადები არა მხოლოდ ხარჯის გაწევის დამადასტურებელი დოკუმენტია, არამედ ტრანსპორტირებული საქონლის სპეციფიკიდან გამომდინარე, ...ის წარმოშობის კანონიერების შემოწმების საშუალებასაც იძლევა. ნორმატიულად დადგენილი წესის მიხედვით, ...ის სასაქონლო ზედნადების მე-8 სვეტში ეთითებაის (...ის), ...ის სპეციალური ფირნიშის/... ..ის (...ის), ...ის პირველადი გადამუშავების პროდუქტის ...ის შესახებ ცნობის ნომერი (№996 ბრძანებით დამტკიცებული „ინსტრუქციის“ 25⁴.4 მუხ.), ხოლო მე-20 სტრიქონში აღინიშნებაის (...ის), ...ის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტის წარმოშობის, შექმნის ან იმ-

პორტის 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 ...ის სასაქონლო ზედნადებს შორის, სწორედ აღნიშნული მონაცემების სათანადოდ მითითების მომეტებულმა ინტერესმა და საჭიროებამ განაპირობა ...სთან მიმართებით სასაქონლო ზედნადების სპეციალური სახის შემოღება. შესაბამისად, როდესაც ...ის სასაქონლო ზედნადების მე-8 სვეტში მითითებული ცნობის ნომერი უსწოროა (არ იძებნება), ხოლო მე-20 სტრიქონში საქონლის წარმოშობის/შეძენის დამდგენი დოკუმენტი ზედნადები არ იძლევა ...ის კანონიერების დადასტურების შესაძლებლობას, მიიჩნევა, რომ ...ის 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.“

საკასაციო სასამართლომ 2022 წლის 16 დეკემბრის №ბს-1154(კ-20) განჩინებაში ასევე 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 გამოც ...ის მხოლოდ კანონმდებლობით დადგენილი წესით მოპოვება და რეალიზაცია მნიშვნელოვან საჯარო ინტერესს შეადგენს. კანონდარღვევით მოპოვებული ... არ არის ბრუნვის ობიექტი და შესაბამისად, მასთან დაკავშირებით გარიგებების დადება არ დაიშვება, რის გამოც კასატორის მითითება, რომ მან კანონმდებლობით დადგენილი წესით შეიძინა ... და ამიტომ პასუხისმგებლობისგან უნდა გათავისუფლდეს, არ არის დასაბუთებული. ზედნადების შევსებაზე პასუხისმგებელ სუბიექტს ეკისრება არა მხოლოდ ზედნადების ფორმალური შევსება, არამედ მასში სარწმუნო მონაცემების მითითება.“

ამავე საქმეზე საკასაციო პალატამ განმარტა, რომ „საჯარო ინტერესი გამოიხატება არა მხოლოდ ...ის უკანონოდ მოპოვების გამოორიციხვაში, არამედ შემდგომში უკანონოდ მოპოვებული ...ის ბრუნვაში ჩართვის დაუშვებლობაში. ...ის უკანონოდ მოპოვებლის მიერ მისი შემდგომი რეალიზაცია არ ახდენს არამართლზომიერი ...ის კანონის ფარგლებში მოქცევას. კანონმდებლის მიზანს არ შეადგენს თავდაპირველი რეალიზაციისას გამოწერილი ზედნადების არსებითი მნიშვნელობის მქონე მონაცემების შემდგომი რეალიზაციის დროს გამოწერილ ზედნადებში ავტომატური კოპირება და შემდგომი გამსხვისებლების

პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლება. მეწარმე სუბიექტი მასზე დაკისრებულ ნორმატიულ ვალდებულებათა შესრულებას სათანადო გულისხმიერებით უნდა ეპყრობოდეს. ზედნადების ფორმალური გამონერა მასში მითითებული არსებითი მნიშვნელობის მქონე მონაცემების უსწორობის პირობებში ფაქტობრივად ...ის სასაქონლო ზედნადების არარსებობას უტოლდება, რადგან ასეთი ხარვეზებით გამონერილი ზედნადებიდან შეუძლებელია იმ მონაცემების მიღება, რომელსაც ...ის სასაქონლო ზედნადებში ნორმატიულად განსაზღვრული დამატებითი გრაფების არსებობა ემსახურება. “ აღსანიშნავია, რომ ანალოგიურად არის განმარტებული სადავო საკითხი საკასაციო პალატის 23.02.2023წ. №ბს-786(კ-22) და 25.01.2024წ. №ბს-823(კ-23) განჩინებებშიც.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ როგორც საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მიერ ჩამოყალიბებული ერთგვაროვანი სასამართლო პრაქტიკა ცხადყოფს, სასაქონლო ზედნადები და მათ შორის, ...ის სპეციალური სასაქონლო ზედნადები, შეიცავს როგორც არსებითი, ასევე, არაარსებითი 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 ...ის სასაქონლო ზედნადების სპეციალური ბუნება სწორედ ...ის კანონიერი წარმომადგენლობის დადასტურების საჭიროებით ვლინდება. კანონმდებელმა სწორედ ამ დამატებითი პირობის დაწესებით გამიჯნა იგი ორდინალური სასაქონლო ზედნადებისაგან. შესაბამისად, საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს ქვედა ინსტანციების სასამართლოების შეფასებას იმის თაობაზე, რომ 2017 წლის 2 ნოემბერს შპს „...ის“ სამეწარმეო საქმიანობისთვის განკუთვნილი 44.8მ3 ...ის (...) ტრანსპორტირება ხდებოდა ...ის სასაქონლო ზედნადებით, თუმცა დარღვეული იყო მისი შევსების წესი და შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მოთხოვნები, რაც ამავე კოდექსის 291-ე მუხლით გათვალისწინებულ, დასჯად ადმინისტრაციულ გადაცდომას წარმოადგენს.

აღნიშნულის საპირისპიროდ, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ ...ის კანონიერი წარმომადგენლის დამადასტურებელი ინფორმაცია არსებითი 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. ...ის სპეციალური სასაქონლო ზედნადების მე-8 სვეტსა (ფირნიშის ნომერი) და მე-20 სტრიქონში (...ის პირველადი წარმომადგენელი) არაზუსტი, არასარწმუნო მონაცემების ასახვა კი მითითე-

ბული გრაფებისა და შესაბამისად, თავად სასაქონლო ზედნადების შე-
უვსებლობის ტოლფასია.

ამასთან, საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ იმ პირობებში, რო-
დესაც კანონმდებელი ავალდებულებს გადასახადის გადამხდელს სრუ-
ლად და სწორად შეავსოს ელექტრონული სასაქონლო ზედნადების მო-
ნაცემები, მათ შორის, ...ის ელექტრონული სასაქონლო ზედნადების
შემთხვევაში, ...ის წარმოშობის შესახებ ინფორმაცია, მონინალმდეგე
მხარის არგუმენტაცია ტრანსპორტირებული ...ის მასალის წარმოშო-
ბის კანონიერების ან უკანონობის დადგენის თაობაზე საგადასახადო
ორგანოს უფლებამოსილებასთან დაკავშირებით, საკასაციო პალატას
უსაფუძვლოდ მიაჩნია. გარდა ამისა, საკასაციო სასამართლო აქვე გან-
მარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი საგადასახადო
სამართალდარღვევად მიიჩნევს და შესაბამის სანქციას აწესებს (მუხ-
ლი 286) არა ტრანსპორტირებული ...ის მასალის უკანონოდ წარმოშო-
ბისთვის/მოპოვებისთვის, არამედ ...ის მასალის სპეციალური ტიპის –
...ის ელექტრონული ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებისთვის. ამ-
გვარი ტიპის ზედნადების არარსებობას კი როგორც უკვე აღინიშნა
უტოლდება ზედნადების მე-8 სვეტსა (ფირნიშის/ცნობის ნომერი) და
მე-20 სტრიქონში (...ის პროდუქტის წარმოშობის, შეძენის ან იმპორტის
დამადასტურებელი შესაბამისი დოკუმენტის დასახელება) არასწორი
მონაცემის მითითება, რაც მოცემულ შემთხვევაში მხარეთა შორის სა-
დავო გარემოებას არ წარმოადგენს.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სადავო შემოსავ-
ლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2017
წლის 9 ნოემბრის №... საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი და სსიპ
შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 6 დეკემბრის №326 10 ბრძანება
გამოცემულია კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვით. გასაჩივრებულ
ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებში ასახული
კონკრეტული ურთიერთობის მოწესრიგება შეესაბამება მათი გამოცე-
მის სამართლებრივ საფუძვლებს და წინააღმდეგობაში არ მოდის მოცე-
მული ურთიერთობის მარეგულირებელ სამართლებრივ ნორმებთან, რის
გამოც არ არსებობს მათი ბათილად ცნობის საფუძველი.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამარ-
თლო მიიჩნევს, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექ-
სის 411-ე მუხლის საფუძველზე, არსებობს სსიპ შემოსავლების სამსა-
ხურის საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილებისა და გასაჩივრებული გან-
ჩინების გაუქმების საფუძველი.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინის-

ტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მეორე ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლით და

გ ა ღ ა ნ ყ ვ ი ტ ა :

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;

2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 8 აგვისტოს განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;

3. შპს „...ის“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს;

4. შპს „...ას“ (ს/კ...) უკან დაუბრუნდეს სარჩელზე გ.ა-ას მიერ 2018 წლის 29 იანვარს №... საგადახდო დავალებით გადახდილი სახელმწიფო ბაჟიდან – 300 ლარიდან 200 ლარი, შემდეგი ანგარიშიდან: ქ. თბილისი, სახელმწიფო ხაზინა, ბანკის კოდი TRESGE22, მიმღების ანგარიშის №200122900, სახაზინო კოდი №300183150, ხოლო დარჩენილი 100 ლარი ჩაითვალოს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილად;

5. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

სამეწარმეო საქმიანობისთვის სასაქონლო ჯაღნაღების გამონერის საფუძველი

განჩინება საქართველოს სახელით

№ბს-1256(2კ-22)

11 სექტემბერი, 2024 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა**

**შემადგენლობა: თ. ოქროპირიძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
ქ. ცინცაძე,
გ. მაკარიძე**

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2020 წლის 20 იანვარს შპს „...მა“ სარჩელით მიმართა თბილისის სა-

ქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების – სსიპ შემოსავლების სამსახურის და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიმართ, სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2019 წლის 3 სექტემბრის №CB1028218 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2019 წლის 11 ოქტომბრის №35410 ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2019 წლის 6 დეკემბრის გადაწყვეტილების (საჩივარი №9423/2/2019) ბათილად ცნობის მოთხოვნით.

მოსარჩელე აღნიშნავს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2019 წლის 3 სექტემბრის №CB1028218 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი შედგენილია 12:20 საათზე, ხოლო შპს „...ს“ სასაქონლო ზედნადები გამოწერილი აქვს 10:48 საათზე. ამდენად, მოსარჩელეს მიაჩნია, რომ კომპანიას ზედნადების გარეშე საქონლის ტრანსპორტირებისთვის საჯარიმო სანქცია არ უნდა დაკისრებოდა. ამასთან, მოსარჩელე მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2013 წლის 18 ივნისის (საქმე №ბს-48-43(2კ-13)) და 2017 წლის 26 სექტემბრის (საქმე №ბს-461-458(2კ-17)) განჩინებებზე, „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, საგადასახადო კოდექსის 136-ე, 286-ე მუხლებზე და აღნიშნავს, რომ საქონლის მიმწოდებელს (გამყიდველს) სასაქონლო ზედნადების გამოწერის ვალდებულება აქვს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ზედნადებს მოითხოვს საქონლის მიმღები (მყიდველი) ან იმ შემთხვევაში, როდესაც საქონლის გადაცემა ხდება სხვა პირისათვის. მოცემულ შემთხვევაში კი, შპს „...ის“ მიერ არ მომხდარა საქონლის გაყიდვა, რადგან კომპანიას საქონელი გადაჰქონდა მის საკუთრებაში არსებული ერთი ობიექტიდან მეორე ობიექტზე. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელეს მისთვის ზედნადების გარეშე საქონლის ტრანსპორტირებისთვის საჯარიმო სანქციის დაკისრება უკანონოდ მიაჩნია.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2020 წლის 29 დეკემბრის გადაწყვეტილებით, შპს „...ის“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, 136-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, 269-ე

მუხლის პირველ ნაწილზე, 286-ე მუხლის პირველ და მე-3¹ ნაწილებზე, „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 და აღნიშნა, რომ კანონმდებლობით ცალსახადაა დადგენილი სამეწარმეო საქმიანობისთვის განკუთვნილი საქონლის ტრანსპორტირების დაწყებისთანავე ზედნადების გამოწერის ვალდებულება. ვინაიდან ზედნადები წარმოადგენს ხარჯის დამადასტურებელ დოკუმენტს, მისი გამოწერა კანონით დადგენილი წესითა და ფორმით საგადასახადო მიზნებისთვის განსაკუთრებული მნიშვნელობის მქონეა, რამეთუ საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ვალდებულებების შემოღება სწორედ გადასახადების დროულად და ჯეროვნად გადახდასთან არის დაკავშირებული. კონკრეტულ შემთხვევაში სადავო არაა სასაქონლო ზედნადების არქონის ფაქტი, მოსარჩელე არ ეთანხმება მის მიერ სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტს და განმარტავს, რომ ხორციელდებოდა საქონლის შიდა გადაზიდვა, ფირმის ერთი ობიექტიდან მეორე ობიექტზე ტრანსპორტირება, რისთვისაც სავალდებულოდ არ მიაჩნია სასაქონლო ზედნადების გამოწერა.

ამასთან, საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ ინსტრუქციის“ 24-ე მუხლზე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლსა და „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველ მუხლზე და განმარტა, რომ სამეწარმეო საქმიანობა მართლზომიერი და არაერთჯერადი საქმიანობაა, რომლის განხორციელება უკავშირდება მოგების მიზანს, ეკონომიკური საქმიანობა კი განმარტებულია, როგორც ნებისმიერი საქმიანობა, რომლის განხორციელების მიზანს მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მიღება წარმოადგენს. ამასთან, ქვეყნის შიგნით საქონლის ტრანსპორტირებისას სასაქონლო ზედნადების გამოწერის ვალდებულებას კოდექსი აწესებს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუკი აღნიშნული საქონლის ტრანსპორტირება ხდება სამეწარმეო საქმიანობისთვის, ანუ არაერთჯერადი, მოგების მიღების მიზნით ტრანსპორტირებული საქონლისთვის.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, განსახილველ შემთხვევაში დადგენილია, რომ შპს „...ი“ არის მეწარმე სუბიექტი, საგადასახადო სამართალდარღვევა გამოვლინდა, კერძოდ, ავტომობილის გადამოწმება მოხდა 2019 წლის 3 სექტემბერს 10:46 საათზე, ხოლო სა-

მართალდარღვევის ოქმში მითითებული ელ-... სასაქონლო ზედნადები გამოწერილია 2019 წლის 3 სექტემბერს 10:48 საათზე, ანუ სამართალდარღვევის გამოვლენის შემდგომ.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საქმეში წარმოდგენილი წერილობითი მტკიცებულებების, მხარეთა ახსნა-განმარტებების, ტრანსპორტირებული საქონლის რაოდენობისა და სახეობის გათვალისწინებით, საქალაქო სასამართლომ დადასტურებულად მიიჩნია, რომ საქონელი ვერ იქნებოდა არასამენარმეო (არასარეალიზაციოდ) მიზნით ადგილზე მოხმარებისთვის განკუთვნილი და იგი განკუთვნილი იყო სამენარმეო საქმიანობისათვის, რაც სავალდებულოს ხდის მსგავსი საქონლის ტრანსპორტირებისას სასაქონლო ზედნადების გამოწერას და რასაც მოცემულ შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონია. შესაბამისად, საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2019 წლის 3 სექტემბრის №CB1028218 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2019 წლის 11 ოქტომბრის №35410 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2019 წლის 6 დეკემბრის გადაწყვეტილება გამოცემული იყო კანონის მოთხოვნათა დაცვით და არ არსებობდა მათი გაუქმების ფაქტობრივ-სამართლებრივი საფუძვლები.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2020 წლის 29 დეკემბრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გასაჩივრდა შპს „...ის“ მიერ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 21 თებერვლის გადაწყვეტილებით, შპს „...ის“ სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2020 წლის 29 დეკემბრის გადაწყვეტილება და მიღებული იქნა ახალი გადაწყვეტილება; შპს „...ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2019 წლის 3 სექტემბრის №CB1028218 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2019 წლის 11 ოქტომბრის №35410 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2019 წლის 6 დეკემბრის გადაწყვეტილება (საჩივარი №9423/2/19); სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა მოცემულ საქმესთან დაკავშირებით, საქმის გარემოებების ხელახალი გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ, კანონით დადგენილ ვადაში, ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, შპს „...ის“ დაჯარიმებას საფუძვლად დაედო ის ფაქტი, რომ 2019 წლის 3 სექტემბერს 10:46 საათზე სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის თანამშრომლების მიერ თბილისში, ...ის გამზირი №118-ში გადამოწმებული იქნა ავტოსატრანსპორტო საშუალება, სახელმწიფო ნომრით ..., რომელსაც მართავდა მ. ა.ი. გადამოწმების შედეგად გამოვლენილი იქნა, რომ შპს „...ის“ (ს/ნ ...) მიერ ხორციელდებოდა 29 835.201 ლარის საბაზრო ღირებულების საქონლის „გლინული“ (ე.წ. კატანკა) (23.2 ტონა x 1 286.00) ტრანსპორტირება სასაქონლო ზედნადების გარეშე. გამოვლენილი ფაქტის საფუძველზე, შემოსავლების სამსახურმა მიიჩნია, რომ დარღვეული იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-3¹ ნაწილის მოთხოვნები (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). შესაბამისად, შპს „...ი“ დაჯარიმდა 10 000 ლარით. სამართალდარღვევის ოქმი შედგენილია 03.09.2019 წელს, 12:20 საათზე. სამართალდარღვევის ოქმის შენიშვნაში მითითებულია, რომ ელექტრონული სასაქონლო ზედნადები №ელ-... გამოიწერა დავიანებით. თავის მხრივ, შპს „...ის“ წარმომადგენლის განმარტებით, ადგილი ჰქონდა მხოლოდ და მხოლოდ შიდა გადაზიდვას, რის გამოც იგი არ შეიძლება დაექვემდებაროს პასუხისმგებლობას სასაქონლო ზედნადების უქონლობის საფუძველზე.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლის პირველ ნაწილზე, 43-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, 136-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, 260-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, 286-ე მუხლზე, „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის მე-2 პუნქტზე, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ ინსტრუქციის“ 25¹ მუხლის მე-2 და მე-4 პუნქტებზე, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით დამტკიცებული „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების სასაქონლო მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის საქმისწარმოების წესის“ 72-ე მუხლის პირველ პუნქტზე, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2013 წლის 18 ივნისისა (საქმე №ბს-48-32(2კ-13)) და 2022 წლის 30 ივნისის (საქმე №ბს-1075(კ-20)) განჩინებებზე და აღნიშნა, რომ სამენარმეო საქმიანობა მართლზომიერი და არაერთჯერადი საქმიანობაა, რომლის გან-

ხორციელება უკავშირდება მოგების მიზანს, ეკონომიკური საქმიანობა კი განმარტებულია, როგორც ნებისმიერი საქმიანობა, რომლის განხორციელების მიზანს მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მიღება წარმოადგენს. ამასთან, ქვეყნის შიგნით საქონლის ტრანსპორტირებისას სასაქონლო ზედნადების გამონერის ვალდებულებას კოდექსი აწესებს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუკი აღნიშნული საქონლის ტრანსპორტირება ხდება სამენარმეო საქმიანობისთვის, ანუ არაერთჯერადი, მოგების მიღების მიზნით ტრანსპორტირებული საქონლისთვის.

სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლით გათვალისწინებული სასაქონლო ზედნადების გარეშე საქონლის ტრანსპორტირება წარმოადგენს სამართალდარღვევას მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც საქონელი განკუთვნილია სამენარმეო საქმიანობისთვის. მითითებულ მუხლში აღნიშნულია, რომ სამართალდარღვევას წარმოადგენს სამენარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება. ამდენად, ზემოაღნიშნული მუხლის მიზნებისთვის განმსაზღვრელია საქონლის სამენარმეო საქმიანობისთვის კუთვნილება და არა ტრანსპორტირების განმახორციელებელი პირის მენარმე სუბიექტად არსებობა.

ამასთან, სააპელაციო პალატამ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ ინსტრუქციის“ 24-ე მუხლის პირველ პუნქტზე მითითებით განმარტა, რომ სასაქონლო ზედნადების შევსების მიზანია გადასახადის გადამხდელის შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა. ამდენად, საგადასახადო მიზნებისთვის საქონლის ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება მხოლოდ მაშინ შეიძლება იქნეს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულ ვალდებულებათა შესრულებისაგან თავის არიდების საფუძველი, როდესაც საქონელი განკუთვნილია სამენარმეო საქმიანობისთვის. მენარმე სუბიექტების მიერ განხორციელებული ყველა ქმედება შეიძლება არ წარმოადგენდეს მოგების მიღების მიზნით განხორციელებულს. მართალია, ფართო გაგებით, მენარმის საქმიანობა ყოველთვის მოგების მიღებაზეა ორიენტირებული, მაგრამ ეს არ გამორიცხავს კონკრეტული ქმედების სამენარმეო საქმიანობის განხორციელების მიზნის გარეშე შესრულებას. შპს „...ის“ წარმომადგენლის განცხადებით, მის მიერ ადგილი არ ჰქონია საქონლის სამენარმეო საქმიანობისთვის ტრანსპორტირებას, ვინაიდან მოსარჩელის მიერ საქონლის ტრანსპორტირება განხორციელდა მის საკუთრებაში არსებული ერთი ობიექტიდან მეორე ობიექტში გადატანისათვის და არა ამ კონკრეტული საქონლის რეალიზაციისთვის. სწორედ ამიტომ, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში არსებითი მნიშვნელობა ჰქონდა დადასტურებული ყოფილიყო კონკრე-

ტული საქონლის ტრანსპორტირების მიზანი; კერძოდ, წარმოდგენილი ყოფილიყო გარემოებები, რომლებიც გამოიწვია მხარის არგუმენტაციას შიდა გადაზიდვის მიზნით საქონლის ტრანსპორტირების თაობაზე და სასამართლოსათვის სარწმუნო გახდოდა ადმინისტრაციული ორგანოს უპირობოდ პრეზუმირებულ ვარაუდს – საქონლის სამენარმეო საქმიანობის ფარგლებში გადაადგილებასთან დაკავშირებით.

სააპელაციო პალატის მითითებით, მოცემულ შემთხვევაში სახეზე არ იყო საგადასახადო სამართლის სუბიექტის მიერ განხორციელებული ქმედების ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში განხორციელების დამადასტურებელი გარემოებები. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ შპს „...“ ისე იქნა დაჯარიმებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-3¹ ნაწილის საფუძველზე (სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქცია), რომ სათანადო წესით გამოკვლეული და დამადასტურებელი არ ყოფილა კონკრეტული სამართალდარღვევის მაკვალიფიცირებელი გარემოება – ქმედების განხორციელება სამენარმეო საქმიანობის ფარგლებში, რაც საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად, ქმნიდა გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნობის საფუძველს.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 21 თებერვლის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გასაჩივრდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ.

კასატორი – სსიპ შემოსავლების სამსახური მიუთითებს საქმეზე დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებზე და აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლოს მიერ გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში მითითებული უზენაესი სასამართლოს 2013 წლის 18 ივნისის განჩინება (საქმე №ბს-48-32(2კ-13)) ეხება არასამენარმეო სუბიექტის მიერ პურის შეძენის ფაქტს, რაც კავშირში არ არის სადავო შემთხვევასთან. კასატორის განმარტებით, საკასაციო სასამართლოს აღნიშნულ განჩინებაში არ უმსჯელია შიდა გადაზიდვაზე, მეტიც, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ სასაქონლო ზედნადები უნდა გაიცეს, როდესაც საქონლის მიმღები (მყიდველი) პირი ეწევა სამენარმეო საქმიანობას და მიღებული საქონლის შემდგომი რეალიზაციით იგი ნახულობს მოგებას, ან იმ შემთხვევაში, როდესაც საქონლის მიმცემი (გამყიდველი) მის მიერ დაქირავებული თანამშრომლის, დისტრიბუტორის მეშვეობით ახორციელებს საქონლის ქვეყნის შიგნით ტრანსპორტირებას. შესაბამისად, კასატორი აღნიშნავს, რომ საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, საქონლის ქვეყნის შიგნით ტრანსპორტირებისას მენარმეს აქვს ვალდებულება გამოწეროს ზედნადები.

ამასთან, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2017 წლის 26 სექტემბრის განჩინებასთან (საქმე №ბს-461-458(2კ-17)) დაკავშირებით, კასატორი – სსიპ შემოსავლების სამსახური აღნიშნავს, რომ მითითებულ განჩინებაში საკასაციო სასამართლოს მიერ განვითარებული მსჯელობის თანახმად, პირის მიერ მის საკუთრებაში არსებული ერთი ობიექტიდან მეორე ობიექტში საქონლის ამ ობიექტზე მოხმარებისთვის (და არა ამ კონკრეტული საქონლის სარეალიზაციოდ) ტრანსპორტირება არ უნდა ჩაითვალოს საქონლის სამენარმეო მიზნით ტრანსპორტირებად. კასატორის მითითებით, აღნიშნული მსჯელობა მოცემულ შემთხვევაში ვერ იქნება გამოყენებული, რადგან შპს „...ის“ მიერ არ მომხდარა ტრანსპორტირებული საქონლის მოხმარება. ამდენად, კასატორს მიაჩნია, რომ არ არსებობდა სააპელაციო სასამართლოს მიერ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე, გასაჩივრებული აქტების სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნობის საფუძველი.

კასატორი – საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო მიუთითებს საქმეზე დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებზე და აღნიშნავს, რომ ე.წ. შიდა გადაზიდვის ზედნადების მიზანია საქონლის მოძრაობის აღრიცხვიანობა და მისი არსი სწორედ ის არის, რომ საქონლის მიწოდების გარეშე ერთი ობიექტიდან მეორე ობიექტზე ტრანსპორტირების შემთხვევაში იწერება სასაქონლო ზედნადები. სამენარმეო საქმიანობისთვის საქონლის გადაზიდვად უნდა ჩაითვალოს ნებისმიერი გადაზიდვა, რომელიც ემსახურება საბოლოო სამენარმეო მიზნებს და წარმოადგენს სამენარმეო საქმიანობიდან გამომდინარე ეკონომიკური საქმიანობის/სამუშაო პროცესის შემადგენელ ნაწილს. კასატორის განმარტებით, შიდა გადაზიდვა ასევე წარმოადგენს სამენარმეო საქმიანობის შემადგენელ ნაწილს და ემსახურება კომპანიის სამენარმეო ინტერესებს შემდგომი მოგების მიღების მიზნით.

ამასთან, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2013 წლის 18 ივნისის განჩინებასთან (საქმე №ბს-48-32(2კ-13)) დაკავშირებით კასატორი – საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო აღნიშნავს, რომ მითითებულ საქმეზე არსებობდა განსხვავებული ფაქტობრივი გარემოებები და განსხვავებული საკანონმდებლო რეგულაციები, რაც გამორიცხავს მოცემულ შემთხვევაში აღნიშნული განჩინების გამოყენების შესაძლებლობას. გარდა ამისა, კასატორი განმარტავს, რომ სააპელაციო სასამართლომ გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში მიუთითა მხოლოდ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ ინსტრუქციის“ 25¹ მუხლზე და არ გაითვალისწინა ამავე ინსტრუქციის 24-ე მუხლი, რომელიც პირდაპირ ადგენს, რომ სამენარმეო საქმიანობისთვის ქვეყნის შიგ-

ნით საქონლის ტრანსპორტირებისას სასაქონლო ზედნადების გამოყენება სავალდებულოა მიუხედავად იმისა, ხდება თუ არა საქონლის მიწოდება. ამდენად, კასატორს მიაჩნია, რომ არ არსებობდა შპს „...ის“ სარჩელის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების საფუძველი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 31 ოქტომბრის განჩინებით, ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივრები.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2024 წლის 14 თებერვლის განჩინებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივრები, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 21 თებერვლის გადაწყვეტილებაზე, მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და დადგინდა მხარეთა დასწრების გარეშე მისი განხილვა.

სამოტივაციო ნაწილი:

საქმის მასალების შესწავლის, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერებისა და საკასაციო საჩივრების საფუძვლიანობის შემოწმების შედეგად, საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს; უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 21 თებერვლის გადაწყვეტილება. საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებას შედეგობრივი თვალსაზრისით, თუმცა არ ეთანხმება გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილში განვითარებულ მსჯელობას და მის საფუძველზე საკითხის გადაწყვეტას.

საკასაციო პალატა საქმის მასალებით დადგენილად მიიჩნევს შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებს:

სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მიერ 2019 წლის 3 სექტემბერს, 12:20 საათზე, შპს „...ის“ მიმართ შედგენილი იქნა №CB1028218 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რომლითაც შპს „...ის“ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 3¹ ნაწილის საფუძველზე, სანქციის სახით შეეფარდა ფულადი ჯარიმა 10 000 ლარის ოდენობით. აღნიშნული საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის თანახმად, საგადასახადო კონტროლის განხორციელების დროს გამოვლინდა, რომ შპს „...ის“ მიერ

დარღვეული იქნა სსკ-ის მოთხოვნები (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), (სატრანსპორტო საშუალების სახელმწიფო ნომერი ..., მძღოლი მ. ა-ი, გადამონმების დრო: 03.09.2019წ., 10:46 სთ). კერძოდ, იგი 29 835.201 ლარის საბაზრო ღირებულების საქონლის: „გლინულა“ (23.2 ტონა x 1 286.00 ლარი) ტრანსპორტირებას ახორციელებდა სასაქონლო ზედნადების გარეშე. ამავე საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შენიშვნაში მითითებულია, რომ ელექტრონული სასაქონლო ზედნადები №... გამოიწერა დავგვიანებით.

საქმის მასალებში წარმოდგენილია სასაქონლო ზედნადები №ელ-..., რომელიც გამოწერილია 2019 წლის 3 სექტემბერს, 10:48: 15 საათზე და კორექტირებულია ამავე დღეს 11:51:09 საათზე. აღნიშნულ ელექტრონულ სასაქონლო ზედნადებში მითითებულია: გამყიდველი (გამგზავნი) – შპს „...“, მყიდველი (მიმღები) – შპს „...“; ოპერაციის შინაარსი – შიდა გადაზიდვა; ტრანსპორტირების სახე – საავტომობილო; სატრანსპორტო საშუალების სახელმწიფო ნომერი – ...; ტრანსპორტირების დაწყების ადგილი – ქ. თბილისი, ...ის № 10; ტრანსპორტირების დასრულების ადგილი – ქ. თბილისი, ...ის № 118; საქონლის დასახელება – გლინულა (კატანკა) 8 მმ; საქონლის კოდი – 0639; საქონლის რაოდენობა – 23.2000 ტონა; საქონლის ერთეულის ფასი – 1 286.0000; საქონლის ფასი – 29 835.2000.

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2019 წლის 3 სექტემბრის №CB1028218 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი შპს „...მა“ გაასაჩივრა საჩივრით, 2019 წლის 12 სექტემბერს. საჩივრის ავტორი მიუთითებდა, რომ იგი ახდენდა შიდა გადაზიდვას, რის გამოც სავალდებულოდ არ მიაჩნდა სასაქონლო ზედნადების გამოწერა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2019 წლის 11 ოქტომბრის №35410 ბრძანებით, შპს „...ის“ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

ასევე დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2019 წლის 3 სექტემბრის №CB1028218 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2019 წლის 11 ოქტომბრის №35410 ბრძანება შპს „...მა“ გაასაჩივრა საჩივრით, 2019 წლის 17 ოქტომბერს. საჩივრის ავტორი მიუთითებდა, რომ საქონლის ტრანსპორტირება ხორციელდებოდა მათი ერთი ობიექტიდან მეორე ობიექტზე, რაც წარმოადგენდა შიდა გადაზიდვას და კომპანია არ იყო ვალდებული გამოეწერა სასაქონლო ზედნადები.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2019 წლის 6 დეკემბრის გადაწყვეტილებით (საჩივარი №9423/2/2019), შპს „...ის“ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

განსახილველ შემთხვევაში, მოსარჩელე მხარე სადავოდ ხდის სწორედ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2019 წლის 3 სექტემბრის №CB1028218 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2019 წლის 11 ოქტომბრის №35410 ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2019 წლის 6 დეკემბრის გადაწყვეტილების (საჩივარი №9423/2/2019) კანონიერებას.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების თანახმად, შპს „...ს“ საჯარიმო სანქცია დაეკისრა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 3¹ ნაწილის საფუძველზე. მითითებული მუხლის (სადავო სამართალურთიერთობის დროს მოქმედი რედაქცია) პირველი ნაწილის მიხედვით, სამენარმეო 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 3¹ ნაწილის შესაბამისად კი, 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.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას გაამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ მოცემულ შემთხვევაში საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები მხარეთა შორის სადავოს არ წარმოადგენს. შპს „...ი“ ერთი მხრივ მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ მის მიერ სასაქონლო ზედნადები გამოწერილი იყო საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენამდე, ხოლო მეორე მხრივ აღნიშნავს, რომ ვინაიდან ახორციელებდა შიდა ტრანსპორტირებას, სასაქონლო ზედნადების გამოწერის ვალდებულება არ გააჩნდა.

საკასაციო პალატა 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. ამავე ინსტრუქცი-

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

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ „ზედნადები წარმოადგენს ხარჯის დამადასტურებელ დოკუმენტს, მისი გამოწერა კანონით დადგენილი წესითა და ფორმით საგადასახადო მიზნებისთვის განსაკუთრებული მნიშვნელობის მქონეა. საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ვალდებულებები სწორედ საგადასახადების დროულად და ჯეროვნად გადახდასთან არის დაკავშირებული. ზედნადები გამოწერილი უნდა იქნეს ტრანსპორტირების დაწყებისთანავე. ზედნადების ატვირთვა და ზედნადების გააქტიურება წარმოადგენს სხვადასხვა მოქმედებას, საგადასახადის გადახდელის მიერ ელექტრონული შევსება, მისი გააქტიურების გარეშე, არ ჩაითვლება ზედნადების გამოწერად. საგადასახადო მიზნებისთვის, სამწარმოო საქმიანობისთვის განკუთვნილი საქონლის ტრანსპორტირებისას განმსაზღვრელია სწორედ სასაქონლო ზედნადების გააქტიურების დრო. შესაბამისად, კანონმდებლობა მოითხოვს, რომ ზედნადების ამოქმედების (გააქტიურების) თარიღი და დრო საქონლის ტრანსპორტირების დაწყების თარიღსა და დროს ემთხვეოდეს, ზედნადების გამოწერის მომენტი არ უნდა იყოს ტრანსპორტირების დაწყების დროზე გვიანი.“ (სუსგ. №ბს-271(2კ-19), 16.05.2023წ.).

მოცემულ შემთხვევაში დადგენილია, რომ შპს „...ს“ მიერ სასაქონლო ზედნადები №ელ-... გამოწერილია 2019 წლის 3 სექტემბერს, 10:48:15 საათზე და კორექტირებულია ამავე დღეს 11:51:09 საათზე, ანუ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მიერ 2019 წლის 3 სექტემბერს, 10:46 საათზე, სატრანსპორტო საშუალების, სახელმწიფო ნომრით ..., გადამოწმებისა და შესაბამისად, ზედნადების გარეშე საქონლის ტრანსპორტირების განხორციელების ფაქტის გამოვლენის შემდგომ. ამდენად, მხოლოდ ის გარემოება, რომ სადავო საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი შედგენილია ზედნადების გამოწერის შემდგომ – 2019 წლის 3 სექტემბერს, 12:20 საათზე, არ წარმოადგენს მის ბათილად ცნობის საფუძველს, ვინაიდან შპს „...ს“ ვალდებული იყო სასაქონლო ზედნადები გამოეწერა ტრანსპორტირების დაწყებისთანავე და არა ტრანსპორტირების დაწყებისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის თანამშრომლების მიერ ავტომობილის გადამოწმების შემდგომ. ამდენად, მოსარჩელე მხარის არგუმენტაცია სასაქონლო ზედ-

ნადების გამონერის დროსთან დაკავშირებით, უსაფუძვლოა და ვერ იქნება გაზიარებული საკასაციო პალატის მიერ.

ამასთან, შიდა ტრანსპორტირების განხორციელების საფუძვლით ზედნადების გამონერის ვალდებულების არარსებობასთან დაკავშირებით, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, რომლის თანახმად, სამენარმეო 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. ამასთანავე, საქონლის მიწოდებისას მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში სასაქონლო ზედნადების გამონერისას აკრძალულია საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე შენახვა.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ ინსტრუქციის“ 24-ე მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, 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 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.

ამდენად, მითითებული ნორმების საფუძველზე, ცალსახად დგინდება, რომ კანონმდებელი სავალდებულოდ მიიჩნევს სასაქონლო ზედნადების გამონერას სამენარმეო საქმიანობისთვის ქვეყნის შიგნით საქონლის ტრანსპორტირების შემთხვევაში, მიუხედავად იმისა ხდება თუ არა საქონლის მიწოდება. შესაბამისად, კანონმდებელი ითვალისწინებს ისეთ შემთხვევას, როდესაც ადგილი არ აქვს მიწოდებას, რეალიზაციას, მაგრამ ქვეყნის შიგნით საქონლის ტრანსპორტირება ხორციელდება სამენარმეო საქმიანობიდან გამომდინარე. საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ რეალიზაციის/მიწოდების მიზნის გარეშე საქონლის ტრანსპორტირება, უპირობოდ არ გამორიცხავს გადასახადის გადამხდელის მიერ მის ტრანსპორტირებას სამენარმეო საქმიანობის მიზნის გარეშე. სამენარმეო საქმიანობისთვის საქონლის გადაზიდვად უნდა

ჩაითვალოს გადაზიდვა, რომელიც ემსახურება საბოლოო სამენარმეო მიზნებს და წარმოადგენს სამენარმეო საქმიანობიდან გამომდინარე ეკონომიკური საქმიანობის/სამუშაო პროცესის შემადგენელ ნაწილს, რაც საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით მოცემულ შემთხვევაში მოიცავს შიდა გადაზიდვასაც და ემსახურება კომპანიის სამენარმეო ინტერესებს შემდგომი მოგების მიღების მიზნით. საკასაციო პალატის შეფასებით, სამენარმეო საქმიანობა შეიძლება გამოირიცხოს იმ შემთხვევაში, თუკი მენარმე სუბიექტი საქონლის ტრანსპორტირებას ახორციელებს პირადი მიზნით, პირადი მოხმარებისთვის. მოცემულ შემთხვევაში კი გასათვალისწინებელია ის გარემოება, რომ შპს „...ის“ მიერ ხორციელდებოდა 23.2 ტონა 8 მმ გლინულის (კატანკა) ტრანსპორტირება, რომლის კომპანიის მიერ პირადი მოხმარების ფაქტი არ დასტურდება და ამგვარ გარემოებაზე არც მოსარჩელე მიუთითებდა.

ამასთან, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2013 წლის 18 ივნისის (საქმე №ბს-48-43(2კ-13)) განჩინებასთან დაკავშირებით, უნდა აღინიშნოს, რომ მითითებულ საქმეში არსებული სადავო სამართალური თეორიის დროს მოქმედებდა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ ინსტრუქციის“ 24-ე მუხლის მე-2 პუნქტის განსხვავებული რედაქცია, რომელიც არ ადგენდა სამენარმეო საქმიანობისთვის ქვეყნის შიგნით ტრანსპორტირების შემთხვევაში ზედნადების გამოწერის ვალდებულებას, მიწოდების განხორციელების მიუხედავად. აღნიშნული ნორმა ითვალისწინებდა ზედნადების გამოწერის ვალდებულებას მხოლოდ საქონლის მიწოდების შემთხვევაში. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2017 წლის 26 სექტემბრის (საქმე №ბს-461-458(2კ-17)) განჩინებასთან დაკავშირებით კი, უნდა აღინიშნოს, რომ მითითებულ განჩინებაში საკასაციო პალატა მსჯელობს გადასახადის გადამხდელის მიერ მისი კუთვნილი ერთი ობიექტიდან მეორე ობიექტში პირადი მოხმარებისთვის 1 ცალი სამშენებლო ელექტრო აკვნის ტრანსპორტირების ფაქტზე, რაც ტრანსპორტირების მიზნისა და ტრანსპორტირებული საქონლის გათვალისწინებით, არ იქნა მიჩნეული სამენარმეო საქმიანობისთვის განხორციელებულ ქმედებად. ამასთან, რაც შეეხება სააპელაციო სასამართლოს მიერ გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში მითითებულ უზენაესი სასამართლოს 2022 წლის 30 ივნისის განჩინებას (საქმე №ბს-1075(კ-20)), აღნიშნულ საქმეზე ასევე არსებობდა განსხვავებული ფაქტობრივი გარემოებები, პირი მიუთითებდა ტრანსპორტირებული საქონლის პირადი მოხმარებისთვის ტრანსპორტირების ფაქტზე, რაც ტრანსპორტირებული საქონლის სახეობისა (სადღესასწაულო, გასაფორმებელი საქონელი) და რაოდენობის გათვალისწინებით, საკასაციო პალატის მიერ, დასახელე-

ბულ მიზანთან შეუსაბამოდ არ იქნა მიჩნეული. მოცემულ შემთხვევაში კი, „...ი“ არც ადმინისტრაციული წარმოების და არც სასამართლოში სამართალწარმოების არცერთ ეტაპზე არ მიუთითებდა ტრანსპორტირებული საქონლის პირადი მოხმარების მიზანზე, ამგვარი გარემოება არც საქმის მასალებით დასტურდება და არც ტრანსპორტირებული საქონლის სახეობის და რაოდენობის გათვალისწინებით შეესაბამება ტრანსპორტირების პირად მიზანს.

ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებების გათვალისწინებით, საკასაციო პალატას მიაჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში, შპს „...ს“ შიდა ტრანსპორტირების განხორციელებისას გააჩნდა სასაქონლო ზედნადების გამოწერის ვალდებულება და მისი მხრიდან ჩადენილია საგადასახადო სამართალდარღვევა, თუმცა შეფარდებულ სანქციასთან დაკავშირებით, საკასაციო სასამართლო ყურადღებას გაამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსში 2020 წლის 14 ივლისის №6817-რს კანონით განხორციელებული ცვლილების შედეგად, კოდექსიდან ამოღებული იქნა 286-ე მუხლის 3¹ ნაწილი, რომლის საფუძველზეც, შპს „...ს“ დაეკისრა ფულადი ჯარიმა 10 000 ლარის ოდენობით, ტრანსპორტირებული საქონლის ღირებულების გათვალისწინებით. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ 286-ე მუხლის 3¹ ნაწილის ამოღებით, კანონმდებელს ზედნადების გარეშე საქონლის ტრანსპორტირებისთვის საჯარიმო სანქცია არ გაუუქმებია, ამავე მუხლის პირველ ნაწილში განხორციელებული ცვლილებიდან გამომდინარე, სამეწარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, - იწვევს დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით. შესაბამისად, გაუქმდა მხოლოდ ტრანსპორტირებული საქონლის საბაზრო ღირებულებიდან გამომდინარე ჯარიმის ოდენობის დიფერენცირება (10 000 ლარამდე ღირებულების მქონე საქონლისთვის – 500 ლარი, 10 000 ლარის ზემოთ ღირებულების მქონე საქონლისთვის – 10 000 ლარი) და ტრანსპორტირებული საქონლის საბაზრო ღირებულების მიუხედავად, სამეწარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებისთვის განისაზღვრა ჯარიმა 500 ლარის ოდენობით.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ მართალია, გადასახადების გადახდასთან დაკავშირებით საგადასახადო კანონმდებლობას არ აქვს უკუქცევითი ძალა, კერძოდ, გადასახადებით დაბეგვრისთვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა (საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილი), მაგრამ განსახილველ შემ-

თხვევაში დავის საგანი უკავშირდება არა გადასახადის გადახდის, არამედ საგადასახადო სანქციის, კერძოდ, ფულადი ჯარიმის დაკისრების მართლზომიერებას. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების დროს, თუ კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი ქმედების ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა, ხოლო თუ შემოღებულია ან დამძიმებულია პასუხისმგებლობა, გამოიყენება ქმედების ჩადენის მომენტისათვის არსებული ნორმა. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სანქციის შეფარდების დრო მოიცავს არამხოლოდ საგადასახადო ორგანოს მიერ მისი გამოყენების, არამედ აგრეთვე ზემდგომი ორგანოების ან სასამართლოს მიერ სანქციის გამოყენების კანონიერების შემოწმების პერიოდს. იმის გათვალისწინებით, რომ სადავო აქტების გასაჩივრება მართალია არ აჩერებს აქტის მოქმედებას, მაგრამ აჩერებს საჯარიმო თანხის გადახდის ვალდებულებას, ამასთანავე, სადავო აქტის გასაჩივრების შემთხვევაში პირისათვის საბოლოო შედეგს იწვევს სასამართლოს გადაწყვეტილება და არა საგადასახადო ორგანოს სადავო აქტები, ამდენად, სადავო სამართალურთიერთობის მიმართ შესაძლებელია სამართალდარღვევის შემდგომ მიღებული შეღავათიანი რეჟიმის გამოყენება, ხსენებული ნორმისათვის, რომელიც მნიშვნელოვან დამატებით პირობას ადგენს წარსულ, ნორმის ძალაში შესვლამდე დასრულებული სამართალდარღვევისათვის რეგულაციაში და ამდენად, აუმაღლებს მანამდე მდგომარეობას, ე.წ. „ნამდვილი უკუძალის“, რეტროაქტიულობის მინიჭება (სუსგ 26.01.2011წ. საქმე №ბზ-903-877(კ-10)). კანონს, თუ იგი არ ამსუბუქებს ან არ აუქმებს პასუხისმგებლობას, უკუძალა არა აქვს. ამასთან, ნორმატიულ აქტს უკუძალა აქვს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ეს პირდაპირ არის დადგენილი ამ ნორმატიული აქტით („ნორმატიული აქტების შესახებ“ ორგანული კანონის 24-ე მუხლის პირველი ნაწილი). აღნიშნული წესიდან გამონაკლისს წარმოადგენს ისეთი შემთხვევა, როდესაც ნორმატიულ აქტებში განხორციელებული ცვლილების შედეგად ხდება პასუხისმგებლობის დამდგენი ნორმის გაუქმება ან პასუხისმგებლობის ზომის შემსუბუქება.

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-2¹ ნაწილი ითვალისწინებს უკუძალის მინიჭებას იმ სამართლებრივი აქტების მიმართ, რომლებითაც გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა, ამასთან, საგადასახადო კანონმდებლობა დამატებით აწესებს, რომ საკანონმდებლო აქტისთვის უკუძალის მინიჭება შესაძლებელია საგადასახადო დავის განხილვის დასრულებამდე. ამავე კოდექსის 296-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო დავა შესაძლებელია განხილულ იქნეს სა-

ქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სასამართლოში, შესაბამისად, თუ სასამართლოში საგადასახადო დავის განხილვის დასრულებამდე საკანონმდებლო ცვლილებების შედეგად სახეზეა საგადასახადო სანქციის კორექტირების/გადაანგარიშების სამართლებრივი საფუძველი, სასამართლო ვალდებულია იხელმძღვანელოს ახალი ნორმით.“ (სუსგ. 13.01.2022წ. საქმე №ბს-1112(2კ-19)). ამრიგად, ვინაიდან მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 3¹ ნაწილი ამოღებულია და ამავე მუხლის პირველი ნაწილით საგადასახადო პასუხისმგებლობა შემსუბუქებულია შპს „...ის“ მიმართ, შესაძლებელია გადასახადის გადამხდელის მიმართ ახალი კანონით დადგენილი ნორმის გამოყენება. სახეზეა ახალი ნორმისთვის უკუძალის მინიჭების შემთხვევა, როდესაც საგადასახადო დავის განხილვის დასრულებამდე მიღებულმა და კანონიერ ძალაში შესულმა ნორმამ შეამსუბუქა მოსარჩელის საგადასახადო პასუხისმგებლობა და მოსარჩელისთვის პასუხისმგებლობის შეფარდება უნდა მოხდეს განხორციელებული საკანონმდებლო ცვლილების მიხედვით. აღნიშნული კი ქმნის გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების მიმართ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის გამოყენების საფუძველს.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ არსებობს სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივრების დაკმაყოფილებაზე უარის თქმისა და თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 21 თებერვლის გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების სამართლებრივი საფუძველები.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ ბ ი ნ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 21 თებერვლის გადაწყვეტილება;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

**საგადასახადო შემოწმების აქტისა და საგადასახადო
მოთხოვნის კანონიერება**

**გადაწყვეტილება
საქართველოს სახელმთო**

№ბს-795(2კ-21)

20 დეკემბერი, 2024 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა**

**შემადგენლობა: ნ. სხირტლაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
გ. გოგიაშვილი,
თ. ოქროპირიძე**

დავის საგანი: სამორინეს მომხმარებლის მიერ უსასყიდლოდ და-
ტოვებული ჟეტონების ღირებულების კომპანიის ერთობლივ შემოსა-
ვალში აღრიცხვა, თანამშრომლებისათვის გადაცემული თანხების სა-
ხელფასო სარგებლად ჩათვლა და საშემოსავლო გადასახადით დაბეგ-
ვრა

აღწერილობითი ნაწილი:

შპს „ე...მა“ სარჩელით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს
სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინის-
ტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მიმართ და მოითხოვა
შპს „ე...ს“ 24.07.2015წ. საგადასახადო შემოწმების აქტის, სსიპ შემო-
სავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 28.07.2015წ. №27698
ბრძანების, 28.07.2015წ. №... საგადასახადო მოთხოვნის, ასევე სსიპ შე-
მოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭოს 01.10.2015წ.
№36527 ბრძანების ნაწილობრივ ბათილად ცნობა და საქართველოს ფი-
ნანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს
26.01.2017წ. №11502/2/15 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა. ადმი-
ნისტრაციულ საქმეთა კოლეგიამ საქმის განსჯად სასამართლოში გა-
დაგზავნის შესახებ 06.03.2017წ. განჩინებით შპს „ე...ს“ სარჩელი განსა-
ხილველად გადაგზავნა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოში. სარჩელ-
ში აღინიშნა, რომ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენ-
ტის 02.09.2014წ. №38913 ბრძანებით დაინიშნა შპს „ე...ს“ საქმიანობის
გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. ამავე დეპარტამენტის
28.07.2015წ. №27698 ბრძანებით მოსარჩელეს ბიუჯეტში გადასახდე-
ლად დამატებით დაერიცხა 140 269 ლარი (ძირითადი გადასახადი 92
840 ლარი, ჯარიმა 47 429 ლარი). რაც შეეხება სადავო ნაწილს, „ჩაის“
თანხის საერთო ოდენობამ შეადგინა 135 223 ლარი, შესაბამისად აღ-

ნიშნულ ნაწილში საწარმოს დაერიცხა ძირითადი თანხა 27 044,6 ლარი, ჯარიმა 13 522,2 ლარი და საურავი 7 110 ლარი. 24.07.2015წ. საგადასახადო შემონმების აქტით დადგინდა, რომ საწარმოს პროგრამაში „ჩაის“ სახელწოდებით აღრიცხულ თანხებს მოსარჩელე არ განიხილავს შემოსავლად, ზეპირი განმარტებით კი აღნიშნულ თანხას მენეჯერი ანაწილებს თანამშრომლებზე. ამავე აქტით ზემოაღნიშნული ფაქტი შეფასდა, როგორც საგადასახადო კოდექსის მე-100 მუხლით გათვალისწინებული საწარმოს ერთობლივი შემოსავალი, ხოლო დაქირავებული პირების მიერ მიღებული თანხები დაიბეგრა საშემოსავლო გადასახადით ამავე კოდექსის 101-ე მუხლის საფუძველზე. 28.07.2015წ. №... საგადასახადო მოთხოვნით მოსარჩელეს სულ დაერიცხა – 156 816,16 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადის თანხამ შეადგინა – 92 840 ლარი, ჯარიმა – 47 429 ლარი, საურავი – 16 547,16 ლარი, საშემოსავლო გადასახადით გადასახდელად შპს „ე...ს“ დაერიცხა 130 997,19 ლარი (ძირითად თანხა – 78 128 ლარი, ჯარიმა – 39 194 ლარი, საურავი – 13 675,19 ლარი). შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭოს 01.10.2015წ. №36527 ბრძანებით არ დაკმაყოფილდა შპს „ე...ს“ საჩივარი „ჩაის“ ერთობლივ შემოსავლად ჩათვლასა და თანამშრომელთათვის გადაცემული თანხის საშემოსავლო გადასახადით დარიცხვის გაუქმების ნაწილში. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 26.01.2017წ. გადანყევტილებით ასევე არ დაკმაყოფილდა შპს „ე...ს“ საჩივარი ზემოაღნიშნული აქტების „ჩაის“ ნაწილში დარიცხული გადასახადის გაუქმების მოთხოვნის თაობაზე. მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ ხსენებული თანხები არ წარმოადგენს არც საწარმოს შემოსავალს და არც თანამშრომლებისათვის გადახდილ ხელფასს, თანხა არის სამორინეს კლიენტების მიერ სამორინეს მომსახურე პერსონალისათვის გარკვეული ღირებულების მქონე სათამაშო ჩიპის (ე.წ. „ფიშკა“) სახის ნაჩუქარი თანხა. სამორინეს მენეჯერი აგროვებდა ნაჩუქარ ჩიპებს, ანაღებდა მათ სამორინეს სალაროში და გადასცემდა სამორინეს მომსახურე პერსონალს. აღნიშნული თანხა მოსარჩელის მოსაზრებით არ წარმოადგენს არც საწარმოს ერთობლივ შემოსავალს და არც საწარმოს მიერ საკუთარი თანამშრომლებისათვის გადახდილ თანხას/ხელფასს. ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტებით კომპანიას ადგება ზიანი. შპს „ე...ს“ სასარჩელო განცხადებასთან დაკავშირებით წარმოდგენილ იქნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შესაგებლები, რომლებშიც აღინიშნა, რომ გასვლითი საგადასახადო შემონმების შედეგად შედგენილ იქნა საგადასახადო შემონმების აქტი, შემონმებით დარიცხულ თანხაზე გამოიცა №... „საგადასახადო მოთხოვნა“, რომლითაც საწარმოს ბიუჯეტში დამატებით გადა-

სახდელად დაერიცხა სულ 156 816,16 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადი – 92 840 ლარი, ჯარიმა – 47 429 ლარი, საურავი – 16 547,16 ლარი. საწარმოს ჩაუტარდა საგადასახადო შემონმება, რის შედეგადაც აღმოჩნდა შემდეგი დარღვევები: 1) ტოტალიზატორის სალაროს ინვენტარიზაციის შედეგად აღმოჩნდა დანაკლისი. ოპერაცია მიჩნეულ იქნა დაქირავებულის მიერ მიღებულ სარგებლად და დაიბეგრა საშემოსავლო გადასახადით; 2) საწარმომ დაქირავებულ პირებს მიაწოდა სხვადასხვა ტიპის მომსახურება (ბინადრობა, ტაქსი), რომელიც არ დაიბეგრა საშემოსავლო გადასახადით. ოპერაცია წარმოადგენს დაქირავებულების მიერ მიღებულ სარგებელს, რის გამოც დაიბეგრა საშემოსავლო გადასახადით; 3) საწარმოს კაზინოს პროგრამაში აღრიცხული აქვს ე.წ. „ჩაი“, რომელსაც არ განიხილავს შემოსავლად, ამასთან, ზეპირსიტყვიერი განმარტებით აღნიშნულ თანხას მენეჯერი ანაწილებდა დაქირავებულ პირებზე, შესაბამისად, აღნიშნული თანხა წარმოადგენს საწარმოს ერთობლივ შემოსავალს და დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადით. შემოსავლების სამსახურმა გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი საჩივარი დარიცხული თანხის გაუქმების მოთხოვნით ნაწილობრივ დააკმაყოფილა, შესაბამისად მოცემულ შემთხვევაში სასამართლოში სადავოა მხოლოდ მესამე საკითხი. შპს „ე...ში“ ე.წ. „ჩაის“ განაწილება ხდებოდა დანესებულების თანამშრომლებს შორის მენეჯერის მიერ. საგადასახადო კოდექსის მე-100 მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება ნებისმიერი ფორმით ან/და საქმიანობით მიღებული შემოსავალი, კერძოდ: ა) ხელფასის სახით მიღებული შემოსავალი; ბ) ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან; გ) სხვა შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან. საგადასახადო კოდექსის 101.1 მუხლის თანახმად, ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი. ამდენად, „ჩაის“ პრინციპით დატოვებული თანხები, რომელიც შემდეგ ნაწილდება თანამშრომლებზე, ექვემდებარება წყაროსთან დაბეგვრას, რადგან აღნიშნული შემოსავლის მიღება დაკავშირებულია საწარმოს ეკონომიკურ საქმიანობასთან. ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 06.10.2020წ. გადაწყვეტილებით სარჩელი არ დაკმაყოფილდა. კოლეგიამ იხელმძღვანელა საგადასახადო კოდექსის 100.1 მუხლით, რომლის მიხედვითაც განსაზღვრულია რეზიდენტის ერთობლივი შემოსავალი, უკანასკნელი შედგება საქართველოში არსებული წყაროდან და საქართველოს ფარგლებს გარეთ მიღებული შემოსავლებისგან. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის მიხედვით ერ-

თობლივ შემოსავალს განეკუთნება ნებისმიერი ფორმით ან/და საქმიანობით მიღებული შემოსავალი, კერძოდ, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან. 102-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთნება საქონლის/მომსახურების მიწოდებით მიღებული შემოსავლები. 16.2 მუხლის მიხედვით, მომსახურების განვად ითვლება პირის მიერ სხვა პირისათვის მისივე ნებით, კომპენსაციის მიზნით ან უსასყიდლოდ ისეთი მოქმედების შესრულება, რომელიც არ არის საქონლის მიწოდება. ამავე კოდექსის 8.14 მუხლით განმარტებულია კომპენსაცია, როგორც პირის მიერ საქონლის მიწოდების, მომსახურების განვების ან ხარჯების, დანაკარგის ან დანაკლისის ანაზღაურების მიზნით მიღებული ქონება ან/და სარგებელი. სასამართლომ მიუთითა, რომ კოდექსის 101.1 მუხლის მიხედვით, ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთნება ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი, მათ შორის, წინა სამუშაო ადგილიდან პენსიის ან სხვა სახით მიღებული შემოსავალი, ან შემოსავალი მომავალი სამუშაო ადგილიდან. სამორინე მომსახურებას უწევს კლიენტს. კომპანიის მომხმარებლების მიერ უსასყიდლოდ დატოვებულ მონეტებს აგროვებს სამორინეს მენეჯერი, ცვლის მათ ფულზე შპს „ე...ს“ სალაროში და შემდეგ გადასცემს მათ თანამშრომლებს. სასამართლოს განმარტებით, ზემოაღნიშნული ჩიპების ღირებულება წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსის 101.1 მუხლის თანახმად მომსახურების განვების შედეგად მიღებულ შემოსავალს და ექვემდებარება კომპანიის ერთობლივ შემოსავალში ასახვას. სასამართლოს მიაჩნია, რომ დაუშვებელია კლიენტების მიერ სამორინეს თანამშრომელზე გადაცემული თანხის სამოქალაქო კოდექსის 524-ე მუხლით რეგულირებად სამოქალაქო სამართლებრივ ურთიერთობად ჩათვლა, შესაბამისად მართებულად იქნა მიჩნეული თანამშრომელთათვის გადაცემული თანხების დაბეგვრა, არ იკვეთება სზაკ-ის მე-60¹ მუხლით გათვალისწინებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძველი. ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 06.10.2020წ. გადაწყვეტილება შპს „ე...მა“ სააპელაციო წესით გაასაჩივრა. აპელანტმა აღნიშნა, რომ მხარეთა შორის სადავო ფაქტობრივი გარემოებები არ არსებობს და შესაბამისად აპელანტს ფაქტობრივი გარემოებების ნაწილში მიღებული გადაწყვეტილების მიმართ პრეტენზია არ გააჩნია. აპელანტის მოსაზრებით პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებაში არ არის მსჯელობა სადავო აქტის მატერიალურ კანონიერებაზე. შპს „ე...“ ნებისმიერი საგადასახადო სამართლებრივი ურთიერთობის საფუძველად

სახელშეკრულებო ურთიერთობას მიიჩნევს, რომლის არსებობა თუ არარსებობა განაპირობებს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ვალდებულების შესრულებას. საგადასახადო კოდექსის 102-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი, რომლითაც საქონლის/მომსახურებით მიწოდებით მიღებული შემოსავალი მიიჩნევა ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლად და 16.2 მუხლი, რომლითაც მომსახურების განევა პირის მიერ სხვა პირისთვის მისივე ნებით, კომპენსაციის მიზნით ან უსასყიდლოდ ისეთი მოქმედების შესრულება, რომელიც არ არის საქონლის მიწოდება, უნდა შეფასდეს კუმულატიურად სადავო საკითხის გადასაწყვეტად. ნებისმიერი საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის მიღმა სახელშეკრულებო ურთიერთობა დგას, რომლის არსებობაზე ან არარსებობაზე დამოკიდებულია საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ვალდებულების დადგომა. მონეტის დატოვებისას მხარეთა შორის არ არსებობს რაიმე სამართლებრივი ურთიერთობა. მომხმარებელი სამართლებრივ ურთიერთობაში იმყოფება კომპანიასთან, რომელსაც მომხმარებლის წინაშე გააჩნია წინასწარ გაცხადებული ვალდებულებები, რაც შეეხება მომხმარებლის მიერ მონეტის დატოვებას, კომპანია არ არის უფლებამოსილი მოთხოვნის მომხმარებელს თანხის თანამშრომლისათვის დამატებითი ვალდებულების დაწესებაზე. აპელანტს მიაჩნია, რომ ნებისმიერი მიწოდება არ წარმოშობს საგადასახადო სამართლებრივ ვალდებულებას, აპელანტს არ გააჩნია კონტროლის/იძულების მექანიზმი მომხმარებლის მიერ თანხის დატოვებაზე ან მის ოდენობაზე, შესაბამისად, მათ შორის ვერ იარსებებს სამართლებრივი ურთიერთობა. აპელანტმა თავისი პოზიციის უკეთესად წარმოსაჩენად ყურადღება გაამახვილა ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მიერ დადგენილ პრაქტიკაზე მსგავსი კატეგორიის საქმეებზე (გადაწყვეტილება საქმეზე R.J. Tolsma v Inspecteur der Omzetbelasting C-16/93, EU-C-1994:80). ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 08.07.2021წ. გადაწყვეტილებით შპს „ე...ს“ სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა, გაუქმდა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 06.10.2020წ. გადაწყვეტილება და ახალი გადაწყვეტილებით შპს „ე...ს“ სარჩელი დაკმაყოფილდა, ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 26.01.2017წ. №11502/2/15 გადაწყვეტილება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 24.07.2015წ. საგადასახადო შემოწმების აქტი, 28.07.2015წ. №27698 ბრძანება, 28.07.2015წ. №... საგადასახადო მოთხოვნა და 01.10.2015წ. №36527 ბრძანება კომპანიის მომხმარებლის მიერ უსასყიდლოდ დატოვებული ჟეტონების ღირებულების სანარმოს ერთობლივ შემოსავალში ასახვისა და თანამშრომლებისათ-

ვის გადაცემული თანხების გადახდის წყაროსთან დაბეგვრის ნაწილში. პალატის მოსაზრებით, პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივად არასწორად შეაფასა საქმის ფაქტობრივი გარემოებები და არასწორად განმარტა კანონი. მომხმარებლის მიერ ე.წ. „ჩაის“ სახით დატოვებული ჟეტონი სამორინეს კლიენტის საკუთრებაა, რომელსაც იგი ჩუქნის პერსონალს და ის ფაქტი, რომ მომხმარებელი არა ფულად კუპიურას, არამედ ე.წ. „ფიშკას“ ჩუქნის დასაქმებულს, არ ცვლის საქმის არსს, აღნიშნული არ იძლევა იმის დასკვნის საშუალებას, რომ თანხა დამქირავებლისგან გადაეცა თანამშრომელს. სადავო სამართალურთიერთობის წარმოშობის პერიოდში მოქმედი კანონმდებლობა ე.წ. „ჩაის“ აღრიცხვის საკითხთან დაკავშირებით სპეციალურ დანაწესს არ ადგენდა, შესაბამისად კონკრეტული ოპერაცია თავისი შინაარსისა და ბუნების გაანალიზებით უნდა შეფასებულიყო. ამასთანავე, პალატა მხედველობაში იღებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 26.02.21წ. №42 ბრძანებით დამტკიცებულ „სამორინეს მოწყობის ნებართვისა და აზარტული კლუბის მოწყობის ნებართვის მფლობელის მიერ საქმიანობის განხორციელებისათვის საჭირო სააღრიცხვო ფორმების წარმოების წესს“, რომელიც ადგენს, რომ „ჟეტონი“ – არის სხვადასხვა ფორმის პატარა დისკი, რომელიც თამაშის პროცესში ფულის ნაცვლად გამოიყენება; „ჩაი“ არის ფული ან/და ჟეტონი, რომელსაც დილერს ან სხვა თანამშრომელს აძლევს მოთამაშე (კლიენტი) დამატებით საჩუქრად ან/და განუხლები მომსახურების სანაცვლოდ; სამორინეს სალაროს სისტემა არის – ნებართვის მფლობელის მიერ გამოყენებული სისტემა, რომელშიც აღირიცხება ინფორმაცია თითოეული მოთამაშის, მისი საიდენტიფიკაციო მონაცემების, შეძენილი ჟეტონისა და გაცემული თანხების შესახებ; სალარო – არის სპეციალურად მოწყობილი ადგილი, რომელიც განკუთვნილია ჟეტონის რეალიზაციისა და მოთამაშეებთან (კლიენტებთან) ფულადი ანგარიშსწორების წარმოებისათვის, ნებართვის მფლობელი ვალდებულია ჟეტონების ფულზე გადაცვლა განახორციელოს მხოლოდ სალაროს მეშვეობით. პალატამ მიუთითა, რომ საქმის არსს არ ცვლის და მოპასუხეთა სასარგებლო სამართლებრივ შედეგს ვერ განაპირობებს ის გარემოება, რომ კომპანიის მენეჯერი ახდენდა სალაროს მეშვეობით ჟეტონების ფულზე გადაცვლას და არა ერთ, არამედ რამდენიმე თანამშრომელს უნაწილებდა თანხას. ასეთი მსჯელობა ოპერაციის შინაარსს ვერ შეცვლის და სააპელაციო პალატის აზრით ვერ დაადასტურებს გადასახადის დარიცხვის მართებულობას. ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, პალატამ დასაბუთებულად მიიჩნია სააპელაციო პრეტენზია და დააკმაყოფილა იგი. ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 08.07.2021წ. გადაწყვეტილება სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და საქართველოს ფინანს

სთა სამინისტრომ გაასაჩივრეს საკასაციო წესით. კასატორი სსიპ შემოსავლების სამსახური თვლის, რომ ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება დაუსაბუთებელი და უსაფუძვლოა. კასატორი არ იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებას იმასთან დაკავშირებით, რომ მომხმარებლის მიერ დატოვებული ჟეტონები/ჩიპები, რომლებიც სანარმოს სალაროში გაანაღდეს, არ წარმოადგენს კომპანიის ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებულ შემოსავალს, არ არის დაქირავებულისათვის გაცემული ხელფასი ან სხვა გასაცემელი და არ ექვემდებარება საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრას. „ჩაის“ წესით დატოვებული ჟეტონი/ჩიპი არის საჩუქარი სამორინეს თანამშრომლების მომსახურებით კმაყოფილი მომხმარებლისაგან, რასაც ისინი ჩუქნიან სამორინეს პერსონალს, მომხმარებელი ტოვებს კონკრეტული ღირებულების მქონე ჟეტონს, რომელსაც ანაღდევენ სალაროში და ინაწილებენ თანამშრომლები. აღნიშნული თანხა წარმოადგენს სანარმოს ერთობლივ შემოსავალს (საგადასახადო კოდექსის 100.3 მუხ.), „ჩაის“ სახით ჟეტონების დატოვება პირდაპირ კავშირშია სანარმოს საქმიანობასთან. მომხმარებლის მიერ კონკრეტული თანამშრომლისათვის მადლიერების ნიშნად უსასყიდლოდ დატოვებული მონეტების დამოუკიდებლად განკარგვას კომპანია კრძალავს, თანხის გაცემა ხდება მენეჯერის მიერ მონეტების შეგროვების, სალაროში ჟეტონების ფულზე გადაცვლის შემდეგ, მენეჯერი თავისი შეხედულებით ანაწილებს თანამშრომლებზე თანხებს. აღნიშნულიდან გამომდინარე კასატორს მიაჩნია, რომ თანამშრომელთათვის გადაცემული თანხა ვერ ჩაითვლება მომხმარებლის საჩუქრად, ე.წ. „ჩაის“ სახით კომპანიაში შესული თანხა არის მისი ერთობლივი შემოსავალი, დამატებითი კომპენსაციით მიღებული, ხოლო თანამშრომელთათვის გადაცემული თანხა წარმოადგენს ხელფასის სახით მიღებულ/დასაბეგრ შემოსავალს, დაქირავებული პირების მიერ მიღებული თანხები მართებულად დაიბეგრა საშემოსავლო გადასახადით. კასატორი თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლოს მიერ არ მიეცა საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ გარემოებებს სათანადო შეფასება. სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება გასაჩივრდა აგრეთვე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ. კასატორი თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა, არასწორად განმარტა კანონი, არასწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს, გადაწყვეტილება არ არის საკმარისად დასაბუთებული, დასაბუთება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელია. მოცემულ შემთხვევაში სათამაშო ობიექტის მენეჯერი მოთამაშეთა მიერ დატოვებული ჩიპების განაღდების შედეგად მიღებულ თანხას უნაწილებს თანამშრომლებს საკუთარი შეხედუ-

ლებით გადანაცვლებილი ოდენობით, თანამშრომლები სახელშეკრულებო ურთიერთობაში არიან დამსაქმებელთან. თანხა კომპანიას დაჯამებული და სრული ოდენობით ყოველთვიური პერიოდულობით შეტანილი აქვს შიდა სააღრიცხვო დოკუმენტში არსებულ ცალკე გრაფაში, რაც იმას ნიშნავს, რომ თანხა იდენტიფიცირებულია და შემდეგ გარკვეული ოდენობით გადაცემული აქვს თანამშრომელთათვის. დარიცხვა განხორციელებულია იმ საფუძველზე, რომ ე.წ. „ჩაის“ სახით შესული თანხა არის კაზინოს მიერ მომსახურების მიწოდების შედეგად დამატებითი კომპენსაციის სახით მიღებული თანხა, ხოლო თანამშრომელთათვის გადაცემული – ხელფასის სახით მიღებული. სადავო აქტები მიღებულია კანონმდებლობის მოთხოვნათა სრული დაცვით საქმისათვის მნიშვნელოვანი გარემოებების გამოკვლევის და შეფასების საფუძველზე, არ არსებობს სზაკ-ის 60¹ მუხლით გათვალისწინებული აქტების ბათილად ცნობის საფუძველები. კასატორი მიიჩნევს, რომ არსებობს საკასაციო საჩივრის დასაშვებობის საუძვლები, რადგან მსგავს სამართლებრივ საკითხზე არ არსებობს სასამართლო პრაქტიკა და წინამდებარე დავის გადაჭრას პრინციპული მნიშვნელობა აქვს ერთგვაროვანი პრაქტიკის ჩამოყალიბებისთვის. კასატორი საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება დაუსაბუთებელი და უსაფუძვლოა. კასატორი ყურადღებას ამახვილებს მენეჯერის მიერ დატოვებული მონეტების შეგროვების ფაქტზე და თვლის, რომ ამით იგი თავის თანამშრომლებს ართმევს მომხმარებლის მიერ დატოვებული თანხის დამოუკიდებლად განკარგვის უფლებას. თუკი მომხმარებელი მოისურვებდა კონკრეტული თანამშრომლისთვის, პირობითად 1000 ლარის ჟეტონების დატოვებას, მენეჯერი იბარებს ამ ჟეტონებს და თავისი შეხედულებისამებრ უნაწილებს თანამშრომლებს, რაც შეუძლებელს ხდის დასაჩუქრებული პირის იდენტიფიცირებას. აქედან გამომდინარე „ჩაის“ სახით დატოვებული თანხები არის არა საჩუქარი, არამედ კომპანიის დამატებითი კომპენსაციით მიღებული ერთობლივი შემოსავალი, ხოლო თანამშრომლებისთვის გადაცემული თანხები მართებულად დაბეგრად საშემოსავლო გადასახადით. მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრის მონაცემებით მოსარჩელეს შპს „ე...ს“ (საიდენტიფიკაციო ნომერი ...) რამდენჯერმე შეეცვალა საფირმო სახელწოდება და საბოლოოდ ეწოდა შპს „ს...“, ასევე მოსარჩელეს შეერწყა (მიუერთდა) სხვა საზოგადოებები. აღნიშნულ ცვლილებას შედეგად არ გამოუწვევია მოსარჩელე სუბიექტის რეგისტრაციის გაუქმება ან/და მისთვის ახალი საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭება, შესაბამისად სადავო სამართალურთიერთობიდან მოსარჩელე არ გასულა და აგრძელებს იმავე სამართლებრივი ფორმითა და საიდენტიფიკაციო

ნომრით არსებობას.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერებისა და საკასაციო საჩივრების საფუძვლიანობის შესწავლის შედეგად თვლის, რომ საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო: საქმის მასალებით დასტურდება, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ შპს „ე...ში“ ჩატარდა გასვლითი შემოწმება, რომლის შედეგად გამოიკა საგადასახადო შემოწმების აქტი და საგადასახადო მოთხოვნა, ამ აქტებით სანარმოს ბიუჯეტის მიმართ დამატებით დაეკისრა საგადასახადო ვალდებულებები. შემოწმების შედეგად შემოსავლების სამსახურის დეპარტამენტმა გამოავლინა რამდენიმე დარღვევა, საიდანაც მოსარჩელე სადავოდ ხდის კაზინოს პროგრამაში „ჩაის“ სახელწოდებით აღრიცხული თანხების, რომელთა განაწილებაც ხდებოდა თანამშრომლებზე, კომპანიის შემოსავლად ჩათვლას. მხარეთა შორის დავა არ ეხება საქმის ფაქტობრივ გარემოებებს და შესაბამისად ფაქტობრივი გარემოებების მიმართ მხარეებს პრეტენზია არ წარმოუდგენიათ. საქმის მასალებით დასტურდება, რომ მოსარჩელე ეწევა აზარტულ და მომგებიან თამაშებთან დაკავშირებულ საქმიანობას, კერძოდ, მოწყობილი აქვს სამორინე. შპს „ე...ს“ მომხმარებლები უსასყიდლოდ ტოვებდნენ ჟეტონებს/ჩიპებს, რომლებსაც აგროვებდა სამორინეს მენეჯერი, კაზინოს სალაროში ცვლიდა მათ ფულზე და შემდეგ თანხმები რიგდებოდა თანამშრომლებზე. შპს „ე...“ მომხმარებლების მიერ უსასყიდლოდ დატოვებული ჟეტონების ღირებულებას არ ასახავდა სანარმოს ერთობლივ შემოსავალში. შპს „ე...“ არც თანამშრომლებისთვის განაწილებულ ჟეტონების ღირებულებას არ ბეგრავდა გადახდის წყაროსთან საშემოსავლო გადასახადით. შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის შემოწმების შედეგად, 24.07.2015წ. საგადასახადო შემოწმების აქტით დადგინდა, რომ შპს „ე...ს“ პროგრამაში ე.წ. „ჩაის“ სახით აღრიცხულ თანხებს მოსარჩელე არ განიხილავდა შემოსავლად და არ ბეგრავდა. შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 28.07.2015წ. №27698 ბრძანებით შპს „ე...ს“ ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა გადასახადი, შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭოს 01.10.2015წ. №36527 ბრძანებით არ დაკმაყოფილდა შპს „ე...ს“ საჩივარი „ჩაის“ ერთობლივ შემოსავლად ჩათვლასა და თანამშრომელთათვის გადაცემული თანხის საშემოსავლო გადასახადით დაერიცხვის გაუქმების ნაწილში. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 26.01.2017წ. გადაწყვეტილებით ასევე არ დაკმაყოფილდა შპს „ე...ს“ საჩივარი ზემოაღნიშნული

აქტების „ჩაის“ ნაწილში დარიცხული გადასახადის გაუქმების მოთხოვნის თობაზე. ამდენად, გასვლითი საგადასახადო შემოწმების შედეგად შემოსავლების სამსახურის დეპარტამენტის მიერ გამოვლენილი რამდენიმე დარღვევიდან, მოსარჩელე სასამართლოში სადავოდ ხდის თანამშრომლებზე განაწილებული ე.წ. „ჩაის“ წესით დატოვებული თანხის – საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრას. საგადასახადო ორგანოებმა მიიჩნიეს, რომ ე.წ. „ჩაის“ პრინციპით დატოვებული თანხები, რომლებიც შემდეგ ნაწილდება თანამშრომლებზე, ექვემდებარება წყაროსთან დაბეგვრას, რადგან აღნიშნული შემოსავლის მიღება დაკავშირებულია კომპანიის ეკონომიკურ საქმიანობასთან. მოსარჩელე თვლის, რომ მომხმარებლის მიერ დატოვებული ჟეტონები/ჩიპები, რომლებიც კომპანიის სალაროში გაანაღდეს, არ წარმოადგენს კომპანიის ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებულ შემოსავალს, ეს არ არის ასევე დამკირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის გადაცემული ხელფასი ან სხვა გასაცემელი, შესაბამისად არ ექვემდებარება საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრას. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ვინაიდან შპს „ე...მა“ სადავო ადმინისტრაციული აქტები გაასაჩივრა უსასყიდლოდ დატოვებული ჟეტონების ღირებულების საწარმოს ერთობლივ შემოსავლად ჩათვლის, თანამშრომლებზე განაწილებული თანხების დაბეგვრისა და საშემოსავლო გადასახადის სახით დარიცხვის ნაწილში, სასამართლოს განხილვის საგანს შეადგენს: კომპანიის მომხმარებლის მიერ უსასყიდლოდ დატოვებული ჟეტონების/ჩიპების ღირებულების საწარმოს ერთობლივ შემოსავალში ასახვა და თანამშრომლებისათვის გადაცემული ამ თანხების გადახდის წყაროსთან დაბეგვრა, ანუ სადავოა „ჩაის“ სახით მიღებული თანხის გათვალისწინება ერთ-ერთ დასაბეგრ კომპონენტად, თანხის გადასახადისაგან გათავისუფლება (Tax free). სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა აპელანტი – შპს „ე...ს“ მოსაზრება, რომ მომხმარებელთა მიერ უსასყიდლოდ დატოვებული ჟეტონები/ჩიპები არ წარმოადგენს კომპანიის ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებულ შემოსავალს. კასატორთა – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელთა მოსაზრებით, „ჩაის“ სახით დატოვებული ჟეტონების ღირებულება შპს „ე...ს“ ერთობლივ შემოსავალში უნდა აეახა და დაებეგრა, რადგან აღნიშნული შემოსავლის მიღება დაკავშირებული იყო საწარმოს ეკონომიკურ საქმიანობასთან. საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი დებულებების ანალიზისას შეფასებას საჭიროებს განსაზღვრულობის პრინციპის დაცულობა. საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ ევროპული კონვენციის პირველი დამატებითი ოქმის პირველი მუხლით გათვალისწინებულ საკუთრების უფლებაში განხორციელებული ნებისმიერი ჩარევა უნდა იყოს „სამართლით“ გათვალისწინებული, ხოლო პირველ და-

მატებით ოქმში გამოყენებული „სამართლის“ ცნება გამოიყენება და განიმარტება იგივეობრივად, კონვენციით გათვალისწინებული სხვა უფლებების მსგავსად (ევროპული სასამართლოს 09.11.1999წ. გადაწყვეტილება საქმეზე „Špaček s.r.o. v. the Czech Republic“, 26449/5, §54). მონინალმდეგე მხარისთვის, როგორც გამოცდილი მენარმისთვის, გონივრულობის ფარგლებში განჭვრეტადი უნდა ყოფილიყო, რომ კომპანიის მომხმარებლების მიერ უსასყიდლოდ დატოვებული ჟეტონების/ჩიპების ღირებულების სანარმოს ერთობლივ შემოსავალში ასახვა და თანამშრომლებისთვის გადაცემული ამ თანხების გადახდის წყაროსთან დაბეგვრის ვალდებულება გამომდინარეობდა და გათვალისწინებული იყო სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით. საქართველოს კონსტიტუცია იმპერატიულად ადგენს გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდის ვალდებულებას, კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით, გადასახადებისა და მოსაკრებლების სტრუქტურას, შემოღების წესს ადგენს მხოლოდ კანონი, შესაბამისად გადასახადებისაგან გათავისუფლებაც მხოლოდ კანონით დაიშვება (სადავო პერიოდში მოქმედი 94-ე მუხლის რედაქცია, ამჟამად მოქმედი 67-ე მუხლი). საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 2.2 მუხლის მიხედვით: გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა. სადავო პერიოდში კანონმდებლობა „ჩაის“ დეფინიციას არ იცნობდა, თუმცა ფინანსთა მინისტრის 26.02.2021წ. №42 ბრძანებით დამტკიცებული „სამორინის მოწყობის ნებართვისა და აზარტული კლუბის მოწყობის ნებართვის მფლობელების მიერ საქმიანობის განხორციელებისათვის საჭირო სააღრიცხვო ფორმების წარმოების წესის“ მე-2 მუხლის „დ“ ქვეპუნქტით განიმარტა „ჩაი“, როგორც ფული ან/და ჟეტონი, რომელსაც დილერს ან სხვა თანამშრომელს აძლევს მოთამაშე (კლიენტი) დამატებით საჩუქრად ან/და განეული მომსახურების სანაცვლოდ. სადავო პერიოდში მოქმედ კანონმდებლობაში „ჩაის“ ფორმალური დეფინიციის არარსებობა არ ადასტურებს განსაზღვრულობის პრინციპის დარღვევას, რომელიც ევროპული კონვენციის პირველი დამატებითი ოქმის პირველი მუხლით გათვალისწინებული საკუთრების უფლებაში ჩარევის მართლზომიერების შეფასების ხარისხობრივ მოთხოვნას წარმოადგენს (ევროპული სასამართლოს 07.07.2011წ. გადაწყვეტილება საქმეზე „Serkov v. Ukraine“, No. 39766/05, §34.). საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ სადავო პერიოდში მოქმედი კანონმდებლობით „ჩაის“ ფორმალური საკანონმდებლო დეფინიციის პირდაპირი სახით არ არსებობა ავტომატურად არ ნიშნავს იმას, რომ „ჩაის“ ინსტიტუტი სამართლის სისტემისთვის აქამდე უცნობი ფენომენი იყო. ვინაიდან კანონშემოქმედებითი პროცესი, რო-

გორც ცოცხალი ორგანიზმი, მუდმივად განახლებას/დახვეწას გულისხმობს და დინამიკაში ვითარდება, ზემოაღნიშნულ ბრძანებაში აისახა „ჩაის“ დეფინიცია. განსახილველ შემთხვევაში დავის საგანს შეადგენს ჟეტონების სახით დატოვებული „ჩაის“ დაბეგვრის მართლზომიერება. ის გარემოება, რომ სადავო სამართალური თეორიის წარმოშობის პერიოდში კანონმდებლობა ე.წ. „ჩაის“ ლეგალურ დეფინიციას არ იცნობდა, არ გამორიცხავს ამგვარი სარგებლის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის შესაძლებლობას, ვინაიდან სპეციალური დეფინიციის კანონმდებლობაში არარსებობა არ გამორიცხავდა ამ ოპერაციის, როგორც ასეთის, არსებობას და მისი შინაარსის ანალიზიდან გამომდინარე საგადასახადო მიზნებით მის რეგულაციას, იმჟამად მოქმედი საგადასახადო რეგულაციის პირობებში ოპერაციის დაბეგვრას. სამართალში ფორმას არ აქვს დამოუკიდებელი დატვირთვა და ამდენად, ფორმა არ არსებობს ფორმისათვის. ნებისმიერი ფორმის უკან დგას კონკრეტული შინაარსი და მართლწესრიგისათვის სწორედ ეს შინაარსია მთავარი. როცა შინაარსი სინამდვილედ იქცევა ფორმის გარეშე, ის, ცხადია, ვერ იქნება მოკლებული შეფასებაუნარიანობას (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 13.07.2006წ. გადაწყვეტილება საქმეზე „საქართველოს მოქალაქე ვ. გელაშვილი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, №1/2/378, გვ. 15.). საკასაციო სასამართლო მიუთითებს სამართლის ჰერმენევტიკულ თავისებურებებზე, რომელიც აღიარებულია ევროპული სასამართლოს პრაქტიკაში, რომლის მიხედვით სამართლის ნორმების ზოგადი ბუნების გათვალისწინებით, მათი ფორმულირება ვერ მოხდება აბსოლუტური სიზუსტით. ზედმეტი სიხისტის თავიდან აცილებისა და ცვალებად გარემოებებთან ადაპტირების საჭიროება ნიშნავს, რომ სამართლის ნორმათა უმეტესობა, გარდაუვლად, აბსტრაქტული ტერმინებით არის ჩამოყალიბებული და ასეთი ნორმების გამოყენება და განმარტება პრაქტიკაზეა დამოკიდებული (ევროპული სასამართლოს 25.05.1993წ. გადაწყვეტილება საქმეზე „Kokkinakis v. Greece“, App. No. 14307/88, §40.). ამასთანავე, აღსანიშნავია, რომ რამდენადაც მკაფიოდ არ უნდა იყოს ფორმულირებული სამართლის ნორმა, სამართლის ნებისმიერ სისტემაში, არსებობს ამ ნორმის სამოსამართლეო განმარტების გარდაუვალი ელემენტი. სასამართლოებისთვის მინიჭებული განსჯის ფუნქცია ძვეს სწორედ ინტერპრეტაციული ეჭვების აღმოფხვრაში (ევროპული სასამართლოს დიდი პალატის 12.02.2008წ. გადაწყვეტილება საქმეზე „Kafkaris v. Cyprus“, No. 21906/04, §141.). ეროვნული კანონმდებლობის განმარტება და შეფარდება ექცევა ეროვნული სასამართლოების კომპეტენციაში, თუმცა ეს პროცესი არ უნდა წარმოშობდეს ევროპული კონვენციის პრინციპებთან შეუსაბამო სამართლებრივ შედეგებს (ევროპული სასამართლოს 07.07.2011წ.

გადაწყვეტილება საქმეზე „Serkov v. Ukraine“, No. 39766/05, §36.). საგადასახადო სამართალი საკმარისად მოქნილია, რათა მოხდეს ახალ ვითარებებთან ადაპტირება იმგვარად, რომ ასეთ დროს განჭვრეტადობის პრინციპის დარღვევა არ მოხდეს („Khodorkovskiy and Lebedev v. Russia“, No. 11082/06 და 13772/05, §791). ეკონომიკური აქტივობების მრავალფეროვნების გათვალისწინებით საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული საკანონმდებლო მონესრიგება თავისთავად შესაძლებელია, განჭვრეტადობის პრინციპის დაცვით განიმარტოს იმგვარად, რომ თავის თავში მოიცვას სადავო შემთხვევა. საგადასახადო დაბეგვრის მიზნებისათვის მნიშვნელობა აქვს ეკონომიკური საქმიანობის ცნებას, რომელსაც უკავშირდება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობა და მისი მოცულობა. ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც მიმართულია შემოსავლის ან კომპენსაციის მიღებისკენ, ეკონომიკურ საქმიანობად მიიჩნევა (საგადასახადო კოდექსის 9.1 მუხ.). საქმიანობა, როგორც წესი, პირის მიზანმიმართული ქმედებების (მოქმედება, უმოქმედობა) ერთობლიობაა. ეკონომიკური საქმიანობის არსს განსაზღვრავს მისი მიზანი და მოტივი – მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მიღება, საქმიანობის შემადგენელი ქმედებები ერთობლიობაში მიზნის მისაღწევად უნდა იყვნენ მიმართული. შპს „ე...ს“, როგორც სამორინეს, ეკონომიკურ საქმიანობას წარმოადგენს აზარტული თამაშობების მოწყობა, რომელიც ხორციელდება მოგების, შემოსავლის მიღების მიზნით, მიუხედავად საქმიანობის შედეგისა. საგადასახადო კოდექსის მე-100 მუხლის მე-3 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება ნებისმიერი ფორმით, ან/და საქმიანობით მიღებული შემოსავალი. საგადასახადო კოდექსის 102-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება: საქონლის/მომსახურების მიწოდებით მიღებული შემოსავლები. „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ კანონის 34-ე მუხლის თანახმად, ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების საქმიანობის დაბეგვრა და საბუღალტრო აღრიცხვა ხორციელდება საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად. საკასაციო სასამართლო მხედველობაში იღებს იმ ფაქტს, რომ „ჟეტონების“ დატოვების პრაქტიკა წარმოადგენს კაზინოს კორპორაციული მოდელის ოპერირების ერთერთ მნიშვნელოვან ნაწილს, რომელსაც მთლიანობაში შესაძლებელს ხდის და ხელს უწყობს კაზინოს ინფრასტრუქტურა, დაგროვებული რეპუტაციული კაპიტალი და მაგალითად, მომხმარებელთა ჩართულობის მრავალმხრივი მარკეტინგული სტრატეგიების გამოყენება. ასეთი „ჟეტონები“ ან/და „თიფსები“ თავისთავად არის დაკავშირებული კომპანიის საქმიანობასთან. ხშირ შემთხვევაში, მომხმარებლები კაზინოს პერსონალს ან/და კრუ-

პიეს „თიფსებს“/„ჟეტონებს“ უტოვებენ კაზინოს მიერ შემოთავაზებულ მომსახურებაზე კმაყოფილების გამოხატულების ნიშნად, რომელსაც, როგორც აღინიშნა, ქმნის კაზინოს მთლიანი გარემო და შემოთავაზებული სათამაშო გამოცდილება. „ჟეტონი“ როგორც ანაზღაურების ინსტრუმენტი წარმოადგენს სამორინეს ქმნილებას, რაც იმას ნიშნავს რომ მას ანაზღაურების ფუნქცია, ე.წ. ღირებულებითი დატვირთვა, მხოლოდ კაზინოს შენობაში აქვს და სამოქალაქო ბრუნვაში მათი ჩართვა კაზინოს პერსონალს არ მოუტანს რაიმე ფულად სარგებელს. აღსანიშნავია ისიც, რომ „თიფსის“ დატოვების პოლიტიკა ხელს უწყობს კაზინოს თანამშრომელთა სამუშაო მოტივაციას, რომელიც მიზნად ისახავს კაზინოში შესული მოთამაშის სათამაშო გამოცდილების გაუმჯობესებას, რაც თავის მხრივ, ზრდის კაზინოთი დაინტერესებულ მოთამაშეთა რიცხვს. ამრიგად, „თიფსების“/„ჟეტონების“ კაზინოს პერსონალისთვის გადაცემა წარმოადგენს არა იზოლირებულ, განცალკევებულ სამართლებრივ ტრანზაქციებს, არამედ, პირდაპირ მომდინარეობს კომპანიის (კაზინოს) ბიზნეს მოდელის საქმიანობის განსაკუთრებული თავისებურებებიდან. მოთამაშის მხრიდან „თიფსების“/„ჟეტონების“ დატოვება ნშინდა კეთილი ნების აქტად რომც იყოს მიჩნეული, სამორინეს პერსონალის მიერ ასეთი ჟეტონების მიღებაზე თანხმობა მხოლოდ თავად სამორინეს სათამაშო პოლიტიკისა და სათამაშო მოდელის თავისებურებების გათვალისწინებით არის შესაძლებელი. კერძოდ, ზოგიერთი სამორინეს საქმიანობის მოდელი შესაძლებელია იმგვარიც იყოს, რომ სამორინეს პერსონალს ეზღუდებოდეს სამორინეს მომხმარებლების მიერ დატოვებული „თიფსების“/„ჟეტონების“ მიღება იმ არგუმენტზე დაყრდნობით, რომ „ჩაის“ სახით დასატოვებელი თანხების შეწონილი ფულადი ოდენობა გარკვეული ეკონომიკური გაანგარიშებების გზით უკვე შეყვანილია კაზინოს სათამაშო მომსახურების საფასურში და შესაბამისად, პერსონალის ხელფასშიც. ასეთი შეზღუდვა შესაძლებელია იმ გარემოებებითაც იყოს განპირობებული, რომ სამორინეს თანამშრომლებმა არ დატოვონ შთაბეჭდილება, რომ მათზე შესაძლებელია გარკვეული ზეგავლენის მოხდენა ფულადი საჩუქრების დატოვების სანაცვლოდ. „თიფსების“/„ჟეტონების“ დატოვების პრაქტიკა არ არის ნების თავისუფალი გამოვლენის საფუძველზე, კომერციული კონტექსტისგან დაცლილი ინდივიდუალური შეთანხმება სამორინეს მომხმარებელსა და დანესებულების თანამშრომელს შორის, საერთო ჯამში ის აღმოცენდება, ვითარდება და კულმინაციას აღწევს კაზინოს საქმიანობის წინასწარ ჩაფიქრებული და კარგად ორგანიზებული მოდელის კონტექსტში. იმ ფაქტის გარდა, რომ სამორინე საკუთარ კომპანიაში ასაქმებს დილერებსა და სხვა პერსონალს, უზრუნველყოფს შესაბამის ინფრასტრუქტურას და შესაბამისად, ქმნის კონ-

ტექსტს, რომელშიც „თიფსების“/„ჟეტონების“ დატოვების პრაქტიკას აქვს ადგილი, არსებითი მნიშვნელობა უნდა მიენიჭოს ასეთი შემოსავლის აღრიცხვის და მისი შესაბამის თანამშრომლებზე გადანაწილების თავისებურებებსაც. საკასაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ განსახილველ შემთხვევაში მომხმარებლებისგან დატოვებული ფიშკების შეგროვებასა და სალაროში გადაცვლას ახორციელებდა მენეჯერი, მიღებული თანხა კომპანიას აქვს დაჯამებული და შეტანილი შიდა სააღრიცხვო დოკუმენტში არსებულ ცალკე გრაფაში. სათამაშო ჩიპი არის გარკვეული ღირებულების მქონე მონეტა, რომელსაც კლიენტი იძენს სამორინეს სალაროში და რომელიც აუცილებელი რეკვიზიტია თამაშობაში მონაწილეობის მისაღებად. კლიენტი სანარმოსაგან დამოუკიდებლად, საკუთარი სურვილის შესაბამისად გაცემს „ჩაის“ („თიფს“), რითაც განკარგავს საკუთარ ფულად სახსრებს. ამრიგად, დატოვებული ჟეტონების ღირებულების თანხა კომპანიას იდენტიფიცირებული და აღრიცხული აქვს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მომხმარებლის მიერ დატოვებული მონეტები, სათამაშო ჩიპი (ე.წ. „ფიშკა“), რომლის შეგროვებასაც კომპანიის მენეჯერი ახორციელებდა და შემდეგ ცვლიდა სალაროში, საგადასახადო კოდექსის 102-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, წარმოადგენს შპს „ე...ს“ ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავალს და კლიენტის მიერ დატოვებული მონეტების (ჟეტონების) ღირებულების ამსახველი თანხა სამართლებრივად უნდა შეფასდეს როგორც სანარმოს – შპს „ე...ს“ ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული დამატებითი შემოსავალი, რადგან კლიენტის მიერ დატოვებული მონეტები სამორინეს მიერ კლიენტისთვის გაწეულ მომსახურებას უკავშირდება და სწორედ გაწეული მომსახურების შედეგია. სამორინესა და მომხმარებელს შორის ძირითადი სამართლებრივი ურთერთობა ეფუძნება მომსახურების ხელშეკრულებას, რომელიც გულისხმობს სამორინეს მიერ კლიენტისთვის სათამაშოდ აუცილებელი ატრიბუტის ე.წ. „ფიშკების“ მიყიდვას, თამაშების ჩატარებას და გათამაშების შემდეგ, მოგების შემთხვევაში, კოეფიციენტზე გამრავლებული თანხის გადახდას ვიზიტორისთვის. ამ შემთხვევაში ე.წ. „ფიშკებში“ გადახდილი თანხა კაზინოს ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული დასაბეგრი შემოსავალია. აღსანიშნავია, რომ დატოვებული ჟეტონების შეგროვების, თანხაში გადაცვლის და თანამშრომლებზე ფულადი თანხის დარიგების დროს მენეჯერი მოქმედებს სამორინეს მიერ მინიჭებული უფლებამოსილების ფარგლებში. ხსენებული ოპერაცია არსით უახლოვდება მომსახურების სფეროში გავრცელებულ და აპრობირებულ „Tip Pooling“-ის (საერთო ფონდში გაერთიანების) მეთოდს და გულისხმობს კლიენტების მიერ დატოვებული თანხების შეკრებას და დამსაქმებლის მიერ დასაქმებულთათვის მათ გა-

დანაწილებას, შესაბამისად არსებობდა უსასყიდლოდ დატოვებული ჟეტონების ღირებულების შპს „ე...ს“ ერთობლივ შემოსავალში ასახვის ვალდებულება. ის გარემოება, რომ „თიფსების“ / „ჟეტონების“ დატოვების პროცესი კაზინოს მხრიდან ექვემდებარებოდა საერთო ფონდში გაერთიანების, საერთო ფონდში არსებული თანხების დაჯამებისა და მათი გარკვეული კანონზომიერებით გადანაწილების ღონისძიებებს, მიანიშნებს იმაზე, რომ კაზინო ამ „თიფსების“ / „ჟეტონების“ ეკონომიკურ ცირკულირებაზე ახორციელებოდა კონტროლს, ხოლო თავად კონტროლის ელემენტი მიანიშნებს იმაზე, რომ პირველ რიგში, ასეთი თანხები გამომუშავებულია კაზინოს, როგორც კოლექტიური ორგანიზაციის და არა ინდივიდუალური კრუპიეს ან კაზინოში დასაქმებული სხვა პირის მიერ. შესაბამისად, „ფიშკების“ / „ჟეტონების“ ღირებულება, მაშინაც კი როდესაც იგი საბოლოო ჯამში თანამშრომლებზე კონკრეტული შეთანხმებული პროპორციის დაცვით ნაწილდება, შიდა განაწილების განხორციელებამდე, ცხადია მიჩნეული უნდა იყოს კაზინოს ერთობლივ შემოსავლად. ამრიგად, ნებისმიერი შემოსავალი, რომელიც მომდინარეობს კომპანიის კომერციული საქმიანობისგან, მათ შორის, დატოვებული „ჟეტონების“ / „თიფსების“ ღირებულებაც, მიუხედავად იმისა, თუ როგორ განაწილება იგი, ექვემდებარება მის საერთო შემოსავალში ასახვას. სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლი განსაზღვრავდა დაბეგვრის ობიექტს, მუხლის პირველი ნაწილი ადგენდა, რომ რეზიდენტი სანარმოს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი იყო დასაბეგრი მოგება. იგი განისაზღვრებოდა, როგორც სხვაობა გადასახადის გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალსა და ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის. შესაბამისად, კლიენტის მიერ უსასყიდლოდ დატოვებული ჟეტონის ღირებულების ამსახველი თანხა, როგორც სანარმოს შპს „ე...ს“ ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული დამატებითი შემოსავალი, საგადასახადო კოდექსის 97.1 მუხლის მიხედვით უნდა დაბეგრილიყო მოგების გადასახადით, თუმცა იმავე პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 99.1 მუხლის „ფ“ ქვეპუნქტით და ამჟამად მოქმედი 99.1 მუხლის „ს“ ქვეპუნქტით, ასევე 82.1 მუხლის „ძ“ ქვეპუნქტით დაწესებული საგადასახადო შეღავათის თანახმად, მოგების და საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრისაგან თავისუფლდება აზარტული კლუბის, ტოტალიზატორის მომწყობის მიერ აღნიშნული საქმიანობიდან მიღებული მოგების განაწილება და მიღებული შემოსავალი. „ლატარიის, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ კანონის თანახმად ორგანიზატორი არის თამაშობის მოწყობის ნებართვის მფლობელი (მე-3 მუხ. „პ“ ქვ.პ.). ამასთანავე, ყველა აღნიშნული პირი ბიუჯეტში იხდის შესაბამის მოსაკრებელს „სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის შესახებ“ კანონის შე-

საბამისად, რომლის თანახმად სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდები არიან პირები, რომლებიც ეწევიან სამეწარმეო საქმიანობას ლატარიებით, აზარტულ და მომგებიანი თამაშობებით და ასეთი საქმიანობა საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ექვემდებარება ნებართვით რეგულირებას (მე-3 მუხ.), მოსაკრებლის გადახდა ხდება მოსაკრებლის ნიშნის შეძენისას (6.4 მუხ.), თამაშობის ორგანიზატორი საანგარიშო კვარტლის დაწყებამდე იძენს საგადასახადო ორგანოში მოსაკრებლის გადახდის ნიშანს (6.8 მუხ.). ამდენად, კლიენტის მიერ დატოვებული მონეტები, რომელსაც კაზინოს მენეჯერი კრეფდა და შემდგომში ნაწილდებოდა თანამშრომლებზე, საგადასახადო კოდექსის 9.1 და 102-ე მუხლების დანაწესიდან გამომდინარე, საგადასახადო მიზნებისთვის წარმოადგენს კაზინოს ეკონომიკური საქმიანობით (მომსახურების მიწოდებით) მიღებულ ერთობლივ შემოსავალს, რომელიც ამავე კოდექსის 99-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტით დადგენილი საგადასახადო შეღავათის გათვალისწინებით, თავისუფალია მოგების გადასახადისაგან. რაც შეეხება საშემოსავლო გადასახადით კრუპიეს დაბეგვრას, 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 (80.1 მუხ.). სადავო საკითხი ეხება იმ თანხების დაბეგვრას, რომლებსაც სამორინეების თანამშრომლები ღებულობენ თავიანთი პროფესიული მოვალეობების შესრულებისას მესამე პირების მიერ „ჩაის“ წესით დატოვებული თანხის სახით. უნდა აღინიშნოს, რომ მოცემულ შემთხვევაში ადგილი აქვს მომსახურებასთან დაკავშირებული ფულადი ჯილდოს კლიენტის მიერ ნებაყოფლობით დატოვებას, ზოგ სფეროში შესაძლოა სავალდებულო მომსახურების საფასურის (Bedienungsgeld) დაწესება, რასაც მოცემულ შემთხვევაში ადგილი არ აქვს. „ჩაის“ („თიფის“) სახით ჟეტონის დატოვება კაზინოს მომხმარებლების მიერ არის მათი დისკრეცია, კრუპიეს არ აქვს არანაირი უფლება განეული სერვისის სანაცვლოდ რეალურ ხელფასთან (wages) ერთად მოითხოვოს დამატებითი ანაზღაურების თანხა კლიენტისაგან. ამასთანავე, საქმის მასალებით დასტურდება, რომ ანაზღაურება გაიცემა არა „intuit personae“ („კონკრეტული პირის გათვალისწინებით“) რომელიმე კონკრეტული კრუპიესათვის, რომელიც მოეწონა მოთამაშეს, არამედ ანაზღაურება იკრებება მენეჯერის მიერ ერთიან სალაროში და ნაწილდება თანამშრომლებზე. განაწილების ეს სისტემა დაკავშირებულია „შემოსავლების გაერთიანებასთან“ (income pooling), როდესაც „ჩაი“ ირიცხება საერთო ფონდში და შემდგომ იყოფა, თანამშრომლებს (კრუპიე და სხვ. თანამშრომელი) აქვთ დამსაქმებლის (კაზინოს) მიმართ კონ-

ტინერში (Tips jar) არსებული თანხის მათთვის გადახდის მოთხოვნის უფლება. სამოქალაქო და პოლიტიკური უფლებების შესახებ საერთაშორისო პაქტის ფაკულტატიური ოქმის მე-5 მუხლის მე-4 პუნქტის შესაბამისად, გაერთიანებული ერების ორგანიზაციის ადამიანის უფლებების კომიტეტმა გაიზიარა წევრი სახელმწიფოს მოსაზრება იმის შესახებ, რომ მესამე პირის მიერ დატოვებული შეტონების ღირებულები-საგან კრუპიეს მიერ მიღებული ფულადი ანაზღაურება არის არა საჩუქარი, არამედ შემოსავალი მიღებული შრომითი ურთიერთობის შედეგად (იხ. ადამიანის უფლებების კომიტეტის მოსაზრება (views) საქმეზე Aurelio Goncalves et.al. v. Portugal, Communication No. 1565/2007, V.N. Doc. CCPR/C/98/D/1565/2007 (2010)). ამგვარი თანხების ჩუქების ხელშეკრულებით მიღებულ თანხებად დაკვალიფიცირება ვერ მოხდება, ვინაიდან მოცემულ შემთხვევაში სახეზე არ არის უსასყიდლოება (სკ-ის 524-ე მუხ.). სამორინეს თანამშრომელი – კრუპიე, დილერი (საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 26.02.2021წ. №42 ბრძანებით დამტკიცებული „სამორინის მოწყობის ნებართვისა და აზარტული კლუბის მოწყობის ნებართვის მფლობელების მიერ საქმიანობის განხორციელებისთვის საჭირო სააღრიცხვო ფორმების წარმოების წესის“ მე-2 მუხ. „გ“ ქვ.პ. თანახმად, დილერი არის სამორინეს წარმომადგენელი, რომელიც უძღვება თამაშის პროცესს იღებს ანაზღაურებას იმის გამო, რომ შრომითი ხელშეკრულების საფუძველზე მუშაობს სამორინეში, მესამე პირებისაგან (თამაშობაში მონაწილისაგან, მოთამაშისაგან) მიღებული შემოსავალი სამორინეს მუშაკის მიერ მიიღება შრომითი ურთიერთობის შედეგად. „ჩაის“ სახით შეტონების (რომელთაც გააჩნიათ ექვივალენტური ფულადი ღირებულება) დატოვებას პირდაპირი კავშირი აქვს კომპანიის საქმიანობასთან, რასაც თავად სააპელაციო სასამართლოც ეთანხმება, როდესაც აღნიშნავს, რომ სანარმოს თანამშრომლის მომსახურებით კმაყოფილი მომხმარებელი ტოვებს შესაბამისი თანხის შეტონებს მაღლიერების ნიშნად. რომ არა მხარეებს შორის აღნიშნული ურთიერთობა, შეუძლებელი იქნებოდა კლიენტის მიერ ენ. „ფიშკების“ სახით „ჩაის“ დატოვება. მომხმარებლის ეს კონკლიუდენტური ქმედება რეალური გარიგებაა დადებული კომპანიასთან, რადგან ის სამართლებრივ ურთიერთობაში იმყოფება სამორინესთან და არა კონკრეტულ თანამშრომელთან. მოცემულ შემთხვევაში არ დასტურდება კრუპიეს და კაზინოს მომხმარებლებს შორის პირადი ურთიერთობა. ფსონის დადების სანაცვლოდ სამორინე მომსახურებას უწევს კლიენტს, კერძოდ შპს „ე...“ მომხმარებელს უწევდა მომგებიანი თამაშობის მოწყობის მომსახურებას, რომელიც გულისხმობს სამორინეში მონაწილეობის მიღების უზრუნველყოფას და დადებული ფსონის სანაცვლოდ მომხმარებლის მიერ პროგნოზის გამოცნობის შემთხვევაში, შესაბამისი მოგების გა-

დახდას. კომპანიის მომხმარებელი მომსახურების მიღებისას სამართლებრივ ურთიერთობაში იმყოფება კომპანიასთან, რომელიც წინასწარ გაცხადებული პირობების დაკმაყოფილების შემთხვევაში ვალდებულია გადაუხადოს მოგება, პრიზები, რომელთა შეთავაზება კომპანიას წინასწარ საჯაროდ აქვს გაკეთებული. სამორინეს თანამშრომელი თავის მხრივ შრომით-სამართლებრივ ურთიერთობაში იმყოფება სამორინესთან, რომლის შედეგად მას ევალება კონკრეტული მომსახურების გაწევა მომსახურების მიმღები კლიენტებისათვის. თავად მოთამაშე არის „ლატარიების, აზარტული მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ კანონით განსაზღვრული პირი, რომელიც ნებართვის მქონე ორგანიზაციის მიერ მოწყობილ თამაშობებში მონაწილეობს მოგების მიღების მიზნით (საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 26.02.2021წ. №43 ბრძანებით დამტკიცებული „სისტემურ-ელექტრონული ფორმით ლატარიის, აზარტული ან/და მომგებიანი თამაშობის მოწყობის ნებართვის მფლობელის მიერ მოთამაშის რეგისტრაციის, იდენტიფიკაციის და ვერიფიკაციის წესის“ მე-2 მუხ. „დ“ ქვ.პ.). საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ მხარეთა შორის შეთანხმებული სახელფასო ანაზღაურების სანაცვლოდ, როგორც სამორინეს ორგანიზაციული მონესრიგების, ისე მისი დაქვემდებარების პირობებში, დასაქმებული პირი სანარმოს სასარგებლოდ ასრულებს სპეციფიკურ ფუნქციებს, უფლება-მოვალეობებს, რომლებიც, მართალია, კაზინოს მომხმარებლებისათვის კონკრეტული მომსახურების გაწევას მიემართება, თუმცა საბოლოო ჯამში, იგი ცხადია კაზინოს კომერციულ მიზნებს ემსახურება. სამორინე უზრუნველყოფს ორგანიზებულ თამაშობებში მონაწილეობის მისაღებად აუცილებელ პირობებს, რომელშიც (მათ შორის) მოიაზრება შესაბამისი ადამიანური რესურსისა და სათამაშო ინფრასტრუქტურის მობილიზება. მომსახურების გაწევის პროცესში თამაშობების მიმდინარეობის უზრუნველსაყოფად და ამასთანავე, სათამაშო გამოცდილების ხარისხის ასამაღლებლად, ჩართულნი არიან სამორინეს დილერი და სხვა თანამშრომლები. შესაბამისად, თვალნათელია, რომ სამართლებრივი ურთიერთობის ამ ჯაჭვში, სამორინეს დილერის ან/და სხვა დასაქმებულების სამორინეს მოთამაშეებთან სამუშაო ფორმატში ურთიერთობა – რომლის ფარგლებშიც ადგილი აქვს „ჟეტონის“/„თიფის“ დატოვების პრაქტიკას – ხორციელდება სამორინეს მიერ დაგეგმილი და ორგანიზებული თამაშობების მიმდინარეობისას. ასეთ დროს სამორინეს თანამშრომელი სამორინეს მიერ გადახდილი ანაზღაურების სანაცვლოდ სწევს მაქსიმალურ ძალისხმევას სამორინეს მოთამაშის სათამაშო გამოცდილების ხარისხის უზრუნველსაყოფად, ხოლო აღნიშნული ძალისხმევა – უკეთესი მომხმარებლის კმაყოფილებას იწვევს – გარდაიქმნება მათთვის „ჟეტონის“/„თიფის“ სახით დატოვებულ ხელშესახებ სარგებ-

ლად, რომელიც ზოგადი წესის თანახმად, არის სამორინეს თანამშრომლის მიერ სამორინეს ბიზნეს მოდელის კომერციული მიზნების განხორციელების პროცესში გაღებული ძალისხმევის შესაძლო შედეგი. მართალია, სამორინეს თანამშრომელს არ აქვს რაიმე უფლება მოსთხოვოს სამორინეს მოთამაშეს „ჟეტონების“/„თიფების“ დატოვება, და არც სამორინეს მოთამაშეს აქვს რაიმე შემხვედრი ვალდებულება ამ კუთხით სამორინეს თანამშრომლის წინაშე, თუმცა საფუძველს მოკლებულია ვარაუდი, რომ სამორინეს თანამშრომლის მიერ გაწეული ძალისხმევა არ არის მიმართული, სულ მცირე სუბიექტური მოტივაციის დონეზე, სამორინეს მოთამაშის მხრიდან „ჟეტონების“/„თიფების“ დატოვებისკენ, შესაბამისად საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სამორინეს პერსონალის მიერ მომსახურების გაწევის პროცესში გაღებული ძალისხმევა გამორიცხავს სკ-ის 524-ე მუხლით გათვალისწინებულ უსასყიდლოების ელემენტს, რამეთუ იურიდიული თვალსაზრისით უსასყიდლობა უნდა ვლინდებოდეს იმაში, რომ საჩუქარი არ იყოს განსაზღვრული ექვივალენტურობის მატარებელი. განსახილველ შემთხვევაში კაზინოს თანამშრომლისა და კაზინოს მომხმარებლის მიერ დატოვებული „ჟეტონი“/„თიფი“ თავისი არსით არის განსაზღვრული ექვივალენტურობის მატარებელი ერთგვარი „სასყიდელი“ (რომელიც ნიშნავს „საფასურს“, რაიმეს „სამაგიეროს“), რამეთუ მომსახურების პროცესში გაღებული ძალისხმევა წარმოადგენს „ჟეტონის“/„თიფის“ სანაცვლოდ განხორციელებული მიზანმიმართული ქმედებების ერთობლიობას. აღნიშნულს არ ცვლის ის გარემოება, რომ „თიფის“/„ჟეტონის“ დატოვების აქტი არის კაზინოს მომხმარებლის დისკრეციაში შემაჯავლი ნებელობითი აქტი, რომელიც შესაძლებელია ხორციელდებოდეს მადლიერების ნიშნად, კეთილი ნების საფუძველზე ან სხვა სუბიექტური მოტივაციით. მოცემულ შემთხვევაში ჩუქებისათვის დამახასიათებელი დომინანტური განზრახვა (ე.წ. „უანგარო და მიუყვრძოებელი ხელგაშლილობა“) არ არსებობს, პირიქით, ადგილი აქვს კაზინოს თამაშობებისათვის დამახასიათებელ სუბიექტურ მოტივაციას, ერთგვარ ცრურწმენასაც კი, რომ სამორინეს თანამშრომელთათვის „ჟეტონების“/„თიფების“ დატოვება გაზრდის გამარჯვების შანსებს (Olk v. U.S., 536 F.2d 876, აშშ-ს სააპელაციო სასამართლო (მე-9 ოლქი), 1976). საკვანძო ელემენტი სწორედ სამორინეს მიერ საკუთარი თანამშრომლების მეშვეობით კლიენტისთვის გაწეულ მომსახურებას და შეთავაზებულ სათამაშო გამოცდილებას უკავშირდება. უსასყიდლობის გარდა, რომელიც ჩუქების ხელშეკრულების არსებითი ნორმატიული ელემენტია, დომინანტური სუბიექტური მოტივაცია, რომელიც დამახასიათებელია ჩუქების ხელშეკრულებისთვის, მაგ., ახლო ნათესაური კავშირი, კეთილმოზილება ან/და თანაგრძნობაზე დაფუძნებული სხვა განზრახულობანი, არ

წარმოადგენს „თიფსების“/„ჟეტონების“ დატოვების პრაქტიკის განმარტობებელ საკვანძო სუბიექტურ მიზანმიმართულებას. ჩუქების სამართალურთიერთობისას, განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება დასაჩუქრებულის პიროვნულ მიმართებას მჩუქებელთან. მაგალითად, სამორინეს კრუპიესა და მოთამაშეს შორის საერთოდ არ არსებობს რაიმე პერსონალური, თუნდაც შრომითი ურთიერთობის ფარგლებში დამყარებული ურთიერთობა. სამორინეში არსებული პრაქტიკის გათვალისწინებით, მაგალითად, კრუპიებს ეკრძალებათ სამორინეს მომხმარებლებისთვის „თავის მოწონება“, მათთან კეთილმეგობრულ დამოკიდებულებაში შესვლა და აგრეთვე, მათთან არააუცილებელი საუბრის გაბმაც. შესაბამისად, კლიენტის მიერ დატოვებული მონეტები მხოლოდ სამორინეს მიერ კლიენტისთვის განეულ პროფესიონალურ მომსახურებას უკავშირდება და სწორედ ამ განეული მომსახურების შედეგია. მაშინ როდესაც კაზინოს მომხმარებლის მიზანი შესაძლებელია მართლაც იყოს „ჟეტონების“/„თიფსების“ პირდაპირ თანამშრომლებისთვის გადაცემა, მათ მონეტების დატოვება შეუძლიათ მხოლოდ იმ მომსახურების მოდელის წყალობით, რომელსაც მათ კაზინოს ინსტიტუციური ჩარჩო სთავაზობს. სკ-ის 524-ე მუხლით გათვალისწინებული სამართალურთიერთობისგან ეს შემთხვევა იმითაც განსხვავდება, რომ მომხმარებლებისა და კაზინოს თანამშრომლების ურთიერთობას ადგილი აქვს პროფესიულ და არა პერსონალურ გარემოში, რომელსაც შესაძლებელს ხდის კაზინოს ინფრასტრუქტურა, კაზინოს მენეჯმენტის თავისებურებები, მისი რეპუტაციული კაპიტალი და კაზინოს მომსახურებით დაინტერესებულ მომხმარებელთა ჯგუფი. განსახილველ შემთხვევაში კაზინოს ცალკეული თანამშრომლის პიროვნება შესაძლებელია საერთოდ არ ჩაითვალოს დომინანტურ ფაქტორად. მომხმარებლის მიერ „თიფსის“/„ჟეტონის“ გადაცემასთან დაკავშირებით გამოვლენილი ნების გონივრული განსჯის შემთხვევაში (სკ-ის 52-ე მუხ.) კაზინოს მომხმარებელი კაზინოს თანამშრომელს „თიფსს“/„ჟეტონს“ უტოვებს არა მართოდენ პიროვნული ფაქტორის გათვალისწინებით, არამედ კაზინოს მომსახურებასთან დაკავშირებული ემოციების, ამ მომსახურებით გამოწვეული კმაყოფილებისა თუ უკმაყოფილების ზეგავლენით. ლოგიკურია, რომ კაზინოს ორგანიზაციული ძალისხმევის გარეშე ადგილი არ ექნებოდა მომხმარებელთა და კაზინოს პერსონალის ინტერაქციას და მაშასადამე, არც „თიფსების“/„ჟეტონების“ დატოვების პრაქტიკას. მაშასადამე, კაზინოს მხრიდან თამაშობების ორგანიზების სისტემაში, საკვანძო ურთიერთობას ქმნის მხარეთა შორის არსებული მომსახურების ხელშეკრულება, ხოლო პიროვნული ფაქტორი ურთიერთობის ამ ჯაჭვში მხოლოდ აუცილებელ მინიმუმამდეა დაყვანილი იმგვარად, რომ „ჟეტონების“/„თიფსების“ დატოვების კორპორაციულ პრაქტიკას, კა-

ზინოს იმ თანამშრომლის გარეშეც ექნება ადგილი, რომელსაც კაზინოს მომხმარებელმა მოწვევა გადასცა. თუმცა აღნიშნული იმგვარად არ უნდა იქნეს გაგებული, რომ ამ პროცესში კაზინოს პერსონალის წვლილი და ამ წვლილის საფუძველზე წარმოშობილი ლეგიტიმური მოლოდინი საერთოდ გამოირიცხოს და თვითნებურად დაექვემდებაროს უგულვებელყოფას სამორინეს მხრიდან. შესაბამისად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ კაზინოს პერსონალის მხრიდან განხორციელებული ძალისხმევის კაზინოსა და კაზინოს მიერ შექმნილ სათამაშო არქიტექტურაზე დამოკიდებულების მაღალი ხარისხი მიუთითებს იმაზე, რომ „თიფსების“/„ჟეტონების“ დატოვების პრაქტიკა განპირობებულია კაზინოს ძირითადი საქმიანობით. ფორმალური თვალსაზრისით რომც იყოს სკ-ის 524-ე მუხლით გათვალისწინებული იურიდიული შემადგენლობის არსებობის შესაძლებლობა, ამ ურთიერთობის საკვანძო შინაარსი მიუთითებს „თიფსების“/„ჟეტონების“ კაზინოს ბიზნეს მოდელის გამოხატულებასა და მისი ერთობლივ შემოსავლად მიჩნევის საჭიროებაზე. სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 1-ლი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით, დაქირავებით მუშაობად ითვლება ფიზიკური პირის მიერ ვალდებულების შესრულება იმ ურთიერთობათა ფარგლებში, რომლებიც რეგულირდება საქართველოს ან/და უცხო ქვეყნის შრომის კანონმდებლობით. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად კი, დაქირავებით მომუშავე ფიზიკური პირი საგადასახადო კოდექსის მიზნებისთვის იწოდება დაქირავებულად, პირი, რომელიც ანაზღაურებს ასეთი ფიზიკური პირის მიერ შესრულებულ სამუშაოს, – დამქირავებლად, ხოლო ასეთი ანაზღაურება – ხელფასად. ამავე პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 101-ე მუხლი ხელფასის ცნებაში მოიაზრებდა არა მხოლოდ საზღაურს, არამედ აგრეთვე სარგებელს, რომელიც მოიცავს ყველანაირ შემოსავალს დაკავშირებულს შრომით საქმიანობასთან. გადასახადის დარიცხვის დროს მოქმედი საქართველოს ორგანული კანონის „საქართველოს შრომის კოდექსი“ (17.12.2010წ.) მე-2 მუხლის თანახმად, შრომითი ურთიერთობა არის შრომის ორგანიზაციული მოწესრიგების პირობებში დასაქმებულის მიერ დამსაქმებლისათვის სამუშაოს შესრულება ანაზღაურების სანაცვლოდ, 31.1 მუხლის მიხედვით შრომის ანაზღაურების ფორმა და ოდენობა შრომითი ხელშეკრულებით განისაზღვრებოდა. შრომის კოდექსის 41.1 მუხლის ამჟამად მოქმედი რედაქციის თანახმად შრომის ანაზღაურება არის ძირითადი ან მინიმალური ანაზღაურება ან ხელფასი ან ნებისმიერი სხვა ანაზღაურება, რომელსაც პირდაპირ ან არაპირდაპირ იღებს დასაქმებული დამსაქმებლისაგან სამუშაოს შესრულების სანაცვლოდ. თანამშრომლის შრომის ანაზღაურების ფორმა და ოდენობა განისაზღვრება შრომითი ხელშეკრულებით. შრომითი ხელ-

შეკრულება სასყიდლიანი გარიგებაა, შესაბამისად, შესრულებული სამუშაოსათვის დამსაქმებელს ეკისრება შემხვედრი შესრულება ანაზღაურების სახით. შრომის ანაზღაურების კომპონენტების ორ სეგმენტად დაყოფა შესაძლებელია: ერთი მხრივ, ესაა ფულადი ანაზღაურება/ხელფასი/dირითადი ანაზღაურება/მინიმალური ანაზღაურება და მეორე მხრივ, პარალელურად, დამატების მრავალფეროვანი ფორმები (დანამატი, ბონუსი), რომელსაც წამახალისებელი ეფექტი ან პერიოდული გადასახადის სახე შეიძლება ჰქონდეს. ამდენად, ხელფასი (wages) მოიცავს ნებისმიერ ბენეფიტს (სარგებელს), რომლებიც პირს კერძო ან საჯარო სექტორში დასაქმებისათვის ენიჭება. აღნიშნული ასევე ეხება საჩუქრებს მესამე პირისაგან, თუკი იგი წარმოადგენს ანაზღაურებას იმ სერვისისათვის (მომსახურებისათვის), რომელსაც დასაქმებული დამსაქმებელს უწევს, უწევდა ან უნდა გაუწიოს შრომითი ურთიერთობის ფარგლებში, აღნიშნული წარმოადგენს დასაქმებულის შრომის შედეგს (ნაყოფს) და დაკავშირებულია სამსახურებრივ (შრომით) ურთიერთობასთან. მართალია, საგადასახადო კოდექსის მიზნებისთვის სამორინეს მომხმარებლების მიერ უსასყიდლოდ დატოვებული „ჟეტონების“/„ჩიპების“ ღირებულება საწარმოს ერთობლივ შემოსავლად მიიჩნევა, თუმცა საფუძველს მოკლებული იქნებოდა თავად სამორინეს პერსონალის ხელშესახები ჩართულობის უგულვებელყოფა თვით ასეთი შემოსავლის მიღების პროცესში. აღნიშნული სახის შემოსავალი არის ხელფასის სახით მიღებული შემოსავალი, ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული საზღაურის ან სარგებლის ქრილში, კაზინოში მომუშავე პერსონალს აქვს დასაბუთებული ლეგიტიმური მოლოდინი, რომ მიიღებს საერთო ფონდში/ყულაბაში შეგროვებული „ჟეტონების“/„ჩიპების“ ღირებულებიდან გარკვეულ ფულად ოდენობას რაიმე პროპორციის ან გარკვეული კანონზომიერების შესაბამისად. სწორედ დასაქმებულ პირს ევალება დამსაქმებელთან არსებული სახელშეკრულებო ურთიერთობის ფარგლებში მიაღწიოს შეთანხმებას იმის თაობაზე, თუ როგორ მოხდება დატოვებული „თიფსების“ განაწილება მათთვის სახელფასო ანაზღაურების გაცემის პერსპექტივიდან (აღამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს 24.09.2002წ. გადაწყვეტილება საქმეზე „Nerva and Others v. The United Kingdom,“ §43.). შესაბამისად, იმთავითვე უნდა აღინიშნოს, რომ მომხმარებლისაგან მიღებული გარკვეული ეკვივალენტის ღირებულების მქონე მონეტები არის თანამშრომლის შრომით საქმიანობასთან დაკავშირებული ანუ დაქირავებული მუშაობის შედეგად მომსახურების მიმღების (კლიენტის) მიერ გადახდილი სარგებელი. მონეტების კლიენტის მიერ დატოვების მიუხედავად, საბოლოო ჯამში სარგებელს თანამშრომელი იღებს სამორინესაგან (დამსაქმებლისაგან), ვინაიდან სადავო პერიოდში მონე-

ტების შეკრება, საბუღალტრო აღრიცხვა, მონეტების/ჟეტონების ფულზე გაცვლა ხდებოდა სამორინეს სალაროს მეშვეობით, რის შემდეგაც ხდებოდა ფულადი თანხის თანამშრომლებზე გადანაწილება. იმის გათვალისწინებით, რომ სწორედ დამსაქმებლის და არა კლიენტის მიერ ხდებოდა საბოლოო ანგარიშსწორება, პირს არ შეიძლება ჰქონდეს იმის ლეგიტიმური მოლოდინი, რომ „თიფის“ ხელფასის სახით გადასახდელ ანაზღაურებად არ ჩაითვლება („*Nerva and Others v. The United Kingdom*“, No. 42295/98, 24.09.2002წ. §43). საკასაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ განსახილველ შემთხვევაში ადგილი აქვს მესამე პირებისაგან მიღებული შემოსავლების აღრიცხვას, მათ ტრანსპარენტულ განაწილებას, რაც ამ თანხების ოდენობის და დელიკატური ხასიათის გათვალისწინებით, ხელს უწყობს სამართლიან და ზუსტ დაბეგვრას. უნდა აღინიშნოს, რომ სხვა სფეროებში მესამე პირებისაგან მიღებული შემოსავლის ყოველთვის აღრიცხვა ვერ ხერხდება, ასე მაგ., მესამე პირებისაგან ქუჩის მუსიკოსის შემოსავლის ოდენობის ზუსტი დადგენა პრაქტიკულად შეუძლებელია, თუმცა ასეთ შემთხვევაში ადგილი არ აქვს რაიმე სამართლებრივ ურთიერთობას. მომსახურების გამწევსა და მის მიმღებს შორის, განსახილველი სადავო შემთხვევის მსგავსად, გამვლელები ნებაყოფლობით გაიღებენ შემონირულობას, მის ოდენობას ისინი თავად განსაზღვრავენ (ზოგი მუსიკოსის შემგროვებელ თუნუქში ათავსებს ფულს, ზოგი კი მუსიკას უსმენს გარკვეული დროის განმავლობაში ყოველგვარი შემონირულობის გარეშე), თუმცა არ არსებობს აუცილებელი კავშირი მომსახურებას და გაცემულ ანაზღაურებას შორის, გამვლელები არ ითხოვენ მათთვის მუსიკის დაკვრას (მომსახურების განწევას), უფრო მეტიც, ისინი იხდიან თანხას, რომელიც არა იმდენად მუსიკალურ მომსახურებაზეა დამოკიდებული, არამედ სუბიექტურ მოტივებზე, გაღვივებული თანაგრძნობის შეგრძნებაზე. მომსახურების განწევა დასაბეგრი იქნება მხოლოდ იმ შემთხვევაში თუ არსებობს პირდაპირი კავშირი განწეულ მომსახურებასა და მიღებულ ანაზღაურებას შორის. იმ შემთხვევაში, როდესაც ანაზღაურება მთლიანად ნებაყოფლობითია და ჯამური ოდენობის დადგენა შეუძლებელია, ადგილი არ აქვს მომსახურების განწევას ანაზღაურების მიზნით და შესაბამისად არ არსებობს დაბეგვრის საფუძველი (მართლმსაჯულების ევროპული კავშირის სასამართლოს 03.03.1994წ. გადაწყვეტილება *R. J. Tolsma v Inspecteur der Omzetbelasting*). საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ ევროკავშირის მართლმსაჯულების სასამართლოს მითითებული გადაწყვეტილება (*R. J. Tolsma v Inspecteur der Omzetbelasting*) შინაარსობრივად მიემართება ქუჩის მუსიკოსის დღგითი და არა საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის მართლზომიერებას. განსახილველ შემთხვევაში კი სადავო საკითხი ეხება „ჟეტონის“/„თიფ-

სების“ ღირებულების საშემოსავლო გადასახადში ასახვის ვალდებულებისა და კაზინოს თანამშრომელთათვის „ჩაის“ სახით გადაცემული თანხების საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრას. მართალია, ამ ორ საგადასახადო სამართლებრივ ინსტიტუტს შორის არსებობს განსხვავებები, თუმცა საკასაციო სასამართლო მოწინააღმდეგე მხარის სამართლებრივი მოსაზრებების საპასუხოდ (იხ. ECtHR, *Hiro Balani v. Spain*, App.No. 18064/91, 09.12.1994წ., პარა.27), აფასებს აღნიშნული საქმის მიმართებას მოცემულ სადავო შემთხვევასთან. რაც შეეხება განსახილველ საქმეს, მოცემულ შემთხვევაში ურთიერთობა ემყარება შრომით ურთიერთობას. იმ შემთხვევაშიც, როდესაც „ჩაი“ („თიფი“) არის პირადი საჩუქარი მიმღებისათვის, როგორც ერთგვარი აღიარება ძალისხმევისა, აღნიშნული არ გამორიცხავს განეული სერვისის კავშირს სამსახურთან. მოცემულ შემთხვევაში სარგებელი მიღებულია მომსახურების განევით, საგადასახადო კოდექსის თანახმად მომსახურების განევად ითვლება პირის მიერ სხვა პირისათვის მისივე ნებით, კომპენსაციის მიზნით ან უსასყიდლოდ ისეთი მოქმედების შესრულება, რომელიც არ არის საქონლის მიწოდება (მე-14 მუხ., 16.2 მუხ.). მომსახურება, როგორც საქმიანობა, არის პირის მიზანმიმართული ქმედებების (მოქმედება, უმოქმედობა) ერთობლიობა. არსებობს მესამე პირებისაგან მიღებული თანხის ოდენობის დადგენის შესაძლებლობა. სამორინეს საქმიანობის მომწესრიგებელი რეგულაცია ითვალისწინებს მესამე პირებისაგან თანხების მიღების და განაწილების შესაძლებლობას, კერძოდ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 26.02.2021წ. №42 ბრძანებით დამტკიცებული „სამორინეს მოწყობის ნებართვისა და აზარტული კლუბის მოწყობის ნებართვის მფლობელის მიერ საქმიანობის განხორციელებისათვის საჭირო სააღრიცხვო ფორმების წარმოების წესი“ (შემდგომში „წესი“) ითვალისწინებს „ჩაის“ დეფინიციას, როგორც ფულს ან/და ჟეტონს, რომელსაც დილერს ან სხვა თანამშრომელს აძლევს მოთამაშე (კლიენტი) დამატებით საჩუქრად ან/და განეული მომსახურების სანაცვლოდ. ხსენებული „წესი“ ითვალისწინებს ნებართვის მფლობელის ვალდებულებას: ჟეტონების (ანუ სხვადასხვა ფორმის პატარა დისკების, რომლებიც თამაშის პროცესში ფულის ნაცვლად გამოიყენება (მე-3 მუხ. „ბ“ ქვ.პ.)) ფულზე მხოლოდ სალაროს მეშვეობით გადაცვლის განხორციელებას; სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის ინფორმაციის წარდგენის ვალდებულებას არსებული ჟეტონების რაოდენობის და მათი ნომინალური ღირებულების შესახებ, რაოდენობის ცვლილებების შემთხვევაში დამატებით შეტყობინების ვალდებულებას (მე-3 მუხ. „თ“ ქვ.პ.); სალაროში და მაგიდაზე რეალიზებული ჟეტონებისა და გაცემული თანხების შესახებ სალაროს სისტემაში ასახვას (მე-3 მუხ. „კ“ ქვ.პ.). „წესის“ დანართებით განსაზღვრული ფორმები იძლევა მოთამაშეები-

საგან (კლიენტებისაგან) მიღებული თანხების სრული აღრიცხვის და იდენტიფიკაციის შესაძლებლობას. რაც შეეხება სადავო პერიოდს, რომელიც ქრონოლოგიურად „წესის“ ძალაში შესვლამდე პერიოდს მიეკუთვნება, საქმეზე დადგენილია, რომ კორპორაციაში დამკვიდრებული საქმიანი ჩვეულებისდამიხედვით მენეჯერი აგროვებდა კლიენტების მიერ უსასყიდლოდ დატოვებულ მონეტებს, სამორინეს სალაროს მეშვეობით ცვლიდა სამორინეს მონეტებს ფულზე, ბუღალტრულად აღრიცხავდა მათ ღირებულებას, შესაბამისად მონეტების ღირებულება შეედინებოდა საწარმოს ერთობლივ შემოსავალში (იმ შემთხვევაშიც კი, თუ კომპანია ამის შემდგომ გადასცემდა მონეტების ღირებულებას მის თანამშრომლებს), სამორინეს თანამშრომლებისათვის ასეთი გადახდა არის ხელფასის შემადგენელი ნაწილი. ასეთი სარგებლის ოდენობა (იმის გათვალისწინებით, რომ კაზინო, სათამაშო ბიზნესი იმ სექტორთა რიცხვს განეკუთვნება, სადაც ფულადი ჯილდო ფართოდაა გავრცელებული) შესაძლოა სამორინეს თანამშრომლისათვის დაქირავებით მუშაობის შედეგად ოფიციალურად დადგენილ საზღაურს მნიშვნელოვნად აღემატებოდეს (ამ სფეროში მომუშავე პირებისათვის „ჩაის“ სახით დატოვებული თანხები არის ტრადიციული, მუდმივი, ზოგჯერ კი მთავარი შემოსავლის წყარო). ჩაის წესით დატოვებული თანხა არის ნებაყოფლობითი, როგორც ერთგვარი აღიარება იმ ძალისხმევისა, რომელიც გამოავლინა თანამშრომელმა თანხის გამცემი პირის მიმართ. როგორც შესრულებული სამუშაოს სპეციალური, შეთანხმებული საზღაურის მიღმა ანაზღაურების ნიშანი, „ჩაის“ კონცეფცია ფუნდამენტურად ეფუძნება თანხის გამცემსა და მიმღებს შორის მინიმალური დონის პირად ურთიერთობას, თანხის გაცემასა და იმ მომსახურებას შორის, რომლისთვისაც თანხა იქნა გადახდილი, უნდა არსებობდეს გარკვეული კავშირი. საერთო წესის თანახმად „ჩაის“ მიმღები ფაქტობრივად იღებს ორმაგ ანაზღაურებას, კერძოდ ხელფასს (wages) მისი დამსაქმებლისაგან, ხოლო მომხმარებლისაგან – „ჩაის“ წესით დატოვებული თანხას. „ჩაის“ სახით დატოვებული თანხა არის განეული მომსახურების ხარისხით კმაყოფილების გამოხატულება, რომელიც გარკვეულწილად არის მომსახურების გამწევ პირზე მიბმული და ამდენად ადასტურებს გარკვეული სახის პირად ურთიერთობას დასაქმებულსა და მომხმარებელს შორის. ამდენად, თანხის დატოვებას, როგორც წესი, წინ უსწრებს გარკვეული პირადი ურთიერთობა დასაქმებულსა და მესამე პირს შორის, რაც არ არსებობს მოთამაშესა და კრუპიეს შორის ურთიერთობაში, მით უფრო იმის გათვალისწინებით, რომ „ჩაის“ წესით დატოვებული თანხა თავსდება საერთო ფონდში და ფონდში ჩარიცხვის შემდეგ ნაწილდება. „ჩაის“ წესით დატოვებული თანხისათვის დამახასიათებელი პერსონალური და პირდაპირი მომსახურების ურთიერთო-

ბა დასაქმებულსა და მესამე პირს შორის, მოცემულ შემთხვევაში – კაზინოს მომხმარებელსა და იქ დასაქმებულ კრუპიეს შორის, სახეზე არ არის. სათამაშო ოპერაციების რეგულირების არსი უპირველესად მდგომარეობს იმაში, რომ კაზინოს თანამშრომლებმა არ დატოვონ ფულადი საჩუქრით მათზე ზეგავლენის მოხდენის შთაბეჭდილება, კაზინოს თანამშრომელმა თავისი მოვალეობები უსათუო ობიექტურობითა და პირადი ურთიერთობებისაგან დამოუკიდებლად უნდა განახორციელოს, კრუპიემ უნდა უზრუნველყოს თამაშის სათანადოდ მიმდინარეობა, მოვალეობების აუცილებელი ობიექტურობითა და პირადი ურთიერთობებისგან დამოუკიდებლად განხორციელება. სამორინეს თანამშრომლებმა უნდა უზრუნველყონ თამაშობების პროცესის სათანადო მიმდინარეობაზე ზედამხედველობა, უნდა დაიცვან სამუშაო ეტიკეტი, სათამაშო ობიექტურობა და მინიმუმამდე შეამცირონ პირადი ურთიერთობები, აგრეთვე მოთამაშეებს არ უნდა შეუქმნან შთაბეჭდილება ან/და მათ არ უნდა ჩამოუყალიბონ რაიმე ფორმის და სახის წინასწარგანწყობა, რომ თითქოს მათ შეუძლიათ მოთამაშეთა მოგება-წაგების დინამიკის კონტროლი მათთვის დატოვებული „ჩაის“ ოდენობების საფუძველზე. გაცემული „ჩაის“ სანაცვლოდ მოთამაშეთა მოგება-წაგებაზე მანიპულირების თითქოსდა შესაძლებლობის შესახებ შთაბეჭდილების შექმნის თავიდან არიდება კაზინოს თანამშრომლის უმნიშვნელოვანესი ვალდებულებათაგანია. სწორედ აღნიშნულით განპირობებულია სამორინეს მომხმარებელთა მიერ გაღებული ყველანაირი დონაციის დამსაქმებლისათვის გადაცემის მოთხოვნა, ასეთი დონაციები დაუყონებლივ უნდა მოთავსდეს სპეციალური დანიშნულების კონტეინერში, რომლის შიგთავსიც, მიუხედავად დონორის სურვილისა, უნდა გადაეცეს კაზინოს მენეჯერს და გამოყენებულ იქნეს პერსონალის ხარჯების დასაფარად. აღნიშნულის გათვალისწინებით მოცემულ შემთხვევაში ადგილი არ აქვს „ჩაის“ ნესით დატოვებული თანხის საერთო შემთხვევისათვის დამახასიათებელ დუალისტურ ურთიერთობას, როდესაც დამსაქმებელთან შრომითი ურთიერთობის პარალელურად რჩება დასაქმებულსა და მომხმარებელს შორის პირადი ურთიერთობის სივრცე, რომელმაც გარკვეულწილად შესაძლოა გაამართლოს დაშვება (ვარაუდი), რომ დასაქმებული იღებს პირად საჩუქარს გამორჩენილი ძალისხმევისათვის. კაზინოს თანამშრომელს და მესამე პირს შორის პირადი მომსახურების ურთიერთობის არსებობის დაშვების შემთხვევაშიც არ არსებობს გადასახადისაგან გათავისუფლების საფუძველი, რამდენადაც თანხები გაიცემოდა არა მესამე პირებისაგან, არამედ მისი დამსაქმებლისაგან (Bundesfinanzhof, 18.12.2008, VIR 8/06). აღნიშნული ეხება არა მხოლოდ თამაშობის წარმმართველ პერსონალს, არამედ აგრეთვე არასათამაშო სტაფის წევრებს. სადავო თანხები სამორინეს თანამშრო-

მელს გადაცემული ჰქონდა არა მესამე პირისაგან, არამედ უშუალოდ მისი დამსაქმებლისაგან, მესამე პირების მიერ „ჩაის“ წესით დატოვებული მონეტები დასაქმებულზე უშუალოდ არ გაცივმა, დამსაქმებელს უნევს თანხების შეგროვება, აღრიცხვა, გაცივმა. „ჩაის“ ფონდის თანხები ეკუთვნის კაზინოს, როგორც დამსაქმებელს, ფონდიდან თანხების მიღება დასაქმებულის მიმართ ხდება შრომითი ხელშეკრულებიდან გამომდინარე, შემოსავალზე პირველადი უფლება დასაქმებულს არ აქვს (Bundesfinanzhof, 22.04.2009, VIS 4/09), სამორინეს თანამშრომელმა მიიღო სარგებელი „ჩაის ფონდის“ შემოსავლიდან, ფონდში აკუმულირებული თანხიდან და არა მესამე პირისაგან (კლიენტისაგან). ვინაიდან კაზინოს მენეჯერის მიერ თანამშრომლებისათვის გაციმული თანხა არის თანამშრომლის შემოსავალი, კოდექსის 80.1 მუხლის თანახმად ის ექვემდებარება საშემოსავლი გადასახადით დაბეგვრას. ის გარემოება, რომ მესამე პირების ანაზღაურების მიმღები სხვა პირებისაგან განსხვავებით, სამორინეს მუშაკის მიერ მესამე პირებისაგან მიღებული შემოსავალი ადვილად დასადგენია, არ იწვევს სამორინეს მუშაკების მიმართ დაბეგვრის უსამართლობას და სხვა, ასეთი შემოსავლის მიმღებ პირებთან (მაგ. ოფიციანტი, ტაქსისტი) არათანასწორ მდგომარეობას, დისკრიმინაციულ მდგომარეობაში ჩაყენებით მათი ინტერესების დარღვევას. კრუპიეს პროფესიის განსაკუთრებული რეჟიმი განაპირობებს მათი საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის შესაძლებლობას. კრუპიეს (croupiers) სამართლებრივი რეჟიმი უნიკალური და სპეციფიურია, რასაც განაპირობებს ფულადი ჯილდოს (Tips-ის) ოდენობა, განაწილების წესი, თანხის საერთო ფონდში განთავსება, სამსახურებრივ მოვალეობასთან, ძირითად სამუშაოსთან, სოციალურ სფეროსთან მჭიდრო კავშირი, ყოველივე განაპირობებს მათი დაბეგვრის რეჟიმს, აღნიშნულის გამო ადამიანის უფლებათა კომიტეტის ხსენებული მოსაზრებით (საქმე Aurelio Goncalves et.al. v. Portugal, Communication No. 1565/2007) კრუპიების მიერ მიღებული თანხები (Tips) არ იქნა სხვა პროფესიებში მიღებული ფულადი ჯილდოს მსგავსად მიჩნეული, რის გამო ამ კატეგორიის შემოსავლის საგადასახადო დაბეგვრის არაგონიერულობის და დისკრიმინაციული მდგომარეობის მოსაზრება უარყოფილი იქნა. განეული მომსახურების გამო უსასყიდლოდ დატოვებული თანხის ტიპიური შემთხვევის არარსებობა კაზინოში დასაქმებული პირისათვის გამომდინარეობს არსებული რეგულაციებიდან, მსგავსი ტიპის მოწესრიგება არ არსებობს იმ დასაქმებულთა მიმართ, რომლებიც არ მუშაობენ კაზინოში. მონაცემების „ჩაის“ ფონდში შეგროვების მოვალეობასთან ერთად, პერსონალის სამუშაოს ანაზღაურებისათვის ამ ფონდის გამოყენება მეტყველებს იმაზე, რომ სადავო თანხები არსებითად წარმოადგენს რეგულარული სახით გადახდილ ხელფასებს

(wages), მაშასადამე ადგილი არ აქვს კაზინოს თანამშრომლების და სხვა დასაქმებულების განსხვავებულ მოპყრობას. ფორმალური თანასწორობა გულისხმობს ყველა მოქალაქის თანასწორობას საგადასახადო კანონმდებლობის წინაშე. ამდენად, თანაბარ მდგომარეობაში მყოფი ყველა გადამხდელის მიმართ თანაბარი საგადასახადო რეჟიმი უნდა ვრცელდებოდეს. თანასწორობა კანონისგან მოითხოვს ერთნაირი შემოსავლის მქონე მოქალაქეების თანაბარ საგადასახადო დატვირთვას, რითაც ხდება სახელმწიფოებრივი დანახარჯების თანაბარი დაფარვა. თანასწორობა საგადასახადო სისტემაში მოწოდებულია უზრუნველყოს შემოსავლების და სიკეთეების თანაბარი გადანაწილება, რამდენადაც საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ერთ-ერთი მიზანი არის მოქალაქეებს შორის უთანასწორობის შემცირება. ყოველგვარი სხვაობა არ ადასტურებს დისკრიმინაციას, უკეთუ დიფერენცირების კრიტერიუმი გონივრული და ობიექტურია და ის კანონიერი მიზნის მისაღწევად ხორციელდება, რის გამოც მესამე პირებისაგან მიღებული თანხა მოცემულ შემთხვევაში ექვემდებარება დაბეგვრას. ამათანავე, სასამართლო დავებს წყვეტს კანონიერების და არა მიზანშეწონილობის მოსაზრებების საფუძველზე, ამ უკანასკნელს არ აქვს უპირატესობა მოქმედ საკანონმდებლო დანაწესზე (პოლემიკა იმასთან დაკავშირებით, რომ კეთილი ნებით გაცემული ჯილდო განეული კარგი მომსახურებისათვის სრულად უნდა დარჩეს პერსონალს არ ჰპოვა ასახვა მოქმედ კანონმდებლობაში). ხსენებულთან ერთად, კლიენტის მიერ „ჩაის“ წესით დატოვებულ თანხაში „ჩაის“ დეფინიციის (უკვე აღნიშნული „წესის“ მე-2 მუხლის „დ“ ქვეპუნქტის) თანახმად, „ჩაი“ შესაძლოა დატოვებულ იქნეს არა მხოლოდ განეული მომსახურების სანაცვლოდ, არამედ როგორც საჩუქარი. საშემოსავლო გადასახადის გადახდის ტვირთი ფიზიკურ პირს ეკისრება, თუმცა მისი ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ერთ შემთხვევაში შეიძლება ჰქონდეს უშუალოდ ფიზიკურ პირს, ხოლო სხვა შემთხვევაში – იმ პირს, ვისგანაც მან შემოსავალი მიიღო – საგადასახადო აგენტს (20.2 მუხ.). განსახილველ შემთხვევაში სამორინეს აქვს დაკისრებული თანამშრომლისათვის საშემოსავლო გადასახადის დაკავების ვალდებულება. „ჩაის“ სახით დატოვებული თანხების მიმართ საერთო წესის მიხედვით საგადასახადო აგენტად არ მიიჩნევა ისეთი სუბიექტი, რომელიც არ არის გაცემის წყარო თანამშრომლისათვის (ასეთ შემთხვევაში დაბეგვრა ხდება ერთობლივი შემოსავლის სახით (საგადასახადო კოდექსის XIV თავი), თანხის მიმღები პირის დეკლარაციის საფუძველზე, ორგანიზაცია, რომელშიც მუშაობს თანხის მიმღები ფიზიკური პირი ასეთ პირობებში საგადასახადო აგენტად არ ჩაითვლება და თანხის დაუკავებლობის შემთხვევაში მას არ დაეკისრება დაუკავებელი გადასახადი და საჯარიმო სანქციები). საშემოსავლო გადასახა-

დის გაანგარიშება და თანხის დაკავება ხდება იმ ფიზიკური პირის შემოსავლების მიმართ, რომლის წყარო საგადასახადო აგენტია. დავის გადწყვეტა მნიშვნელოვნად არის დამოკიდებული „ჩაის“ სახით დატოვებული თანხების შეფასებაზე, კერძოდ, ამ თანხების პირად შემოსავლად თუ კომპანიის შემოსავლად მიჩნევაზე. იმ შემთხვევაში თუ კლიენტის მიერ დატოვებული თანხა შეფასდება როგორც არა კომპანიის, არამედ თანამშრომლის პირად შემოსავლად, ასეთ შემთხვევაში საგადასახადო კოდექსის 82.1 მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრისაგან თავისუფლდება ფიზიკურ პირთა საგადასახადო წლის განმავლობაში 1000 ლარამდე ჩუქებით მიღებული ქონების ღირებულება (აღნიშნული დანაწესი მიზნად ისახავს დაბალანზლაურებიანი სექტორის საგადასახადო ტვირთის შემსუბუქებას). საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, გადასახადის წყაროსთან გადასახადის დაკავება ევალება საგადასახადო აგენტს, ანუ პირს, რომელიც დაქირავებულს უხდის ხელფასს. ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავალს საგადასახადო კოდექსის 101.1 მუხლის თანახმად განეკუთვნება ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის „ი“ ქვეპუნქტის მიხედვით, დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული სხვა ნებისმიერი სარგებლის ღირებულება განისაზღვრება საბაზრო ფასით. ამდენად, უკეთუ გადახდის წყაროდ მიჩნეული იქნება სამორინე, ასეთ შემთხვევაში სამორინეს, როგორც საგადასახადო აგენტს, ევალებოდა გადახდის დაკავება, ხოლო იმ შემთხვევაში თუ წყაროდ მიიჩნევა მესამე პირი, ასეთ შემთხვევაში ბიუჯეტში თანხა უნდა გადაიხადოს შემოსავლის მიმღებმა პირმა (საგადასახადო კოდექსის 79, 80.1 მუხ.). მოცემულ შემთხვევაში ფაქტობრივი მომსახურების განევის ადგილი არის სამორინე, მომსახურება ხორციელდება მუდმივ დანესებულებაში დაქირავებული პირის მეშვეობით, მომსახურების გამწევი და მომსახურების მიმღები სამორინეში იმყოფებიან, სამორინეში არსებული აღრიცხვის სისტემის გათვალისწინებით სავსებით შესაძლებელია მოთამაშის მიერ დატოვებული თანხების იდენტიფიცირება, მონეტები კლიენტმა მიიღო სამორინესთან სამართლებრივი ურთიერთობის დამყარების შემდეგ, დატოვებულ ჟეტონებს (Cipebs) ღირებულება აქვს მხოლოდ კონკრეტული სამორინეს შენობაში, სამორინეს შენობის გარეთ მონეტებს ღირებულება არ გააჩნიათ, შენობის გარეთ ისინი ვერ გამოიყენება სამოქალაქო ბრუნვაში, მათ მხოლოდ კონკრეტული სამორინეს მომსახურების ფარგლებში აქვთ ღირებულება. მოთამაშეების მიერ დატოვებული მონეტებიდან სარგებლის გადაცემა თანამშრომლებისათვის, საბოლოო ჯამში სამორინესგან სარგებლის გადანაწილება სამორინეს თანამშრომ-

ლებს შორის ხდება თითოეულის მიერ განეული საქმიანობის მიხედ-
 ვით. გარდა ამისა, უკვე აღინიშნა, რომ დილერის (თანამშრომლის) მიერ
 მოთამაშისაგან მიღებული სარგებლის თანხა უკავშირდება განეულ მომ-
 სახურებას, შრომით საქმიანობას, ამდენად, საკასაციო პალატა თვლის,
 რომ შემოსავლის გამცემ წყაროს წარმოადგენს თამაშობის ორგანიზა-
 ტორი (სამორინე). სამორინეს თანამშრომელი თანხას არ იღებს უშუა-
 ლოდ კლიენტისაგან ანუ მაშინაც კი, როდესაც თანამშრომელი უშუა-
 ლოდ იღებს მონეტებს მომსახურების მიმღებისაგან ადგილი არ აქვს
 კლიენტის მიერ დატოვებული თანხის პირდაპირ მიღებას. საქმეზე დად-
 გენილია და დავას არ იწვევს, რომ მომხმარებლის მიერ დატოვებული
 მონეტების შეგროვებას სამორინეს მენეჯერი ახდენს, შესაბამისად
 ამით საწარმო თავის თანამშრომელს უფლებას ართმევს დამოუკიდებ-
 ლად განკარგოს კლიენტის მიერ დატოვებული თანხა, იკრძალება ჟე-
 ტონების კაზინოს შენობის გარეთ გატანა, ამასთანავე დადგენილი კორ-
 პორაციული საქმიანი ჩვეულების მიხედვით მხოლოდ და უსათუოდ სა-
 მორინეს სალაროდან ხდებოდა ჟეტონების ფულზე გადაცვლა, მხო-
 ლოდ ამის შემდეგ სალაროდან ხდებოდა თანამშრომლისათვის ფულა-
 დი თანხების გადაცემა (საგულისხმოა აგრეთვე, რომ კრუპიეს საფირ-
 მო ტანსაცმელი, როგორც წესი, იმით განსხვავდება, რომ მას არ აქვს
 ჯიბეები, რაც დამატებით ხაზს უსვამს უშუალოდ მომხმარებლისაგან
 თანხის მიღების გამორიცხვას). მოცემულ შემთხვევაში ვინაიდან მომ-
 ხმარებლის მიერ დატოვებულ ჟეტონებს აგროვებდა კომპანიის მენე-
 ჟერი, რომელიც ცვლიდა სალაროში ჟეტონებს ფულზე, ახდენდა ბუ-
 ლალტრულ აღრიცხვას, რის შემდეგაც ხდებოდა თანამშრომლებზე გა-
 ნაწილება, საგადახადო კოდექსის მე-100-101-ე მუხლების თანახმად,
 განაწილებული თანხა საგადახადო მიზნებისთვის წარმოადგენს ფიზი-
 კური პირის მიერ დაქირავებული შრომის შედეგად მიღებული ხელფა-
 სის თანხას (ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი). ზემოაღნიშნული-
 დან გამომდინარე ის გარემოება, რომ მომხმარებლის კეთილ ნებაზეა
 დამოკიდებული მოთამაშის მიერ ჟეტონის დატოვება, საკასაციო სასა-
 მართლოს აზრით არ ცვლის ამ თანხის, როგორც დასაქმებულის დაქი-
 რავებული შრომიდან შემოსავლის სამართლებრივ ბუნებას. საგადახა-
 დო კოდექსის თანახმად, საგადასახადო აგენტი არის პირი, რომელმაც
 უნდა შეასრულოს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდე-
 ბულება (20.2 მუხ.). გადასახადის წყაროსთან დაბეგვრა ნიშნავს იმას,
 რომ გადასახადის გადამხდელს გადასახადს უკავებს და მის ხარჯზე
 გადასახადს იხდის საგადასახადო აგენტი. საგადასახადო აგენტის და
 გადასახადის გადამხდელის გათანაბრებაში იგულისხმება საგადასახა-
 დო აგენტისათვის იმ უფლებების მინიჭება და ვალდებულებების და-
 კისრება, რომლებიც კოდექსის საფუძველზე გადასახადის გადამხდელს

აქვს. საგადასახადო კოდექსის თანახმად გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავება ევალება საგადასახადო აგენტს ანუ პირს, რომელიც დაქირავებულს უხდის ხელფასს (154-ე მუხ. 1-ელი ნაწ. „ა“ ქვ.პ.). საგადასახადო აგენტი ახდენს საშემოსავლო გადასახადის გამოანგარიშებას გამამხდელისათვის, მის დაკავებას და გადასახადის თანხის ბიუჯეტში გადარიცხვას. საგადასახადო აგენტს გადასახადის დაკისრებისა და ბიუჯეტში მისი გადარიცხვის ვალდებულების შეუსრულებლობისათვის დაეკისრება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი გამამხდელისათვის გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა. საგადასახადო აგენტის ვალდებულების შესრულება ეკისრება პირს, რომლის მიერ ხდება დაქირავებულისათვის ხელფასის გადახდა. უკვე აღინიშნა, რომ ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი (101.1 მუხ.). ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე საკასაციო პალატა თვლის, რომ საგადასახადო აგენტის ვალდებულების არსებობის შემთხვევაში, გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავებისა და ბიუჯეტში გადახდისათვის პასუხისმგებლობა საგადასახადო აგენტს ეკისრება. აღნიშნული იმას ნიშნავს, რომ საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია გადასახადი და საგადასახადო სანქცია დააკისროს არა გადასახადის გამამხდელს, რომელმაც მიიღო სარგებელი, არამედ საგადასახადო აგენტს. საგადასახადო აგენტის ვალდებულების არსებობის შემთხვევაში, მიუხედავად იმისა საგადასახადო აგენტმა სარგებლის მიმღებს დაუკავა თუ არა გადასახადის თანხა, საგადასახადო აგენტი ვალდებულია შეიტანოს ბიუჯეტში დაუკავებელი გადასახადის თანხა ფაქტობრივად გადახდილი ანაზღაურების მიხედვით. ვინაიდან შპს „ე...“, როგორც საგადასახადო აგენტი არ ასრულებდა საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლით დადგენილ კანონისმიერ ვალდებულებას გადახდის წყაროსთან თანამშრომლებზე გაცემული „ჩაის“ თანხის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის (დაკავებისა და ბიუჯეტში გადარიცხვის) თაობზე, საკასაციო პალატის აზრით, კომპანიას სწორად დაეკისრა საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა, ხსენებული ნორმის თანახმად გადასახადის თანხის დაუკავებლობის შემთხვევაში შემოსავლის გამამხდელი ვალდებულია ბიუჯეტში შეიტანოს დაუკავებელი გადასახადის თანხა ფაქტობრივად გადახდილი ანაზღაურების შესაბამისად და მასთან დაკავშირებული სანქციები. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე ხსენებული ჩიპების ღირებულების ერთობლივ შემოსავალში ჩართვა და თანამშრომლებისათვის გადაცემული თანხების გადახდის წყაროსთან დაბეგვრა შესაბამისობაშია საგადასახადო კანონმდებლობასთან და არ არსებობდა პირველი ინსტან-

ციის სასამართლოს გადაწყვეტილების გაუქმების და სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძველი. საკასაციო პალატას მიაჩნია, რომ სააპელაციო პალატის გადაწყვეტილებაზე შეტანილი საკასაციო საჩივრები საფუძვლიანია და უნდა დაკმაყოფილდეს, მოსარჩელის მიერ გადახდილი ბაჟის თანხა უნდა დარჩეს სახელმწიფო ბიუჯეტში. სსკ 411-ე მუხლის თანახმად, საკასაციო სასამართლო საქმეზე გადაწყვეტილებას თვითონ მიიღებს, თუ არ არსებობს ამ კოდექსის 412-ე მუხლით გათვალისწინებული გადაწყვეტილების გაუქმებისა და საქმის ხელახლა განსახილველად სააპელაციო სასამართლოში დაბრუნების საფუძვლები. ვინაიდან საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე ფაქტობრივი გარემოებები დადგენილია და საჭირო არ არის დამატებითი ფაქტობრივი გარემოებების გამოკვლევა, სასკ-ის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით და სსკ-ის 393-ე-394-ე, 411-ე მუხლების შესაბამისად, საკასაციო სასამართლო სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების შეცვლით იღებს ახალ გადაწყვეტილებას შპს „ს...ს“ (ძველი საფირმო სახელწოდება შპს „ე...“) სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

გ ა ლ ა ნ ე ჯ ი ტ ა :

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს; 2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 08.07.2021წ. გადაწყვეტილება და საქმეზე მიღებული იქნას ახალი გადაწყვეტილება; 3. შპს „ს...ს“ (ძველი საფირმო სახელწოდება შპს „ე...“) სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს; 4. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

2. საგადასახადო ორგანოს ადმინისტრაციული აქტების კანონიერება

**საგადასახადო დეკლარაციაში ცვლილების შეტანის გამო
მოტივირებული ბრძანების გამოცემა**

**გადაწყვეტილება
საპარტუზო სახელით**

№ბს-4(კ-22)

13 ივლისი, 2022 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა**
**შემადგენლობა: გ. მაკარიძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
გ. გოგიაშვილი,
ბ. სტურუა**

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრი-
ვი აქტების ბათილად ცნობა, ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაცი-
ულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემის დავალება

აღწერილობითი ნაწილი:

1. შპს „...ის“ წარმომადგენელმა 2020 წლის 12 მარტს სარჩელით მი-
მართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა
კოლეგიას, მოპასუხეების – სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სა-
ქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიმართ.

მოსარჩელემ მოითხოვა: ა) ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავ-
ლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2019 წლის 9 სექტემბრის
№31201 ბრძანება; ბ) ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამ-
სახურის 2019 წლის 11 დეკემბრის №43251 ბრძანება; გ) ბათილად იქ-
ნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული და-
ვების განხილვის საბჭოს 2020 წლის 12 თებერვლის გადაწყვეტილება
(№9773/2/2019 საჩივარზე); დ) დაევალოს სსიპ შემოსავლების სამსა-
ხურს, გამოსცეს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი
აქტი, რომლის საფუძველზეც შპს „...ის“ პირადი აღრიცხვის ბარათზე
აღირიცხება, მის მიერ 2019 წლის 16 ივლისის დამატებითი ღირებულე-
ბის გადასახადის დაზუსტებული დეკლარაციები ჯამური თანხით 36 1
030 (სამას სამოცდაერთი ათას ოცდაათი) ლარი.

სარჩელის თანახმად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ 2018
წელს დაინიშნა მოსარჩელე კომპანიის კამერალური საგადასახადო შე-
მოწმება, რომელმაც მოიცვა 2016 წლის ოქტომბრისა და 2017 წლის აპ-

რილის საანგარიშო პერიოდი დღგ-ს დეკლარაციებში ასახვის სისწორის დადგენის მიზნით. შემონმების შედეგად კომპანიას დაერიცხა 443 169 ლარი. მოგვიანებით ჯარიმის თანხა შემცირდა და საერთო დარიცხულმა თანხამ შეადგინა 324 927 ლარი. გადასახადის გადამხდელმა სრულად გადაიხადა დარიცხული თანხები. 2019 წლის ივლისში მოსარჩელის მიერ მოხდა 2017 წლის საანგარიშო პერიოდის დაზუსტება და გადასახადის შემცირება 331 558 ლარით, რასაც მოჰყვა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის გასაჩივრებული ბრძანება და მოსარჩელეს უარი ეთქვა დეკლარაციის კორექტირება/დაზუსტებაზე. მოსარჩელის მხრიდან დეკლარაციის დაზუსტება განაპირობა იმ ფაქტმა, რომ ერთიდაიგივე დასაბეგრ ოპერაციაზე კომპანიას ორჯერ გადაახდევინეს გადასახადი და დამატებით ჯარიმაც, რაც უნდა დაქვემდებარებოდა კორექტირებას სსიპ შემოსავლების სამსახურის მხრიდან, რისი უფლებაც აუდიტის დეპარტამენტმა არ მისცა მოსარჩელეს, ანუ ამჟამად ერთიდაიგივე ოპერაცია დაბეგრილია ორჯერ.

2. მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურმა წარმოდგენილი შესაგებლით სარჩელი არ ცნო და განმარტა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 20 ივლისის №18835 ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა შპს „...ის“ (ს/ნ...) საქმიანობის თემატური კამერალური საგადასახადო შემონმება ელექტრონულად გამოწერილი და მიღებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების, საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით 2016 წლის ოქტომბრის და 2017 წლის აპრილის თვეების საანგარიშო პერიოდების დღგ-ს დეკლარაციებში ასახვის სისწორეზე. 2018 წლის 9 ოქტომბრის საგადასახადო შემონმების აქტით, შპს „...ას“ დაერიცხა სულ 443 169 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადი 295 466 ლარი. 2019 წლის 27 მარტის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს №7555/2/2019 გადანყვეტილებით, სსკ-ს 275-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად 50%-იანი დარიცხვა შეიცვალა ...%-ით, შედეგად აქტით დარიცხული ჯარიმა შემცირდა 147 303 ლარიდან 29 461 ლარამდე (117 843 ლარით).

საწარმომ 2019 წლის 16 ივლისს საგადასახადო ორგანოში წარადგინა 2017 წლის აპრილის თვის დაზუსტებული (დეკ. №...) დღგ-ს დეკლარაცია. პირველადი დეკლარაციის მიხედვით 2017 წლის აპრილის საანგარიშო პერიოდში დეკლარირებული დღგ-თ დასაბეგრი ბრუნვა შეადგენდა 1 688 440 ლარს, ჩასათვლელი თანხა 53 691 ლარს. შემონმებით აღნიშნულ თვეზე დადგენილი იქნა დასაბეგრი ბრუნვა 3 325 144 ლარი და ჩასათვლელი თანხა 53 691 ლარი. აპრილის საანგარიშო პერიოდზე გადამხდელს დაერიცხა ძირითადი გადასახადი 294 607 ლარი.

წარმოდგენილი დაზუსტებული დეკლარაციის მიხედვით დასაბეგრი ბრუნვა შეადგენს 1 462 590 ლარს, ჩასათვლელი თანხა 50 000 ლარს,

ჩათვლის კორექტირება 11 ლარს. ამასთან დგინდება, რომ საგადასახადო შემონმების ჩატარებისას არსებული 2017 წლის აპრილის საანგარიშო პერიოდის ავანსის ანგარიშ-ფაქტურა ... გაუქმებულია. ვინაიდან აღნიშნული პერიოდი წარმოადგენდა შემონმებულ პერიოდს, შემონმებელს დაევალა აღნიშნული დეკლარაციის (დაზუსტებული) შესწავლა და სათანადო რეაგირება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2019 წლის 5 სექტემბრის დასკვნის საფუძველზე 2019 წლის 9 სექტემბერს ამავე დეპარტამენტის მიერ გამოიცა №31201 ბრძანება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავის განხილვისას მოსარჩელე მიუთითებდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 69-ე მუხლის მე-3 ნაწილზე და აღნიშნავდა, რომ აუდიტის დეპარტამენტის 2019 წლის 9 სექტემბრის №31201 ბრძანებაში არ იყო მითითებული არანაირი მოტივი, თუ რატომ უთხრა უარი აღნიშნულმა დეპარტამენტმა დეკლარაციის დაზუსტებაზე, რაც წინააღმდეგობაში მოდიოდა სსკ-ის 69-ე მუხლის მესამე ნაწილის მოთხოვნებთან.

მოპასუხის განმარტებით, მოსარჩელის არგუმენტი საფუძველს მოკლებულია, ვინაიდან სსკ-ის 69-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ მოტივირებული ბრძანების გამოცემა სავალდებულოა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ორგანომ აღრიცხვა განახორციელა, წარდგენილი დეკლარაციის (მათ შორის, შესწორებული საგადასახადო დეკლარაციის) მიხედვით, იმ პერიოდზე ან საკითხზე, რომელზედაც საგადასახადო ორგანომ უკვე განახორციელა შემონმება.

საყურადღებოა, რომ შემონმების შედეგებთან დაკავშირებით საგადასახადოს გადამხდელმა შემოსავლების სამსახურში და შემდგომ, დავების განხილვის საბჭოში წარადგინა საჩივრები, რომლის მიხედვითაც დარიცხული ძირითადი გადასახადი არ გაუსაჩივრებია. ასევე, საწარმოს მიერ დავის პროცესში დადგენილ საგადასახადო ვალდებულებებთან დაკავშირებით შპს „...ას“ მიერ ახალი მტკიცებულებების წარმოდგენა არ მომხდარა. გადამხდელის მიერ მოთხოვნილ იქნა მხოლოდ საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე დარიცხული სანქციისაგან გათავისუფლება.

შემონმებელთა მიერ დადგინდა, რომ დაზუსტებულ დეკლარაციებში დაკორექტირებულია ის მონაცემები, რაც უკვე გათვალისწინებულია აქტის გადაანგარიშების დასკვნაში და შესაბამისი შედეგები ასახულია საგადასახადოს პირადი აღრიცხვის ბარათზე. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საწარმოს მიერ დაზუსტებული დეკლარაციები არ ასახულა საგადასახადოს გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე. ამდენად, დაუსაბუთებელია მოსარჩელის მოთხოვნა ადმინისტრაციულ სამარ-

თლებრივი აქტების ბათილად ცნობის თაობაზე.

3. მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ წარმოდგენილი შესაგებლით სარჩელი არ ცნო და განმარტა, რომ აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 20 ივლისის №18835 ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა თემატური კამერალური საგადასახადო შემოწმება ელექტრონულად გამოწერილი და მიღებული საგადასანადო ანგარიშ-ფაქტურების, საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით 2016 წლის ოქტომბრის და 2017 წლის აპრილის თვეების საანგარიშო პერიოდების დღგ-ის დეკლარაციებში ასახვის სისწორეზე.

2018 წლის 9 ოქტომბერს შედგა საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის მიხედვითაც გადასახადის გადამხდელს დაერიცხა გადასახადი 295446 ლარი და ჯარიმა 147723 ლარი, სულ 443169 ლარი. შემოწმების შედეგებთან დაკავშირებით გადამხდელმა შემოსავლების სამსახურში და შემდგომ ეტაპზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროში წარადგინა საჩივრები, რომლის მიხედვითაც დარიცხული გადასახადის გასაჩივრება არ მომხდარა. მომჩივანს, დავის პროცესში, დადგენილ საგადასახადო ვალდებულებებთან დაკავშირებით დამატებითი მტკიცებულებები არ წარუდგენია. მომჩივანმა მოითხოვა საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე დარიცხული სანქციისგან გათავისუფლება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2019 წლის 27 მარტის №7555/2/2019 გადაწყვეტილებით, საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხული 50%-იანი ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის 2(1) და 2(2) ნაწილების შესაბამისად შეიცვალა ...%-ით. შედეგად ჯარიმა შემცირდა 118178 ლარით.

გადამხდელმა 2019 წლის 16 ივლისს საგადასახადო ორგანოში წარადგინა 2017 წლის აპრილის თვის დაზუსტებული დღგ-ის დეკლარაციები (№..., №..., №...). ვინაიდან, აღნიშნული პერიოდი წარმოადგენს შემოწმებულ პერიოდს, შემოწმებლებს დაევალა აღნიშნული დეკლარაციის (დაზუსტებული) შესწავლა და სათანადო რეაგირება. შესწავლის შედეგად დადგინდა, რომ გადამხდელის მიერ დაზუსტებული დეკლარაციებით მცირდება საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე დადგენილი 2017 წლის აპრილის საანგარიშო პერიოდის დღგ-ის დასაბეგრი ბრუნვა.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 69-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, საწარმოს მიერ დაზუსტებული დეკლარაციები არ ასახულა გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე. ამგვარად, ვინაიდან, შემოწმებელთა მიერ დადგინდა, რომ დაზუსტებულ დეკლარაციებში დაკორექტირებუ-

ლია ის მონაცემები, რაც უკვე გათვალისწინებულია აქტის გადაანგარიშების დასკვნაში და შესაბამისად გადასახადის გადამხდელის მიერ დაზუსტებული დეკლარაციები წარდგენილია იმ საანგარიშო პერიოდზე, რომელზეც ჩატარდა გამონერილი და მიღებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების, საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით დღგ-ის დეკლარაციებში მათი ასახვის სისწორის შემოწმება, საგადასახადო ორგანოს უარი, დაზუსტებული დეკლარაციების მონაცემებით მოსარჩელის საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრაზე, შესაბამისობაშია მოქმედ კანონმდებლობასთან.

4. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2020 წლის 29 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით შპს „...ის“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა, რაც მოსარჩელის მიერ გასაჩივრდა სააპელაციო საჩივრით.

5. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2021 წლის 15 ოქტომბრის განჩინებით შპს „...ის“ სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2020 წლის 29 ოქტომბრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო პალატამ დადგენილად მიიჩნია შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები:

ა) საწარმო 2019 წლის 16 ივლისს საგადასახადო ორგანოში წარადგინა 2017 წლის აპრილის თვის დაზუსტებული (დეკ. №..., №..., №...) დღგ-ს დეკლარაციები. ვინაიდან, აღნიშნული პერიოდი წარმოადგენდა შემოწმებულ პერიოდს აუდიტს დაევალა აღნიშნული დეკლარაციის (დაზუსტებული) შესწავლა და სათანადო რეაგირება;

ბ) სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2019 წლის 9 სექტემბრის №31201 ბრძანებით, შპს „...ას“ უარი ეთქვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ 2018 წლის 20 ივლისს №18835 ბრძანების საფუძველზე 2016 წლის 1 ოქტომბრიდან 2017 წლის 1 მაისამდე შემოწმებულ პერიოდში, დამატებით წარდგენილი 2017 წლის აპრილის თვის დღგ-ს გადასახადის დეკლარაციების (დაზუსტებული №..., №..., №...) გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე ასახვაზე; გ) სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2019 წლის 11 დეკემბრის №43251 ბრძანების მიხედვით, შპს „...მა“ საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2019 წლის 9 სექტემბრის №31201 ბრძანებისა და 2019 წლის 5 სექტემბრის დასკვნის გაუქმება. აღნიშნული ბრძანებით, შპს „...ის“ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა;

დ) შპს „...მა“ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შე-

მოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2019 წლის 9 სექტემბრის №31201 ბრძანებისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2019 წლის 11 დეკემბრის №43251 ბრძანების ბათილად ცნობა;

ე) საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2020 წლის 12 თებერვლის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. გადაწყვეტილების თანახმად, დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ ვინაიდან გადასახადის გადამხდელის მიერ დაზუსტებული დეკლარაციები წარდგენილი იქნა იმ საანგარიშო პერიოდზე, რომელზეც ჩატარდა გამონერილი და მიღებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების, საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით დღგ-ის დეკლარაციებში მათი ასახვის სისწორის შემოწმება, საგადასახადო ორგანოს უარი, დაზუსტებული დეკლარაციების მონაცემებით მომჩივნის საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრაზე შესაბამისობაში იყო მოქმედ კანონმდებლობასთან.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე, 255-ე, 262-ე, 263-ე, 268-ე მუხლებზე მითითებით სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 20 ივლისის №18835 ბრძანების საფუძველზე შპს „...ის“ კამერალური საგადასახადო შემოწმება ჩატარდა ელექტრონულად გამონერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების, მიღებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებისა და საბაჟო დეკლარაციების 2016 წლის ოქტომბრისა და 2017 წლის აპრილის საანგარიშო პერიოდების დღგ-ის დეკლარაციებში ასახვის სისწორის დადგენის მიზნით. შემოწმების შედეგებზე გამოცემული აქტები ძირითადი გადასახადის (დღგ – 295 446 ლარი) დარიცხვის ნაწილში გადასახადის გადამხდელის მიერ კანონით დადგენილი წესით არ გასაჩივრებულა და კანონიერ ძალაშია შესული. აპელანტის ძირითადი მოტივაცია სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების უკანონობის თაობაზე ემყარება იმ არგუმენტს, რომ ვინაიდან შპს „...ის“ მიერ ადგილი ჰქონდა ერთი და იგივე ოპერაციის შეცდომით ორჯერ დაბეგვრას, მიუხედავად იმისა, რომ დაზუსტებული დეკლარაციით მცირდებოდა დღგ-ის დასაბეგრი ბრუნვა, საგადასახადო ორგანოს საგადასახადო ვალდებულებები უნდა განესაზღვრა დაზუსტებული მონაცემების საფუძველზე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 69-ე მუხლზე მითითებით სააპელაციო პალატამ განმარტა, რომ აღნიშნული საკანონმდებლო ნორმით კანონმდებელი არეგულირებს საგადასახადო დეკლარაციაში ცვლილების ან/და დამატების შეტანის საკითხს. ამავე საკანონმდებლო აქტის 51-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში გააკონტროლონ გადასახადების გამოანგარიშების სის-

ნორე და სისრულე და მათი დროულად გადახდა, ჩაატარონ საგადასახადო შემონმებები ამ კოდექსით დადგენილი წესით და ამ შემონმებათა ჩატარებისას გააცნონ გადასახადის გადამხდელს თავისი უფლებები და ვალდებულებები.

სააპელაციო პალატის შეფასებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 69-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული დათქმა უნდა განიმარტოს არა განცალკავებით, არამედ სისტემურად კანონმდებლის ნებისა და მიზნის გათვალისწინებით. კანონის განმარტებისას გამოყენებული უნდა იქნეს განმარტების ის მეთოდი, რომელიც ყველაზე ნათლად და ობიექტურად ხსნის როგორც ნორმის არსს, ისე მისი მოქმედების ფარგლებს. კანონმდებელი საგადასახადო დეკლარაციაში ცვლილების ან/და დამატების შეტანის ზოგადი წესისგან განსხვავებულად არეგულირებს შემთხვევას, როდესაც საგადასახადო დეკლარაციაში ცვლილების ან/და დამატების შეტანა ხდება იმ პერიოდზე ან საკითხზე, რომელზედაც საგადასახადო ორგანომ უკვე განახორციელა საგადასახადო შემონმება ან დარიცხვა. კერძოდ, აღნიშნულ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის მიერ შესწორებული საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენა უპირობოდ არ წარმოადგენს ამ შესწორებული საგადასახადო დეკლარაციის საფუძველზე აღრიცხვის განხორციელების საფუძველს. შესაბამისად, მნიშვნელოვანია ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში შეფასდეს არსებობს თუ არა გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი შესწორებული საგადასახადო დეკლარაციის საფუძველზე აღრიცხვის განხორციელების წინაპირობები.

განსახილველ შემთხვევაში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 20 ივლისის №18835 ბრძანების საფუძველზე ჩატარებული შპს „...ის“ კამერალური საგადასახადო შემონმების ფარგლებში საგადასახადო ორგანოს მიერ შესწავლილი იქნა 2016 წლის ოქტომბრისა და 2017 წლის აპრილის საანგარიშო პერიოდების დღგ-ის დეკლარაციებში ელექტრონულად გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების, მიღებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებისა და საბაჟო დეკლარაციების ასახვის სისწორე. აღსანიშნავია, რომ მითითებული შემონმების შედეგად შპს „...ის“ მიერ ერთი და იგივე ოპერაციის შეცდომით ორჯერ დაბეგვრის ფაქტი არ გამოვლენილა და შეცდომის არსებობის საფუძველით გადასახადის გადამხდელსაც სადავოდ არ გაუხდია ჩატარებული შემონმების შედეგები ძირითადი გადასახადის (დღგ) დარიცხვის ნაწილში, რითაც თავის მხრივ გადასახადის გადამხდელი დაეთანხმა საგადასახადო ორგანოს მიერ ჩატარებული შემონმების შედეგად დადგენილ გარემოებებს. ამასთან, გასათვალისწინებელია, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ შესწორებული დეკლარაციით განხორციელებული შესწორება ეხება საგადასახადო ორგანოს

მიერ უკვე შემონმებულ საკითხს და იწვევს საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე დადგენილი დღგ-ის დასაბეგრი ბაზის შემცირებას, ხოლო აპელანტი თავის მოთხოვნას ამყარებს არა შემონმების პერიოდში არსებული გარემოებების/ფაქტორების შეცვლაზე, არამედ შემონმების პერიოდში არსებულ შეცდომაზე, რომელიც მისი განმარტებით მოგვიანებით იქნა აღმოჩენილი. ამდენად, იმ პირობებში, როდესაც საგადასახადო ორგანომ ჩატარებული საგადასახადო კონტროლის ფარგლებში, კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისათვის განახორციელა გადასახადების სისწორის და სისრულის კონტროლი, რის შედეგადაც დაადგინა მონაცემები, რომელიც უნდა ასახულიყო 2017 წლის აპრილის საანგარიშო პერიოდების დღგ-ის დეკლარაციებში (ელექტრონულად გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების, მიღებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებისა და საბაჟო დეკლარაციების ასახვა), სააპელაციო პალატის შეფასებით, აპელანტის მიერ მითითებული გარემოება ვერ იქნება მიჩნეული საგადასახადო შემონმების ფარგლებში დადგენილი მონაცემების იმგვარი ცვლილების განხორციელების საფუძველად, რომელიც იწვევს საგადასახადო შემონმების აქტით დადგენილი დღგ-ის დასაბეგრი ბაზის შემცირებას.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, პალატამ მიიჩნია, რომ აპელანტის – შპს „...ის“ მიერ ვერ იქნა გაბათილებული პირველი ინსტანციის სასამართლო გადაწყვეტილებით დადგენილი გარემოებები და სამართლებრივი დასკვნები, რისი გათვალისწინებითაც არ არსებობს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამართლებრივი და ფაქტობრივი საფუძველები.

6. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2021 წლის 15 ოქტომბრის განჩინება საკასაციო წესით გასაჩივრა შპს „...მა“.

კასატორის განმარტებით, სასამართლომ განჩინება დაასაბუთა შემდეგი საფუძველით: 1. შემონმების შედეგად შპს „...ის“ მიერ ერთი და იგივე ოპერაციის შეცდომით ორჯერ დაბეგვრის ფაქტი არ გამოვლენილა და შეცდომის არსებობის საფუძველით გადასახადის გადამხდელსაც სადავოდ არ გაუხდია ჩატარებული შემონმების შედეგები, რითაც თავის მხრივ გადასახადის გადამხდელი დაეთანხმა საგადასახადო ორგანოს მიერ ჩატარებულ შემონმების შედეგებს; 2. გადასახადის გადამხდელის მიერ შესწორებული დეკლარაცია ეხება საგადასახადო ორგანოს მიერ უკვე შემონმებულ საკითხს და იწვევს საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე დადგენილი დღგ-ის დაბეგვრის ბაზის შემცირებას; 3. აპელანტი თავის მოთხოვნას ამყარებს არა შემონმების პერიოდში არსებული გარემოების/ფაქტორების შეცვლაზე, არამედ შემონმების პერიოდში არსებულ შეცდომებზე, რომელიც მისი განმარ-

ტებით მოგვიანებით იქნა აღმოჩენილი.

კასატორის განმარტებით, შემონმების საფუძველზე განხორციელებული დარიცხვა მოხდა იმ მიმდინარე სამშენებლო პროექტის ფარგლებში განხორციელებულ ოპერაციებზე, რომელსაც შპს „...“ ახორციელებდა ქ. თბილისში ...ის №...-ში. სამშენებლო სამუშაოების დასრულების შემდგომ შპს „...მა“ განახორციელა აღნიშნული პროექტის აუდიტორული შემოწმება, როგორც ფინანსური, ისე საგადასახადო ანგარიშგების სინორეში დარწმუნების მიზნით. შემონმების შედეგად გამოვლინდა, რომ კომპანია ერთიდაიგივე ოპერაციაზე ორჯერ იყო დაბეგრული დღე-ეს გადასახადით, კერძოდ, თავდაპირველად გამოიწერა ავანსის ანგარიშ-ფაქტურა, რაც აისახა შესაბამის დეკლარაციაში, ხოლო ამ ოპერაციაზე თანხის ჩარიცხვის შემდგომ კვლავ მოხდა ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა. სწორედ აღნიშნული საფუძველით მოხდა შპს „...ის“ საკმეიანობის კამერალური საგადასახადო შემონმება 2016 წლის ოქტომბრის თვისა და 2017 წლის აპრილის თვის საანგარიშო პერიოდზე დღე-ის დეკლარაციაში ასახვის სისწორესთან დაკავშირებით. შესაბამისად, კომპანია ერთ ოპერაციაზე დაიბეგრა ორმაგად. აღნიშნული გარემოება სადავო არ არის და საგადასახადო ორგანომ ეს გარემოებები დაადასტურა როგორც პირველი ინსტანციის, ისე სააპელაციო სასამართლოს სხდომაზე, რაც ასევე ასახულია საგადასახადო ორგანოს ბრძანებებში.

აღნიშნული გარემოების აღმოჩენის შემდგომ საწარმომ 2019 წლის 16 ივლისს საგადასახადო ორგანოში წარადგინა 2017 წლის აპრილის თვის დაზუსტებული (დეკ. №..., №..., №...) დღე-ს დეკლარაციები. ვინაიდან, აღნიშნული პერიოდი წარმოადგენდა შემონმებულ პერიოდს აუდიტს დაევალა აღნიშნული დეკლარაციის (დაზუსტებული) შესწავლა და სათანადო რეაგირება. შემონმებელთა მიერ შესწავლილი იქნა საზოგადოების მიერ წარდგენილი დეკლარაცია. შესწავლის შედეგად დადგინდა, რომ გადამხდელის მიერ დაზუსტებული დეკლარაციებით მცირდება საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე დადგენილი 2017 წლის აპრილის საანგარიშო პერიოდის დღე-ს დასაბეგრი ბრუნვა. ზემოთ აღნიშნულიდან გამომდინარე, აუდიტორის შეფასებით სკ-ის 69-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საწარმოს მიერ დაზუსტებული დეკლარაციები არ ექვემდებარებოდა გადასახადის გადამხდელის პირად ბარათზე ასახვას. საგადასახადო ორგანომ სწორედ ამ საფუძველით უთხრა უარი მოსარჩელეს როგორც დეკლარაციის დაზუსტებაზე, ასევე ადმინისტრაციულ საჩივრების დაკმაყოფილებაზე. ამავე საფუძველით არ დააკმაყოფილა სარჩელი პირველმა ინსტანციის სასამართლომ.

სააპელაციო სასამართლოში გამართულ სხდომაზე საგადასახადო ორგანომ დაადასტურა ის გარემოება, რომ ერთი ოპერაცია დაიბეგრა ორჯერ, დაადასტურა ის გარემოება, რომ დაზუსტებულ დეკლარაცია-

ზე უარი და შემდგომ საჩივრების არ დაკმაყოფილების საფუძველი იყო ის გარემოება, რომ მცირდებოდა შემონმების შედეგად დარიცხული თანხები. სასამართლოს კითხვაზე, თუ რა გადანყვეტილებას მიიღებდა საგადასახადო ორგანო იმ შემთხვევაში თუ დაზუსტებული დეკლარაციით გაიზრდებოდა დარიცხული თანხები ფინანსთა სამინისტრომ განაცხადა, რომ ასეთ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს მიეცემა მოდა უფლება დაეზუსტებინა დეკლარაცია.

კასატორის განმარტებით, კომპანიამ 2019 წლის 16 ივლისს საგადასახადო ორგანოში წარადგინა 2017 წლის აპრილის თვის დაზუსტებული (დეკ. №..., №..., №...) დღგ-ს დეკლარაციები. დეკლარაციის დაზუსტება გამოწვეული იყო ახლად გამოვლენილი/აღმოჩენილი გარემოებებით, კერძოდ, კომპანიის მიერ ჩატარებული აუდიტორული შემონმების შედეგად აღმოჩნდა, რომ საწარმოს ორჯერ ჰქონდა გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშფაქტურა ერთი და იგივე ოპერაციაზე (როგორც ავანსის, ისე მომსახურების მიღების) და ორივე ფაქტურა აისახა დღგ-ის დეკლარაციაში. შესაბამისად, მოხდა ერთიდაიგივე ტრანზაქციის ორჯერ დაბეგვრა. ამასთან, სადავო არ არის ის გარემოება, რომ ავანსის ფაქტურა გაუქმებულია და მიმწოდებელს არ მოუხდენია მისი ჩათვლა (აღნიშნული გარემოება სადავო არ არის და შემოსავლების სამსახურის 11.12.2019 წლის №43251 ბრძანებაში მითითებულია, რომ ავანსის დეკლარაცია გაუქმებულია). ჩატარებული აუდიტორული შემონმების შედეგად აღმოჩენილი შეცდომის საფუძველზე განხორციელდა სწორედ დღგ-ის დეკლარაციების დაზუსტება, რომლითაც რა თქმა უნდა მცირდებოდა საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე დადგენილი 2017 წლის აპრილის საანგარიშო პერიოდის დღგ-ს დასაბეგრი ბრუნვა, რომელიც, როგორც აღმოჩნდა, განხორციელებული იყო შეცდომით ორჯერ, რამაც კომპანიის დღგ-ის ბრუნვის და საგადასახადო დაბეგვრის გაზრდა გამოიწვია.

საგადასახადო კოდექსის 69-ე მუხლი ავალდებულებს გადასახადის გადამხდელს, რომ თუ იგი წარდგენილ საგადასახადო დეკლარაციაში აღმოაჩენს შეცდომას, რომელიც იწვევს საგადასახადო ვალდებულების ცვლილებას (ცვლილებაში იგულისხმება, როგორც გადასახადის შემცირება ისე გაზრდა) იგი ვალდებულია საგადასახადო დეკლარაციაში შეიტანოს შესაბამისი ცვლილება ან/და დამატება. საგადასახადო კოდექსის 69-ე მუხლი დეკლარაციაში ცვლილების განხორციელების ვალდებულებას ადგენს როგორც შეუმონმებელ პერიოდზე და საკითხზე, ისე იმ პერიოდზე და საკითხზე, რომელზედაც საგადასახადო ორგანომ განახორციელა შემონმება ან დარიცხვა იმ განსხვავებით, რომ შეუმონმებელ პერიოდზე დეკლარაციაში ცვლილების შეტანა/დაზუსტება ავტომატურად აისახება გადასახადის გადამხდელის პირად ბარათზე,

ხოლო ცვლილება/დაზუსტება იმ პერიოდზე და საკითხზე, რომელზედაც საგადასახადო ორგანომ უკვე განახორციელა საგადასახადო შემოწმება ან დარიცხვა, პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციის (მათ შორის, შესწორებული საგადასახადო დეკლარაციის) წარდგენის შემთხვევაში ხორციელდება საგადასახადო ორგანოს მიერ წარმოდგენილი ცვლილების/დაზუსტების მართლზომიერი შემოწმების შემდგომ შესაბამისი ადმინისტრაციული აქტის გამოცემით.

კასატორის წარმომადგენელის განმარტებით, კომპანიას არ გაუსაჩივრებია დარიცხული გადასახადის ძირი, არამედ საწარმოს ბუღალტრის მიერ მოთხოვნილი იყო მხოლოდ ჯარიმის და საურავისაგან განთავისუფლება, რადგან იმ პერიოდისათვის არ იყო გამოვლენილი ის გარემოება, რომ გადასახადის ძირი თანხის დაკისრება მოხდა შეცდომით. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 69-ე მუხლი კი ავალდებულებს გადასახადის გადამხდელს შეცდომის აღმოჩენის შემთხვევაში მოახდინოს დეკლარაციის ცვლილება. ამასთან, კანონის აღნიშნული მუხლი ცვლილებას ითვალისწინებს, მათ შორის, იმ პერიოდზე, რომელიც უკვე შემოწმებულია საგადასახადო ორგანოს მიერ ან განხორციელდა დარიცხვა იმ სხვაობით, რომ ასეთ შემთხვევაში დეკლარაციაში შეტანილი ცვლილებები გადასახადის გადამხდელის პირად ბარათზე აისახება საგადასახადო ორგანოს შემოწმების შემდგომ მოტივირებული ბრძანების საფუძველზე. შეცდომის შემთხვევაში დეკლარაციის ცვლილება გულისხმობს, როგორც დასაბეგრი ბრუნვის გაზრდას, ისე შემცირებას და საგადასახადო ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილება გამოსცეს მოტივირებული ბრძანება განსახორციელებელ ცვლილებასთან დაკავშირებით.

კასატორი ხაზს უსვამს იმ გარემოებას, რომ დეკლარაციაში ცვლილების შეტანაზე უარის თქმის საფუძველი ვერ იქნება ის გარემოება, რომ კანონიერ ძალაში შევიდა 2019 წლის 29 მაისის №006-417 საგადასახადო მოთხოვნა, რადგან დეკლარაციაში ცვლილების შეტანა არ ხდება ზემოაღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების გზით, არამედ აღნიშნული ხორციელდება საგადასახადო კოდექსის 69-ე მუხლის საფუძველზე, სადაც პირდაპირ არის მითითებული, რომ დეკლარაციაში ცვლილების შეტანა ასევე ეხება უკვე შემოწმებულ პერიოდს ან განხორციელებულ დარიცხვას. რაც შეეხება საგადასახადო ორგანოს დისკრეციულ უფლებამოსილებას მოტივირებულ ბრძანების გამოცემაზე, აღნიშნული გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს ვალდებულებას თანხმობა განაცხადოს ცვლილებაზე, თუ დასტურდება, რომ დეკლარაციაში იყო შეცდომა და წარმოდგენილი ცვლილებით სწორად ხდება დაბეგვრის განხორციელება, მიუხედავად იმისა ამით მცირდება თუ იზრდება გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება ბიუჯეტის წი-

ნაშე. ამასთანავე, საგადასახადო კოდექსის 69-ე მუხლში არ არის მითითებული, რომ დეკლარაციის კორექტირების ვალდებულება არ არსებობს თუ გასულია დარიცხვის აქტის გასაჩივრების ვადა, მეტიც კანონი პირდაპირ მიუთითებს, რომ შეცდომის კორექტირების საფუძველია შეცდომის აღმოჩენა.

საგადასახადო კოდექსის 69-ე მუხლი არის სპეციალური ნორმა, რომელიც არეგულირებს სპეციალურ შემთხვევას, კერძოდ, ისეთ შემთხვევას, როდესაც გადასახადის გადამხდელი აღმოაჩენს შეცდომას წარდგენილ დეკლარაციაში იგი ვალდებულია შესაბამის დეკლარაციაში შეიტანოს ცვლილება. ამასთან, დეკლარაციაში ცვლილების ვალდებულება არსებობს იმ პერიოდზე, რომელზედაც საგადასახადო ორგანომ უკვე განახორციელა საგადასახადო შემოწმება ან დარიცხვა, იმ პირობით, რომ ასეთ შემთხვევაში კორექტირებული დეკლარაცია ავტომატურად არ აისახება გადასახადის გადამხდელის პირად ბარათზე, არამედ ამისათვის აუცილებელია საგადასახადო ორგანოს მოტივირებული ბრძანება. აღნიშნული მუხლი არ შეიცავს მითითებას, რომ კორექტირება არ დაიშვება იმ შემთხვევაში თუ გასულია დარიცხვის ბრძანების გასაჩივრების ვადა. შესაბამისად, ამ მუხლით გათვალისწინებული ვალდებულების შესრულებისას არ აქვს მნიშვნელობა გასულია თუ არა იმ ბრძანების გასაჩივრების ვადა, რომლის საფუძველზეც მოხდა დარიცხვა. კორექტირებული დეკლარაცია შეიძლება ითვალისწინებდეს დარიცხული თანხების გაზრდას ან შემცირებას. ამდენად, მოტივირებული ბრძანება წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში მიღებულ გადაწყვეტილებას, რომელიც უნდა ეფუძნებოდეს არა იმ პირობას მცირდება თუ იზრდება დარიცხვა, არამედ უნდა ეფუძნებოდეს ანგარიშგების სისწორეს. აღნიშნული წარმოადგენს ახლად გამოვლენილი/აღმოჩენილი გარემოებების საფუძველზე განხორციელებულ კორექტირებას, რომლის დროსაც არ აქვს მნიშვნელობა გასულია თუ არა დარიცხვის აქტის გასაჩივრების ვადები, არამედ ამ შემთხვევაში აუცილებელ წინაპირობას წარმოადგენს შეცდომის არსებობის ფაქტის დადგენა.

საყურადღებოა, რომ მომხდარი ფაქტის გამო არანაირი ზიანი არ მიდგომია სახელმწიფოს და ბიუჯეტს, პირიქით ამ წლების განმავლობაში ზედმეტად იყო გადახდილი თანხა ბიუჯეტში.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო, საქმის მასალების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, გასაჩივრებული განჩინების კანონიერებისა და საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ შპს „...ის“ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს

ნაწილობრივ, გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს „...ის“ სარჩელი დაკმაყოფილება ნაწილობრივ.

დადგენილია და მხარეთა შორის დავას არ იწვევს ის გარემოება, რომ შპს „...მა“ 2019 წლის 16 ივლისის საგადასახადო ორგანოში წარადგინა 2017 წლის აპრილის თვის დაზუსტებული (დეკ. №..., №..., №...) დღგ-ს დეკლარაციები. ვინაიდან, აღნიშნული პერიოდი წარმოადგენდა შემონ-მებულ პერიოდს აუდიტს დაევალა აღნიშნული დეკლარაციის (დაზუს-ტებული) შესწავლა და სათანადო რეაგირება. სსიპ შემოსავლების სამ-სახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2019 წლის 9 სექტემბრის №31201 ბრძანებით, შპს „...ას“ უარი ეთქვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუ-დიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 20 ივლისის №18835 ბრძანების სა-ფუძველზე 2016 წლის 1 ოქტომბრიდან 2017 წლის 1 მაისამდე შემონ-მებულ პერიოდში, დამატებით წარდგენილი 2017 წლის აპრილის თვის დღგ-ს გადასახადის დეკლარაციების (დაზუსტებული №..., №..., №...) გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე ასახვაზე. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2019 წლის 11 დეკემბრის №43251 ბრძანე-ბის მიხედვით, შპს „...მა“ საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსა-ხურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარ-ტამენტის 2019 წლის 9 სექტემბრის №31201 ბრძანებისა და 2019 წლის 5 სექტემბრის დასკვნის გაუქმება. აღნიშნული ბრძანებით, შპს „...ის“ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. შპს „...მა“ საჩივრით მიმართა საქართვე-ლოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენ-ტის 2019 წლის 9 სექტემბრის №31201 ბრძანებისა და სსიპ შემოსავლე-ბის სამსახურის 2019 წლის 11 დეკემბრის №43251 ბრძანების ბათილად ცნობა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2020 წლის 12 თებერვლის გადაწყვეტილებით საჩი-ვარი არ დაკმაყოფილდა. გადაწყვეტილების თანახმად, დავების გან-ხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ ვინაიდან გადასახადის გადამხდელის მი-ერ დაზუსტებული დეკლარაციები წარდგენილი იქნა იმ საანგარიშო პე-რიოდზე, რომელზეც ჩატარდა გამონერილი და მიღებული საგადასახა-დო ანგარიშ-ფაქტურების, საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით დღგ-ის დეკლარაციებში მათი ასახვის სისწორის შემოწმება, საგადასახადო ორ-განოს უარი, დაზუსტებული დეკლარაციების მონაცემებით მომჩივნის საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრაზე შესაბამისობაში იყო მოქმედ კანონმდებლობასთან.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ მოცემულ საქმეში მთავარ სადავო საკითხს წარმოადგენს დადგინდეს, აქვს თუ არა საგადასახა-დო ორგანოს უფლებამოსილება იმსჯელოს წარდგენილი დეკლარაცი-

ის (მათ შორის, შესწორებული საგადასახადო დეკლარაციის) საფუძველზე დარიცხული თანხის კორექტირების (შემცირება/გაზრდა) შესახებ გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო დეკლარაციის იმ პერიოდზე ან საკითხზე წარდგენისას, რომელზედაც საგადასახადო ორგანომ უკვე განახორციელა საგადასახადო შემონმება ან დარიცხვა, თუ აღნიშნული არ ყოფილა გასაჩივრებული გადასახადის გადამხდელის მიერ და წარმოადგენს აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებას.

საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად, განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას, საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოს და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადანაცვლების წესს და არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში: (ა) დაიცვან საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა, იმოქმედონ ამ კოდექსისა და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მოთხოვნათა შესაბამისად და მონაწილეობა მიიღონ სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკის განხორციელებაში; (ბ) დაიცვან გადასახადის გადამხდელთა უფლებები და სახელმწიფოს ინტერესები; (გ) გააკონტროლონ გადასახადების გამოანგარიშების სისწორე და სისრულე და მათი დროულად გადახდა, ჩაატარონ საგადასახადო შემონმებები ამ კოდექსით დადგენილი წესით და ამ შემონმებათა ჩატარებისას გააცნონ გადასახადის გადამხდელს თავისი უფლებები და ვალდებულებები.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო შემონმება საგადასახადო კონტროლის ერთ-ერთი ყველაზე ეფექტური ფორმაა. საგადასახადო შემონმება, რომელსაც ატარებს საგადასახადო ორგანო, შეიძლება იყოს კამერალური და გასვლითი. საგადასახადო შემონმება გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციების, გადასახადების გამოსაანგარიშებლად და გადასახდელად საჭირო სხვა სააღრიცხვო დოკუმენტების, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის შესახებ საგადასახადო ორგანოში არსებული სხვა ინფორმაციის შემონმებას. შემონმების საფუძველზე დგება საგადასახადო შემონმე-

ბის აქტი, რომლის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილებას, რომლის ასლი წარედგინება გადასახადის გადამხდელს შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისათვის გადასახადის თანხის აღრიცხვასა და ასახვას გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე. გადასახადის გადამხდელის მიერ დეკლარირებული საგადასახადო/საბაჟო და არასაგადასახადო (რომელთა ადმინისტრირებას ახორციელებს საგადასახადო ან/და საბაჟო ორგანო) ვალდებულებები, დამატებით დარიცხული ან შემცირებული თანხები, დაკისრებული სანქციები, გადახდილი და უკან დაბრუნებული თანხები აღირიცხება გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ელექტრონულ ბარათებზე.

საკაცაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სწორად და დროულად გაიანგარიშოს გადასახადი, ხოლო რაც შეეხება გადასახადების გადახდის სამართლებრივ რეგულირებას, აღნიშნული ხორციელდება საგადასახადო კანონმდებლობის, როგორც ზოგადი, ასევე კონკრეტული გადასახადების გამოანგარიშებისა და გადასახადთან დაკავშირებული სპეციალური ნორმებით. გადასახადის გადახდის ვალდებულება ორ ურთიერთდაკავშირებულ კომპონენტს მოიცავს – გადასახადის გამოანგარიშება და მისი გადახდა. შესაბამისად, მას შემდეგ, როდესაც საგადასახადო ორგანო ამოწმებს გადამხდელის მიერ წარდგენილი ინფორმაციის კანონიერებას, პირადი აღრიცხვის ბარათზე არსებული ინფორმაციის სისწორეზე პასუხისმგებელი პირი არის სწორედ საგადასახადო ორგანო.

მოცემულ შემთხვევაში მოსარჩელე მიუთითებს, რომ კომპანია ერთიდაიგივე ოპერაციაზე ორჯერ იყო დაბეგრილი დღგ-ის გადასახადით, კერძოდ, თავდაპირველად გამოიწერა ავანსის ანგარიშ-ფაქტურა, რაც აისახა შესაბამის დეკლარაციაში, ხოლო ამ ოპერაციაზე თანხის ჩარიცხვის შემდგომ კვლავ მოხდა ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა. დადგენილია, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ ჩატარებული კამერალური საგადასახადო შემონმების შედეგად მოსარჩელის მიერ აღწერილი ფაქტი, ანუ ერთ ოპერაციაზე ორი ანგარიშ-ფაქტურის არსებობის ფაქტი არ დაფიქსირებულა და გადასახადის დარიცხვა მოხდა აღნიშნულის გათვალისწინების გარეშე. სწორედ ამ გარემოების გამო საწარმომ 2019 წლის 16 ივლისს საგადასახადო ორგანოში წარადგინა 2017 წლის აპრილის თვის დაზუსტებული (დეკ. №...) დღგ-ის დეკლარაცია.

საქმის მასალებით და მხარეთა განმარტებით ასევე დადგენილია, რომ პირველადი დეკლარაციის მიხედვით 2017 წლის აპრილის საანგა-

რიშო პერიოდში დეკლარირებული დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა შეადგენდა 1 688 440 ლარს, ჩასათვლელი თანხა 53 691 ლარს. შემოწმებით აღნიშნულ თვეზე დადგენილი იქნა დასაბეგრი ბრუნვა 3 325 144 ლარი და ჩასათვლელი თანხა 53 691 ლარი. აპრილის საანგარიშო პერიოდზე გადამხდელს დაერიცხა ძირითადი გადასახადი 294 607 ლარი. დაზუსტებული დეკლარაციის მიხედვით დასაბეგრი ბრუნვა შეადგენს 1 462 590 ლარს, ჩასათვლელი თანხა 50 000 ლარს, ჩათვლის კორექტირება 11 ლარს. ამასთან დგინდება, რომ საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისას არსებული 2017 წლის აპრილის საანგარიშო პერიოდის ავანსის ანგარიშ-ფაქტურა ... გაუქმებულია.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 67-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო დეკლარაცია არის პირის ანგარიშგება ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გამოანგარიშების შესახებ. დეკლარაცია წარმოადგენს საგადასახადო ანგარიშგების ფორმას, რომლის წარდგენა კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და ვადაში სავალდებულოა გადასახადის გადამხდელისთვის. ამასთან, გადასახადის გადამხდელს შეუძლია მის მიერ დეკლარაციაში დაშვებული შეცდომის გასწორება, კერძოდ, აღნიშნული მოწესრიგებულია ამავე კოდექსის 69-ე მუხლით, რომლის პირველი და მეორე ნაწილის შესაბამისად: (1) თუ პირი წარდგენილ საგადასახადო დეკლარაციაში აღმოაჩენს შეცდომას, რომელიც იწვევს საგადასახადო ვალდებულების ცვლილებას, იგი ვალდებულია საგადასახადო დეკლარაციაში შეიტანოს შესაბამისი ცვლილება ან/და დამატება. (2) შესწორებული საგადასახადო დეკლარაცია ჩაითვლება თავდაპირველად წარდგენილად, თუ იგი საგადასახადო ორგანოში წარდგენილია ამ საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის გასვლამდე.

ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად კი, იმ პერიოდზე ან საკითხზე, რომელზედაც საგადასახადო ორგანომ უკვე განხორციელა საგადასახადო შემოწმება ან დარიცხვა, პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციის (მათ შორის, შესწორებული საგადასახადო დეკლარაციის) წარდგენის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, აღრიცხვა განხორციელოს ამ საგადასახადო დეკლარაციის (მათ შორის, შესწორებული საგადასახადო დეკლარაციის) მიხედვით. აღნიშნულის შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი გამოსცემს მოტივირებულ ბრძანებას.

საკასაციო პალატა პირველ რიგში ყურადღებას მიაქცევს იმ გარემოებას, რომ საგადასახადო კოდექსის 69-ე მუხლი არეგულირებს საგადასახადო დეკლარაციაში ცვლილების ან/და დამატების შეტანას და მოიცავს როგორც საგადასახადო შემოწმებამდე არსებულ პერიოდს, ასევე იმ პერიოდს, როდესაც უკვე განხორციელდა საგადასახადო შე-

მონმება ან დარიცხვა. ამასთან, დასახელებული ნორმის პირველი ნაწილის ანალიზი ერთმნიშვნელოვნად ცხადყოფს, რომ იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი აღმოაჩენს შეცდომას, ის ვალდებულია და არა უფლებამოსილი, დეკლარაციაში შეიტანოს შესაბამისი ცვლილება და ახალი სახით წარუდგინოს იგი საგადასახადო ორგანოს. საყურადღებოა, რომ გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებას საგადასახადო დეკლარაციის (მათ შორის, შესწორებული საგადასახადო დეკლარაციის) წარდგენის შესახებ არ გამოორიცხავს დასახელებული ნორმის მე-3 ნაწილიც. ბუნებრივია, რომ გადასახადის გადამხდელის მიმართ ასეთი ვალდებულების არსებობა, თავის მხრივ, ვალდებულს ხდის საგადასახადო ორგანოს იმსჯელოს წარდგენილ დეკლარაციაზე იმ შემთხვევაშიც კი, თუ შემონმების შედეგად განხორციელებული საგადასახადო დარიცხვა გადასახადის გადამხდელის მიერ არ გასაჩივრებულა და წარმოადგენს აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებას.

საკასაციო სასამართლომ არაერთ საქმეში განმარტა, რომ კანონი არის კანონმდებლის მიზნის განხორციელების ინსტრუმენტი და ამიტომ ის უნდა განიმარტოს მიზანმიმართულად. სასამართლომ უნდა გამოიყენოს განმარტების ისეთი წესები, რომლის მიხედვით კანონი უნდა იყოს განმარტებული კანონმდებლის მიზნისა და მისი განხორციელების შესაძლებლობის ფარგლებში. ამდენად, კანონის განმარტებისას, დადგენილ უნდა იქნეს კანონმდებლის ნება და მიზანი, რაც მხოლოდ გრამატიკული განმარტებით ვერ მიიღწევა. სასამართლომ უნდა იხელმძღვანელოს კანონმდებლის განზრახვით, როგორც ნორმის განმარტების საშუალებით. კანონის განმარტება ემყარება გარკვეულ პრინციპებს: ობიექტურობის პრინციპს, რაც გულისხმობს, რომ განმარტება უნდა ეფუძნებოდეს კანონის ტექსტს და გამოხატავდეს კანონმდებლის ნებას; ერთიანობის პრინციპს – ყოველი ნორმა წაკითხულ უნდა იქნეს არა ამოგლეჯილად, არამედ სისტემურად, კანონის ტექსტის ლოგიკურ ჭრილში; გენეტიკური განმარტების პრინციპს – გათვალისწინებულ უნდა იქნეს კანონმდებლის მიზანი და განზრახულობა. ამდენად, მოცემულ შემთხვევაში კანონი უნდა განიმარტოს აღნიშნული პრინციპების დაცვით.

საკასაციო სასამართლო ასევე აღნიშნავს, რომ საკანონმდებლო და სასამართლო ხელისუფლების გამიჯვნის პრინციპიდან გამომდინარე, მნიშვნელოვანია, ნორმის განმარტებისას სასამართლო არ გასცდეს კანონის ფარგლებს. სასამართლო განმარტავს სამართლის ნორმებს, მაგრამ არ ქმნის მათ. მართლმსაჯულება შებოჭილია კანონით. აღნიშნული ძირითადი პრინციპი განსაზღვრულია საქართველოს კონსტიტუციის 63-ე მუხლის პირველ პუნქტში, რომლის თანახმად, მოსამართლე თავის საქმიანობაში დამოუკიდებელია და ემორჩილება მხოლოდ კონსტი-

ტუციასა და კანონს. ზემოაღნიშნულის საფუძველზე, ხელისუფლების დანაწილების პრინციპის გათვალისწინებით, სასამართლოს არ გააჩნია კანონშემოქმედებითი ფუნქცია, იგი ახდენს მხოლოდ ნორმის განმარტებას შესაბამისი კანონის ფარგლებში.

გათვალისწინებით იმისა, რომ საგადასახადო დეკლარაცია წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის დაბეგვრის საფუძველს, შეუძლებელია საგადასახადო კოდექსის 69-ე მუხლის მე-3 ნაწილის იმდაგვარი განმარტება, რომ საგადასახადო ორგანო არ განიხილავს გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილ დეკლარაციას (მათ შორის, შესწორებულ საგადასახადო დეკლარაციას), თუ ეს დეკლარაცია შეეხება იმ პერიოდს ან საკითხს, რომელზედაც საგადასახადო ორგანომ უკვე განახორციელა საგადასახადო შემოწმება ან დარიცხვა, რამეთუ აღნიშნული ეწინააღმდეგება საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნებს, კონსტიტუციურ პრინციპებს, უხეშად არღვევს მენარმეობის თავისუფლებასა და საკუთრების უფლებას, მათ შორის, გადასახადის გადამხდელის უფლებას, ერთ ოპერაციაზე არ მოხდეს ორმაგად დაბეგვრა.

საკასაციო სასამართლო არ იზიარებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენელის განმარტებას, რომ თუ გადამხდელის მიერ დაზუსტებული დეკლარაციებით მცირდება საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე დადგენილი პერიოდის დღე-ის დასაბეგრი ბრუნვა, ვერ მოხდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 69-ე მუხლის მე-3 ნაწილის გამოყენება და საწარმოს მიერ დაზუსტებული დეკლარაციები ვერ აისახება გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე. აღნიშნული მსჯელობა წინააღმდეგობაში მოდის დასახელებული ნორმის პირველ ნაწილთან, რომლის თანახმად გადასახადის გადამხდელს ვალდებულია აკისრია საგადასახადო დეკლარაციაში შეიტანოს შესაბამისი ცვლილება ან/და დამატება, თუკი იგი წარდგენილ საგადასახადო დეკლარაციაში აღმოაჩენს შეცდომას, რომელიც იწვევს საგადასახადო ვალდებულების ცვლილებას. ამასთან, საკასაციო სასამართლო ყურადღებას გაამახვილებს 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლის მე-3 ნაწილზე, რომელიც მსგავს სამართლებრივ ურთიერთობას არეგულირებდა და სადაც აღნიშნული იყო, რომ იმ პერიოდზე ან საკითხზე, რომელზედაც უკვე განახორციელდა საგადასახადო შემოწმება, პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, შეამციროს ან გაზარდოს ამ პირის საგადასახადო ვალდებულება. აღნიშნულის შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფროსი/მოადგილე გამოსცემს მოტივირებულ ბრძანებას. პირს უფლება აქვს, გაასაჩივროს ეს გადაწყვეტილება ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

საკასაციო პალატა ყურადღებას მიაქცევს იმ გარემოებას, რომ 69-

ე მუხლის მე-3 ნაწილის საფუძველზე წარდგენილი დეკლარაციით საგადასახადო ვალდებულების აღრიცხვა საჭიროებს დასაბუთებას, ანუ საგადასახდო ორგანოს მიერ მოტივირებული ბრძანების გამოცემას, რაც განპირობებულია იმ ფაქტით, რომ წარდგენილი დეკლარაციის გაზიარება დამოკიდებულია რიგ ფაქტორებზე, მაგალითად, ხანდაზმულობაზე და ა.შ.

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

საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ სადავო აქტების გამოცემისას უნდა გათვალისწინებულიყო ზემოთ მითითებული გარემოებები, რასაც შესაძლოა სხვაგვარი გადაწყვეტილების მიღება გამოეწვია. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. სზაკ-ის 96-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთმეჯერების საფუძველზე, დაუშვებელია ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას საფუძვლად დაედოს ისეთი გარემოება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ. ამდენად, საკასაციო პალატა თვლის, რომ სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის მოთხოვნათა უგულვებელყოფით, რაც მათი ბათილად ცნობის საფუძველს წარმოადგენს.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს იმ გარე-

მოეხსენება, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2019 წლის 9 სექტემბრის №31201 ბრძანებით, შპს „...ას“ უარი ეთქვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 20 ივლისის №18835 ბრძანების საფუძველზე 2016 წლის 1 ოქტომბრიდან 2017 წლის 1 მაისამდე შემოწმებულ პერიოდში, დამატებით წარდგენილი 2017 წლის აპრილის თვის დღგ-ს გადასახადის დეკლარაციების (დაზუსტებული №..., №..., №...) გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე ასახვაზე.

მიუხედავად იმისა, რომ მოსარჩელის პრეტენზია მიმართულია მხოლოდ №... საგადასახადო დეკლარაციის საგადასახადო ორგანოს მიერ არ გაზიარებასთან და სწორედ ამ დეკლარაციასთან დაკავშირებით ჰქონდა კიდეც მას წარდგენილი ადმინისტრაციული საჩივარი შემოსავლების სამსახურში, მოსარჩელე სრულად ასაჩივრებს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2019 წლის 9 სექტემბრის №31201 ბრძანებას. აღნიშნულის გათვალისწინებით გასაჩივრებული ბრძანება ბათილად უნდა იქნას ცნობილი მხოლოდ №... საგადასახადო დეკლარაციასთან მიმართებაში, ხოლო ადმინისტრაციული საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2019 წლის 11 დეკემბრის №43251 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2020 წლის 12 თებერვლის გადაწყვეტილება (№9773/2/2019), ბათილად ცნობილი უნდა იქნას სრულად.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53.3 მუხლის თანახმად, თუ სააპელაციო ან საკასაციო სასამართლო შეცვლის გადანყევითლებას ან გამოიტანს ახალ გადანყევითლებას, იგი შესაბამისად შეცვლის სასამართლო ხარჯების განაწილებასაც.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის2 მუხლის თანახმად, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმის გარემოებების სათანადო გამოკვლევის გარეშე, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია აანაზღაუროს პროცესის ხარჯები მის სასარგებლოდ გადანყევითლების გამოტანის შემთხვევაშიც. ამასთან, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53.1 მუხლის შესაბამისად, იმ მხარის მიერ გაღებული ხარჯების გადახდა, რომლის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადანყევითლება, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე გათავისუფლებული იყოს სახელმწიფოს ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან. ამდენად, ასკის 32.4 მუხლის საფუძველზე სარჩელის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების პირობებში, სსიპ შემოსავლების სამსახურს და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შპს „...ის“ სასარგებლოდ უნდა დაეკისროს სახელმწიფო ბაჟის სახით პირველი ინსტანციის სასამართლოში სარჩელ-

ზე (გადახდილია 5000 ლარი), სააპელაციო საჩივარზე (გადახდილია 7000 ლარი) და საკასაციო საჩივარზე (გადახდილია 8000 ლარი) გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის ანაზღაურება, სულ 20 000 ლარის ოდენობით.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მეორე ნაწილით, ამავე კოდექსის მე-... მუხლის მე-2 ნაწილით და 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის, 53-ე, 257-ე და 411-ე მუხლებით და

გ ა ღ ა ნ ყ ვ ი ტ ა :

1. შპს „...ის“ საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2021 წლის 15 ოქტომბრის განჩინება და საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. შპს „...ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
4. სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2019 წლის 9 სექტემბრის №31201 ბრძანება №... დეკლარაციის ნაწილში და ამ ნაწილში სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალოს, საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების შეფასებისა და გამოკვლევის შემდეგ, კანონით დადგენილ ვადაში, ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა.
5. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2019 წლის 11 დეკემბრის №43251 ბრძანება;
6. ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2020 წლის 12 თებერვლის გადაწყვეტილება (№9773/2/2019);
7. შპს „...ის“ სარჩელი დანარჩენ ნაწილში არ დაკმაყოფილდეს;
8. სსიპ შემოსავლების სამსახურს და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შპს „...ის“ სასარგებლოდ დაეკისროთ შპს „...ის“ მიერ სარჩელზე, სააპელაციო საჩივარზე და საკასაციო საჩივარზე სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 20 000 (5 000 + 7 000 + 8 000) (ოცი ათასი) ლარის ანაზღაურება;
9. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

**მინის ნაკვეთზე საანგარიშო პერიოდში დარიცხული
ქონების გადასახადის თაობაზე შემოსავლების
სამსახურის აქტის კანონიერება**

**გადაწყვეტილება
საქართველოს სახელმით**

№ბს-854(კ-22)

12 დეკემბერი, 2023 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ქონების გადასახადის დარიცხვა

აღწერილობითი ნაწილი:

ვ. ა-ემ 2021 წლის 01 აგვისტოს სარჩელით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხე – სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2020 წლის 03 აგვისტოს №011-14077 „საგადასახადო მოთხოვნის“, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2020 წლის 05 ნოემბრის №011-39876 „საგადასახადო მოთხოვნისა“ და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2021 წლის 18 იანვრის №159 ბრძანების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

ვ. ა-ე სარჩელში აღნიშნავდა, რომ №... და №... საკადასტრო კოდებით რეგისტრირებული არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთები მოქცეული იყო ერთიან სასაზღვრო მიჯნაში. №... საკადასტრო კოდით რეგისტრირებულ მიწის ნაკვეთზე მდებარეობდა საცხოვრებელი სახლი (შენობა-ნაგებობის საერთო ფართობი 143.9 კვ.მ, საცხოვრებელი ფართი 67.31 კვ.მ), ხსენებულ მიწის ნაკვეთზე კი მიმაგრებული იყო №... საკადასტრო კოდით რეგისტრირებული სადავოდ გამხდარი მიწის ნაკვეთი. მოსარჩელის მოსაზრებით, ზემოხსენებული მიწის ნაკვეთები წარმოადგენდა ერთიანს და განკარგავდა ცხოვრებისთვის ყოველდღიურად. ყურადსაღებად მიიჩნევდა იმ გარემოებას, რომ ორივე საკადასტრო კოდით რეგისტრირებული მიწის ნაკვეთის მისამართს წარმოადგენდა ქ. თბილისი, ...ის ... ჩიხი, №6-ის მიმდებარე.

მოსარჩელის მითითებით, მის საკუთრებაში არსებული არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთი უსაფუძვლოდ გახდა დაბეგვრისა და დაჯარიმების საგანი, მაშინ, როდესაც აღნიშნული მიწის

ნაკვეთი წარმოადგენდა საცხოვრებელი მიწის ნაკვეთის ნაწილს და სარგებლობდა ფაქტობრივად შესაბამისი დანიშნულებით. მოსარჩელე მიიჩნევდა, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ არ იქნა გათვალისწინებული დაბეგრილი მიწის ნაკვეთის რეგისტრაციის საფუძვლები, სახელდობრ, ალიარების კომისიის მიერ 2008 წლის 05 ნოემბერს გაცემული საკუთრების მოწმობა, რომელიც დაინტერესებული პირის მფლობელობაში არსებული და საკუთრებაში არსებული მიწის ნაკვეთების მომიჯნავედ ყოფნისა და ერთიან სასაზღვრო მიჯნაში მოქცევის ფაქტის დადასტურების გარეშე არ გაიცემოდა.

ამდენად, ვ. ა-ე მიიჩნევს, რომ მის საკუთრებაში არსებული არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთი იყო მიმაგრებული საცხოვრებელი სახლის მიწის ნაკვეთზე და ექცეოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი შეღავათების პირობებში.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2021 წლის 25 ივნისის გადაწყვეტილებით ვ. ა-ის სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2020 წლის 03 აგვისტოს №011-14007 და 2020 წლის 05 ნოემბრის №01-39876 „საგადასახადო მოთხოვნები“ და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2021 წლის 18 იანვრის №159 ბრძანება.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ საჯარო რეესტრის ამონაწერის საფუძველზე, დადგენილ გარემოებად მიიჩნია, რომ ქ. თბილისში მდებარე №... და №... საკადასტრო კოდებით რეგისტრირებული მიწის ნაკვეთების მესაკუთრეს წარმოადგენდა ვ. ა-ე. ამასთან, №... საკადასტრო კოდით რეგისტრირებულ მიწის ნაკვეთზე არსებული შენობა-ნაგებობ(ებ)ის საერთო ფართი შეადგენდა 143.99 კვ.მ-ს, მათ შორის, საცხოვრებელი ფართი – 67.32 კვ.მ, ამასთანავე, დაადგინა, რომ ვ. ა-ის განცხადების საფუძველზე №... და №... საკადასტრო კოდებით რეგისტრირებული უძრავი ნივთის გაერთიანების შედეგად, მის სახელზე საკუთრების უფლებით აღირიცხა უძრავი ნივთი, რომელსაც მიენიჭა №... საკადასტრო კოდი.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 201-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტზე მითითებით აღნიშნა, რომ ქონების გადასახადის გადამხდელია ფიზიკური პირი. პირი ქონების გადასახადის გადამხდელია მფლობელობაში ან/და სარგებლობაში არსებულ, გარდაცვლილი პირის სახელზე რეგისტრირებულ ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტზე, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ქონებით სარგებლობა ხორციელდება იჯარის, ქირის, უზუფრუქტის ან სხვა ამგვარი სახის ხელშეკრულების საფუძველზე (201.2 მუხ.). მიწაზე ქონების გადასახადის გადამხდელია პირი საგადასახადო წლის 1 აპრილის მდგომარეობით მის საკუთრებაში არსებულ

მინაზე; სახელმწიფო საკუთრებაში არსებულ მინაზე, რომლითაც სარგებლობს ან რომელსაც ფლობს იგი ან/და მის მფლობელობაში ან/და სარგებლობაში არსებულ, გარდაცვლილი პირის სახელზე რეგისტრირებულ მინის ნაკვეთზე, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მინის ნაკვეთით სარგებლობა ხორციელდება იჯარის, ქირის, უზუფრუქტის ან სხვა ამგვარი სახის ხელშეკრულების საფუძველზე (203 მუხ.).

სასამართლომ დამატებით მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტზე და აღნიშნა, რომ მინაზე ქონების გადასახადის დარიცხვის მიზნებისათვის გადასახადის დარიცხვის ერთ-ერთ საფუძველს წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოსთვის საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ მიწოდებული ინფორმაცია, ამავდროულად, საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მონაცემების საფუძველზე საგადასახადო ორგანოს მიერ მინაზე ქონების გადასახადის დარიცხვისას პირი თავისუფლდება მინაზე ქონების გადასახადის დეკლარაციის წარდგენის ვალდებულებისგან. ამ შემთხვევაში საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მონაცემების საფუძველზე პირს წარედგინება „საგადასახადო მოთხოვნა“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით (205. 131 მუხ.).

საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემას მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან საფუძველად დაედო ის გარემოება, რომ ვ. ა-ის საკუთრებაში არსებულ მინის ნაკვეთზე (ს/კ №...), რომელზეც განხორციელდა მისთვის ქონების გადასახადის დარიცხვა, საჯარო რეესტრის ამონაწერის თანახმად, საცხოვრებელი სახლი არ ფიქსირდებოდა. შესაბამისად, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა მიიჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში არ არსებობდა მოსარჩელის მიმართ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „3^ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საშეღავათო რეგულაციის გავრცელების საფუძველი.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „3^ა“ ქვეპუნქტზე მითითებით აღნიშნა, რომ კანონმდებელი ადგენს იმ მინის ნაკვეთის ქონების გადასახადისგან გათავისუფლების გამონაკლის შემთხვევას, რომელიც მიმაგრებულია მუნიციპალიტეტის ადმინისტრაციულ საზღვრებში მდებარე საცხოვრებელ სახლებზე ან/და ავტოფარეხებზე, მუნიციპალიტეტის წარმომადგენლობითი ორგანოს – საკრებულოს მიერ დადგენილი ფართობის ზღვრული ოდენობის ფარგლებში. „ქალაქ თბილისის მუნიციპალიტეტის ტერიტორიაზე ადგილობრივი გადასახადის შემოღების შესახებ“ ქალაქ თბილისის მუნიციპალიტეტის საკრებულოს 2014 წლის 30 დეკემბრის №20-90 დადგენილების მე-5 პუნქტის „ბ“ ქვეპუნ-

ქტის თანახმად კი, ქონების გადასახადისგან თავისუფლდება ქ. თბილისის მუნიციპალიტეტის ტერიტორიაზე მდებარე საცხოვრებელ სახლებზე (გარდა მრავალბინიანი სახლებისა) მიმაგრებული მიწის ნაკვეთის სრული ფართობი.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ ვ. ა-ის საკუთრების უფლებით აღრიცხული უძრავი ნივთების სხვადასხვა საკადასტრო კოდით რეგისტრაცია განპირობებული იყო მათზე მოსარჩელის საკუთრების უფლების სხვადასხვა საფუძვლებით, ერთი მხრივ, ნასყიდობის ხელშეკრულებით, ხოლო, მეორე მხრივ, საკუთრების უფლების მოწმობით, ამასთანავე ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ ხსენებული მიწის ნაკვეთები წარმოადგენდნენ ერთმანეთის მომიჯნავე, ერთიან სასაზღვრო მიჯნაში მოქცეულ მიწის ნაკვეთებს, რომლის დამადასტურებელ მტკიცებულებად მიიჩნია საქმის მასალებში წარმოდგენილი საკადასტრო რუკები. პირველი ინსტანციის სასამართლომ ყურადსაღებად მიიჩნია ის გარემოებაც, რომ ვ. ა-ის განცხადების საფუძველზე №... და №... საკადასტრო კოდით რეგისტრირებული უძრავი ნივთები გაერთიანდა და საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ 2021 წლის 21 მარტს მოსარჩელის სახელზე საკუთრების უფლებით აღირიცხა №... საკადასტრო კოდით რეგისტრირებული უძრავი ნივთი. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულმა კოლეგიამ მიიჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში არსებობდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „3^ე“ პუნქტის შესაბამისად, ვ. ა-ის საკუთრებაში არსებული №... საკადასტრო კოდით რეგისტრირებულ მიწის ნაკვეთის ქონების გადასახადისგან გათავისუფლებისა და სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის საფუძველი.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2021 წლის 25 ივნისის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გასაჩივრდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 01 ივნისის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, უცვლელად დარჩა გასაჩივრებული გადაწყვეტილება.

სააპელაციო პალატამ სრულად გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები და მათი სამართლებრივი შეფასება. სააპელაციო პალატამ კიდევ ერთხელ აღნიშნა, რომ №... და №... საკადასტრო კოდებით რეგისტრირებული ერთიან სივრცეში მოქცეული ნაკვეთების ორ სხვადასხვა მიწის ნაკვეთად რეგისტრაცია განპირობებული იყო მათზე ვ. ა-ის საკუთრების უფლების მოპოვების განსხვავებული საფუძვლებით; კერძოდ, ერთ შემთხვევაში საკუთრების

უფლების რეგისტრაციის საფუძველი იყო ნასყიდობის ხელშეკრულება, ხოლო მეორე შემთხვევაში საკუთრების უფლების მოწმობა. შესაბამისად სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ არსებობდა ვ. ა-ის საკუთრებაში არსებული №... საკადასტრო კოდით რეგისტრირებული მიწის ნაკვეთის ქონების გადასახადისგან გათავისუფლების საფუძველი.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 01 ივნისის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გასაჩივრდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ.

კასატორის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელი არ ეთანხმება სააპელაციო პალატის გასაჩივრებულ განჩინებას და მიიჩნევს, რომ განჩინება მიღებულია საქმის სამართლებრივი და ფაქტობრივი გარემოებების სრულყოფილი გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე. კასატორის მოსაზრებით, განსახილველ შემთხვევაში სააპელაციო პალატამ არასწორად განმარტა და უგულებელყო ის გარემოება, რომ გადასახადის გადამხდელმა, ვ. ა-ემ სარაჯო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოს №... და №... საკადასტრო კოდებით რეგისტრირებული უძრავი ნივთების გაერთიანების საფუძველზე უძრავ ნივთზე საკუთრების უფლების რეგისტრაციის შესახებ მიმართა 2021 წლის 17 მარტს, შესაბამისად, აღნიშნულ თარიღამდე უძრავ ქონებებს ენიჭებოდათ განსხვავებული საკადასტრო კოდები და წარმომადგენდნენ ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელ ქონებებს. ადმინისტრაციული ორგანოს წარმომადგენელი აღნიშნავს, რომ №... საკადასტრო კოდით რეგისტრირებულ უძრავ ქონებაზე საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს ამონაწერში ქონების გადასახადის დარიცხვის დროისთვის საცხოვრებელი სახლი არ ფიქსირდებოდა, შესაბამისად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ სწორად იქნა გამოყენებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ჰ1“ ქვეპუნქტი, რომლის თანახმადაც, შესაბამისი დაბეგვრის ობიექტების მიხედვით ქონების გადასახადისგან გათავისუფლებულია მუნიციპალიტეტის ადმინისტრაციულ საზღვრებში მდებარე საცხოვრებელ სახლებზე ან/და ავტოფარეხებზე მიმაგრებული მიწის ნაკვეთები მუნიციპალიტეტის წარმომადგენლობითი ორგანოს – საკრებულოს მიერ დადგენილი ფართობის ზღვრული ოდენობის ფარგლებში. №... საკადასტრო კოდით რეგისტრირებულ უძრავ ქონებაზე საჯარო რეესტრის ამონაწერში ქონების გადასახადის დარიცხვის დროისთვის საცხოვრებელი სახლი არ ფიქსირდებოდა.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, კასატორის წარმომადგენელი მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დასაშვებია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე, შესაბამისად ითხოვს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პა-

ლატის 2022 წლის 01 ივნისის განჩინების გაუქმებას და ახალი გადაწყვეტილებით ვ. ა-ის სარჩელის უარყოფას.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 29 ივლისის განჩინებით, ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2023 წლის 13 ნოემბრის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მიღებულ იქნა არსებითად განსახილველად; ამავე განჩინებით დადგინდა საკასაციო საჩივრის ზეპირი მოსმენის გარეშე განხილვა.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების, გასაჩივრებული განჩინებისა და საკასაციო საჩივრის საფუძვლების კანონიერების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტების მოსმენის შედეგად თვლის, რომ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

განსახილველ შემთხვევაში შესაფასებელია №... საკადასტრო კოდიტ რეგისტრირებულ მიწის ნაკვეთზე ქონების გადასახადის დარიცხვის შესახებ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2020 წლის 03 აგვისტოს №011-14077 და 2020 წლის 05 ნოემბრის №011-39876 „საგადასახადო მოთხოვნების“ და საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის თაობაზე სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2021 წლის 18 იანვრის №159 ბრძანების კანონიერების საკითხი.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საგადასახადო კანონმდებლობა არეგულირებს საქართველოში გადასახადების დაწესებასთან, შემოღებასთან და გადახდასთან დაკავშირებულ ურთიერთობებს, ასევე საგადასახადო კონტროლის, საგადასახადო პასუხისმგებლობის, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების, საგადასახადო დავის გადანაცვლის პროცესში წარმოშობილ ურთიერთობებს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადის დარიცხვა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისათვის გადასახადის თანხის აღრიცხვასა და ასახვას გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე, რომლის წარმოების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტის მიხედვით, გადასახადის დარიცხვის ერთ-ერთი საფუძველია საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს, სხვა მარეგისტრირებელი

ორგანოს, აგრეთვე მუნიციპალიტეტის ორგანოს მიერ საგადასახადო ორგანოსთვის მიწოდებული ინფორმაცია (მონაცემები), მიწაზე ქონების გადასახადის დარიცხვის მიზნებისთვის.

კოდექსის 204-ე მუხლის მე-5 ნაწილის შესაბამისად, ქონების გადასახადით დაბეგვრის მიზნებისათვის საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს, სხვა მარეგისტრირებელი ორგანოების, აგრეთვე მუნიციპალიტეტების მიერ საგადასახადო ორგანოში წარსადგენი ინფორმაციის ჩამონათვალს და ამ ინფორმაციის საგადასახადო ორგანოში წარდგენის წესს ადგენს საქართველოს მთავრობა.

„ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოს, საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს და სხვა მარეგისტრირებელი ორგანოს მიერ საგადასახადო ორგანოში ინფორმაციის წარდგენის წესის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 28 დეკემბრის №406 დადგენილების პირველი მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 204-ე მუხლის მე-5 ნაწილის შესაბამისად, ქონების გადასახადის ადმინისტრირების მიზნით საჯარო სამართლის იურიდიულმა პირმა – საჯარო რეესტრის ეროვნულმა სააგენტომ ყოველი წლის 10 აპრილამდე შესაბამის საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს მიმდინარე საგადასახადო წლის 1 აპრილის მდგომარეობით მიწის მესაკუთრე პირთა სიები, დანართის შესაბამისად, რომელიც სავალდებულო წესით უნდა შეიცავდეს შემდეგ რეკვიზიტებს: ა) დასახელება/სახელი, გვარი და საიდენტიფიკაციო ნომერი; ბ) მიწის ფართობი და მისამართი; გ) მიწის დანიშნულება (სასოფლო-სამეურნეო, არასასოფლო-სამეურნეო).

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 201-ე მუხლის პირველი ნაწილის დანაწესზე, რომლის „გ“ პუნქტის „გ.ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, ქონების გადასახადის დაბეგვრის ერთ-ერთი ობიექტია ფიზიკური პირი, რომელიც ქონების გადასახადს იხდის, მათ შორის, მის საკუთრებაში არსებულ უძრავ ქონებაზე. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, ამ მუხლის პირველი ნაწილის მიზნებისათვის პირი ქონების გადასახადის გადამხდელია მფლობელობაში ან/და სარგებლობაში არსებულ, გარდაცვლილი პირის სახელზე რეგისტრირებულ ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტზე, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ქონებით სარგებლობა ხორციელდება იჯარის, ქირის, უზუფრუქტის ან სხვა ამგვარი სახის ხელშეკრულების საფუძველზე.

საგადასახადო კოდექსის 205-ე მუხლი ითვალისწინებს ქონების გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წინაპირობებს. ამ მუხლის 13¹ ნაწილის თანახმად, საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მონაცემების საფუძველზე საგადასახადო ორგანოს მიერ მიწაზე ქონე-

ბის გადასახადის დარიცხვისას პირი თავისუფლდება მიწაზე ქონების გადასახადის დეკლარაციის წარდგენის ვალდებულებისაგან. ამ შემთხვევაში საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მონაცემების საფუძველზე პირს წარედგინება საგადასახადო მოთხოვნა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით.

საკაცაციო პალატა განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსი ადგენს გადასახადის გადამხდელის მიერ საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადების გადახდის ვალდებულებას (მუხლი 20). საგადასახადო ვალდებულებად ითვლება პირის ვალდებულება, გადაიხადოს ამ კოდექსით დაწესებული, აგრეთვე ამ კოდექსით დაწესებული და მუნიციპალიტეტის წარმომადგენლობითი ორგანოს მიერ შემოღებული გადასახადი. პირს საგადასახადო ვალდებულება ეკისრება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომლებიც ითვალისწინებს გადასახადის გადახდას (მუხლი 53).

საგადასახადო კოდექსის მე-60 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ამ კოდექსით გათვალისწინებული საერთო-სახელმწიფოებრივი ან ადგილობრივი გადასახადისაგან გათავისუფლება შეიძლება მხოლოდ ამ კოდექსში ცვლილებისა და დამატების შეტანით. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო შეღავათად ითვლება სხვა გადასახადის გადამხდელბთან შედარებით ცალკეული კატეგორიის გადასახადის გადამხდელბისათვის მინიჭებული უპირატესობა, კერძოდ, შესაძლებლობა, გადაიხადონ გადასახადი ნაკლები ოდენობით ან გათავისუფლდნენ გადასახადის გადახდისაგან.

როგორც უკვე აღინიშნა, საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს გადასახადისგან, მათ შორის ქონების გადასახადისგან გათავისუფლების კონკრეტულ შემთხვევებს (მუხლი 206); კერძოდ, ხსენებული მუხლის პირველი ნაწილის „3^ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, შესაბამისი დაბეგვრის ობიექტის მიხედვით ქონების გადასახადისგან გათავისუფლებულია მუნიციპალიტეტის ადმინისტრაციულ საზღვრებში მდებარე საცხოვრებელ სახლებზე ან/და ავტოფარეხებზე მიმაგრებული მიწის ნაკვეთები მუნიციპალიტეტის წარმომადგენლობითი ორგანოს - საკრებულოს მიერ დადგენილი ფართობის ზღვრული ოდენობის ფარგლებში.

„ქალაქ თბილისის მუნიციპალიტეტის ტერიტორიაზე ადგილობრივი გადასახადის შემოღების შესახებ“ ქ. თბილისის მუნიციპალიტეტის საკრებულოს 2014 წლის 30 დეკემბრის №20-90 დადგენილების მე-5 პუნქტის „ბ“ და „გ ქვეპუნქტების თანახმად, ქონების გადასახადისგან თავისუფლდება ქ. თბილისის მუნიციპალიტეტის ტერიტორიაზე მდებარე საცხოვრებელ სახლებზე (გარდა მრავალბინიანი სახლებისა) მიმაგრებული მიწის ნაკვეთის სრული ფართობი.

კონკრეტულ შემთხვევაში, სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემის საფუძველი გახდა საკადასტრო ორგანოს საჯარო რეესტრის მიერ მიწოდებული ინფორმაცია ვ. ა-ისათვის საკუთრებაში არსებულ დასაბეგრ მიწის ნაკვეთზე (საკადასტრო კოდით №...) ქონების გადასახადის გაანგარიშების შესახებ, რის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს, შესაბამისი საკადასტრო პერიოდისთვის დაერიცხა ქონების გადასახადი ჯამში 360 ლარის ოდენობით (ძირითადი).

საქმის მასალებით უდავოდ დადგენილია, რომ №... საკადასტრო კოდით რეგისტრირებულ არასასოფლო-სამეურნეო მიწის ნაკვეთზე „საკადასტრო მოთხოვნის“ წარდგენის მომენტში არ ფიქსირდებოდა შენობა-ნაგებობა და აღნიშნული უძრავი ქონება საჯარო რეესტრში ვ. ა-ის საკუთრების უფლებით რეგისტრირებული იყო ინდივიდუალური საკადასტრო კოდით. საცხოვრებელ სახლზე მიმაგრებულ მიწის ნაკვეთთან ამ ქონების გაერთიანება მოხდა 2021 წლის 21 მარტს (გადასახადის დარიცხვის შემდეგ) საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ, ვ. ა-ის განცხადების საფუძველზე, რის შესაბამისად გაერთიანებულ მიწის ნაკვეთს მიენიჭა ახალი საკადასტრო კოდი (№...) და მის შემდეგ ქონების გადასახადის დარიცხვა არ განხორციელებულა.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს იუსტიციის მინისტრის 2019 წლის 31 დეკემბრის №487 ბრძანებით დამტკიცებული „საჯარო რეესტრის შესახებ ინსტრუქციის“ მე-9 მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, საკადასტრო კოდი არის უძრავი ნივთის უნიკალური საიდენტიფიკაციო კოდი, რომელიც ენიჭება უძრავ ნივთს მასზე საჯარო რეესტრში უფლების რეგისტრაციასთან ერთად. ამავე მუხლის მე-4 პუნქტის თანახმად, მიწის ნაკვეთის საკადასტრო გეგმა არის მიწის ნაკვეთის საკადასტრო და გრაფიკული მონაცემების ამსახველი დოკუმენტი, რომელიც შეიცავს ინფორმაციას მიწის ნაკვეთის საკადასტრო კოდის, მისი ფართობის, კონფიგურაციის, დანიშნულების, საკოორდინატო ბადის, მიწის ნაკვეთზე განთავსებული შენობა-ნაგებობებისა (აშენებული, მშენებარე, დანგრეული) და მათი სართულიანობის, ასევე, ამ მიწის ნაკვეთზე იმ უფლებებისა და შეზღუდვების შესახებ, რომელთა საკადასტრო მონაცემებიც რეგისტრირებულია საჯარო რეესტრში.

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ საკადასტრო კოდი არის უძრავი ნივთის უნიკალური საიდენტიფიკაციო მონაცემი, რომელიც ენიჭება უძრავ ნივთს მასზე საჯარო რეესტრში უფლების რეგისტრაციასთან ერთად. სწორედ საკადასტრო კოდი საკადასტრო გეგმასთან ერთად არის მიწის ნაკვეთის სამართლებრივი მდგომარეობის განსაზღვრის საფუძველი, რაც ერთ მიწის ნაკვეთს განასხვავებს სხვა მიწის ნაკვეთებისგან, გამოყოფს და ინდივიდუალურად წარმოაჩენს მას, ამას-

თან ასახავს ინფორმაციას მიწის ნაკვეთის ფართობის, კონფიგურაციის, დანიშნულების, ადგილმდებარეობის, მიწის ნაკვეთზე განთავსებული შენობა-ნაგებობებისა (აშენებული, მშენებარე, დანგრეული) და მათი სართულიანობის, ასევე, ამ მიწის ნაკვეთზე იმ უფლებებისა და შეზღუდვების შესახებ, რომელთა საკადასტრო მონაცემებიც რეგისტრირებულია საჯარო რეესტრში.

საკასაციო პალატის მოსაზრებით, №... და №... საკადასტრო კოდეზით რეგისტრირებული მიწის ნაკვეთების მომიჯნავედ მდებარეობა არ ადასტურებს დაბეგვრის ობიექტის, №... საკადასტრო კოდით რეგისტრირებული მიწის ნაკვეთის საცხოვრებელ სახლზე მიმაგრების ფაქტს. ორივე მიწის ნაკვეთს 2021 წლის 21 მარტამდე გააჩნდა ინდივიდუალური საკადასტრო კოდი, რაც გამორიცხავდა მათ ერთ ნაკვეთად მიჩნევას. №... საკადასტრო კოდით რეგისტრირებულ მიწის ნაკვეთზე საგადასახადო შეღავათის გავრცელება გამოიწვია მასზე არსებულმა საცხოვრებელმა ფართმა, რაც შეეხება №... საკადასტრო კოდით რეგისტრირებულ მიწის ნაკვეთს, შეიძლება იგი წარმოადგენდა №... საკადასტრო კოდით რეგისტრირებული მიწის ნაკვეთის მომიჯნავეს, თუმცა აღნიშნული გარემოება ვერ გახდება მიწის ნაკვეთის, როგორც დამოუკიდებელი სამოქალაქო ბრუნვის ობიექტის, საგადასახადო დაბეგვრიდან გათავისუფლების საფუძველი. ამასთანავე ყურადსაღებია, რომ №... საკადასტრო კოდით რეგისტრირებული მიწის ნაკვეთის საკადასტრო გეგმაზე არ არის დატანილი შენობა-ნაგებობანი, რაც გამორიცხავს მასზე შენობა-ნაგებობების არსებობის ფაქტს. მიწის ნაკვეთთა ინდივიდუალურად, ერთმანეთისაგან დამოუკიდებლად არსებობას ადასტურებს საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს ამონაწერში არსებული ინფორმაცია იმის შესახებ, რომ №... საკადასტრო კოდით რეგისტრირებულ მიწის ნაკვეთზე საკუთრების უფლების მოპოვების საფუძველი იყო უძრავი ქონების ნასყიდობის ხელშეკრულება, ხოლო №... საკადასტრო კოდით რეგისტრირებულ მიწის ნაკვეთზე – საკუთრების უფლების მონაშთი №1720, რომელიც ქ. თბილისის საკრებულოს მიერ დამოწმდა 2008 წლის 05 ნოემბერს, შესაბამისად, ორივე მიწის ნაკვეთზე განსხვავებული საფუძვლით აისახა ვ. ა-ის საკუთრების უფლება.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ არ არსებობდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ჰ“ ქვეპუნქტით დადგენილი საგადასახადო შეღავათის განსახილველ შემთხვევაზე გავრცელების კანონისმიერი წინაპირობები. შესაბამისად, მოსარჩელე, როგორც გადასახადის გადამხდელი ვალდებული იყო №... საკადასტრო კოდით რეგისტრირებულ მიწის ნაკვეთზე შესაბამის საანგარიშო პერიოდში გადაეხადა ქონების გადასახადი, რომლის დარიცხვა საჯარო რეესტრის მიერ მიწოდებული

ინფორმაციის საფუძველზე, საგადასახადო ორგანოს მიერ მართებულიად განხორციელდა.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ გადანყვეტილება ყოველთვის ჩაითვლება კანონის დარღვევით მიღებულად, თუ გადანყვეტილება იურიდიულად არ არის საკმარისად დასაბუთებული (გადანყვეტილების გაუქმების აბსოლუტური საფუძველი). საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 411-ე მუხლის შესაბამისად საკასაციო სასამართლო თავად მიიღებს გადანყვეტილებას საქმეზე, თუ არ არსებობს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412-ე მუხლით გათვალისწინებული გადანყვეტილების გაუქმებისა და საქმის სააპელაციო სასამართლოში ხელახალი განხილვისათვის დაბრუნების საფუძველი. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და მათი სამართლებრივი ანალიზის გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დასაბუთებულია, შესაბამისად იგი უნდა დაკმაყოფილდეს, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის გასაჩივრებული განჩინება და ახალი გადანყვეტილებით ვ. ა-ის სარჩელი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

ვინაიდან, მოცემულ საქმეზე საკასაციო სასამართლოს მიერ გასაჩივრებული განჩინების გაუქმებით მიღებულია ახალი გადანყვეტილება სარჩელის უარყოფის შესახებ, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, ვ. ა-ის მიერ პირველი ინსტანციის სასამართლოში სარჩელზე გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი ჩაითვალოს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილად.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

გ ა დ ა ნ ყ ვ ი ტ ა :

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;

2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 01 ივნისის განჩინება და მიღებულ იქნას ახალი გადანყვეტილება;

3. ვ. ა-ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს;

4. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადანყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

**დოკუმენტურად დაუდასტურებელი ხარჯების
არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების გარეშე
საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის თაობაზე
აქტის კანონიერება**

**განჩინება
საქართველოს სახელმით**

№ბს-902(კ-19)

15 აპრილი, 2024 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატამ**

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

დავის საგანი: დოკუმენტურად დაუდასტურებელი ხარჯების არა-პირდაპირი მეთოდით განსაზღვრა, ადმინისტრაციული საჩივრის ფარგლებში

აღწერილობითი ნაწილი:

შპს „...მ“ სარჩელით მიმართა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ. შპს „...მ“ სარჩელის დაზუსტების შემდგომ მოითხოვა: სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 06.12.2016წ. საგადასახადო შემონმების შუალედური აქტის საფუძველზე 07.12.2016წ. გამოცემული №34969 ბრძანებისა და ამ ბრძანების შესაბამისად წარდგენილი 07.12.2016წ. №027-36 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 17.02.2017წ. №3877 ბრძანების ბათილად ცნობა შპს „...ს“ საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 24.03.2017წ. გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა №14167/2/17 საჩივართან დაკავშირებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 31.03.2017წ. დასკვნის საფუძველზე 05.04.2017წ. გამოცემული №9045 ბრძანებისა და ამ ბრძანების შედეგად წარდგენილი 06.04.2017წ. №027-6 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 25.05.2017წ. №14005 ბრძანების ბათილად ცნობა შპს „...ს“ საჩივრის განხილვას და დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 19.06.2017წ. აქ-

ტის საფუძველზე 23.06.2017წ. გამოცემული №17071 ბრძანებისა და ამ ბრძანების შედეგად წარდგენილი 23.06.2017წ. №027-12 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 10.08.2017წ. №21086 ბრძანების ბათილად ცნობა შპს „...ს“ საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 21.06.2017წ. საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე 28.06.2017წ. გამოცემული №17354 ბრძანებისა და ამ ბრძანების შესაბამისად წარდგენილი 28.06.2017წ. №027-13 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 10.08.2017წ. №21084 ბრძანების ბათილად ცნობა შპს „...ს“ საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 21.09.2017წ. გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა №4089/2/2017 და №4493/2/2017 საჩივრებთან დაკავშირებით.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 01.09.2016 წ. №25441 ბრძანებით დაინიშნა შპს „...ს“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება და შესამოწმებელ პერიოდად განისაზღვრა 01.01.2013 წ. – 01.08.2016 წ. პერიოდი. შემოწმების შედეგად, 01.01.2013 წ. - 01.01.2014 წ. პერიოდზე შედგენილ იქნა საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი, ხოლო 01.01.2014 წ. – 01.08.2016 წ. პერიოდზე – საბოლოო საგადასახადო შემოწმების აქტი. შუალედური აქტის საფუძველზე დამატებით დარიცხულ იქნა 1 397 019,01 ლარი, ხოლო საბოლოო აქტის საფუძველზე – 2 447 174,48 ლარი. სულ საგადასახადო შემოწმებით გადასახადები და საგადასახადო სანქციები დამატებით დარიცხულ იქნა 3 844 193,49 ლარის ოდენობით. შემოწმების აქტების თანახმად, შემოწმებულ პერიოდში ადგილობრივ ბაზარზე ფიზიკური პირებისაგან ...ის შესყიდვის, გადამუშავებისა და ექსპორტის შედეგად შპს „...ს“ ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავალი შეადგენდა 13 151 323 ლარს, ხოლო შეძენაზე გაწეული გამოსაქვითი ხარჯები 136 261 ლარს ანუ, მხოლოდ 1%-ს. შემოწმების აქტებში გადამხდელის მიერ მიღებული შემოსავლის ხელფასად ან დივიდენდად ჩათვლა არ განხორციელებულა. შემოწმების აქტის მიხედვით, მიუხედავად იმისა, რომ გადამხდელს სრულად გააჩნდა ნედლეულის შესყიდვის დამადასტურებელი დოკუმენტები, დადგენილი მოთხოვნებისადმი შეუსაბამობის საფუძველით, ამ დოკუმენტებით ნედლეულზე გაწეული ხარჯები გამოქვითვას არ დაექვემდებარა. აუდიტის დეპარტამენტის მოსაზრებით, იმის გამო, რომ ნედლეულზე გაწეულ ხარჯებზე გადამხდელის მიერ წარდგენილი დოკუმენტები დადგენილ მოთხოვნებს არ შეესაბამებოდა, დაუშვებელი იყო ხარჯების გამოქვითვა არაპირდაპირი მეთოდით. შემოსავლების სამსახურისა და დავე-

ბის განხილვის საბჭოს გადანყვეტილებების თანახმად, დოკუმენტურად დაუდასტურებელი ხარჯები უნდა გამოიქვითოს შემოსავლების სამსახურის უფროსის 02.02.2012წ. №1162 ბრძანებით დამტკიცებული №0256 სიტუაციური სახელმძღვანელოს მიხედვით. აუდიტის დეპარტამენტი თვლის, რომ ამ გადანყვეტილებების მიხედვით, დოკუმენტურად დაუდასტურებელ ხარჯებს არ განეკუთვნება ხარჯები, რომლებზეც გადამხდელმა წარადგინა ყალბი დოკუმენტები.

მოსარჩელე აღნიშნავს, რომ მის მიერ განხორციელებული შესყიდვის ოპერაციები რეალური იყო, მაგრამ შესაბამისი დოკუმენტების ხარვეზიანობის პირობებში ხარჯების გამოქვითვა უნდა მომხდარიყო არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, ვინაიდან საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, მიუხედავად იმისა ხარჯზე საერთოდ არ არსებობს დოკუმენტი თუ ხარჯზე არსებობს კანონშეუსაბამო დოკუმენტი, ხარჯი დოკუმენტურად დაუდასტურებლად ითვლება. ამასთან, განეული ხარჯის რეალურად არსებობის შემთხვევაში, არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების წინაპირობა სწორედ პირდაპირი მეთოდით (ანუ პირველადი დოკუმენტებით) განეული ხარჯების გამოქვითვის შეუძლებლობაა. ადმინისტრაციულ საჩივრებში მოსარჩელემ ითხოვა, რომ ...ის ექსპორტის მოცულობიდან გამომდინარე დადგენილიყო საჭირო ...ის ნედლეულის ოდენობა და შესაბამისად, არაპირდაპირი მეთოდით განსაზღვრულიყო შპს „...ს“ საგადასახადო ვალდებულება, თუმცა დავის განმხილველმა ორგანოებმა უარყვეს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების შესაძლებლობა და დარიცხვა განხორციელდა №0256 სიტუაციური სახელმძღვანელოს მიხედვით, რომელიც საგადასახადო ორგანოების მოსაზრებით, შესყიდვის დოკუმენტაციის გაყალბებისას გამორიცხავდა ნედლეულის შეძენაზე განეული ხარჯების არაპირდაპირი მეთოდით გამოთვლის შესაძლებლობას. ვინაიდან აუდიტის დეპარტამენტის მიერ შესყიდვის აქტები, მათი გაყალბების საკითხის გამოსარკვევად, გადაგზავნილ იქნა საგამოძიებო სამსახურში და აუდიტის დეპარტამენტი დარიცხული თანხების გადასაანგარიშებლად გამოძიების შედეგებს ელოდებოდა, გამოსაქვითი ხარჯების არაპირდაპირი მეთოდით განსაზღვრა არ მოხდა. მოსარჩელემ მიუთითა სასამართლოს მსგავს პრაქტიკაზე და აღნიშნა, რომ ყალბი შესყიდვის დოკუმენტების დამზადება, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნებისათვის, გამორიცხავს ასეთი დოკუმენტების ხარჯის დამადასტურებელ დოკუმენტებად მიჩნევის შესაძლებლობას, თუმცა ყალბი დოკუმენტის დამზადება არ ქმნის არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების დამბრკოლებელ საფუძველს, მით უფრო მაშინ როდესაც ანალოგიურ შემთხვევებში – ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტების არარსებობისას, საგადასახადო ორგანო მიმართავს საგადასახადო ვალდებულე-

ბის განსაზღვრის არაპირდაპირ მეთოდს. მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ გადასახადის გადამხდელების უთანასწორო პირობებში ჩაყენებას არ ამართლებს ყალბი შესყიდვის დოკუმენტის დამზადების ფაქტი, იგი განეკუთვნება საგამოძიებო ორგანოს კვლევისა და შეფასების საგანს, საგადასახადო ორგანომ კი არსებული ფაქტობრივი გარემოებები უნდა შეაფასოს ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტის არარსებობის ქრილში. არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების თვალსაზრისით, გავლენას არ უნდა ახდენდეს დოკუმენტის ხარვეზებით შედგენის თუ გაყალბების ფაქტები, მით უფრო იმ პირობებში, როდესაც პროდუქციის შესყიდვა/მოპოვება სადავო არ არის, ამასთანავე, არ დგინდება საქონლის უსასყიდლოდ მიღების ფაქტი. საგადასახადო დაბეგვრის თვალსაზრისით, არაპირდაპირი მეთოდი გადასახადის გადამხდელისათვის ერთგვარი სასჯელია, ვინაიდან მისი გამოყენებისას როგორც წესი საგადასახადო ვალდებულება მაქსიმუმისაკენ მრგვალდება. სწორედ ამიტომ არის, რომ კოდექსის 49-ე მუხლის 1-ლი პუნქტის „ე“ ქვეპუნქტში და 73-ე მუხლის მე-5 პუნქტში განსაზღვრულია პირობები, როდესაც საგადასახადო ორგანოს შეუძლია არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენება. ამ პირობათაგან უმთავრესია შემთხვევა, როდესაც პირს არ აქვს სააღრიცხვო დოკუმენტაცია ან სააღრიცხვო დოკუმენტაციით შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის დადგენა. სააღრიცხვო დოკუმენტაციით დაბეგვრის ობიექტის დადგენის შეუძლებლობას უთანაბრდება შემთხვევა, როდესაც სააღრიცხვო დოკუმენტაცია არსებობს, მაგრამ მისი არასათანადოობის, არასანდოობის ან/და გაყალბების გამო დაუშვებელია მათი პირდაპირი მეთოდით დაბეგვრის ობიექტის განსაზღვრის მიზნით გამოყენება. საკუთრივ არაპირდაპირი მეთოდით კი დაბეგვრის ობიექტის განსაზღვრა გადამხდელის საქმიანობის ამსახველი, გარკვეული სანდო ინფორმაციის არსებობის შემთხვევაში, ყოველთვის შესაძლებელია, ამგვარად განსაზღვრული დაბეგვრის ობიექტის რეალობასთან მიახლოება დამოკიდებულია როგორც ინფორმაციის მოცულობასა და ხარისხზე, ისე მისი დამუშავების ხერხებზე და აუდიტორის კვალიფიკაციასა და ობიექტურობაზე. მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ შემომწმების აქტში გათვალისწინებული არ იქნა აგრეთვე შესამოწმებელ პერიოდში განეული ალტერნატიული აუდიტორული ხარჯი 20 000 ლარის ოდენობით. გადამხდელმა აუდიტის დეპარტამენტში წარსადგენი დოკუმენტაციის შესწავლისას აღმოაჩინა, რომ მას დეკლარირებული არ ჰქონდა და არც შემომწმებას გამოუვლენია ალტერნატიული საგადასახადო შემომწმების ჩატარებისათვის განეული ხარჯი, რაზეც არსებობდა შესაბამისი ხელშეკრულება და საბანკო ამონაწერი. მოცემული დოკუმენტაცია გადაანგარიშების პერიოდში გადამხდელის მიერ წარდგენილ იქნა აუდიტის დეპარტამენტში, მაგრამ აუდიტის დეპარტამენტმა

მითითებული ხარჯი გამოქვითვებში არ გაითვალისწინა. გადამხდელმა მოითხოვა ზემოაღნიშნული ხარჯის გამოქვითვებში გათვალისწინება და აღნიშნა, რომ შესაბამისი შემონმების შედეგები არ არის აღიარებული, მიმდინარეობს საგადასახადო დავა, რის გამო მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოებს აუდიტის დეპარტამენტისათვის უნდა დაევალებინათ სადავო ხარჯის გამოქვითვებში გათვალისწინება.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 24.09.2018წ. გადაწყვეტილებით შპს „...ს“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა, რაც შპს „...ს“ მიერ გასაჩივრდა სააპელაციო წესით.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოში მიმდინარე სამართალწარმოებისას შპს „...მ“ განცხადებით მიმართა სასამართლოს და წარუდგინა შემოსავლების სამსახურისა და აუდიტის დეპარტამენტის მიერ 04.12.2018წ. გამოცემული შემდეგი დოკუმენტაცია: კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნა №027-11, №34657 ბრძანება, №1399 დასკვნა, №027-10 კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნა, №34654 ბრძანება და №1378 დასკვნა, რომელთა საფუძველზე შპს „...სთვის“ დარიცხული გადასახადის ძირითადი თანხები 69 513 ლარამდე შემცირდა.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 10.01.2019წ. განჩინებით სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, უცვლელად დარჩა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 24.09.2018წ. გადაწყვეტილება.

სააპელაციო პალატამ მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლზე, რომლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს კომპეტენციას განეკუთვნება გადასახადების გამოანგარიშების სისწორისა და სისრულის კონტროლი, შემონმების ჩატარება, გამოვლენილ შეუსაბამობებზე კანონით დადგენილი წესით რეაგირება, გადასახადის შესაბამისი ოდენობების დარიცხვა. სააპელაციო პალატამ ყურადღება გაამახვილა გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულებათა ჯეროვნად შესრულებისა და ხარჯების დოკუმენტურად აღრიცხვის საჭიროებაზე. პალატამ მიიჩნია, რომ თუ ბუღალტერია არ არის ნაწარმოები ან/და ობიექტური მიზეზების გამო განადგურებულია, საგადასახადო ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში უფლება აქვს მიიღოს გადაწყვეტილება მენარმის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისთვის პირდაპირი თუ არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების თაობაზე. პალატამ აღნიშნა, რომ საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს პირის საგადასახადო ვალდებულებები განსაზღვროს არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების, პირის შესახებ ინფორმაციის მისი საქმიანობის სხვა საგადასახადო პერიოდთან ან სხვა ამგვარ

რი გადასახადის გადამხდელის შესახებ მონაცემების შედარების, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე), თუ პირს არ აქვს სააღრიცხვო დოკუმენტაცია ან სააღრიცხვო დოკუმენტაციით შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის დადგენა. პალატის მოსაზრებით, იმ პირობებში, როდესაც გადასახადის გადამხდელს არ აქვს ან არასწორად აქვს ნაწარმოები ბუღალტერია და საგადასახადო კოდექსის 73.5 მუხლის გათვალისწინებული მეთოდის გამოყენების გარეშე შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების სისწორის გადამოწმება, საგადასახადო ორგანოს მიერ დარიცხული თანხების საფუძვლიანობისა და მართლზომიერების საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებთან შეუსაბამობის დადასტურების ტვირთი გადასახადის გადამხდელის მხარეზეა.

პალატამ ყურადღება გაამახვილა სააპელაციო სასამართლოში წარდგენილ დოკუმენტებზე (შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 04.12.2018წ. №34657 და №34654 ბრძანებებზე და სხვ.), რომელთა მიხედვით დადგენილია, რომ საგადასახადო ორგანომ შპს „...ს“ მიმართ სასამართლოში დავის განხილვის მიმდინარეობისას სადავო პერიოდში საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით გამოიყენა გამოძიების მიერ დადასტურებულ ოპერაციებზე შედგენილი შესყიდვის აქტები (პირდაპირი მეთოდი), ხოლო დაუდგენელ ოპერაციებთან მიმართებაში დარიცხვის არაპირდაპირი მეთოდი, რის შედეგად შპს „...ს“ ბიუჯეტის წინაშე დარიცხული გადასახადი შეუმცირდა 69513 ლარამდე. ამასთანავე, მეწარმე არ ეთანხმება შემცირებულ საგადასახადო ვალდებულებასაც (საგადასახადო დავალიანების გაანგარიშების ხერხს) და ამ მიმართებით დავას აგრძელებს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში. პალატამ კიდევ ერთხელ აღნიშნა, რომ იმ პირობებში, როდესაც მეწარმეს არ გააჩნია საბუღალტრო დოკუმენტაცია ან დოკუმენტების ნაწილი ვერ აკმაყოფილებს საგადასახადო კოდექსის 72-ე მუხლის მოთხოვნებს, დაბეგვრის ობიექტისა და საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის მიზნით ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯის არაპირდაპირი მეთოდით დაანგარიშების შემთხვევაში (იხ. სიტუაციური სახელმძღვანელო №0256) უკანონობის მტკიცების ტვირთი გადასახადის გადამხდელს ეკისრება, ამ კუთხით რაიმე მტკიცებულება შპს-ს სასამართლოში არ წარუდგენია. ამასთან, ახალი საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის თაობაზე შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონიერებასთან დაკავშირებით შპს დავას აგრძელებს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში.

რაც შეეხება ალტერნატიული აუდიტისათვის გადახდილი 20000 ლარის ხარჯად გამოქვითვის საფუძვლიანობას, პალატამ აღნიშნა, რომ

საგადასახადო კოდექსის 105-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის თანახმად გამოიქვითვას არ ექვემდებარება. პალატამ ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ 06.12.2016წ. შუალედური შემოწმების აქტი არ მოიცავდა სადავო საკითხს, ამასთან, არც მენარმეს მიუთითებია აღნიშნული საკითხზე შემოსავლების სამსახურში წარდგენილ საჩივარში და შესაბამისად, ვერც შემოსავლების სამსახურის 17.02.2017წ. №3877 ბრძანებაში აისახებოდა აღნიშნულთან დაკავშირებული მსჯელობა. სააპელაციო პალატამ დადასტურებულად მიიჩნია, რომ იმ საკითხის შეფასება, რაც მენარმის მიერ თავდაპირველად წარდგენილი საჩივრის ფარგლებში, შემოწმების აქტის გასაჩივრებისას სადავოდ არ გაუხდია, არ წარმოადგენდა აუდიტის დეპარტამენტის განხილვის საგანს, ამდენად, სახეზე იყო საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევა. შესაბამისად, სააპელაციო პალატამ აპელანტის მოთხოვნები დაუსაბუთებლად მიიჩნია.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს 10.01.2019წ. განჩინება საკაცაციო წესით გაასაჩივრა შპს „...მ“ და მოითხოვა: ალტერნატიული საგადასახადო შემოწმების ჩასატარებლად განეული ხარჯების ერთობლივი შემოსავლიდან არგამოქვითვის ნაწილში, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 06.12.2016წ. საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტის საფუძველზე 07.12.2016წ. გამოცემული №34969 ბრძანებისა და ამ ბრძანების შესაბამისად წარდგენილი 07.12.2016წ. №027-36 საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 17.02.2017წ. №3877 ბრძანების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 24.03.2017წ. გადანყვეტილების (№ 14167/2/17 საჩივართან დაკავშირებით), სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 31.03.2017წ. დასკვნის საფუძველზე 05.04.2017წ. გამოცემული №9045 ბრძანებისა და ამ ბრძანების შედეგად წარდგენილი 06.04.2017წ. №027-6 საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 05.05.2017წ. №14005 ბრძანების, №4089/2/2017 და №4493/2/2017წ. საჩივრებთან დაკავშირებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 21.09.2017 წ. გადანყვეტილების ბათილად ცნობა და სსიპ შემოსავლების სამსახურისთვის საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა გამოკვლევის შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის დავალება. კასატრომა ასევე მოითხოვა – ...ის ნედლეულის შესყიდვისთვის განეული ხარჯების, მათი შესყიდვის დოკუმენტების არარსებო-

ბისა და მათი ნამდვილობის დაუდასტურებლობის საფუძველით, არაპირდაპირი მეთოდით არგამოქვითვის ნაწილში საქმის წარმოების შეწყვეტა. კასატორმა მოითხოვა აგრეთვე სასკ-ის 10.2 მუხლის საფუძველზე, მოწინააღმდეგე მხარეებისთვის შპს „...ს“ მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის – 12000 ლარის გადახდის დაკისრება.

კასატორმა აღნიშნა, რომ სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული განჩინების 4.2.2 პუნქტში არსებული მითითება ალტერნატიული აუდიტისთვის გადახდილი 2000 ლარის ხარჯად გამოქვითვის შესახებ ცალსახად არასწორია, ალტერნატიული აუდიტისთვის ხარჯად განეული იქნა არა 2 000, არამედ 20 000 ლარი, ამასთან, ალტერნატიული აუდიტით შემომხდა 2011-2012 წლები, თუმცა თვით შეფასება და ხარჯის ფაქტობრივი განევა 2013 წელს მოხდა, რაც უდავოა, თუმცა მოპასუხეები მიიჩნევენ, რომ შპს „...ს“ თავდაპირველ საჩივარში არ იქნა გამოკვეთილი ალტერნატიული აუდიტისთვის განეული ხარჯების ჩათვლის საკითხი, რის გამო საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ზ“ და „თ“ ქვეპუნქტების შესაბამისად გამოირიცხებოდა შემდგომში ამ საკითხის სადავოდ გახდომის შემთხვევაში მასზე არსებითად მსჯელობის შესაძლებლობა. კასატორი მოპასუხეთა ამ მოსაზრებას არ იზიარებს და მიიჩნევს, რომ დავის განმხილველ ორგანოებს, საგადასახადო მოთხოვნაში მითითებული მთლიანი თანხის გასაჩივრების პირობებში, შეეძლოთ აუდიტის დეპარტამენტისთვის წარდგენილი მტკიცებულებების საფუძველზე დარიცხული თანხების კორექტირების დავალება. სააპელაციო საჩივარში შესაბამისი დასაბუთების მიუხედავად, სააპელაციო სასამართლომ შპს „...ს“ არგუმენტაციაზე არ იმსჯელა, რითაც დაირღვა დასაბუთებული გადაწყვეტილების მიღების უფლება.

კასატორი თვლის, რომ ერთობლივი შემოსავლიდან ხარჯების არაპირდაპირი მეთოდით გამოქვითვის ნაწილში სააპელაციო სასამართლოს დავა არსებითად არ უნდა განეხილა, რადგან სადავო საკითხზე აუდიტის დეპარტამენტმა თვითონ შეიცვალა პოზიცია და კასატორის ინტერესების შესაბამისად საგადასახადო მოთხოვნის კორექტირება მოხდა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, რომლითაც თავდაპირველი შემომხების აქტების საფუძველზე დარიცხული გადასახადის ძირითადი თანხა 1 908 943 ლარიდან 69 513 ლარამდე შემცირდა. კასატორი მიიჩნევს, რომ აუდიტის დეპარტამენტის მიერ მიდგომის შეცვლის საფუძველზე, მის მიერვე დარიცხული თანხების კორექტირების შედეგად არაპირდაპირი მეთოდით ხარჯების გამოქვითვა-არგამოქვითვის ნაწილში დავა ამოიწურა, შესაბამისად, სსსკ-ის 272-ე მუხლის „ა1“ ქვეპუნქტის თანახმად აღარ არსებობს დავის საგანი და საქმის ამ ნაწილში წარმოება უნდა შეწყდეს.

რაც შეეხება მოწინააღმდეგე მხარისთვის საპროცესო ხარჯების და-

კისრების საკითხს, კასატორი აღნიშნავს, რომ სასამართლოსთვის სარჩელით მიმართვა განაპირობა ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ სადავო აქტების საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არასრულყოფილად შესწავლის შედეგად გამოცემამ. ამდენად, ვინაიდან მონინალმდეგე მხარეთა მიერ გადაწყვეტილებები მიღებული იქნა საქმის გარემოებების სათანადო კვლევისა და შეფასების გარეშე, რამაც განაპირობა სააპროცესო ხარჯების განევა, კასატორი თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლოს უნდა ეხელმძღვანელა სასაკ-ის 10.2 მუხლის დანაწესით და მოპასუხეებისთვის უნდა დაეკისრებინა შპს „...ს“ მიერ პირველ ინსტანციაში გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის – 5000 ლარის, ასევე სააპელაციო სასამართლოში გადახდილი ბაჟის – 7000 ლარის ანაზღაურება.

მონინალმდეგე მხარემ სსიპ შემოსავლების სამსახურმა საკასაციო საჩივრის საფუძველები არ ცნო. სსიპ შემოსავლების სამსახურმა საკასაციო სასამართლოს წარუდგინა შესაგებელი საკასაციო საჩივარზე, რომელშიც აღნიშნა, რომ დავის საგანს შეადგენს: 1. ნედლეულის (...ის) შეძენაზე განეული ხარჯის დოკუმენტურად დაუდასტურებლობის გამო გამოქვითვების შემცირება; 2. ახლად აღმოჩენილი/გამოვლენილი გარემოების საფუძველით ალტერნატიული საგადასახადო შემოწმების ჩასატარებლად განეული ხარჯის გამოქვითვებში გაუთვალისწინებლობა (განუხილველად დატოვება). საგადასახადო კოდექსის 72-ე მუხლის თანახმად, პირველადი საგადასახადო დოკუმენტი არის წერილობითი დოკუმენტი, რომლითაც შესაძლებელია სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეთა იდენტიფიცირება, აქვს თარიღი და მოიცავს მოწოდებული საქონლის/განეული მომსახურების ჩამონათვალსა და ღირებულებას. ამდენად, ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტი უნდა აკმაყოფილებდეს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ მოთხოვნებს, წინააღმდეგ შემთხვევაში იგი არ შეიძლება გახდეს ერთობლივი შემოსავლიდან ხარჯების გამოქვითვის საფუძველი. შემოწმების მიმდინარეობისას გადამხდელის მიერ წარდგენილი შესყიდვის აქტები (ჟურნალები) არ პასუხობდა დადგენილ მოთხოვნებს, აღნიშნული დოკუმენტაცია აუდიტის დეპარტამენტის მიერ გაგზავნილ იქნა ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურში. შესაგებლის ავტორი აღნიშნავს, რომ სააპელაციო პალატამ მართებულად გაამახვილა ყურადღება სააპელაციო სასამართლოში წარდგენილ დოკუმენტებზე (შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 04.12.186. №34657 და №34654 ბრძანებებზე და სხვ.), რომელთა მიხედვით დგინდება, რომ საგადასახადო ორგანომ შპს „...ს“ სასამართლოში დავის განხილვის მიმდინარეობისას შეუმცირა დარიცხული თანხები, ვინაიდან მენარმე არ ეთანხმებოდა შემცირებულ საგადასახადო ვალდებულებასაც და ით-

ხოვდა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადანყვეტილების სრულად გაუქმებას და არა საქმის წარმოების შეწყვეტას (თუნდაც ნაწილობრივ, როგორც ამჟამად აქვს საკასაციო საჩივარში მოთხოვნა ჩამოყალიბებული), სასამართლოს მიერ კანონიერად არ დაკმაყოფილდა აპელანტის მოთხოვნა პირველ სადავო საკითხთან დაკავშირებით.

რაც შეეხება ახლად აღმოჩენილი/გამოვლენილი გარემოების საფუძვლით ალტერნატიული საგადასახადო შემონმების ჩასატარებლად გაწეული ხარჯის გამოქვითვებში გაუთვალისწინებლობას (განუხილველად დატოვებას), აღნიშნული ესადაგება საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის მოთხოვნას, რომლის თანახმად 30 დღიანი ვადის გასვლის შემდეგ დავის დაწყება დასაშვებია ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოებების ან მტკიცებულებების საფუძვლით. გადამხდელის მიერ შესაბამის პერიოდში მოგების გადასახადის დეკლარაციის მიხედვით არ ყოფილა გამოქვითული ალტერნატიული საგადასახადო შემონმების ჩატარებისათვის გაწეული ხარჯი და არც შემონმების პროცესში ყოფილა წარდგენილი ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია. შესაბამისი დოკუმენტაცია გადამხდელმა წარადგინა მხოლოდ გადაანგარიშებისას, რასაც შემოსავლების სამსახურის შესაბამისი ბრძანება გადაანგარიშების შესახებ არ ითვალისწინებდა. ხარჯის განევა განხორციელდა შემონმებულ პერიოდში 01.01.13-01.01.14წწ., ხოლო შემონმება ჩატარდა 2016 წელს, შესაბამისად შემონმების მომენტისათვის გადამხდელისათვის ცნობილი იყო ასეთი ხარჯის არსებობის შესახებ, რაც გამორიცხავს მის ახლად აღმოჩენილ გარემოებად მიჩნევის შესაძლებლობას.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო პალატა საქმის მასალების შესწავლისა და საკასაციო საჩივრის კანონიერების შემონმების შედეგად თვლის, რომ შპს „...“ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმის მასალებით დასტურდება, რომ შპს „...“ მენარმე სუბიექტად რეგისტრირებულია 2009 წლიდან, მისი საქმიანობის საგანია ადგილობრივ ბაზარზე ფიზიკური პირებისაგან ...ის შეძენა, გადამუშავება და ...ის რეალიზაცია ექსპორტის გზით, ასევე ადგილობრივ ბაზარზე ...ის რეალიზაცია. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 01.09.2016წ. №25441 ბრძანებით დაინიშნა შპს „...“ საქმიანობის საგადასახადო შემონმება. შემონმების შედეგად გამოიცა 06.12.2016წ. საგადასახადო შემონმების შუალედური აქტი, რომლის საფუძველზეც შედგა 07.12.2016წ. №34969 ბრძანება და 07.12.2016წ. №027-36 საგადასახადო მოთხოვნა. აღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნის მიხედვით,

შპს „...ს“ გადასახდელად დაერიცხა სულ 1 397 019 ლ., საიდანაც ძირითადი გადასახადი იყო 644 701 ლ. (დღგ - 1365 ლ., მოგების გადასახადი - 642 529 ლ., ქონების გადასახადი - 807 ლ.), ჯარიმა - 321 947 ლ., ხოლო საურავი - 430 371 ლ.. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 05.04.2017წ. ბრძანებით განხორციელებული დარიცხვა შემცირდა და გამოიცა ახალი 06.04.2017წ. №027-6 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის მიხედვით შპს „...ს“ ეკისრება სულ 1 394 909,92 ლ. გადახდა, საიდანაც ძირითადი გადასახადი არის 643 588ლ. (დღგ - 1365 ლ., მოგების გადასახადი - 641 902 ლ., ქონების გადასახადი - 465 ლ., მიწა (არასასოფლო) - 144 ლ.), ჯარიმა - 321 633 ლ. და საურავი - 429 688,92 ლ.. 21.06.2017წ. შედგა საბოლოო შემოწმების აქტი, რომლის საფუძველზეც გამოიცა 28.06.2017წ. №17354 ბრძანება და 28.06.2017წ. №027-13 საგადასახადო მოთხოვნა. აღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნის მიხედვით, შპს „...ს“ გადასახდელად დაერიცხა სულ 2 447 174,48 ლ., საიდანაც ძირითადი გადასახადი იყო - 1 264 242 ლ. (დღგ - 270ლ., მიწა (არასასოფლო) - 96 ლ., მოგების გადასახადი - 1 263 632ლ., სამშენოსავლო გადასახადი - 510 ლ., ქონების გადასახადი - 74 ლ.), ჯარიმა - 632 206 ლ., საურავი - 550 726,48 ლ.. ამდენად, ჯამური დარიცხვა შეადგენდა 3 842 084,4 ლარს.

შემოწმების აქტების თანახმად, საქონლის შესყიდვის დოკუმენტაციის გადამოწმებისას გამოვლინდა რიგი ხარვეზები მათში მითითებული ფიზიკური პირების საიდენტიფიკაციო მონაცემებთან მიმართებით, მიმწოდებლად მითითებული პირების ნაწილმა კი უარყო შპს-თვის საქონლის მიწოდება, ამდენად, საგადასახადო ორგანომ იმ ფიზიკური პირებისგან შესყიდულ საქონელზე განეული ხარჯი, რომელთა იდენტიფიცირება ვერ მოხერხდა, არ დაუქვემდებარა ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვას. არ დაექვემდებარა გამოქვითვას აგრეთვე იმ პირებისგან შესყიდული საქონელი, რომლებიც იყვნენ გარდაცვლილები, აგრეთვე ისეთი პირებისგან შესყიდული საქონელი, რომელთაც არ დაადასტურეს საქონლის შპს-თვის მიწოდება. ამასთანავე, ვინაიდან არსებობდა ეჭვი შესყიდვის დოკუმენტაციის გაყალბებასთან, ოპერაციების რეალურად განხორციელებლობასთან დაკავშირებით, აუდიტის დეპარტამენტის მიერ აღნიშნული დოკუმენტაცია გადაეგზავნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურს, თუმცა სადავო აქტების გამოცემა მოხდა საგამოძიებო სამსახურიდან რაიმე დამატებითი ინფორმაციის მიღების გარეშე. შპს „...“ განხორციელებულ დარიცხვებს ორი საფუძვლით ასაჩივრებს. იგი თვლის, რომ ერთი მხრივ არამართლზომიერი იყო დოკუმენტურად დაუდასტურებელი ხარჯების ერთობლივი შემოსავლის გამოქვითვებიდან გამორიცხვა, რადგან დოკუმენტურად დაუდასტურებელი ხარჯების განსაზღვრა უნდა მომ-

ხდარიყო არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, ხოლო მეორე მხრივ – ხარჯში უნდა ჩათვლილიყო შპს „...ს“ მიერ განეული ალტერნატიული აუდიტორული შემოწმების თანხა – 20000 ლარის ოდენობით.

საქმის მასალებით დგინდება, რომ შპს „...ს“ საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას გათვალისწინებული არ იქნა კასატორის მიერ განეული ალტერნატიული აუდიტორული შემოწმების ხარჯი – 20 000 ლარი. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 25.05.2017წ. № 14005 ბრძანებით შპს-ს მოთხოვნა დარიცხვის განსაზღვრისას ალტერნატიული აუდიტორული ხარჯების გათვალისწინების შესახებ დარჩა განუხილველი, რაც შპს „...ს“ მიერ გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 21.09.2017წ. გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა იმ საფუძველით, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ აღნიშნული ხარჯი 2013 წლის მოგების გადასახადის დეკლარაციაში არ იყო გათვალისწინებული, შემოწმების შუალედური აქტის მიხედვით აღნიშნული თანხა ხარჯში არ ჩათვლილა, ასევე შპს „...ს“ მიერ შუალედური აქტის საფუძველზე გამოცემული დარიცხვის ბრძანებასა და საგადასახადო მოთხოვნაზე წარდგენილი თავდაპირველი საჩივარი არ მოიცავდა ალტერნატიული აუდიტორული ხარჯის ჩათვლის შესახებ მოთხოვნას, ხოლო ახლად აღმოჩენილი გარემოება, რაც საკითხის არსებითად განხილვის შესაძლებლობას წარმოშობდა, არ დადასტურდა, რადგან განეული ხარჯების შესახებ ინფორმაცია მისი განევის დღიდან გააჩნდა სამეწარმეო საზოგადოებას.

საქართველოს კონსტიტუცია საგადასახადო კანონმდებლობას მიაკუთვნებს საქართველოს უმაღლეს სახელმწიფო ორგანოთა განსაკუთრებულ გამგეობას (მე-7 მუხლის 1-ელი პუნქტის „ე“ ქვ.პ.), რითაც ხაზს უსვამს მის როლს სამართლებრივი სახელმწიფოს ფუნქციონირებაში. გადასახადის აკრეფის ფუნქცია სახელმწიფოსათვის სასიცოცხლო დანიშნულების ფუნქციათაგანია. გადასახადები არის სხვადასხვა დონის ბიუჯეტის შეესების უმთავრესი წყარო და საჯარო ამოცანების განხორციელების ერთ-ერთი ძირითადი მატერიალური წინაპირობა. საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის 1-ელი პუნქტი ადგენს, რომ სავალდებულოა გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით. ამდენად, საქართველოს კონსტიტუცია გადასახადის გადამხდელს არა მხოლოდ გადასახადის შესაბამისი ოდენობით გადახდას ავალებს, არამედ გადასახადის გადახდისას კანონით დადგენილი წესის დაცვასაც სთხოვს. გადასახადის გადამხდელმა უნდა შეასრულოს შესაბამისი პროცედურები, ითანამშრომლოს საგადასახადო ორგანოებთან და მიაწოდოს მათ აუცილებელი ინფორმაცია, რომელიც მას ფინანსურ და კერძო სფეროს უკავშირდება.

საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე. ამავე კოდექსის 105-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის თანახმად, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის თანახმად გამოქვითვას არ ექვემდებარება, ხოლო მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, ყველა ხარჯი დოკუმენტურად უნდა იყოს დადასტურებული. ანალოგიურ დებულებას შეიცავს აგრეთვე საგადასახადო კოდექსის აღსრულების მიზნით გამოცემული საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010წ. №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადის ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 24-ე მუხლის 1-ელი პუნქტი, რომელიც დამატებით ადგენს, რომ დასაბეგრი შემოსავლის (მოგების) განსაზღვრისას მიღებულ შემოსავლებში და გაწეულ ხარჯებში არც ერთი ელემენტი არ უნდა იქნეს გამოტოვებული ან ორჯერ ჩართული. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ალტერნატიული აუდიტორული შემოწმების ხარჯის ფაქტობრივი გაწევის დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 135-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო წელი არის კალენდარული წელი, შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებები აღირიცხებოდა წლიური ფარგლებით. ამასთან, მოგების გადასახადის გადამხდელი არის რეზიდენტი სანარმო, რომელიც საქართველოში საქმიანობას ახორციელებდა მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით ან/და შემოსავალს იღებდა საქართველოში არსებული წყაროდან (96 მუხ.). შპს „...“ ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში ეწევა ადგილობრივი მოსახლეობისგან ...ის შეძენას, გადამუშავებასა და რეალიზაციას, შესაბამისად, ის არის საქართველოს რეზიდენტი სანარმო. რეზიდენტი სანარმოს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი მოგება, რომელიც განისაზღვრებოდა, როგორც სხვაობა გადასახადის გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალსა და გამოქვითვების თანხებს შორის (97 მუხ.). 2013-2014 წლებში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 67.1 მუხლის მიხედვით პირი გადასახადის გამოანგარიშების მიზნით ანგარიშგებას ახდენდა საგადასახადო დეკლარაციის მეშვეობით. ამავე კოდექსის 153.1 მუხლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს მოგების გადასახადის დეკლარაციას საანგარიშო წლის მომდევნო წლის 1 აპრილამდე წარუდგენდნენ საქართველოს სანარმოები, შესაბამისად, შპს „...“ იყო მოგების გადასახადის დეკლარაციის წარდგენაზე, მასში შემოსავლებისა და გამოსაქვითი ხარჯების სათანადოდ მითითებაზე ვალდებული პირი. გადასახადის გადამხდელი ვალდებული იყო სწორად და დროულად აღერიცხა შემოსავლები და

ხარჯები, ამასთან, ხარჯი დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე უნდა მიეკუთვნებინა იმ საანგარიშო პერიოდისთვის, რომელშიც მოხდა მათი მიღება ან და განეცა (136.1 მუხ.). გადასახადის გადამხდელი მართალია თავად ირჩევდა საკუთარი საგადასახადო ვალდებულებების ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდს (136.2 მუხ.), თუმცა არჩეული მეთოდის მიუხედავად იგი ვალდებული იყო სრულად აღერიცხა თავის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია (136.3 მუხ.). ამდენად, დგინდება რომ მოგების გადასახადის გამოანგარიშებაზე, დეკლარაციის წარდგენასა და ანგარიშსწორებაზე ვალდებული პირი იყო თავად გადასახადის გადამხდელი. ამასთან, საგადასახადო ვალდებულებების სწორად განსაზღვრის მიზნით, გადასახადის გადამხდელის ინტერესების შესაბამისად საგადასახადო კოდექსი იძლეოდა საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის გაგრძელების (68-ე მუხ.) და შესწორებული საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის შესაძლებლობას (69.2 მუხ.). შპს „...ს“ მიერ ალტერნატიული აუდიტორული ხარჯების წარდგენილ დეკლარაციაში ჩართვა არ მომხდარა, არ დგინდება აგრეთვე შპს-ს მიერ დეკლარაციის წარდგენის ვადის გაგრძელების მოთხოვნა ან შესწორებული დეკლარაციის წარდგენა.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საგადასახადო შეღავათით სარგებლობა გადასახადის გადამხდელის უფლებაა. საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია პირს დაარიცხოს გადასახადი თავის ხელთ არსებული ინფორმაციის საფუძველზე, თუ პირი მას არ წარუდგენს გადასახადის დასარიცხად საჭირო ინფორმაციას (61.3 მუხ.). მოგების გადასახადის ოდენობის განსაზღვრის მიზნით შპს „...ს“ საგადასახადო ორგანოსათვის უნდა მიეწოდებოდა ინფორმაცია გადასახადის გადამხდელის ერთობლივი შემოსავალისა და გამოქვითვების თანხების შესახებ, რადგან მენარმის მიერ დაბეგვრის მიზნებისთვის მნიშვნელობის მქონე ოპერაციების, შემოსავლის, ხარჯების შესახებ მონაცემები, გადასახადების გამოანგარიშებასა და გადახდასთან დაკავშირებული დოკუმენტები გადასახადის გადამხდელის კონტროლის სფეროშია მოქცეული, შესაბამისად, იგი ერთი მხრივ ვალდებულია სრულად აღრიცხოს შემოსავალი, ხოლო მეორე მხრივ უფლებამოსილია მიუთითოს ისეთ გარემოებებსა თუ დოკუმენტაციაზე, რაც დასარიცხი გადასახადის ოდენობის შემცირებას გამოიწვევს. აღნიშნული უფლების კანონით დადგენილი ვადაში, განსაზღვრული წესით განუხორციელებლობა, უფლების რეალიზაციაზე უარის თქმას უტოლდება და შესაბამის სამართლებრივ შედეგებს იწვევს. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სახელმწიფოს მიმართ არსებული ვალდებულებების ჯეროვნად განხორციელებაზე, აგრეთვე სამენარმეო საზოგადოების ეკონომიკური ინტერესების დაცვაზე პასუხისმგებელი სუბიექტი გადასახადის გადამხდე-

ლია, რაც გამოიხატება მის მიერ გადასახადების სწორ გაანგარიშებაში, ზარალისა და ხარჯების ჩათვლასა თუ გადატანაში, აგრეთვე სხვა საშუალებათა რეგულირებით სარგებლობაში. შესაბამისად, კანონმდებლობით მინიჭებული უფლებების ნორმატიულად დადგენილი წესით განუხორციელებლობის ნეგატიური შედეგები გადასახადის გადამხდელის პასუხისმგებლობის სფეროში ექცევა.

საგადასახადო კოდექსის 51.1 მუხლის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში გააკონტროლონ გადასახადების გამომგარიშების სისწორე და სისრულე, მათი დროულად გადახდა და ჩაატარონ საგადასახადო შემონმებები კოდექსით დადგენილი წესით. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საგადასახადო ორგანოები საგადასახადო შემონმების ჩატარების გზით ახდენენ საგადასახადო კონტროლს გადასახადის გამომგარიშების სისწორეზე, დეკლარაციათა დროულ წარდგენაზე, საგადასახადო დოკუმენტაციის სრულ და დროულ შედგენაზე და სხვ.. საგადასახადო შემონმება არის გადამხდელის საქმიანობაზე სახელმწიფო კონტროლის განხორციელების ძირითადი საშუალება, რომლის შედეგები ფორმდება სათანადო აქტით. შემონმების აქტის საფუძველზე განისაზღვრება გადასახადების აღრიცხვისა და დეკლარირების განხორციელების შესაბამისობა საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნებთან და მიეთითება გამოვლენილი დარღვევების გამოსწორებისთვის აუცილებელი მოთხოვნები (სუსგ 25.09.2014წ. №ბზ-798-782(კ-12)). საგადასახადო შემონმების მიზანია გადასახადის გადამხდელის მიერ დეკლარირებული მონაცემების შედარება სააღრიცხვო დოკუმენტაციასთან, დეკლარირებული მონაცემების ფაქტობრივი სისწორის შემონმება. ამასთანავე, გადასახადის გადამხდელის მიერ განხორციელებული აღრიცხვის ხარვეზიანობის დადასტურების შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო ახდენს მენარმისათვის გადასახადის შესაბამისი თანხების დარიცხვას, რომელიც გადასახადის ძირითად თანხასთან ერთად შესაძლოა მოიცავდეს ჯარიმებსაც, უკეთეს შემონმების შედეგად მენარმე სუბიექტის მიერ ცალკეული საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენა დადასტურდა. განსახილველ შემთხვევაში შპს „...ს“ საგადასახადო შემონმება განხორციელდა 2013-2016წ.წ. საანგარიშო პერიოდზე, რა დროსაც გამოვლინდა შპს-ს მიერ ნედლეულის შესყიდვაზე გაწეული ხარჯის ამსახველი დოკუმენტაციის ხარვეზები. შემონმების ფაქტობრივი და სამართლებრივი შედეგები აისახა შემონმების აქტში. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ პირის სრული საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის მიზნით ჩასატარებელი აუდიტორული შემონმება საკმაოდ მოცულობითი და კომპლექსური პროცესია, რომელიც მოითხოვს ორმხრივ ჩართულობას, როგორც გადასახადის გადამ-

ხდელის, აგრეთვე საგადასახადო შემონმების განმახორციელებელი პირების მხრიდან. საგადასახადო კონტროლის პროცესში გადასახადის გადამხდელი ერთი მხრივ ვალდებული იყო საგადასახადო ორგანოსთვის წარედგინა საგადასახადო დეკლარაციები, გაანგარიშებები და საალრიცხვო დოკუმენტები (სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 43.1 მუხ. „გ“ ქვ.პ.), ხოლო მეორე მხრივ იგი უფლებამოსილი იყო მიეწოდებინა შემმონმებისთვის გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ მოქმედი მტკიცებულებები და ინფორმაცია, რათა საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას თავიდან ყოფილიყო არიდებული ყოველგვარი ხარვეზი.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საგადასახადო ორგანოთა უფლებამოსილებები ნორმატიულად არის განსაზღვრული, ამასთანავე, საგადასახადო ორგანოს მიერ პირის საგადასახადო ვალდებულებების გამოანგარიშების უფლებამოსილება შეზღუდულია საგადასახადო კონტროლის მიზნებით და არ არის აბსოლუტური. საგადასახადო ორგანოს, როგორც საჯარო მმართველობის განმახორციელებელი ადმინისტრაციული ორგანოს, მოქმედების თავისუფლება შეზღუდულია კანონმდებლობით დადგენილი ნორმებითა და პრინციპებით და არ მოიაზრებს მოგების გადასახადის პარალელური აღრიცხვიანობის წარმოებას, მოგების გადასახადის გამოანგარიშებისთვის საჭირო შესაბამისი მონაცემების წარდგენის ვალდებულება გადასახადის გადამხდელს ეკისრება, შესაბამისად, სწორედ გადასახადის გადამხდელმა უნდა მიუთითოს იმ დოკუმენტებზე, რომელიც გამოსაქვითი ხარჯის დადგენას უზრუნველყოფს და მოგების გადასახადის ოდენობის შემცირებას იწვევს. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საგადასახადო შემონმება ადმინისტრაციული წარმოების ნაწილია, რომლის ფარგლებშიც გადასახადის გადამხდელი არის არა მხოლოდ ვალდებულებებით დატვირთული, არამედ სათანადო უფლებებით აღჭურვილი სუბიექტი, შესაბამისად გადამხდელს კანონმდებლობით ეძლევა თავის სასარგებლო დოკუმენტაციისა და მოსაზრებების ადმინისტრაციული ორგანოსთვის წარდგენის შესაძლებლობა, თავის მხრივ ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია სათანადოდ შეაფასოს გადამხდელის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებები და მათი მართებულობის შემთხვევაში გაითვალისწინოს ისინი შემონმების აქტის გამოცემისას, ხოლო არასარწმუნოების შემთხვევაში – დაასაბუთოს მათ გაზიარებაზე უარი. განსახილველ დავაში არ იკვეთება გადასახადის გადამხდელის მიერ შემონმების პროცესში ალტერნატიული აუდიტორული ხარჯების არსებობის შესახებ ინფორმაციის წარდგენის, მათ დამადასტურებელ მტკიცებულებებზე მითითების ფაქტი, ამდენად, არ დასტურდება საგადასახადო ორგანოს მიერ ალტერნატიული აუდიტორული ხარჯების თანხის შემონმების შე-

დეგების განსაზღვრისას გათვალისწინების შესაძლებლობა.

აღნიშნულს არ გამოორიცხავს ის გარემოება, რომ შემონმების აქტი შეიცავდა მითითებას ახალი ინფორმაციის/მტკიცებულების საფუძველზე დარიცხული თანხის კორექტირების მოხდენის შესაძლებლობაზე. გადასახადის გადამხდელს შემოსავლების სამსახურში აქტზე შეტანილ საჩივარში ალტერნატიული აუდიტის ხარჯზე მითითება არ მოუხდენია, თუმცა შუალედური შემონმების აქტის საფუძველზე გამოცემული საგადასახადო მოთხოვნა გადამხდელის მიერ მთლიანად გასაჩივრდა. საკასაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ 06.12.2016წ. საგადასახადო შემონმების საფუძველზე გამოცემული სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 07.12.2016წ. №34969 ბრძანება და მის საფუძველზე წარდგენილი 07.12.2016წ. №027-36 საგადასახადო მოთხოვნა შპს „...ს“ მიერ ადმინისტრაციული საჩივრით გასაჩივრდა, შპს „...ს“ 27.12.2016წ. ადმინისტრაციული საჩივარი არ შეიცავდა ალტერნატიული აუდიტის ხარჯის გასაჩივრებულ ბრძანებასა და საგადასახადო მოთხოვნაში გათვალისწინებლობის შედავებას. ამასთანავე, მართალია 07.12.2016წ. ბრძანება და საგადასახადო მოთხოვნა სრულად იქნა გასაჩივრებული, თუმცა საჩივარი ეხებოდა კონკრეტულ საკითხებს, განხორციელებული დარიცხვის არამართლზომიერება საბუთებოდა ისეთი არგუმენტაციით, რომელიც არ შეიცავდა გადასახადის გაანგარიშების ოდენობისას ალტერნატიული აუდიტის ხარჯის გათვალისწინების საჭიროებაზე მითითებას. ამდენად, გასაჩივრების თავდაპირველ ეტაპზე შპს „...ს“ არ გამოუვლენია დარიცხვის ბრძანებასა და საგადასახადო მოთხოვნაში ალტერნატიული აუდიტის ხარჯის (20 000 ლარის) გათვალისწინების საჭიროების საკითხის მიმართ იურიდიული ინტერესი. აუდიტის დეპარტამენტის საგადასახადო ვალდებულების კორექტირების შესახებ შემოსავლების სამსახურის დავალება ექცეოდა მენარმის მიერ თავდაპირველად წარდგენილი საჩივრის ფარგლებში, იმ საკითხის შეფასება, რაც მენარმეს შემონმების აქტის გასაჩივრებისას სადავო არ გაუხდია არ წარმოადგენდა აუდიტის დეპარტამენტის განხილვის საგანს. 06.12.2016წ. შუალედური აქტი არ მოიცავდა ალტერნატიული აუდიტის ხარჯის საკითხს, აღნიშნული საკითხი არც მენარმეს მიუთითებია შემოსავლების სამსახურში წარდგენილ საჩივარში, შესაბამისად არც შემოსავლების სამსახურის 17.02.2017წ. №3877 ბრძანება არ შეიცავდა ხსენებულ საკითხზე მსჯელობას. საჩივარი შეიცავდა მითითებას იმაზე, რომ საჩივრის ავტორს გააჩნდა დეკლარირებული ხარჯების დამადასტურებელი დოკუმენტაცია (ალტერნატიული აუდიტის ხარჯები დეკლარირებული არ ყოფილა), საჩივარში აღნიშნული იყო, რომ ნედლეულის (...ის) შეძენა ფიქსირდებოდა ე.წ. შესყიდვის აქტებში (ჟურნალებში). შემოსავლების სამ-

სახურის 17.02.17წ. №3877 ბრძანებაში აღინიშნა, რომ იმ ფიზიკური პირებისაგან შესყიდულ საქონელზე განეული ხარჯი, რომელთა იდენტიფიცირება ვერ ხერხდება, არ დაექვემდებარება გამოქვითვას ერთობლივი შემოსავლიდან, გადამხდელს მიეცა წინადადება წარედგინა ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია (ნოტარიულად დამოწმებული შესყიდვის აქტები, ჟურნალები, ა.შ.). საგადასახადო ვალდებულების კორექტირების შესახებ შემოსავლების სამსახურის დავალება ექცეოდა მენარმის მიერ თავდაპირველად წარდგენილი საჩივრის ფარგლებში და იმ საკითხის შეფასება, რაც საჩივრის ავტორს სადავოდ არ გაუხდია, არ წარმოადგენდა განხილვის საგანს. შემოსავლების სამსახურის 17.02.2017წ. №3877 ბრძანებაზე 27.02.2017წ. შეტანილ საჩივარში გადამხდელი მოითხოვდა ამ/სხვა გადამხდელის მიერ დაფიქსირებული განმეორებადი უმცირესი შესყიდვის ფასების ექსპორტის მოცულობასთან შეპირისპირებით ...ის ნედლეულის გამოსაქვითი ხარჯების დადგენას და გათვალისწინებას. გადამხდელი აღნიშნავდა, რომ შემოწმებამ არ შეისწავლა შესაბამის პერიოდში ...ის ბაზარზე არსებული შესასყიდი ფასები და გამოსავლიანობის ნორმები და ისინი გადამხდელის მიერ განხორციელებულ ...ის ექსპორტის მოცულობას არ შეუდარა. მომჩივანი აღნიშნავდა, რომ შემოწმებამ არ გამოიყენა არც ნედლეულზე განეული ხარჯების დადგენის არაპირდაპირი მეთოდი, არ იქნა გამოყენებული აგრეთვე არც სიტუაციური სახელმძღვანელო და არც ანალოგიური სიტუაციისათვის არსებული პრაქტიკა. საჩივრის ავტორი აღნიშნავდა აგრეთვე, რომ შეუძლებელია ნოტარიულად დამოწმებული შესყიდვის აქტების წარდგენა, ვინაიდან ...ის ჩამბარებული ფიზიკური პირების მიერ ვერ ხდება ...ის შემსყიდველი იურიდიული პირის იდენტიფიცირება. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 24.03.2017წ. გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. ამდენად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 06.12.2016წ. საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი, ასევე მის საფუძველზე გამოცემული 07.12.2016წ. №34969 ბრძანება და 07.12.2016წ. №027-36 საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 17.02.2017წ. №3877 ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 24.03.2017წ. გადაწყვეტილება საერთოდ არ ეხება ალტერნატიული საგადასახადო შემოწმების ჩასატარებლად განეულ ხარჯებს, შესაბამისად ამ ხარჯების ერთობლივი შემოსავლიდან არგამორიცხვის ნაწილში მათი ბათილად ცნობის და საქმის ხელახალი განხილვისათვის დაბრუნების მოთხოვნა მოკლებულია საკანონმდებლო საფუძველს, ვინაიდან ამ აქტების გამოცემისას მოსარჩელეს ხსენებული ხარჯის გამორიცხვის საკითხი სადავო არ გაუხდია, აღნიშნული არ წარმოადგენდა ადმინისტრაციული ორგანოების განხილვის

საგანს. ალტერნატიული საგადასახადო შემომწმების ჩატარებისათვის განეული ხარჯის საკითხი გადამხდელის მიერ დაისვა მხოლოდ დარიცხული თანხის გადაანგარიშების ეტაპზე, სწორედ ამ ეტაპზე წარმოდგენილი იქნა გადამხდელის მიერ ხელშეკრულება და საბანკო ამონაწერი აუდიტის დეპარტამენტში, რომელმაც გამოქვეყნებში არ გაითვალისწინა მითითებული ხარჯი იმის გამო, რომ გადამხდელს საჩივარში არ ჰქონდა ამის თაობაზე მითითებული, რაც არაპირდაპირი მეთოდით გამოქვეყნების გამოუყენებლობის საკითხთან ერთად, გასაჩივრდა შპს „...ს“ წარმომადგენლის მიერ 18.04.2017წ. საჩივრით. შემოსავლების სამსახურის 25.05.2017წ. №14005 ბრძანებით ამ საკითხთან დაკავშირებით საჩივარი დარჩა განუხილველი, ბრძანებაში მიეთითა, რომ აქტები გამოიცა შემოსავლების სამსახურის 17.02.17წ. №3877 ბრძანების აღსრულების მიზნით, საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის თანახმად დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს თუ გასაჩივრებული გადანყვეტილება გამოცემულია იმავე პირის მიმართ იმავე დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადანყვეტილების შესაბამისად. გადამხდელის წარმომადგენელმა 06.06.2017წ. საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს, რომლითაც მოითხოვა შემოსავლების სამსახურის 25.05.2017წ. №14005 ბრძანების გაუქმება საჩივრის არ დაკმაყოფილების და განუხილველად დატოვების ნაწილში. საბჭოს 21.09.2017წ. გადანყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, საბჭომ მიუთითა, რომ ალტერნატიული შემომწმების ჩატარებისათვის განეული ხარჯის დოკუმენტაცია მხოლოდ გადაანგარიშებისას იქნა წარდგენილი, რასაც შემოსავლების სამსახურის შესაბამისი ბრძანება არ ითვალისწინებდა. საბჭომ მიუთითა აგრეთვე, რომ ხარჯის განევა განხორციელდა შემომწმებულ პერიოდში 01.01.2013-01.01.2014წწ., ხოლო შემომწმება ჩატარდა 2016 წელს, შესაბამისად საბჭოს მოსაზრებით ადგილი არ ჰქონია ახლად აღმოჩენილ ან გამოვლენილ გარემოებას. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სზაკ-ის 181.1 მუხლის „ე“ და „ვ“ ქვეპუნქტების მიხედვით, ადმინისტრაციული საჩივარი უნდა მოიცავდეს არა მხოლოდ მოთხოვნას, არამედ იმ გარემოებების აღწერასაც, რომელსაც ეფუძნება ადმინისტრაციული საჩივარი. საგადასახადო კოდექსის (2016 წელს მოქმედი რედაქცია) 299.4 მუხლის თანახმად, პირს უფლება აქვს გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს გადანყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 30 დღის განმავლობაში. განსახილველ შემთხვევაში შპს „...ს“ თავდაპირველი საჩივარი არ მოიცავდა შედავებას ალტერნატიული აუდიტის ხარჯის გაუთვალისწინებლობასთან დაკავშირებით. შესაბამისად, მიიჩნევა, რომ შპს „...ს“ მიერ კანონით დადგენილ 30-დღიან ვადაში საჩივარი ალტერნატიული აუდიტის ხარჯის გაუთვალისწინებ-

ლობის საკითხთან დაკავშირებით უფლებამოსილ ორგანოში არ წარდგენილა, რაც გამოირიცხავდა საკითხის შემდგომ გასაჩივრებას, გასაჩივრების ვადის გაცდენას აღმკვეთი ხასიათი აქვს, საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის მე-6 და მე-7 ნაწილების მიხედვით გასაჩივრების 30-დღიანი ვადის გასვლის შემდეგ პირს უფლება აქვს დავა დაიწყოს მხოლოდ ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოებების ან მტკიცებულებების საფუძველით. საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის ახლად გამოვლენილ/აღმოჩენილ გარემოებად ან მტკიცებულებად განიხილება ისეთი მტკიცებულება ან გარემოება, რომელიც მომჩივანმა არ იცოდა და არ შეიძლება სცოდნოდა. განსახილველ შემთხვევაში ახლად აღმოჩენილ/ახლად გამოვლენილ გარემოებათა არსებობა არ დასტურდება, რადგან ალტერნატიული აუდიტორული შემოწმების შედეგად გაწეული ხარჯის შესახებ ინფორმაცია და მისი დამადასტურებელი დოკუმენტები 2013 წლიდან გადასახადის გადამხდელთან ინახებოდა, მისთვის იმთავითვე ცნობილი იყო აღნიშნული ხარჯის გაწევის შესახებ. ამის მიუხედავად ხარჯი არა თუ არ იქნა გათვალისწინებული 2013 წლის დეკლარაციაში, არამედ კანონით დადგენილ ვადაში არ იქნა წადგენილი აგრეთვე შედავება საგადასახადო შემოწმების შედეგებში ალტერნატიული აუდიტის ხარჯის გათვალისწინებლობის საკითხთან დაკავშირებით. საგადასახადო კოდექსის 308-ე მუხლის 1-ელი ნაწილის შესაბამისად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავის განახლება დასაშვებია მხოლოდ ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოებების შემთხვევაში, გადანყევტილების მიღებიდან 6 წლის ვადაში, ხოლო მე-3 ნაწილის თანახმად, მომჩივანი ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოებით მიმართავს დავის განმხილველ ბოლო ორგანოს, რომელმაც არსებითად იმსჯელა მომჩივნის მიერ მითითებულ დავის საგანზე. საქმეზე დადგენილად არის ცნობილი, რომ ხარჯის გაწევა განხორციელდა შემოწმებულ პერიოდში 01.01.2013წ.-01.01.2014წ., ხოლო შემოწმება ჩატარდა 2016 წელს, შესაბამისად, შემოწმების მომენტისთვის გადამხდელისათვის ცნობილი იყო (ყოველ შემთხვევაში უნდა ყოფილიყო ცნობილი) ასეთი ხარჯის არსებობის შესახებ. ამდენად, გადამხდელის მიერ შესაბამის პერიოდში მოგების გადასახადის დეკლარაციის მიხედვით არ ყოფილა გამოქვითული ალტერნატიული საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისათვის გაწეული ხარჯები, ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია არც შემოწმების პროცესში ყოფილა წარდგენილი. შესაბამისი დოკუმენტაცია გადამხდელმა წარადგინა მხოლოდ გადაანგარიშებისას, რასაც შემოსავლების სამსახურის შესაბამისი ბრძანება გადაანგარიშების შესახებ არ ითვალისწინებდა, შესაბამისად საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე გამოცემულ დასკვნაში აღნიშნული საკითხი

მოცემული არ ყოფილა. ყოველივე ზომოთაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა თვლის, რომ ალტერნატიული აუდიტორული ხარჯის ჩათვლის საფუძვლების არარსებობის შესახებ სააპელაციო პალატის დასკვნა მართებულია და არ არსებობს ამ ნაწილში საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილების საფუძველი. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე კასატორის მოთხოვნა ალტერნატიული საგადასახადო შემონმების ჩასატარებლად გაწეული ხარჯების ერთობლივი შემოსავლიდან არგამოქვითვის ნაწილში სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნობის მოთხოვნის ნაწილში, კერძოდ, კასატორის მიერ მოთხოვნილი ამ ნაწილში სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 06.12.2016წ. საგადასახადო შემონმების შუალედური აქტის საფუძველზე 07.12.2016წ. გამოცემული №34969 ბრძანების და ამ ბრძანების შესაბამისად წარდგენილი 07.12.2016წ. №027-36 საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 17.02.2017წ. №3877 ბრძანების, №14167/2/17 საჩივართან დაკავშირებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 24.03.2017წ. გადაწყვეტილების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 31.03.2017წ. დასკვნის საფუძველზე 05.04.2017წ. გამოცემული №9045 ბრძანების და ამ ბრძანების შედეგად წარდგენილი 06.04.2017წ. №027-6 საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 25.05.2017წ. №14005 ბრძანების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 21.09.2017წ. გადაწყვეტილების ბათილად ცნობისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის საქმისათვის მნიშვნელოვან გარემოებათა გამოკვლევის შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის დავალების შესახებ არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

რაც შეეხება ...ის ნედლეულის შესყიდვისათვის გაწეული ხარჯების არაპირდაპირი მეთოდით დათვლის საჭიროების შესახებ შპს „...ს“ მოსაზრებას, საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საგადასახადო კოდექსის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციის მიხედვით რეზიდენტი საწარმოს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი იყო დასაბეგრი მოგება, რომელიც განისაზღვრებოდა გადასახადის გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალსა და გამოქვითვების თანხებს შორის სხვაობით (97.1 მუხ.). რეზიდენტის ერთობლივი შემოსავალი შედგებოდა საქართველოში არსებული წყაროდან და საქართველოს ფარგლების გარეთ მიღებული შემოსავლებისაგან (100.1 მუხ.), ხოლო გამოქვითვები მოიცავდა ყველა ხარჯს, რომელიც დაკავშირებული იყო ერთობლივი შემოსავლის მიღებასთან, გარდა იმ ხარჯებისა, რომლებიც კოდექსის თანახმად გამოქვითვას არ ექვემდებარებოდა (105.1 მუხ.). მოგების გადასახადი გამოითვლებოდა დასაბეგრი მოგების შესაბამისი პროცენტული ოდენო-

ბით. ამდენად, ერთობლივი შემოსავლისა და გამოქვითვების, განეული ხარჯების ოდენობის სათანადოდ დადგენა, განმსაზღვრელი იყო მოგების გადასახადის ოდენობის დადგენის მიზნებისთვის. განსახილველ შემთხვევაში შპს „...ს“ საგადასახადო შემონმების შედეგების მიხედვით, გამოიყო შპს-თვის ...ს გამყიდველი/მიმწოდებელი ფიზიკური პირების შემდეგი კატეგორიები: ა) პირები, რომელთა საიდენტიფიკაციო ნომრები შესყიდვის აქტებში (ჟურნალებში) დაფიქსირებულს არ ემთხვეოდა; ბ) პირები, რომლებიც მიწოდების დროს იყვნენ გარდაცვლილები; გ) პირები, რომლებმაც უარყვეს მიწოდების ფაქტი; დ) პირები, რომელთაგანაც გამოთხოვილ ინფორმაციაზე არ იქნა პასუხი მიღებული. აღნიშნულის გამო საგამოძიებო სამსახურს გაეგზავნა შესაბამისი ინფორმაცია/დოკუმენტაცია მხარეების მიერ ოპერაციის რეალურად განხორციელების ფაქტის დადგენის მიზნით. ამასთანავე, საგამოძიებო სამსახურის მიერ განხორციელებული ღონისძიებების შედეგების დალოდების გარეშე, საგადასახადო ორგანომ მიიჩნია, რომ შესყიდვის დოკუმენტაციის ხარვეზიანობის, მათ სიყალბეზე ეჭვის არსებობის გამო არ უნდა მომხდარიყო ხარჯების გამოსაქვით ოდენობაში ჩათვლა, საგადასახადო ორგანომ იხელმძღვანელა №0256 სიტუაციური სახელმძღვანელოთი და დოკუმენტურად დაუდასტურებელი ხარჯები არ გაითვალისწინა მოგების გადასახადის გაანგარიშების მიზნებისათვის არსებულ გამოსაქვით ხარჯებში, რამაც არსებითად გაზარდა შპს „...ს“ მიერ დასაბეგრი მოგების ოდენობა. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ზოგადი წესის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე (136.1 მუხ.), თუ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, ყველა ხარჯი დოკუმენტურად უნდა იყოს დადასტურებული (105.2 მუხ.), გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სრულად აღრიცხოს თავის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, რათა გარანტირებული იყოს კონტროლი მათ დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე (136.3 მუხ.), თუმცა გადასახადის გადამხდელის მიერ ამ ვალდებულებათა არაჯეროვანი შესრულება თუ შეუსრულებლობა იმთავითვე არ გამორიცხავს მის მიერ ხარჯების განევას, გარკვეულ ოპერაციათა განხორციელებას, გამოსაქვითი ხარჯების არსებობას. საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს საგადასახადო ვალდებულებების არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით განსაზღვრის შესაძლებლობას, უკეთეს პირს არ აქვს სააღრიცხვო დოკუმენტაცია ან სააღრიცხვო დოკუმენტაციით შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის დადგენა (73.5 მუხ. „ა“ ქვ.პ.). საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, განეული ხარჯის რეალურად არსებობის შემთხვევაში, არაპირდა-

პირი მეთოდის გამოყენების წინაპირობა სწორედ პირდაპირი მეთოდით (ანუ პირველადი დოკუმენტებით) განეული ხარჯების გამოქვითვის შეუძლებლობაა. არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებისას უნდა მოხდეს დაბეგვრის ობიექტის მაქსიმალურად ზუსტად განსაზღვრა, შეგროვებული ინფორმაცია და მისი დამუშავების მეთოდი უნდა იძლეოდეს რეალობის მაქსიმალურად მოდელირებას. არაპირდაპირი მეთოდი გულისხმობს საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრას ისეთი მონაცემებით, როგორებიცაა: აქტივების სიდიდე, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების, პირის შესახებ ინფორმაციის მისი საქმიანობის სხვა საგადასახადო პერიოდთან ან სხვა ამგვარი საგადასახადის გადამხდელის შესახებ მონაცემების შედარება, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზი. არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებისას ხდება საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა ისეთ მტკიცებულებების საფუძველზე, რომლებიც განეული ხარჯის ოდენობას სრული სიზუსტით არ განსაზღვრავენ, თუმცა თუ სასაქონლო ოპერაციის განხორციელება დადასტურებულია და ნედლეულის უფასოდ მიღება არ დგინდება, ნედლეულზე ხარჯის განევა პრეზუმირდება. განეული ხარჯის მიახლოებით რიცხვითი მნიშვნელობის დადგენა შესაძლებელია არა მხოლოდ ხარჯის გამწვევი ორგანიზაციის მიმდინარე თუ წარსულში განხორციელებული საქმიანობისა და მასთან დაკავშირებული დოკუმენტაციის ანალიზით, არამედ ბაზარზე არსებული საერთო ვითარების, იდენტურ საქონელზე სხვა მსგავსი ორგანიზაციების მიერ განეული ხარჯის, შესყიდული ნედლეულის ხარისხის და სხვა მსგავსი გარემოებების მხედველობაში მიღებით. ამდენად, მეთოდოლოგია, რომლითაც საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას საგადასახადო ორგანოს შეუძლია იხელმძღვანელოს ხარჯების დოკუმენტურად დაუდასტურებლობის შემთხვევაში, მრავალფეროვანია. ამასთანავე, უკეთეს არსებობს საგადასახადო ვალდებულებების არა მარტო პირდაპირი, არამედ არაპირდაპირი მეთოდით განსაზღვრის დამაბრკოლებელი გარემოებები, აღნიშნული საგადასახადო ორგანომ სარწმუნოდ უნდა დაასაბუთოს. განსახილველ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანომ გადასახადის ოდენობის განსაზღვრისას უარი თქვა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებაზე №0256 სიტუაციურ სახელმძღვანელოზე მითითებით. სიტუაციური სახელმძღვანელოს მიხედვით არაპირდაპირი მეთოდით გადასახადის დაანგარიშების წესი არ ეხება იმ პირის მიერ განხორციელებულ შეძენებს, რომლის მიმართაც საგამოძიებო ორგანოს ინფორმაციით დადგენილია ფიქტიურ ან/და უსაქონლო ოპერაციებში მონაწილეობა. ოპერაცია უსაქონლოდ ან/და გარიგება ფიქტიურად ჩაითვლება იმ შემთხვევაში, თუ დადგინდა, რომ ოპერაცია ან გარიგება არ განხორციელებულა იმ პირებს შორის, რომლებიც აღნიშნულია ოპერაციის ან გარიგების დამა-

დასტურებელ დოკუმენტებში (საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, სა-საქონლო ზედნადები ან სხვ.), ამასთანავე, მხოლოდ ის ფაქტი, რომ საქონლის მიმწოდებელს არ გააჩნია მიწოდებული საქონლის შესყიდვის ან მასზე განეული ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტები, არ შეიძლება მიჩნეული იქნეს საკმარის საფუძვლად, რათა ოპერაცია ჩაითვალოს უსაქონლოდ ან/და გარიგება ფიქტიურად (სადავო აქტების გამოცემის დროს მოქმედი საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.10.2010წ. №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 50.1, 50.2 მუხ.). არაპირდაპირი მეთოდის გამოსაყენებლად უნდა არსებობდეს საკმარისი და სათანადო ინფორმაციით დადასტურებული ფაქტები. პირველადი დოკუმენტაციის ხარვეზიანობა არ ნიშნავს იმას, რომ არ არსებობს არანაირი დოკუმენტაცია. არაპირდაპირი მეთოდის გამოსაყენებლად აუცილებელი ინფორმაცია სწორედ დოკუმენტიდან მიიღება, რომელიც არ არის სრულყოფილი, მაგრამ იძლევა გარკვეულ მონაცემებს არაპირდაპირი მეთოდით საგადასახადო ვალდებულების დასადგენად. გადამხდელის საქმიანობის ამსახველი გარკვეული სანდო ინფორმაციის არსებობის შემთხვევაში შესაძლებელია არაპირდაპირი მეთოდით დაბეგვრისას ობიექტის განსაზღვრა (რაც არ გამოორიცხავს აღრიცხვის დოკუმენტაციის ხარვეზიანობის გამო, გადასახადის თანხის შემცირებისათვის საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი საჯარიმო სანქციების გადამხდელის მიმართ გამოყენებას). ჩვეულებრივ, იმ პირებს, რომელთა მიმართ დგას არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების საკითხი, გააჩნიათ ან შეძენის ან რეალიზაციის ამსახველი პირველადი დოკუმენტები. არსებული დოკუმენტაციით იქმნება საქონლის შეძენის/გაყიდვის ძირითადი ფასის, შეძენილი საქონლის ძირითადი ოდენობის, ბრუნვის სხვა კომპონენტების დადგენის შესაძლებლობა, რაც იძლევა რეალობის მაქსიმალურად მოდელირების შესაძლებლობას. შესაბამისად თუ არსებობს შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტები და არ არსებობს რეალიზაციის ამსახველი დოკუმენტები, არაპირდაპირი მეთოდით განისაზღვრება შემოსავლები, ხოლო თუ არსებობს რეალიზაციის ამსახველი დოკუმენტები და არ არსებობს ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტები, არაპირდაპირი მეთოდით განისაზღვრება გამოსაქვითი ხარჯები. განსახილველ შემთხვევაში სადავოდ არ არის გამხდარი შპს „...“ მიერ შესამონმშებელ პერიოდში ...ის ექსპორტი, ასევე არ არის სადავო ექსპორტირებული ...ის ოდენობის განსაზღვრის შესაძლებლობა. საქონლის რეალურად შეძენის პირობებში განეული ხარჯების დოკუმენტურად ხარვეზიანი აღრიცხვა, აღურიცხაობა ქმნის არა ოპერაციის უსაქონლოდ მიჩნევის, განეული ხარჯების გამოსაქვითი ოდენობიდან სრულად ამორიცხვის, არამედ არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით ხარ-

ჯის ოდენობის განსაზღვრის წინაპირობას, რადგან ერთი მხრივ დასტურდება შპს „...ს“ მიერ კონკრეტული ოდენობის საქონლის ექსპორტი, ხოლო მეორე მხრივ არ დგინდება ნედლეულის უსასყიდლოდ მიღება ან არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების შეუძლებლობა. გადამხდელის მიერ ექსპორტის გზით პროდუქციის რეალიზაციის დოკუმენტურად დადასტურება საგადასახადო ორგანოს ადმინისტრირების პრაქტიკის მიხედვით ადასტურებს შეძენის ფაქტს, ასეთ შემთხვევაში გადამხდელის გადამხდელის ხარჯები განისაზღვრება არაპირდაპირი მეთოდით (იხ. მაგ. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 11.12.2013წ. №6019/2/13 გადაწყვეტილება, შემოსავლების სამსახურის 19.08.2013წ. №39519 ბრძანება). საკასაციო პალატის დადგენილი პრაქტიკის მიხედვით დასაბუთებას საჭიროებს განსხვავების არსებობა იმ ორ შემთხვევას შორის, როდესაც ერთ შემთხვევაში არსებობს ხარჯის დამადასტურებელი გაყალბებული დოკუმენტაცია, ხოლო მეორე შემთხვევაში ასეთი დოკუმენტები (არც გაყალბებული და არც გაუყალბებელი) საერთოდ არ არსებობს. ცხადია, რომ პროდუქციის წარმოებისთვის ნამდვილად იყო საჭირო ნედლეული, რომელზეც ხარჯები ყველა შემთხვევაში იქნებოდა გაწეული (სუსგ 14.02.2022წ. №ბს-1210(2კ-21), 07.12.2017წ. №ბს-888-884(2კ-17)). ამდენად, საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ ...ის ექსპორტის მოცულობიდან გამომდინარე დადგენას საჭიროებდა ...ის ნედლეულის ოდენობა, რის შემდეგაც არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, შესყიდვის მინიმალური ფასების გათვალისწინებით სავსებით შესაძლებელი გახდებოდა შპს „...ს“ საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა. შპს „...ს“ მიერ არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების საჭიროებასა და შესაძლებლობაზე მითითება ხდებოდა როგორც ადმინისტრაციული წარმოების, ასევე ქვედა ინსტანციის სასამართლოებში საქმის წარმოების ფარგლებში, თუმცა სადავო აქტები და ქვედა ინსტანციის სასამართლოების გადაწყვეტილებები არ შეიცავენ აღნიშნული მეთოდის გამოყენების უარყოფის სარწმუნო დასაბუთებას. უფრო მეტიც, სააპელაციო პალატის გასაჩივრებულ განჩინებაში სასამართლო ასაბუთებს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების წინაპირობების არსებობას, თუმცა ამის მიუხედავად სააპელაციო საჩივარი მოთხოვნის ამ ნაწილში არ დაკმაყოფილდა. გასაჩივრებული განჩინების სამოტივაციო ნაწილი არ შეიცავს სარეზოლუციო ნაწილში ასახული ყველა სამართლებრივი შედეგის მართებულობის დასაბუთებას.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ სადავო აქტების გამოცემისას უფლებამოსილი უწყების მიერ არ ყოფილა დადგენილი ფიქტიურ ან/და უსაქონლო ოპერაციებში შპს „...ს“ მიერ მონაწილეობის მიღება, შესაბამისად, ადმინისტრაციული ორ-

განოების მოსაზრება, რომ შპს „...ს“ მიმართ არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებას გამორიცხავდა №0256 სიტუაციური სახელმძღვანელო, არ არის დასაბუთებული. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სასამართლონარმოებაში გადასახადის გადამხდელზე დარიცხული თანხების კანონშესაბამისობის პრეზუმფცია არ მოქმედებს, რის გამო საგადასახადო ორგანო ვალდებული მიუთითოს დარიცხვის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები, დარიცხვის სისწორის გონივრული დასაბუთება, რის შემდეგაც დარიცხვის უსწორობის მტკიცების ტვირთი გადასახადის გადამხდელზე გადადის (სასკ-ის 17.2 მუხ.). განსახილველ შემთხვევაში სააპელაციო პალატამ იმთავითვე შპს „...ს“ დააკისრა დარიცხვის უკანონობის მტკიცების ტვირთი ისე, რომ საგადასახადო ორგანოებს არ წარმოუდგენიათ განხორციელებული დარიცხვის კანონშესაბამისობის გონივრული დასაბუთება. მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს განმარტება არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების დაუშვებლობასა და განხორციელებული დარიცხვის მართლზომიერებაზე არ ქმნიდა სადავო აქტების კანონიერად მიჩნევის საკმარის საფუძველს. კონკრეტული სამართლებრივი შედეგის განსაზღვრისას ადმინისტრაციულ ორგანოს, სასამართლოს მსგავსად, ეკისრება სუბსუმფციის განხორციელების ვალდებულება, შესაბამისად, საგადასახადო ორგანო მოვალეა დაადგინოს კონკრეტული ფაქტობრივი გარემოებები, მიუთითოს სათანადო ნორმასა და ფაქტობრივი გარემოებების ნორმის შემადგენლობის ელემენტებთან შესაბამისობაზე. აუცილებელია ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ აბსტრაქტულ-გენერალური ნორმატიული მოწესრიგების განსახილველ ინდივიდუალურ შემთხვევაზე გავრცელების შესაძლებლობისა თუ შეუძლებლობის დასაბუთება, რაც მოცემულ შემთხვევაში არ არის სახეზე.

სააპელაციო პალატისა და ადმინისტრაციული ორგანოების მოსაზრება, რომ დარიცხვის კონკრეტული მეთოდის გამოყენება საგადასახადო ორგანოს დისკრეციულ უფლებამოსილებას შეადგენს, არ არის დასაბუთებული, რადგან ერთმანეთისაგან გამიჯვნას საჭიროებს ადმინისტრაციული ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილება და შეფასების თავისუფალი სივრცე. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ არ არსებობს აბსოლუტური დისკრეციის სივრცე, ისევე როგორც აბსოლუტური საკანონმდებლო განსაზღვრულობა. ადმინისტრაციული ორგანოს უფლებამოსილება ყოველთვის უკავშირდება კანონმდებლობით განსაზღვრული კომპეტენციის ფარგლებს, მიზნის ლეგიტიმურობას, იმ ფაქტობრივი გარემოებების დადგენას, რომლებიც საფუძვლად დაედო ამა თუ იმ გადაწყვეტილებას, თანასწორობის, დასაბუთებულობის, საჯარო და კერძო ინტერესების პროპორციულობის, თანაფარდობის პრინციპების დაცვის მოთხოვნებს. განუსაზღვრელი ცნებების გა-

მოყენების და განმარტების დროს ადმინისტრაციულ ორგანოს აქვს არა ყველაზე მისაღები გადანყვეტილების შერჩევის უფლებამოსილება (სზაკ-ის მე-2 მუხ. „ლ“ ქვ.პ.), არამედ განუსაზღვრელი ცნებების საფუძველზე შეფასების თავისუფლება. ამასთანავე, სასამართლო კონტროლისთვის განუსაზღვრელი ცნებების განმარტებისას ადმინისტრაციულმა ორგანომ უნდა მოიყვანოს შესაბამისი დასაბუთება, შეფასების თავისუფალი სივრცის მინიჭება არ გულისხმობს ადმინისტრაციული ორგანოს საქმიანობის შემოწმების დაუშვებლობას. სასამართლო ახდენს არა ორგანოს ჩანაცვლებას, არამედ კანონმდებლობაზე დაყრდნობით ადგენს შეფასების თავისუფალი სივრცის საზღვრებს და ამოწმებს ამ საზღვრების დაცულობას. საზღვრების დადგენისას ყურადღება ექცევა იმას, რომ შეფასება ეფუძნებოდეს სწორ ფაქტობრივ გარემოებებსა და საკითხთან კავშირის მქონე მოსაზრებებს (სუსგ 24.12.2021წ. №ბს-590(კ-20)). დისკრეციული უფლებამოსილება გულისხმობს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ რამდენიმე დასაშვებ სამართლებრივი შედეგიდან ერთ-ერთის არჩევის თავისუფლებას, ხოლო შეფასების თავისუფალი სივრცის ფარგლებში ადმინისტრაციული ორგანო ადგენს სუბსუმფციის განხორციელებისთვის აუცილებელ გარემოებებს, ნორმაში ასახულ განუსაზღვრელ ცნებასთან კონკრეტული ვითარების თანხვედრის შესაძლებლობას. ამასთანავე, ცნების განუსაზღვრელობის ხარისხის სხვადასხვაობის გამო განსხვავებულია ადმინისტრაციული ორგანოს შეფასების თავისუფლების ფარგლებიც, რაც უფრო მეტად განსაზღვრულია ნორმაში მითითებული ცნებები, მით ნაკლები ადგილი რჩება ადმინისტრაციული ორგანოს შეფასების თავისუფლებისთვის. განსახილველ შემთხვევაში, ნორმაში (საგადასახადო კოდექსის 73.5 მუხ.) მითითებულია, რომ არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა ხდება იმ შემთხვევაში, უკეთეს პირს არ აქვს სააღრიცხვო დოკუმენტაცია ან სააღრიცხვო დოკუმენტაციით შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის დადგენა (73.5 მუხ. „ა“ ქვ.პ.). სწორედ აღნიშნული „არქონის“ და „შეუძლებლობის“ შინაარსის განსაზღვრა შეადგენს ადმინისტრაციული ორგანოს შეფასების სივრცეს, თუმცა როგორც აღინიშნა, ორგანოს თავისუფლება შემოსაზღვრულია კანონით, საქმიანობის მიზნით, ფაქტობრივი გარემოებებით, თანასწორობის, დასაბუთებულობის, საჯარო და კერძო ინტერესების პროპორციულობის პრინციპებით. განსახილველ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოების მიერ არ არის დასაბუთებული ხარვეზებით შედგენილი შესყიდვის დოკუმენტების არსებობის შემთხვევის საგადასახადო კოდექსის 73.5 მუხლში მითითებულ „არქონის“ ცნებაში მოქცევის გამომრიცხავი საფუძვლების არსებობა. დოკუმენტაციის არარსებობა და არსებული დოკუმენტაციის არასაკმარისობა

ხასიათდება ერთი საერთო ნიშნით – სააღრიცხვო დოკუმენტაციით დაბეგვრის ობიექტის განსაზღვრის შეუძლებლობით. მნიშვნელოვანი ხარვეზების მქონე დოკუმენტაციის არსებობა, რომლიდანაც ვერ დგინდება კონკრეტული ოდენობით ხარჯის განევა, ფაქტობრივად, ხარჯის გამწვევი დოკუმენტაციის არქონას უტოლდება, საწინააღმდეგო გარემოების, დაბეგვრის მიზნებისთვის დოკუმენტების არმქონე სუბიექტსა და გაყალბებული თუ არსებითად ხარვეზიანი დოკუმენტების მქონე სუბიექტს შორის დიფერენცირების, განსხვავებული მოპყრობის საჭიროების დასაბუთებას სადავო აქტები არ შეიცავს. ის, რომ სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობის დაკისრების მიზნებისთვის განმსაზღვრელი მნიშვნელობა შეიძლება მიენიჭოს დოკუმენტების გაყალბების ფაქტს, არ იძლევა საგადასახადო დაბეგვრის მეთოდის გამოყენების მიზნებისთვის მათ სხვადასხვა პირობებში ჩაყენების შესაძლებლობას, საგადასახადო დაბეგვრისთვის განმსაზღვრელია კონკრეტული გადასახადის დაბეგვრის ობიექტის არსებობა.

ამასთანავე, მართალია საგადასახადო კოდექსის 73.5 მუხლში მითითება ხდება საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო ვალდებულებების არაპირდაპირი მეთოდით განსაზღვრის უფლებამოსილებაზე და არა ვალდებულებაზე, თუმცა საკასაციო პალატა თვლის, რომ „უფლებამოსილება“ ამ ნორმის მიზნებისათვის გულისხმობს არა ორგანოს თავისუფლებას სათანადო ნორმატიული წინაპირობების არსებობისას გამოიყენოს ან არ გამოიყენოს არაპირდაპირი დარიცხვის მეთოდი, არამედ იგი განსაზღვრავს ორგანოს საგნობრივ კომპეტენციას, ფორმალურ უფლებამოსილებას, რომ ნორმაში მითითებული წინაპირობების არსებობის შემთხვევაში გამოიყენოს საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის არაპირდაპირი მეთოდი, რომელიც საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის არა ზოგად, არამედ საგამონაკლისო წესს შეადგენს და მხოლოდ ნორმაში მითითებული წინაპირობების დადასტურების შემთხვევაში გამოიყენება. საგადასახადო კოდექსის 73.5 მუხლში აღნიშნული წინაპირობების კონკრეტულ შემთხვევაში დადასტურებისას სამართლებრივი შედეგის – არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების შესახებ ადმინისტრაციული ორგანოს დიკრეციული უფლებამოსილება ნულამდე რედუცირდება, ორგანოს ფაქტობრივად ერთმევა ნორმაში მითითებულისგან განსხვავებული სამართლებრივი შედეგის არჩევის შესაძლებლობა, არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში (73.5 მუხ.) საგადასახადო ორგანომ უნდა დაიცვას ამ მეთოდის გამოყენების კოდექსით დადგენილი წინაპირობები, არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენება საგადასახადო ორგანოს არათუ მხოლოდ უფლება, არამედ მისი ვალდებულებაცაა. ამდენად, საქმეში დაცული მასალების გათვალისწინებით, საკასაციო პალატა მი-

იჩნევს, რომ მართებული იყო მოსარჩელის მოსაზრება საგადასახადო ვალდებულებების არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით განსაზღვრის საჭიროების შესახებ.

საგადასახადო ვალდებულებების არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით განსაზღვრის საჭიროების მართებულობა დადასტურდა აგრეთვე სააპელაციო პალატაში წარდგენილი დოკუმენტაციით, კერძოდ, 10.12.2018წ. შპს „...მ“ განცხადებით მიმართა სააპელაციო სასამართლოს და წარადგინა 04.12.2018წ. №027-11 კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნა, აუდიტის დეპარტამენტის 04.12.2018წ. №34657 ბრძანება, 04.12.2018წ. №1399 დასკვნა, 04.12.2018წ. №027-10 კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნა, 04.12.2018წ. №34654 ბრძანება და 04.12.2018წ. დასკვნა. კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნების მიხედვით ძირი თანხა – 1 908 943 ლარი შემცირდა 69 513 ლარამდე, შემცირდა აგრეთვე საურავისა და ჯარიმების შესაბამისი ოდენობები. 04.12.2018წ. საგადასახადო მოთხოვნების მიხედვით შპს „...ს“ სახელზე დარიცხული დარჩა სულ: 163 332,29 ლარი, საიდანაც ძირ თანხას შეადგენს – 69 513 ლარი, ჯარიმას – 34 681 ლარი, ხოლო საურავს – 59 138,29 ლარი. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 04.12.2018წ. დასკვნების მიხედვით დარიცხვის შემცირება გამოიწვია იმ გარემოებამ, რომ ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის მიერ დადასტურდა ოპერაციების რეალურად განხორციელების ფაქტი, ფიზიკური პირების ნაწილმა დაადასტურა საქონლის მიწოდება, რაც შემომწმების მიერ გათვალისწინებულ იქნა გამოსაქვით ხარჯებში, ხოლო შესყიდვის აქტების ის ნაწილი, რომელიც გამყიდველი მხარის მიერ არ დადასტურდა, განხილულ იქნა დოკუმენტურად დაუდასტურებელ ხარჯად, რაზეც №0256 სიტუაციური სახელმძღვანელოს შესაბამისად გავრცელდა მიმდინარე პერიოდის მინიმალური ფასი. ამდენად, სააპელაციო პალატაში წარდგენილი საგადასახადო დოკუმენტაციით დგინდება, რომ საგადასახადო ორგანომ მოახდინა შპს „...ს“ სახელზე დარიცხული თანხების გადაანგარიშება და საგადასახადო ვალდებულების ოდენობა განსაზღვრა მათ შორის არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით. ამდენად, მოსარჩელის დამატებით წარმოდგენილი დოკუმენტაციით დადასტურდა, რომ თვით შემომწმებელმა სუბიექტმა გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის შესაბამისად შეცვალა მიდგომა და დოკუმენტურად დაუდასტურებელი ხარჯების მიმართ მოახდინა არაპირდაპირი მეთოდით ხარჯების გამოქვითვა. სააპელაციო სასამართლო გასაჩივრებულ განჩინებაში ყურადღებას ამახვილებს იმაზე, რომ სააპელაციო საჩივრის შეტანის შემდეგ დარიცხული თანხები 69 513 ლარამდე შემცირდა, მიუხედავად ამისა სააპელაციო პალატამ პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადანყვეტილება, რომლითაც უარყოფილი იყო არაპირდაპირი მეთოდის გამო-

ყენების შესაძლებლობა და მართებულად მიიჩნია დარიცხვის სადავო ოდენობა, ძალაში დატოვა. კასაციური თვლის, რომ მოცემულ ნაწილში არსებობდა საქმის წარმოების შეწყვეტის საფუძველი სსკ-ის 272-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად (სასამართლო მხარეთა განცხადებით ან თავისი ინიციატივით შეწყვეტს საქმის წარმოებას დავის საგნის არარსებობის გამო), ამასთან, საკასაციო საჩივარი საქმის წარმოების შეწყვეტის მოთხოვნით წარმოდგენილია შპს „...ს“ წარმომადგენლის გ. ფ-ას მიერ, რომლის საგანმკარგულებო უფლებამოსილება დასტურდება საქმეში დაცული მარწმუნებლის – შპს „...ს“ მიერ გაცემული 21.12.16წ. და 05.10.20წ. რწმუნებულებით.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ სადავო აქტები, არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების გარეშე საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის ნაწილში, მოცემულ იქნა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, უგულებელყოფილია სადავო საკითხთან დაკავშირებით საკასაციო პალატის პრაქტიკა, არ არის გათვალისწინებული იდენტურ საკითხებთან მიმართებით ადმინისტრაციული ორგანოს გადაწყვეტილებები. ამდენად, საკასაციო პალატა თვლის, რომ არსებობს სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული განჩინების ნაწილობრივ გაუქმების საფუძველი. ამასთანავე, საკასაციო პალატა მხედველობაში იღებს იმ გარემოებას, რომ შპს „...ს“ საკასაციო მოთხოვნას შეადგენს არა დოკუმენტურად დაუდასტურებელი ხარჯების არაპირდაპირი მეთოდით განუსაზღვრელობის ნაწილში სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა, არამედ აღნიშნულ ნაწილში საქმის წარმოების შეწყვეტა დავის საგნის არარსებობის საფუძველით.

საქმის მასალებით დგინდება, რომ დარიცხული თანხების კორექტირება განაპირობა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურიდან მიღებულმა ინფორმაციამ, რომლის თანახმად, სადავო შესყიდვის აქტების უმრავლესობის შემთხვევაში შესყიდვა ცნობილი იქნა რეალურ ოპერაციად, დადასტურდა საქონლის მიწოდების ფაქტი, შესაბამისად, შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოყენებული იქნა №0256 სიტუაციური სახელმძღვანელო, რომლითაც სადავო ოპერაციებზე გავრცელდა შესამოწმებელი პერიოდის მინიმალური ფასი. საკასაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ 2018 წლის დეკემბერში განხორციელებულ დარიცხვებს ახალი საფუძველები აქვს, კერძოდ, ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურიდან მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე შედგა საგადასახადო შემოსავლების შედეგების გადაანგარიშებაზე ორი ახალი დასკვნა, რომელთა საფუძველზე გამოიცა გადასახადებისა და სანქციების თანხების

დარიცხვის/შემცირების შესახებ ორი ახალი ბრძანება და შემდგომში მათ საფუძველზე – ორი ახალი საგადასახადო მოთხოვნა. საგადასახადო კოდექსის 64.1 მუხლის თანახმად, საგადასახადო მოთხოვნა არის საგადასახადო ორგანოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, რომლის შესრულებაც სავალდებულოა საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესით. განსახილველ შემთხვევაში საგადასახადო მოთხოვნები გამოცემულია ახალ დასკვნებსა და ბრძანებებზე დაყრდნობით, მათი გამოცემის საფუძველები განსხვავდება თავდაპირველი საგადასახადო მოთხოვნების გამოცემის საფუძველებისგან. ამასთანავე, ინდივიდუალურ-სამართლებრივ აქტში არსებითი შესწორების შეტანა ნიშნავს ახალი აქტის გამოცემას (სზაკ-ის 59.2 მუხ.). საქმეში დაცული მასალებით დგინდება, რომ ახალი საგადასახადო მოთხოვნებით არსებითად შეიცვალა შპს „...ს“ სახელზე არსებული დარიცხვის თანხების ოდენობა, განსხვავებული მეთოდით მოხდა საგადასახადო ვალდებულებების ოდენობის გაანგარიშება. ამდენად, სააპელაციო პალატაში წარდგენილი 04.12.2018წ. ბრძანებები და საგადასახადო მოთხოვნები ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტებია. დგინდება აგრეთვე, რომ აღნიშნული აქტები სადავოდ არის გამხდარი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში, რადგან შპს „...ს“ არ ეთანხმება შემცირებული ოდენობით თანხების დარიცხვის კანონიერებასაც.

საკასაციო პალატა იზიარებს კასატორის მოსაზრებას საქმის წარმოების შეწყვეტის წინაპირობების არსებობის შესახებ, რადგან სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის საგამოძიებო სამსახურის მიერ მოწოდებული ინფორმაცია, რაც საფუძველად დაედო დარიცხული თანხების კორექტირებას, განსხვავებულად აყალიბებს შპს „...ს“ სამართლებრივ მდგომარეობას, კერძოდ, წარსულში უსაქონლო ან/და ფიქტიურ ოპერაციად განხილული შესყიდვები მიჩნეულ იქნა რეალურ ოპერაციებად, შესაბამისად, კორექტირებული დარიცხვების საფუძველია არა საგადასახადო ორგანოს თავდაპირველი შემოწმების აქტები, არამედ ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის მიერ დადგენილი გარემოებები და შედეგად საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის მიზნით №0256 სიტუაციური სახელმძღვანელოს გამოყენება. მართალია სსიპ შემოსავლების სამსახურმა შპს „...ს“ საგადასახადო შემოწმებისა და დარიცხვებთან დაკავშირებით გადაწყვეტილებების გამოტანის პროცესში მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურს ნედლეულის შესყიდვის ოპერაციების რეალურობის დადგენის მიზნით, თუმცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის თავდაპირველ ბრძანებებსა და საგადასახადო მოთხოვნებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის მიერ კანონით დადგე-

ნილი წესით მიწოდებული ინფორმაცია ან დოკუმენტი საფუძვლად არ დასდებია. საგამოძიებო სამსახურის მიერ საგადასახადო ორგანოს ინფორმაცია მიეწოდა მოგვიანებით, სადავო აქტების გამოცემის შემდეგ, მათ კანონიერებასთან დაკავშირებით მიმდინარე სასამართლო განხილვის პროცესში. აღნიშნული ინფორმაციის საფუძველზე სსიპ შემოსავლების სამსახურმა გამოსცა ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები, რომლითაც მოახდინა შპს „...ს“ სახელზე რიცხული დავალიანების სრული გადაანგარიშება, კერძოდ, დარიცხვას საფუძვლად დაედო არა მხოლოდ განსხვავებულად შეფასებული ფაქტობრივი გარემოებები, არამედ განსხვავებული სამართლებრივი საფუძველიც, შესყიდვის ოპერაციების უმეტესი ნაწილი მიჩნეულ იქნა რეალურ ოპერაციებად, მოხდა საგადასახადო ვალდებულებების ოდენობის განსხვავებული მეთოდით განსაზღვრა. ამდენად, საგადასახადო ორგანოს ახალმა აქტებმა სრულად ჩაანაცვლა სადავო აქტები. 04.12.2018წ. გამოცემული საგადასახადო მოთხოვნებით დარიცხვა განხორციელდა ახალ ფაქტობრივ და სამართლებრივ საფუძველებზე დაყრდნობით. იგივე სამართალურთიერთობის მიმართ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა გულისხმობს ამ ურთიერთობის მომწესრიგებელი მანამდე გამოცემული აქტების გაუქმებას. ამასთანავე, საკასაციო საჩივრის შინაარსიდან გამომდინარე, შპს „...ს“ მოთხოვნას შეადგენს საქმის წარმოების ნაწილობრივ შეწყვეტა და არა – სადავო აქტების ბათილად ცნობა. გასათვალისწინებელია ისიც, რომ შპს-ს იურიდიული ინტერესი დარიცხული თანხების ჩამონერაში მდგომარეობს, სადავო აქტების ბათილად ცნობა არის არა თვითმიზანი, არამედ მიზნის მიღწევის საშუალება, შპს „...ს“ სარჩელის მიზანია არასწორად გაანგარიშებული თანხის გადახდისაგან გათავისუფლება. სააპელაციო პალატაში წარდგენილი დოკუმენტაციით კი დასტურდება, რომ საგადასახადო ორგანოს ახალი აქტებით შპს-ს დავალიანების ძირითადი ნაწილი შეუმცირდა 69 513 ლარამდე. მართალია კასატორი აღნიშნულ დარიცხვასაც არ ეთანხმება, თუმცა 69 513 ლარის დარიცხვის მართლზომიერებაზე მსჯელობა, დარიცხვის განსხვავებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველით განხორციელების გამო, ცდება განსახილველი დავის ფარგლებს. ამასთანავე, კორექტირებული დარიცხვის კანონიერებაზე დავა მიმდინარეობს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ აღარ არსებობს განსახილველი დავის ფარგლებში გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის ინტერესი, რადგან ფაქტობრივად მოხდა თავდაპირველი დარიცხვების გაუქმება და განსხვავებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველებით ახა-

ლი დარიცხვის განხორციელება.

რაც შეეხება შპს „...ს“ სარჩელზე, სააპელაციო და საკასაციო საჩივრებზე გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის ანაზღაურების საკითხს, საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ვინაიდან საქმის მასალებით დგინდება გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების საქმის გარემოებათა სათანადო გამოკვლევის გარეშე გამოცემა, სასკ-ის 10.2 მუხლის შესაბამისად, არსებობს მოსარჩელის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის მოპასუხეებისათვის დაკისრების წინაპირობა. სასკ-ის 53.1 მუხლის 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. ამდენად, მართალია განსახილველ შემთხვევაში მოწინააღმდეგე მხარეები – საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო და სსიპ შემოსავლების სამსახური, „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ კანონის 5.1 მუხლის „ლ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, გათავისუფლებულები არიან სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან, თუმცა აღნიშნული არ გამოორიცხავს მათი, როგორც მოწინააღმდეგე მხარეების ვალდებულებას ანაზღაურონ სარჩელზე (სააპელაციო და საკასაციო საჩივრებზე) გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი. საქმეში დაცული სახელმწიფო ბაჟის გადახდის დამატატურებელი ქვითრების თანახმად დგინდება, რომ სარჩელზე შპს „...ს“ წარმომადგენლის მიერ გადახდილია 5000 ლარი, სააპელაციო საჩივარზე შპს „...ს“ მიერ გადახდილია 7000 ლარი. საქმის მასალებით დასტურდება აგრეთვე, რომ საკასაციო საჩივარზე შპს „...ს“ წარმომადგენლის მიერ გადახდილია 300 ლარი. იმის გათვალისწინებით, რომ საკასაციო საჩივარი კმაყოფილდება ნაწილობრივ და არ არსებობს მოსარჩელის მოთხოვნის დაკმაყოფილების საფუძველი ალტერნატიული შემომწების ხარჯების გათვალისწინების ნაწილში, საკასაციო პალატა თვლის, რომ შპს „...ს“ წარმომადგენლის მოთხოვნა მოწინააღმდეგე მხარეებზე სახელმწიფო ბაჟის დაკისრების თაობაზე უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ. საკასაციო საჩივარში კასატორი უთითებს, რომ ალტერნატიულ საგადასახადო შემომწებაზე განეული 20 000 ლარის ხარჯის გამოქვითვებში გათვალისწინების შემთხვევაში მოგების გადასახადი შემცირდება 3 000 ლარით, შესაბამისად, საკასაციო საჩივრის ფასი შეადგენს 3000 ლარს. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საკასაციო საჩივრისთვის სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილებაზე (განჩინებაზე) სახელმწიფო ბაჟი შეადგენს დავის საგნის ღირებულების 5 პროცენტს, მაგრამ არანაკლებ 300 ლარისა (სსკ-ის 39.1 მუხ. „გ“ ქვ.პ.). ვინაიდან 3 000 ლარის 5 პროცენტი შეადგენს 300 ლარზე ნაკლებს, განსახილველ შემთხვევაში გადასახდელმა სახელმწიფო ბაჟმა სსკ-ის 39.1

მუხლის თანახმად შეადგინა 300 ლარი. იმის გათვალისწინებით, რომ ალტერნატიულ საგადასახადო შემონმებაზე განეული ხარჯის გამოქვითვების ნაწილში არ არსებობს საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილების საფუძველი, ამ ნაწილში გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი არ ექვემდებარება დაბრუნებას ან კასატორის სასარგებლოდ მონინალმდეგე მხარეებზე დაკისრებას. რაც შეეხება ქვედა ინსტანციის სასამართლოებში გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის დაბრუნების საკითხს, სახელმწიფო ბაჟის ოდენობა პირველი ინსტანციის სასამართლოში იურიდიული პირისთვის არ უნდა აღემატებოდეს 5000 ლარს, ხოლო სააპელაციო სასამართლოში – 7000 ლარს (სსკ-ის 39.3 მუხ.), განსახილველ შემთხვევაში არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების გარეშე საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის ნაწილში დავის ღირებულების 3 % და 4 % (სსკ-ის 39.1 მუხ.) აღემატებოდა სსკ-ის 39.3 მუხლით დადგენილ სახელმწიფო ბაჟის მაქსიმალურ ოდენობას, შესაბამისად, შპს „...ს“ და მისი წარმომადგენლის მიერ სარჩელსა და სააპელაციო საჩივარზე სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი იქნა მითითებული ნორმით დადგენილი ზღვრული ოდენობა. სსკ-ის 54.1 მუხლი ითვალისწინებს სასამართლოს ხარჯის განაწილების საერთო წესიდან გამონაკლისს, კერძოდ, იმ შემთხვევაში თუ მოსარჩელემ მხარი არ დაუჭირა თავის მოთხოვნას იმის გამო, რომ მოპასუხემ ნებაყოფლობით დააკმაყოფილა იგი სარჩელის აღძვრის შემდეგ, მაშინ მოსარჩელის თხოვნით სასამართლოს მოპასუხეს დააკისრებს მოსარჩელის მიერ განეული ხარჯების ანაზღაურებას. განსახილველ შემთხვევაში საქმის წარმოების შეწყვეტა გამონეულა მოპასუხე ორგანოების მიერ სადავო სამართალურთიერთობის მიმართ ახალი აქტების გამოცემით, ამასთან, მოსარჩელე (აპელანტი, კასატორი) საქმის წარმოების შეწყვეტას ითხოვს იმ საფუძველით, რომ მოპასუხე ადმინისტრაციულმა ორგანომ ნებაყოფლობით გაიზიარა მისი მოთხოვნა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების თაობაზე. სწორედ აღნიშნულის გამო აღარ გააჩნია კასატორს ამ ნაწილში გასაჩივრებული აქტების ბათილად ცნობის მოთხოვნა. ამდენად, მოცემულ შემთხვევაში არსებობს სსკ-ის 10.2 მუხლის საფუძველზე მოსარჩელის მიერ ქვედა ინსტანციის სასამართლოებში გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის მოპასუხეებისთვის დაკისრების საფუძველი.

სსკ-ის 37-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, პროცესის ხარჯებს შეადგენს სასამართლო და სასამართლოს გარეშე ხარჯები. სახელმწიფო ბაჟი შეადგენს სასამართლო ხარჯს (სსკ-ის 37.2 მუხ.) და წარმოადგენს სახელმწიფო ბიუჯეტში სავალდებულო შესატანს („სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ კანონის 1-ელი მუხ.). გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის მხარეთა შორის განაწილება, ასევე სახელმწიფოსათვის სასამართლო ხარჯების ანაზღაურება წარმოებს სასამართლოს ინიციატივით,

ხოლო ყველა სხვა შემთხვევაში, პროცესის ხარჯები მხარეთა შორის გადანაწილდება დაინტერესებული მხარის მოთხოვნის საფუძველზე. პროცესის ხარჯების განაწილების საკითხი უნდა გადანყდეს სასამართლო გადანყვეტილებით, რომლითაც საქმე წყდება არსებითად. ეს დასკვნა გამომდინარეობს სსკ-ის 249.5 მუხლის შინაარსიდან, რომლის მიხედვით, გადანყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი უნდა შეიცავდეს სასამართლოს მითითებას სასამართლო ხარჯების განაწილების თაობაზე. ადვოკატის მომსახურების ხარჯი (სსკ-ის 37.3 მუხ.) შეადგენს სასამართლოს გარეშე ხარჯს. საკასაციო საჩივარი არ შეიცავს პრეტენზიას ქვედა ინსტანციის სასამართლოების გადანყვეტილებების იმ ნაწილზე, რომლითაც შპს „...ს“ მოთხოვნა ადვოკატის მომსახურების ხარჯის ანაზღაურების შესახებ არ დაკმაყოფილდა, კასატორი არ ითხოვს აგრეთვე საკასაციო პალატაში გაწეული იურიდიული მომსახურების ხარჯის ანაზღაურებას. ადვოკატის მომსახურების ხარჯის ანაზღაურება არ შეადგენს არც დავის და არც სარჩელის საგანს, ის საპროცესო მოთხოვნაა, რომელიც კასატორს საკასაციო საჩივარში არ დაუსვია. შესაბამისად, ადვოკატის მომსახურების ხარჯის მოსარჩელისათვის ანაზღაურების საფუძვლებზე საკასაციო პალატა არ იმსჯელებს, რადგან სასამართლოს მიერ მოსარჩელის მხრიდან გაწეული იურიდიული მომსახურების ხარჯის მოპასუხისთვის დაკისრება ხარჯის გამწევი პირის ინიციატივას საჭიროებს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1.2, 10.2 მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე, 54-ე, 209-ე, 272-ე, 411-ე მუხლებით და

და ა დ ბ ი ნ ა:

1. შპს „...ს“ საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 10.01.2019წ. განჩინება ალტერნატიული აუდიტის შემოწმების ხარჯების გაუთვალისწინებლობის ნაწილში სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის თაობაზე დარჩეს უცვლელი;
3. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 10.01.2019წ. განჩინება და ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 24.09.2018წ. გადანყვეტილება დოკუმენტურად დაუდასტურებელი ხარჯების არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების გარეშე საგადასახადო ვალდებულების

განსაზღვრის თაობაზე სადავო აქტების ბათილად ცნობის შესახებ სა-
სარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში და ამ
ნაწილში შპს „...ს“ სარჩელზე საქმის წარმოება შეწყდება;

4. სსიპ შემოსავლების სამსახურსა და საქართველოს ფინანსთა სა-
მინისტროს გ. ფ-ას (პირადი ნომერი ...) სასარგებლოდ სოლიდარულად
დაეკისროთ პირველი ინსტანციის სასამართლოში გ. ფ-ას მიერ გადახ-
დილი სახელმწიფო ბაჟის – 5000 ლარის ანაზღაურება;

5. სსიპ შემოსავლების სამსახურსა და საქართველოს ფინანსთა სა-
მინისტროს შპს „...ს“ (ს/კ...) სასარგებლოდ სოლიდარულად დაეკისროთ
სააპელაციო ინსტანციის სასამართლოში შპს „...ს“ მიერ გადახდილი სა-
ხელმწიფო ბაჟის – 7000 ლარის ანაზღაურება;

6. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდე-
ბა.

**შემოსავლების სამსახურისა და ფინანსთა სამინისტროს
ადმინისტრაციული აქტების ბათილად ცნობის შედეგად
გადასახადის გადახდელის აღრიცხვის გარათში
სამართლებრივი შედეგების ასახვა**

**გადაწყვეტილება
საქართველოს სახლით**

№ბს-777(კ-22)

06 თებერვალი, 2024 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა**

შემადგენლობა: გ. აბუსერიძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),

მ. ვაჩაძე,

ბ. სტურუა

დავის საგანი: დამატებული ღირებულების ჩათვლის გაუქმება

აღწერილობითი ნაწილი:

სს „...იმ“ 2017 წლის 02 მარტს სარჩელით მიმართა თბილისის საქა-
ლაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხე-
ების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების
სამსახურის მიმართ. სარჩელის დაზუსტების შემდგომ მოსარჩელემ მო-
ითხოვა 34 344 ლარის (ძირითად საშუალებებზე მიღებული დღგ-ს ჩათ-
ვლის გაუქმების შედეგად დარიცხული თანხა) ნაწილში ბათილად ყო-

ფილიყო ცნობილი: სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 26 ნოემბრის №44482 ბრძანება; სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 26 ნოემბრის №007-371 საგადასახადო მოთხოვნა; სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 15 თებერვლის №3608 ბრძანება; №12225/2/16 საჩივარზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 26 იანვრის გადაწყვეტილება; შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 12 ნოემბრის დასკვნა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დავალებოდა გადასახადის გადამხდელის აღრიცხვის ბარათში აქტების ბათილობის შედეგად დამდგარი სამართლებრივი შედეგების ასახვა.

სარჩელის მიხედვით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 23 მაისის №27037 ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა სს „...ის“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რომლის საფუძველზეც 2014 წლის 09 დეკემბერს შედგა საგადასახადო შემოწმების აქტი და გამოიცა საგადასახადო მოთხოვნა. სს „...იმ“ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში წარადგინა საჩივარი, რომლითაც გაასაჩივრა შემოწმების მიერ ... ნაწარმის რეალიზაციის დღე-ით დასაბეგრ ოპერაციად მიჩნევის საკითხი, რომელიც ეხებოდა 34 344 ლარის დარიცხვას. დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 08 ოქტომბრის №9982/2/15 გადაწყვეტილებით, სს „...ის“ საჩივარი დაკმაყოფილდა და საკითხი დაბრუნდა აუდიტის დეპარტამენტში ხელახლა განსახილველად.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 12 ნოემბრის დასკვნისა და შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 26 ნოემბრის №44482 ბრძანების საფუძველზე განხორციელდა დარიცხული თანხების გადაანგარიშება; ერთი მხრივ, შემცირდა დარიცხული დღე-ის თანხები, თუმცა, მეორე მხრივ, განხორციელდა დამატებითი გადასახადების დარიცხვა; კერძოდ, საგადასახადო ორგანომ მიიჩნია, რომ გადასახადის გადამხდელი საქმიანობის პროცესში ძირითად საშუალებებს იყენებდა ერთდროულად ჩათვლის უფლების მქონე და ჩათვლის უფლების გარეშე ოპერაციებში. აუდიტორის მიერ გადაანგარიშებულ იქნა ზემოაღნიშნულ ძირითად საშუალებებზე მიღებული დღე-ის ჩათვლები. შესაბამისად, კომპანიას აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 26 ნოემბრის №44482 ბრძანებითა და აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 26 ნოემბრის №007-371 საგადასახადო მოთხოვნით შემცირდა მიღებული დღე-ის ჩათვლები, რაც გასაჩივრდა სსიპ შემოსავლების სამსახურში. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 15 თებერვლის №3608 ბრძანებით საჩივარი არ დააკმაყოფილა, რაც აგრეთვე, თავის მხრივ, გასაჩივრდა საქართვე-

ლოს ფინანსთა სამინისტროს დავეების განხილვის საბჭოში, რომელმაც 2017 წლის 26 იანვრის №12225/2/16 გადაწყვეტილებით სს „...ის“ უარი უთხრა საჩივრის დაკმაყოფილებაზე.

სარჩელის ავტორი მიუთითებდა, რომ 2009 წელს მოქმედი საგადასახადო კოდექსი საერთოდ არ იცნობდა დღგ-ის ჩათვლის გაუქმებას, როდესაც ძირითადი საშუალების გამოყენება ხდებოდა დღგ-გან გათავისუფლებულ ოპერაციებზე, შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოებმა გამოიყენეს ახალი საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ნორმები, რომლებიც ძალაში სადავო ოპერაციების განხორციელებიდან 2 წლის შემდეგ შევიდა. ამდენად, სს „...ის“ წარმომადგენელი მიიჩნევდა, რომ კომპანიის მიმართ მიღებულ იქნა უკანონო აქტები, რომელიც ოპერაციების შესრულების დროს მოქმედ კანონმდებლობას ეწინააღმდეგება.

სს „...ის“ წარმომადგენელი სარჩელში აგრეთვე მიუთითებდა, რომ კომპანიას დღგ-ისგან გათავისუფლებული ოპერაციები 2009 წელს ჰქონდა – 4 098 813 ლარი, 2010 წელს – 2 547 080 ლარი, 2011 წელს – 505 691 ლარი, ხოლო 2012 წელს – 2291, ჯამში – 7 153 875 ლარი. რაც შეეხება დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების ჯამს 2009 წელს – 3 296 711 ლარი, 2010 წელს – 5 302 337 ლარი, 2011 წელს – 1 542 271 ლარი, ხოლო 2012 წელს – 117 475 ლარს, ჯამში – 10 258 794 ლარი. შესაბამისად, 4 წლის განმავლობაში დღგ-გან გათავისუფლებული ოპერაციების ჯამი იყო 10 258 794 ლარი. აქედან გამომდინარე, კომპანიამ 4 წლის განმავლობაში დღგ-თ დასაბეგრი ოპერაციების მაჩვენებელში 3 104 919 ლარით გადააჭარბა დღგ-გან გათავისუფლებულ ოპერაციებს. ამდენად, მოსარჩელის მოსაზრებით, კომპანია უფლებამოსილი იყო ძირითად საშუალებებზე დღგ-ს ჩათვლა ეწინააღმდეგებინა. აღნიშნული გაანგარიშების წარმოდგენა მოხდა იმ შემთხვევისთვის თუკი სასამართლო მიიჩნევდა, რომ 2010 წლის 01 იანვრიდან შემოღებული ჩათვლის შესახებ ახალი წესი კომპანიას უნდა შეეხოს, მიუხედავად იმისა, რომ ძირითადი საშუალებების შეძენა და დღგ-ის ჩათვლა 2009 წელს განხორციელდა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 13 დეკემბრის გადაწყვეტილებით სს „...ის“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა, რაც მოსარჩელემ სააპელაციო წესით გაასაჩივრა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსზე, როგორც ძალადაკარგულზე, აგრეთვე მოქმედ რედაქციაზე, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებაზე და აღნიშნა, რომ ვინაიდან საგადასახადო შემოწმება განხორციელდა 2014 წელს, გამოყენებული უნდა ყოფილიყო საგადასახადო შემოწმების პერიოდში მოქმედი რედაქცია, ამდენად, სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ სს „...ის“ სამეწარმეო საქ-

მიანობის პროცესში ახორციელებდა როგორც დღე-ით დასაბეგრი საქონლის, ასევე დღე-ისგან განთავისუფლებული საქონლის მიწოდებას, შესაბამისად, ახდენდა ჩასათვლელი დღე-ის თანხების დეკლარირებას ბრუნების ხვედრითი წონის მიხედვით. ამასთან, არ განუხორციელებია საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად, დეკემბერში ჩასათვლელი/აღსადგენი დღე-ის თანხის კორექტირება. სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ 2009, 2010 და 2011 წლებში (იმის გათვალისწინებით, რომ საზოგადოება ფუნქციონირებდა 2012 წლამდე) ძირითად საშუალებაზე გათვლილი დღე-ისგან განთავისუფლებული საქონლის ხვედრითი წილის მიხედვით გაანგარიშებული იქნა გასაუქმებელი დღე-ის თანხა, მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად, ამასთანავე, განხორციელებული საკანონმდებლო ცვლილებების მიხედვით, ძირითად საშუალებებზე ჩასათვლელი/აღსადგენი დღე-ის თანხის კორექტირება განისაზღვრა პირველივე საანგარიშო პერიოდში სრულად ჩათვლილი დღე-ის თანხის 1/5 ყოველწლიურად, ექსპლუატაციაში მიღების წლიდან 5 კალენდარული წლის განმავლობაში, შესაბამისად, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიიჩნია, რომ ძირითად საშუალებებზე ჩასათვლელი/აღსადგენი დღე-ის თანხების კორექტირება შესაბამისი პერიოდების მიხედვით იყო კანონშესაბამისი და არ ეწინააღმდეგებოდა კანონის მოთხოვნებს.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 24 თებერვლის განჩინებით სს „...ის“ სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 13 დეკემბრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო პალატამ გაიზიარა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები და მათი სამართლებრივი შეფასებები და დამატებით აღნიშნა, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ საქმე განიხილა არსებითი საპროცესო დარღვევების გარეშე, სწორად დაადგინა საქმეზე ფაქტობრივი გარემოებები და სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა მათ. შესაბამისად, სახეზე არ იყო პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 24 თებერვლის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა სს „...იმ“ რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

კასატორის, სს „...ის“ წარმომადგენელი აღნიშნავს, რომ ქვედა ინსტანციის სასამართლოებმა არასწორად განმარტეს 2009 წელს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლი, ამასთანავე, არასწორად გამოიყენეს 2011 წელს ამოქმედებული საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლი და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქცია. კასატორის მითითებით, წინამდებარე დავა შეეხება სს „...ის“ მიერ 2009 წლის აპრილი-ივლისის პერიოდში შეძენილ ძირითად საშუალებებზე დღგ-ის ჩათვლის საკითხს. საგადასახადო კანონმდებლობით (როგორც 2009 წელს, ისე დღეს მოქმედი საგადასახადო კოდექსით) აღიარებულია დღგ-ის ჩათვლის უფლება დღგ-ის გადამხდელისათვის, თუმცა 2009 წელს მოქმედ და 2011 წელს ამოქმედებულ ახალ საგადასახადო კოდექსებს შორის არის ერთმანეთისაგან განსხვავებული მოწესრიგება ამ მიმართულებით.

2009 წლის აპრილი-ივლისის თვეებში, როდესაც განხორციელდა ძირითადი საშუალებების მიწოდება სს „...ის“-თვის, საქართველოს ტერიტორიაზე მოქმედებდა 2004 წლის საგადასახადო კოდექსი. 2009 წლის მდგომარეობით, ძირითადი საშუალებების შეძენისას დღგ-ის ჩათვლის საკითხს არეგულირებდა საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლი, რომლის პირველი ნაწილის თანახმად, დღგ-ის ჩათვლის უფლება აქვს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს. კასატორის წარმომადგენელი 2009 წელს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-5 ნაწილზე მითითებით აღნიშნავს, რომ 2009 წელს მოქმედი საგადასახადო კოდექსში დღგ-ის ჩათვლის გაუქმება დადგენილი იყო მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც საქმე ეხებოდა საქონლის/მომსახურების გამოყენებას განთავისუფლებულ ოპერაციებში ან იმ ოპერაციებში, რომლებიც დღგ-ის მიზნებისთვის არ ითვლებოდა დასაბეგრ ოპერაციად. მოცემული ნორმა არ ადგენდა ძირითად საშუალებებზე მიღებული დღგ-ის ჩათვლის გაუქმებას, შესაბამისად, კანონმდებლობაში არ არსებობდა ნორმა, რომლითაც სს „...ის“ უნდა გაეუქმებინა მიღებული დღგ-ის ჩათვლა.

კასატორისთვის გაუგებარია თუ რატომ ახდენენ საგადასახადო ორგანოები და ქვედა ინსტანციის სასამართლოები იმ გარემოების უგულებელყოფას, რომ ნებისმიერი გადასახადის გადამხდელი გადასახადების დეკლარირებას თუ გადახდას ახდენს იმ კანონმდებლობით, რომელი განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციის პერიოდში მოქმედებს. მისი მოსაზრებით, სს „...ი“ დაეყრდნო 2009 წელს მოქმედ საკანონმდებლო რეგულაციას და ძირითად საშუალებებზე ჩათვლილი დღგ არ გააუქმა, რადგან საგადასახადო კოდექსი მას ამის ვალდებულებას არ აკისრებდა. ამასთანავე, ამ პერიოდში არსებული საგადასახადო პრაქტი-

კაც კი არ იცნობდა კანონმდებლობის იმგვარ ინტერპრეტაციას, რომელიც საგადასახადო ორგანოების გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებებში არის გათვალისწინებული. 247-ე მუხლის არათუ გრამატიკული განმარტების გზით, არამედ ტელეოლოგიური განმარტების გზითაც გამოირიცხება ძირითადი საშუალებების შეძენისას ჩათვლილი დღგ-ის გაუქმება. იგი აღნიშნავს, რომ დავაში გამოსაყენებელი 2004 წლის საგადასახადო კოდექსი „კვალიფიციური დუმის“ გამო არ ითვალისწინებდა ძირითად საშუალებებზე ჩათვლის გაუქმებას იმ შემთხვევებში, როდესაც ძირითადი საშუალებები გამოიყენებოდა ნაწილობრივ დღგ-ისგან ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულ ოპერაციებში.

სს „...ის“ წარმომადგენელი მიიჩნევს, რომ წინამდებარე დავა ეხება ფუნდამენტურ სამართლებრივ პრინციპს, რომელიც კრძალავს უკუძალით საგადასახადო ვალდებულებებისა და პასუხისმგებლობების დადგენას. კასატორის მითითებით, საგადასახადო კოდექსი ამოქმედდა 2011 წლის 01 იანვრიდან და ის ვერ გავრცელდება 2 წლის წინ დაბეგრილ, დასაბეგრ თუ დაუბეგრავ ოპერაციებზე. ამასთან, „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის 24-ე მუხლის პირველ და მეორე ნაწილზე მითითებით აღნიშნავს, რომ ნორმატიულ აქტს უკუძალა აქვს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ეს პირდაპირ არის დადგენილი ამ ნორმატიული აქტით და ამასთან, ნორმატიულ აქტს, რომელიც ადგენს ან ამძიმებს პასუხისმგებლობას უკუძალა არ აქვს. კასატორის წარმომადგენელი ასევე მიუთითებს საგადასახადო კოდექსის დღეს მოქმედი რედაქციის 269-ე მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომელიც ადგენს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების დროს, თუ კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი ქმედების ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა, ხოლო თუ შემოღებულია ან დამძიმებულია პასუხისმგებლობა, გამოიყენება ქმედების ჩადენის მომენტისათვის არსებული ნორმა.

კასატორის მოსაზრებით, ძირითადი საშუალებები 2010 წელსაც რომ ყოფილიყო შეძენილი, მაინც არ იარსებებდა დღგ-ის ჩათვლის გაუქმების საფუძვლები. 2009 წლის 17 ივლისს მიღებულ იქნა 2004 წლის საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შესახებ კანონი მოცემული ცვლილება ამოქმედდა 2010 წლის 01 იანვრიდან და მან დაადგინა, რომ თუ ძირითადი საშუალების ექსპლუატაციაში გადაცემიდან 4 კალენდარული წლის განმავლობაში პირის დასაბეგრი ოპერაციების ჯამი მეტია განთავისუფლებული ოპერაციების ან/და იმ ოპერაციების, რომლებიც დღგ-ის მიზნებისათვის არ ითვლება დასაბეგრ ოპერაციად, ჯამზე, პირს უფლება აქვს მთლიანად ჩაითვალოს ამ ძირითად საშუალებაზე გადახდილი ან/და გადასახდელი დღგ შემდგომ პერიოდში ჩათვლილი

დღგ-ის თანხის აღდგენის გარეშე. შესაბამისად, 2010 წელს წარმოებულ ტრანზაქციებზე დასაშვები იყო დღგ-ის ჩათვლა იმის მიუხედავად, რომ ძირითადი საშუალებები ნაწილობრივ გამოყენებული იყო დღგ-ისგან გათავისუფლებულ ოპერაციებში. ამ შემთხვევაში, გადაწყვეტი კრიტერიუმს წარმოადგენდა, 4 წლის განმავლობაში დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების ჯამი აღემატებოდა თუ არა დღგ-ისგან გათავისუფლებულ ოპერაციებს. სს „...ის“ დასაბეგრი ოპერაციების ჯამი 4 წლის განმავლობაში აღემატებოდა გათავისუფლებული ოპერაციების ჯამს. მიუხედავად ზემოაღნიშნული არგუმენტაციისა, ქვედა ინსტანციის სასამართლოები კანონიერად მიიჩნევენ საგადასახადო ორგანოების მართლსაწინააღმდეგო მოქმედებას და საგადასახადო ვალდებულებებს განსაზღვრავენ 2011 წელს ამოქმედებული ახალი საგადასახადო კოდექსითა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციით. სს „...ის“ წარმომადგენელი მიიჩნევს, რომ ქვედა ინსტანციის სასამართლოთა გადაწყვეტილებები აცდენილია ფუნდამენტურ სამართლებრივ პრინციპებს და ეწინააღმდეგება საქმეში გამოსაყენებელ საგადასახადო ნორმებს.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 13 ივლისის განჩინებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული სს „...ის“ საკასაციო საჩივარი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2023 წლის 13 ნოემბრის განჩინებით სს „...ის“ საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მიღებულ იქნა არსებითად განსახილველად.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ სს „...ის“ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს; გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 24 თებერვლის განჩინება და საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება სს „...ის“ სარჩელის დაკმაყოფილების შესახებ შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საგადასახადო კანონმდებლობა არეგულირებს საქართველოში საგადასახადების დაწესებასთან, შემოღებასთან და გადახდასთან დაკავშირებულ ურთიერთობებს, ასევე

საგადასახადო კონტროლის, საგადასახადო პასუხისმგებლობის, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის პროცესში წარმოშობილ ურთიერთობებს.

საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, პირი ვალდებულია გადაიხადოს ამ კოდექსით დაწესებული საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები. მე-2 ნაწილის მიხედვით, დაუშვებელია ამ კოდექსის დარღვევით დაწესებული ან ამ კოდექსით გაუთვალისწინებელი გადასახადის გადახდის ვალდებულების ვინმესთვის დაკისრება, აგრეთვე გადასახადის გადახდევინება ამ კოდექსით დადგენილ ვადაზე ადრე.

საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადი არის ამ კოდექსის მიხედვით სავალდებულო, უპირობო ფულადი შენატანი ბიუჯეტში, რომელსაც იხდის გადასახადის გამამხდელი, გადახდის აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ერთ-ერთ სახეს დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ) წარმოადგენს (6.5 მუხლი), რომელიც არაპირდაპირ უნივერსალურ გადასახადთა კატეგორიას მიეკუთვნება. ამ სახის გადასახადი თავისებური დანამატია საქონლისა და მომსახურების ფასზე. მისი ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ეკისრება საქონლის მიმწოდებელს (იმპორტიორს) ან/და მომსახურების გამწევს, რომელიც საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის გადასახადის გამამხდელად იწოდება (იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი პირველი; ავტორთა კოლექტივი; 2012 წელი; გვ. 44). სწორედ დღგ-ს მრავალსაფეხურიანმა სისტემამ წარმოშვა გადახდის შემთხვევაში მისი შემდგომი ჩათვლის შესაძლებლობა (სუსგ №ბს-261-247(კ-07); 19.11.2007 წ.).

საკასაციო პალატა მიუთითებს საგადასახადო კოდექსის 173-ე მუხლის დანაწესზე, რომელიც ითვალისწინებს დღგ-ის ჩათვლის უფლებას. ამ ნორმის პირველი ნაწილის თანახმად, დღგ-ის ჩათვლა არის დღგ-ის გამამხდელად რეგისტრირებული პირის უფლება, შეიმციროს გადასახდელი დღგ-ის თანხა მიღებული ჩათვლის დოკუმენტების საფუძველზე, გარდა ამ კარით გათვალისწინებული შემთხვევებისა. აღსანიშნავია, რომ ამ ნორმის მიხედვით, დღგ-ის ჩათვლა გულისხმობს სახელმწიფო ბიუჯეტში გადასახდელი თანხის შემცირებას ან ამ ოპერაციის საფუძველზე „ზედმეტად“ წარმოშობილი თანხის ბიუჯეტიდან კანონით დადგენილი წესით მიღებას.

საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, გადასახადის გამამხდელი ვალდებულია შეასრუ-

ლოს საგადასახადო ვალდებულებები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით. ამავე კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო ვალდებულებად ითვლება პირის ვალდებულება, გადაიხადოს ამ კოდექსით დაწესებული, აგრეთვე ამ კოდექსით დაწესებული და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს მიერ შემოღებული გადასახადი. მე-2 ნაწილის შესაბამისად, პირს საგადასახადო ვალდებულება ეკისრება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომლებიც ითვალისწინებს გადასახადის გადახდას.

საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სრულად აღრიცხოს თავის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, რათა გარანტირებული იყოს კონტროლი მათ დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე.

მხარეები სადავოდ არ ხდიან იმ გარემოებას, რომ სს „...ის“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემონმება და მის საფუძველზე გამოცემული სადავო აქტები შეეხება, მათ შორის, 2009 წელს განხორციელებულ საგადასახადო ოპერაციებს, კერძოდ, სს „...ის“ მიერ შეძენილ ძირითად საშუალებებზე დღგ-ის ჩათვლის გაუქმების მართებულობის საკითხს. საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ სს „...ის“ საგადასახადო შემონმების პროცესში გამოყენებული უნდა ყოფილიყო განხორციელებული ოპერაციის დროისათვის მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობა, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის სადავო ოპერაციის დროს მოქმედი რედაქცია ითვალისწინებდა ჩათვლილი დღგ-ის გაუქმების ამჟამად მოქმედი საგადასახადო კოდექსისაგან განსხვავებულ წესს. კერძოდ, კოდექსის 247-ე მუხლის მე-5 ნაწილის შესაბამისად, თუ საქონელი/მომსახურება, რომლის მიხედვითაც დღგ-ის გადამხდელმა მიიღო დღგ-ის ჩათვლა, გამოყენებული იქნა განთავისუფლებულ ოპერაციებში ან იმ ოპერაციებში, რომლებიც დღგ-ის მიზნებისათვის არ ითვლება დასაბეგრ ოპერაციად (გარდა საქონლის/მომსახურების გამოყენებისა საქართველოს ტერიტორიის გარეთ მომსახურების განევისათვის, საწარმოს მიწოდებისა და ამ კოდექსის მე-20 მუხლის მე-4 ნაწილსა და 225-ე მუხლის მე-3 ნაწილში აღნიშნული შემთხვევებისა), ჩათვლილი დღგ ექვემდებარება გაუქმებას ჩასათვლელი დღგ-ის თანხის იმ ნაწილზე და იმ საანგარიშო პერიოდში, როდესაც ის ამგვარ ოპერაციებში იქნა გამოყენებული. თუ შეუძლებელია ასეთი გამიჯვნა, დღგ-ის გასაუქმებელი თანხა განისაზ-

ღვრება საანგარიშო პერიოდში საერთო ბრუნვის თანხაში განთავისუფლებული ოპერაციების ან იმ ოპერაციების, რომლებიც დღგ-ის მიზნებისათვის არ ითვლება დასაბეგრო ოპერაციად (გარდა საქონლის/მომსახურების გამოყენებისა საქართველოს ტერიტორიის გარეთ მომსახურების განწევისათვის, საწარმოს მიწოდებისა და ამ კოდექსის მე-20 მუხლის მე-4 ნაწილსა და 225-ე მუხლის მე-3 ნაწილში აღნიშნული შემთხვევებისა), ბრუნვის ხვედრითი წონის პროპორციულად.

როგორც ზემოთ აღინიშნა, დავა შეეხება სს „...ის“ მიერ შეძენილ ძირითად საშუალებებზე დღგ-ის ჩათვლის გაუქმების კანონშესაბამისობას. ამდენად, უპირველეს ყოვლისა, მნიშვნელოვანია გაირკვეს ნორმაში გამოყენებული ტერმინი – „საქონელი/მომსახურება“ – მოიაზრებს თუ არა მათ შორის ძირითად საშუალებებსაც. აღსანიშნავია, რომ 2011 წლის 1-ლი იანვრიდან ამოქმედებული საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებდა ძირითად საშუალებებზე ყოველწლიურად გასაუქმებელი ან ჩასათვლელი დღგ-ის თანხის გაანგარიშების სპეციალურ წესს.

2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის 25-ე მუხლის 36-ე ნაწილის თანახმად, ძირითადი საშუალება განიმარტებოდა, როგორც მატერიალური აქტივი, რომელსაც პირი იყენებს საქონლის წარმოების, საქონლის მიწოდების/მომსახურების განწევის, იჯარით (მათ შორის, ლიზინგით) გადაცემის ან/და ადმინისტრაციული მიზნებისათვის და რომლის სასარგებლო გამოყენების ვადა ერთ წელზე მეტია.

ამავე საგადასახადო კოდექსის მე-17 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საქონელს წარმოადგენდა მატერიალური ან არამატერიალური ქონება, მათ შორის, ელექტრო და თბოენერგია, გაზი და წყალი. მე-18 მუხლის შესაბამისად, მომსახურებად ითვლებოდა საქმიანობა, რომელიც არ მიიჩნეოდა საქონლის მიწოდებად.

მითითებული საგადასახადო კოდექსის მე-20 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საქონლის მიწოდებად ითვლებოდა პირის მიერ სხვა პირისთვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა სასყიდლით (მათ შორის, საქონლის რეალიზაცია, გაცვლა, ხელფასის ან ნატურალური ფორმით ანაზღაურება) ან უსასყიდლოდ, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ იყო გათვალისწინებული. მე-2 ნაწილის შესაბამისად, მომსახურების განწევად ითვლებოდა სხვა პირისათვის მისივე ნებით, კომპენსაციის მიზნით ან უსასყიდლოდ ისეთი მოქმედების შესრულება, რომელიც არ ითვლებოდა საქონლის მიწოდებად. მომსახურების მიწოდებას არ განეკუთვნებოდა ისეთი მომსახურების განწევა, რომელიც დღგ-ის მიზნებისათვის გულისხმობდა ფულზე საკუთრების უფლების გადაცემას ან დაქირავებით მუშაობას.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო ასკვნის, რომ საქონლის მიწოდება არის მატერიალური ქონების განკარგვაზე მესაკუთრის უფლე-

ბის გადაცემა, ხოლო მომსახურების განევა – ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც არ განეკუთვნება საქონლის მიწოდებას. ძირითადი საშუალებები არის მატერიალური აქტივები, რომლებიც: ა) იმყოფება საწარმოს მფლობელობაში და გამოიყენება: საქონლის ან მომსახურების წარმოებაში ან მისაწოდებლად, იჯარით გასაცემად ან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის; და ბ) გათვალისწინებულია ერთ საანგარიშგებო პერიოდზე მეტი ხნით გამოსაყენებლად. ძირითადი საშუალება უნდა აღიარდეს აქტივად, თუ: მოსალოდნელია, რომ საწარმო მომავალში ამ აქტივის გამოყენებით მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს; საწარმოსათვის შესაძლებელია აქტივის ღირებულების საიმედოდ შეფასება. ძირითადი საშუალებებია: მიწა, დაუმთავრებელი მშენებლობა, შენობა, ნაგებობა, სატრანსპორტო საშუალებები, მანქანა-დანადგარები, ოფისის აღჭურვილობა და სხვა (იხ. „ბასს 16“).

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ 2011 წლის 01 იანვრიდან ამოქმედებული საგადასახადო კოდექსი თავდაპირველი რედაქციით ითვალისწინებდა დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის გამოანგარიშების წესს საქონელზე, მომსახურებასა და ძირითად საშუალებაზე ცალ-ცალკე. კერძოდ, კოდექსის 176-ე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, ძირითადი საშუალების მიხედვით, თუ იგი გამოყენებულ იქნა ან/და იქნება: ა) მხოლოდ ისეთ ოპერაციაში, რომლის დროსაც დღგ-ის გადამხდელს აქვს ჩათვლის მიღების უფლება, პირს უფლება აქვს, ძირითად საშუალებაზე პირველივე საანგარიშო პერიოდში სრულად მიიღოს ჩათვლა, და ჩათვლილი დღგ-ის თანხა არ ექვემდებარება გაუქმებას; ბ) მხოლოდ ისეთ ოპერაციაში, რომლის დროსაც დღგ-ის გადამხდელს არ აქვს ჩათვლის მიღების უფლება, პირს უფლება არ აქვს, ძირითად საშუალებაზე მიიღოს ჩათვლა; გ) ერთდროულად ჩათვლის უფლების მქონე და ჩათვლის უფლების გარეშე ოპერაციებში და მათი გამიჯვნა შეუძლებელია, მაშინ: გ.ა) თუ დღგ-ის გადამხდელის მიერ წინა საგადასახადო წლის მიხედვით ჩათვლის უფლების გარეშე დასაბეგრი ოპერაციების თანხა საერთო ბრუნვის 20 პროცენტზე ნაკლებია, პირს უფლება აქვს, ძირითად საშუალებაზე პირველივე საანგარიშო პერიოდში სრულად მიიღოს ჩათვლა, ამასთანავე, ყოველი კალენდარული წლის ბოლოს გასაუქმებელი დღგ-ის თანხა განსაზღვროს კალენდარული წლის საერთო ბრუნვის თანხაში ჩათვლის უფლების გარეშე დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრითი წონის პროპორციულად; გ.ბ) დღგ-ის გადამხდელს, გარდა ამ ნაწილის „გ.ა“ ქვეპუნქტში აღნიშნულისა, უფლება აქვს, ძირითად საშუალებაზე მიიღოს ჩათვლა მხოლოდ ყოველი კალენდარული წლის ბოლო საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციაში წლის განმავლობაში საერთო ბრუნვაში ჩათვლის უფლების მქონე დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრითი წონის პროპორციულად.

საქონელზე, მომსახურებასა და ძირითად საშუალებაზე დღგ-ის ჩათვლის მიღების, მათ შორის, დღგ-ის პროპორციული ჩათვლის მიღების წესის კიდევ უფრო დეტალურად აწესრიგებს ამჟამად მოქმედი „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანების 72-ე, 73-ე და 73¹ მუხლები; მათ შორის 73¹ მუხლი განსაზღვრავს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის/რეგისტრაციის გაუქმების ან ძირითადი საშუალებების მიწოდების დროს, ძირითად საშუალებებზე ჩასათვლელი/გასაუქმებელი დღგ-ის თანხის ოდენობის დადგენის პროცედურას.

ზემოაღნიშნული ნორმების შინაარსიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ნათელია დაბეგვრის კუთხით განსხვავება 2009 წელს მოქმედ საგადასახადო კოდექსსა და 2011 წლის 01 იანვრიდან ამოქმედებულ საგადასახადო კოდექსს შორის. მათ შორის ცალსახაა, რომ საქონელი ან მომსახურება, მისი განმარტებიდან გამომდინარე, კონკრეტულ შემთხვევაში, არ მოიცავდა ძირითად საშუალებას (მხარეთა განმარტებით, შეძენილი იყო ინვენტარი და სატვირთო ავტომობილი). შესაბამისად, საკასაციო პალატა ასკვნის, რომ 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსი არ იცნობდა დღგ-ის ჩათვლის გაუქმებას ძირითადი საშუალების მიხედვით.

„ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის 24-ე მუხლის თანახმად, ნორმატიულ აქტს მხოლოდ იმ შემთხვევაში გააჩნია უკუძალა, თუ ეს პირდაპირ არის დადგენილი ამ ნორმატიული აქტით, ხოლო ნორმატიული აქტი, რომელიც ადგენს ან ამძიმებს პასუხისმგებლობას უკუძალა არ აქვს.

უკუძალის აკრძალვით საქართველოს კონსტიტუცია იძლევა იმის გარანტიას, რომ სამართლის სუბიექტები დაცული იქნენ კანონთა მოქმედების შედეგად გამოწვეული უარყოფითი შედეგებისაგან. ვინაიდან, ნებისმიერი კანონი საზოგადოების ცხოვრების უშუალო პროდუქტია, არ არის გამორიცხული, რომ ახალი კანონი წინასთან შედარებით აუარესებდეს სუბიექტის მდგომარეობას. სწორედ აქ გაჩნდება მთავარი კითხვა იმასთან დაკავშირებით, მისაღებია თუ არა კანონთა უკუძალის აკრძალვის აბსოლუტური ხასიათი.

საჭიროა ერთმანეთისგან განვასხვაოთ კანონთა ნამდვილი უკუძალა და კანონთა არანამდვილი უკუძალა... ნამდვილი უკუძალა გულისხმობს კანონის მოქმედების გავრცელებას იმ ურთიერთობებზე, რომლებიც წარმოიშვა და განხორციელდა ახალი კანონის ამოქმედებამდე და იწვევს წარსულში მომხდარი სამართლებრივი ურთიერთობების შედეგების შეცვლას. კანონის ასეთი უკუძალა, ესაა კლასიკური, ინსტიტუციური ხასიათის უკუძალა, რაც, როგორც წესი, აკრძალულია და დაშვებულია გამონაკლისის სახით, როცა ახალი კანონი უკეთეს პირობებში

აყენებს უფლების სუბიექტს. კანონის არანამდვილი უკუძალა ნიშნავს კანონის მოქმედების გავრცელებას იმ ურთიერთობებზე, რომლებიც წარმოიშობიან ახალი კანონის მიღებამდე, მაგრამ არსებობას აგრძელებენ მისი მოქმედების პერიოდშიც. კანონის არანამდვილი უკუძალა არ იწვევს ახალი კანონის ამოქმედებამდე წარმოშობილი და დასრულებული სამართლებრივი შედეგების შეცვლას (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2009 წლის 13 მაისის №1/1/428,447,459 გადაწყვეტილება).

როგორც უკვე აღინიშნა, 2009 წელს მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის რედაქცია არ იცნობდა ჩათვლილი დღგ-ის გაუქმების დიფერენციაციას ძირითადი საშუალების მიხედვით, შესაბამისად ცხადი ხდება, რომ მხოლოდ ახალმა, 2010 წლის 17 სექტემბერს მიღებულმა საგადასახადო კოდექსმა წარმოშო ამგვარი საფუძველი და რომ არა ასეთი ცვლილების სს „...ი“-ზე გავრცელება, მას არ წარმოეშობოდა ჩათვლილი დღგ-ის გაუქმების წინაპირობა, შესაბამისად არ იქნებოდა ვალდებული გადაეხადა სადავო თანხა. ამდენად, ცალსახაა, რომ მოგვიანებით მიღებული კანონი ცვლის სს „...ი“-სა და საგადასახადო ორგანოს სამართლებრივი ურთიერთობის შედეგს, უფრო კონკრეტულად კი აუარესებს გადასახადის გადამხდელის მდგომარეობას, ვინაიდან დამატებით წარმოუქმნის ვალდებულებას გადაიხადოს თანხა, რომლის გადახდაც მას არ მოუწევდა ძველი კანონის მოქმედების ფარგლებში.

შესაბამისად, საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ კანონით არარსებული ვალდებულების პირობებში, დაუშვებელია საგადასახადო ორგანოს მიენიჭოს იმ ზომის უფლებამოსილება, საკანონმდებლო რეგულაციისგან დამოუკიდებლად, დაადგინოს კანონის უკუძალის გავრცელების საკითხი და წარსულში დასრულებულ საგადასახადო ოპერაციაზე გამოიყენოს შემონმების დროს არსებული, ამ ურთიერთობის განსხვავებულად მომწესრიგებელი ნორმები. ამდენად, საკასაციო პალატა ასკვნის, რომ არ არსებობდა სს „...ითვის“ 34344 ლარის (ძირითად საშუალებებზე მიღებული დღგ-ს ჩათვლის გაუქმების შედეგად დარიცხული თანხა) დაკისრების სამართლებრივი საფუძველი.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ გადაწყვეტილება ყოველთვის ჩაითვლება კანონის დარღვევით მიღებულად, თუ გადაწყვეტილება იურიდიულად არ არის საკმარისად დასაბუთებული (გადაწყვეტილების გაუქმების აბსოლუტური საფუძველი). საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 411-ე მუხლის შესაბამისად საკასაციო სასამართლო თავად მიიღებს გადაწყვეტილებას საქმეზე, თუ არ არსებობს საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 412-ე მუხლით გათვალისწინებული გადაწყვეტილების გაუქმებისა და საქმის სააპელაციო სასამართლოში ხელახალი

განხილვისათვის დაბრუნების საფუძველი.

საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და მათი სამართლებრივი ანალიზის გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სს „...ის“ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს; გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის გასაჩივრებული განჩინება და ახალი გადაწყვეტილებით სს „...ის“ სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს. სს „...ითვის“ 34 344 ლარის (ძირითად საშუალებებზე ჩათვლილი დღგ-ს გაუქმების შედეგად დარიცხული თანხის) დაკისრების ნაწილში ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 26 ნოემბრის №44482 ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 26 ნოემბრის №007-371 საგადასახადო მოთხოვნა; სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 15 თებერვლის №3608 ბრძანება; №12225/2/16 საჩივარზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 26 იანვრის გადაწყვეტილება; სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 12 ნოემბრის დასკვნა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის დაევალოს გადასახადის გადამხდელის აღრიცხვის ბარათში აქტების ბათილობის შედეგად დამდგარი სამართლებრივი შედეგების ასახვა.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, იმ მხარის მიერ გაღებული ხარჯების გადახდა, რომლის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადაწყვეტილება, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე განთავისუფლებული იყოს სახელმწიფო ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისგან. ამავდროულად მე-2 ნაწილის თანახმად, ამ მუხლში აღნიშნული წესები შეეხება აგრეთვე სასამართლო ხარჯების განაწილებას, რომლებიც გასწიეს მხარეებმა საქმის სააპელაციო და საკასაციო ინსტანციებში წარმოებისას.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ვინაიდან სს „...ის“ საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა, გაუქმდა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2022 წლის 24 თებერვლის განჩინება და საქმეზე მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც სს „...ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა, სსიპ შემოსავლების სამსახურსა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს უნდა დაეკისროთ სს „...ითვის“ სარჩელზე (1 031 ლარი), სააპელაციო საჩივარზე (1 374 ლარი) და საკასაციო საჩივარზე (1 718 ლარი) გადახდილი ბაჟის, ჯამში

4 123 ლარის ანაზღაურება კასატორის სასარგებლოდ.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

გ ა დ ა ნ ე ყ ვ ი ტ ა:

1. სს „...ის“ საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2022 წლის 24 თებერვლის განჩინება და საქმეზე მიღებულ იქნას ახალი გადაწყვეტილება;
3. სს „...ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდეს;
4. ბათილად იქნეს ცნობილი სს „...ისთვის“ 34 344 ლარის (ძირითად საშუალებებზე მიღებული დღგ-ს ჩათვლის გაუქმების შედეგად დარიცხული თანხა) დაკისრების ნაწილში სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 26 ნოემბრის №44482 ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 26 ნოემბრის №007-371 საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 15 თებერვლის №3608 ბრძანება, №12225/2/16 საჩივარზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 26 იანვრის გადაწყვეტილება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 12 ნოემბრის დასკვნა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის დაევალოს გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათში სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილობის შედეგად დამდგარი სამართლებრივი შედეგების ასახვა;
5. სსიპ შემოსავლების სამსახურსა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დაევალოს სს „...ისთვის“ სახელმწიფო ბაჟის სახით ჯამში გადახდილი თანხის – 4123 ლარის ოდენობით ანაზღაურება;
6. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

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