

საბადასახადო

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/default.aspx?sec_id=133&lang=1

1. გადასახადის დარიცხვის კანონიერება
საშემოსავლო გადასახადის დარიცხვის
კანონიერება

გადაწყვეტილება
საქართველოს სახელმწიფო

№ბს-426-421(კ-12)

18 აპრილი, 2013 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ნაწილობრივ ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2011 წლის 13 ივლისს ა. ტ-ამ სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ.

მოსარჩელემ სსიპ შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონული ცენტრის 2010 წლის 17 დეკემბრის №209 საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 13 ივლისის №29 საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 4 მაისის №2194 ბრძანების და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2011 წლის 27 ივნისის №238/11 გადაწყვეტილების ნაწილობრივ ბათილად ცნობა მოითხოვა.

მოსარჩელის განმარტებით, მას სარევიზიო პერიოდში (01.04.2005-01.05.2009) საერთოდ არ წარმოშობია როგორც დეკლარირების, ისე საშემოსავლო გადასახადის გადახდის ვალდებულება, შესაბამისად, მოსარჩელის მოსაზრებით უკანონოა მის მიმართ წარდგენილი საგადასახადო მოთხოვნები.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2011 წლის 28 ნოემბრის გადაწყვეტილებით ა. ტ-ას სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლომ დაადგინა, რომ ფოთის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) უფროსის 2009 წლის 29 ივლისის

№83 ბრძანების საფუძველზე, იმავე საგადასახადო ინსპექციაში ჩაატარა ფიზიკური პირის – ა. ტ-ას საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმება; შემოწმება დაიწყო 2009 წლის 29 ივლისს და დასრულდა 2009 წლის 7 აგვისტოს; შემოწმება შეეხო 2005 წლიდან 2009 წლის მაისის თვემდე საანგარიშო პერიოდში იჯარით მიღებული შემოსავლის თაობაზე საკითხს. შემოწმების შედეგად შედგა 2009 წლის 7 აგვისტოს კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის თანახმად, შემოწმებელმა მიიჩნია, რომ ა. ტ-ას უნდა დარიცხვოდა სახელმწიფო ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით თანხები ორი სახეობის გადასახადში – საშემოსავლო გადასახადში და დღგ-ში; მასვე უნდა დარიცხვოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 130-ე მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმა 200 ლარის ოდენობით.

დადგენილია, რომ ა. ტ-ა ფოთის საგადასახადო ინსპექციაში გადასახადის გადამხდელად დარეგისტრირდა 2007 წლის ნოემბრის თვიდან; შემოწმებლის აზრით, მოსარჩელეს ასეთი რეგისტრაციის ვალდებულება წარმოეშვა 2005 წლიდან.

ფიზიკური პირი – ა. ტ-ა წარმოადგენს შპს „...“ ერთადერთ დამფუძნებელს.

ფიზიკური პირი – ა. ტ-ა საკუთრების უფლებით ფლობს უძრავ ნივთს – ქ. ფოთში, ... ქ. №11-ში მდებარე შენობასა და მის მიმდებარე 1178 კვ.მ. ფართის მიწის ნაკვეთს.

ფიზიკურ პირს – ა. ტ-ასა და შპს „...“ შორის 2005 წლიდან დადებული იჯარის ხელშეკრულების თანახმად, ა. ტ-ას ამ იურიდიულ პირზე იჯარით აქვს გადაცემული ზემოხსენებული შენობა მისი მიმდებარე მიწის ნაკვეთთან ერთად; შეთანხმების თანახმად, იჯარით აღებული ქონებით სარგებლობის სანაცვლოდ შპს „...“ კისრულობს ვალდებულებას ა. ტ-ას ნაცვლად გადაიხადოს ქონებისა და მიწის გადასახადები.

აღნიშნული გარემოებების გათვალისწინებით შემოწმებელმა მიიჩნია, რომ ფიზიკური პირი – ა. ტ-ა და შპს „...“ წარმოადგენენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს, რამაც გავლენა მოახდინა გარიგების შედეგებზე; შემოწმებელმა უძრავი ქონების სააგენტოს „...“ მიერ მიწოდებული ინფორმაციის საფუძველზე დაადგინა ა. ტ-ას მიერ მისაღები იჯარის ქირის საბაზრო ფასი და ამ უკანასკნელის გათვალისწინებით გამოიანგარიშა ფიზიკური პირის – ა. ტ-ას 2005, 2006, 2007, 2008 წლის, აგრეთვე 2009 წლის აპრილამდე პერიოდის ერთობლივი შემოსავლის ოდენობები და ეს უკანასკნელები დაბეგრა საშემოსავლო გადასახადით.

შემომწმებელმა ასევე მიიჩნია, რომ ა. ტ-ას ევალებოდა სა-შემოსავლო გადასახადის დეკლარაციების წარდგენა, ხოლო მათი წარუდგენლობისთვის მას უნდა დაკისრებოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმა 6 627 ლარის ოდენობით.

დადგენილია, რომ ა. ტ-ა არ არის რეგისტრირებული დღგ-ს გადამხდელად; იმის გათვალისწინებით, რომ ა. ტ-ას უწყვეტი თორმეტი თვის მანძილზე მიღებულმა დღგ-თ დასაბეგრი ოპერაციის ჯამმა შეადგინა 2006 წლის 31 იანვრის მდგომარეობით 102 660 ლარი, შესაბამისად, შემომწმებელმა მიიჩნია, რომ მოსარჩელე დღგ-ს გადამხდელად ითვლება 2006 წლის 1 თებერვლიდან; ამ ფაქტორის გათვალისწინებით, შემომწმებელმა მოსარჩელეს 2006, 2007, 2008 და 2009 წლების მიხედვით დაარიცხა დღგ-ს თანხები; მასვე დააკისრა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 139-ე და 140-ე მუხლებით გათვალისწინებული ჯარიმების თანხები.

სასამართლომ დაადგინა, რომ ფოთის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2009 წლის 7 აგვისტოს კამერალური საგადასახადო შემომწმების აქტის საფუძველზე იმავე რეგიონულმა ცენტრმა ფიზიკური პირის – ა. ტ-ას მიმართ გამოსცა 2009 წლის 12 აგვისტოს №139 ბრძანება, რომლის თანახმად, მოსარჩელეს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადასახდელად დაეკისრა დამატებითი თანხები; ხოლო აღნიშნული ბრძანების საფუძველზე ა. ტ-ას გაეგზავნა და ჩაბარდა 2009 წლის 12 აგვისტოს №41-103 „საგადასახადო მოთხოვნა“, რომლის თანახმად, მოსარჩელეს დაეკისრა გადასახდელად: ა) დღგ-ში – 297 408.85 ლარი (აქედან 99 430 ლარი – გადასახადის ძირითადი თანხა, 154 793 ლარი – ჯარიმა, ხოლო 43 185.85 ლარი – საურავი), ბ) საშემოსავლო გადასახადში – 136 160.28 ლარი (აქედან 73 218 ლარი – გადასახადის ძირითადი თანხა, 34 653 ლარი – ჯარიმა, 28 289.28 ლარი – საურავი), გ) ჯარიმა (გათვალისწინებული საგადასახადო კოდექსის 130-ე მუხლით) – 200 ლარი.

სასამართლომ გამოარკვია, რომ ა. ტ-ამ 2009 წლის 2 სექტემბერს წარდგენილი საჩივრით შემოსავლების სამსახურში გაასაჩივრა ფოთის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2009 წლის 12 აგვისტოს №41-103 „საგადასახადო მოთხოვნა“. მოსარჩელემ სადავო გახადა ორივე სახის გადასახადში (საშემოსავლო გადასახადი, დღგ) თანხების დარიცხვის კანონიერების საკითხი. შემოსავლების სამსახურმა 2009 წლის 7 ოქტომბრის №3429 ბრძანებით ნაწილობრივ დააკმაყოფილა ა. ტ-ას საჩივარი; კერძოდ, ფოთის რეგიონულ ცენტრს (საგადასახა-

დო ინსპექციას) დაევალა ქ. ფოთში, ... ქ. №11-ში განთავსებული ფიზიკური პირის – ა. ტ-ას კუთვნილი შენობისა და მისი მიმდებარე მიწის ფართის იჯარის საბაზრო ფასის განსაზღვრის მიზნით სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროსთვის მიმართვა, ამ საექსპერტო დაწესებულების მიერ განსაზღვრული საბაზრო ფასის საფუძველზე კამერალური საგადასახადო შემონმების აქტივ დარიცხული თანხების გადაანგარიშება და შესაბამისი საფუძველების არსებობის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელისთვის ახალი, შესწორებული საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენა.

სასამართლომ დაადგინა, რომ შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონული ცენტრის მიმართვის საფუძველზე სსიპ „ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნულმა ბიურომ“ 2010 წლის 15 ოქტომბერს შეადგინა №14850/10/1 ექსპერტიზის დასკვნა ქ. ფოთში, ... ქ. №11-ში განთავსებული ა. ტ-ას კუთვნილი შენობისა და მისი მიმდებარე მიწის ფართის იჯარის საბაზრო ფასის თაობაზე. აღნიშნული დასკვნის გათვალისწინებით, ფოთის რეგიონულმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექციამ) ხელახლა შეისწავლა ფიზიკური პირის – ა. ტ-ას მიმართ სამემოსავლო გადასახადში და დღგ-ში გადასახადების დარიცხვის საკითხი ისე, რომ მოხდა ფოთის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2009 წლის 7 აგვისტოს კამერალური საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე დარიცხული თანხების შემცირება; დადგინილია, რომ თანხების გადაანგარიშების შედეგად მოსარჩელეს საერთოდ მოეხსნა ერთი სახეობის გადასახადში – დღგ-ში დარიცხული ძირითადი თანხა, საურავი და ჯარიმა (ჯარიმები); საკითხის ხელახალი შესწავლის შედეგები აისახა ფოთის რეგიონული ცენტრის 2010 წლის 9 დეკემბრის დასკვნაში. აღნიშნული დასკვნის საფუძველზე კი ფოთის რეგიონულმა ცენტრმა ფიზიკური პირის – ა. ტ-ას მიმართ გამოსცა 2010 წლის 9 დეკემბრის №2-51953 ბრძანება თანხების გადაანგარიშებისა და დარიცხვის (შემცირების) თაობაზე; იმავე საგადასახადო ორგანომ ა. ტ-ას გაუგზავნა 2010 წლის 12 დეკემბრის №209 „საგადასახადო მოთხოვნა“, რომლის თანახმადაც მოსარჩელეს სამემოსავლო გადასახადში გადასახდელად დაეკისრა ა) გადასახადის ძირი თანხა – 15 399.00 ლარი, ბ) ჯარიმა – 7 484.00 ლარი და გ) საურავი – 2 092.00 ლარი; მასვე დაეკისრა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 130-ე მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმა – 200 ლარი; სასამართლომ დაადგინა, რომ 2010 წლის 12 დეკემბრის №209 „საგადასახადო მოთხოვნით“ ფაქტიურად შემცირდა იმა-

ვე საგადასახადო ორგანოს 2009 წლის 12 აგვისტოს №41-103 „საგადასახადო მოთხოვნით“ დარიცხული თანხები.

ა. ტ-ამ შემოსავლების სამსახურში გაასაჩივრა ფოთის რეგიონული ცენტრის 2010 წლის 17 დეკემბრის №209 „საგადასახადო მოთხოვნა“. შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 4 მაისის №2194 ბრძანებით ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა მოსარჩელის საჩივარი; კერძოდ, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა საშემოსავლო გადასახადის ნაწილში ა. ტ-ას ვალდებულებების განსაზღვრა მისი გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციის თარიღიდან, მასვე დაევალა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლით გათვალისწინებული შეღავათის გავრცელების საკითხის გადამწყვეტა იმის მიხედვით, წარადგენდა თუ არა მომავალში ა. ტ-ა საგადასახადო ორგანოში ინვალიდობის დამადასტურებელ საბუთს (ბრძანების მე-2 პუნქტი); ამავე ბრძანებით აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა ამ ბრძანების მე-2 პუნქტის შესრულების შედეგების გათვალისწინებით ა. ტ-ასთვის შესწორებული „საგადასახადო მოთხოვნის“ წარდგენა (ბრძანების მე-3 პუნქტი); შემოსავლების სამსახურმა მოსარჩელის საჩივარი შემოსავლის აღრიცხვის მეთოდის ცვლილებასთან დაკავშირებით საკითხის ნაწილში დატოვა განუხილველი (ბრძანების მე-4 პუნქტი); შემოსავლების სამსახურმა თავისი 2011 წლის 4 მაისის №2194 ბრძანებით მოსარჩელის საჩივარი დანარჩენ ნაწილში არ დააკმაყოფილა (ბრძანების მე-5 პუნქტი). შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 4 მაისის №2194 ბრძანების საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2011 წლის 12 ივლისს გამოსცა №1369 ბრძანება, რომლითაც მოსარჩელეს საშემოსავლო გადასახადში დარიცხული ძირი თანხა შეუმცირდა 9 956 ლარით, ხოლო ჯარიმის თანხა – 5 911 ლარით.

სასამართლომ დაადგინა, რომ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2011 წლის 12 ივლისის №1369 ბრძანების საფუძველზე, იმავე აუდიტის დეპარტამენტმა მოსარჩელეს გაუგზავნა 2011 წლის 13 ივლისის №29 „საგადასახადო მოთხოვნა“, რომლითაც განხორციელდა ფოთის რეგიონული ცენტრის 2010 წლის 12 დეკემბრის №209 „საგადასახადო მოთხოვნის“ კორექტირება იმ მხრივ, რომ შემცირდა ამ საგადასახადო მოთხოვნით დარიცხული საშემოსავლო გადასახადის ძირი თანხა 9 956 ლარით (15 399.00 ლარს – 9 956 ლარი) და ჯარიმის თანხა 5 911 ლარით (7 484.00 ლარს – 5 911 ლარი).

ა. ტ-ამ შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 4 მაისის №2194 ბრძანება და ფოთის რეგიონული ცენტრის 2010 წლის 17 დე-

კემბრის №209 „საგადასახადო მოთხოვნა“ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში გაასაჩივრა, რომლის 2011 წლის 27 ივნისის №2382/2/11 გადაწყვეტილების პირველი პუნქტით ა. ტ-ას საჩივარი საშემოსავლო გადასახადის გადახდის ნაწილში დარჩა განუხილველი; იმავე გადაწყვეტილების მე-2 პუნქტით შემოსავლის აღრიცხვის მეთოდის ცვლილებასთან დაკავშირებით საკითხის ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; გადაწყვეტილების მე-3 პუნქტით ძალაში დარჩა შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 4 მაისის №2194 ბრძანება.

სასამართლომ მიუთითა, რომ მოსარჩელის ორი არგუმენტი, კერძოდ, 1) არგუმენტი იმის შესახებ, რომ იგი შემოსავლების აღრიცხვის დროს იყენებს საკასო მეთოდს (და არა დარიცხვის მეთოდს), აგრეთვე 2) არგუმენტი იმის შესახებ, რომ გადასახადების გადახდის ვალდებულება ეკისრება შპს „...“, როგორც საგადასახადო აგენტს და არა მას, უკავშირდება და საფუძვლად უდევს მოსარჩელის პოზიციას მასზე, რომ მას საერთოდ არ ევალება საიჯარო ხელშეკრულებიდან გამომდინარე საშემოსავლო გადასახადის (07.08.2009 წლის კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტიდან გამომდინარე საშემოსავლო გადასახადის) გადახდის ვალდებულება.

სასამართლომ განმარტა, რომ ა. ტ-ას და შპს „...“ შორის დადებული იჯარის ხელშეკრულებიდან გამომდინარე საშემოსავლო გადასახადის გადახდის ვალდებულების მოსარჩელისთვის დაკისრების საკითხი გადაწყდა ჯერ კიდევ 2009 წლის 7 აგვისტოს კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტით, ამ აქტის საფუძველზე გამოცემული ფოთის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 12.08.2009 წლის №139 ბრძანებითა და 12.08.2009 წლის №41-103 „საგადასახადო მოთხოვნით“.

საყურადღებოა, რომ თავად მოსარჩელემ 12.08.2009 წლის №41-103 „საგადასახადო მოთხოვნის“ გამო საგადასახადო ორგანოთა სისტემაში წარდგენილი საჩივარი დაასაბუთა ორ მოტივზე მითითებით; კერძოდ, პირველი მოტივი იყო ის, რომ საშემოსავლო გადასახადით დასაბეგრი ერთობლივი შემოსავლის საერთო რაოდენობა, ანუ იჯარის ქირის საბაზრო ფასი გამოთვლილი იყო არასწორად, შემოწმებელმა დაადგინა და გამოანგარიშების დროს გამოიყენა იჯარის ქირის არარეალურად მაღალი საბაზრო ფასი; მეორე მოტივი იყო ის, რომ მოსარჩელე შემოსავლების აღრიცხვას აწარმოებდა საკასო მეთოდით, რომ მას საერთოდაც არ ევალებოდა ამ საფუძვლით საშემოსავლო გადასახადის გადახდა.

სასამართლოს განმარტებით, შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 7 ოქტომბრის №3429 ბრძანების ანალიზი ცხადყოფს, რომ საჩივრის განმხილველმა ორგანომ ფაქტიურად ნაწილობრივ გაიზიარა ა. ტ-ას საჩივრის მოტივაცია; კერძოდ, შემოსავლების სამსახურმა, ა. ტ-ას საჩივრიდან გამომდინარე ექვევემ დააყენა საიჯარო ქირის საბაზრო ფასი, აქედან გამომდინარე – თავად ა. ტ-ას ერთობლივი შემოსავლის საერთო ოდენობები წლების მიხედვით და აქედან გამომდინარე – საბოლოოდ გამოანგარიშებული საშემოსავლო გადასახადისა და დღგ-ს ოდენობები; ამასთან, შემოსავლების სამსახურმა მიიჩნია, რომ დარიცხვა უნდა მომხდარიყო, მაგრამ არა იმ ოდენობით, როგორც ეს ასახული იყო 2009 წლის 7 აგვისტოს კამერალური საგადასახადო შემომწების აქტში, ამ აქტის საფუძველზე გამოცემულ ფოტის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 12.08.2009 წლის №139 ბრძანებასა და 12.08.2009 წლის №41-103 „საგადასახადო მოთხოვნაში“.

სასამართლოს განმარტებით, ის ფაქტი, რომ მოსარჩელემ შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 7 ოქტომბრის №3429 ბრძანების გამოცემის შემდგომ აღარ გააგრძელა საგადასახადო დავა არც დავების განხილვის საბჭოში და არც სასამართლოში, ნიშნავს იმას, რომ მოსარჩელე ფაქტიურად დაეთანხმა საშემოსავლო გადასახადის დარიცხვის პრინციპს, სადავო და გამოსარკვევი იყო მხოლოდ დარიცხული გადასახადების ოდენობა; აღნიშნულის გათვალისწინებით, სასამართლო დაეთანხმა მოპასუხე მხარის პოზიციას და მიიჩნია, რომ მოსარჩელე ა. ტ-ას დავის გაგრძელების მომდევნო ეტაპებზე შეეძლო ედავა ახალი საგადასახადო მოთხოვნების – 2010 წლის 12 დეკემბრის №209 „საგადასახადო მოთხოვნისა“ და 2011 წლის 13 ივლისის №29 „საგადასახადო მოთხოვნის“ კანონიერებაზე მხოლოდ დარიცხული საშემოსავლო გადასახადის (ძირი თანხის, საურავის, ჯარიმის) ოდენობის ჩრილში, მაგრამ არა საშემოსავლო გადასახადის დარიცხვის პრინციპის კანონიერების ჩრილში.

აღნიშნული მოსაზრებიდან გამომდინარე სასამართლომ მიიჩნია, რომ შემოსავლების სამსახურის პოზიცია შემოსავლის აღრიცხვის მეთოდთან დაკავშირებით, რაც ასახულია 2011 წლის 4 მაისის №2194 ბრძანებაში, კანონიერია.

კერძოდ, 2010 წლის რედაქციის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ზ“ პუნქტის თანახმად, დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ არსებობს იმავე მომჩივნის მიმართ იმავე დავის საგანზე იმავე ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება. სასამართლოს მითითებით, შე-

მოსავლების სამსახურის 2009 წლის 7 ოქტომბრის №3429 ბრძანება წარმოადგენს იმავე მომჩივანის – ა. ტ-ას მიმართ იმავე დავის საგანზე (დავის საგანია იჯარის ხელშეკრულებიდან გამომდინარე საშემოსავლო გადასახადის დარიცხვის პრინციპი) იმავე ორგანოს მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებას, რაც იმას ნიშნავს, რომ 2010 წლის 12 დეკემბრის №209 „საგადასახადო მოთხოვნის“ გამო შემოსავლების სამსახურში წარდგენილი საჩივრის განხილვის დროს შემოსავლების სამსახური აღარ იყო უფლებამოსილი შეემონებინა მომჩივანის – ა. ტ-ას საჩივრის იგივე მოტივი – ანუ შემოსავლის აღრიცხვის მეთოდის გათვალისწინებით იჯარის ხელშეკრულებიდან გამომდინარე საშემოსავლო გადასახადის დარიცხვის დაუშვებლობის, დარიცხვის უკანონობის მოტივი, შემოსავლების სამსახური უფლებამოსილი იყო, შეემონებინა რამდენად სწორად, სრულყოფილად აღსრულდა შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 7 ოქტომბრის №3429 ბრძანება, ანუ რამდენად სწორად და კანონიერად მოხდა დარიცხული საშემოსავლო გადასახადის თანხების შემცირება.

სასამართლოს მითითებით, აღსანიშნავია, რომ მოსარჩელის საჩივრის მეორე არგუმენტი მასზედ, რომ იჯარის ხელშეკრულებიდან გამომდინარე საშემოსავლო გადასახადის გადახდის ვალდებულება გააჩნდა შპს „...“, როგორც საგადასახადო აგენტს და არა მას, როგორც ფიზიკურ პირს, დავების განმხილველმა ორივე ადმინისტრაციულმა ორგანომ (შემოსავლების სამსახურმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭომ) ფაქტიურად გაიზიარა კიდევ და ეს გაზიარება ასახეს თავიანთ გადაწყვეტილებებში (2011 წლის 4 მაისის №2194 ბრძანებაში, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2011 წლის 27 ივნისის №2382/2/11 გადაწყვეტილებაში); კერძოდ, მოპასუხე მხარემ ა. ტ-ა გაათავისუფლა საშემოსავლო გადასახადის გადახდის ტვირთისგან მისი, როგორც გადასახადის გადამხდელი ფიზიკური პირის, საგადასახადო ორგანოში რეგისტრაციის მომენტამდე, ანუ 2007 წლის 12 ნოემბრამდე.

აღნიშნულთან დაკავშირებით სასამართლომ სრულად გაიზიარა რა მოპასუხე მხარის ეს მოსაზრება, მიუთითა შემდეგზე: 2004 წლის რედაქციის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 165-ე მუხლის „ა“ პუნქტით დადგენილია, რომ საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელია: რეზიდენტი ფიზიკური პირი; ამავე კოდექსის 166-ე მუხლის 1-ლი ნაწილით თანახმად, რეზიდენტი ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობი-

ექტია დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ პერიოდისათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის; 175-ე მუხლის „კ“ პუნქტით განსაზღვრულია, რომ ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება: ლიზინგით, უზუფრუქტით, იჯარით, ქირით ან სხვა ამგვარი ფორმით გაცემული ქონებიდან მიღებული შემოსავლები; 41-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „გ“ პუნქტის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია: ამ კოდექსით დადგენილი წესით აღრიცხვაზე დადგეს შესაბამის საგადასახადო ორგანოში ან დარეგისტრირდეს მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად; მე-100 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირი (მათ შორის, მენარმე ფიზიკური პირი) ვალდებულია ამ კოდექსით გათვალისწინებული ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებამდე, გარდა ისეთი ეკონომიკური საქმიანობისა, რომლის შედეგად მიღებული შემოსავალი ამ კოდექსის მიხედვით იბეგრება წყაროსთან ან განთავისუფლებულია დაბეგრისაგან, განცხადებით მიმართოს საგადასახადო ორგანოს საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭების მიზნით; 218-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „დ“ პუნქტის თანახმად, გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავება ევალება საგადასახადო აგენტს, რომელიც არის იურიდიული პირი, სანარმო/ორგანიზაცია ან მენარმე ფიზიკური პირი, კერძოდ: სანარმო/ორგანიზაცია ან მენარმე ფიზიკური პირი, რომელიც განუული მომსახურების ღირებულებას უნაზღაურებს ფიზიკურ პირს, რომელსაც არ გააჩნია გადასახადის გადამხდელის მონმოზა.

სასამართლოს მითითებით, იმის გათვალისწინებით, რომ მოსარჩელე ა. ტ-ა საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელად დარეგისტრირდა 2007 წლის 12 ნოემბერს, დასახელებულ თარიღამდე მოსარჩელის კუთვნილი საშემოსავლო გადასახადის გამოანგარიშებისა და სახელმწიფო ბიუჯეტში გადარიცხვის ვალდებულება გააჩნდა შემოსავლის გამცემს, იგივე საგადასახადო აგენტს – შპს „...“, რაც იმას ნიშნავს, რომ იჯარის ხელშეკრულებიდან გამომდინარე საშემოსავლო გადასახადის გადაუხდელობისთვის პასუხისმგებლობა ა. ტ-ას არ უნდა დაეკისროს 2007 წლის 12 ნოემბრამდე პერიოდში; მაგრამ მას მერე, რაც თავად მოსარჩელე დარეგისტრირდა საგადასახადო ორგანოში, როგორც გადასახადის გადამხდელი, რეგისტრაციის მომენტიდან სწორედ მას (მოსარჩელეს) წარმოეშვა

კუთვნილი გადასახადების დეკლარირებისა და სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება.

სასამართლოს განმარტებით, 2005 წლის 10 თებერვალს ა. ტ-ასა და შპს „...“ შორის დადებული იჯარის ხელშეკრულების ანალიზი ცხადყოფს, რომ იჯარით გაცემული ქონების სანაცვლოდ ა. ტ-ა რეალური ფულადი თანხების სახით (ანუ ნაღდი ან უნაღდო ანგარიშსწორებით) არასდროს არ იღებს იჯარის ქირას, მაგრამ შეთახმების თანახმად შპს „...“ კისრულობს ვალდებულებას, ა. ტ-ას გადაუხადოს მისი კუთვნილი ყველა გადასახადი, მათ შორის – მიწისა და ქონების გადასახადები; უდავოა, რომ 10.02.2005 წლის იჯარის ხელშეკრულება ა. ტ-ასთვის სარგებლიანია, შემოსავლის მომტანია, რაც იმაში გამოიხატება, რომ ა. ტ-ას წლების განმავლობაში არ უწევს საკუთარი სახსრების გახარჯვა სახელმწიფო ბიუჯეტის კუთვნილი გადასახადების გადასახდელად.

ამდენად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ გასაჩივრებული ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები კანონიერია, სრულად შეესაბამება მისი გამოცემის სამართლებრივ საფუძვლებს, რაც სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის საფუძველია.

ამასთან, სასამართლომ მიუთითა, რომ მოსარჩელემ – ა. ტ-ამ სარჩელის აღძვრისას სახელმწიფო ბაჟის სახით გადაიხადა 340 ლარი; სასამართლომ მიიჩნია, რომ სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის პირობებში, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის თანახმად, მოსარჩელის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის თანხა უნდა დარჩენილიყო სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილად.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2011 წლის 28 ნოემბრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ა. ტ-ამ, რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 29 თებერვლის განჩინებით ა. ტ-ას სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2011 წლის 28 ნოემბრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები და სამართლებრივი დასკვნები და მიუთითა მათზე.

სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, პირველი ინსტან-

ციის სასამართლომ საქმე განიხილა არსებითი საპროცესო დარღვევების გარეშე, სწორად დაადგინა საქმეზე ფაქტობრივი გარემოებები და სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა მათ. შესაბამისად, სახეზე არ იყო გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები.

ამასთან, სააპელაციო სასამართლომ საპროცესო ხარჯების საკითხის გადაწყვეტისას მიიჩნია, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 55-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე ა. ტ-ას მიერ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი თანხა, უნდა დარჩენილიყო სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილად.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 29 თებერვლის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ა. ტ-ამ, რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება, ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება და მის მიერ საქალაქო და სააპელაციო სასამართლოებში გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის დაბრუნება მოითხოვა.

კასატორი მიიჩნევს, რომ ქვედა ინსტანციის სასამართლოებმა ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებების იგნორირებით მიიღეს დაუსაბუთებელი და უკანონო გადაწყვეტილება განსახილველ საკითხთან დაკავშირებით.

კასატორის განმარტებით, ვინაიდან ფიზიკური პირი ა. ტ-ა არ ახორციელებდა სამეწარმეო საქმიანობას, შემოსავლების და ხარჯების აღრიცხვას აწარმოებდა საგადასახადო კოდექსის 199.3, მე-200, 201-ე და 202-ე მუხლების შესაბამისად, რომლებიც არ ითვალისწინებს შემოსავლების მიღების უფლებას მოპოვებულად. აღნიშნულის საწინააღმდეგოდ კი საგადასახადო ორგანომ ა. ტ-აზე გაავრცელა 203-ე, 204-ე და 205-ე მუხლები, რომლებიც თავისთავად გულისხმობს შემოსავლის მიღების უფლებას მოპოვებულად და არამეწარმე ფიზიკურ პირს საშემოსავლო გადასახადი დააკისრეს.

კასატორის მითითებით, სადავო პერიოდში მოქმედი კანონის თანახმად, იგი ვალდებული იყო შემოსავლები აღერიცხა საკასო მეთოდით. რევიზიის აქტმა და მის საფუძველზე გამოცემულმა საგადასახადო მოთხოვნამ კი მას უკანონოდ დაარიცხა საშემოსავლო გადასახადი.

კასატორის მოსაზრებით, სააპელაციო სასამართლომ არასწორად მიიჩნია, რომ მოსარჩელემ შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 7 ოქტომბრის №3429 ბრძანების გამოცემის შემდგომ აღარ გააგრძელა საგადასახადო დავა, რითაც ფაქტობრივად და-

ეთანხმა საშემოსავლო გადასახადის დარიცხვის პრინციპს. აღნიშნულთან დაკავშირებით კასატორი მიუთითებს იმუჟამად მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 146-ე მუხლის მე-6 ნაწილზე, რომლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გასაჩივრება ნიშნავს მის საფუძველზე გამოცემული საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრებას და პირიქით. ამდენად, კასატორის მითითებით, აუცილებლობას არ წარმოადგენდა შემოსავლების აღრიცხვის მეტოდთან დაკავშირებით ცალკე დავის წარმოება.

კასატორის განმარტებით, სასამართლოს გადაწყვეტლების უსაფუძვლობაზე მიუთითებს ის გარემოებაც, რომ რევიზიის აქტი ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვის პერიოდში როგორც შინაარსობრივად, ისე ციფრობრივად შეიცვალა და ცვლილებების შესაბამისად გამოიცემოდა ახალი საგადასახადო მოთხოვნები: 12.08.2009 წლის №41-109 საგადასახადო მოთხოვნა, 17.12.2010 წლის №209 საგადასახადო მოთხოვნა და 13.06.2012 წლის საგადასახადო მოთხოვნა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 11 მაისის განჩინებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული ა. ტ-ას საკასაციო საჩივარი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 14 ივნისის განჩინებით ა. ტ-ას საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით და მისი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრებით 2013 წლის 20 სექტემბერს 12:30 საათზე.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობის შესწავლის, გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ ა. ტ-ას საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს ქვედა ინსტანციის სასამართლოების მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს და განსახილველი სამართალურთიერთობის მიმართ გაკეთებულ სამართლებრივ დასკვნებს და მიიჩნევს, რომ კასატორის – ა. ტ-ას მიერ ვერ იქნა გაბათილებული სადავო საკითხის მიმართ სა-

აპელაციო სასამართლოს შეფასებები.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ განსახილველ შემთხვევაში ა. ტ-ა სადავოდ ხდის და მოითხოვს სსიპ შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონული ცენტრის 2010 წლის 17 დეკემბრის №209 საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 13 ივლისის №29 საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 4 მაისის №2194 ბრძანების ნაწილობრივ და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2011 წლის 27 ივნისის №2382/11 გადაწყვეტილების ნაწილობრივ ბათილად ცნობას.

ა. ტ-ას სსიპ შემოსავლების სამსახურის ფოთის რეგიონული ცენტრის 2010 წლის 17 დეკემბრის №209 საგადასახადო მოთხოვნით სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 4 მაისის №2194 ბრძანების საფუძველზე შეუმცირდა დარიცხული თანხები და საშემოსავლო გადასახადში გადასახდელად დაეკისრა ძირი თანხა – 15 399.00 ლარი, ჯარიმა – 7 484.00 ლარი და საურავი – 2 092.00 ლარი; მასვე დაეკისრა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 130-ე მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმა – 200 ლარი (ჯამში 25175.04 ლარი). ხოლო ა. ტ-ას საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2011 წლის 27 ივნისის №2382/11 გადაწყვეტილების საფუძველზე კვლავ შეუმცირდა დარიცხული თანხები და წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 13 ივლისის №29 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც ა. ტ-ას საშემოსავლო გადასახადში ძირი თანხა 9956 ლარით, ხოლო ჯარიმა 5911 ლარით (სულ 15867 ლარით) შეუმცირდა.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ განსახილველ შემთხვევაში გაუგებრობას იწვევდა ა. ტ-ასთვის დარიცხული თანხის ოდენობა. კერძოდ, ერთის მხრივ, წარდგენილი საგადასახადო მოთხოვნების მიხედვით მოსარჩელეს გადასახდელად 7216 ლარი ($15399-9956=5443$ (ძირი თანხა); $7484-5911=1537$ (ჯარიმა); 200 ლარი (სსკ-ის 130-ე მუხ.)) ეკისრებოდა; ხოლო, მეორეს მხრივ, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2012 წლის 23 აპრილის №21-11/27544 წერილით კასატორს ეცნობა, რომ ა. ტ-ას დავალიანება 7357.66 ლარს შეადგენდა. ამასთან, სარჩელის აღძვრის დროისათვის დავის საგანს 11295.7 ლარი წარმოადგენდა. საკასაციო სასამართლოში გამართულ სხდომებზე დაზუსტდა საშემოსავლო გადასახადში ა. ტ-ასთვის დარიცხული თანხები და საბოლოოდ მოსარჩელისათვის საშემოსავლო გადასახადში დარიცხული ძირი თანხა 5443 ლარით განისაზღვრა.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ განსახილველ შემთხვევაში დავის საგანს საშემოსავლო გადასახადის დარიცხვის კანონიერება წარმოადგენს. ამასთან, სადავოა გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციის თარიღიდან – 2007 წლის 12 ნოემბრიდან, საშემოსავლო გადასახადის დეკლარირებისა და გადახდის ვალდებულება (ვინაიდან 2007 წლის 12 ნოემბრამდე პერიოდზე მოსარჩელეს მოეხსნა დარიცხული თანხები). მოსარჩელის მიზანია საშემოსავლო გადასახადისაგან განთავისუფლება. გასაჩივრებული აქტების უკანონობას კი კასატორი იმით ასაბუთებს, რომ ფიზიკური პირი – ა. ტ-ა საერთოდ არ წარმოადგენდა საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელ სუბიექტს.

საკასაციო სასამართლოს მითითებით, დადგენილია, რომ ფიზიკური პირი – ა. ტ-ა წარმოადგენს შპს „...“ ერთადერთ დამფუძნებელს. ფიზიკური პირი – ა. ტ-ა საკუთრების უფლებით ფლობს უძრავ ნივთს – ქ. ფოთში, ... ქ. № 11-ში მდებარე შენობასა და მის მიმდებარე 1178 კვ.მ. ფართის მიწის ნაკვეთს. ფიზიკურ პირს – ა. ტ-ასა და შპს „...“ შორის 2005 წლიდან დადებული იჯარის ხელშეკრულების თანახმად, ა. ტ-ას ამ იურიდიულ პირზე იჯარით აქვს გადაცემული ზემოხსენებული შენობა მისი მიმდებარე მიწის ნაკვეთთან ერთად; შეთანხმების თანახმად, იჯარით აღებული ქონებით სარგებლობის სანაცვლოდ შპს „...“ კისრულობს ვალდებულებას ა. ტ-ას ნაცვლად გადაიხადოს ქონებისა და მიწის გადასახადები.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ განსახილველ შემთხვევაში სწორედ იჯარის ხელშეკრულების არსებობა წარმოშობს ა. ტ-ასთვის საშემოსავლო გადასახადის გადახდის ვალდებულებას. საკასაციო სასამართლო ეთანხმება ქვედა ინსტანციის სასამართლოების მოსაზრებას, რომ 2005 წლის 10 თებერვლის იჯარის ხელშეკრულება ა. ტ-ასთვის სარგებლიანია, შემოსავლის მომტანია.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ 2004 წლის საგადასახადო კოდექსის 165-ე მუხლის „ა“ პუნქტის თანახმად, საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელია რეზიდენტი ფიზიკური პირი; ამავე კოდექსის 166-ე მუხლის 1-ლი ნაწილით რეზიდენტი ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგრის ობიექტია დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ პერიოდისათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის; ხოლო, 175-ე მუხლის „კ“ პუნქტით ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება: ლიზინგით, უზუფრუქტით,

იჯარით, ქირით ან სხვა ამგვარი ფორმით გაცემული ქონებიდან მიღებული შემოსავლები. 41-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „გ“ პუნქტის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია: ამ კოდექსით დადგენილი წესით აღრიცხვაზე დადგეს შესაბამის საგადასახადო ორგანოში ან დარეგისტრირდეს მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად; მე-100 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირი (მათ შორის, მენარმე ფიზიკური პირი) ვალდებულია ამ კოდექსით გათვალისწინებული ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებამდე, გარდა ისეთი ეკონომიკური საქმიანობისა, რომლის შედეგად მიღებული შემოსავალი ამ კოდექსის მიხედვით იბეგრება წყაროსთან ან განთავისუფლებულია დაბეგვრისაგან, განცხადებით მიმართოს საგადასახადო ორგანოს საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭების მიზნით. ამასთან, 218-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „დ“ პუნქტის თანახმად, გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავება ევალეზა საგადასახადო აგენტს, რომელიც არის იურიდიული პირი, სანარმო/ორგანიზაცია ან მენარმე ფიზიკური პირი, კერძოდ: სანარმო/ორგანიზაცია ან მენარმე ფიზიკური პირი, რომელიც განეული მომსახურების ღირებულებას უნაზღაურებს ფიზიკურ პირს, რომელსაც არ გააჩნია გადასახადის გადამხდელის მონმობა. აღნიშნულიდან გამომდინარე საკასაციო სასამართლო სრულად იზიარებს ქვედა ინსტანციის სასამართლოების პოზიციას, რომ ა. ტ-ას 2007 წლის 12 ნოემბრამდე პერიოდში არ უნდა დაეკისროს გადასახადის გადახდის ვალდებულება; ხოლო მას შემდეგ, რაც მოსარჩელე დარეგისტრირდა საგადასახადო ორგანოში, როგორც გადასახადის გადამხდელი, რეგისტრაციის მომენტიდან სწორედ მას წარმოეშვა გადასახადების დეკლარირებისა და სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო იზიარებს საგადასახადო ორგანოს პოზიციას შემოსავლის აღრიცხვის მეთოდთან დაკავშირებით და მიუთითებს, რომ შემოსავლის აღრიცხვის მეთოდის ცვლილებასთან დაკავშირებით საკითხი დასმული იყო ა. ტ-ას მიერ 2009 წლის 2 სექტემბერს წარდგენილ საჩივარში, რომელზეც შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 7 ოქტომბრის №3429 ბრძანებით მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება აღნიშნულ ნაწილში საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ. ხსენებული ბრძანებით რეგიონალურ ცენტრს დაევალა სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს მიერ განსაზღვრული იჯარის საბაზრო ფასის გათ-

ვალისწინებით გადაეანგარიშებინა კამერალური საგადასახადო შემონმების აქტით დარიცხული თანხები და შესაბამისი საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელისათვის წარედგინა შესწორებული „საგადასახადო მოთხოვნა“. საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ აღნიშნული გადანყვეტილება ა. ტ-ას არ გაუსაჩივრებია საგადასახადო კოდექსის მე-8 კარით დადგენილი წესით ზემდგომ ორგანოში (საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში ან სასამართლოში), რის გამოც იმ პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 147-ე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად დანარჩენ ნაწილში (დარიცხვის მეთოდის გამოყენების ნაწილში) სადავო საკითხი დარჩა ძალაში. ამდენად, სადავო და გამოსარკვევი იყო მხოლოდ დარიცხული გადასახადების ოდენობა. შესაბამისად, 2010 წლის 12 დეკემბრის №209 საგადასახადო მოთხოვნაზე წარდგენილი საჩივრის განხილვის დროს შემოსავლების სამსახური უფლებამოსილი იყო შეემონებინა რამდენად სწორად განხორციელდა დარიცხული საშემოსავლო გადასახადის თანხების შემცირება, შემოსავლების სამსახურის მსჯელობის საგანს თანხების სწორად გადაანგარიშება წარმოადგენდა.

ასევე, საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს კასატორის მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ იმ პირობებში, როდესაც ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2009 წლის 7 სექტემბრის გადანყვეტილებით შეწყდა ადმინისტრაციული წარმოება 200 ლარით დაჯარიმების საკითხზე, შემოსავლების სამსახურმა მაინც არ მოუხსნა აღნიშნული ჯარიმა მას. საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ კასატორის აღნიშნული მსჯელობა არ შეესაბამება საქმის ფაქტობრივ გარემოებებს, ვინაიდან, ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2009 წლის 7 სექტემბრის გადანყვეტილება ეხება საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 164-ე მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად დარიცხულ ჯარიმას და არა საგადასახადო კოდექსის 130-ე მუხლის მოთხოვნების შესაბამისად საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესის დარღვევას.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ არც საქმის მასალებიდან გამომდინარეობს და არც კასატორის მიერ საკასაციო სასამართლოს სხდომებზე იქნა დასაბუთებული სადავო აქტების კანონთან შეუსაბამობა, რომ აღნიშნული აქტები მიღებულ იქნა კანონის მოთხოვნათა დარღვევით. საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სადავო აქტებში ასახული კონკრეტული ურთიერთობის მონესრიგება შეესაბამება მისი გამოცე-

მის სამართლებრივ საფუძვლებს და წინააღმდეგობაში არ მოდის მოცემული ურთიერთობის მარეგულირებელ სამართლებრივ ნორმებთან; შესაბამისად, არ არსებობს გასაჩივრებული აქტების ბათილად ცნობის საფუძველი.

რაც შეეხება სახელმწიფო ბაჟის საკითხს, საკასაციო სასამართლო აღნიშნულ ნაწილში საფუძვლიანად მიიჩნევს კასატორის მოთხოვნას. საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის 1-ლი პუნქტის „მ“ ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმად, საერთო სასამართლოებში განსახილველ საქმეებზე სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან თავისუფლებიან ინვალიდები – ყველა სარჩელზე. საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქმის მასალებში წარმოდგენილია სსიპ სოციალური მომსახურების სააგენტოს ფოტის საქალაქო განყოფილების მიერ 2012 წლის 6 იანვარს ა. ტ-ას სახელზე გაცემული №05/18 ცნობა, რომლითაც დასტურდება, რომ კასატორი – ა. ტ-ა მეორე ჯგუფის ინვალიდია და 2007 წლიდან შეზღუდული შესაძლებლობის გამო იღებს პენსიას. ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ა. ტ-ა „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „მ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე განთავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდის ვალდებულებისაგან. შესაბამისად, მ. ტ-ას უნდა დაუბრუნდეს ა. ტ-ას სასარგებლოდ თბილისის საქალაქო სასამართლოში გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი – 340 ლარის და თბილისის სააპელაციო სასამართლოში გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი – 290 ლარის ოდენობით.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ა. ტ-ას საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ; უნდა გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციული საქმეთა პალატის 2012 წლის 29 თებერვლის განჩინება სასამართლო ხარჯების ნაწილში და ამ ნაწილში მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება; დაუბრუნდეს მ. ტ-ას ა. ტ-ას სასარგებლოდ თბილისის საქალაქო სასამართლოში გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი – 340 ლარის და თბილისის სააპელაციო სასამართლოში გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი – 290 ლარის ოდენობით; ხოლო დანარჩენ ნაწილში უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 29 თებერვლის განჩინება.

სარეზოლუციო ნაწილი:

სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი მუხლის მე-2 ნაწილით, სა-

ქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლით და

გ ა დ ა ნ ყ ვ ი ტ ა:

1. ა. ტ-ას საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციული საქმეთა პალატის 2012 წლის 29 თებერვლის განჩინება სასამართლო ხარჯების ნაწილში და ამ ნაწილში მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. დაუბრუნდეს მ. ტ-ას ა. ტ-ას სასარგებლოდ თბილისის საქალაქო სასამართლოში გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი – 340 ლარის და თბილისის სააპელაციო სასამართლოში გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი – 290 ლარის ოდენობით;
4. დანარჩენ ნაწილში უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციული საქმეთა პალატის 2012 წლის 29 თებერვლის განჩინება;
5. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საგადასახადო დარიცხვის კანონიერება

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

№ბს-723-708(კ-12)

15 ოქტომბერი, 2013 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა;

აღწერილობითი ნაწილი:

2012 წლის 16 იანვარს შპს „...“ სარჩელით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგი-

ას მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის მიმართ. მოსარჩელემ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2011 წლის 8 ივლისის №1302 ბრძანების, შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 8 ივლისის №006-156 საგადასახადო მოთხოვნისა და ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველი საბჭოს 2011 წლის 29 დეკემბრის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

სისხლის სამართლის საქმესთან დაკავშირებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის სპეციალურ გამოკვლევათა და ექსპერტიზის დეპარტამენტმა ჩაატარა დოკუმენტური რევიზია, შემონშდა შპს „...“ ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების საკითხი და 2011 წლის 27 ივნისს შედგა აქტი. აღნიშნული აქტის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2011 წლის 8 ივლისს გამოსცა №1302 ბრძანება და ამავე თარიღით გაიცა №006-156-ტი საგადასახადო მოთხოვნა. აღნიშნული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების საფუძველზე სანარმოთ არასწორად დაერიცხა გადასახადები, შესაბამისი საურავებით და ჯარიმებით. შპს „...“ აღნიშნული აქტები გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოში იმ საფუძველით, რომ არ არსებობდა შპს „...“ არაპირდაპირი მეთოდით გადასახადების დარიცხვის არც ფაქტობრივი და არც სამართლებრივი წინაპირობები. დავების განხილვის საბჭოს 2011 წლის 29 დეკემბერს მიღებული გადაწყვეტილებით ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა ადმინისტრაციული საჩივარი, თუმცა საჩივრის ავტორის პრეტენზია არაპირდაპირი მეთოდით გადასახადების დარიცხვის უსწორობაზე არ იქნა გაზიარებული.

მოსარჩელე დაუსაბუთებლად მიიჩნევს შემონშების აქტით, შემდგომში საგადასახადო მოთხოვნისა და დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებების დაფუძნებას მხოლოდ იმ ფაქტზე, რომ კომპანიაში წარმოებული ექსელის ფაილში შეყვანილი მონაცემები მიჩნეულ იქნა ე.წ. „შავ ჩანაწერებად“, ვინაიდან ამგვარი ინფორმაცია კომპანიაში მზადდებოდა საერთაშორისო ბიზნეს პრაქტიკაში საქონლის მოძრაობის სტატისტიკური ინფორმაციის შექმნის მიზნით, რაც მომდინარეობდა პროდუქციის მომწოდებელი ბიზნეს-პარტნიორების მოთხოვნით.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2012 წლის 27 მარტის გადაწყვეტილებით სარჩელის მოთხოვნა არ დაკმაყოფილდა; მოსარჩელეს – შპს „...“

უარი ეთქვა გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობაზე.

საქალაქო სასამართლომ საქმეზე დადგენილად მიიჩნია შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის მიერ სისხლის სამართლის საქმესთან დაკავშირებით ჩატარებული შპს „...“ დოკუმენტური რევიზიის 2011 წლის 27 ივნისის აქტის თანახმად, რევიზია შეეხო 2005-2011 წლების საანგარიშო პერიოდებს. რევიზიის პროცესში შემმოწმებელმა შეისწავლა და ერთმანეთს შეუდარა საწარმოს საბუღალტრო დოკუმენტაცია, საწარმოდან ამოღებული ე.წ. თაბახის ფურცლები და ე.წ. ექსელის ფაილები (ე.წ. შავი ჩანაწერები). საწარმოს დოკუმენტაციაში აღმოჩნდა 2010-2011 წლების 9 თვის მანძილზე ყოველდღიურად ნაწარმოები თაბახის ფურცლები, რომლებსაც ადგენდნენ საწარმოს თანამშრომლები. მასზე აისახებოდა ქ. თბილისში, ... გამზირზე მდებარე მაღაზიაში ყოველდღიურად რეალიზებული პროდუქციის დასახელება და ფასები (ლარში და ევროში), აგრეთვე საწარმოს მიერ განეული ხარჯები (გაცემული ხელფასები, ტრანსპორტირების ხარჯი და ა.შ.). თაბახის ფურცლები დათარიღებულია კონკრეტული წლის, თვის და დღის თარიღით. შემმოწმებელმა აღნიშნული თაბახის ფურცლების მონაცემები შეუდარა საწარმოს ბუღალტერიაში არსებულ მონაცემებს და დაადგინა, რომ რიგ შემთხვევებში თაბახის ფურცლებზე ასახული მონაცემები საქონლის რეალიზაციის (აგრეთვე განეული ხარჯების) თაობაზე სრულად ემთხვეოდა ბუღალტრულ მონაცემებს, რიგ შემთხვევებში ბუღალტერიაში ნაჩვენები იყო უფრო ნაკლები რეალიზაციო ფასები, ვიდრე თაბახის ფურცლებზე, რიგ შემთხვევებში თაბახის ფურცლებზე დაფიქსირებული რეალიზაცია (აგრეთვე განეული ხარჯები) საერთოდ არ იყო ასახული საწარმოს ბუღალტერიაში. გარდა ამისა, შემმოწმებელმა ე.წ. თაბახის ფურცლები შეადარა ექსელის ფაილის მონაცემებს და დაადგინა, რომ თაბახის ფურცლების მონაცემები სრული სიზუსტით იყო გადატანილი და ასახული ექსელის ფაილებში, თუმცა ექსელის ფაილებში გაცილებით მეტი ოდენობის რეალიზაცია იყო ასახული ვიდრე ე.წ. თაბახის ფურცლებზე. სხვა მსგავსი წყარო შემმოწმებელს არ ჰქონია ხელთ შესწავლის მიზნით. ექსელის ფაილი ნაწარმოებია თავად მოსარჩელის მიერ 2007 წლის სექტემბრის თვიდან 2011 წლის მაისის თვის ჩათვლით პერიოდში. აღნიშნული ექსელის ფაილი იყო ნაშლილი მოსარჩელის კუთვნილ ერთ-ერთ კომპიუტერში, რომელიც აღადგინა საგამოძიებო სამსახურმა შემოწმების პროცესში. შემმოწმებელმა

ექსელის ფაილის მონაცემები შეუდარა საწარმოს ბუღალტრულ მონაცემებს და დაადგინა, რომ საწარმოს ბუღალტერიაში ასახული მონაცემები, კერძოდ, რეალიზებული პროდუქციის ფასები იყო ექსელის ფაილში დაფიქსირებული შესაბამისი კონკრეტული დღის ვაჭრობის შედეგად გაყიდული პროდუქციის ფასზე უფრო დაბალი. რაც შეეხება ხარჯებს, ე.წ. თაბახის ფურცლებზე ასახული ხარჯები არ იყო ასახული საწარმოს ბუღალტერიაში, საწარმოს დეკლარაციების ანალიზმა ცხადყო, რომ საწარმოს დეკლარირებულ ხარჯზე უფრო მეტი ხარჯი ჰქონდა განეული სხვადასხვა საანგარიშო პერიოდებში. კერძოდ, რიგ შემთხვევებში საწარმო თავის თანამშრომლებზე ხელფასები გაცემული ჰქონდა აღურიცხავად.

შემომნებელმა მიიჩნია, რომ 2007 წლის სექტემბრიდან 2011 წლის მაისამდე პერიოდში საზოგადოებას სამი სახის გადასახადის (დღგ, საშემოსავლო გადასახადი და სოციალური გადასახადი) მიხედვით უნდა დარიცხვოდა დამატებით თანხები ე.წ. „შავი ჩანაწერების“ (ანუ ექსელის ფაილების) მონაცემებზე დაყრდნობით. რაც შეეხება 2005 წლიდან 2007 წლის სექტემბრამდე პერიოდს, შემომნებელმა საწარმოს საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის მიზნით ანალოგიის პრინციპზე დაყრდნობით გამოიყენა 2007 წლის სექტემბრიდან 2011 წლის მაისამდე პერიოდში „შავი ჩანაწერების“ მიხედვით დაფიქსირებული შემოსავლების ზრდის (ფასნამატის) პროცენტული მაჩვენებლი, რომელიც საშუალოდ 62%-ს შეადგენს. შემომნებელმა დაასკვნა, რომ საწარმო 2005-2011 წლებში არ აწარმოებდა ბუღალტრულ აღრიცხვას საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული ფორმით და წესით, რის გამოც შეუძლებელი იყო საგადასახადო ვალდებულებების სწორად განსაზღვრა; შემომნებელმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლზე დაყრდნობით პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით საწარმოს დამატებით გადასახადები დაუანგარიშა და დაარიცხა 2007 წლის სექტემბრიდან 2011 წლის მაისის ჩათვლით პერიოდზე ექსელის ფაილებში (ე.წ. „შავი ჩანაწერებში“) ასახულ მონაცემებზე დაყრდნობით, ხოლო 2005 წლიდან 2007 წლის სექტემბრამდე პერიოდზე გააგრცელა ანალოგიის პრინციპი;

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის 2011 წლის 27 ივნისის აქტის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა შპს „...“ მიმართ გამოსცა 2011 წლის 8 ივლისის №1302 ბრძანება სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით გადასახადის თანხების და-

კისრების თაობაზე. შემოსავლების სამსახურმა შპს „...“ მიმართ 2011 წლის 8 ივლისს გამოსცა №006-156-ტი საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის თანახმადაც მოსარჩელეს სახელმწიფო ბიუჯეტში გადასახდელად დაეკისრა: 1) დამატებული ღირებულების გადასახადში – 1 117 885,88 ლარი (მათ შორის ძირითადია 576 573 ლარი, ჯარიმა – 228 364 ლარი, საურავი – 312 948,88 ლარი); 2) მოგების გადასახადში – 1 184 385,62 ლარი (მათ შორის ძირითადია 524 023 ლარი, ჯარიმა – 288 913 ლარი, საურავი – 371 449,62 ლარი); 3) სოციალური დაზღვევის გადასახადში – 567 070 ლარი (მათ შორის ძირითადია 227 639 ლარი, ჯარიმა – 98 589 ლარი, საურავი – 240 842 ლარი).

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2011 წლის 29 დეკემბრის №2662/2/11 გადაწყვეტილების საფუძველზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის სპეციალურ გამოკვლევათა და ექსპერტიზის დეპარტამენტმა 2012 წლის 11 იანვარს შეადგინა აქტი, რომლითაც შემცირდა იმავე საგამოძიებო სამსახურის 2011 წლის 27 ივნისის აქტით დარიცხული თანხები შემდეგნაირად: 1) დღგ-ში დარიცხული თანხა შემცირდა 307 663 ლარით, აქედან 188 585 ლარი არის ძირითადი თანხა, ხოლო 119 078 ლარი – ჯარიმა; 2) საშემოსავლო გადასახადში დარიცხული თანხა შემცირდა 274 350 ლარით, აქედან 153 734 ლარი არის ძირითადი თანხა, ხოლო 120 616 ლარი – ჯარიმა; 3) სოციალურ გადასახადში დარიცხული თანხა შემცირდა 216 464 ლარით, აქედან 153 233 ლარი არის ძირითადი თანხა, ხოლო 63 231 ლარი – ჯარიმა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭომ 2012 წლის 1 მარტს მიღებული გადაწყვეტილებით (საჩივარი №2662/2/11) გაასწორა იმავე დავების განხილვის საბჭოს 2011 წლის 29 დეკემბრის №2662/2/11 გადაწყვეტილების შესავალ ნაწილში დამეჭებული უზუსტობა იმგვარად, რომ შპს „...“ საჩივრის განმხილველი დავების საბჭოს წევრებად მიუთითა დ. გ-ე (თავმჯდომარე), რ. კ-ა, მ. ბ-ი, გ. ლ-ე, ვ. პ-ი, დ. ქ-ი და დ. ჩ-ე; უსწორების გასწორებამდე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭომ თავისი 2011 წლის 29 დეკემბრის №2662/2/11 გადაწყვეტილების შესავალ ნაწილში მითითებული იყო, რომ საბჭომ შპს „...“ საჩივარი განიხილა შემდეგი შემადგენლობით: დ. გ-ე (თავმჯდომარე), რ. კ-ა, მ. ბ-ი, გ. ლ-ე, ვ. პ-ა, დ. ქ-ი და დ. ჩ-ე.

საქალაქო სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის მოსაზრება იმასთან დაკავშირებით, რომ საწარმოს შემოსავლები და ხარჯები სწორედ იმდენი იყო, რამდენიც მას დეკლარირებული

აქვს საგადასახადო ორგანოში წლების მიხედვით წარდგენილი დეკლარაციების მიხედვით. ამასთან, ექსელის ფაილებში აისახებოდა პროდუქციის შესათავაზებელი (სარეკომენდაციო) და არა სარეალიზაციო ფასები, ექსელის ფაილების შედგენა არ ემსახურებოდა საწარმოს რეალური შემოსავლების აღრიცხვის მიზანს. სასამართლომ აღნიშნა, რომ ეს არგუმენტი დავის გადანყვეტაზე გავლენას ვერ მოახდენდა. ამასთან, გაიზიარა საგადასახადო ორგანოს მოსაზრება იმასთან დაკავშირებით, რომ ექსელის ფაილებში მითითებული ფასები ასახავდა საწარმოს რეალურ ბრუნვას, რეალურ შემოსავლებს. ამ ფაქტორის გამყვანებას ხელი შეუწყო თაბახის ფურცლებმა. კერძოდ, თაბახის ფურცლები გამოხატავდა კონკრეტული დღის რეალურ სურათს, რეალური რეალიზაციის ფაქტებს, რეალიზაციის რეალურ თანხებს (ანუ იმ თანხებს, რაც რეალურად შედიოდა საწარმოს სალაროში პროდუქციის გაყიდვის შედეგად), რეალურად გაწეულ ხარჯებს; თაბახის ფურცლებში არ აისახებოდა სარეკომენდაციო ფასები. შესაბამისად, თუკი ექსელის ფაილებში აბსოლუტური სიზუსტით გადადიოდა თაბახის ფურცლების მონაცემები სარეალიზაციო ფასის თაობაზე, ეს გარემოება საკმარისი საფუძველია იმისთვის, რომ შემომწმებელს ექვი შეეძლოს ექსელის ფაილების შედგენის მიზნებსა და დანიშნულებაში, მით უმეტეს, რომ აღნიშნული ექსელის ფაილი მოსარჩელემ წაშალა და მისი აღდგენა შესაძლებელი გახდა მოგვიანებით თავად შემომწმებლის მიერ შემომწმების პროცესში. თაბახის ფურცლებზე ასახული ხარჯები არ იყო ასახული საწარმოს ბუღალტერიაში, საწარმოს დეკლარაციების ანალიზმა ცხადყო, რომ საწარმოს დეკლარირებულ ხარჯზე უფრო მეტი ხარჯი აქვს გაწეული სხვადასხვა საანგარიშო პერიოდებში; კერძოდ, რიგ შემთხვევებში საწარმოს თავის თანამშრომლებზე ხელფასები გაცემული ჰქონდა აღრიცხავად.

საქალაქო სასამართლომ საგადასახადო კოდექსის (2004 წლის რედაქცია) 51-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტზე, 199-ე მუხლის 1-ლ და მე-2 ნაწილებზე, ასევე 104-ე მუხლის მე-2 ნაწილზე მითითებით დაასკვნა, რომ საგადასახადო ორგანოს, გადასახადების ოდენობის დადგენის მიზნით, უფლება ჰქონდა, პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით, თავად გადასახადის გადამხდელისგან ამოღებული დოკუმენტების საფუძველზე მოეხდინა გადასახადების გამოანგარიშება და დამატებით თანხების დარიცხვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2012 წლის 27 მარტის განჩინებით შეწყდა მო-

სარჩელის – შპს „...“ სარჩელისა გამო აღძრული №3/271-12 ადმინისტრაციული საქმის წარმოება ნაწილობრივ, კერძოდ, სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის შესახებ სასარჩელო მოთხოვნის იმ ნაწილში, რომელიც შეეხება მოსარჩელის საჩივრის დაკმაყოფილების ნაწილში სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობას.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოსარჩელის საჩივრის განხილვის შედეგად საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭომ თავისი 2011 წლის 29 დეკემბრის №2662/2/11 გადაწყვეტილებით ნაწილობრივ დააკმაყოფილა მოსარჩელის საჩივარი, კერძოდ, ნაწილობრივ გააუქმა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2011 წლის 8 ივლისის №1302 ბრძანება და შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 8 ივლისის №006-156-ტი საგადასახადო მოთხოვნა. საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილებამ ფაქტობრივად განაპირობა საგამოძიებო სამსახურის 2011 წლის 27 ივნისის აქტით დარიცხული თანხების შემცირება 798 477 ლარით. ამ გარემოების გათვალისწინებით სასამართლომ მიიჩნია, რომ გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტები – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2011 წლის 8 ივლისის №1302 ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 8 ივლისის №006-156-ტი საგადასახადო მოთხოვნა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2011 წლის 29 დეკემბრის №2662/2/11 გადაწყვეტილება იმ ნაწილში, რა ნაწილშიც დავების განხილვის საბჭომ დააკმაყოფილა ადმინისტრაციული საჩივარი და გააუქმა ზემოხსენებული აქტები, მოსარჩელის კანონიერ უფლებას ან ინტერესს რაიმე სახის ზიანს არ აყენებდა. აღნიშნული გარემოება საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 26²-ე მუხლის მე-2 ნაწილით საქმის წარმოების შეწყვეტის საფუძველს ქმნიდა.

აღნიშნული განჩინება კერძო საჩივრით შპს „...“ გაასაჩივრა. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 21 ივნისის განჩინებით შპს „...“ კერძო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2012 წლის 27 მარტის განჩინება.

შპს „...“ ასევე თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2012 წლის 27 მარტის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 21 ივნისის განჩინებით შპს „...“ სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2012 წლის 27 მარტის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ მოცემულ საქმეზე გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები, ასევე სამართლებრივი დასკვნები და მიიჩნია, რომ მოსარჩელის მოთხოვნა გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის შესახებ იყო უსაფუძვლო და შესაბამისად, არ არსებობდა მისი დაკმაყოფილების ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველი. მოსარჩელემ ვერც სააპელაციო სასამართლოს სხდომაზე ვერ წარადგინა რაიმე მტკიცებულება (სსსკ 102-ე მუხლი), იმ გარემოებების დასადგენად, რომ სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემული იქნა კანონის მოთხოვნათა ისეთი დარღვევით, რაც ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის შესაბამისად შეიძლებოდა გამხდარიყო მისი ბათილად ცნობის საფუძველი.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 21 ივნისის განჩინება საკასაციო წესით შპს „...“ გაასაჩივრა.

კასატორი აღნიშნავს, რომ სადავო გადაწყვეტილება მიღებულია არსებითი გარემოებების არასათანადო გამოკვლევისა და მხარეთა შორის მტკიცებულების ტვირთის არასწორად განაწილების საფუძველზე. კერძოდ, მათ, როგორც ადმინისტრაციულ ორგანოში დავის წარმოებისას, ისე სასამართლოში საქმის განხილვისას შავი ბულალტერიის წარმოების თაობაზე არსებული მოსაზრების გასაბათილებლად, რომელიც ემყარებოდა საწარმოში არსებული ექსპლანის ფაილების არსებობას, წარადგინეს მტკიცებულებები აღნიშნული ფაილის მართლზომიერების შესახებ, რაც არ შეფასდა სათანადოდ. საქმის მასალებში ასევე არ მოიპოვება ის საბულალტრო დოკუმენტაცია, რომელიც წლების განმავლობაში წარმოებულა შპს-ს მიერ, შემოწმების პერიოდში იმყოფებოდა საგამოძიებო ორგანოში და რომელთა კვლევის საფუძველზეც უნდა დადგენილიყო საწარმოს მიერ გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდების ფაქტი.

კასატორი ასევე მიუთითებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2011 წლის 29 დეკემბრის გადაწყვეტილების უსწორობაზეც, რომელიც გამოვლენილ იქნა თავად შპს „...“ მიერ და ადმინისტრაციულმა ორგანომ სასა-

მართლოში დავის განხილვის დროს გადანყვეტილებაში ცვლილების შეტანით შეასწორა. კასატორი აღნიშნავს, რომ აღნიშნულმა ფაქტმა წარმოშვა ახალი დავა, რომლის დასრულებამდე შეუძლებელი იყო წინამდებარე საკითხის განხილვა, ვინაიდან ახალი სარჩელის პირობებში სადავო (2011 წლის 29 დეკემბრის) აქტს ემუქრებოდა ძალადაკარგულად ცნობა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 4 თებერვლის განჩინებით შპს „...“ საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრებით.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის მოტივების საფუძვლიანობის შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ შპს „...“ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ; გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 21 ივნისის განჩინება და საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადანყვეტილება; შპს „...“ სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ; ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2011 წლის 29 დეკემბრის გადანყვეტილება; სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2011 წლის 8 ივლისის №1302 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 8 ივლისის №006-156 საგადასახადო მოთხოვნა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურს დაევალოს საქმის გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურს დაეკისროს შპს „...“ სასარგებლოდ მის მიერ სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი – 19850 ლარის ანაზღაურება, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო პალატა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 407.2 მუხლის საფუძველზე დადგენილად მიიჩნევს შემდეგ გარემოებებს: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის მიერ სისხლის სამართლის საქმესთან

დაკავშირებით ჩატარებული შპს „...“ დოკუმენტური რევიზიის 2011 წლის 27 ივნისის აქტის თანახმად, რევიზია შეეხო 2005-2011 წლების საანგარიშო პერიოდებს. რევიზიის პროცესში შემომონმებელმა შეისწავლა და ერთმანეთს შეუდარა საწარმოს საბუღალტრო დოკუმენტაცია, საწარმოდან ამოღებული ე.წ. თაბახის ფურცლები და ე.წ. ექსელის ფაილები (ე.წ. შავი ჩანაწერები). საწარმოს დოკუმენტაციაში აღმოჩნდა 2010-2011 წლების 9 თვის მანძილზე ყოველდღიურად ნაწარმოები თაბახის ფურცლები, რომლებსაც ადგენდნენ საწარმოს თანამშრომლები. მასზე აისახებოდა ქ. თბილისში, ... გამზირზე მდებარე მაღაზიაში ყოველდღიურად რეალიზებული პროდუქციის დასახელება და ფასები (ლარში და ევროში), აგრეთვე საწარმოს მიერ გაწეული ხარჯები (გაცემული ხელფასები, ტრანსპორტირების ხარჯი და ა.შ.). თაბახის ფურცლები დათარიღებულია კონკრეტული წლის, თვის და დღის თარიღით. შემომონმებელმა აღნიშნული თაბახის ფურცლების მონაცემები შეუდარა საწარმოს ბუღალტერიაში არსებულ მონაცემებს და დაადგინა, რომ რიგ შემთხვევებში თაბახის ფურცლებზე ასახული მონაცემები სრულად ემთხვეოდა ბუღალტრულ მონაცემებს, რიგ შემთხვევებში ბუღალტერიაში ნაჩვენები იყო უფრო ნაკლები სარეალიზაცია ფასები, ვიდრე თაბახის ფურცლებზე, რიგ შემთხვევებში თაბახის ფურცლებზე დაფიქსირებული რეალიზაცია (აგრეთვე გაწეული ხარჯები) საერთოდ არ იყო ასახული საწარმოს ბუღალტერიაში. გარდა ამისა, შემომონმებელმა ე.წ. თაბახის ფურცლები შეადარა ექსელის ფაილის მონაცემებს და დაადგინა, რომ თაბახის ფურცლების მონაცემები სრული სიზუსტით იყო გადატანილი და ასახული ექსელის ფაილებში. თუმცა ექსელის ფაილებში გაცილებით მეტი ოდენობის რეალიზაცია იყო ასახული ვიდრე ე.წ. თაბახის ფურცლებზე. ექსელის ფაილი ნაწარმოებია თავად მოსარჩელის მიერ 2007 წლის სექტემბრიდან 2011 წლის მაისის ჩათვლით პერიოდში; აღნიშნული ექსელის ფაილი იყო ნაშლილი მოსარჩელის კუთვნილ ერთ-ერთ კომპიუტერში, რომელიც აღადგინა საგამოძიებო სამსახურმა შემონმების პროცესში. შემომონმებელმა ექსელის ფაილის მონაცემები შეუდარა საწარმოს ბუღალტრულ მონაცემებს და დაადგინა, რომ საწარმოს ბუღალტერიაში ასახული მონაცემები, კერძოდ, რეალიზებული პროდუქციის ფასები იყო ექსელის ფაილში დაფიქსირებული შესაბამისი კონკრეტული დღის ვაჭრობის შედეგად გაყიდული პროდუქციის ფასზე უფრო დაბალი. რაც შეეხება ხარჯებს, ე.წ. თაბახის ფურცლებზე ასახული ხარჯები არ იყო ასახული საწარმოს ბუღალტერიაში, საწარმოს დეკლარაციების ანა-

ლიზმა ცხადყო, რომ სანარმოს დეკლარირებულ ხარჯზე უფრო მეტი ხარჯი ჰქონდა განეული სხვადასხვა საანგარიშო პერიოდებში. კერძოდ, რიგ შემთხვევებში სანარმო თავის თანამშრომლებზე ხელფასები გაცემული ჰქონდა აღურიცხავად.

შემმოწმებელმა მიიჩნია, რომ 2007 წლის სექტემბრიდან 2011 წლის მაისამდე პერიოდში საზოგადოებას სამი სახის გადასახადის (დღგ-ის, საშემოსავლო გადასახადის და სოციალური გადასახადის) მიხედვით უნდა დარიცხვოდა დამატებით თანხები ე.წ. „შავი ჩანაწერების“ (ანუ ექსელის ფაილების) მონაცემებზე დაყრდნობით. რაც შეეხება 2005 წლიდან 2007 წლის სექტემბრამდე პერიოდს, შემმოწმებელმა სანარმოს საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის მიზნით ანალოგიის პრინციპზე დაყრდნობით გამოიყენა 2007 წლის სექტემბრიდან 2011 წლის მაისამდე პერიოდში „შავი ჩანაწერების“ მიხედვით დაფიქსირებული შემოსავლების ზრდის (ფასნამატის) პროცენტული მაჩვენებლები, რომლებიც საშუალოდ შეადგენდა 62%-ს. შემმოწმებელმა დააკვნა, რომ სანარმო 2005-2011 წლებში არ ანარმოებდა ბუღალტრულ აღრიცხვას საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული ფორმით და წესით, რის გამოც შეუძლებელი იყო საგადასახადო ვალდებულებების სწორად განსაზღვრა. შემმოწმებელმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლზე დაყრდნობით პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით სანარმოს დამატებით გადასახადები დაუანგარიშა და დაარიცხა 2007 წლის სექტემბრიდან 2011 წლის მაისის ჩათვლით პერიოდზე ექსელის ფაილებში (ე.წ. „შავ ჩანაწერებში“) ასახულ მონაცემებზე დაყრდნობით, ხოლო 2005 წლიდან 2007 წლის სექტემბრამდე პერიოდზე გაავრცელა ანალოგიის პრინციპი.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის 2011 წლის 27 ივნისის აქტის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა შპს „...“ მიმართ გამოსცა 2011 წლის 8 ივლისის №1302 ბრძანება სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით გადასახადის თანხების დაკისრების თაობაზე. შემოსავლების სამსახურმა შპს „...“ მიმართ 2011 წლის 8 ივლისს გამოსცა №006-156 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის თანახმადაც მოსარჩელეს სახელმწიფო ბიუჯეტში გადასახდელად დაეკისრა: 1) დამატებული ღირებულების გადასახადში – 1 117 885,88 ლარი (მათ შორის ძირითადია 576 573 ლარი, ჯარიმა – 228 364 ლარი, საურავი – 312 948,88 ლარი); 2) საშემოსავლო გადასახადში – 1 184 385,62 ლარი (მათ შორის ძირითადია 524 023 ლარი, ჯარიმა – 288 913 ლარი, საუ-

რავი – 371 449,62 ლარი); 3) სოციალური დაზღვევის გადასახადში – 567 070 ლარი (მათ შორის ძირითადია 227 639 ლარი, ჯარიმა – 98 589 ლარი, საურავი – 240 842 ლარი), ამასთან, შემცირებას დაექვემდებარა მოგების გადასახადი – 45 528 ლარის ოდენობით.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2011 წლის 29 დეკემბრის №2662/2/11 გადაწყვეტილებით შპს „...“ ადმინისტრაციული საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა პირველი, მე-2 და მე-4 დავის საგნების ნაწილში; ნაწილობრივ გაუქმდა აუდიტის დეპარტამენტის 2011 წლის №1302 ბრძანება და შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 8 ივლისის №006-156 საგადასახადო მოთხოვნა. დაევალა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურს მოეხდინა აღნიშნულ ნაწილებში შემოწმებით დარიცხული გადასახადების, ძირითადი და სანქციის თანხების შესაბამისი გადანგარიშება და შემოსავლების სამსახურისათვის გაანგარიშების წარდგენა. შესაბამისად, სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა შესწორებული საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენა. აღნიშნული გადაწყვეტილების თანახმად, გაზიარებულ იქნა მომჩივანის პოზიცია 2007 წლიდან 2011 წლის მისამდე საგადასახადო პერიოდისათვის „შავი ჩანაწერების“ მიხედვით დადგენილი შემოსავლის ზრდის (ფასნამატის) პროცენტული მაჩვენებლის (62%) ანალოგიის პრინციპით 2005, 2006 და 2007 წლის სექტემბრის თვემდე საგადასახადო პერიოდზე გავრცელება. ასევე მეორე საკითხი ეხებოდა შემოწმებით დასაბეგრი ბრუნვების დღგ-ს ჩათვლით თანხებსა და დღგ-ს დეკლარირებულ დასაბეგრი ბრუნვებში დღგ-ს გარეშე თანხებს შორის სხვაობის გამო დღგ-ით გასაბეგრი თანხის გაზრდას. დავების განხილვის საბჭომ ასევე გაიზიარა მომჩივანის პოზიცია (მე-4 საკითხი) დასაბეგრი ბაზის გაანგარიშებისათვის ეროვნული ბანკის სავალუტო კურსის განსაზღვრასთან მიმართებით.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2011 წლის 29 დეკემბრის გადაწყვეტილების საფუძველზე, 2012 წლის 11 იანვარს გამოიცა აქტი 2011 წლის 27 ივნისის აქტის კორექტირების თაობაზე. კორექტირების აქტის თანახმად, შპს „...“ 2011 წლის 27 ივნისის აქტით დარიცხული გადასახადები ექვემდებარება შემცირებას 798 477 ლარით, კერძოდ: 1) დღგ-ში დარიცხული თანხა შემცირდა 307 663 ლარით, აქედან 188 585 ლარი არის ძირითადი თანხა, ხოლო 119 078 ლარი – ჯარიმა; 2) საშემოსავლო გადასახადში დარიცხული თანხა შემცირდა 274 350 ლარით,

აქედან 153 734 ლარი არის ძირითადი თანხა, ხოლო 120 616 ლარი – ჯარიმა; 3) სოციალურ გადასახადში დარიცხული თანხა შემცირდა 216 464 ლარით, აქედან 153 233 ლარი არის ძირითადი თანხა, ხოლო 63 231 ლარი – ჯარიმა. მოგების გადასახადში აღდგენას დაექვემდებარა 30 647 ლარი, აქედან 2005 წელს – 6964 ლარი, 2006 წელს – 11 100 ლარი, 2007 წელს – 12 583 ლარი. შესაბამისად, თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2012 წლის 27 მარტის განჩინებით ადმინისტრაციული საჩივრის დაკმაყოფილების ნაწილში სადავო გასაჩივრებულ აქტებზე შეწყდა საქმის წარმოება და გადამწყვეტილება მიღებულ იქნა მხოლოდ დარჩენილ ნაწილში. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2012 წლის 27 მარტის განჩინების ძალაში დატოვების თაობაზე თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 21 ივნისის განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება. ამდენად, საკასაციო სასამართლო გასაჩივრებული აქტების მხოლოდ იმ ნაწილზე იმსჯელებს, რომელიც შპს „...“ 01.08.2011 წ. ადმინისტრაციული საჩივრის დაკმაყოფილებულ ნაწილს არ მოიცავს. ამასთან, საკასაციო პრეტენზია ფორმულირებულია იმგვარად, რომ როგორც ადმინისტრაციული ორგანოს, ისე სასამართლოს მხრიდან არასწორად იქნა შეფასებული საწარმოში არსებული ექსელის ფაილში ინფორმაციის ასახვა, რომელიც თავისი ბუნებით იყო „ერ სი პი ფასები“, შავი ბულალტერიის წარმოებად.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საქმეში დაცული მტკიცებულებების შეფასება ერთმნიშვნელოვნად არ განაპირობებს იმგვარი სამართლებრივი დასკვნის ჩამოყალიბების შესაძლებლობას, როგორადაც ეს მიჩნეულ იქნა ჯერ ადმინისტრაციული ორგანოს, ხოლო შემდგომში გასაჩივრებული განჩინებით. მხარეთა შორის დავას არ ინვესტის გარემოება, რომ 2007 წლის სექტემბრიდან 2011 წლის მაისამდე საწარმო ახორციელებდა ექსელის ფაილების შედგენას კონკრეტული ბრენდების მიხედვით. ასევე წარმოდგენილია 2010-2011 წლების 9 თვის მანძილზე ყოველდღიურად ნაწარმოები თაბახის ფურცლები, რომლებსაც ადგენდნენ საწარმოს თანამშრომლები. მხარეთა შორის დავას ინვესტის საწარმოს მიერ ბულალტრული აღრიცხვის არასათანადოდ წარმოების ფაქტის დადგენა ექსელის ფაილის, ე.წ. შავ ჩანაწერებზე დაყრდნობით. საგადასახადო კოდექსის (2004 წლის რედაქცია) 104.2 მუხლის თანახმად, თუ გადასახადის გადამხდელი არ ახორციელებს ბულალტრულ აღრიცხვას კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფორმითა და წესით ან

არ ახორციელებს მას საერთოდ, ან სააღრიცხვო დოკუმენტაცია დაკარგული ან/და განადგურებულია, რის გამოც შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტისა და საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა, მაშინ საგადასახადო ორგანოს გადასახადის ოდენობის დადგენის მიზნით უფლება აქვს გადასახადის გადამხდელს გადასახადი დაარიცხოს არსებული მასალების საფუძველზე შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების გათვალისწინებით, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე). ამდენად, ექსელის ფაილსა და თაბახის ფურცლებზე წარმოებულ ჩანაწერებში დადგენილ შემოსავლებსა და საწარმოს მიერ დეკლარირებულ შემოსავლებს შორის სხვაობის არსებობა შემომონებლის მიერ შეფასებულ იქნა ბუღალტრული აღრიცხვის არასათანადოდ წარმოებად. შესაბამისად, ექსელის ფაილი და თაბახის ფურცლები შეფასდა შავ ჩანაწერებად, მათში დაფიქსირებული მონაცემები გამოყენებულ იქნა დარიცხვების საწარმოებლად. საქმეში დაცულია ჩხრეკის ოქმი, რომლის თანახმად, გარდა სხვა მასალისა, ამოღებულ იქნა შპს „...“ ოფისიდან, გარდა სხვა მასალისა, ამოღებულ იქნა შპს „...“ საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის ამსახველი დოკუმენტაცია, დეკლარაციები, საბუღალტრო დოკუმენტაცია და სხვა დოკუმენტები. საქმეში წარმოდგენილია საკასო აპარატის ჩეკები, გასავლის ზედდებულები, რომლებიც ასახავს კონკრეტული პროდუქციის რეალიზაციის ფაქტს და ღირებულებას. რიგი რეალიზაცია განხორციელებულია საბანკო მომსახურების გამოყენებით, ე.წ. ტერმინალის მეშვეობით. ასევე საქმეს ერთვის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები, რაც წარმოადგენს მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს და მასში ასახულია როგორც ოპერაციის სახე, ასევე საქონლის ღირებულება, დღე და სხვა მონაცემები. ამდენად, მხოლოდ ის ფაქტი, რომ კომპიუტერული სისტემის მეშვეობით თუ თაბახის ფურცელზე საწარმო ახდენს კონკრეტული ინფორმაციის დაფიქსირებას (თავმოყრას) არ ქმნის ერთმნიშვნელოვნად დასკვნის გაკეთების შესაძლებლობას, რომ საწარმო ბუღალტრულ აღრიცხვას აწარმოებდა არასათანადოდ, ე.ი. სახეზე იყო შემოსავლების დაფარვა. მაკონტროლებელი ორგანო მართალია, უფლებამოსილია ბუღალტრული აღრიცხვის არასათანადოდ წარმოების დასადგენად იხელმძღვანელოს საწარმოში არსებული მასალებისა თუ მოპოვებული ნებისმიერი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, მაგრამ ამგვარი დას-

კენის გაკეთება, მხოლოდ რაიმე ჩანაწერების მხედველობაში მიღებით, არ შეესაბამება საგადასახადო კონტროლის მიზნებს. საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ საწარმოში არსებული ამა თუ იმ სახის ჩანაწერი, რომელიც იძლევა საწარმოს შემოსავლის ან ხარჯის დადგენის შესაძლებლობას, განხილულ უნდა იქნეს სხვა უტყუარ მტკიცებულებებთან ერთობლიობაში, რათა საგადასახადო კონტროლის მიზნით სრულყოფილად იქნეს გამოკვლეული საწარმოს მიერ წარმოებული ბუღალტრული აღრიცხვის სისწორე.

აღსანიშნავია, რომ საგამოძიებო სამსახური შპს „...“ მიერ აღურიცხავი შემოსავლების დასადგენად დაეყრდნო ე.წ. შავ ჩანაწერებს, რომლებშიც ასახული იყო კონკრეტული ბრენდების მიხედვით პროდუქციის ყოველდღიური მოძრაობა (ნაშთი, მიღება, რეალიზაცია, უკან გატანა, ჩამოფასება და საბოლოო ნაშთი) სარეალიზაციო ფასებში. საზოგადოების თანამშრომლების დაკითხვისას მიცემული ჩვენებების შინაარსის გათვალისწინებით, აღნიშნულ ექსელის ფაილში მონაცემების თავმოყრა ხდებოდა საზოგადოების სხვადასხვა თანამშრომლების მიერ თაბახის ფურცლებზე ნაწარმოები ინფორმაციის საფუძველზე, 2007 წლის ნოემბრამდე აშშ დოლარში, ხოლო შემდეგ პერიოდში – ევროში. ამასთან, ოთხი დასახელების ბრენდი აღირიცხებოდა ეროვნულ ვალუტაში. ბოლოს ხდებოდა ყველა ბრენდის შეჯამება ერთიან მონაცემად. ამასთან, თაბახის ფურცლებზე ნაწარმოებ ანალოგიურ ჩანაწერებში მითითებულია სხვადასხვა სავაჭრო ობიექტიდან (... , ... , ... და სხვა) დროის გარკვეულ პერიოდში საწარმოში შესული თანხები. ფაილში ასახულ ჯამურ მონაცემებსა და დეკლარირებულ შორის სხვაობა მიჩნეულ იქნა აღურიცხავ შემოსავლებად. საქმეში წარმოდგენილია სისხლის სამართლის საქმის წარმოებისას გამოძიების მიერ შპს „...“ თანამშრომლების დაკითხვის ოქმები. საქმის სასამართლოში განხილვისას მტკიცებულებათა გამოკვლევის ეტაპზე ექსელის ფაილთან მიმართებით სასამართლოს განმარტება მისცეს საწარმოს თანამშრომლებმა, რომლებმაც განმარტეს, რომ ექსელის ფაილებს გააჩნდათ მხოლოდ სტატისტიკური მნიშვნელობა და იგი იქმნებოდა კონკრეტული ბრენდის პროდუქციის მომწოდებელი ბიზნეს-პარტნიორებისათვის საჭირო სტატისტიკური მონაცემების თავმოყრის მიზნით. აღნიშნულის დასტურად წარმოდგენილ იქნა შპს „...“ და სხვადასხვა უცხოურ კომპანიებს შორის წარმოებული მიმწოდებლის ამსახველი მასალა, აღნიშნული ინფორმაციის მოთხოვნა-მიწოდების თაობაზე. საქმეში ასევე წარმოდგენილია ამავე უცხოური კომპანიების დასტური, რომ

შპს „...“ მათი მოთხოვნით უხდებოდა მოემზადებინა ინფორმაცია – კონკრეტული ბრენდის პროდუქციის მიმოქცევის სტატისტიკა, შესათავაზებელი სარეალიზაციო ფასების მითითებით. საკასაციო პალატა მიუთითებს სისხლის სამართლის საქმის გამოძიების ეტაპზე მონშეთა დაკითხვის ოქმების შინაარსზე და აღნიშნავს, რომ აღნიშნულ ჩვენებებში დაფიქსირებული ინფორმაცია არ არის დადასტურებული სისხლის სამართლის საქმეზე მიღებული გამამტყუნებელი განაჩენით, რომელიც მონშეთა ჩვენებაში ასახული ქმედების მართლწინააღმდეგობას სხვა მტკიცებულებებთან ერთობლიობაში დაადასტურებდა. ამდენად, მაკონტროლებელი ორგანო არ არის უფლებამოსილი სისხლის სამართლის საქმეზე დაკითხული მონშის ჩვენებას მიანიჭოს უდავო მტკიცებითი ხასიათი, იგი უნდა შეფასდეს საგადასახადო კონტროლის მიზნებისათვის საბუღალტრო-ეკონომიკური, საფინანსო და სხვა მასალებში მითითებულ გარემოებათა გათვალისწინებით.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს, რომ შპს „...“ დარიცხვის განხორციელების ერთ-ერთ საფუძვლად მითითებულია სანარმოს მიერ განეულ ხარჯებზე, რომლებიც აღემატებოდა სანარმოს მიერ დეკლარირებულ ხარჯებს. კერძოდ, თანამშრომლებზე ხელფასები გაცემული ჰქონდა აღურიცხავად, ასევე სანარმოს დირექტორის მიერ გატანილი თანხები, რაც მითითებული იყო თაბახის ფურცლებზე, არ შეესაბამებოდა სანარმოს შემოსავლებს. ამ უკანასკნელი ხარჯის შესაფასებლად შემოწმების აქტი ასევე მიუთითებს წლების მანძილზე სანარმოს დირექტორის საკრედიტო-სავალო ურთიერთობებზე და როგორც ინდ.მენარმის მიერ დეკლარირებულ შემოსავლებზე. საგადასახადო კოდექსის (2004 წლის რედაქცია) 104.1 მუხლის თანახმად, თუ რაიმე თანხა გამოიყენება კონკრეტული პირის ინტერესებისათვის, ჩაითვლება, რომ ეს თანხა მიღებული აქვს ამ პირს. შესაბამისად, საგადასახადო დარიცხვის მართებულობის დასადგენად უნდა გაიმიჯნოს სანარმოსა და დირექტორის, როგორც გადამხდელი ფიზიკური პირის როგორც ხარჯები, ისე შემოსავალი, უნდა დადგინდეს ამა თუ იმ თანხის წარმომავლობა და მისი კავშირი შესამოწმებელი სანარმოს მიერ მიღებულ შემოსავლებთან, მათი დაბეგვრის მართებულობის უზრუნველსაყოფად.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში გამოყენებულ უნდა იქნეს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4. მუხლი, რამდენადაც ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამარ-

თლებრივი აქტები გამოიცა საქმის გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე. ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, რაც მოცემულ შემთხვევაში სახეზეა, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად ცნოს სადავო აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

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

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს ასევე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს მიერ 2012 წლის 1 მარტს მიღებულ გადაწყვეტილებაზე (საჩივარი №2662/2/11), რომლითაც ადმინისტრაციულმა ორგანომ შეასწორა იმავე დავების განხილვის საბჭოს 2011 წლის 29 დეკემბრის №2662/2/11 გადაწყვეტილების შესავალ ნაწილში დაშვებული უზუსტობა იმგვარად, რომ შპს „...“ საჩივრის განმხილველი დავების საბჭოს წევრებად მიუთითა დ. გ-ე (თავმჯდომარე), რ. კ-ა, მ. ბ-ი, გ. ლ-ე, ვ. პ-ი, დ. ქ-ი და დ. ჩ-ე; უსწორობის გასწორებამდე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭომ თავისი 2011 წლის 29 დეკემბრის №2662/2/11 გადაწყვეტილების შესავალ ნაწილში მითითებული იყო, რომ საბჭომ შპს „...“ საჩივარი განიხილა შემდეგი შემადგენლობით: დ. გ-ე (თავმჯდომარე), რ. კ-ა, მ. ბ-ი, გ. ლ-ე, გ. პ-ა, დ. ქ-ი და დ. ჩ-ე. მიუხედავად იმისა, რომ საკასაციო საჩივარში მითითებაა აღნიშნულ უსწორობაზე მოცემულ დავასთან მიმართებით, აღნიშნული ადმი-

ნისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი მოცემული დავის ფარგლებში განხილვის საგანი ვერ იქნება, ვინაიდან იგი დამოუკიდებლად გასაჩივრებულია დაინტერესებული მხარის მიერ. რაც შეეხება დავების განხილვის საბჭოს იმ გადაწყვეტილებას, რომელშიც შესწორდა უსწორობა, წარმოადგენს მოცემული დავის საგანს და საკითხის ადმინისტრაციულ ორგანოში გამოკვლევისათვის დაბრუნების გამო, სახეზეა დავების განხილვის საბჭოს 2011 წლის 29 დეკემბრის №2662/2/11 გადაწყვეტილების (საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში) ბათილად ცნობის საფუძველი.

საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ სადავო აქტების გამოცემისას უნდა გათვალისწინებულიყო ზემოთ მითითებული გარემოებები, რასაც შესაძლოა სხვაგვარი გადაწყვეტილების მიღება გამოენჯია. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. სზაკ-ის 96-ე მუხლის 1-ლი და მე-2 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე, დაუშვებელია ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას საფუძველად დაედოს ისეთი გარემოება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ. ამდენად, საკასაციო პალატა თვლის, რომ სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის მოთხოვნათა უგულვებელყოფით, რაც მათი ბათილად ცნობის საფუძველს წარმოადგენს. იმის გათვალისწინებით, რომ აღნიშნული საკითხები საჭიროებს საწარმოს საფინანსო-ბუღალტრული და სხვა დოკუმენტაციის ერთობლივ, ურთიერთშეჯერებულ რევიზირებას, რაც მაკონტროლებელი ადმინისტრაციული ორგანოს სპეციფიკურ უფლებამოსილებათა რიგს განეკუთვნება, საკასაციო პალატა თვლის, რომ სადავო სამართალურთიერთობის მიმართ გამოყენებული უნდა იქნეს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლი და სადავო საკითხის, – მოსარჩელისათვის თანხების დარიცხვის კანონიერების, გადაუწყვეტლად ბათი-

ლად უნდა იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2011 წლის 8 ივლისის №1302 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 8 ივლისის №006-156 საგადასახადო მოთხოვნა შპს „...“ თანხების დაკისრების თაობაზე. ასევე ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2011 წლის 29 დეკემბრის №2662/2/11 გადაწყვეტილება. შესაბამისად, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა შპს „...“ მიმართ კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვით, უნდა გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი; ზემოაღნიშნული გარემოებების გამოკვლევა-შეფასების შემდეგ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ უნდა გაირკვეს საწარმოს ბუღალტრული აღრიცხვა შეესაბამება თუ არა იმ მოთხოვნებს, რომლებიც დადგენილია საგადასახადო კონტროლის მიზნებისათვის, სახეზე იყო თუ არა შემოსავლებისა და ხარჯების არასწორი აღრიცხვა და სხვა გარემოებები, რომელთაც მნიშვნელობა აქვს მოცემული საკითხის გადაწყვეტისათვის.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ საქართველოს პარლამენტის 2012 წლის 5 დეკემბრის №76-IX დადგენილებით დ. ბ-ი მიჩნეულ იქნა პოლიტიკური ნიშნით დევნილ პირად. საქმეში ასევე წარმოდგენილია მხარის განცხადებები (მიმართვები) საქართველოს პარლამენტის ადამიანის უფლებათა დაცვის და სამოქალაქო ინტეგრაციის კომიტეტისადმი და ამავე კომიტეტის სხდომის ოქმებიდან ამონაწერები. აღნიშნული მასალა საფუძვლად დაედო დ. ბ-ისათვის (შპს „...“ დირექტორისათვის) პოლიტიკური ნიშნით დევნილ პირის სტატუსის მინიჭებას. ასევე საქმეში წარმოდგენილია საქართველოს სახალხო დამცველის რეკომენდაცია, რომელშიც შემუშავებულია შპს „...“ მიმართ საგადასახადო სანქციის დაკისრების კანონიერებასთან დაკავშირებით. ამდენად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა წინამდებარე გადაწყვეტილებაში აღნიშნული გარემოებების გამოკვლევისას მხედველობაში უნდა მიიღოს ეს უკანასკნელი ფაქტიც და სადავო საკითხის გადაწყვეტისას, სხვა ფაქტორებთან ერთობლიობაში უნდა შეაფასოს საწარმოს მიერ განხორციელებული საბუღალტრო აღრიცხვის მართლზომიერების გამოსავლენად.

ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლის შესაბამისად სახეზეა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალა-

ტის გასაჩივრებელი განჩინების გაუქმების და საკასაციო სასამართლოს მიერ ახალი გადაწყვეტილების მიღების პროცესუალური წინაპირობები, რომლითაც შპს „...“ სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.

საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-10 მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე მოსარჩელის მიერ სასამართლოში საქმის წარმოებისათვის გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი მოპასუხე – სსიპ შემოსავლების სამსახურს უნდა დაეკისროს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 411-ე მუხლებით და

გ ა დ ა ნ ყ ვ ი ტ ა:

1. შპს „...“ საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 21 ივნისის განჩინება და საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. შპს „...“ სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
4. ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2011 წლის 29 დეკემბრის №2662/2/11 გადაწყვეტილება; სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2011 წლის 8 ივლისის №1302 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 8 ივლისის №006-156 საგადასახადო მოთხოვნა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურს დაევალოს საქმის გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი;
5. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურს დაეკისროს შპს „...“ მიერ სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი – 19 850 ლარის შპს „...“ ანაზღაურება;
6. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

გადასახადისგან გათავისუფლება

ბანჩინება

№ბს-733-717(კ-12)

26 დეკემბერი, 2013 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: ნ. სხირტლაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
ლ. მურუსიძე,
მ. ვაჩაძე

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

12.03.12წ. შპს „...“ სარჩელი აღძრა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიაში სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ, მოპასუხის 29.06.2011წ. №28 წინასწარი გადაწყვეტილების, 19.09.2011წ. №6908 გადაწყვეტილების და 16.02.2012წ. №2049 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობის მოთხოვნით.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ მან 09.02.2011წ. მიმართა შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა წინასწარი გადაწყვეტილების მიღება ქონების გადასახადში საგადასახადო ვალდებულების სათანადოდ განსაზღვრის მიზნით, კერძოდ, მოსარჩელემ მიუთითა, რომ იგი წარმოადგენს საქართველოში მობილური კავშირგაბმულობის განმახორციელებელ ლიცენზირებულ კომპანიას. სანარმოს ბარათზე ირიცხება სპეციალური დანიშნულების ძირითადი საშუალებები, რომლებიც გაერთიანებულია ორ ძირითად ჯგუფში: საკომუნიკაციო და საბაზისო სადგურების სისტემებში. ამ ჯგუფებში შემავალი ძირითადი საშუალებები ქმნიან ერთიან კავშირგაბმულობის სისტემას და უშუალოდ მონაწილეობენ მოსარჩელის მიერ საკომუნიკაციო მომსახურების გაწევაში. მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე მის სახელზე რიცხული ძირითადი საშუალებები უნდა გათავისუფლდეს ქონების გადასახადისგან. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 05.07.2011წ. №28 წინასწარი გადაწყვეტილებით შპს „...“ განემარტა, რომ ქონების გადასახადისგან თავისუფლდება მხოლოდ საბაზო სადგურები, რადიოსარელო აპარატურა, ოპტიკური აპარატურა და ფიდერული ტრაქტი. დანარჩენი სისტემე-

ბი არ ექვემდებარებიან ქონების გადასახადისგან განთავისუფლებას. აღნიშნული გადაწყვეტილება ადმინისტრაციული საჩივრით გასაჩივრდა მოსარჩელის მიერ. შპს „...“ ადმინისტრაციული საჩივარი შემოსავლების სამსახურის 19.09.2011წ. №6908 ბრძანებით არ დაკმაყოფილდა, რაც მოსარჩელემ ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში გაასაჩივრა, რომლის 24.10.2011წ. გადაწყვეტილებით საჩივარი დაკმაყოფილდა და იგი არსებითი განხილვისთვის დაუბრუნდა სსიპ შემოსავლების სამსახურს. შემოსავლების სამსახურის 27.01.2012წ. სხდომაზე ხელახლა მოხდა შპს „...“ საჩივრის განხილვა და მოსარჩელეს უარი ეთქვა საჩივრის დაკმაყოფილებაზე. შპს „...“ მის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებების საფუძველზე მიიჩნევს, რომ შემოსავლების სამსახურის უარი უკანონოა და უნდა გაბათილდეს.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 07.05.2012წ. გადაწყვეტილებით შპს „...“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა, რაც სააპელაციო წესით გასაჩივრდა მოსარჩელის მიერ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 07.08.2012წ. განჩინებით სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, უცვლელად დარჩა გასაჩივრებული გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე აღნიშნა, რომ დაბეგვრის ობიექტის მიხედვით ქონების გადასახადისგან გათავისუფლებულია მიმოსვლის გზები, ელექტროგადამცემი ხაზები, აგრეთვე ელექტრონული საკომუნიკაციო ქსელების საკაბელო ხაზები. სააპელაციო პალატამ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითება და აღნიშნა, რომ სარჩელში მითითებული რვა მოწყობილობა (მონაცემთა ბაზის რეგისტრი, ვიზიტორთა მონაცემთა ბაზა, კომუტატორი, IT პლატფორმა, უწყვეტი კვების წყარო, ანძა, სააპარატო კონტინერი) სავალდებულო და აუცილებელია კავშირგაბმულობის სისტემის სათანადო ფუნქციონირებისთვის. მიუხედავად ამისა, საგადასახადო მიზნებიდან გამომდინარე, ისინი არ წარმოადგენენ საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული ქონების არც ერთ სახეობას, რის გამოც დაუშვებელია მათი ქონების გადასახადის დარიცხვისგან განთავისუფლება. სააპელაციო პალატამ ასევე სსკ-ის 102-ე მუხლის საფუძველზე აღნიშნა, რომ საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებებით არ დასტურდება სადავო აქტების საქმის

გარემოებების გამოკვლევის გარეშე გამოცემის ფაქტი და მათი მომზადებისას კანონით განსაზღვრული წესების დარღვევა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 07.08.2012წ. განჩინება საკასაციო წესით გასაჩივრა შპს „...“.

კასატორი არ ეთანხმება სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებას იმის შესახებ, რომ სარჩელში მითითებული 8 მოწყობილობა, საგადასახადო მიზნებიდან გამომდინარე, არ წარმოადგენენ საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული ქონების არც ერთ სახეობას, რის გამოც შპს „...“ არ უნდა განთავისუფლდეს ქონების გადასახადისაგან. სასამართლოს აღნიშნული მოტივაცია ეყრდნობა მხოლოდ მოპასუხის ზეპირ განმარტებებს და მოკლებულია ყოველგვარ სამართლებრივ დასაბუთებას. კასატორის მოსაზრებით სასამართლო დაუსაბუთებლად უარყო ლ.სამბარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს დასკვნა და საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტის ენერგეტიკისა და ტელეკომუნიკაციის ფაკულტეტის მეცნიერ-სპეციალისტების მითითება იმის შესახებ, რომ საკომუნიკაციო და საბაზისო სადგურების სისტემებში იგულისხმება მათი შემადგენელი ის აუცილებელი ელემენტები, რომელთა გარეშეც შეუძლებელია კომუნიკაციის განხორციელება, მათ შორის სადავოდ მიჩნეული მოწყობილობები. განსახილველ საკითხებთან მიმართებით არც მოპასუხე მხარის პოზიცია იყო ცალსახა: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭომ გააუქმა შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილება და საჩივარი უკანვე დაუბრუნა მას განსახილველად.

კასატორი აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლო ერთი მხრივ სადავოდ არ ხდის იმ ფაქტს, რომ სარჩელში მითითებული მოწყობილობები აუცილებელია კავშირგაბმულობის გამართულად ფუნქციონირებისთვის და მეორე მხრივ მიიჩნევს, რომ საგადასახადო მიზნებიდან გამომდინარე, ისინი არ წარმოადგენენ საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ, გადასახადის გადახდისგან განთავისუფლებულ ქონებას. ამასთანავე, სააპელაციო პალატა არ უთითებს, რა იგულისხმება „საგადასახადო მიზნებში“ და კონკრეტულად რითი ეწინააღმდეგება ამ „მიზნებს“ სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილება. ამდენად, კასატორის მოსაზრებით სადავო განჩინებით უხეშად ირღვევა მხარის სამოქალაქო კოდექსის მე-8, მე-9, მე-10 მუხლებით და საგადასახა-

დო კოდექსის 39-ე მუხლის „გ“ ქვეპუნქტით დაცული კანონიერი უფლებები და ინტერესები.

საკასაციო პალატაში 19.12.2013 წ. გამართულ სასამართლო სხდომაზე (15:37, 15:47 სთ-ზე), მოსარჩელის – შპს „...“ წარმომადგენელმა ი.ე-ამ დააზუსტა მოთხოვნა და აღნიშნა, რომ სადავო აქტების ბათილად ცნობასთან ერთად ითხოვს მითითებულ მონყობილობებზე მოსარჩელის 2007-2011 წლებში რიცხული ქონების გადასახადისაგან განთავისუფლების სსიპ შემოსავლების სამსახურისთვის დავალებას.

მონინალდმეგე მხარე – სსიპ შემოსავლების სამსახური არ დაეთანხმა საკასაციო საჩივრის მოთხოვნას და აღნიშნა, რომ სადავო აქტები კანონის მოთხოვნათა დაცვით არის გამოცემული.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტების მოსმენისა და საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლის შედეგად თვლის, რომ შპს „...“ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმეზე დადგენილია, რომ შპს „...“ 07.02.2011წ. განცხადებით მიმართა შემოსავლების სამსახურს კომპანიის ბალანსზე რიცხული საკომუნიკაციო სისტემების და საბაზო სადგურების სისტემების ქონების გადასახადისგან გათავისუფლების საკითხზე წინასწარი გადაწყვეტილების მიღების მოთხოვნით. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 29.06.2011წ. №28 წინასწარი გადაწყვეტილებით ქონების გადასახადისგან განთავისუფლდა მოსარჩელის მიერ მოთხოვნილი ქონების ნაწილი: საბაზო სადგურები, რადიოსარელეო აპარატურა, ოპტიკური აპარატურა და ფიდერალური ტრაქტი. რაც შეეხება დანარჩენ მონყობილობებს: მონაცემთა ბაზის რეგისტრს (HLR - Home Location registre), ვიზიტორთა მონაცემთა ბაზას (VLR - Visitor location registre), გეითვეის (MGW - Media gateway), კომუტატორს, IT პლატფორმას, უწყვეტი კვების წყაროს, ანძასა და სააპარატო კონტინერს, – ისინი სსიპ შემოსავლების სამსახურმა არ მიიჩნია კავშირგაბმულობის ხაზებად და არ გაანთავისუფლა ქონების გადასახადისგან. წინასწარი გადაწყვეტილების გამოტანისას შემოსავლების სამსახურმა იხელმძღვანელა საქართველოს კომუნიკაციების ეროვნული კომისიის 30.03.2011წ. №06/559-11 წერილით.

29.06.2011წ. №28 წინასწარი გადაწყვეტილება ადმინისტრაციული საჩივრით გაასაჩივრა შპს „...“. საჩივარს ერთვოდა სა-

ქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტის ენერგეტიკისა და ტელეკომუნიკაციის ფაკულტეტის პროფესორების – ჯ. ბ-ისა და ჯ. ხ-ას 08.07.2011წ. №110-3/2 წერილი, რომელშიც განმარტებულია, რომ მონაცემთა ბაზის რეგისტრი (HLR - Home Location registre), ვიზიტორთა მონაცემთა ბაზა (VLR - Visitor location registre), გეითვეი (MGW - Media gateway), კომუტატორი, IT პლატფორმა, უწყვეტი კვების წყარო, ანძა და სააპარატო კონტეინერი წარმოადგენენ ელექტროკავშირგაბმულობის ხაზების შემადგენელ ელემენტებს. საჩივარზე აგრეთვე თანდართული იყო „ა...“ 07.08.2011წ. წერილი, რომლის თანახმად, მითითებული აპარატურა კავშირგაბმულობის ხაზის შემადგენელი ნაწილია. შემოსავლების სამსახურის 19.08.2011წ. №6908 ბრძანებით შპს „...“ ადმინისტრაციული საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, რაც გასაჩივრდა მოსარჩელის მიერ. საჩივარს, ზემოაღნიშნული დასკვნების გარდა, ერთვოდა სსიპ ლ. სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს 11.08.2011წ. №014498-2011/03 დასკვნა, რომლის თანახმად სსიპ სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნულ ბიუროში შპს „...“ მიერ წერილობით წარმოდგენილი ტექნიკური ნაკეთობები: მონაცემთა ბაზის რეგისტრი, ვიზიტორთა მონაცემთა ბაზა, გეითვეი, სი პლატფორმა, უწყვეტი კვების წყარო, ანძა, სააპარატო კონტეინერი და კომუტატორი წარმოადგენენ ელექტროკავშირგაბმულობის ხაზების შემადგენელ და განუყოფელ ელემენტებს.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 24.10.2011 №3105/2/11 გადაწყვეტილებით შპს „...“ საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, ნაწილობრივ გაუქმდა შემოსავლების სამსახურის 19.08.2011 №6908 ბრძანება და შპს „...“ მიერ მითითებული გარემოებების ხელახალი შესწავლის მოტივით ადმინისტრაციული საჩივარი არსებითი განხილვისთვის დაუბრუნდა შემოსავლების სამსახურს, რომლის 16.02.2012წ. №2049 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, რის შემდეგაც შპს „...“ სარჩელით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ და მოითხოვა: შემოსავლების სამსახურის 29.06.2011წ. №28 წინასწარი გადაწყვეტილების, 19.08.2011წ. №6908 გადაწყვეტილებისა და 26.02.2012წ. №2049 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა, აგრეთვე მითითებულ მონობილობებზე შპს-ს ქონების გადასახადისგან განთავისუფლება.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 07.05.2012წ. გადაწყვეტილებით შპს „...“ სარჩე-

ლი არ დაკმაყოფილდა, რაც უცვლელად იქნა დატოვებული თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 07.08.2012წ. განჩინებით. ქვედა ინსტანციის სასამართლოებმა სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის მოტივად მიუთითეს, რომ მართალია დასახელებული მოწყობილობები სავალდებულო და აუცილებელია კავშირგაბმულობის სისტემის გამართულად ფუნქციონირებისთვის, თუმცა საგადასახადო მიზნებიდან გამომდინარე ისინი არ წარმოადგენენ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული ქონების არც ერთ სახეობას, რის გამოც არ უნდა განთავისუფლდნენ ქონების გადასახადისგან. საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ მითითებული მოსაზრება დაუსაბუთებელია შემდეგ გარემოებათა გამო: საქმის მასალებით დასტურდება, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახური შპს-ს მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმისას დაეყრდნო კომუნიკაციების ეროვნული კომისიის 30.03.2011წ. წერილს, რომლის საფუძველზე 4 მოწყობილობა (საბაზო სადგურები, რადიოსარელეო აპარატურა, ოპტიკური აპარატურა და ფიდერული ტრაქტი) განთავისუფლდა ქონების გადასახადისგან. ამავე წერილის ბოლო აბზაცში განმარტებულია, რომ ჩამონათვალი მოიცავს აგრეთვე მობილური კავშირგაბმულობის ქსელის შემადგენელ ფუნქციურ კვანძებს, რაც მთლიანობაში ქსელის ფიზიკური აგებისთვის, მისი ფუნქციონირების, აღრიცხვიანობის და მთლიანად სისტემის მართვის უზრუნველყოფისთვის არის განკუთვნილი. საქართველოს კომუნიკაციების ეროვნული კომისიის 25.10.2011წ. წერილში მითითებულია, რომ მოწყობილობის სახაზო საშუალებებისა და ნაგებობისათვის მიკუთვნების საკითხი უნდა განისაზღვროს კავშირგაბმულობის კონკრეტული ქსელის მიხედვით. სასამართლომ კომუნიკაციების ეროვნული კომისიის წერილების სრული შესწავლის, შპს „...“ ქსელის თავისებურებების გამოკვლევის გარეშე და დანარჩენი 8 მოწყობილობის ქონების გადასახადისგან განთავისუფლებაზე უარის თქმის საფუძვლების დადგენის გარეშე, მოსარჩელეს უარი უთხრა სარჩელის დაკმაყოფილებაზე. სასამართლოს გადაწყვეტილების საფუძვლიანობას არ ადასტურებს სასამართლოს მითითება იმის შესახებ, რომ დასახელებული მოწყობილობები, საგადასახადო მიზნებიდან გამომდინარე, არ ექვემდებარება ქონების გადასახადისგან განთავისუფლებას. არც საქალაქო და არც სააპელაციო სასამართლო აღნიშნული მოსაზრების დასადასტურებლად არ უთითებს რაიმე კონკრეტულ ნორმას ან არაგუმენტს. სასამართლოს არ განუმარტავს რა იგულისხმება „სა-

გადასახადო მიზნებში“ ან რატომ არის დაუშვებელი ამ მიზნებიდან გამომდინარე სარჩელში დასახელებული მოწყობილობების ქონების გადასახადისგან განთავისუფლება. საგადასახადო კანონმდებლობა საერთოდ არ შეიცავს კავშირგაბმულობის ხაზის შემადგენელი ელემენტების განმარტებას. საქართველოს კომუნიკაციების ეროვნული კომისიის 25.10.11წ. №02/2458 წერილში მითითებულია, რომ სადავო ელემენტების ჩამონათვლიდან უწყვეტი კვების წყარო, ანძა, კონტეინერი, მათი ფუნქციონალური დანიშნულებიდან გამომდინარე, მიეკუთვნება სახაზო საშუალებებს და ნაგებობებს, ხოლო მათდამი სხვა ელემენტების მიკუთვნება, წერილის თანახმად, კავშირგაბმულობის კონკრეტული ქსელის მიხედვით უნდა განისაზღვროს, რასაც ადგილი არ ჰქონია.

სასამართლოს არ შეუფასებია აგრეთვე საქმეში წარმოდგენილი რიგი მტკიცებულებები, კერძოდ: საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტის ენერგეტიკისა და ტელეკომუნიკაციის ფაკულტეტის მეცნიერ-სპეციალისტების 08.07.2011წ. №110-3/2 დასკვნა, რომლის მიხედვით ელექტრონული საკომუნიკაციო ქსელის სახაზო საშუალებები განეკუთვნება კავშირგაბმულობის ხაზებს და ყველა მოწყობილობა, რომელიც გამოიყენება ამ ხაზების ერთიანი ტექნოლოგიური კომპლექსის შემადგენლობაში, არიან მათი შემადგენელი და განუყოფელი ნაწილები, დასკვნის თანახმად, დასახელებული 8 მოწყობილობა წარმოადგენს ელექტროკავშირგაბმულობის ხაზების შემადგენელ ელემენტებს. მსგავსი მოსაზრებაა ასახული ლ. სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს 11.08.2011წ. №014498-2011/03 დასკვნაშიც, რომლის მიხედვით, ყველა ეს მოწყობილობა არის კავშირგაბმულობის ქსელის სახაზო საშუალება. საქმეში დაცულია აგრეთვე „ა...“ 07.08.2011წ. წერილი, რომლის თანახმად აღჭურვილობა არის კავშირგაბმულობის ხაზის აუცილებელი შემადგენელი ნაწილი GSM სტანდარტის ქსელებისთვის. ქვედა ინსტანციის სასამართლოები დაეთანხმნენ, რომ სარჩელში მითითებული მოწყობილობები სავალდებულო და აუცილებელია კავშირგაბმულობის სისტემის გამართული ფუნქციონირებისათვის. მიუხედავად ამისა, კონკრეტული ქსელის შესწავლისა და სათანადო არგუმენტაციის გარეშე, საქალაქო და სააპელაციო სასამართლოებმა მიიჩნიეს, რომ დასახელებული მოწყობილობები არ წარმოადგენენ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული ქონების არც ერთ სახეობას.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სამოქალაქო საპროცე-

სო კოდექსის 105-ე მუხლის თანახმად, არც ერთ მტკიცებულებას არ აქვს წინასწარ დადგენილი ძალა, სასამართლოს მიერ მტკიცებულებათა შეფასება ხდება მათი ყოველმხრივი, სრული და ობიექტური განხილვის საფუძველზე, რაც მტკიცებულებათა სწორი შეფასების აუცილებელი წინაპირობათაგანია. მტკიცებულებათა შეფასებას სასამართლო ახდენს ორი კრიტერიუმით: მათი სარწმუნოების თვალსაზრისით და, იმის მიხედვით, თუ საქმისთვის მნიშვნელობის მქონე რომელ ფაქტობრივ გარემოებას ადასტურებს ესა თუ ის მტკიცებულება. სასამართლოს მიერ მტკიცებულებების შეფასება გულისხმობს მტკიცებულებათა როგორც ინდივიდუალურ, ასევე ერთობლივ შეფასებას, მათი ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. ექსპერტის დასკვნის, როგორც ერთ-ერთი მტკიცებულების, შემოწმება და სათანადოდ შეფასება მტკიცების პროცესის აუცილებელი შემადგენელი ნაწილია. ექსპერტიზის კვალიფიციური, ობიექტური დასკვნა სასამართლოს მიერ დასაბუთებული და კანონშესაბამისი გადაწყვეტილების გამოტანის წინაპირობაა, რაც თავის მხრივ სამართლიანი სასამართლო განხილვის უფლების რეალიზაციის ერთ-ერთი მთავარი გამოვლინებაა. სსკ-ის 172-ე მუხლის თანახმად, ექსპერტის დასკვნა სასამართლოსთვის სავალდებულო არ არის, თუმცა მისი უარყოფა ხდება სასამართლოს დასაბუთებული დასკვნის საფუძველზე, რასაც განსახილველ შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონია. სააპელაციო სასამართლომ არ იმსჯელა წარდგენილ დასკვნებსა და წერილებზე, აგრეთვე სათანადო საფუძვლის მითითების გარეშე უარყო მოსარჩელის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებები. სასამართლოს, სპეციალური ცოდნის არქონის ან წარმოდგენილ მტკიცებულებათა არასარწმუნოების შემთხვევაში, გარემოებათა დამატებითი გამოკვლევის მიზნით, შეეძლო გამოეყენებინა მისთვის საპროცესო კანონმდებლობით მინიჭებული უფლებამოსილებანი (მაგ: მოენვია სპეციალისტი).

საქმის მასალებით დასტურდება, რომ შპს „...“ სასარჩელო განცხადებით ითხოვდა მხოლოდ აქტების ბათილად ცნობას. ამასთანავე, წინასწარ გადაწყვეტილებათა გაუქმებაზე უარის თქმის შესახებ აქტების გამოცემაზე უარის თქმის შესახებ სადავო აქტებით მოსარჩელე თავის მიზანს – ქონების გადასახადისაგან გათავისუფლების შესახებ აქტის, მის მიმართ დანადგარებზე ქონების გადასახადისაგან გათავისუფლების შესახებ წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემას ვერ აღწევს. სააპელაციო ინსტანციაში აპელანტი – შპს „...“ ითხოვდა სადავო აქტების ბათილად ცნობას, საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის

საფუძველზე აპელანტმა სასამართლოსგან მოითხოვა აგრეთვე ქონების გადასახადისგან გათავისუფლება. უკანასკნელი არ ემყარება კანონმდებლობის მოთხოვნებს, ვინაიდან საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლი ითვალისწინებს სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების მიღებას, ამასთანავე, დავის საგანს არ შეადგენს საგადასახადო ორგანოს რომელიმე აქტი გადასახადის კონკრეტული თანხის შპს „...“ დაკისრებასთან დაკავშირებით. საკასაციო სასამართლოს 19.12.13წ. სასამართლო სხდომაზე მოსარჩელის წარმომადგენელმა დაადასტურა, რომ სადავო აქტების ბათილად ცნობასთან ერთად მოითხოვს სსიპ შემოსავლების სამსახურისთვის ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის დავალებას, რომლითაც შპს „...“ სარჩელში მითითებულ მონეობილობებზე გათავისუფლდება ქონების გადასახადისაგან. საპროცესო კანონმდებლობა (სსკ-ის 83.2, 406 მუხ.) არ უშვებს საკასაციო ინსტანციაში სასარჩელო მოთხოვნის გაზრდას. ამდენად, სააპელაციო პალატამ უნდა დააზუსტოს დავის საგანი და განსახილველი სარჩელის სახეობა. საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ ახალი აქტის გამოცემის მოთხოვნის ნაწილში სასარჩელო მოთხოვნა განეკუთვნება სასკ-ის 23-ე მუხლით გათვალისწინებული მავალდებულებელი სარჩელის სახეობას, რომელიც ითვალისწინებს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის მოთხოვნით სარჩელის აღძვრის შესაძლებლობას. სასკ-ის 23-ე მუხლით გათვალისწინებული სარჩელის დაკმაყოფილების პირობებს ამავე კოდექსის 33-ე მუხლის 1-ლი ნაწილი შეიცავს, რომელიც სარჩელის დაკმაყოფილებას, ადმინისტრაციული ორგანოსთვის აქტის გამოცემის დავალებას უკავშირებს სარჩელის დასაშვებობის რამოდენიმე პირობას, კერძოდ, სახეზე უნდა იყოს დაინტერესებული პირის მიერ მოთხოვნილი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემაზე ადმინისტრაციული ორგანოს უარი; უარი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემაზე კანონს უნდა ეწინააღმდეგებოდეს, ამასთანავე უარი პირდაპირ და უშუალო ზიანს უნდა აყენებდეს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას და ინტერესს. სარჩელის დაკმაყოფილება საჭიროებს მოცემული კუმულატიური პირობებიდან ყველას არსებობას. ქვედა ინსტანციის სასამართლოებს მოსარჩელის მიერ სასკ-ის 23-ე მუხლის საფუძველზე წარდგენილი სასარჩელო მოთხოვნის დასაშვებობის და სასკ-ის 33-ე მუხლით გათვალისწინებული დაკმაყოფილების წინაპირობებზე და საფუძველებზე არ უმსჯელიათ. ქვედა ინსტანციის სასამართლოებს არ უმსჯელიათ აგრეთვე წი-

ნასწარი გადაწყვეტილების გამოტანის პროცესუალური წინაპირობების არსებობაზე. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010წ. №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის მე-19 მუხლის მე-4 პუნქტით დადგენილია წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე უარის თქმის საფუძვლები, მათ შორის სახელდება პირის მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნა იმ საკითხზე ან/და იმ პერიოდზე, რომლის შემონმების მიზნითაც მას უკვე ჩაბარდა საგადასახადო შემონმების ჩატარების შესახებ სასამართლოს ან საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი გადაწყვეტილება/შეტყობინება ან რომელიც უკვე შემონმებულია საგადასახადო ორგანოს მიერ (ინსტრუქციის 19.4 მუხლის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტები). საქართველოს უზენაეს სასამართლოში 19.12.2013წ. გამართულ სასამართლო სხდომაზე (15:39 სთ.) მოსარჩელის წარმომადგენელმა აღნიშნა, რომ შპს „...“ 2013 წლის აპრილში დაიწყო შემონმება და ჯერ არ დასრულებულა. ამდენად სააპელაციო სასამართლოს უნდა ემსჯელა წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემაზე კანონისმიერი პროცედურული საფუძვლების არსებობაზე. სარჩელში დასახელებული მონყობილობების კავშირგაბმულობის ხაზის განუყოფელ შემადგენელ ნაწილებად მიჩნევის შემთხვევაშიც კი, საქმეზე უნდა გაიკვეს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის პროცესუალური შესაძლებლობა.

მოსარჩელე სარჩელით მოითხოვს სსიპ შემოსავლების სამსახურის 29.06.11წ. №28 წინასწარი გადაწყვეტილების ბათილად ცნობას, თუმცა ხსენებულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტში აღნიშნულია, რომ ქონების გადასახადისაგან საგადასახადო კოდექსის 206.1 მუხლის „დ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე გათავისუფლებულია საბაზო სადგურები, რადიოსარელეო აპარატურა, ოპტიკური აპარატურა და ფიდერული ტრაქტი, აღნიშნული დანადგარების, სხვა დანადგარებთან ერთად, გადასახადისაგან გათავისუფლებას მოითხოვდა შპს „...“. ამდენად სასარჩელო მოთხოვნა ამ ნაწილში საჭიროებს დაზუსტებას, 29.06.11წ. №28 წინასწარი გადაწყვეტილება მოთხოვნის მიმართ მოსარჩელის უფლებას ეხება არა მთლიანად, არამედ იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა მისი მოთხოვნა ქონების გადასახადისაგან დანარჩენი მონყობილობების გათავისუფლებაზე.

საკასაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლში 15.05.12წ. კანონით შეტანილი ცვლილებების თანახმად ქონების გადასახა-

დისაგან გათავისუფლებული ობიექტების ჩამონათვალი მნიშვნელოვნად შემცირდა. საგადასახადო კოდექსის 206.1 მუხლის „დ“ ქვეპუნქტის თავდაპირველი რედაქცია ითვალისწინებდა მიმოსვლის გზების, საჰაერო და საკაბელო საკომუნიკაციო ხაზების, მათ შორის, ელექტროგადამცემი და კავშირგაბმულობის ხაზების ქონების გადასახადისაგან გათავისუფლებას. მოსარჩელე თვლის, რომ მის მიერ მითითებული დანადგარები კავშირგაბმულობის ხაზების შემადგენელი ელემენტებია. ქვედა ინსტანციის სასამართლოებმა სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარი თქვეს მხოლოდ 17.09.10წ. კოდექსის 206.1 მუხლის „დ“ ქვეპუნქტზე დაყრდნობით. იმის გათვალისწინებით, რომ საგადასახადო კანონმდებლობას არ გააჩნია უკუქცევითი ძალა, ხოლო მოსარჩელე ითხოვდა 2007-2011 წ.წ. პერიოდის ქონების გადასახადისაგან გათავისუფლებას, სასამართლოს უნდა გამოეკვლია მოსარჩელის მოთხოვნის არა მხოლოდ 17.09.10წ. საგადასახადო კოდექსის, არამედ მანამდე მოქმედი კოდექსის ნორმების (276.1 მუხ.) მოთხოვნებისადმი შესაბამისობა. ამასთანავე, სასამართლოს არ დაუდგენია მანამდე მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით შემოსავლების სამსახურის წინასწარი გადაწყვეტილების მიღების უფლებამოსილებით აღჭურვის მომენტი, 01.01.05 წ. ამოქმედებულ საგადასახადო კოდექსში შემოსავლების სამსახურის მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების მიღება გათვალისწინებულ იქნა კოდექსში 21.07.10 წ. კანონით შეტანილი დამატებით, კერძოდ 47² მუხლით, სასამართლოს არ უმსჯელია ამჟამად მოქმედი კოდექსის 310.3 მუხლის დანაწესიდან გამომდინარე, შემოსავლების სამსახურის ამ უფლებამოსილებისათვის უკუქცევითი ძალის მინიჭების შესაძლებლობაზე.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ სრულად არ გამოიკვლია საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, სათანადოდ არ დაასაბუთა გასაჩივრებული განჩინება, რაც სსკ-ის 394-ე მუხლის შესაბამისად, საკასაციო საჩივრის აბსოლუტურ საფუძველს წარმოადგენს. საკასაციო პალატა საჭიროდ თვლის საქმის გარემოებათა დამატებით გამოკვლევას, სსკ-ის 377-ე მუხლის მოთხოვნათა დაცვით პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით სრულყოფილ შემოწმებას. სასკ-ის 1-ლი მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალა-

ქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი. სსკ-ის 412-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, საკასაციო სასამართლო აუქმებს გადაწყვეტილებას და საქმეს ხელახალი განხილვისათვის უბრუნებს სააპელაციო სასამართლოს, თუ არსებობს ამ კოდექსის 394-ე მუხლით გათვალისწინებული საფუძვლები, გარდა აღნიშნული მუხლის „გ“ და „ე“ ქვეპუნქტებისა. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის თანახმად გადაწყვეტილება ყოველთვის ჩაითვლება კანონის დარღვევით მიღებულად, თუ გადაწყვეტილების დასაბუთება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელია. საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ მოცემულ შემთხვევაში სახეზეა სსკ-ის 394-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საკასაციო საჩივრის აბსოლუტური საფუძველი, რაც სსკ-ის 412-ე მუხლის შესაბამისად საქმის სააპელაციო სასამართლოში ხელახალი განხილვისათვის დაბრუნების საფუძველი.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ გ ი ნ ა:

1. შპს „...“ საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 07.08.2012წ. განჩინება და საქმე ხელახალი განხილვისათვის დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
2. მხარეთა შორის სასამართლო ხარჯების განაწილების საკითხი გადაწყდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

2. საგადასახადო სამართალდარღვევა

ა. დაჯარიმება სალარო აპარატის დაპარგვის ან გამოუყენებლობის გამო

დაჯარიმება სალარო აპარატის დაპარგვის გამო

განჩინება

№ბს-417-406(კ-13)

25 თებერვალი, 2014 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების
ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

მოსარჩელე: შპს „...“ დირექტორი – მ. გ-ი

მოპასუხე: სსიპ შემოსავლების სამსახური

სარჩელის სახე: საქართველოს ადმინისტრაციული საპრო-
ცესო კოდექსის 22-ე მუხლის საფუძველზე ადმინისტრაციულ
სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა.

სარჩელის საგანი:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 11 იანვრის
საგადასახადო სამართალდარღვევის №0030092 და №030093
ოქმების ბათილად ცნობა;

2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 11 თებერვლის
№5013 ბრძანების ბათილად ცნობა.

სარჩელის საფუძველი:

ფაქტობრივი: მოსარჩელის მითითებით, ქ. თბილისში, ... ქ.
№...-ის, №1-ლი კორპუსის ბინა №23-ში რეგისტრირებულია და
ფუნქციონირებს შპს „...“, რომელიც სავაჭრო ობიექტზე აღრიც-
ხვას ახორციელებდა ორი საკონტროლო-სალარო აპარატის გა-
მოყენებით კანონის მოთხოვნათა სრული შესაბამისობითა და
დაცვით.

2011 წლის ბოლოს ობიექტზე მივიდნენ შემოსავლების სამ-
სახურის წარმომადგენლები და მოითხოვეს, რომ მოქმედი სა-
კონტროლო-სალარო აპარატები შეეცვალათ ახალი ტიპის, თა-

ნამედროვე აპარატებით, საწარმომ დადგენილ ვადაში დაარეგისტრირა ახალი ტიპის ორი საკონტროლო-სალარო აპარატი. მოსარჩელის მტკიცებით, მან ვერ გაარკვია შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენლებისგან რა უნდა ექნა ძველი სალარო აპარატებისათვის, მათ მხოლოდ აუხსნეს, რომ ვინაიდან მათ ვერაფერში ვერ გამოიყენებდა, შეეძლო გადაეგდო კიდეც, მიუხედავად ამისა ორივე საკონტროლო-სალარო აპარატი შეინახა ობიექტის საწყობში.

მოსარჩელის მითითებით, საყოველთაოდ ცნობილი ფაქტია, რომ 2012 წლის 12 მაისს ღამით ქ. თბილისში, ძლიერი წვიმების დროს დაიტბორა ქალაქის დიდი ნაწილი, მათ შორის, ... ქუჩაზე მდებარე შპს „...“ სავაჭრო ობიექტიც, რა დროსაც კომპანიას მიადგა საკმაოდ დიდი ზიანი. დაუძლეველი ძალის ლიკვიდაციის ღონისძიებებში ჩაერთო პოლიცია, საგანგებო სიტუაციების სამსახური და სხვა. სავაჭრო ობიექტში თითქმის ყველაფერი განადგურდა. ფორსმაჟორულ ვითარებაში მიმდინარე სალიკვიდაციო ღონისძიებებში, რომელიც რამოდენიმე დღე გაგრძელდა, ბუნებრივია, ბევრი უცხო ადამიანიც მონაწილეობდა.

მოგვიანებით აღმოჩნდა, რომ დაკარგა ორივე ძველი ტიპის (ELVES MIKRO – F საქარხნო №... და ELVES MIKRO – F №...) საკონტროლო-სალარო აპარატები, აღნიშნულის თაობაზე წერილობით აცნობა, როგორც პოლიციას, ასევე შემოსავლების სამსახურს.

მოსარჩელის მითითებით, მიუხედავად იმისა, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატების დაკარგვა გამოწვეული არ იყო მისი ბრალით, შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 11 იანვრის სამართალდარღვევის №0030092 და №030093 ოქმებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281.7 ნაწილის საფუძველზე, სალარო-აპარატების დაკარგვისათვის დააჯარიმეს 3000-3000 ლარით.

აღნიშნული სამართალდარღვევის ოქმები გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2013 წლის 11 თებერვლის №5013 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სამართლებრივი: მოსარჩელის მითითებით, გასაჩივრებული სამართლებრივი აქტები არაკანონიერია, ვინაიდან საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-5 პუნქტის მიხედვით, პირს ამ კარით დადგენილი პასუხისმგებლობა არ დაეკისრება, თუ საგადასახადო სამართალდარღვევა გამოწვეულია დაუძლეველი ძალის მოქმედების შედეგად. დაუძლეველ ძალად ითვლება ისეთი საგანგებო ან განსაკუთრებული გარემოება, რომელიც შეუძლებელს ხდის ამ კოდექსით დადგენილ ვალდებულებათა

შესრულებას და რომლის დადგომა არ არის დამოკიდებული პირის ნებაზე, მათ შორის: ა) სტიქიური უბედურება (მიწისძვრა, წყალდიდობა, მენჯერი, ზვავი, ხანძარი და სხვა). ამასთან, საგადასახადო კოდექსში 2012 წლის 28 დეკემბერს №189 კანონით განხორციელებული ცვლილებების შესაბამისად და 270-ე მუხლის მე-7 ნაწილის მიხედვით „281-ე მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევისათვის (გარდა განმეორებით ჩადენილისა) ფულადი ჯარიმის ნაცვლად შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს გაფრთხილება“, მიუხედავად იმისა, რომ აღნიშნული ნორმა ამოქმედდა 2013 წლის 1 იანვრიდან შემოსავლების სამსახურის უფლებამოსილმა პირებმა 2013 წლის 11 იანვარს შეადგინეს ორი საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი (№0030092 და №030093) და ორივე შემთხვევაში საგადასახადო სანქციის სახით გამოიყენეს ფულადი ჯარიმა, ამასთან, მოსარჩელის მტკიცებით, სამართალდარღვევის ოქმები შედგენილია კანონდარღვევით, კერძოდ, ოქმები შედგენილია არა სამართალდარღვევის ადგილას, არამედ შემოსავლების სამსახურში.

მოსარჩელის მტკიცებით, ასევე უკანონოა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 11 თებერვლის №5013 ბრძანება, ვინაიდან შემოსავლების სამსახურმა თავისი გადაწყვეტილება, როგორც საგადასახადო სანქციის შეფარდებისას ასევე, საჩივრის მოთხოვნის არ დაკმაყოფილების თაობაზე დააფუძნა იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე და არგუმენტებზე, რომლებიც არ ყოფილა სრულყოფილად გამოკვლეული და შესწავლილი. აქტები გამოცემულია დასაბუთების გარეშე, მოქმედი კანონმდებლობის უხეში უგულებელყოფით.

მოპასუხის – სსიპ შემოსავლების სამსახურის შესაგებელი:

შემოსავლების სამსახურმა საქალაქო სასამართლოში წარდგენილი შესაგებლით, სარჩელი არ ცნო და მიუთითა, რომ საქმეში არსებული მასალებით დასტურდება, რომ შპს „...“ ჩაიდინა საგადასახადო სამართალდარღვევა, კერძოდ, გადამხდელმა – შპს „...“ ვერ უზრუნველყო რეგისტრირებული სალარო აპარატების შენახვა. ასევე საქმეში არ არის წარმოდგენილი მოსარჩელის ბრალეულობის გამომრიცხავი საკმარისი მტკიცებულებები, მათ შორის, საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვის (მოპარვის) ფაქტზე არ ყოფილა აღძრული სისხლის სამართლის საქმე.

შემოსავლების სამსახურის მოსაზრებით, არ არსებობს გადასახადის გადამხდელის მიმართ 2013 წლის 22 იანვრის საგადასახადო სამართალდარღვევის №030092 და №030093 ოქმე-

ბით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე დაკისრებული ჯარიმების გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი.

საქმის გარემოებები:

2012 წლის 12 მაისს ძლიერი წვიმების შედეგად დაიტბორა ქ. თბილისში, ... ქ. №5-ის №1 კორპუსში მდებარე, შპს „...“ კუთვნილი კომერციული ფართი. ამოტუმბვითი სამუშაოების ჩატარების შემდეგ, გაურკვეველ ვითარებაში დაიკარგა სანარმოს კუთვნილი საკონტროლო-სალარო აპარატები (ELVES MIKRO-F საქარხნო №... და ELVES MIKRO-F საქარხნო №...). მიუხედავად იმისა, რომ სალარო აპარატების დაკარგვა შპს „...“ დირექტორის განმარტებით, არ მომხდარა მისი ბრალით, საგადასახადო ორგანომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 11 იანვრის საგადასახადო სამართალდარღვევის №0030092 და №030093 ოქმებით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281.7 მუხლის საფუძველზე დააჯარიმა 3000-3000 ლარით.

შპს „...“ დირექტორმა საჩივრით მიმართა შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა ზემოაღნიშნული სამართალდარღვევის ოქმებით დაკისრებული ჯარიმისგან გათავისუფლება, რომლის 2013 წლის 19 თებერვლის №5013 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა იმ მოტივით, რომ საქმის მასალებით დადგენილი არ იყო ის გარემოება, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა გამონვეული იყო სხვა პირის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით, შესაბამისად, სამართალდარღვევის ოქმი შეესაბამებოდა საგადასახადო კანონმდებლობას და არ არსებობდა მენარმის დაკისრებული სანქციისგან გათავისუფლების საფუძველი.

საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება/სარეზოლუციო/:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 2 აპრილის გადაწყვეტილებით შპს „...“ სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 11 იანვრის საგადასახადო სამართალდარღვევის №030092 და №030093 ოქმები და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 11 თებერვლის №5013 ბრძანება.

სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტები:

2013 წლის 3 იანვარს შპს „...“ დირექტორმა მ. გ-მა განცხადებით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტს და აცნობა, რომ 2012 წლის გაზაფხულზე ძლიერი წვიმის დროს დაიტბორა მისი კუთვნილი კომერციული ფარ-

თი. წყლის ამოტუმბვის შემდეგ გაურკვეველ ვითარებაში დაიკარგა შპს „...“ კუთვნილი ორი საკონტროლო-სალარო აპარატი.

2013 წლის 11 იანვრის სსიპ შემოსავლების სამსახურის ინსპექტორების მიერ შპს „...“ მიმართ საკონტროლო-სალარო აპარატების (ELVES MIKRO-F საქარხნო №... და ELVES MIKRO-F საქარხნო №...) დაკარგვის ფაქტზე შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმები №030092 და №030093, რომელთა შესაბამისად სანარმო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე დაჯარიმდა 3 000-3 000 ლარით.

2013 წლის 14 იანვარს შპს „...“ დირექტორმა საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა ამავე სამსახურის 2013 წლის 11 იანვრის სამართალდარღვევის ოქმების გაუქმება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 19 თებერვლის ბრძანებით შპს „...“ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლოს მიერ სადავოდ მიჩნეული ფაქტები:

სადავოა გასაჩივრებული აქტების კანონიერების საკითხი, კერძოდ, ის გარემოება, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატების დაკარგვა გამონვეული არ იყო მოსარჩელის ბრალით, არამედ სალარო აპარატების დაკარგვა გამოიწვია იმ გარემოებამ, რომ 2012 წლის 12 მაისს ძლიერი წვიმების დროს დაიტბორა ქ. თბილისში, ... ქ. №...-ის №1-ლი კორპუსის კომერციული ფართი, რა დროსაც მოხდა ფართების დანაგვიანება და გაურკვეველ ვითარებაში დაიკარგა შპს „...“ კუთვნილი 2 ცალი საკონტროლო-სალარო აპარატი.

სასამართლოს დასკვნები – საქალაქო სასამართლო სარჩელის განხილვის, საქმეში არსებული მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, სარჩელის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმების და საქმეში არსებულ მტკიცებულებათა სამართლებრივი შეფასების შედეგად მივიდა დასკვნამდე, რომ სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს.

სასამართლოს მიერ სადავოდ მიჩნეული გარემოებების შეფასება:

საქალაქო სასამართლომ წარმოდგენილი მტკიცებულებების საფუძველზე, დადგენილად მიიჩნია, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატების (ELVES MIKRO-F საქარხნო №... და ELVES MIKRO-F საქარხნო №...) დაკარგვაში არ იკვეთება მოსარჩელის არათუ განზრახვა, არამედ გაუფრთხილებლობაც კი და არ გაიზიარა მოპასუხის პოზიცია მტკიცებულებათა არასაკმარისობის თაო-

ბაზე, ვინაიდან, ქ. თბილისის მერიის 2013 წლის 11 იანვრის წერილით №11/1502-7 დასტურდებოდა, რომ 2012 წლის 14 მაისს ქ. თბილისის მერიის ცხელ ხაზზე შევიდა შეტყობინება, ქ. თბილისში, ... ქ. №...-ის №1-ლი კორპუსის დატბორვის შესახებ, რაც დასტურდება ასევე ქ. თბილისის მერიის სსიპ საგანგებო და დაუდებელი სიტუაციების მართვის სააგენტოს 2013 წლის 20 თებერვლის №01/01/119 წერილითაც. ამასთან, საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, საქმეში წარმოდგენილია საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს ქ. თბილისის მთავარი სამმართველოს ვაკე-საბურთალოს სამმართველოს პოლიციის მე-2 განყოფილების უბნის ინსპექტორ-გამომძიებლის მიერ 2013 წლის 20 თებერვალს გაცემული ცნობა, რომლითაც დასტურდება, რომ 2012 წლის 12 მაისს ძლიერი წვიმების დროს დაიბორა ქ. თბილისში, ... ქ. №...-ის კორპ. №1-ში მდებარე კომერციული ფართი, რა დროსაც მოხდა ფართების დანაგვიანება და გურკვეველ ვითარებაში დაიკარგა შპს „...“ კუთვნილი 2 ცალი საკონტროლო-სალარო აპარატი.

დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი შეფასება:

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილი არ გულისხმობს პირისათვის ბრალის გარეშე პასუხისმგებლობის დაკისრებას. საგადასახადო კოდექსის 269-ე და სამართალდარღვევათა კოდექსის მე-10 და მე-11 მუხლების დებულებებით ცალსახად არის დადგენილი ადმინისტრაციული (მათ შორის, საგადასახადო) სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობის დაწესების საფუძვლები, რომლის მიხედვითაც, პირს პასუხისმგებლობა ეკისრება მის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო, განზრახი ან გაუფრთხილებელი ქმედებისათვის. ამდენად, დაუშვებელია პასუხისმგებლობის დაკისრება მაშინ, როდესაც პირს არ ჩაუდენია მართლსაწინააღმდეგო ქმედება, არ დაურღვევია კანონმდებლობით განმტკიცებული მართლწესრიგი, მასზე დაკისრებული მოვალეობები, არ შეულახავს სხვისი უფლებები და განზრახი ან გაუფრთხილებელი ქმედებით არ გამოუწვევია მართლსაწინააღმდეგო შედეგი. საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილში მითითებული დათქმა სხვა პირის მიერ მართლსაწინააღმდეგო ქმედების ჩადენაზე არ უნდა განიმარტოს ისე, თითქოს თუ სხვა პირის დანაშაულებრივი ქმედება არ არის დადგენილი, ნებისმიერ შემთხვევაში სალარო აპარატის დაკარგვისათვის პასუხი უნდა აგოს გადასახადის გადამხდელმა.

„საკონტროლო-სალარო აპარატების ექსპლუატაციის (გამო-

ყენების) წესების და სალაროს ჩეკში შესატანი აუცილებელი რეკვიზიტების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 9 მარტის №186 ბრძანებით განსაზღვრული დებულებით (ძალადაკარგულია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით, რომელიც მოქმედებდა შპს „...“ მიერ სალარო აპარატის დაკარგვის მომენტი), არ არის დადგენილი საკონტროლო-სალარო აპარატების შენახვის რაიმე სპეციალური წესი, რაც სავალდებულოდ უნდა დაიცვას მენარმემ. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, გადასახადის გადამხდელს არ მოეთხოვება რაიმე განსაკუთრებული ღონისძიებების გატარება, სალარო აპარატის დაკარგვის თავიდან აცილების გამო, არამედ იგი ვალდებულია, მენარმისათვის დამახასიათებელი გულისხმიერებით გაუფრთხილდეს საკონტროლო-სალარო აპარატს და შეინახოს იგი ისეთ პირობებში, რომელიც გამორიცხავს სხვა პირთა უნებართვოდ დაშვებას მასთან, დაუფლებას ან სხვა გზით აპარატის გასვლას გადასახადის გადამხდელის მფლობელობიდან.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საქალაქო სასამართლოს მითითებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილით გათვალისწინებული ქმედების კვალიფიკაციისათვის მნიშვნელოვანია იმის დადგენა, გამოიწვია თუ არა საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა პირის, სულ მცირე, გაუფრთხილებელმა ქმედებამ, რაც შეიძლება გამოიხატოს აპარატის არასათანადო შენახვაში, უყურადღებოდ დატოვებაში და ა.შ., რასაც სასამართლოს მიერ საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების შესაბამისად, მოსარჩელის მხრიდან ადგილი არ ჰქონია.

ამასთან, გარდა ზემოაღნიშნულისა, საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, მოსარჩელეს პასუხისმგებლობისგან ათავისუფლებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-5 ნაწილიც, რომლის შესაბამისად, პირს ამ კარით დადგენილი პასუხისმგებლობა არ დაეკისრება, თუ საგადასახადო სამართალდარღვევა გამოწვეულია დაუძლეველი ძალის მოქმედების შედეგად. დაუძლეველ ძალად ითვლება ისეთი საგანგებო ან განსაკუთრებული გარემოება, რომელიც შეუძლებელს ხდის ამ კოდექსით დადგენილ ვალდებულებათა შესრულებას და რომლის დადგომა არ არის დამოკიდებული პირის ნებაზე, მათ შორის: ა) სტიქიური უბედურება (მიწისძვრა, წყალდიდობა, მეწყერი, ზვავი, ხანძარი და სხვა); ბ) საგარეო ვაჭრობის შეზღუდვა, საგანგებო/საომარი მდგომარეობის გამოცხადება, ავ-

რეთვე სახელმწიფო ორგანოს სხვა გადაწყვეტილება; გ) მასობრივი არეულობა, გაფიცვა. კონკრეტულ შემთხვევაში კი, როგორც საქმის მასალებით დადგენილია, საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა გამონეუულია დაუძლეველი ძალის – ძლიერი წვიმის შედეგად შპს „...“ კუთვნილი კომერციული ფართის დატბორვის ლიკვიდაციის სამუშაოების ჩატარების დროს ნივთების დაკარგვის გამო.

სამართლებრივი შეფასება /კვალიფიკაცია/:

საქალაქო სასამართლომ გადაწყვეტილების გამოტანისას იხელმძღვანელა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269.1, 281.7 მუხლებით, საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის მე-10, მე-11 და მე-12 მუხლებით, „საკონტროლო-სალარო აპარატების ექსპლუატაციის (გამოყენების) წესების და სალაროს ჩეკში შესატანი აუცილებელი რეკვიზიტების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 9 მარტის №186 ბრძანებით.

აპელანტი: სსიპ შემოსავლების სამსახური

მონინალმდევე მხარე: შპს „...“

აპელაციის საგანი და მოცულობა /ფარგლები/:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 2 აპრილის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

აპელაციის მოტივები:

ფაქტობრივი: აპელანტის მითითებით, საქმის განხილვის დროს მოსარჩელემ წარმოადგინა მტკიცებულება, რომ ძლიერი წვიმის დროს მისი სათავსო დაიტბორა 2012 წლის 14 მაისს, აღნიშნული დასტურდება ქ. თბილისის მერიის მიერ გაცემული ცნობითაც, თუმცა შინაგან საქმეთა სამინისტროს მიერ 2013 წლის 20 თებერვლის ცნობაში მითითებულია, რომ სათავსო დაიტბორა 2012 წლის 12 მაისს რა ინფორმაციასაც ეყრდნობა სასამართლო და სარჩელშიც მითითებულია, რომ სათავსო დაიტბორა 2012 წლის 12 მაისს და სასამართლომ სწორედ ეს ინფორმაცია ჩათვალა მტკიცებულებად და არა საგანგებო და გადაუდებელი სიტუაციების მართვის სააგენტოს 2013 წლის 20 თებერვლის №01/01/113 წერილი, ამდენად აღნიშნული წერილებიც ურთიერთგამომრიცხავია და ისინი არ უნდა ჩაითვალოს მტკიცებულებად, რაც გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველია.

ამასთან, მოსარჩელე თავის საჩივარში განმარტავს, რომ სა-

კონტროლო-სალარო აპარატების დაკარგვის შესახებ მან 2012 წლის მაისში გაიგო, ხოლო შემოსავლების სამსახურს აღნიშნულის შესახებ ინფორმაციით მიმართა 2013 წლის 3 იანვარს. ფაქტსა და ინფორმაციის შემოსავლების სამსახურისათვის მიწოდებას შორის დროის ინტერვალი თითქმის 7 თვეა.

აპელანტის მტკიცებით, კონკრეტულ შემთხვევაში საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებებით ასევე დადასტურებული არ არის სხვა პირის მხრიდან მართლსაწინააღმდეგო ქმედებას ჰქონდა თუ არა ადგილი, რაც საგადასახადო კოდექსის 281.7 მუხლით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის გამომრიცხავი გარემოებაა.

სამართლებრივი: აპელანტის მოსაზრებით, სააპელაციო სასამართლოს მითითება, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 9 მარტის №186 ბრძანებით დამტკიცებულ „საკონტროლო-სალარო აპარატების ექსპლუატაციის (გამოყენების) წესების და სალაროს ჩეკში შესატანი აუცილებელი რეკვიზიტების შესახებ“ დებულებაზე და მისი განმარტება იმგვარად, რომ გადასახადის გადამხდელისათვის არ არის დადგენილი რაიმე სპეციალური წესი, რომელიც მას დაავალდებულებდა გაეტირებინა სპეციალური ღონისძიებები, რათა თავიდან აერიდებინა სალარო აპარატის დაკარგვა ან სხვაგვარი სახის დაზიანება, მოკლებულია სამართლებრივ საფუძველს, ვინაიდან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის შესაბამისად, განსაზღვრულია პასუხისმგებლობა საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესის დარღვევისათვის და მითითებულია პასუხისმგებლობის ზომა აღნიშნული სამართალდარღვევისათვის. აქედან გამომდინარე, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, უზრუნველყოს საკონტროლო-სალარო აპარატების დაკარგვის ან სხვაგვარი დაზიანების თავიდან აცილება. აპელანტის მტკიცებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269.1 მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. აპელანტის განმარტებით, სასამართლო აფასებს მხოლოდ პირის ვალდებულებას ქმედებასთან დაკავშირებით, მას არ აქვს შეფასებული გადასახადის გადამხდელის უმოქმედობა, შეესრულებინა მისთვის დაკისრებული მოვალეობა დაეცვა საკონტროლო-სალარო აპარატები დაკარგვისაგან ან სხვა სახის დაზიანებისაგან. ამასთან, სასამართლო უთითებს, აღნიშნული მუხლის მე-5 ნაწილზეც, რომლის თანახმად, პირს ამ კარით დადგენილი პასუხისმგებლობა არ და-

ეკისრება, თუ საგადასახადო სამართალდარღვევა გამოწვეულია დაუძლეველი ძალის მოქმედების შედეგად. დაუძლეველ ძალად ითვლება ისეთი საგანგებო ან განსაკუთრებული გარემოება, რომელიც შეუძლებელს ხდის ამ კოდექსით დადგენილ ვალდებულებათა შესრულებას და რომლის დადგომა არ არის დამოკიდებული პირის ნებაზე, მათ შორის: ა) სტიქიური უბედურება (მინისძვრა, წყალდიდობა, მენყერი, ზვავი, ხანძარი და სხვა); ბ) საგარეო ვაჭრობის შეზღუდვა, საგანგებო/საომარი მდგომარეობის გამოცხადება, აგრეთვე სახელმწიფო ორგანოს სხვა გადაწყვეტილება; გ) მასობრივი არეულობა, გაფიცვა. სასამართლოს მოსაზრებით, დაუძლეველ ძალად მიჩნეულია ძლიერი წვიმის შედეგად შპს „...“ კუთვნილი კომერციული ფართის დატბორვის ლიკვიდაციის სამუშაოების ჩატარება. აპელანტის მითითებით, იგი ეთანხმება სასამართლოს ამგვარ შეფასებას, მხოლოდ ნაწილობრივ, კერძოდ, იმ ნაწილში, სადაც სასამართლო წვიმას დაუძლეველ ძალად მიიჩნევს, მაგრამ გაუგებარია, რატომ შეიძლება მომდევნო დღეების განმავლობაში ჩატარებული სალიკვიდაციო სამუშაოები შეფასდეს დაუძლეველ ძალად. აპელანტის მტკიცებით, ამგვარი შეფასება ეწინააღმდეგება ამ მუხლით დადგენილ დანაწესს, კერძოდ, გადასახადის გადამხდელს შესაძლებლობა ჰქონდა აეცილებინა დამდგარი შედეგი თავიდან გულისხმიერების გამოჩენით, ამავდროულად ის არ იყო მოკლებული ამ ქმედების განხორციელებას.

სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება /სარეზოლუციო/:

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 31 მაისის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 2 აპრილის გადაწყვეტილება.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნების გაზიარების თაობაზე სასამართლოს მსჯელობა:

სააპელაციო სასამართლო დაეთანხმა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით და დამატებით განმარტა, რომ დავის სწორად გადაწყვეტის მიზნით მნიშვნელოვანია იმ გარემოების შეფასება მოსარჩელის მიერ ჩადენილია თუ არა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილით განსაზღვრული სამართალდარღვევა, რაც გამორიცხავს მის მიმართ მითითებული ნორმით განსაზღვრუ-

ლი სანქციის გამოყენების შესაძლებლობას. აღნიშნული ნორმით გათვალისწინებული ქმედების კვალიფიკაციისათვის მნიშვნელოვანია იმის დადგენა, გამოიწვია თუ არა საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა პირის, სულ მცირე, გაუფრთხილებელმა ქმედებამ, რაც შეიძლება გამოიხატოს აპარატის არასათანადო შენახვაში, უყურადღებოდ დატოვებაში. სააპელაციო პალატა არ იზიარებს აპელანტის საგადასახადო კოდექსის 281.7 მუხლის იმგვარ განმარტებას, რომ იგი პასუხისმგებლობის გამომრიცხავ გარემოებად ადგენს მხოლოდ შემთხვევას, როცა საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა გამომწვეულია სხვა პირის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით და მიუთითებს, საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის 1-ელ ნაწილზე, რომლის შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. ასევე ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის მე-10 და მე-11 მუხლების დებულებებით ცალსახად არის დადგენილი ადმინისტრაციული (მათ შორის, საგადასახადო) სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობის დანესების საფუძვლები, რომლის მიხედვითაც, პირს პასუხისმგებლობა ეკისრება მის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო, განზრახი ან გაუფრთხილებელი ქმედებისათვის. ამდენად, დაუშვებელია პასუხისმგებლობის დაკისრება მაშინ, როდესაც პირს არ ჩაუდენია მართლსაწინააღმდეგო ქმედება, არ დაურღვევია კანონმდებლობით განმტკიცებული მართლწესრიგი, მასზე დაკისრებული მოვალეობები, არ შეუღახავს სხვისი უფლებები და განზრახი ან გაუფრთხილებელი ქმედებით არ გამოუწვევია მართლსაწინააღმდეგო შედეგი. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281.7 მუხლით გათვალისწინებული ქმედების კვალიფიკაციისათვის მნიშვნელოვანია იმის დადგენა, გამოიწვია თუ არა საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა სხვა პირის განზრახ ან გაუფრთხილებელმა ქმედებამ, რაც შეიძლება გამოიხატოს, მაგალითად, აპარატის არასათანადოდ შენახვაში ან უყურადღებოდ დატოვებაში.

სააპელაციო პალატამ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მოსაზრება, იმის თაობაზე, რომ სალარო-აპარატების დაკარგვაში არ იკვეთება მოსარჩელის როგორც განზრახი, ასევე გაუფრთხილებელი ბრალი, რაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლების საფუძველს

ქმნის.

ზემოაღნიშნულთან მიმართებაში სააპელაციო პალატა მიუთითებს, ქ. თბილისის მერიის 2013 წლის 11 იანვრის №11/1502-7 და ქ. თბილისის მერიის სსიპ საგანგებო და გადაუდებელი სიტუაციების მართვის სააგენტოს 2013 წლის 20 თებერვლის №01/01/119 წერილებზე, რომლებიც ადასტურებენ ქ. თბილისში, ... ქ. №...-ის №1-ლ კორპუსში მდებარე კომერციული ფართის დატბორვის ფაქტს. ამასთან, საქმეში წარმოდგენილია საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს ქ. თბილისის მთავარი სამმართველოს ვაკე-საბურთალოს სამმართველოს პოლიციის მე-2 განყოფილების უზნის ინსპექტორ-გამომძიებლის მიერ 2013 წლის 20 თებერვალს გაცემული ცნობა, რომლითაც დასტურდება, რომ 2012 წლის 12 მაისს ძლიერი წვიმების დროს დაიტბორა ქ. თბილისში, ... ქ. №...-ის №1-ლი კორპუსის კომერციული ფართი, რა დროსაც დანაგვიანდა ფართები და გაურკვეველ ვითარებაში დაიკარგა შპს „...“ კუთვნილი 2 ცალი საკონტროლო-სალარო აპარატი. სააპელაციო პალატის განმარტებით, აპელანტის მიერ აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებების არარსებობის გამომრიცხავი მტკიცებულება ვერც საქალაქო და ვერც სააპელაციო სასამართლოში საქმის განხილვისას ვერ იქნა წარმოდგენილი.

სააპელაციო პალატის შეფასებით, ასევე მართებულია საქალაქო სასამართლოს მიერ მოსარჩელის პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლების საფუძვლად საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-5 ნაწილზე მითითება, ვინაიდან დადგენილია, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა გამოწვეულია დაუძლეველი ძალის – ძლიერი წვიმის შედეგად შპს „...“ კუთვნილი კომერციული ფართის დატბორვისა ლიკვიდაციის სამუშაოების ჩატარებისას.

კასატორი: სსიპ შემოსავლების სამსახური

მონინალმდევე მხარე: შპს „...“

კასაციის საგანი და მოცულობა /ფარგლები/:

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 31 მაისის განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასაციის მოტივები/სამართლებრივი/:

პროცესუალური: კასატორის მითითებით, სააპელაციო პალატის მიერ დარღვეულია საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე „ე“ და „ე1“ ქვეპუნქტები, სასამართლომ გადაწყვეტილების მიღებისას გამოიყენა კანონი, რომელიც არ

უნდა გამოეყენებინა და არასწორად განმარტა იგი.

კასატორი არ იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს შეფასებებს და მიუთითებს, რომ გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია შეასრულოს ყველა ის ვალდებულება, რომლის შესრულებასაც ავალდებულებს მას საგადასახადო კოდექსი, კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, უზრუნველყოს იმ დოკუმენტის შენახვა 6 წლის ვადით, რომლის საფუძველზეც ხდება გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტების აღრიცხვა და საგადასახადო დეკლარაციების შედგენა, აგრეთვე შემოსავლის/მოგების მიღების, განუთლი ხარჯებისა და გადახდილი ან/და დაკავებული გადასახადების დადასტურება, ამავე კოდექსის მე-8 მუხლის 22-ე ნაწილის თანახმად კი, „სააღრიცხვო დოკუმენტაცია ეს არის პირველადი დოკუმენტები (მათ შორის, პირველადი საგადასახადო დოკუმენტები), ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრები და სხვა დოკუმენტები, რომელთა საფუძველზედაც განისაზღვრება გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტები, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტები და დგინდება საგადასახადო ვალდებულებები“. კასატორის განმარტებით, სალარო-აპარატის მოხსნის თარიღიდან გადამხდელის სახელზე მისი რეგისტრაციის წინა 6 წლის მონაცემებზე სალარო აპარატის ფისკალურ მექსიერებაში არსებული ჩანაწერები შემოსავლების სამსახურისა და გადამხდელისათვის წარმოადგენს სააღრიცხვო დოკუმენტაციას. შესაბამისად, სალარო აპარატის მოხსნის თარიღიდან წინა 6 წლის საგადასახადო პერიოდებზე შემომების ჩატარების შემთხვევაში გადამხდელს შესაძლოა წარმოშობოდა ამ აპარატების ფისკალურ მექსიერებაში არსებული ინფორმაციის წარდგენის ვალდებულება, შესაბამისად, ის ვალდებული იყო მენარმისათვის სათანადო გულისხმიერებით უზრუნველყო და არ დაეკარგა საკონტროლო-სალარო აპარატები. სასამართლოს არგუმენტაცია, მასზედ, რომ გადასახადის გადამხდელისათვის ასეთი სპეციალური წესი არ არის დადგენილი, სამართლებრივ საფუძველს მოკლებულია.

გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, უზრუნველყოს საკონტროლო-სალარო აპარატების დაკარგვის ან სხვაგვარი დაზიანების თავიდან აცილება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269.1 მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა შეიძლება დაე-

კისროს მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით. კასატორის განმარტებით, სასამართლო აფასებს მხოლოდ პირის ვალდებულებას ქმედებასთან დაკავშირებით, მას არ აქვს შეფასებული გადასახადის გადამხდელის უმოქმედობა, შეესრულებინა მისთვის დაკისრებული მოვალეობა უზრუნველყო საკონტროლო-სალარო აპარატების დაცვა დაკარგვისაგან ან სხვა სახის დაზიანებისაგან. ამის გარდა სასამართლო უთითებს, აღნიშნული მუხლის მე-5 ნაწილზეც, რომლის შესაბამისად, პირს ამ კარით დადგენილი პასუხისმგებლობა არ დაეკისრება, თუ საგადასახადო სამართალდარღვევა გამოწვეულია დაუძლეველი ძალის მოქმედების შედეგად. დაუძლეველ ძალად ითვლება ისეთი საგანგებო ან განსაკუთრებული გარემოება, რომელიც შეუძლებელს ხდის ამ კოდექსით დადგენილ ვალდებულებათა შესრულებას და რომლის დადგომა არ არის დამოკიდებული პირის ნებაზე, მათ შორის: ა) სტიქიური უბედურება (მიწისძვრა, წყალდიდობა, მენჯერი, ზვავი, ხანძარი და სხვა); ბ) საგარეო ვაჭრობის შეზღუდვა, საგანგებო/საომარი მდგომარეობის გამოცხადება, აგრეთვე სახელმწიფო ორგანოს სხვა გადაწყვეტილება; გ) მასობრივი არეულობა, გაფიცვა. სასამართლოს განმარტებით, დაუძლეველ ძალად უნდა შეფასდეს ძლიერი წვიმის შედეგად შპს „...“ კუთვნილი კომერციული ფართის დატბორვის ლიკვიდაციის სამუშაოების ჩატარება. კასატორი ეთანხმება სასამართლოს ამგვარ შეფასებას, მხოლოდ ნაწილობრივ, კერძოდ, იმ ნაწილში სადაც იგი წვიმას დაუძლეველ ძალად მიიჩნევს, მაგრამ გაუგებარია რატომ შეიძლება მომდევნო დღეების განმავლობაში ჩატარებული სალიკვიდაციო სამუშაოები შეფასდეს დაუძლეველ ძალად.

კასატორის მითითებით, საქმის განხილვის დროს მოსარჩელის მხრიდან წარმოდგენილი იყო მტკიცებულება, რომ ძლიერი წვიმის დროს მისი სათავსო დაიტბორა 2012 წლის 14 მაისს, მერიის მიერ გაცემული ცნობაც აღნიშნულს ადასტურებს, თუმცა შინაგან საქმეთა სამინისტროს მიერ 2013 წლის 20 თებერვლის ცნობაში მითითებულია, რომ სათავსო დაიტბორა 2012 წლის 12 მაისს რა ინფორმაციასაც ეყრდნობა სასამართლო და სარჩელშიც მითითებულია, რომ სათავსო დაიტბორა 2012 წლის 12 მაისს და სასამართლომ სწორედ ეს ინფორმაცია ჩათვალა მტკიცებულებად და არა საგანგებო და გადაუდებელი სიტუაციების მართვის სააგენტოს 2013 წლის 20 თებერვლის №01/01/113 წერილი, ამდენად, აღნიშნული წერილები ურთიერთგამომრიცხავია და ისინი არ უნდა ჩაითვალოს მტკიცებულებად, რაც გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველია.

ამასთან, მოსარჩელე თავის ადმინისტრაციულ საჩივარში განმარტავს, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატების დაკარგვის ფაქტი მან 2012 წლის მაისში აღმოაჩინა, ხოლო შემოსავლების სამსახურს აღნიშნულის შესახებ ინფორმაციით მიმართა 2013 წლის 3 იანვარს.

კასატორის განმარტებით, გარემოებების დაზუსტების მიზნით, შემოსავლების სამსახურმა 2013 წლის 26 აპრილს მიმართა ქ. თბილისის მერიის საგანგებო და გადაუდებელი სიტუაციების მართვის სააგენტოს, 2013 წლის 2 მაისის წერილით ირკვევა, რომ მუშაობის მიერ გაუქმდა გამოძახება და მათ ... ქ. №... კორპ. №1-ში არავითარი სამუშაოები არ ჩაუტარებიათ. აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოების თაობაზე, წერილი წარდგენილ იქნა სააპელაციო სასამართლოში, მაგრამ სასამართლომ აღნიშნული არ გაითვალისწინა, ვინაიდან სასამართლო ძირითადად დაეყრდნო შინაგან საქმეთა სამინისტროს ვაკე-საბურთალოს პოლიციის მე-2 განყოფილების ინსპექტორ-გამომძიებლის ცნობას.

კასატორის მითითებით, შემოსავლების სამსახურმა 2013 წლის 24 ივნისს №21-04/48921 წერილით მიმართა ვაკე-საბურთალოს პოლიციის განყოფილებასაც, იმის თაობაზე, თუ როდის აცნობა გადამხდელმა პოლიციის განყოფილებას საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვის შესახებ. 2013 წლის 9 ივლისის პასუხიდან ირკვევა, რომ გადამხდელმა შპს „...“ დირექტორმა მ. გ-მა პოლიციას განცხადებით მიმართა 2012 წლის 25 დეკემბერს და აღნიშნულ განცხადებაში მიუთითა, რომ მაისის თვეში წვიმის დროს დაიტბორა სავაჭრო ობიექტი და სამაშველო რაზმის მიერ გათავისუფლების დროს დაიკარგა ორი ცალი სალარო აპარატი და ითხოვა ცნობის გაცემა, საქმეში არსებული პოლიციის ცნობა გაცა 2013 წლის 20 თებერვალს, რომელშიც აღნიშნულია, რომ 2012 წლის 12 მაისს ძლიერი წვიმის დროს დაიტბორა კომერციული ფართი და გაურკვეველ ვითარებაში დაიკარგა სალარო აპარატები, ხოლო კასატორის მითითებით, ქ. თბილისის მერიის საგანგებო და გადაუდებელი სიტუაციების მართვის სააგენტოს წერილის თანახმად, მათ საერთოდ არ ჩაუტარებიათ არანაირი სამუშაოები. კასატორის განმარტებით, ვინაიდან წერილი საინფორმაციო ხასიათისაა, იგი ვერ ჩაითვლება მტკიცებულებად და სასამართლომ არ გაამახვილა ყურადღება.

კასატორის განმარტებით, ასევე არასწორია სასამართლოს მიერ სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის სახელმწიფო ბაჟის დაკისრება, ვინაიდან „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ კანონის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოები გათავისუფლებუ-

ლი არიან ბაჟის გადახდისაგან.

შპს „...“ დირექტორმა წარმოდგენილი მოსაზრებით მოითხოვა საკასაციო საჩივრის დაუშვებლად ცნობა, ვინაიდან მოწინააღმდეგე მხარის მტკიცებით არ არსებობს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34.3 მუხლით გათვალისწინებული დასაშვებობის არცერთი წინაპირობა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურმა საკასაციო სასამართლოში წარმოდგენილი მოსაზრებით მოითხოვა მისი საკასაციო საჩივრის დასაშვებლად ცნობა.

საკასაციო სასამართლოს მიერ საკასაციო საჩივრის დასაშვებობის პროცესუალური წინამძღვრები:

საკასაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქმე დასაშვებია ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსის 34.3 მუხლის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საკასაციო საჩივრის დასაშვებობის საფუძვლის თაობაზე და იგი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად, როგორც აბსოლუტური კასაცია.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმებისა და საქმის სასამართლო განხილვის შედეგად მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 31 მაისის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად უნდა დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გამოტანისას სააპელაციო სასამართლომ დაარღვია მატერიალური და საპროცესო სამართლის ნორმები, კერძოდ, სსსკ-ის 393.2 და 394 „ე“ მუხლების მოთხოვნები; სასამართლომ დავა გადაწყვიტა ისე, რომ საერთოდ არ გამოუკვლევია და არ დაუდგენია ფაქტობრივი გარემოებები, არ გამოუყენებია ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 და მე-19 მუხლების საფუძველზე მინიჭებული უფლებამოსილება და ოფიციალობის პრინციპის უგულვებლყოფით დაადგინა საქმეზე დაუსაბუთებელი გადაწყვეტილება.

საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, საკასაციო საჩივრის მოტივი განსახილველ საქმეში, რამაც შექმნა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34.3 „ა“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული

აბსოლუტური კასაციის წანამძღვრები, არის საგულისხმო და განსაკუთრებული სამართლებრივი თვალსაზრისით, რამაც მოცემულ საქმეს მიანიჭა სამართლის განვითარებისა და ერთგვაროვანი სასამართლო პრაქტიკის ჩამოყალიბებისათვის მნიშვნელოვანი საქმის სტატუსი, კერძოდ, სამართლის განვითარებისათვის მნიშვნელოვანია საკასაციო სასამართლო სამართლებრივი შეფასება მისცეს:

1. სასამართლო ორგანოების მიერ პირის საჯარო სამართლებრივი ვალდებულებების შეუსრულებლობისას პასუხისმგებლობის გამომრიცხველი გარემოებების დამადასტურებელი ფაქტების გამოკვლევისა და დადგენის კანონიერებას;

2. საგადასახადო საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე აქტებით განსაზღვრული საკონტროლო-სალარო აპარატის იურიდიულ სტატუსს და მისი გამოყენება-შენახვის ადმინისტრირების კანონიერების საკითხს.

3. საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვის შემთხვევაში – მართლსაწინააღმდეგო ქმედების შემადგენლობის განსაზღვრას, შემთხვევის სამართალდარღვევად მიჩნევას და სამართლებრივი კვალიფიკაციის მიცემისას ქმედების განზრახვი ან გაუფრთხილებელი ხასიათის გათვალისწინებას.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოცემულ საქმეზე ჩამოყალიბებული სამართლებრივი შეფასებები და სასამართლო დასკვნები სასარგებლო იქნება, როგორც საგადასახადო ორგანოების მოხელეებისათვის და საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირების (საგადასახადო კოდექსის 49.6 მუხლით საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით საქართველოს საგადასახადო ორგანოს კომპეტენციისთვის მიკუთვნებული საგადასახადო კონტროლის ცალკეული სახეები შესაძლებელია, განახორციელოს სხვა პირმა) მმართველობითი საქმიანობისათვის, ასევე საგადასახადო სამართალურთიერთობათა მონაწილეთათვის, რამდენადაც ადმინისტრაციული სამართლის კერძო ნაწილი – საგადასახადო სამართალი აწესრიგებს გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას, განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს. ამდენად, საგადასახადო სამართლის აღნიშ-

ნული ინსტიტუტების სწორი გაგება-გამოყენება უშუალოდ განაპირობებს ადამიანთა ყოფას, საზოგადოებრივი წესრიგის ხარისხსა და კულტურას.

ამდენად, საკასაციო სასამართლოს სამართლებრივი დასკვნა სახელმძღვანელო გახდება სახელმწიფოში არსებული ადმინისტრაციული ორგანოებისათვის და მათი პრაქტიკისათვის, ხოლო ადმინისტრაციულ სამართალურთიერთობებში შესაბამისი სასამართლო განმარტება ხელს შეუწყობს ადმინისტრაციულ საქმეთა განმხილველ სასამართლოებს ერთგვაროვანი სასამართლო პრაქტიკის ჩამოყალიბებაში.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლოს მიერ საქმე განხილულ და გადაწყვეტილ იქნა საპროცესო ნორმებით დადგენილი მოთხოვნების უგულვებელყოფით, სასამართლო აქტი საერთოდ არ შეიცავს მსჯელობას სააპელაციო საჩივრის მოტივებზე, არ არის გაქარწყლებული აპელანტის მოსაზრებები, ისე არის მიჩნეული დაუსაბუთებლად და კანონშეუსაბამოდ.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ აბსოლუტური კასაციის შემთხვევაში კონკრეტული საქმე მოიცავს საპროცესო საფუძველს, რომელზედაც შესაძლებელია მატერიალური და საპროცესო კანონმდებლობის დებულებათა ზოგადი პრინციპების ჩამოყალიბება ან კანონის ხარვეზის აღმოფხვრა.

აგრეთვე, ისეთ შემთხვევაშიც, როცა თავიდან უნდა იქნას აცილებული სასამართლო პრაქტიკაში მკვეთრი, უხეში განსხვავების დანერგვა, თუმცა გადამწყვეტია ისიც, თუ რა მნიშვნელობა აქვს გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებას ერთიანი სასამართლო პრაქტიკისთვის. აღიარებულია, რომ სამართლის ნორმის განმარტებისას ან გამოყენებისას დაშვებული მატერიალური და ფორმალური შეცდომა მაშინ სცილდება ცალკეული შემთხვევების ფარგლებს და სერიოზულად ვნებს საზოგადო ინტერესებს, როდესაც ეს შეცდომა მასშტაბურია და არსებობს იმის შესაძლებლობა, რომ მის საფუძველზე შეირყეს ნდობა მართლმსაჯულების მიმართ.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ გასაჩივრებული განჩინების მიღებისას სააპელაციო სასამართლომ უგულვებელყო საკასაციო სასამართლოს მიერ დამკვიდრებული სასამართლო პრაქტიკა სააპელაციო სასამართლოს მიერ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390.3. მუხლის „გ“ ქვეპუნქტით ხელმძღვანელობით სტანდარტთან დაკავშირებით, კერძოდ, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მიერ საქმეზე №ბს-52-52(კ-08) მ. ხ-ის სარჩელისა გამო მოპასუხის საქართველოს ფი-

ნანსთა სამინისტროს საბაჟო დეპარტამენტის მიმართ, 2008 წლის 25 მარტის საკასაციო სასამართლომ იმსჯელა სააპელაციო სასამართლოს მიერ ზემოთ მითითებული საპროცესო ნორმით მინიჭებული კომპეტენციის კვალიფიციური გამოყენების შესახებ, კერძოდ:

„სსსკ-ის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის გ) ქვეპუნქტის მიხედვით: სააპელაციო სასამართლოს განჩინება, რომლითაც უცვლელად რჩება გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და თუ სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებსა და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ ან/და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მაშინ დასაბუთება იცვლება მასზე მითითებით.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ სააპელაციო სასამართლოს პროცესუალური უფლებამოსილება განჩინებაში გამოსცეს მოკლე დასაბუთება, არც ერთ შემთხვევაში არ უნდა იქნეს გაგებული იმგვარად, რომ სააპელაციო სასამართლო მხოლოდ ფორმალური თვალსაზრისით ახორციელებს მართლმსაჯულებას. მითითებული ნორმით დადგენილი პროცესუალური უფლებამოსილების გამოყენება არ უნდა მოვიდეს წინააღმდეგობაში ამავე კოდექსის 377.1 მუხლით განსაზღვრულ სააპელაციო სასამართლოს იურისდიქციასა და კომპეტენციასთან, ვინაიდან სააპელაციო ინსტანციაში მართლმსაჯულების განხორციელების არსი მდგომარეობს სწორედ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში შემოწმების ვალდებულების დადგენით. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერების და დასაბუთებულობის შემოწმების ვალდებულება პროცესუალურ-სამართლებრივი დოქტრინის მიხედვით უცილობლად გულისხმობს და მოიაზრებს სააპელაციო საჩივრის მოტივების საფუძვლიანობის შეფასებას.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ სამოქალაქო სამართალწარმოება, რომელიც აგებულია მხარეთა დისპოზიციურობის და შეჯიბრებითობის პრინციპებზე, სააპელაციო და საკასაციო საჩივარს აკუთვნებს მხარის უფლების დაცვის სამართლებრივ საშუალებებს, ამასთან, სწორედ მხარის ამ საპროცესო უფლების რეალიზაცია თანაზომიერია მხარისავე საპროცესო ვალდებულებასთან – დაასაბუთოს საჩივარი, კერძოდ, სსსკ-ის 368-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის ე) და ვ) ქვეპუნქტებში მითითებულია თუ რა უნდა იყოს ასახული სააპელაციო საჩივრის შინაარსში. მხარის ამგვარი პროცესუალური ვალდებულება შეიცავს მხარის საპროცესო უფლებრივ გარანტიას, ზემდგომმა სასა-

მართლმად შეაფასოს მისი საჩივრის მოტივების საფუძვლიანობა, გაიზიაროს ან უარყოს, გააქარწყლოს ისინი იურიდიულად არგუმენტირებული სახით.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ სსსკ-ის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის გ) ქვეპუნქტით განსაზღვრული უფლებამოსილების გამოყენება ზემომითითებული საპროცესო ნორმების ობიექტური შინაარსის კონტექსტის გათვალისწინების გარეშე, სააპელაციო სამართალწარმოების გახდის ზედაპირულს და განაპირობებს მის უკიდურესად ფორმალისტურ ხასიათს, რაც წინააღმდეგობაში მოდის სააპელაციო სამართალწარმოების არსსა და მართლმსაჯულების პრინციპებთან.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საპროცესო ნორმა შეუძლებელია გამოყენებულ იქნეს მხარის პროცესუალური უფლების შეზღუდვის თვალსაზრისით, ასეთ შემთხვევაში სასამართლოს პროცესუალური უფლებამოსილება უნდა შეიზღუდოს, რათა არ მოხდეს მხარის საპროცესო უფლების იგნორირება, უკიდურეს შემთხვევაში, სააპელაციო სასამართლოს მიერ კანონით გათვალისწინებული საპროცესო ზედამხედველობა განუხორციელებელი დარჩება“.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105.2 მუხლის საფუძველზე განმარტავს, რომ სასამართლომ თითოეული საქმის განხილვისას უნდა მოიპოვოს მტკიცებულებები, სარწმუნოდ დაადგინოს საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, მისცეს მათ სამართლებრივი შეფასება და გამოიტანოს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ.

საქმის მასალებით დადგენილია:

შპს „...“ რეგისტრირებულია ქ. თბილისში, ... ქ. №... კორპ.1 ბინა 23-ში და ახორციელებს სამეწარმეო საქმიანობას.

შპს „...“ 2011 წელს ძველი საკონტროლო-სალარო აპარატები (ELVES MIKRO-F საქარხნო №... და ELVES MIKRO-F საქარხნო №...) შეცვალა ახალი ტიპის საკონტროლო-სალარო აპარატებით, ძველი სალარო აპარატები შეინახეს ობიექტში.

2012 წლის მაისის თვეში ქ. თბილისში მოსული ძლიერი წვიმების დროს დაიტბორა ქალაქის დიდი ნაწილი, მათ შორის, ... ქუჩაზე მდებარე შპს „...“, ჩატარდა ამოტუმბვითი სამუშაოები.

მოგვიანებით აღმოჩნდა, რომ დაიკარგა ორივე ძველი ტიპის (ELVES MIKRO-F საქარხნო №... და ELVES MIKRO-F №...) სალარო აპარატები, აღნიშნულის თაობაზე წერილობით აცნობა, როგორც პოლიციას, ასევე შემოსავლების სამსახურს.

შპს „...“ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 11 იანვრის

სამართალდარღვევის №0030092 და №030093 ოქმებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281.7 ნაწილის საფუძველზე, სალარო-აპარატების დაკარგვისათვის, დაჯარიმდა 3000-3000 ლარით.

საწარმომ აღნიშნული სამართალდარღვევის ოქმები გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2013 წლის 11 თებერვლის №5013 ბრძანებით ადმინისტრაციული საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

საქმის მასალების შესაბამისად: ქ. თბილისის მერიის სსიპ საგანგებო და გადაუდებელი სიტუაციების მართვის სააგენტოს წერილის თანახმად, „ქ. თბილისის მერიის სსიპ საგანგებო და გადაუდებელი სიტუაციების მართვის სააგენტოში 2012 წლის 14 მაისს ქ. თბილისის მერიის ცხელი ხაზის ოპერატორის მიერ შემოსულია ინფორმაცია ქ. თბილისში, ... ქ. №... კორპ. №1-ში დატბორილი კომერციული ფართის ამოტუმბვასთან დაკავშირებით“.

ქ. თბილისის მერიის 2013 წლის 11 იანვრის წერილის შესაბამისად: „2013 წლის 10 იანვრის №11/1502-7 განცხადების პასუხად, რომლითაც ითხოვდით საჯარო ინფორმაციას გაცნობებით, რომ ქ. თბილისის მერიის ცხელ ხაზზე 2012 წლის 14 მაისს, დაფიქსირებულია ზარი, რომელიც განხორციელდა სატელეფონო ნომრიდან 599 მოქალაქემ განაცხადა, რომ მის სავაჭრო ფართში, რომელიც მდებარეობს მისამართზე ქ. თბილისში, ... ქ. №..., კორპ. №1, დგას წყალი და ესაჭიროება დახმარება მის ამოტუმბვასთან დაკავშირებით. აღნიშნული ინფორმაცია, ქ. თბილისის მერიის ცხელი ხაზის ოპერატორის მიერ, გადაეცა ქ. თბილისის მერიის სსიპ საგანგებო და გადაუდებელი სიტუაციების სააგენტოს მორიგე ოპერატორს“.

საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს ცნობის შესაბამისად, 2012 წლის 12 მაისს, ძლიერი წვიმების დროს დაიტბორა ქ. თბილისში, ... ქ. №..., კორპ.1 კომერციული ფართები, რა დროსაც მოხდა ფართების დანაგვიანება და გაურკვეველ ვითარებაში დაიკარგა შპს „...“ კუთვნილი 2 ცალი საკონტროლო-სალარო აპარატი.

2013 წლის 2 მაისს ქ. თბილისის მერიის სსიპ საგანგებო და გადაუდებელი სიტუაციების მართვის სააგენტოს წერილიდან ირკვევა, რომ: „ქ. თბილისის მერიის სსიპ საგანგებო და გადაუდებელი სიტუაციების მართვის სააგენტოს მიერ გადამოწმებულ იქნა ინფორმაცია 2012 წლის 14 მაისს მერიის ცხელი ხაზიდან შემოსული ... ქ. №..., კორპ. №1-ში დატბორილი კომერციული ფართის ამოტუმბვასთან დაკავშირებით, რის შემდეგაც მე-

პატრონის მიერ გაუქმებულ იქნა გამოძახება. ზემოთ აღნიშნულიდან გამომდინარე ჩვენ ვერ შევძლებთ განვსაზღვროთ შპს „...“ მიყენებული ზარალი.

საკასაციო სასამართლოს შეფასებით, მოსარჩელე შპს „...“ სადავოდ გახადა სამართალდარღვევის საერთოდ ჩადენის ფაქტი, მიაჩნია რა, რომ საკონტროლო – სალარო აპარატის დაკარგვა გამონვეული არ იყო მისი ბრალით, არამედ ეს გამონვეული იყო დაუძლეველი ძალის, კერძოდ, ძლიერი წვიმების შედეგად ობიექტის დატბორვის გამო.

სადავო სამართალურთიერთობა წარმოშობილია საგადასახადო სამართალდარღვევათა სფეროში, გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს შორის.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევები საქართველოში მოწესრიგებულია საგადასახადო კოდექსით, რომელიც განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებსა და საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლით განსაზღვრული ქმედების საგადასახადო სამართალდარღვევად მიჩნევისა და საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზოგადი პრინციპები, რომლის მიხედვით საგადასახადო სამართალდარღვევად ჩაითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით. აღნიშნული მუხლიდან გამომდინარე, საგადასახადო პასუხისმგებლობა არის კონკრეტული საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩამდენი პირის ვალდებულება, საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით, პასუხი აგოს მის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებისათვის. მართლსაწინააღმდეგოა ქმედება, რომელიც არღვევს საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმებს. საგადასახადო კოდექსი ასევე ითვალისწინებს საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამომრიცხავ გარემოებებსაც, კერძოდ, ზემოაღნიშნული მუხლის მე-5 ნაწილის შესაბამისად, პირს ამ კარით დადგენილი პასუხისმგებლობა არ დაეკისრება, თუ საგადასახადო სამართალდარღვევა გამონვეულია დაუძლეველი ძალის მოქმედების შედეგად.

საკასაციო სასამართლო წინამდებარე განჩინების მიღებისას ეყრდნობა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მიერ საქმეზე ბს-138-132(4კ-10) შპს „...“ სარჩელისა გამო მოპასუხეების

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, ამავე სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის, ამავე სამსახურის ბათუმის რეგიონალური ცენტრის მიმართ, 2010 წლის 29 ივნისის განჩინებაში ჩამოყალიბებულ სასამართლო დასკვნებს. აღნიშნულ განჩინებაში საკასაციო სასამართლომ იმსჯელა დაუძლეველი ძალის, როგორც საჯარო სამართლებრივი პასუხისმგებლობის გამომრიცხველ გარემოებასთან დაკავშირებით, კერძოდ: „საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საერთაშორისო პრაქტიკაში დაუძლეველი ძალა ძირითადად განიხილება, როგორც სხვადასხვა სამოქალაქო-სამართლებრივი ხასიათის ხელშეკრულებებში მხარეთა მხრიდან თავისი მოვალეობების შეუსრულებლობის გამო პასუხისმგებლობისაგან გამომრიცხველი გარემოება. აღნიშნულის გათვალისწინებით ამ მოვლენის გაგება მოცემულია სხვადასხვა ლექსიკონებსა და ნორმატიულ დოკუმენტებში შესაბამისი სახით.

თავად დაუძლეველი ძალის ცნება (ვის მაჯორ, ფორსე მაჯეურე, აცტ ოფ გოდ) უკვე ათასწლეულია არსებობს და ნიშნავს ზეძალას „ღვთის ჩანაფიქრს“, ბედს, შემთხვევას, თავისი ძალით ადამიანურ ძალებს აღმატებულს, რომელიც მას წინ უნდა აღუდგეს, ამიტომაც ათავისუფლებს პასუხისმგებლობისგან. ეს ცნება ცნობილი იყო კლასიკური პერიოდის რომაული კერძო სამართლისთვის, კონტინენტური ევროპის ქვეყნების სამოქალაქო სამართლისთვის, ანგლო-ამერიკული სამოქალაქო სამართლისთვის (ფორს-მაჟორული დათქმები ხელშეკრულებაში).

საერთაშორისო კერძო სამართლის ფარგლებში დაუძლეველი ძალის გაგება მოცემულია „საერთაშორისო ვაჭრობის შესახებ“ 1980 წლის 11 აპრილის ვენის კონვენციის 79-ე მუხლში, სადაც მითითებულია: „მხარე არ იღებს პასუხისმგებლობას ნებისმიერი თავისი ვალდებულების შეუსრულებლობის გამო, თუ დაამტკიცებს, რომ ეს გამონვეული იყო მის კონტროლს მიღმა მყოფი შემთხვევით და რომ მისგან შეუძლებელი იყო ხელშეკრულების დადებისას ამგვარის გონივრული მოლოდინი“.

საერთაშორისო საჯარო სამართალში ფორს-მაჟორის ქვეშ (იურიდიულ პრაქტიკაში ტრადიციულად ეს ორი გაგება ერთიანდება) იგულისხმება სიტუაცია, რომლის დროსაც სუბიექტი იძულებულია იმოქმედოს საერთაშორისო ვალდებულებების გვერდის ავლით დაუძლეველი ძალის მოქმედების შედეგების ან კონტროლს ვერდაქვემდებარებული გაუთვალისწინებელი მოვლენის გამო.

საკასაციო სასამართლო ფორს-მაჟორულ გარემოებასთან

დაკავშირებით განმარტავს შემდეგს: დაუძლეველი ძალის შედეგად ხელშეკრულების ერთ-ერთი მხარე მისდაუნებურად ხდება ზიანის მიმყენებელი მეორე მხარისათვის.

დაუძლეველი ძალის განსაზღვრების საერთო პრინციპს განეკუთვნება გარემოებათა ობიექტური და სუბიექტური ხასიათი – ფაქტორების ზემოქმედება, რომელიც ვალდებულებათა შესრულების დაბრკოლება ხდება, უნდა იყოს ობიექტური და აბსოლუტური, ანუ უნდა ეხებოდეს არა მხოლოდ ზიანის მიმყენებელს, არამედ იგი უნდა ვრცელდებოდეს ყველაზე. შესრულების შეუძლებლობა უნდა იყოს აბსოლუტური და არა მხოლოდ ვალდებულ პირის შემაფერხებელი.

კანონმდებლობასა და პრაქტიკაში დაუძლეველ ძალას განაკუთვნებენ სტიქიურ უბედურებებს (მინისძვრა, წყალდიდობა) ან სხვა გარემოებებს, რომლებიც შეუძლებელია გაითვალისწინო ან აღკვეთო (ან შესაძლებელია გათვალისწინება, მაგრამ შეუძლებელია მისი აღკვეთა) ადამიანთა ცოდნისა და ტექნიკური შესაძლებლობების თანამედროვე დონის გათვალისწინებით.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს: ყველა სამოქალაქო-სამართლებრივ სისტემებში დაუძლეველი ძალა ითვლება პასუხისმგებლობის გამომრიცხველ გარემოებად.

სამოქალაქო სამართალში – საგანგებო, გაუთვალისწინებელი, შეთანხმების მონაწილეთა ნებისა და მოქმედებისგან დამოუკიდებელი გარემოებაა, რომლებიც ვერ იქნება გათვალისწინებული, აღკვეთილი ან აღმოფხვრილი, მაგ. სტიქიური უბედურება.

საერთო ჯამში, ფორს-მაჟორი შეიძლება დაიყოს ორ ჯგუფად:

1. დაუძლეველი ძალა (მოკლე ვადიანი შემთხვევა)
2. იურიდიული ფორს-მაჟორი (განგრძობადი შემთხვევა)

ფორს-მაჟორად არ მიიჩნევა გარემოებები, რომლებიც თავისი არსით არის კომერციული რისკი, მაგ. სიძნელეები არახელსაყრელ კონიუნქტურასთან, ფასების ცვალებადობასთან და ა.შ. დაკავშირებით.

ფორს-მაჟორული გარემოებები ათავისუფლებენ კონტრაქტს მატერიალური პასუხისმგებლობისაგან სახელშეკრულებო ვალდებულებების დაუცველობისას, იმ პირობით, რომ ის დაუყოვნებლივ აცნობებს პარტნიორს დაუძლეველი გარემოებების დადგომის შესახებ და განაახლებს ვალდებულებათა შესრულებას მათი ზემოქმედების შეწყვეტისთანავე.

იურიდიულ ფორს-მაჟორს განეკუთვნება უმაღლეს სახელ-

მნიფო ორგანოთა გადანყვეტილებები (იმპორტ-ექსპორტის აკრძალვები, სავალუტო შეზღუდვები და სხვ.) გაფიცვები, ომები, რევოლუციები და მსგავსი შემთხვევები.

იურიდიული ფორს-მაჟორის ცნებას არ გააჩნია ზუსტი განსაზღვრება. როგორც წესი, კონტრაჰენტები ხელშეკრულებაში ითვალისწინებენ გაუთვალისწინებელ შემთხვევებს და მათი სამართლებრივი შედეგების პირობებს.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ფორს-მაჟორული გარემოებები ასევე იჩენენ თავს საჯარო-სამართლებრივ ურთიერთობებში და აქაც იგი განიხილება, როგორც საჯარო სამართლებრივი ვალდებულებების შეუსრულებლობისას პასუხისმგებლობის გამომრიცხველი გარემოება“.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-5 ნაწილით ფორს-მაჟორი განიხილება, როგორც საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის გამომრიცხავი გარემოება, კერძოდ, ამ კარით დადგენილი პასუხისმგებლობა არ დაეკისრება პირს, თუ საგადასახადო სამართალდარღვევა გამონვეულია დაუძლეველი ძალის მოქმედების შედეგად. დაუძლეველ ძალად ითვლება ისეთი საგანგებო ან განსაკუთრებული გარემოება, რომელიც შეუძლებელს ხდის ამ კოდექსით დადგენილ ვალდებულებათა შესრულებას და რომლის დადგომა არ არის დამოკიდებული პირის ნებაზე, მათ შორის:

ა) სტიქიური უბედურება (მინისძვრა, წყალდიდობა, მეწყერი, ზვავი, ხანძარი და სხვა);

ბ) საგარეო ვაჭრობის შეზღუდვა, საგანგებო/საომარი მდგომარეობის გამოცხადება, აგრეთვე სახელმწიფო ორგანოს სხვა გადანყვეტილება;

გ) მასობრივი არეულობა, გაფიცვა.

აღნიშნული მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, გარემოება ჩაითვლება საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ვალდებულების შესრულების დამაბრკოლებელ გარემოებად, თუ მოცემულ პირობებში მისი გადალახვა შეუძლებელი იყო და ადგილი ჰქონდა საგანგებო ან განსაკუთრებულ გარემოებას. ამასთან, საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლებისას აუცილებლად უნდა დადგინდეს მიზეზობრივი კავშირი დაუძლეველი ძალის მოქმედებასა და საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ვალდებულების შეუსრულებლობას შორის.

საგადასახადო კოდექსი ასევე აწესებს პასუხისმგებლობის ზომებს საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესების

დარღვევისათვის, კერძოდ, 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილი აწესებს პასუხისმგებლობის ზომას, გადასახადის გადამხდელის მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატის (გარდა GPRS-ის და CRYPTO-ს მოდულის ფისკალური საკონტროლო-სალარო აპარატებისა) დაკარგვისათვის: „გადასახადის გადამხდელის მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატის (გარდა GPRS-ის და CRYPTO-ს მოდულის ფისკალური საკონტროლო-სალარო აპარატებისა) დაკარგვა, თუ დადგენილი არ არის, რომ ეს გამოწვეულია სხვა პირის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით, – იწვევს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას 3 000 ლარის ოდენობით“.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, გადასახადის გადამხდელს საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვის გამო პასუხისმგებლობა არ დაეკისრება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დადგინდება, რომ სალარო-აპარატის დაკარგვა გამოწვეული იყო სხვა პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით, ანუ საკანონმდებლო ნორმა ცალსახად ადგენს, რომ სახეზე უნდა იყოს კანონმდებლობის შესაბამისად დადგენილი და დადასტურებული ფაქტი, რომ მენარმეს საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვაში ბრალი არ მიუძღვის, მისი დაკარგვა არ გამოუწვევია მის დაუდევარ ქმედებას, რაც გამოიხატება იმაში, რომ იგი სათანადო პასუხისმგებლობით არ მოეკიდა საკონტროლო-სალარო აპარატის შენახვას, არამედ მისი დაკარგვა გამოწვეულია სხვა პირის ბრალეული ქმედებით ან დაუძლეველი ძალის არსებობით. ამგვარი ფაქტის დაუდგენლობის შემთხვევაში ქმედების/უმოქმედობის კვალიფიკაციისათვის საგადასახადო კოდექსის 281.7 ნაწილის გამოყენება კანონსაწინააღმდეგოა, რამდენადაც ადმინისტრაციული ორგანოების მხრიდან ნორმათშეფარდებას წინ უსწრებს ფაქტების გამოკვლევა-დადგენა-შეფასების სტადია, რაც ზუსტად უნდა შეესაბამებოდეს კანონით აღწერილ შემთხვევას. ადმინისტრაციული წარმოების მიზანი კანონიერი გადაწყვეტილების მიღებაა, რომლის უზრუნველსაყოფად იგი ორ მნიშვნელოვან საფეხურს შეიცავს:

1. საქმის ირგვლივ ფაქტობრივი გარემოებების გამოკვლევა-დადგენა-შეფასება და

2. დადგენილი ფაქტების სამართლებრივი შეფასების საფუძველზე ქმედების კვალიფიკაცია.

საკაცაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ეროვნული სასამართლო ორგანოების მიერ პირის საჯარო სამართლებრივი ვალდებულებების შეუსრულებლობისას პასუხისმგებლობის გამომრიცხველი გარემოებების დამადასტურებელი ფაქტების გამოკვლევისა და დადგენის კანონიერება უშუალოდ არის დაკავში-

რებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის კანონიერების ობიექტურ შეფასებასთან.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ქვემდგომმა სასამართლოებმა ისე დაადგინეს სამართალდარღვევის – სალარო აპარატების დაკარგვა, ჩადენა დაუძლეველი ძალის გამო, რომ ობიექტურად არ გამოუკვლევიათ და არ დაუდგენიათ საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, შესაბამისად საქმეზე დაადგინეს დაუსაბუთებელი გადანყვეტილება, რითაც უხეშად დაარღვიეს ადმინისტრაციული და სამოქალაქო სამართალწარმოების პრინციპული მოთხოვნები, სასამართლოს მიერ საქმის გარემოებათა ყოველმხრივი და სრული გამოკვლევის ვალდებულების თაობაზე.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ყოველი კონკრეტული საქმის გადანყვეტა სასამართლოში დაკავშირებულია გარკვეული ფაქტების დადგენასთან. ფაქტების დადგენის აუცილებლობა განპირობებულია იმით, რომ სასამართლო იხილავს და წყვეტს მხარეთა შორის წარმოქმნილ დავებს, რომლებიც სამართლით რეგულირებული ურთიერთობებიდან წარმოიშობიან. სამართლებრივი ურთიერთობა კი შეიძლება აღმოცენდეს, განვითარდეს ან შეწყდეს მხოლოდ იურიდიული ფაქტების საფუძველზე. ე.ი ისეთი ფაქტების საფუძველზე, რომლებსაც სამართლის ნორმა უკავშირებს გარკვეულ იურიდიულ შედეგს.

საქმის გარემოებების გამორკვევა და ფაქტების დადგენა მართლმსაჯულების უპირველეს ამოცანას წარმოადგენს, სწორედ დადგენილი ფაქტების საფუძველზე ხდება ნორმათშეფარდება.

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

ადმინისტრაციული სამართალწარმოების უმნიშვნელოვანესი პრინციპი – ოფიციალობის პრინციპი განსაზღვრავს ადმინისტრაციული მართლმსაჯულების როლს. ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში, განსხვავებით სამოქალაქო სამართალწარმოებისგან სასამართლო პროცესუალური აქტივობის ცენტრში იმყოფება, ადმინისტრაციულ სამართალში მოქმედი სა-

ჯარო და კერძო ინტერესების პროპორციულობის პრინციპი ადმინისტრაციულ საპროცესო სამართალში სასამართლოს აკისრებს საპროცესო სამართალურთიერთობაში მხარეთა საპროცესო უფლებებში ბალანსის მიღწევისთვის აუცილებელ საპროცესო მოქმედებების შესრულებას.

ოფიციალობის პრინციპზე დაყრდნობით სასამართლო უფლებამოსილია თავისი ინიციატივით მიიღოს გადაწყვეტილება დამატებითი ინფორმაციის ან მტკიცებულების წარმოსადგენად (ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მუხლი 4); სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 103-ე მუხლით მინიჭებული უფლებამოსილების გარდა, საკუთარი ინიციატივით შეაგროვოს ფაქტობრივი გარემოებები და მტკიცებულებები (ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მუხლი 19).

ადმინისტრაციული სასამართლოს ეს უფლებამოსილება კანონმდებლის მიერ განმტკიცებულია ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-20 მუხლში ადმინისტრაციულ ორგანოთა ვალდებულების დადგენით, წარუდგინოს სასამართლოს საქმის განხილვისა და გადაწყვეტისათვის აუცილებელი დოკუმენტები და სხვა ინფორმაცია.

სასამართლო უფლებამოსილება – თავისი ინიციატივით მოიპოვოს მტკიცებულებები ან ინფორმაცია, ნიშნავს, რომ სასამართლომ უნდა განსაზღვროს შემთხვევები, როდესაც საფრთხე ემუქრება მართლმსაჯულების ძირითად პრინციპს – მხარეთა თანასწორობის /ანუ თანაბარი შესაძლებლობა – დაიცვან თავიანთი უფლებები/ რეალიზაციას საჯარო სამართლებრივი დავების მონაწილეთა სუბორდინაციული მდგომარეობიდან გამომდინარე.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქმის არსებითად /ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით/ განმხილველი სასამართლოების მიერ ოფიციალობის პრინციპის მეშვეობით საქმის გარემოებათა დამატებითი გამოკვლევა, მტკიცებულებათა მოპოვება სახელმწიფოში დღეისათვის არსებული სამართლებრივი კულტურის პირობებში არის უპირობო აუცილებლობა, ადმინისტრაციულ დავათა კანონიერად გადაწყვეტისათვის, ადმინისტრაციულ ორგანოთა საქმიანობაზე სრულფასოვანი სასამართლო კონტროლის განხორციელებისათვის, რის გარეშეც სამართლებრივი სახელმწიფოს, როგორც ღირებულებითი სიკეთით სარგებლობა შესაძლებელია ვერ მიიღწეს.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოცემული დავის გადაწყვეტისას სააპელაციო სასამართლოს მიერ დარღვეულია

სსსკ-ის 105.2. მუხლის მოთხოვნები, რომლის მიხედვით სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს სასამართლო სხდომაზე მათ ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისთვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ. მოცემული საქმის განხილვისას სასამართლოს სრულყოფილად არ გამოუკვლევია საქმის მასალები, დადგენილად მიჩნეული გარემოებები არ ჰქონდა დადასტურებას შესაბამისი მტკიცებულებებით, საქმეზე შეკრებილ მტკიცებულებებს კი არ მიეცა ობიექტური შეფასება, შესაბამისად, სასამართლო გადაწყვეტილებებში ჩამოყალიბებული დასკვნები არ გამომდინარეობს საქმის მასალების საფუძვლიანი გამოკვლევისა და შესწავლიდან.

საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს ქვემდგომი ინსტანციის სასამართლოების მსჯელობას დაუძლეველი ძალის გამო გადასახადის გადამხდელის პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლების თაობაზე, ვინაიდან ქვემდგომი სასამართლოების მსჯელობა და დასკვნები ეწინააღმდეგება საქმეში არსებულ ფაქტობრივ გარემოებებს, კერძოდ, როგორც საქმის მასალებითა და საკასაციო სასამართლოში წარმოდგენილი დოკუმენტებით დასტურდება, 2012 წლის 12-13 მაისს ღამეს მართლაც დედაქალაქში მოვიდა უხვი ატმოსფერული ნალექები, რის შედეგადაც დაიბორა დედაქალაქის დიდი ნაწილი. ქვემდგომმა სასამართლოებმა დადასტურებულად მიიჩნიეს, რომ ამ დროს დაიბორა შპს „...“ სავაჭრო ობიექტიც, და გაიზიარეს მენარმის ზეპირი განმარტება, ობიექტის დატბორვის მომენტში სალარო აპარატების დაკარგვის თაობაზე, თუმცა, აღნიშნულის დამადასტურებელი რაიმე სხვა მტკიცებულება საქმეში დაცული არ არის.

საკასაციო სასამართლო სსსკ-ის XV-XX თავების საფუძველზე განმარტავს, რომ სამოქალაქო საპროცესო კოდექსით განსაზღვრულია მტკიცებულებათა სახეები: წერილობითი, ზეპირი და ნივთიერი სახის მტკიცებულებები. სსსკ-ის 105-ე მუხლით დადგენილია სასამართლოს მიერ მტკიცებულებათა შეფასების სტანდარტი, კერძოდ, სასამართლოსათვის არავითარ მტკიცებულებას არა აქვს წინასწარ დადგენილი ძალა (ნაწილი 1). სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს მათ ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს კასატორის კრიტიკას ქვემდგომი სასამართლოების მიერ საქმის გარემოებების არასათანადო გამოკვლევა-შეფასებისა და შედეგად, დაუსაბუთებელი გადაწყვეტილებების გამოტანის თაობაზე, შემდეგ გარემოებათა გამო: გაუგებარია რას ეყრდნობიან სასამართლო ორგანოები, როცა დადგენილ ფაქტად მიიჩნევენ ობიექტის დატბორვის მომენტში სალარო აპარატების დაკარგვას, ვინაიდან სამართალწარმოების კანონისმიერი სტანდარტით ამგვარი დასკვნა უნდა გამომდინარეობდეს საქმეში დაცული დოკუმენტებიდან. განსახილველ შემთხვევაში, საქმეში არ არსებობს წერილობითი სახის მტკიცებულებები, რომლებიც ადასტურებს:

1. მოსარჩელის ობიექტი ნამდვილად დაიტბორა 12-13 მაისის წვიმის დროს;

2. ობიექტზე არ მისულა არცერთი ადმინისტრაციული ორგანოს სამაშველო ან დამხმარე სამსახური;

3. არ არსებობს თუნდაც ერთი ადმინისტრაციული ორგანოს სამაშველო სამსახურის მიერ შედგენილი ობიექტის დატბორვის შედეგად დაზიანებული ან დაკარგული ნივთების ადგილზე აღწერის ნუსხა;

4. შესაბამისად, არ არსებობს ობიექტის დატბორვის შედეგად დაზიანებული ან დაკარგული ნივთების აღწერის ნუსხის ჩამონათვალში სალარო აპარატები.

ამავდროულად, საქმეში დაცულ მტკიცებულებებს – ქ. თბილისის მერიის წერილს, რომლითაც დასტურდება, რომ შპს „...“ დირექტორმა საგანგებო სიტუაციების მართვის სააგენტოს დახმარებისათვის მიმართა 2 დღის შემდეგ – 2012 წლის 14 მაისს, ასევე, ქ. თბილისის მერიის სსიპ საგანგებო და გადაუდებელი სიტუაციების მართვის სააგენტოს წერილს (რომლიდანაც ირკვევა, რომ ქ. თბილისში, ... ქ. №...-ში, კორპ. 1-ში დატბორილი ფართის ამოტუმვასთან დაკავშირებით მეპატრონემ გააუქმა გამოძახება), სასამართლომ საერთოდ აუარა გვერდი, არ შეამონმა მათი უტყუარობა, გამორიცხავედა თუ არა მათი შინაარსი სხვა მტკიცებულებათა სანდოობას და ა. შ.

საკასაციო სასამართლოს შეფასებით, სააპელაციო სასამართლომ საერთოდ არ იმსჯელა საქმეში დაცულ წერილობით მტკიცებულებებზე, არ გაუქარწყლებია მათი სანდოობა სხვა მტკიცებულებებზე დაყრდნობით, არ მისცა სამართლებრივი შეფასება, რითაც უხეშად დაარღვია სსსკ-ის 105-ე მუხლის მოთხოვნა.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლოს მიერ გაზიარებული ზეპირი სახის მტკიცებულება –

მხარის ახსნა-განმარტება არ არის შეჯერებული სხვა არცერთი სახის, თუნდაც, ასევე, ზეპირი სახის მტკიცებულებასთან. სასამართლოს არ დაუკითხია არცერთი მოწმე, დატბორვის თვითმხილველი, ან მოწმე, რომელიც დაადასტურებდა ამ ობიექტზე სალარო აპარატების შენახვის ფაქტს. ამგვარი მიდგომით, ასეთივე წარმატებით შეიძლება დადგენილად იქნას მიჩნეული ნებისმიერი ნივთის დაკარგვის ფაქტი, რაც სრულიად შეუსაბამოა სამართალწარმოების ამოცანებთან და მიზანთან. საკასაციო სასამართლო მტკიცებულებათა გამოკვლევა-შეფასების ამგვარი სტანდარტის დამკვიდრებას აფასებს, როგორც უკანონოს და უკიდურესად საზიანოს მართლმსაჯულების განმხორციელებელი ორგანოების ავტორიტეტისათვის, რამდენადაც სასამართლოს ყველა საპროცესო მოქმედება საპროცესო წესების ზედმიწევნით დაცვით უნდა ჩატარდეს.

ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ საქმის ხელახალი განხილვისას უნდა გამოიკვლიოს: როდის დატოვა შეტყობინება შპს „...“ წარმომადგენელმა ქ. თბილისის მერიის სსიპ საგანგებო და გადაუდებელი სიტუაციების მართვის სააგენტოში, ამ შეტყობინების შედეგად განხორციელდა თუ არა ამოტუმბვითი სამუშაოები; 2013 წლის 2 მაისის ქ. თბილისის მერიის სსიპ საგანგებო და გადაუდებელი სიტუაციების მართვის სააგენტოს წერილიდან ირკვევა, რომ მოსარჩელემ ჯერ დარეკა ... ქ. №..., კორპ. №1-ში დატბორილი კომერციული ფართის ამოტუმბვასთან დაკავშირებით, ხოლო შემდეგ ისევ გააუქმა გამოძახება, სააპელაციო სასამართლომ ასევე უნდა გამოარკვიოს თუ რამ გამოიწვია მენარმის ამგვარი ქმედება; სრულფასოვნად შეისწავლოს ს.ფ. 19-ზე განთავსებული საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს ცნობა, რომლის მიხედვით: „2012 წლის 12 მაისს, ძლიერი წვიმების დროს დაიბორა ქ. თბილისში, ... ქ. №..., კორპ. 1 კომერციული ფართები, რა დროსაც მოხდა ფართების დანაგვიანება და გაურკვეველ ვითარებაში დაიკარგა შპს „...“ კუთვნილი 2 ცალი საკონტროლო – სალარო აპარატი“ – და გამოარკვიოს, ცნობაზე ხელმომწერი თანამდებობის პირის მოწმედ დაკითხვის მეშვეობით, ვის მოწოდებულ და რომელ მონაცემებს ეყრდნობა შპს მოხელე, ობიექტის დატბორვისა და დატბორვის შედეგად 2 სალარო აპარატის დაკარგვის ფაქტის აღწერა-დაფიქსირებისას, მიცემული ჩვენების შეფასებისას კი გადაამოწმოს ფაქტები მტკიცებულებათა ერთობლიობათა საფუძველზე.

აგრეთვე, მოსარჩელის მტკიცებით, მან საკონტროლო-სალარო აპარატები დაკარგა 2012 წლის მაისის თვეში, ხოლო შე-

მოსავლების სამსახურს კი აღნიშნულის თაობაზე აცნობა მხოლოდ 2013 წლის 14 იანვარს №194/21-11 წერილით. სასამართლომ უნდა გამოიკვლიოს, მენარმემ რატომ არ აცნობა შემოსავლების სამსახურს სალარო აპარატების დაკარგვის თანავე, მით უფრო იმ ვითარებაში, როცა საკასაციო სასამართლოში შემოსავლების სამსახურის მიერ წარმოდგენილი წერილის მიხედვით ირკვევა, რომ შემოსავლების სამსახურის საარქივო სამმართველოს 2014 წლის 18 თებერვლის №17481-21-02 ინფორმაციით დადგენილია, რომ შპს „...“ დაკარგული სალარო აპარატების ფისკალური მექანიზმების ბლოკები საარქივო სამმართველოში არ ინახება.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლომ სარწმუნოდ უნდა გამოარკვიოს: რამ განაპირობა მოსარჩელის საკონტროლო-სალარო აპარატების დაკარგვა, არის თუ არა სახეზე მენარმის ბრალის გამომრიცხავი გარემოებები. ზემომითითებული გარემოებების სრულფასოვანი გამოკვლევის გარეშე შეუძლებელია მართებულად იქნას მიჩნეული სააპელაციო პალატის დასკვნა – პირველი ინსტანციის სასამართლოს მოსაზრების გაზიარებასთან დაკავშირებით, რომ „სალარო-აპარატების დაკარგვაში არ იკვეთება მოსარჩელის როგორც განზრახი, ასევე გაუფრთხილებელი ბრალი, რაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლების საფუძველს ქმნის“.

საგადასახადო საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე აქტებით განსაზღვრული საკონტროლო-სალარო აპარატის იურიდიული სტატუსის და მისი გამოყენება-შენახვის ადმინისტრირების კანონიერებასთან დაკავშირებით საკასაციო სასამართლო განმარტავს, საკონტროლო-სალარო აპარატი წარმოადგენს სახელმწიფოს კონტროლის ინსტრუმენტს ნაღდი ფულის ბრუნვაზე და გადასახადის გადახდელის მიერ მომხმარებლებთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას შესაბამისი მონაცემების თავისდროულად აღრიცხვაზე. საკონტროლო-სალარო აპარატი განკუთვნილია მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას მიწოდებული საქონლის (მომსახურების) რეგისტრაციისათვის და შესაბამისი მონაცემების აღრიცხვისათვის. არსებობს ფისკალური და არაფისკალური საკონტროლო-სალარო აპარატი, რომლებიც ერთმანეთისგან განსხვავდებიან მექანიზმებით. ფისკალური მექანიზმების საკონტროლო-სალარო აპარატს გააჩნია ინფორმაციის მატარებელი, რაც არ იძლევა მონაცემების წაშლის საშუალებას, ასევე გააჩნია ქვეყნის ფისკალური კა-

ნონმდებლობით გათვალისწინებული კონსტრუქციის სხვა განსაკუთრებულობა. საკონტროლო-სალარო აპარატის ფისკალურ მექანიზმებში გროვდება ამ საკონტროლო-სალარო აპარატის მეშვეობით განხორციელებული ყველა ოპერაციის შესახებ მონაცემები.

საგადასახადო ორგანოები თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში ვალდებული არიან განახორციელონ საკონტროლო-სალარო აპარატების რეგისტრაცია, რაც გულისხმობს მასზე ფისკალური მექანიზმების ჩართვას და მონაცემთან ერთიან კომპიუტერულ ბაზაში საკონტროლო-სალარო აპარატების სარეგისტრაციო მონაცემების ასახვას. სახელმწიფო რეესტრიდან საკონტროლო-სალარო აპარატის მოდელების ამოღების შემთხვევაში, რეგისტრაციიდან უნდა მოიხსნას ძველი მოდელის საკონტროლო-სალარო აპარატი და რეგისტრაციაში გატარდეს და გადასახადის გადამხდელის ობიექტზე დარეგისტრირდეს ახალი ტიპის საკონტროლო-სალარო აპარატი.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს კასატორის მოსაზრებას, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატი განეკუთვნება საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 22-ე ნაწილით დეფინირებულ საალრიცხო დოკუმენტაციას, მისი დანიშნულებიდან გამომდინარე, შესაბამისად, ამავე კოდექსის 43-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის ვ) ქვეპუნქტით დადგენილი გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება – უზრუნველყოს ამ ქვეპუნქტის ჩამონათვალში მოცემული დოკუმენტების შენახვა 6 წლის ვადის განმავლობაში, მოიცავს საკონტროლო-სალარო აპარატის შენახვის ვალდებულებასაც.

სააპელაციო სასამართლომ საერთოდ არ მისცა შეფასება თბილისის საქალაქო სასამართლოს მსჯელობას, რომ საგადასახადო კანონმდებლობა, კერძოდ, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 9 მარტის № 186 ბრძანებით არ არის დადგენილი საკონტროლო-სალარო აპარატების შენახვის რაიმე სპეციალური წესი, რაც სავალდებულოდ უნდა დაიცვას მენარმემ. ამდენად, გადასახადის გადამხდელს არ მოეთხოვება რაიმე განსაკუთრებული ღონისძიებების გატარება, რათა თავიდან აიცილოს სალარო აპარატის დაკარგვა, არამედ იგი ვალდებულია, მენარმისთვის დამახასიათებელი გულისხმიერებით გაუფრთხილდეს საკონტროლო-სალარო აპარატს და შეინახოს იგი ისეთ პირობებში, რომელიც გამორიცხავს სხვა პირთა უნებართვოდ დაშვებას მასთან, დაუფლებას და ა.შ., საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ გაუგებარია სასამართლოს მსჯელობის ლოგიკა, რაში მდგომარეობს გადასახადის გადამხდელისთვის

საკონტროლო-სალარო აპარატის შენახვის რაიმე სპეციალური წესის დადგენის საჭიროება, ან რას გულისხმობს სასამართლო „შენახვის სპეციალურ წესში“, და ასეთის ნორმატიულად არ-დადგენა ათავისუფლებს თუ არა გადამხდელს საკონტროლო-სალარო აპარატის შენახვის ვალდებულებისაგან. მსჯელობა არ ატარებს დასრულებულ ხასიათს, რამდენადაც სასამართლოს იგი დასკვნის სახით არ ჩამოუყალიბებია. მეტიც, მსჯელობის მეორე ნაწილში საპირისპირო აზრია განვითარებული თუმცა, სასამართლო დასკვნის სახით შეჯამებული არც ის არ არის.

საკასაციო სასამართლო დასძენს, რომ საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი განსაზღვრავს ნივთის შენახვის ზოგად სტანდარტს, ასე, მაგ: 170.3 მუხლი, რომლის შესაბამისად: „სარგებლობის უფლება მოიცავს ასევე შესაძლებლობას, არ ისარგებლოს პირმა თავისი ნივთით. კანონით შეიძლება დაწესდეს სარგებლობის ან მოვლისა და შენახვის ვალდებულება, თუკი ამ ნივთის გამოუყენებლობა ან მოუვლელიობა ხელყოფს საზოგადო ინტერესებს. ამ შემთხვევაში მესაკუთრეს შეიძლება ან თვითონ დაეკისროს ვალდებულების შესრულება, ან შესაბამისი სასყიდლით ნივთის გადაცემა სხვა პირის სარგებლობაში“. მითითებული ნორმის დანაწესიდან გამომდინარე, მესაკუთრეს შესაძლებელია დაევალოს მისი საკუთრების შენახვის ვალდებულება, თუ მისი საკუთრებაში არსებული ნივთი განსაკუთრებულ, სოციალურ, ეკონომიკურ ფასეულობას წარმოადგენს. კონკრეტულ შემთხვევაში კი, როგორც აღვნიშნეთ, საკონტროლო-სალარო აპარატის ფისკალურ მეხსიერებაში გროვდება საკონტროლო-სალარო აპარატის მეშვეობით განხორციელებული ყველა ოპერაციის შესახებ მონაცემები, რომელიც საგადასახადო სამსახურისათვის წარმოადგენს სააღრიცხვო დოკუმენტაციას, საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 22-ე პუნქტის საფუძველზე, ანუ სააღრიცხვო დოკუმენტაციის შესაბამისად, ხორციელდება მენარმის საგადასახადო კონტროლი, ე.ი. სააღრიცხვო დოკუმენტაცია შეიცავს ნებისმიერ წერილობითი (მათ შორის, ელექტრონული) ფორმით შესრულებულ საბუთს, რომელსაც კავშირი აქვს დაბეგვრასთან. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან, საკონტროლო-სალარო აპარატი წარმოადგენს უმნიშვნელოვანესი მმართველობითი ღონისძიების – საგადასახადო ადმინისტრირების ერთ-ერთ განსაკუთრებულ სახეს, მენარმე ვალდებულია განსაკუთრებული გულისხმიერებით შეინახოს საკონტროლო სალარო-აპარატი და ამისთვის არ არის აუცილებელი საგადასახადო კანონმდებლობით შემუშავებული შენახვის წესებისა და პირობების დადგენა.

ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ საქმის ხელახლა განხილვისას უნდა უზრუნველყოს საქმის გარემოებების სრულფასოვანი და ობიექტური გამოკვლევის საფუძველზე სასამართლო დავის კანონიერად და მიუკერძოებლად გადაწყვეტა, საპროცესო და მატერიალური კანონმდებლობის განუხრელი დაცვით.

კასატორის მოტივი, სახელმწიფო ბაჟის გადახდის დაკისრების უკანონობასთან მიმართებით საკასაციო სასამართლოს მიერ ვერ იქნება გაზიარებული სსსკ-ის 55-ე მუხლის მე-2-ე ნაწილის საფუძველზე, თუმცა, საქმის ხელახლა განხილვისას სააპელაციო სასამართლომ საპროცესო ხარჯები საპროცესო კანონმდებლობის შესაბამისად უნდა გადაანაწილოს საქმეზე გადაწყვეტილების დადგენისას.

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, სახეზეა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412.2 მუხლის თანახმად, გასაჩივრებული განჩინების გაუქმების პროცესუალური და სამართლებრივი საფუძვლები, სასამართლომ საქმის ხელახლა განხილვისას კანონიერი და ობიექტური გადაწყვეტილების დადგენის მიზნით, სრულყოფილად უნდა გამოიკვლიოს ზემოაღნიშნული გარემოებები და დავა გადაწყვიტოს მოქმედი საპროცესო და მატერიალური სამართლის კანონმდებლობის შესაბამისად.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ ბ ი ნ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;

2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 31 მაისის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;

3. სასამართლო ხარჯები გადაანაწილდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების დადგენისას;

4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

**დაჯარიმება სალარო აპარატის
გამოუყენებლობის გამო**

ბანკინება

№ბს-530-511(კ-13)

4 თებერვალი, 2014 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების
ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

მოსარჩელე: ი/მ „დ. ბ-ე“

მოპასუხე: სსიპ შემოსავლების სამსახური

სარჩელის სახე: საქართველოს ადმინისტრაციული საპრო-
ცესო კოდექსის 22-ე მუხლის საფუძველზე ადმინისტრაციულ-
სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა.

სარჩელის საგანი:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 28 თებერვლის
საგადასახადო სამართალდარღვევის №007396 ოქმის ბათილად
ცნობა;

2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 5 ივლისის
№11057 ბრძანების ბათილად ცნობა.

სარჩელის საფუძველი:

ფაქტობრივი: მოსარჩელის განმარტებით, ქ. თბილისში, ...
ქ. №24-ში მისი საქმიანობის ადგილზე მივიდა ორი პიროვნება
(როგორც შემდგომ გაირკვა, აღნიშნული პიროვნებები იყვნენ
საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები) და შესთავაზეს მი-
ნის ბოთლების გაყიდვა, ვინაიდან იგი არ ახდენდა მინის ბოთ-
ლების რეალიზაციას, უარი განუცხადა, რის შემდეგაც დატო-
ვეს ტერიტორია.

გარკვეული პერიოდის შემდეგ შეიტყო, რომ მის მიმართ შე-
უდგენიათ სამართალდარღვევის №007396 ოქმი, რომლის შე-
საბამისადაც მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორე-
ბისას საკონტროლო-სალარო აპარატის წესების დარღვევის გა-
მო, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის 1-

ლი ნაწილის საფუძველზე, დაჯარიმდა 500 ლარით.

აღნიშნული სამართალდარღვევის ოქმი მოსარჩელემ გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2013 წლის 5 ივლისის №11057 ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, კერძოდ, ი/მ „დ. ბ-ე“ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმით დაკისრებული 500 ლარის ნაცვლად, ჯარიმის სახით განესაზღვრა 200 ლარი.

მოსარჩელის მტკიცებით, ზემოაღნიშნული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები უკანონოა, ვინაიდან იგი არ ახდენდა ბოთლების რეალიზაციას, იგი მხოლოდ ასაწყობებდა მათ, შესაბამისად, ამ დროს არ ჰქონდა ურთიერთობა მომხმარებელთან და არ ახდენდა რაიმე სახით ვინმესთან ფულად ანგარიშსწორებას, რის გამოც მას არ სჭირდებოდა სალარო აპარატი. ამასთან, სამართალდარღვევის ოქმის შედგენა არ მომხდარა ადგილზე.

სამართლებრივი: მოსარჩელემ მოთხოვნის დაკმაყოფილების სამართლებრივ საფუძველად მიუთითა ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე, მე-60¹, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე და საგადასახადო კოდექსის 269-ე, 271.4 და 281-ე მუხლებზე.

მოპასუხის – სსიპ შემოსავლების სამსახურის შესაგებელი:

ფაქტობრივი: მოპასუხეს შესაგებელში ფაქტობრივ გარემოებებზე მითითებული არ აქვს.

სამართლებრივი: მოპასუხის განმარტებით, სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემულია მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად და არ არსებობს მათი ბათილად ცნობის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველები.

მოპასუხის მითითებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 259-ე მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებულია იმ პირთა ჩამონათვალი, რომლებიც გათავისუფლებული არიან საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების ვალდებულებიდან. ი/მ „დ. ბ-ე“ არ არის აღნიშნულ პირთა კატეგორიაში. სამართალდარღვევის მომენტისთვის საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად – მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებლობა იწვევს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით. აღნიშნული დავა განიხილა შემოსავლების სამსახურმა და ი/მ „დ. ბ-ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; კერძოდ, საგადასახადო ორგანომ იხელმძღვანელა საგადასახადო კოდექსის 270-ე მუხლის მე-7 ნაწილით, შეუმცირა საგადასახადო სანქცია და განუსაზღვრა ჯა-

რიმა 200 ლარის ოდენობით.

საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება/სარეზოლუციო/:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 13 მაისის გადაწყვეტილებით ი/მ „დ. ბ-ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 28 თებერვლის საგადასახადო სამართალდარღვევის №007396 ოქმი და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 5 ივლისის №11057 ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა, საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლიდან ერთი თვის ვადაში ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა.

სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტები:

2012 წლის 28 თებერვალს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო პრევენციის დეპარტამენტის ოფიცრების მიერ ი/მ „დ. ბ-ის“ მიმართ მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის წესების დარღვევის გამო, შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი №007396, რომლითაც მენარმე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის საფუძველზე, დაჯარიმდა 500 ლარით.

ი/მ „დ. ბ-ემ“ 2012 წლის 28 თებერვლის საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2012 წლის 5 ივლისის ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, ი/მ „დ. ბ-ეს“ 2012 წლის 28 თებერვლის საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმით დაკისრებული 500 ლარის ნაცვლად, ჯარიმის სახით განესაზღვრა 200 ლარი.

სასამართლოს მიერ სადავოდ მიჩნეული ფაქტები:

სადავოა გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონიერების საკითხი.

სასამართლოს დასკვნები – საქალაქო სასამართლო სარჩელის განხილვის, საქმეში არსებული მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, სარჩელის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმების და საქმეში არსებულ მტკიცებულებათა სამართლებრივი შეფასების შედეგად მივიდა დასკვნამდე, რომ სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.

დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი შეფასება:

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით დამტკიცებული საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმეების საქმისწარმოების წესის მე-10 მუხლის 1-ლი პუნქტის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვის მიზანია გადასახადის გადამხდელის მიერ საქართველოს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტის გამოვლენა (მათ შორის: მომხმარებლებთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დარღვევა; საქართველოს ტერიტორიაზე ეროვნული ვალუტის გამოყენების წესების დარღვევის გამოვლენა; საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესის დარღვევის ფაქტის დადგენა და სხვ.) ამავე წესის მე-12 მუხლის 1-ლი პუნქტის თანახმად კი, საკონტროლო შესყიდვის განხორციელებისას შესაძლებელია პროცედურის განხორციელება შეწყდეს შეთავაზებით, თუ ამ ეტაპზე საქონლის/მომსახურების ფასი დადგენილია ან/და მოპოვებულია შესაბამისი მტკიცებულებები, ხოლო ამავე მუხლის მე-2 პუნქტის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად კი, საკონტროლო შესყიდვა შეიძლება დასრულდეს შეთავაზებით, თუ პროცედურის განხორციელებაზე უფლებამოსილი პირის თანდასწრებით განხორციელდა სხვა პირისათვის საქონლის/მომსახურების მიწოდება (ფასის დაფიქსირებით) და შესაძლებელია ამ ფაქტზე ოქმის შედგენა სათანადო ფორმით, რასაც მოცემულ შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონია.

საქალაქო სასამართლოს მითითებით, საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები ვალდებული იყვნენ, საგადასახადო სამართალდარღვევა გამოევილინათ არა საკონტროლო შესყიდვის შეთავაზებით, არამედ საკონტროლო შესყიდვა დაესრულებინათ და ამავე წესის მე-13 მუხლის დადგენილი წესის შესაბამისად შეედგინათ ოქმი საკონტროლო შესყიდვის შედეგების შესახებ, რომლის შენიშვნაშიც დამატებით უნდა მიეთითებინათ საკონტროლო შესყიდვისას გამოვლენილი ფაქტები და გარემოებები, რომლებსაც არსებითი მნიშვნელობა შეიძლება ჰქონ

ნოდა საქმესთან დაკავშირებით.

საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები ასევე ვალდებულნი არიან, საკონტროლო შესყიდვის განხორციელებისთანავე გადასახადის გადამხდელს წარუდგინონ თავისი პირადობის დამადასტურებელი (სამსახურებრივი) მოწმობა, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი საკონტროლო შესყიდვის ჩატარების შესახებ, კონკრეტულ შემთხვევაში კი, როგორც საქმის მასალებით დასტურდება, საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლებს არა თუ არ დაუცავთ აღნიშნული პროცედურა, არამედ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენის შესახებაც, არ მიუწოდებიათ ინფორმაცია მოსარჩელისათვის, რაც საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, საგადასახადო კოდექსის 271-ე მუხლის მე-6 ნაწილის საფუძველზე, არის პირის პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების საფუძველი.

საქალაქო სასამართლოს შეფასებით, საგადასახადო ორგანომ გადანყვეტილება მიიღო ისე, რომ არ უმსჯელია საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენის დროს კანონმდებლობით დადგენილი პროცედურების დარღვევებზე და არ გაუთვალისწინებია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 271-ე მუხლის მე-6 ნაწილის მოთხოვნები.

სამართლებრივი შეფასება /კვალიფიკაცია/:

საქალაქო სასამართლომ გადანყვეტილების გამოტანისას იხელმძღვანელა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2, 53-ე, მე-60¹, 96-ე მუხლებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე, 271.4, 271.6, 281.7 მუხლებით (სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქცია) და „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმეების საქმისწარმოების წესის შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით.

აპელანტი: სსიპ შემოსავლების სამსახური

მონინააღმდეგე მხარე: ი/მ „დ. ბ-ე“

აპელაციის საგანი და მოცულობა /ფარგლები/:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 13 მაისის გადანყვეტილების გაუქმება და ახალი გადანყვეტილებით მოსარჩელისათვის სარჩე-

ლის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

აპელაციის მოტივები:

ფაქტობრივი: აპელანტს ფაქტობრივ გარემოებებზე პრეტენზია მითითებული არ აქვს.

სამართლებრივი: აპელანტის მითითებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის მიხედვით განსაზღვრულია საგადასახადო ორგანოს უფლებები, ამ მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად საგადასახადო ორგანო ვალდებულია, ჩაატაროს საგადასახადო შემოწმება, უზრუნველყოს გადასახადის გადამხდელის მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების დაცვის კონტროლი და მათი დარღვევის შემთხვევაში შესაბამისი პირების მიმართ გაატაროს საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი პასუხისმგებლობის ზომები. ამავე კოდექსის 51-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ლ“ ქვეპუნქტის თანახმად კი საგადასახადო ორგანოს ეკისრება კონტროლი გაუწიოს გამოყენების წესების დაცვას.

საგადასახადო კოდექსის 259-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირებს უფლება აქვთ, სასამართლოს გადანყევტილების გარეშე, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით განახორციელონ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებაზე, საკონტროლო პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმის წარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე, რომლის მიხედვითაც ასევე დადგენილია საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი თანამშრომლების უფლება სხვადასხვა ღონისძიებების გამოყენებით მოახდინონ სამართალდარღვევის ფაქტების გამოვლენა. განსაზღვრულია, საკონტროლო შესყიდვის გატარების წესები, დადგენილია პროცედურა, რომელიც დაცულ იქნა საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლების მიერ, შესაბამისად, სასამართლოს მითითება, რომ დარღვეული იყო აღნიშნული ბრძანების მოთხოვნები, სამართლებრივ საფუძვლებს მოკლებულია.

ამასთან, საგადასახადო ორგანოში არსებული ინფორმაციის შესაბამისად, პირი დარეგისტრირებულია რეესტრში 08.02.1999 წელს გადასახდელის გადამხდელად, სამართალდარღვევის ოქმი შედგენილია 2012 წლის 28 თებერვალს, ხოლო სამართალდარღვევის ჩადენიდან დაახლოებით 5 თვის გასვლის

შემდეგ, კერძოდ კი 5.07.2012 წელს დაირეგისტრირა საკონტროლო-სალარო აპარატი (იხილეთ დანართი), რითაც დასტურდება, ი/მ „დ. ბ-ის“ მიერ სამენარმეო საქმიანობის საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე განხორციელების ფაქტი.

აპელანტის განმარტებით, თუ საქალაქო სასამართლო ზემოაღნიშნულ გარემოებას არ მიიჩნევდა დადგენილად, შეეძლო საკუთარი ინიციატივით საქმის არსებითი განხილვის დროს, დაეკითხა ოქმის შემდგენი პირები, ანუ პროცედურის განმანხორციელებელი პირები. მათი დაკითხვისა და განმარტების გარეშე გაურკვეველია, თუ როგორ მოხდა იმ კონკრეტული ფაქტების დადგენა, რომლებიც საფუძველი გახდა ი/მ „დ. ბ-ის“ სარჩელის დაკმაყოფილებისა.

პირი საქმიანობის დაწყებისთანავე ვალდებულია, დარეგისტრირდეს გადასახადის გადამხდელად და იქონიოს საკონტროლო-სალარო აპარატი, რაც დარღვეულ იქნა ამ კონკრეტულ შემთხვევაში, ვინაიდან ი/მ „დ. ბ-ემ“ საქმის არსებითი განხილვის დროს თავად განაცხადა, რომ ახდენდა ბოთლების დასაწყობებას შემდგომი რეალიზაციის მიზნით, შესაბამისად, მას ვალდებულება ჰქონდა, რომ გამოეყენებინა საკონტროლო-სალარო აპარატი, რაც მოცემულ შემთხვევაში არ განხორციელებულა.

აპელანტის განმარტებით, საგადასახადო ორგანომ საქმის ადმინისტრაციული წესით წარმოების დროს სრულყოფილად შეისწავლა საქმის გარემოებები და მიიღო კანონიერი გადაწყვეტილება, რის გამოც არ არსებობს გასაჩივრებული აქტების გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი.

სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება /სარეზოლუციო/:

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 9 ივლისის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 13 მაისის გადაწყვეტილება.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნების გაზიარების თაობაზე სასამართლოს მსჯელობა:

სააპელაციო სასამართლო დაეთანხმა და სრულად გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებები და დასკვნები საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით და მიუთითა, რომ აპელანტის მიერ სააპელაციო საჩივარში მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები არ ქმნიან სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და

394-ე მუხლების შემადგენლობას და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალურ-სამართლებრივ საფუძვლებს.

კასატორი: სსიპ შემოსავლების სამსახური

მონინალმდევე მხარე: ი/მ „დ. ბ-ე“

კასაციის საგანი და მოცულობა /ფარგლები/:

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 9 ივლისის განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასატორი საკასაციო საჩივარს ამყარებდა ძირითადად იმავე საფუძვლებზე, რაზეც მიუთითებდა სააპელაციო საჩივარში.

საკასაციო სასამართლოს მიერ საკასაციო საჩივრის დასაშვებობის პროცესუალური წანამძღვრები:

საკასაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქმე დასაშვებია ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34.3 მუხლის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საკასაციო საჩივრის დასაშვებობის საფუძვლის თაობაზე და იგი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად, როგორც აბსულუტური კასაცია.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის მოტივების საფუძვლიანობის, გასაჩივრებული განჩინების დასაბუთებულობა-კანონიერების შემოწმების და საქმის სასამართლო განხილვის შედეგად მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს, უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 9 ივლისის განჩინება, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო საჩივრის მოტივი – განსახილველ დავაში საგადასახადო საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე აქტებით განსაზღვრული საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვის განხორციელების პროცედურების, კერძოდ, მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესების დარღვევისათვის საგადასახადო მონიტორინგის მეშვეობით ქმედების კვალიფიკაციის კანონიერების საკითხი, რამაც საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით შექმნა აბსოლუტური კასაციის წანამძღვრები, არის საგულისხმო და განსაკუთრებული, რამაც მოცემულ საქმეს მია-

ნიჭა სამართლის განვითარებისა და ერთგვაროვანი სასამართლო პრაქტიკის ჩამოყალიბებისათვის მნიშვნელოვანი საქმის სტატუსი, კერძოდ, საკასაციო სასამართლოს მიერ სამართლებრივი შეფასება უნდა მიეცეს რამდენად კანონშესაბამისია შემოსავლების სამსახურის თანამშრომლების მიერ საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვის განხორციელება, რამდენად ხდება პროცედურების დაცვა, საქმის ფაქტობრივი გარემოებების გამოკვლევა, დადგენა, შემთხვევის სამართალდამრღვევად მიჩნევა და ადეკვატური სამართლებრივი კვალიფიკაციის მიცემა.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოცემულ საქმეზე ჩამოყალიბებული სამართლებრივი შეფასებები და სასამართლო დასკვნები სასარგებლო იქნება, როგორც საგადასახადო ორგანოების მოხელეებისათვის და საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირების (საგადასახადო კოდექსის 49.6 მუხლით საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით საქართველოს საგადასახადო ორგანოს კომპეტენციისთვის მიკუთვნებული საგადასახადო კონტროლის ცალკეული სახეები შესაძლებელია განახორციელოს სხვა პირმა) მმართველობითი საქმიანობისათვის, ასევე საგადასახადო სამართალურთიერთობათა მონაწილეთათვის, რამდენადაც ადმინისტრაციული სამართლის კერძო ნაწილი – საგადასახადო სამართალი აწესრიგებს გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას, განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადანყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს. ამდენად, საგადასახადო სამართლის აღნიშნული ინსტიტუტების სწორი გაგება-გამოყენება უშუალოდ განაპირობებს ადამიანთა ყოფას, საზოგადოებრივი წესრიგის ხარისხსა და კულტურას.

ამავდროულად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვის განხორციელებისას, რამდენადაც იგი წარმოადგენს უმნიშვნელოვანესი მმართველობითი ღონისძიების – საგადასახადო ადმინისტრირების ერთ-ერთ განსაკუთრებულ სახეს, საქმის გარემოებათა სწორი გამოკვლევა და კვალიფიკაცია უშუალო კავშირშია ადამიანის, როგორც მატერიალური, ასევე პროცედურული უფლე-

ბების უზრუნველყოფასთან, მმართველობის კანონიერებისა და კანონიერი ნდობის უფლების პრინციპების განხორციელებასთან.

ამდენად, საკასაციო სასამართლოს სამართლებრივი დასკვნა სახელმძღვანელო გახდება სახელმწიფოში არსებული ადმინისტრაციული ორგანოებისათვის და მათი პრაქტიკისათვის, ხოლო ადმინისტრაციულ სამართალურთიერთობებში შესაბამისი სასამართლო განმარტება ხელს შეუწყობს ადმინისტრაციულ საქმეთა განმხილველ სასამართლოებს ერთგვაროვანი სასამართლო პრაქტიკის ჩამოყალიბებაში.

საქმის მასალებით დადგენილია, რომ 2012 წლის 28 თებერვალს სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ ი/მ „დ. ბ-ე“ საგადასახადო სამართალდარღვევის №007396 ოქმის საფუძველზე, ი/მ „დ. ბ-ე“ დაჯარიმდა 500 ლარით, საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე მომხმარებელთან ფულადი ანგარიშსწორებისათვის.

აღნიშნული საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი ი/მ „დ. ბ-ემ“ გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2012 წლის 5 ივლისის ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, კერძოდ, ი/მ „დ. ბ-ეს“ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმით დაკისრებული 500 ლარის ნაცვლად, ჯარიმის სახით განისაზღვრა 200 ლარი.

სადავო სამართალურთიერთობა წარმოშობილია საგადასახადო სამართალდარღვევათა სფეროში, გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს შორის. საგადასახადო შემონმება განახორციელებს კერძო ინსპექტორებმა.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევასთან დაკავშირებული საქმეები საქართველოში მონესრიგებულია საგადასახადო კოდექსითა და „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით, რომლებიც განსაზღვრავენ საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევის, საგადასახადო ორგანოებისა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული უფლებამოსილი პირების მიერ კონტროლის განხორციელების (მიმდინარე კონ-

ტროლის, საგადასახადო შემონმების, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ჩამონერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების და სამართალდარღვევების საქმისწარმოების) პროცედურების, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელის მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის მე-6 ნაწილით გათვალისწინებული პირის დასკვნის შესაბამისად, საგადასახადო ანგარიშგების განხორციელების წესს, საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებსა და საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას.

„საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობათა ჩამონერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანების მე-9¹ მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი გადასახადის გამმხდელის ეკონომიკური საქმიანობის ადგილზე უფლებამოსილი პირის/პირების მიმავრებით განახორციელოს საგადასახადო მონიტორინგი, რომლის მიზანია გადასახადის გადამხდელის მიერ ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებული ძირითადი სახის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შექენის, გახარჯვის, დანაკარგების, აგრეთვე მზა პროდუქციის (სახეობების მიხედვით) მიწოდების დამოუკიდებელი რაოდენობრივი აღრიცხვა და ასეთი აღრიცხვის შესახებ მონაცემების მოპოვება ან/და დაბეგვრის ობიექტის ან მასთან დაკავშირებული ინფორმაციის დაფარვის/დამალვის შესაძლო რისკების გამოვლენა. ამავე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის მე-6 ნაწილის შესაბამისად, შემოსავლების სამსახურთან გაფორმებული ხელშეკრულების საფუძველზე, საგადასახადო მონიტორინგი შეიძლება განახორციელოს სხვა პირმა.

საკაცაციო სასამართლოს განმარტებით, სწორედ საგადასახადო კონტროლის განხორციელების სახეა საკონტროლო შესყიდვა, რომლის ერთ-ერთი მიზანია გადასახადის გადამხდელის მიერ „საქართველოს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტის გამოვლენა (მათ შორის: მომხმარებლებთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენე-

ბის წესების დარღვევა; საქართველოს ტერიტორიაზე ეროვნული ვალუტის გამოყენების წესების დარღვევის გამოვლენა; საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესის დარღვევის ფაქტის დადგენა და სხვ.) /საგადასახადო კოდექსის 258-ე მუხლი, „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობათა ჩამოწმების, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანების მე-10 მუხლის 1-ლი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტი/.

აღნიშნული ნორმატიული დანაწესებიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს შეფასებით, საგადასახადო ორგანო გადამხდელის მიერ მიღებული შემოსავლების რეალური მოცულობის დადგენის მიზნით ახდენს საკონტროლო შესყიდვას ან საკონტროლო შესყიდვის შეთავაზებას.

განსახილველ შემთხვევაში, საქმეში არსებული საგადასახადო სამართალდარღვევის №007396 ოქმით დასტურდება, რომ სამართალდარღვევის გამოვლენა მოხდა საკონტროლო შესყიდვის შეთავაზებით.

საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, კანონმდებლობით ასევე მოწესრიგებულია ის წესები და პირობები, თუ რა შემთხვევებში არის შესაძლებელი საკონტროლო შესყიდვის პროცედურის განხორციელების შეწყვეტა საკონტროლო შესყიდვის შეთავაზების გზით, კერძოდ, ამგვარი მოქმედება განსაზღვრულია „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობათა ჩამოწმების, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანების მე-12 მუხლით, რომლის 1-ლი პუნქტის შესაბამისად, „საკონტროლო შესყიდვის განხორციელებისას შესაძლებელია, პროცედურის განხორციელება შეწყდეს შეთავაზებით, თუ ამ ეტაპზე საქონლის/მომსახურების ფასი დადგენილია ან/და მოპოვებულია შესაბამისი მტკიცებულებები, ხოლო მე-2 მუხლის თანახმად, „საკონტროლო შესყიდვა შეიძლება დასრულდეს შეთავაზებით, თუ:

- ა) მიღებულია ბე (ავანსი);
- ბ) გამოწერილია ანგარიში, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა ან სასაქონლო ზედნადები;
- გ) გაფორმებულია ხელშეკრულება ან სხვა დოკუმენტი საქონლის განვადებით, ნასყიდობით ან სხვა სახით გასხვისების შესახებ;
- დ) პროცედურის განხორციელებაზე უფლებამოსილი პირის თანდასწრებით განხორციელდა სხვა პირისათვის საქონლის/მომსახურების მიწოდება (ფასის დაფიქსირებით) და შესაძლებელია ამ ფაქტზე ოქმის შედგენა სათანადო ფორმით“.

კონკრეტულ შემთხვევაში, კი როგორც საქმის მასალებით დასტურდება, რომ არც ერთ ზემოაღნიშნულ შემთხვევას ადგილი არ ჰქონია. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს შეფასებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა ხელახალი განხილვისას უნდა იმსჯელოს საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლებს სამართალდარღვევა უნდა გამოეკლინათ საკონტროლო შესყიდვის შეთავაზებით, თუ საკონტროლო შესყიდვის დასრულებით.

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

ამავე კოდექსის 281.3 მუხლის შესაბამისად, მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოუყენებლობა იწვევს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას 500 ლარით (2012 წელს მოქმედი რედაქციით).

საგადასახადო კოდექსის 49.6 მუხლით საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით საქართველოს საგადასახადო ორგანოს კომპეტენციისათვის მიკუთვნებული საგადასახადო კონტროლის ცალკეული სახეები შესაძლებელია განხორციელოს სხვა პირმა. ამავე კოდექსის 271.2 მუხლის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენისას საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ან ზემოაღნიშნულ მუხლში მითითებული პირი ადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს. ამავე მუხლის მე-4 პუნქტის შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენაზე უფლებამოსილი პირი სამართალდარღვევის ადგილზე განიხილავს საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეს და სამართალდამრღვევ პირს

ადგილზევე უფარდებს საგადასახადო სანქციას. ამ შემთხვევაში პირს შესაბამისი პასუხისმგებლობა დაეკისრება საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის საფუძველზე, რომელიც ითვლება საგადასახადო მოთხოვნად, ხოლო მე-6 პუნქტის შესაბამისად, კი თუ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმში არ არის ასახული საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრული რომელიმე მონაცემი ან საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, შედგენილია კანონის დარღვევით, შესაბამისი ორგანოს ხელმძღვანელი ან დავის განმხილველი ორგანო იღებს გადაწყვეტილებას პირის საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების შესახებ.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 271-ე მუხლის დანაწესებიდან და თავად სამართალდარღვევის ოქმის, როგორც იურიდიული დოკუმენტის მნიშვნელობიდან გამომდინარეობს, რომ მისი შედგენა აუცილებელია სწორედ სამართალდარღვევის ადგილზე. სამართალდარღვევის ოქმით ფიქსირდება სამართალდარღვევის ფაქტი, გარემოებები, მონაწილე პირები და იმავდროულად იგი წარმოადგენს ერთ-ერთ და სარწმუნო მტკიცებულებას სამართალდარღვევის მოცემულ დროსა და ადგილას, მოცემულ ვითარებაში გამოვლენისა და ამ ფაქტის მონაწილე პირების შესახებ. ამდენად, ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ოქმის არა სამართალდარღვევის გამოვლენის ადგილზე შედგენა წარმოადგენს პროცედურის არსებით დარღვევას.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ ი/მ „დ. ბ-ის“ საჩივრის განხილვისას, მართალია, მოხდა შეფარდებული სანქციის შემცირება და ჯარიმა განესაზღვრა 200 ლარის ოდენობით, მაგრამ ადმინისტრაციულმა ორგანომ საკითხის ხელახალი განხილვისას უნდა შეისწავლოს საერთოდ იყო თუ არა ი/მ „დ. ბ-ე“ სამართალდამრღვევი, ადმინისტრაციულმა ორგანომ საკითხის ხელახალი განხილვისას სარწმუნოდ უნდა გამოიკვლიოს საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელს საკონტროლო შესყიდვის შეთავაზების გზით უნდა დაესრულებინა თუ არა საკონტროლო შესყიდვის პროცედურა, სახეზე იყო თუ არა „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობათა ჩამონერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანების მე-12 მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული რომელიმე შემთხვევა, კერძოდ, „დ“ ქვეპუნქტი, ადმინისტრაციულმა ორგანომ ხელახალი განხილვისას უნდა გამოიკვლიოს ნამდვილად ენეოდა თუ არა მოსარჩელე ბოთლების რეალიზაციას, თუ ახდენდა მხოლოდ მის დასაწყობებას, როგორც ამას თავად აღნიშნავს. საქმის მასალებით დასტურდება, რომ კერძო ინსპექტორებს არ შეუწყვიდათ ბოთლები, მხოლოდ ის ფაქტი, რომ მათ მოითხოვეს ბოთლების შესყიდვა, ვერ გახდება პირის სამართალდამრღვევად მიჩნევის საფუძველი, საგადასახადო ორგანომ უნდა გამოიკვლიოს, ხომ არ იყო სახეზე მე-12 მუხლის მე-2 ნაწილი „დ“ ქვეპუნქტით დადგენილი შემთხვევა, კერძოდ, საგადასახადო ორგანოს მოხელეების, (ვიდრე ისინი განახორციელებდნენ საკონტროლო შესყიდვას) თანდასწრებით შეიძინა თუ არა სხვა პირმა საქონელი, ხოლო მოსარჩელემ მიჰყიდა საქონელი სალარო აპარატის გამოყენების გარეშე. საგადასახადო ორგანომ უტყუარად უნდა დაადგინოს საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტი.

შემოსავლების სამსახურს საჩივრის განხილვისას, არ გამოუკვლევია ის გარემოება, მართლაც ჰქონდა თუ არა ადგილი სამართალდარღვევის ოქმის სხვა ადგილას შედგენას, როგორც ამას ამტკიცებს მოსარჩელე.

ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96.1 მუხლის თანახმად, ცალსახად არის განსაზღვრული ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულება, ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეფერების საფუძველზე, ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, დაუშვებელია ადმინისტრაციული აქტის გამოცემას საფუძვლად დაედოს ისეთი გარემოება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის გამოვლენა და დამრღვევის დასჯა ემსახურება მმართველობის კანონიერებას, საჯარო წესრიგს, ხოლო პროცედურული მოქმედებების ჩატარების ვალდებულება – კერძო ინტერესის – ადამიანის უფლების მაქსიმალური დაცვის უზრუნველყოფას. ასეთის იგნორირების პირობებში ირღვევა ადმინისტრაციული სამართლის ასევე უმნიშვნელოვანესი ინსტიტუტი – კერძო და საჯარო ინტერესების პროპორციულობის პრინციპი.

საკასაციო სასამართლოს მსჯელობის საგანს სარჩელის

ფარგლებიდან გამომდინარე, არ წარმოადგენს საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელების ფუნქციის სხვა პირზე დელეგირების საკანონმდებლო დანაწესის რაციონალურობისა და მიზანშეწონილობის სამართლებრივი შეფასება, თუმცა მიაჩნია, რომ სამართლებრივი შეფასება აუცილებლად უნდა მიეცეს კერძო ინსპექტორის, როგორც დელეგირებული სუბიექტის მიერ საჯარო უფლებამოსილების განხორციელების ხარისხს, კვალიფიკაციას და კანონთან შესაბამისობას.

საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, სსიპ შემოსავლების სამსახური კანონმდებლობის საფუძველზე ახორციელებს საჯარო უფლებამოსილებას, რა დროსაც საქართველოს კანონმდებლობით გარანტირებული პირის უფლებები წარმოშობს საჯარო ფუნქციის განმახორციელებელი პირების საჯარო ვალდებულებას – სრულად უზრუნველყონ პირის უფლებების რეალიზაციისათვის ხელშემწყობი პირობების შექმნა. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ შემოსავლების სამსახურის დელეგირებული ფუნქციის განმახორციელებელი კერძო საგადასახადო ინსპექტორების მიმართ სრულად უნდა გავრცელდეს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2010 წლის 9 თებერვლის განჩინებაში ჩამოყალიბებული შეფასებები და დასკვნები (ადმინისტრაციულ საქმეზე №ბს-1250-1194(კ-09) მპს „...“ სარჩელისა გამო მოპასუხის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის მიმართ), რომელიც ეხება საჯარო მოსამსახურეთა ქცევის სტანდარტის დადგენას, კერძოდ, სასამართლომ მითითებულ საქმეზე დაადგინა: „სწორედ საჯარო სამსახურის სისტემის და ყოველი საჯარო მოსამსახურის როლის ჯეროვანი გაცნობიერება დაედო საფუძვლად ამ სფეროში საერთაშორისო სტანდარტების ჩამოყალიბებას და ზრუნვას მათი დამკვიდრებისთვის. ასე მაგალითად, 1979 წლის 17 დეკემბრის გაერთიანებული ერების ორგანიზაციის გენერალური ასამბლეის მიერ მიღებულ იქნა მართლწესრიგის დამცველ თანამდებობის პირთა ქცევის კოდექსი, რომლის 1-ლი მუხლის თანახმად, მართლწესრიგის დამცველ თანამდებობის პირნი მუდმივად ასრულებენ კანონით მათზე დაკისრებულ მოვალეობებს, ემსახურებიან საზოგადოებას და ყველა პირს იცავენ უკანონო ქმედებისგან მათი პროფესიისათვის საჭირო პასუხისმგებლობის მაღალი დონით. მე-2 მუხლის თანახმად, მართლწესრიგის დამცველი თანამდებობის პირნი თავიანთი მოვალეობის შესრულებისას პატივს სცემენ და იცავენ ადამიანურ ღირსებას, ადამიანის უფლებებს ყველა პირის მიმართ. მე-8

მუხლის თანახმად კი, მართლწესრიგის დამცველი თანამდებობის პირნი პატივს სცემენ კანონს და მოცემულ კოდექსს იყენებენ ხელთ არსებულ საშუალებებს და ყოველმხრივ აღკვეთენ და ენინააღმდეგებიან მათ დარღვევას.

ადამიანის უფლებები, რომლის დაცვის ვალდებულებაც გააჩნია საჯარო მოხელეს თავიანთი მოვალეობის შესრულებისას დადგენილია და დაცულია ეროვნული და საერთაშორისო სამართლით. შესაბამის საერთაშორისო დოკუმენტებს განეკუთვნება ადამიანის უფლებათა საყოველთაო დეკლარაცია, საერთაშორისო პაქტი სამოქალაქო და პოლიტიკური უფლებების შესახებ და ა.შ. აუცილებელია, დაცული იყოს წონასწორობა ერთი მხრივ, იმ დანესებულების შინაგანი დისციპლინის დაცვის აუცილებლობისათვის, რომელზეც დამოკიდებულია საზოგადოება და მეორე მხრივ, ადამიანის ძირითადი უფლებების დარღვევასთან ბრძოლის აუცილებლობისათვის. საზოგადოებისადმი სამსახური მოიცავს საზოგადოების იმ წევრებისათვის სამსახურისა და დახმარების განევას, რომელნიც პირადი, ეკონომიკური, სოციალური ან სხვა განსაკუთრებული ხასიათის მიზეზებით საჭიროებენ დაუყოვნებლივ დახმარებას.

ადმინისტრაციული სამართლის კანონმდებლობის მიზანი სწორედ იმგვარი ნორმატიული სტანდარტების შექმნაა, რომელიც უზრუნველყოფს ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ ადამიანის უფლებებისა და თავისუფლებების, საჯარო ინტერესებისა და კანონის უზენაესობის დაცვას /ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 1.2. მუხლი/.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საჯარო სამსახურს, მიუხედავად ერთიანი სისტემური ბუნებისა, ფუნქციური მრავალფეროვნება ახასიათებს. იქნება ეს – მართლწესრიგის დაცვის, საბაჟო-საგადასახადო სისტემის, სამხედრო სამსახურის, თუ თვითმმართველობის სფერო, ყოველ მათგანს განსხვავებული სპეციფიკა გააჩნია, თუმცა საერთო აქვთ მიზანი და ამოცანა – ზრუნვა საზოგადოების ინტერესების საკეთილდღეოდ“.

საკასაციო სასამართლოს მითითებით, როგორც შემოსავლების სამსახურის №11057 ბრძანებიდან ირკვევა, ი/მ „დ. ბ-ის“ ობიექტზე იმყოფებოდნენ კერძო საგადასახადო ინსპექტორები, კერძო საგადასახადო ინსპექტორების მიერ განხორციელებული მოქმედების პასუხისმგებლობის საკითხის შეფასებისას საკასაციო სასამართლო ეყრდნობა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2013 წლის 5 თებერვლის გადაწყვეტილებაში ჩამოყალიბებულ შეფასებებსა და დასკვნებს (ადმინისტრაციულ საქმეზე საქმე №ბს-695-681(კ-12) ი/მ „ნ. ბ-ის“ სარჩელისა გამო

მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ) კერძოდ: „საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ ხელახლა უნდა ჩაატაროს ადმინისტრაციული წარმოება და გამოიკვლიოს კერძო საგადასახადო ინსპექტორმა რატომ არ შეადგინა სამართალდარღვევის ადგილზე ოქმი, რა ხელისშემშლელი ფაქტორები არსებობდა და რატომ არ იქნა მითითებული აღნიშნულის თაობაზე ოქმში, რამდენად არის კერძო საგადასახადო ინსპექტორის ინსტიტუტის /თითოეული პერსონა/ აღჭურვილი იმ უნარ-ჩვევებით, რაც აუცილებელია საჯარო ფუნქციის კანონშესაბამისი და კვალიფიციური განხორციელებისათვის.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ დელეგირებული ფუნქციის განმხორციელებელი პირის მოქმედებაზე პასუხისმგებელია სახელმწიფო, რომ ამგვარი სერვისის განხორციელება განსაკუთრებული და სისტემური ზედამხედველობის, მონიტორინგის საგანი უნდა იყოს, რამდენადაც საჯარო ფუნქციის შესრულების კანონიერი და კვალიფიციური ხასიათი განაპირობებს საგადასახადო ორგანოებისადმი ნდობას, მის ავტორიტეტს, ამავდროულად გადასახადების გადამხდელთა კანონით დაცული ინტერესი – საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვა და კონტროლი განხორციელდეს კანონით ზუსტად განსაზღვრული წესით და ფარგლებში, არის პატივსაღები, დაცვის ღირსი და საგადასახადო სამსახურებმა ყველა გონივრული ზომა უნდა მიიღონ საგადასახადო კონტროლის კეთილსინდისიერი და კანონიერი განხორციელებისათვის“.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ სასამართლოს უფლებამოსილება სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნოს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული ადმინისტრაციული აქტი, განსაზღვრულია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით, კერძოდ, აღნიშნული ნორმის თანახმად, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, რაც მოცემულ შემთხვევაში სახეზეა, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნოს იგი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი. სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისათვის არსებობს მხარის გადაუდებელი კანონიერი

ინტერესი – მოცემულ შემთხვევაში სადავო – ადამიანის უფლების მაქსიმალური დაცვის უზრუნველყოფა.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4. მუხლით მინიჭებულ უფლებამოსილებას სასამართლო იყენებს იმ ვითარებაში, როცა სასამართლო წესით ვერ ხერხდება ფაქტობრივი გარემოებების დადგენა და შეფასება. შესაბამისად, შეუძლებელი ხდება სადავო ადმინისტრაციული აქტის მატერიალური კანონიერების შეფასება.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ქვემდგომი ინსტანციის სასამართლოებმა სწორად გამოიყენეს დავის გადაწყვეტისას ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4. მუხლი, რამდენადაც ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოიწვია საქმის გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, ასევე არსებითად არის დარღვეული მისი მომზადების კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები, რაც ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლის მიხედვით დავის გადაუწყვეტლად, აქტის ბათილად ცნობის საფუძველს წარმოადგენს.

რაც შეეხება, კასატორის მოსაზრებას, სახელმწიფო ბაჟის გადახდის დაკისრებასთან მიმართებაში, აღნიშნულზე საკასაციო სასამართლო სსსკ-ის 53.1. მუხლის საფუძველზე განმარტავს, რომ იმ მხარის მიერ გაღებული ხარჯების გადახდა, რომლის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადაწყვეტილება, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე გათავისუფლებული იყოს სახელმწიფო ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან.

ამავე კოდექსის 55.1 მუხლის თანახმად, სასამართლოს მიერ საქმის განხილვასთან დაკავშირებით განეული ხარჯები და სახელმწიფო ბაჟი დაეკისრება მოპასუხეს ბიუჯეტის შემოსავლის სასარგებლოდ, მოთხოვნათა იმ ნაწილის პროპორციულად, რომელიც დაკმაყოფილებულია. სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 37.1. მუხლის თანახმად კი, პროცესის ხარჯებს შეადგენს სასამართლო ხარჯები და სასამართლოს გარეშე ხარჯები. ამავე ნორმის მე-2 ნაწილის თანახმად, სასამართლო ხარჯებს შეადგენს სახელმწიფო ბაჟი და საქმის განხილვასთან დაკავშირებული ხარჯები. ამდენად, ამ ნაწილშიც დაუსაბუთებელია იურიდიული თვალსაზრისით და არ ექვემდებარება გაზიარებას.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ კანონიერად და ობიექტურად გადაწყვიტეს დავა, შესაბამისად, არ არსებობს საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილების და სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვე-

ტილების გაუქმების სამართლებრივი წინაპირობები.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა რა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1.2, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-ე მუხლებით და

და ა დ ბ ი ნ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 9 ივლისის განჩინება;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

**დაჯარიმება სალარო აპარატის
გამოუყენებლობის გამო**

განჩინება

№ბს-421-410(კ-13)

25 თებერვალი, 2014 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: ნ. წკეპლაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
მ. ვაჩაძე,
პ. სილაგაძე

დავის საგანი: ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

მოსარჩელე: ი/მ „ლ. ც-ა“

მოპასუხე: სსიპ შემოსავლების სამსახური

სარჩელის სახე: საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლის საფუძველზე ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა.

სარჩელის საგანი:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 5 ოქტომბრის №005-180 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა;

2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 19 დეკემბრის №7952 ბრძანების ბათილად ცნობა.

3. თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2010 წლის 4 აგვისტოს ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ №14/04/-23678 ბრძანების ბათილად ცნობა.

სარჩელის საფუძველი:

ფაქტობრივი: მოსარჩელის მითითებით, 2006 წლის 29 ივნისს დარეგისტრირდა ინდივიდუალურ მენარმედ თბილისის საგადასახადო ინსპექციაში (საიდენტიფიკაციო კოდი – ...) და ეწეოდა სამეწარმეო საქმიანობას, კერძოდ, ქ. თბილისში, ... ქ. № 48-ში გახსნილი ჰქონდა მეორადი საქონლის მაღაზია.

მოსარჩელის მითითებით, 2007 წლის 14 სექტემბერს დილით აღნიშნული მაღაზია გახსნა, ისე რომ არ გაუკეთებია წარწერა „ღია“ და მაღაზიაში დატოვა მეგობარი ნ. კ-ე. როდესაც დაბრუნდა, მას მაღაზიაში დახვდა ორი პიროვნება, რომლებიც იყვნენ საგადასახადო ინსპექციის თანამშრომლები და მის მიმართ ადგენდნენ სამართალდარღვევის ოქმს, სალარო-აპარატის გაუმართაობის თაობაზე, რაზედაც გაუწია წინააღმდეგობა, ვინაიდან საკონტროლო-სალარო აპარატზე არანაირი დარღვევა არ ჰქონია, ხოლო ის ფაქტი, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატი არ იყო მუშა მდგომარეობაში, გამონვეული იყო იმ გარემოებით, რომ წინა დღეს როდესაც მუშაობა დაამთავრა, გათავდა ჩეკის ლენტიც და ლენტის ჩაყენება მეორე დღისთვის გადადო. მისი მხრიდან რაიმე სახის დარღვევას ადგილი არ ჰქონია. აღნიშნულის დასადასტურებლად, ოქმის შემდგენ პირებს აჩვენა წინა დღის სალაროს დახურვის ჩეკი და ასევე ახალი ლენტი, რომლის ჩადებასაც იმ დილით აპირებდა. მიუხედავად აღნიშნულისა, საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლებმა შეადგინეს საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი №315982, რომელსაც ხელი არ მოაწერა და მიაწერა შენიშვნა, რაც იყო რეალურად. საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლებმა მას ძალით გადასცეს აღნიშნული სამართალდარღვევის ოქმი, რომელიც მეორე დღეს დაკარგა საფულესთან ერთად.

2007 წლის 9 ნოემბერს ოქმი გაასაჩივრა საგადასახადო ინსპექციაში, სადაც მას განუმარტეს, რომ საჩივრის თაობაზე წერილობით პასუხს მიიღებდა ფოსტის მეშვეობით, მაგრამ პასუხი თუ რა რეაგირება მოჰყვა მის საჩივარს, არ მიუღია. მოსარჩე-

ლის განმარტებით, მან ჩათვალა, რომ მის მიმართ გამოტანილი ჯარიმა იყო გაუქმებული. რეალურად ჯარიმის არსებობის შესახებ მისთვის ცნობილი გახდა მხოლოდ 2010 წელს, როდესაც მალაზიის დახურვის მიზნით მივიდა საგადასახადო ორგანოში და იქ შეიტყო, რომ მას როგორც გადასახადის გადამხდელს ერიცხებოდა საგადასახადო დავალიანება 500 ლარის ოდენობით და ამასთან, საგადასახადო ორგანოს 2010 წლის 4 აგვისტოს №14/04-23678 ბრძანების საფუძველზე დაყადაღებული იყო მისი მეუღლის ქონება.

მოსარჩელემ 2012 წლის 27 დეკემბერს საჩივრით მიმართა შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 5 ოქტომბრის №005-180 საგადასახადო მოთხოვნისა და 2010 წლის 4 აგვისტოს №14/04-23678 ბრძანების ქონებაზე ყადაღის დადების თაობაზე, ბათილად ცნობა.

შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 31 იანვრის №3403 ბრძანებით 2012 წლის 27 დეკემბრის საჩივარი 2007 წლის 5 ოქტომბრის №005-180 საგადასახადო მოთხოვნით გათვალისწინებული ჯარიმის გაუქმების მოთხოვნის ნაწილში დარჩა განუხილველი, იმ მოტივით, რომ შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 19 დეკემბრის №7951 ბრძანებით ლ. ც-ას უარი ეთქვა საჩივრის დაკმაყოფილებაზე; ხოლო მოთხოვნა 2010 წლის 4 აგვისტოს ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ №14/04-23678 ბრძანების გაუქმების ნაწილში არ დაკმაყოფილდა დაუსაბუთებლობის გამო.

მოსარჩელის განმარტებით, მას 2007 წლის 5 ოქტომბრის №005-180 საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმების თაობაზე შემოსავლების სამსახურის მიერ მიღებული გადანყვეტილება არ ჩაბარებია, რითაც დაირღვა, როგორც ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის, ასევე საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნები.

სამართლებრივი: მოსარჩელემ მოთხოვნის სამართლებრივ საფუძველად მიუთითა ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 1.2, მე-4, მე-5, მე-7 და მე-60¹, 77-ე, 83.1, 95-ე და 96-ე 97-100-ე საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-2, მე-3, მე-4 მე-9 მე-12, მე-14, მე-15, 17.1 და 26-ე და საგადასახადო კოდექსის 45-ე, 46-ე, 48-ე, 50-ე და 51.1-ის „გ“ და 52.1 მუხლები.

მოპასუხის – სსიპ შემოსავლების სამსახურის შესაგებელი:

ფაქტობრივი: შემოსავლების სამსახურმა სარჩელი არ ცნო და მიუთითა, რომ 2007 წლის 5 ოქტომბრის №005-180 „საგადა-

სახადო მოთხოვნა“ 2007 წლის 9 ნოემბერს შემოსავლების სამსახურში გაასაჩივრა ი/მ „ლ. ც-ამ“, რომლის 2007 წლის 19 დეკემბრის №7951 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს განმარტებით, საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ზ“ ქვეპუნტის თანახმად, ვინაიდან შემოსავლების სამსახურს 2007 წლის 5 ოქტომბრის №005-180 საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმების თაობაზე ერთხელ უკვე მიღებული ჰქონდა შემოსავლების სამსახურს გადაწყვეტილება იგი უფლებამოსილი იყო, არ განეხილა ამ ნაწილში ხელმეორედ წარდგენილი საჩივარი.

მოწინააღმდეგე მხარის მითითებით, 2010 წლის 4 აგვისტოს „ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ“ №14/04-23678 ბრძანების ი/მ „ლ. ც-ასთვის“ ჩაბარების დამადასტურებელი დოკუმენტი არ იძებნება.

სამართლებრივი: მოწინააღმდეგე მხარემ სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის საფუძველად მიუთითა საგადასახადო კოდექსის (2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი რედაქციის) 87-ე, 157-ე მუხლებზე და განმარტა, რომ ი/მ „ლ. ც-ას“ მიმართ 2010 წლის 4 აგვისტოს „ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ“ №14/04-23678 ბრძანება გამოცემულია კანონმდებლობის სრული დაცვით და არ არსებობს მისი გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი.

საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება/სარეზოლუციო/:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 1 აპრილის გადაწყვეტილებით ი/მ „ლ. ც-ას“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 5 ოქტომბრის №005-180 საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 19 დეკემბრის №7952 ბრძანება, თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2010 წლის 4 აგვისტოს ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ №14/04/-23678 ბრძანება და მოპასუხეს დაევალა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლიდან ერთი თვის ვადაში ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა.

სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტები:

2007 წლის 14 სექტემბერს, ი/მ „ლ. ც-ას“ მიმართ შედგა სა-

გადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი №315982, ხოლო 2007 წლის 5 ოქტომბერს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 5 ოქტომბრის №005-180 საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე ი/მ „ლ. ც-ა“ დაჯარიმდა 500 ლარით.

2007 წლის 9 ნოემბერს ზემოაღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნა ი/მ „ლ. ც-ამ“ გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციაში.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 19 დეკემბრის №7952 ბრძანებით ი/მ „ლ. ც-ას“ 2007 წლის 9 ნოემბრის საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2010 წლის 4 აგვისტოს ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ №14/04/-23678 ბრძანებით ყადაღა დაედო ი/მ „ლ. ც-ას“ ქონებას მდებარე: ქ. თბილისი, ... რაიონი, ... ქუჩა №8.

2010 წლის 26 ოქტომბრის შედარების აქტის თანახმად, 2010 წლის 2 იანვრიდან 2010 წლის 26 ოქტომბრამდე პერიოდში ი/მ „ლ. ც-ას“ ერიცხება დავალიანება 500 ლარის ოდენობით (გადასახადის დასახელება – სალარო აპარატი).

შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 31 იანვრის №3403 ბრძანებით ლ. ც-ას 2012 წლის 27 დეკემბრის საჩივარი 2007 წლის 5 ოქტომბრის №005-180 საგადასახადო მოთხოვნით გათვალისწინებული ჯარიმის გაუქმების მოთხოვნის ნაწილში დარჩა განუხილველი იმ მოტივით, რომ შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 19 დეკემბრის №7951 ბრძანებით ლ. ც-ას უარი ეთქვა საჩივრის დაკმაყოფილებაზე; ხოლო ლ. ც-ას მოთხოვნა 2010 წლის 4 აგვისტოს ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ №14/04-23678 ბრძანების გაუქმების ნაწილში არ დაკმაყოფილდა დაუსაბუთებლობის გამო.

სასამართლოს მიერ სადავოდ მიჩნეული ფაქტები:

სადავოა გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონიერება.

სასამართლოს დასკვნები – საქალაქო სასამართლომ სარჩელი დააკმაყოფილა ნაწილობრივ.

დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი შეფასება:

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, შემოსავლების სამსახური წარმოადგენს საკონტროლო-სალარო აპარატების მი-

ლებასა და გამოყენებაზე კონტროლის განმხორციელებელ ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელიც საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესის დარღვევის შემთხვევაში უფლებამოსილია შეადგინოს ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ოქმი.

ამასთან, სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსით 123-ე მუხლით რეგლამენტირებულია საგადასახადო სამართალდარღვევისა და პასუხისმგებლობის საკითხი, აღნიშნული მუხლის პირველი ნაწილით საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება გადასახადის გადამხდელის/ საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. ამავე კოდექსის 126-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო სანქცია არის პასუხისმგებლობის ზომა ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის.

ამავე პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, მომხმარებლებთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენებლობა იწვევს დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით.

საქალაქო სასამართლოს მითითებით, საქმეში არსებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის საგადასახადო სამართალდარღვევათა ოქმისა და მის საფუძველზე შედგენილი 2007 წლის 5 ოქტომბრის №005-180 საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, მოსარჩელე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე დაჯარიმდა 500 ლარით. რაც მოსარჩელემ 2007 წლის 9 ნოემბერს, გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციაში, სადაც განუმარტეს, რომ საჩივრის თაობაზე წერილობით პასუხს მიიღებდა ფოსტის მეშვეობით, მაგრამ პასუხი, თუ რა რეაგირება მოჰყვა მის საჩივარს, არ მიუღია. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 19 დეკემბრის №7952 ბრძანების თაობაზე, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა ი/მ „ლ. ც-ას“ 2007 წლის 9 ნოემბრის საჩივარი და ის, რომ მას ერიცხებოდა საგადასახადო დავალიანება 500 ლარის ოდენობით, ასევე შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2010 წლის 4 აგვისტოს №14/04/-23678 ბრძანების – ქონებაზე (ს/ნ ...; იურიდიული მისამართი: ქ. თბილისი, ... რაიონი, ... ქ. №8) ქონებას (მატერიალურ ან/და არამატერიალურ აქტივებს) ყადაღის დადების თაობაზე მან შე-

იტყო მხოლოდ 2010 წელს, როდესაც მაღაზიის დახურვის მიზნით მივიდა საგადასახადო ორგანოში.

საქალაქო სასამართლოს მითითებით, თბილისის საგადასახადო ინსპექციის თანამშრომლებმა სამართალდარღვევის ოქმის შედგენის საფუძველად მიუთითეს ის გარემოება, რომ გადასახადის გადამხდელის საკონტროლო-სალარო აპარატი იყო გაუმართავ მდგომარეობაში (არ ჰქონდა ლენტა), რის გამოც ადგილი ჰქონდა საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებულ დარღვევას (მომხმარებლებთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოუყენებლობას), ამასთან, ლ. ც-ას მიერ წარდგენილი საჩივრის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 19 დეკემბრის №7952 ბრძანებაში ი/მ „ლ. ც-ას“ დაჯარიმების საფუძველად მითითებულია მაღაზიაში ნაღდი ფულით ანგარიშსწორება საკონტროლო სალარო აპარატის გამოყენების გარეშე, რაც არის საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის 1-ლი ნაწილით გათვალისწინებული შემადგენლობა და აღნიშნული ნორმით დაჯარიმების საფუძველი. ამდენად, სამართალდარღვევის ოქმში და ბრძანებაში დაფიქსირებულია დარღვევის სხვადასხვა სახე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 45-ე მუხლის (სადავო პერიოდში მოქმედი კოდექსი) დანაწესიდან გამომდინარე, საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, კანონმდებლობა იმპერატიულად ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელისათვის საგადასახადო სამართალდარღვევის თაობაზე შედგენილი ნებისმიერი დოკუმენტის მხარისათვის კანონით დადგენილი წესით გაცნობის (გაგზავნა/გადაცემა) სავალდებულოობას. კონკრეტულ შემთხვევაში, საქმის მასალებში არ მოიპოვება ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის – შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 19 დეკემბრის №7952 ბრძანების ადრესატისათვის – ი/მ „ლ. ც-ასათვის“ კანონით დადგენილი წესით გაცნობის (ფოსტის მეშვეობით გაგზავნის, ან გადაცემის) დამადასტურებელი მტკიცებულება. მან მხოლოდ სასამართლოში მისი სარჩელის განხილვისას, ადმინისტრაციული ორგანოს – სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ წარმოების მასალების წარმოდგენის შემდეგ შეძლო მისი გაცნობა.

საქალაქო სასამართლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (სადავო აქტის, კერძოდ, ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ ბრძანების გამოცემის დროისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსი) 87-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის საფუძველზე, მიუთითებს, რომ გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე ყადაღის

დადება წარმოადგენს საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ერთ-ერთ საშუალებას, რომლის გამოყენების შესაძლებლობაც, სასამართლო გადაწყვეტილების გარეშე, საგადასახადო ორგანოს ეძლევა იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელს აქვს აღიარებული საგადასახადო ვალდებულება.

საქმის მასალების თანახმად, მოსარჩელე ლ. ც-ას სავაჭრო ობიექტი – მაღაზია – მდებარეობდა ქ. თბილისში, ... ქ. 48-ში, აღნიშნული მისამართი იყო მითითებული ი/მ „ლ. ც-ას“ სარეგისტრაციო დოკუმენტაციაშიც. შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2010 წლის 4 აგვისტოს ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ №14/04/-23678 ბრძანების თანახმად, ყადაღა დაედო ი/მ „ლ. ც-ას“ (ს/ნ ...; იურიდიული მისამართი: ქ. თბილისი, ... რაიონი, ... ქ. №8) ქონებას (მატერიალურ ან/და არამატერიალურ აქტივებს. საქმეში წარმოდგენილი საჯარო რეესტრის ამონაწერის თანახმად, ქ. თბილისში, ... ქ. №8-ში მდებარე უძრავი ქონების 1/2 ნაწილის მესაკუთრეა ლ. ც-ა. უფლების რეგისტრაციის თარიღია 2011 წლის 8 აგვისტო. უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტებია: სააღრიცხვო ბარათი №020422 აღრიცხულია 1940 წელს; სამკვიდრო მონუმბა №100807627, დამონუმების თარიღი: 2010 წლის 13 აგვისტო; სამკვიდრო მონუმბა №110150925, დამონუმების თარიღი: 2011 წლის 21 თებერვალი.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლოს შეფასებით, ქონება, რომელზეც მოხდა მოსარჩელის საგადასახადო დავალიანების უზრუნველსაყოფად ყადაღის დადება, ყადაღის დადების მომენტისათვის არ წარმოადგენდა ლ. ც-ას საკუთრებას და საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიება – ქონებაზე ყადაღის დადება განხორციელდა კანონშეუსაბამოდ. ამასთან, ბრძანებაში ი/მ „ლ. ც-ას“ იურიდიული მისამართი მითითებული იქნა არასწორად.

საქალაქო სასამართლო მიუთითებს იმ საკანონმდებლო ცვლილებაზე, რომელიც სადავო სამართალურთიერთობის რეგულირების სფეროში განხორციელდა. საგადასახადო კოდექსის 270-ე მუხლის მე-7 ნაწილმა განსაზღვრა საგადასახადო სამართალდარღვევის, კერძოდ, სალარო აპარატის გამოყენების წესების დარღვევისათვის სამართალდამრღვევის მიმართ საჯარიმო თანხის დაკისრების ნაცვლად გაფრთხილების გამოყენების შესაძლებლობა, სათანადო პირობების არსებობისას.

სასამართლოს განმარტებით, საერთო წესის თანახმად, სა-

გადასახადო კანონმდებლობას არ აქვს უკუქცევითი ძალა და საგადასახადო დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო კანონმდებლობის ოფიციალურად გამოქვეყნებული და ძალაში შესული ის ნორმატიული აქტები, რომლებიც მოქმედებს საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილი), თუმცა, მოცემულ შემთხვევაში დავის საგანია არა საგადასახადო დაბეგვრის, არამედ საგადასახადო სამართალდარღვევის პასუხისმგებლობის კანონიერება.

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, მოსარჩელის – ი/მ „ლ. ც-ას“ მიმართ გამოვლენილი საგადასახადო სამართალდარღვევა არ იყო განმეორებითი, მისი განზრახვა არ მოიცავდა საქმიანობას საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების გარეშე და სამართალდარღვევის შედეგის მომენტში სალარო აპარატის გაუმართაობა გამოწვეული იყო მხოლოდ მისი გაუფრთხილებელი მოქმედების შედეგად. ამასთან, ადგილი არ ჰქონია ჩეკის გარეშე რაიმე საქონლის გაყიდვას, რასაც სადავოდ არც მოპასუხე მხარე არ ხდის. აღნიშნული გარემოებები კი ერთობლიობაში ქმნის ლ. ც-ას მიერ ჩადენილი ქმედებისათვის ნაკლებად მკაცრი სანქციის – გაფრთხილების და არა ჯარიმის გამოყენების შესაძლებლობას.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საქალაქო სასამართლოს შეფასებით, ადმინისტრაციულმა ორგანომ მისთვის კანონით მინიჭებული დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში ხელახლა უნდა განიხილოს ლ. ც-ას, მიმართ სანქციის გამოყენების საკითხი, ჩადენილი სამართალდარღვევის სიმძიმის, ჩამდენის პიროვნების, გათვალისწინებით (იმ ფაქტის გათვალისწინებით, რომ ლ. ც-ას მიერ გახსნილ ობიექტში სალარო აპარატის გაუმართაობა, ანუ ჩეკის არარსებობა გამოწვეული იყო არა მისი განზრახვი ქმედებით, არამედ გაუფრთხილებლობით) და უნდა მიიღოს შესაბამისი გადაწყვეტილება ლ. ც-ას მიმართ გაფრთხილების გამოყენების თაობაზე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 270-ე მუხლის მე-7 ნაწილის დღეს მოქმედი რედაქციის შესაბამისად.

სამართლებრივი შეფასება /კვალიფიკაცია/:

საქალაქო სასამართლომ გადაწყვეტილების გამოტანისას იხელმძღვანელა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსითა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსით.

აპელანტი: სსიპ შემოსავლების სამსახური

მონინააღმდეგე მხარე: ი/მ „ლ. ც-ა“

აპელაციის საგანი და მოცულობა /ფარგლები/:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 1 აპრილის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

აპელაციის მოტივები:

ფაქტობრივი: აპელანტის მითითებით, საქალაქო სასამართლო გასაჩივრებული აქტის ბათილად ცნობის საფუძველად უთითებს იმ გარემოებაზე, რომ გადასახადის გადამხდელის საკონტროლო-სალარო აპარატი იყო გაუმართავ მდგომარეობაში (არ ჰქონდა ლენტა), რის გამოც ადგილი ჰქონდა საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებულ დარღვევას მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოუყენებლობას), ხოლო ი/მ „ლ. ც-ას“ მიერ წარდგენილი საჩივრის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 19 დეკემბრის №7952 ბრძანებაში ი/მ „ლ. ც-ას“ დაჯარიმების საფუძველად მითითებულია მაღაზიაში ნაღდი ფულით ანგარიშსწორება საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების გარეშე. აღნიშნულს არ ეთანხმება აპელანტი და უთითებს, რომ საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა მიერ შედგენილ ოქმში მითითებულია მხოლოდ საკონტროლო-სალარო აპარატის გაუმართავ მდგომარეობაში ყოფნის და საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის დარღვევის შესახებ და არაა დაკონკრეტებული, თუ რომელი პუნქტი იქნა დარღვეული. ამდენად, არ არსებობდა ოქმისა და შემოსავლების სამსახურის №7952 ბრძანებაში მითითებული შემადგენლობის საწინააღმდეგო გარემოება.

რაც შეეხება ადმინისტრაციული აქტის თაობაზე ლ. ც-ას ინფორმირებულობას, აპელანტის მითითებით, გადამხდელის მხრიდან 2007 წლის 9 ნოემბრის ოქმის გასაჩივრება ადასტურებდა, რომ მისთვის ცნობილი იყო აღნიშნული აქტის შესახებ, ხოლო მისი კანონით დადგენილ ვადაში არ გასაჩივრება დავალიანების აღიარებულად ჩათვლის ვალდებულებას ქმნიდა საგადასახადო ორგანოსათვის.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აპელანტის მტკიცებით ი/მ „ლ. ც-ას“ მიმართ „საგადასახადო მოთხოვნა“ და ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ ბრძანება გამოცემული იყო საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვით და არ არსებობდა მათი გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი.

სამართლებრივი: აპელანტი სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილების სამართლებრივ საფუძველად მიუთითებდა საგადა-

სახადო კოდექსის (2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი რედაქციის) 87-ე, 157-ე მუხლებზე.

სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება/სარეზოლუციო/:

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 12 ივნისის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 1 აპრილის გადაწყვეტილება.

გასაჩივრებელი გადაწყვეტილების დასკვნების გაზიარების თაობაზე სასამართლოს მსჯელობა:

სააპელაციო სასამართლო დაეთანხმა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით და დამატებით განმარტა, რომ სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 45-ე და 46-ე მუხლების დეფინიციიდან გამომდინარე, საგადასახადო კანონმდებლობა იმპერატიულად განსაზღვრავდა გადასახადის გადამხდელისათვის საგადასახადო სამართალდარღვევის თაობაზე შედგენილი ნებისმიერი დოკუმენტის მხარისათვის კანონით დადგენილი წესით გაცნობის (გაგზავნა/გადაცემა) სავალდებულობას, რასაც კონკრეტულ შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონია, შესაბამისად, უსაფუძვლოა აპელანტის აპელირება სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 19 დეკემბრის №7952 ბრძანების კანონმდებლობასთან შესაბამისობის თაობაზე.

ამასთან, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 19 დეკემბრის №7952 ბრძანებასა და ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ოქმში დაჯარიმების საფუძვლად მითითებულია სხვადასხვა გარემოებები. კერძოდ, პირველ შემთხვევაში ი/მ „ლ. ც-ას“ დაჯარიმების საფუძვლად მითითებულია მალაზიაში ნაღდი ფულით ანგარიშსწორება საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების გარეშე, ხოლო ოქმში მითითებულია გადასახადის გადამხდელის საკონტროლო-სალარო აპარატის გაუმართავ მდგომარეობაში ყოფნის ფაქტი. რაც სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, წარმოადგენს ორ ურთიერთსაინააღმდეგო ფაქტობრივ გარემოებას და ბადებს საფუძვლიან ეჭვს მოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების საქმის მასალების არასრულყოფილად შესწავლისა და გამოკვლევის გარეშე გამოცემის თაობაზე.

რაც შეეხება ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ თბილი-

სის რეგიონალური ცენტრის 2010 წლის 4 აგვისტოს №14/04-23678 ბრძანების კანონმდებლობასთან შესაბამისობას, სააპელაციო პალატამ არ გაიზიარა აპელანტის მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ ქონებაზე ყადაღის დადება მოხდა აღიარებული საგადასახადო დავალიანების არსებობის პირობებში და მიუთითა, სადავო აქტის (თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2010 წლის 4 აგვისტოს №14/04-23678 ბრძანების) გამოცემის დროისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 87-ე მუხლის 1-ლ ნაწილზე, რომლის თანახმად, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების არსებობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის მიზნით, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე ყადაღა დაადოს გადასახადის გამამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საკუთრებაში არსებულ ან/და ბალანსზე რიცხულ (გარდა ლიზინგით მიღებული ქონებისა და იმ ქონებისა, რომელიც სხვა პირის საკუთრებაა) ნებისმიერ ქონებას, მათ შორის, მოძრავ, უძრავ, არამატერიალურ ქონებას, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების მოცულობის ფარგლებში. კონკრეტულ შემთხვევაში კი, როგორც საქმის მასალებით დასტურდება, არ არსებობს ი/მ „ლ. ც-ას“ მიერ აღიარებული საგადასახადო დავალიანება, უფრო მეტიც, საქმეში არსებული მასალების საფუძველზე დგინდება, რომ სადავო ადმინისტრაციული აქტით ყადაღა დაედო ქონებას, რომელიც ყადაღის დადების მომენტისათვის არ იყო მის საკუთრებაში აღრიცხული.

კასატორი: სსიპ შემოსავლების სამსახური

მონინალმდევე მხარე: ი/მ „ლ. ც-ა“

კასაციის საგანი და მოცულობა /ფარგლები/:

თბილისის სააპელაციო სასამართლო ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 12 ივნისის განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასაციის მოტივები:

პროცესუალური: კასატორის მითითებით გადაწყვეტილება არ არის საკმარისად დასაბუთებული. გადაწყვეტილების დასაბუთება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელია, რაც სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის „ე“ და „ე1“ ქვეპუნქტის თანახმად განჩინების გაუქმების აბსოლუტური საფუძველია.

მატერიალური: კასატორის განმარტებით, სააპელაციო სასამართლომ განჩინების გამოტანისას არ გამოიყენა კანონი, რო-

მელიც უნდა გამოეყენებინა, კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლი, რომელიც ცალსახად ადასტურებს შემოსავლების სამსახურის მიერ განხორციელებული ქმედების, კერძოდ, „ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ“ შემოსავლების სამსახურის ბრძანების კანონიერებას. საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლის დეფინიციიდან გამომდინარე, ი/მ „ლ. ც-ას“ მიერ საგადასახადო დავალიანება აღიარებულად ითვლება, ვინაიდან, მან 2007 წლის 19 დეკემბრის №7952 ბრძანება კანონმდებლობით დადგენილ 5-დღიან ვადაში არ გააასაჩივრა. შესაბამისად, „ქონების ყადაღის დადების შესახებ“ 2010 წლის 4 აგვისტოს №14/04-23678 ბრძანება გამოცემულია კანონმდებლობის სრული დაცვით.

კასატორის მითითებით, ასევე არამართებულია სააპელაციო სასამართლოს შეფასება იმასთან მიმართებაში, რომ შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 19 დეკემბრის №7952 ბრძანებასა და ადმინისტრაციულ-სამართალდარღვევათა ოქმში სხვადასხვა საფუძვლებია მითითებული და აღნიშნავს, რომ ზემოაღნიშნული აქტები გამოცემულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის „საგადასახადო კონტროლის განმხორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობათა ჩამოწმების, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ №994 ბრძანების მოთხოვნების შესაბამისად. ამ ბრძანების მე-20 მუხლის მე-4 პუნქტის თანახმად, საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოუყენებლობა გულისხმობს იმ შემთხვევას, როდესაც პირს გააჩნია საგადასახადო ორგანოში რეგისტრირებული საკონტროლო-სალარო აპარატი, რომელიც შეტანილია რეესტრში, საკონტროლო-სალარო აპარატზე ჩართულია ფისკალური მეხსიერება, მაგრამ მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას არ ხდება ვაჭრობის/მომსახურების ყველა ოპერაციაზე სალარო აპარატის გამოყენება, რაც თავის მხრივ, მოიცავს იმ მომენტს, რომ მომხმარებლისაგან ყოველი ფულის მიღებაზე (გარდა იმ შემთხვევისა, როცა კანონმდებლობის შესაბამისად ასეთი ოპერაცია ან პირი თავისუფლდება სალარო-აპარატის გამოყენების ვალდებულებისაგან) საკონტროლო-სალარო აპარატში ამოებჭდილი უნდა იყოს ჩეკი. ამავე მუხლის მე-7 პუნქტის შესაბამისად, მოლარე-ოპერატორი ვალდებულია, მუშაობის დანყებამდე უზ-

რუნველყოს საკონტროლო-სალარო აპარატში შესაბამისი ლენტების ჩადება.

რაც შეეხება სამართალდარღვევის ოქმში იმის მითითებას, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატი იყო გაუმართავ მდგომარეობაში ანუ ლენტა არ იყო ჩადებული, აღნიშნული წარმოდგენს იმ ფაქტობრივ გარემოებას, რომელიც საკონტროლო შესყიდვისას ინსპექტორმა ჩეკის ამოურტყმელობის შედეგად გამოავლინა. ამასთანავე აღსანიშნავია, რომ საკონტროლო სალარო აპარატში ლენტის ჩადება სავალდებულოა, რადგან ნაღდი ფულით ანგარისწორება საკონტროლო სალარო აპარატს გამოყენებით აღნიშნულის გარეშე ვერ მოხდება.

საკასაციო სასამართლოს მიერ საკასაციო საჩივრის დასაშვებობის პროცესუალური წანამძღვრები:

საკასაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქმე დასაშვებია ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსის 34.3 მუხლის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საკასაციო საჩივრის დასაშვებობის საფუძვლის თაობაზე და იგი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად, როგორც აბსოლუტური კასაცია.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემომწმების შედეგად მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, შესაბამისად, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 12 ივნისის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად უნდა დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ გასაჩივრებული განჩინების გამოტანისას სააპელაციო სასამართლომ დაარღვია მატერიალური და საპროცესო სამართლის ნორმები, კერძოდ, სსსკ-ის 393.2 მუხლის და 394-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის მოთხოვნები; სასამართლომ დავა გადაწყვიტა ისე, რომ საერთოდ არ გამოუკვლევია და არ დაუდგენია ფაქტობრივი გარემოებები, არ მისცა სწორი სამართლებრივი შეფასება საქმის მასალებს, არ გამოუყენებია ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 და მე-19 მუხლების საფუძველზე მინიჭებული უფლებამოსილება და ოფიციალობის პრინციპის უგულვებლყოფით დაადგინა საქმეზე დაუსაბუთებელი გადაწყვეტილება.

საკასაციო საჩივრის მოტივი – განსახილველ დავაში საგა-

დასახადო საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე აქტებით განსაზღვრული საკონტროლო-სალარო აპარატის რეალიზაციის და საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვის განხორციელების პროცედურების, კერძოდ, საკონტროლო-სალარო აპარატის გამართულ და მუშა მდგომარეობაში ყოფნის დარღვევისათვის საგადასახადო მონიტორინგის მეშვეობით ქმედების კვალიფიკაციის კანონიერების საკითხი, რამაც საკასაციო სამართლოს მოსაზრებით შექმნა აბსოლუტური კასაციის ნაწილობრივი, არის საგულისხმო და განსაკუთრებული, რამაც მოცემულ საქმეს მნიშვნელოვანი საამართლოს განვითარებისა და ერთგვაროვანი სასამართლო პრაქტიკის ჩამოყალიბებისათვის მნიშვნელოვანი საქმის სტატუსი, კერძოდ, საკასაციო სამართლოს მიერ სამართლებრივი შეფასება უნდა მიეცეს:

1. რამდენად კანონშესაბამისად ხორციელდება შემოსავლების სამსახურის თანამშრომლების მიერ საკონტროლო – სალარო აპარატების გამართულობის შემოწმება, პროცედურების დაცვა, საქმის ფაქტობრივი გარემოებების გამოკვლევა, დადგენა, შემთხვევის სამართალდამრღვევად მიჩნევა და ადეკვატური სამართლებრივი კვალიფიკაციის მიცემა.

2. ქვემდგომი სასამართლოების მიერ ადმინისტრაციული ორგანოების დისკრეციული უფლებამოსილების პირობებში მიღებული (მისაღები) გადაწყვეტილების კანონიერების შემოწმებისას სასამართლო კონტროლის განხორციელების ფარგლები.

საკასაციო სამართლოს მიაჩნია, რომ მოცემულ საქმეზე ჩამოყალიბებული სამართლებრივი შეფასებები და სასამართლო დასკვნები სასარგებლო იქნება, როგორც საგადასახადო ორგანოების მოხელეებისათვის და საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირების (საგადასახადო კოდექსის 49.6 მუხლით საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით საქართველოს საგადასახადო ორგანოს კომპეტენციისთვის მიკუთვნებული საგადასახადო კონტროლის ცალკეული სახეები შესაძლებელია, განხორციელოს სხვა პირმა) მმართველობითი საქმიანობისათვის, ასევე საგადასახადო სამართალურთიერთობათა მონაწილეთათვის, რამდენადაც ადმინისტრაციული სამართლის კერძო ნაწილი – საგადასახადო სამართალი აწესრიგებს გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას, განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ

ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს. ამდენად, საგადასახადო სამართლის აღნიშნული ინსტიტუტების სწორი გაგება-გამოყენება უშუალოდ განაპირობებს ადამიანთა ყოფას, საზოგადოებრივი წესრიგის ხარისხსა და კულტურას.

ამავდროულად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვის განხორციელებისას (რამდენადაც იგი განეკუთვნება უმნიშვნელოვანესი მმართველობითი ღონისძიების – საგადასახადო ადმინისტრირების ერთ-ერთ განსაკუთრებული პროცედურის ტიპს), საქმის გარემოებათა სწორი გამოკვლევა და კვალიფიკაცია უშუალო კავშირშია ადამიანის, როგორც მატერიალური, ასევე პროცედურული უფლებების უზრუნველყოფასთან, მმართველობის კანონიერებისა და კანონიერი ნდობის უფლების პრინციპების განხორციელებასთან.

ადმინისტრაციული ორგანოების დისკრეციული უფლებამოსილების პირობებში მიღებული გადაწყვეტილებების კანონიერებასთან დაკავშირებით საქართველოს უზენაეს სასამართლოს არაერთ გადაწყვეტილებაში განიმარტა, განსახილველ შემთხვევაში შეფასება უნდა მიეცეს ქვემდგომი სასამართლოების სამართლებრივ შეფასებებსა და დასკვნებს ამ ინსტიტუტთან დაკავშირებით.

ამდენად, საკასაციო სასამართლოს სამართლებრივი დასკვნა სახელმძღვანელო გახდება სახელმწიფოში არსებული ადმინისტრაციული ორგანოებისათვის და მათი პრაქტიკისათვის, ხოლო ადმინისტრაციულ სამართალურთიერთობებში შესაბამისი სასამართლო განმარტება ხელს შეუწყობს ადმინისტრაციულ საქმეთა განმხილველ სასამართლოებს ერთგვაროვანი სასამართლო პრაქტიკის ჩამოყალიბებაში.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლოს მიერ საქმე განხილულ და გადაწყვეტილ იქნა საპროცესო ნორმებით დადგენილი მოთხოვნების უგულებელყოფით, სასამართლო აქტი საერთოდ არ შეიცავს მსჯელობას სააპელაციო საჩივრის მოტივებზე, არ არის გაქარწყლებული აპელანტის მოსაზრებები, ისე არის მიჩნეული დაუსაბუთებლად და კანონშეუსაბამოდ.

სააპელაციო სასამართლომ უცვლელად დატოვა რა გასაჩივრებული გადაწყვეტილება, დაეთანხმა საქალაქო სასამართლოს მიერ ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლით

მინიჭებული საპროცესო უფლებამოსილების გამოყენებას, თუმცა არ უმსჯელია ამ სახის სასამართლო გადაწყვეტილების მიღების პროცესუალური წინაპირობების არსებობასა და შესაბამისად კანონიერებაზე, რითაც უგულებელყო ზემდგომი სასამართლოს ფუნქცია – სააპელაციო წესით პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილებათა კანონიერების შემოწმება ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით.

საკასაციო სასამართლო წინამდებარე განჩინების მიღებისას ეყრდნობა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მიერ საქმეზე ბს-220-210(კ-06) დ. მ-ის სარჩელისა გამო მოპასუხის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიმართ, 2006 წლის 4 ივლისის განჩინებაში ჩამოყალიბებულ სასამართლო პრაქტიკას, რომლის მიხედვით საკასაციო სასამართლომ იმსჯელა ქვემდგომი ინსტანციის სასამართლოების მიერ ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლის კვალიფიციური გამოყენების შესახებ, კერძოდ: „საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ სასამართლოს უფლებამოსილება სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად ცნოს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული ადმინისტრაციული აქტი, განსაზღვრულია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით, კერძოდ, აღნიშნული ნორმის თანახმად, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად ცნოს იგი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი. სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისათვის არსებობს მხარის გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად, ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულებას წარმოადგენს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა გამოკვლევა და სწორედ საქმის გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე უნდა იქნეს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გადაწყვეტილება მიღებული. ზემოაღნიშნული ნორმიდან გამომდინარე, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ არ გამოიკვლია საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებები და ისე გამოსცა

ადმინისტრაციული აქტი, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად ცნოს ინდივიდუალურ-სამართლებრივი ადმინისტრაციული აქტი და დაავალოს შესაბამის ადმინისტრაციულ ორგანოს გამოსცეს ახალი აქტი. ამდენად, ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის გამოყენების კომპეტენცია სასამართლოს გააჩნია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ინდივიდუალურ-სამართლებრივი ადმინისტრაციული აქტი გამოცემულია საქმის გარემოებათა გამოკვლევის გარეშე, მხოლოდ ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით ადმინისტრაციული წარმოებისათვის დადგენილ მოთხოვნათა დაცვით“.

საკასაციო სასამართლოს მითითებით, კონკრეტულ შემთხვევაში არამართებულია სასამართლოების მიერ ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლის გამოყენება, ვინაიდან საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4. მუხლით მინიჭებულ უფლებამოსილებას სასამართლო იყენებს იმ ვითარებაში, როცა სასამართლო წესით ვერ ხერხდება ფაქტობრივი გარემოებების დადგენა და შეფასება. შესაბამისად, შეუძლებელი ხდება სადავო ადმინისტრაციული აქტის მატერიალური კანონიერების შეფასება.

საკასაციო სასამართლო მიაჩნია, რომ ქვემდგომმა სასამართლოებმა ობიექტური შეფასება არ მისცეს საქმეში არსებულ მტკიცებულებებს, სააპელაციო საჩივარში მითითებული გარემოებები არ არის გამოკვლეული, შესაბამისად, მითითებულ საკითხებზე არ არის გადმოცემული სასამართლო მსჯელობები და დასკვნები. სასამართლოთა დასკვნა – ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4. მუხლით მინიჭებული უფლებამოსილების გამოყენების საჭიროების შესახებ სრულიად დაუსაბუთებელია და არ გამომდინარეობს საპროცესო კანონით განსაზღვრული დანაწესის ნამდვილი შინაარსიდან.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ სააპელაციო სასამართლო გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერებასა და დასაბუთებულობას ამოწმებს, როგორც ფაქტობრივი, ისე სამართლებრივი თვალსაზრისით, ანუ საქმეს განიხილავს, როგორც ფაქტობრივი გარემოებების დადგენის, ისე მათი სამართლებრივი შეფასების კუთხით. სააპელაციო სასამართლოს უფლება აქვს დაადგინოს ახალი ფაქტები, ხოლო საქმის მონაწილე პირებს უფლება აქვთ პირველ ინსტანციაში უკვე განხილულთან ერთად სააპელაციო სასამართლოში წარადგინონ ახალი მტკიცებულებები ანუ სააპელაციო სასამართლო, საკასაციო ინ-

სტანციის სასამართლოსგან განსხვავებით, შებოჭილი არაა პროცესუალური შესაძლებლობით, საქმეზე დაადგინოს ფაქტობრივი გარემოებები, გამოითხოვოს და შეაფასოს მტკიცებულებები.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლოს სსსკ-ის 385.2 მუხლის შესაბამისად, სრული პროცესუალური უფლებამოსილება ჰქონდა თავად გადაეწყვიტა დავა და არ გაეზიარებინა საქალაქო სასამართლოს დასკვნა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექის 32.4 მუხლის გამოყენებასთან მიმართებაში, ვინაიდან, გასაჩივრებული აქტების მიღებისას ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ არ იყო დარღვეული აქტის გამოცემის ის პროცედურები, რაც უპირობოდ შექმნიდა საქმის ადმინისტრაციულ ორგანოში დაბრუნების წინაპირობას.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ გასაჩივრებული განჩინების მიღებისას სააპელაციო სასამართლომ უგულვებლყო საკასაციო სასამართლოს მიერ დამკვიდრებული სასამართლო პრაქტიკა სააპელაციო სასამართლოს მიერ საქართველოს სა-მოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390.3. მუხლის „გ“ ქვეპუნქტით ხელმძღვანელობით სტანდარტთან დაკავშირებით, კერძოდ, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მიერ საქმეზე №ბს-52-52(კ-08) მ. ხ-ის სარჩელისა გამო მოპასუხის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საბაჟო დეპარტამენტის მიმართ, 2008 წლის 25 მარტის საკასაციო სასამართლომ იმსჯელა სააპელაციო სასამართლოს მიერ ზემოთ მითითებული საპროცესო ნორმით მინიჭებული კომპეტენციის კვალიფიციური გამოყენების შესახებ, კერძოდ:

„სსსკ-ის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის გ) ქვეპუნქტის მიხედვით: სააპელაციო სასამართლოს განჩინება, რომლითაც უცვლელად რჩება გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და თუ სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებსა და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ ან/და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მაშინ დასაბუთება იცვლება მასზე მითითებით.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ სააპელაციო სასამართლოს პროცესუალური უფლებამოსილება განჩინებაში გადმოსცეს მოკლე დასაბუთება, არც ერთ შემთხვევაში არ უნდა იქნეს გაგებული იმგვარად, რომ სააპელაციო სასამართლო მხოლოდ ფორმალური თვალსაზრისით ახორციელებს მართლმსაჯულებას. მითითებული ნორმით დადგენილი პროცესუალური უფლებამოსილების გამოყენება არ უნდა მოვიდეს წი-

ნააღმდეგობაში ამავე კოდექსის 377.1 მუხლით განსაზღვრულ სააპელაციო სასამართლოს იურისდიქციასა და კომპეტენციასთან, ვინაიდან სააპელაციო ინსტანციაში მართლმსაჯულების განხორციელების არსი მდგომარეობს სწორედ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში შემონმების ვალდებულების დადგენით. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერების და დასაბუთებულობის შემონმების ვალდებულება პროცესუალურ-სამართლებრივი დოქტრინის მიხედვით უცილობლად გულისხმობს და მოიაზრებს სააპელაციო საჩივრის მოტივების საფუძვლიანობის შეფასებას.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ სამოქალაქო სამართალწარმოება, რომელიც აგებულია მხარეთა დისპოზიციურობის და შეჯიბრებითობის პრინციპებზე, სააპელაციო და საკასაციო საჩივარს აკუთვნებს მხარის უფლების დაცვის სამართლებრივ საშუალებებს, ამასთან, სწორედ მხარის ამ საპროცესო უფლების რეალიზაცია თანაზომიერია მხარისავე საპროცესო ვალდებულებასთან – დაასაბუთოს საჩივარი, კერძოდ, სსსკ-ის 368-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის ე) და ვ) ქვეპუნქტებში მითითებულია თუ რა უნდა იყოს ასახული სააპელაციო საჩივრის შინაარსში. მხარის ამგვარი პროცესუალური ვალდებულება შეიცავს მხარის საპროცესო უფლებრივ გარანტიას, ზემდგომმა სასამართლომ შეაფასოს მისი საჩივრის მოტივების საფუძვლიანობა, გაიზიაროს ან უარყოს, გააქარწყლოს ისინი იურიდიულად არგუმენტირებული სახით.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ სსსკ-ის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის გ) ქვეპუნქტით განსაზღვრული უფლებამოსილების გამოყენება ზემომითითებული საპროცესო ნორმების ობიექტური შინაარსის კონტექსტის გათვალისწინების გარეშე, სააპელაციო სამართალწარმოების გახდის ზედაპირულს და განაპირობებს მის უკიდურესად ფორმალისტურ ხასიათს, რაც წინააღმდეგობაში მოდის სააპელაციო სამართალწარმოების არსსა და მართლმსაჯულების პრინციპებთან.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საპროცესო ნორმა შეუძლებელია გამოყენებულ იქნეს მხარის პროცესუალური უფლების შეზღუდვის თვალსაზრისით, ასეთ შემთხვევაში სასამართლოს პროცესუალური უფლებამოსილება უნდა შეიზღუდოს, რათა არ მოხდეს მხარის საპროცესო უფლების იგნორირება, უკიდურეს შემთხვევაში, სააპელაციო სასამართლოს მიერ კანონით გათვალისწინებული საპროცესო ზედამხედველობა განუხორციელებელი დარჩება“.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105.2 მუხლის საფუძველზე განმარტავს, რომ სასამართლომ საქმის განხილვისას უნდა მოიპოვოს მტკიცებულებები, სარწმუნოდ დაადგინოს საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, მისცეს მათ სამართლებრივი შეფასება და გამოიტანოს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ.

სადავო სამართალურთიერთობა წარმოშობილია საგადასახადო სამართალდარღვევათა სფეროში, გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს შორის.

საქმის მასალებით დადგენილია, რომ ი/მ „ლ. ც-ა“, 2006 წლის 29 ივნისს დარეგისტრირდა ინდივიდუალურ მენარმედ თბილისის საგადასახადო ინსპექციაში (საიდენტიფიკაციო კოდი – ...) და ეწეოდა სამენარმეო საქმიანობას, კერძოდ, მეორადი საქონლის რეალიზაციას.

2007 წლის 14 სექტემბერს, ი/მ „ლ. ც-ას“ (საიდენტიფიკაციო კოდი – ...) კუთვნილ სავაჭრო ობიექტში, რომელიც მდებარეობდა ქ. თბილისში, ... ქ. №48-ში ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის თანამშრომლების მიერ აღმოჩენილ იქნა, რომ გადასახადის გადახდელის საკონტროლო-სალარო აპარატი იყო გაუმართავ მდგომარეობაში (არ ჰქონდა ლენტა), რაზედაც შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევათა ოქმი №315982, ხოლო 2007 წლის 5 ოქტომბერს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 5 ოქტომბრის №005–180 საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე ი/მ „ლ. ც-ა“ დაჯარიმდა 500 ლარით.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 5 ოქტომბრის №005–180 საგადასახადო მოთხოვნა ლ. ც-ას ჩაბარდა 2007 წლის 22 ოქტომბერს, რაც გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2007 წლის 19 დეკემბრის №7952 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2010 წლის 4 აგვისტოს ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ №14/04/-23678 ბრძანებით, ყადაღა დაედო ი/მ „ლ. ც-ას“ ქონებას (ს/ნ 104512635; იურიდიული მისამართი: ქ. თბილისი, ... რაიონი, ... ქ. №8).

2010 წლის 26 ოქტომბრის შედარების აქტის თანახმად, 2010

წლის 2 იანვრიდან 2010 წლის 26 ოქტომბრამდე პერიოდში ი/მ „ლ. ც-ას“ ერიცხებოდა დავალიანება 500 ლარის ოდენობით (გადასახადის დასახელება – სალარო აპარატი).

ი/მ „ლ. ც-ამ“ 2012 წლის 27 დეკემბერს საჩივრით მიმართა შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციის 2007 წლის 5 ოქტომბრის №005–180 საგადასახადო მოთხოვნისა და შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2010 წლის 4 აგვისტოს ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ №14/04/–23678 ბრძანების გაუქმება.

შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 31 იანვრის №3403 ბრძანებით ი/მ „ლ. ც-ას“ 2012 წლის 27 დეკემბრის საჩივარი 2007 წლის 5 ოქტომბრის №005–180 საგადასახადო მოთხოვნით გათვალისწინებული ჯარიმის გაუქმების მოთხოვნის ნაწილში დარჩა განუხილველი, იმ მოტივით, რომ შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 19 დეკემბრის №7951 ბრძანებით ლ. ც-ას უარი ეთქვა საჩივრის დაკმაყოფილებაზე, ხოლო მოთხოვნა 2010 წლის 4 აგვისტოს ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ №14/04–23678 ბრძანების გაუქმების ნაწილში არ დაკმაყოფილდა დაუსაბუთებლობის გამო.

საჯარო რეგისტრის ამონაწერის თანახმად, ქ. თბილისში, ... ქ. №8-ში მდებარე უძრავი ქონების 1/2 ნაწილის მესაკუთრეა ლ. ც-ა. უფლების რეგისტრაციის თარიღია 2011 წლის 8 აგვისტო. უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტებია: სააღრიცხვო ბარათი №020422, აღრიცხულია 1940 წელს; სამკვიდრო მონმობა №100807627, დამონმების თარიღი: 2010 წლის 13 აგვისტო; სამკვიდრო მონმობა №110150925, დამონმების თარიღი: 2011 წლის 21 თებერვალი.

საკასაციო სასამართლოს შეფასებით, მოსარჩელე ი/მ „ლ. ც-ამ“ სადავოდ გახადა სამართალდარღვევის საერთოდ ჩადენის ფაქტი, მიაჩნია რა, რომ მას საკონტროლო-სალარო აპარატზე არანაირი დარღვევა არ ჰქონია.

საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემის დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 106.1 მუხლის შესაბამისად, რომელიც შეიცავს ზოგად დებულებებს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე დაკვირვების საგადასახადო კონტროლის პროცედურებთან დაკავშირებით, გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე დაკვირვების საგადასახადო კონტროლის პროცედურები ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ, საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მოადგილის მო-

ტივირებული ბრძანებით. ამავე კოდექსის 110.1 მუხლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირებს უფლება აქვთ სასამართლოს (წინასწარი სასამართლო კონტროლი – ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის VII¹ თავით დადგენილი უფლებამოსილება) გადაწყვეტილების გარეშე, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით განახორციელონ საგადასახადო ორგანოს სამოქმედო ტერიტორიაზე არსებულ ადმინისტრაციულ-ტერიტორიულ ფარგლებში საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 27 თებერვლის №145 ბრძანებით დამტკიცებული „საგადასახადო ორგანოების მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვაზე კონტროლის პროცედურების შესახებ“ ინსტრუქციის 4.5 მუხლის შესაბამისად, საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესების დაცვაზე კონტროლის პროცედურების განხორციელების დროს საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე მუშაობის ან მისი გამოუყენებლობის ფაქტის დადგენის მიზნით, საგადასახადო ინსპექციის თანამშრომელი უფლებამოსილია განახორციელოს კონტროლის პროცედურები და ამ მიზნით შეასრულოს შესაბამისი მოქმედებები მხოლოდ ობიექტის ხელმძღვანელისათვის, ხოლო მისი ადგილზე არ ყოფნის პირობებში, ობიექტის ტერიტორიაზე მომუშავე ნებისმიერი პირისათვის სამსახურებრივი მონაწილისა და მისი უფლებამოსილების შესახებ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის წარდგენის შემდეგ.

სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემის დროს მოქმედი საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 10 მარტის №186 ბრძანების „საკონტროლო-სალარო აპარატების ექსპლუატაციის (გამოყენების) წესებისა და სალაროს ჩეკში შესატანი აუცილებელი რეკვიზიტების დამტკიცების შესახებ“ 1-ლი მუხლის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-3 მუხლის 1-ლი ნაწილისა და 97.1 მუხლის მე-3 ნაწილის საფუძველზე, განერილია საქართველოს ტერიტორიაზე მომხმარებელთან ნაღდი ფულად ანგარიშსწორებაზე დასამუშავი საკონტროლო-სალარო აპარატების ექსპლუატაციის (გამოყენების) პროცედურები და სალაროს ჩეკში შესატანი აუცილებელი რეკვიზიტები. ამ ბრძანების მე-7 მუხლში ჩამოთვლილია ის პირობები, რომელიც სავალდებულოა საკონტროლო – სალარო აპარატის გამართული ექსპლუატაციისათვის, კერძოდ „ზ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, უზრუნველყოს სალარო აპარატის ტექნიკურად გა-

მართულ მდგომარეობაში ექსპლუატაცია. ხოლო მე-8 მუხლის „ა“ ქვეპუნქტი კი ავალდებულებს მოლარე-ოპერატორს მუშაობის დაწყებამდე უზრუნველყოს საკონტროლო-სალარო აპარატში ლენტის ჩადება.

1. საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ყოველი კონკრეტული საქმის გადაწყვეტა სასამართლოში დაკავშირებულია გარკვეული ფაქტების დადგენასთან. ფაქტების დადგენის აუცილებლობა განპირობებულია იმით, რომ სასამართლო იხილავს და წყვეტს მხარეთა შორის წარმოქმნილ დავებს, რომლებიც სამართლით რეგულირებული ურთიერთობებიდან წარმოიშობიან. სამართლებრივი ურთიერთობა კი შეიძლება აღმოცენდეს, განვითარდეს ან შეწყდეს მხოლოდ იურიდიული ფაქტების საფუძველზე. ე.ი ისეთი ფაქტების საფუძველზე, რომლებსაც სამართლის ნორმა უკავშირებს გარკვეულ იურიდიულ შედეგს.

საქმის გარემოებების გამორკვევა და ფაქტების დადგენა მართლმსაჯულების უპირველეს ამოცანას წარმოადგენს, სწორედ დადგენილი ფაქტების საფუძველზე ხდება ნორმათშეფარდება.

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

ადმინისტრაციული სამართალწარმოების უმნიშვნელოვანესი პრინციპი – ოფიციალობის პრინციპი განსაზღვრავს ადმინისტრაციული მართლმსაჯულების როლს. ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში, განსხვავებით სამოქალაქო სამართალწარმოებისგან სასამართლო პროცესუალური აქტივობის ცენტრში იმყოფება, ადმინისტრაციულ სამართალში მოქმედი საჯარო და კერძო ინტერესების პროპორციულობის პრინციპი ადმინისტრაციულ საპროცესო სამართალში სასამართლოს აკისრებს საპროცესო სამართალურ თითობაში მხარეთა საპროცესო უფლებებში ბალანსის მიღწევისთვის აუცილებელ საპროცესო მოქმედებების შესრულებას.

ოფიციალობის პრინციპზე დაყრდნობით სასამართლო უფლებამოსილია თავისი ინიციატივით მიიღოს გადაწყვეტილება დამატებითი ინფორმაციის ან მტკიცებულების წარმოსადგენად

(ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მუხლი 4); სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 103-ე მუხლით მინიჭებული უფლებამოსილების გარდა, საკუთარი ინიციატივით შეაგროვოს ფაქტობრივი გარემოებები და მტკიცებულებები (ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მუხლი 19).

ადმინისტრაციული სასამართლოს ეს უფლებამოსილება კანონმდებლის მიერ განმტკიცებულია ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-20 მუხლში ადმინისტრაციულ ორგანოთა ვალდებულების დადგენით, წარუდგინოს სასამართლოს საქმის განხილვისა და გადაწყვეტისათვის აუცილებელი დოკუმენტები და სხვა ინფორმაცია.

სასამართლოს უფლებამოსილება – თავისი ინიციატივით მოიპოვოს მტკიცებულებები ან ინფორმაცია, ნიშნავს, რომ სასამართლომ უნდა განსაზღვროს შემთხვევები, როდესაც საფრთხე ემუქრება მართლმსაჯულების ძირითად პრინციპს – მხარეთა თანასწორობის /ანუ თანაბარი შესაძლებლობა – დაიცვან თავიანთი უფლებები/ რეალიზაციას საჯარო სამართლებრივი დავების მონაწილეთა სუბორდინაციული მდგომარეობიდან გამომდინარე.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქმის არსებითად /ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით/ განმხილველი სასამართლოების მიერ ოფიციალობის პრინციპის მეშვეობით საქმის გარემოებათა დამატებითი გამოკვლევა, მტკიცებულებათა მოპოვება სახელმწიფოში დღეისათვის არსებული სამართლებრივი კულტურის პირობებში არის უპირობო აუცილებლობა, ადმინისტრაციულ დავათა კანონიერად გადაწყვეტისათვის, ადმინისტრაციულ ორგანოთა საქმიანობაზე სრულფასოვანი სასამართლო კონტროლის განხორციელებისათვის, რის გარეშეც სამართლებრივი სახელმწიფოს, როგორც ღირებულებითი სიკეთით სარგებლობა შესაძლებელია ვერ მიიღწეს.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოცემული დავის გადაწყვეტისას სააპელაციო სასამართლომ სავსებით უგულებელყო ადმინისტრაციული მართლმსაჯულების უმნიშვნელოვანესი, საჯარო ინტერესის უზრუნველმყოფი უფლებამოსილება. კერძოდ, სააპელაციო სასამართლოს არ მიუღია ზომები, დამატებითი მტკიცებულებების, ინფორმაციის მოსაპოვებლად, მაშინ, როცა ისედაც მოცემული დავის სპეციფიკიდან გამომდინარე, მტკიცებულებათა წრე უკიდურესად შეზღუდულია.

საკასაციო სასამართლო სსსკ-ის XV-XX თავების საფუძველზე განმარტავს, რომ სამოქალაქო საპროცესო კოდექსით გან-

საზღვრულია მტკიცებულებათა სახეები: წერილობითი, ზეპირი და ნივთიერი სახის მტკიცებულებები. სსსკ-ის 105-ე მუხლით დადგენილია სასამართლოს მიერ მტკიცებულებათა შეფასების სტანდარტი, კერძოდ, სასამართლოსათვის არავითარ მტკიცებულებას არა აქვს წინასწარ დადგენილი ძალა (ნაწილი 1). სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს მათ ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ.

განსახილველ შემთხვევაში სახეზეა მხოლოდ ერთი წერილობითი ხასიათის მტკიცებულება – ადმინისტრაციული (საგადასახადო) სამართალდარღვევის ოქმი, მტკიცებულება იმდენად, რამდენადაც მასშია აღწერილი, გამოვლენილი სამართალდარღვევის ფაქტი, პირობები, დამრღვევი სუბიექტი. ამავდროულად, აღნიშნული ოქმის საფუძველზე მიღებული საგადასახადო მოთხოვნა წარმოადგენს დავის საგანს, რამდენადაც მოსარჩელე სადავოდ ხდის მის კანონიერებას, აქტში აღწერილი იურიდიული ფაქტის ნამდვილობის კონტექსტით ანუ სწორედ ერთადერთ წერილობით მტკიცებულებაში აღწერილი, გადმოცემული ფაქტი წარმოადგენს სადავოს და მტკიცების საგანს.

მტკიცებულებათა ამგვარი სიმწირის პირობებში სასამართლო ვალდებულია, თავისი ინიციატივით გამოიკვლიოს, არსებობს თუ არა სადავოდ გამხდარი გარემოების სხვა უშუალო მტკიცებულებები მაშინ, როცა სასამართლომ არ შეაფასა თავად მოსარჩელის ახსნა-განმარტება, არ გამოიკვლია საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლების მიუკერძოებლობა, ობიექტურობა, მით უფრო მაშინ, როდესაც საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები მალაზიაში შევიდნენ, არ მოუთხოვიათ რაიმეს შექენა, ისე დააფიქსირეს ის გარემოება, რომ სალარო აპარატი იყო გაუმართავი და მოსარჩელე დააჯარიმეს საგადასახადო კოდექსის (იმ დროს მოქმედი) 139.4 მუხლის, მომხმარებელთან ანგარიშსწორებისას სალარო აპარატის გამოუყენებლობის გამო.

საკასაციო სასამართლო საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შინაარსის საფუძველზე განმარტავს, რომ საკანონმდებლო ნოველით დადგენილი პასუხისმგებლობა გადასახადის გადამხდელის ქმედების, კონკრეტული მოქმედების ფაქტობრივ შემადგენლობას მოითხოვს, კერძოდ, „მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას სალარო აპარატის გამოუყენებლობა“ უნდა იყოს სახეზე. აღნიშნული ნორმით

დადგენილი სანქციის შეფარდება კანონის მიხედვით დასაშვებია მაშინ, როცა მენარმე –

1. მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორების პროცესშია;

2. არ იყენებს სალარო აპარატს.

ამდენად, საკანონმდებლო ნორმა ცალსახად ადგენს, რომ სახეზე უნდა იყოს მენარმის საქმიანობაში ორი ფაქტობრივი გარემოების ერთობლიობა – 1. აქტიური მოქმედება – ანგარიშსწორება და 2. უმოქმედობა – სალარო აპარატის გამოუყენებლობა. ამგვარი ერთობლიობის დაუდგენლობის შემთხვევაში ქმედების/უმოქმედობის კვალიფიკაციისთვის საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მისადაგება კანონსაწინააღმდეგოა, რამდენადაც ადმინისტრაციული ორგანოების მხრიდან ნორმათშეფარდების პროცესს წინ უსწრებს ფაქტების გამოკვლევა-დადგენა-შეფასების სტადია, რაც ზუსტად უნდა შეესაბამებოდეს კანონით აღწერილ შემთხვევას. ადმინისტრაციული წარმოების მიზანი კანონიერი გადაწყვეტილების მიღებაა, რომლის უზრუნველსაყოფად იგი ორ მნიშვნელოვან საფეხურს შეიცავს:

1. საქმის ირგვლივ ფაქტობრივი გარემოებების გამოკვლევა-დადგენა-შეფასება და 2. დადგენილი ფაქტების სამართლებრივი შეფასების საფუძველზე ქმედების კვალიფიკაცია.

წინააღმდეგ შემთხვევაში, ნორმათშეფარდება თვითნებურ ხასიათს იძენს და თავად ხდება კანონსაწინააღმდეგო მოვლენა.

საქმეზე დადგენილი და სადავო აქტში აღწერილი ფაქტობრივი გარემოებების შესწავლის შედეგად არ დასტურდება მენარმის ქმედებაში საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-4 ნაწილით აღწერილი და დადგენილი ქმედების კვალიფიკაციისთვის სავალდებულო ფაქტობრივი გარემოებების ერთობლიობა, აქედან გამომდინარე, სამართლის ნორმის შეფარდების კანონიერება.

აღნიშნულის გამო, შეუსაბამოა მოცემულ საქმეზე ქვემდგომ სასამართლოთა სამართლებრივი შეფასებები და დასკვნები, რის გამოც სააპელაციო სასამართლომ საქმის ხელახალი განხილვისას უნდა გამოიკვლიოს და დაადგინოს ი/მ „ლ. ც-ას“ ქმედებაში საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-4 ნაწილით აღწერილი და დადგენილი ქმედების კვალიფიკაციისთვის სავალდებულო ფაქტობრივი გარემოებების ერთობლიობის არსებობა-არარსებობის საკითხი. როგორ გამოავლინეს და დაადგინეს საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლებმა მითითებული

ნორმით განსაზღვრული ქმედების შემადგენლობის დამადასტურებელი ფაქტები. რამდენად კანონშესაბამისია ქმედების კვალიფიკაცია სადავო აქტში აღწერილი ფაქტების საფუძველზე. სააპელაციო სასამართლომ ასევე უნდა გამოიკვლიოს და შეაფასოს, რამდენად კეთილსინდისიერი იყო მენარმე ახსნა-განმარტების დროს, საგადასახადო ადმინისტრირების მიზნიდან გამომდინარე, მის მიერ სალარო აპარატში ლენტის არ ჩადება გულისხმობს თუ არა, რომ იგი ვაჭრობდა ან ივაჭრებდა ჩეკის გარეშე, ანუ ამგვარი განზრახვა გააჩნდა, თუ ეს ფაქტი განპირობებულია ყოფითი დაუდევრობით, სალარო აპარატში ლენტის არ ჩადება გაგებული უნდა იქნეს იმგვარად, რომ მენარმეს საერთოდ არ გააჩნია სალარო აპარატი, ანუ ეს ფაქტი თავისი შედეგებით უტოლდება თუ არა სალარო აპარატის არქონას, რაც საგადასახადო კოდექსის მიხედვით სანქცირებულ ქმედებას წარმოადგენს ანუ სასამართლომ უნდა იმსჯელოს მოსარჩელის ქმედება, როგორც ეს სადავო აქტშია აღწერილი, განეკუთვნება თუ არა კანონით დადგენილ სამართალდარღვევათა კატეგორიას.

სასამართლოს არ უმსჯელია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 10 მარტის №186 ბრძანებით დამტკიცებული „საკონტროლო-სალარო აპარატების ექსპლუატაციის (გამოყენების) წესებისა და სალაროს ჩეკში შესატანი აუცილებელი რეკვიზიტების დამტკიცების შესახებ“ მე-7 მუხლის „ზ“ ქვეპუნქტის დანაწესი – გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, უზრუნველყოს სალარო აპარატის ტექნიკურად გამართულ მდგომარეობაში ექსპლუატაცია. ხოლო მე-8 მუხლის „ა“ ქვეპუნქტით დადგენილი ვალდებულების – მოლარე-ოპერატორმა მუშაობის დაწყებამდე უზრუნველყოს საკონტროლო – სალარო აპარატში ლენტის ჩადება, იგნორირების პირობებში სანქცირებულია თუ არა კონკრეტული სამართლის ნორმით.

საკასაციო სასამართლო მოცემული საქმის სტატუსიდან გამომდინარე აღნიშნავს, რომ ზემომითითებული ნორმატიულ-ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით განსაზღვრული გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებები შეიცავს სამენარმეო საქმიანობის ორგანიზებისა და დისციპლინის სტანდარტს, რომლის დაცვის შემომწმება, თავის მხრივ, საგადასახადო კონტროლის განმხორციელებელ მოხელეებს ავალდებულებს გამოიკვლიონ, რა გარემოებებით იყო გამოწვეული სალარო აპარატის ღია მალაზიაში გაუმართავ მდგომარეობაში ქონა. ფაქტობრივი გარემოებების ზედმიწევნით ობიექტური და კვალიფიციური გამოკვლევა განსაკუთრებულ დატვირთვას იძენს

ისეთი დაბალი სამართლებრივი კულტურის, შესაბამისი სამეწარმეო ორგანიზების და საზოგადოდ, პიროვნების საჯარო წესრიგისადმი დამოკიდებულების დაბალი ხარისხის პირობებში, როგორსაც წარმოადგენს დღევანდელი საქართველოს საზოგადოების დიდი უმრავლესობა.

საგადასახადო მოხელეებმა ამგვარ ვითარებაში უნდა გამოიკვლიონ მენარმის, როგორც გადასახადის გადამხდელის ისტორია, რამდენად კეთილსინდისიერია იგი საგადასახადო სისტემის წინაშე და ერთობლიობაში მიეცეს შეფასება მის ქმედებას (უმოქმედობას). წინააღმდეგ შემთხვევაში, საკასაციო სასამართლოს შეფასებით, საგადასახადო მოხელეთა ხისტმა, ცალსახა დამოკიდებულებამ, რომელთა გადაწყვეტილებები დღევანდელ სოციალური ვითარების ფონზე კანონით დადგენილი მაღალი ფინანსური სანქციების შეფარდებას იწვევს, შესაძლოა, განაპირობოს მცირე მენარმეთა ისედაც რთული მდგომარეობის იმ მასშტაბით გამწვავება, რომ უკიდურესად შეუმცირდეთ ბრუნვაუნარიანობა ან სულაც გამოიწვიოს მათი გაკოტრება, რაც სრულებით შეუძლებელია, საქართველოს მმართველობითი, კერძოდ, საგადასახადო პოლიტიკის ინტერესში იყოს.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ პირის სამართალდამრღვევად მიჩნევა, მისი ქმედების/უმოქმედობის გამორკვევა, შეფასება, დადგენა უმნიშვნელოვანესი და ურთულესი სამართლებრივი ღონისძიებაა, რის გამოც ნორმათშემფარდებელი საგადასახადო მოხელეები აღჭურვილნი უნდა იყვნენ საფუძვლიანი იურიდიული ცოდნით, მაღალ დონეზე უნდა ფლობდნენ ფაქტობრივ გარემოებათა გამოკვლევის, დადგენის ტექნიკას, შესაბამის აუცილებელ სათანადო უნარ-ჩვევებს. აღნიშნულის მისაღწევად საქართველოს საგადასახადო ორგანოებმა უნდა გაატარონ მასშტაბური სამართლებრივი, ტექნიკური, პროფესიული სწავლების ინტენსიური ღონისძიებები, მათ შორის, საგადასახადო ადმინისტრირების ადეკვატური პოლიტიკის შემუშავების, დაგეგმვისა და განხორციელების მეთოდების განსაზღვრით, რათა თავიდან იქნეს აცილებული საგადასახადო კონტროლის ფუნქციის არაჯეროვანი შესრულება, რაც ადამიანის/იურიდიული პირის უფლებების დარღვევის მიზეზი ხდება და უცილობლად იწვევს საზოგადოების სხვადასხვა ფენების განწყობის ტრანსფორმირებას საკუთარი მმართველობითი სისტემის მიმართ.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო ადმინისტრირების პოლიტიკის ადეკვატურობა საზოგადოების წევრების სამართლებრივი კულტურისადმი, დისციპლინისად-

მი დამოკიდებულების ხარისხის გათვალისწინებასა და მისი პოზიტიური ევოლუციის (ამაღლებაში) მიღწევის მიზნის დასახვაში გამოიხატება. განვითარებადი სახელმწიფოს სტატუსით ფუნქციონირების პირობებში კანონიერი მმართველობის სტანდარტის უზრუნველსაყოფად საგადასახადო ადმინისტრირების ამოცანას წარმოადგენს მენარმეთა და საზოგადოდ, გადასახადის გადამხდელთა ცნობიერებისა და მართლშეგნების ამაღლება, გაზრდა, საერთო თანაცხოვრების წესების პატივისცემის სულისკვეთების ჩამოყალიბება და დამკვიდრება. საგადასახადო ადმინისტრირება საზოგადოების საჯარო ინტერესებისადმი საერთო განწყობისა და სოლიდარობის მიღწევას და ჩამოყალიბებას უნდა ემსახურობდეს. სამართლებრივი სახელმწიფოს შექმნის იდეით ფუნქციონირებად მმართველობით სისტემაში დაუშვებელია ადმინისტრირებას კამპანიური ხასიათი გააჩნდეს საბიუჯეტო შემოსავლების შევსებისა და მობილიზების მიზნით, რამაც ქვეყნის საგადასახადო სისტემაში ტენდენციის სახე მიიღო და შესაბამისად აისახა სამენარმეო საქმიანობის თავისუფლებისა და განვითარების მასშტაბებსა და ხარისხზე.

საკასაციო სასამართლო საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის მე-4 ნაწილში დეფინირებული ტერმინის – საგადასახადო ადმინისტრირება, რომლის მიხედვით: „გადასახადების გამოანგარიშებასთან, გადახდასთან და დეკლარირებასთან, საგადასახადო კონტროლთან, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელთა/საგადასახადო აგენტთა აღრიცხვასთან, ინფორმირებასთან და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ფორმების, მეთოდებისა და წესების ერთობლიობა, რომლებსაც საგადასახადო ორგანოები ახორციელებენ საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში (2007 წელს მოქმედი რედაქციით) – განმარტავს, რომ კანონმდებელი აღნიშნულ ფუნქციასა და პროცედურას სწორედ სისტემატიზირებულ და მეთოდურად დაგეგმილ ღონისძიებათა კომპლექსად მოიაზრებს, რომლის კვალიფიციური და ჯეროვანი აღსრულება საგადასახადო ორგანოების საჯარო ვალდებულებას წარმოადგენს.

2. საკასაციო სასამართლო სამართლებრივ შეფასებას აძლევს რა ქვემდგომი ინსტანციების სასამართლოების მიერ გადაწყვეტილებებში (რომლის მიხედვით სასამართლოებმა გამოიყენეს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4. მუხლით მინიჭებული უფლებამოსილება და დაავალეს მოპასუხეს ახალი აქტის გამოცემა) ადმინისტრაციულ ორგანოსთვის მითითებას, რომ მენარმის მიმართ გამოიყენონ საქართველოს საგადა-

სახადო კოდექსის 270-ე მუხლის მე-7 ნაწილით განსაზღვრული სანქცია – გაფრთხილება, მიაჩნია კანონშეუსაბამოდ, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-6 მუხლით განსაზღვრულია ადმინისტრაციული ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელების წესი, კერძოდ, თუ ადმინისტრაციულ ორგანოს რომელიმე საკითხის გადასაწყვეტად მინიჭებული აქვს დისკრეციული უფლებამოსილება, იგი ვალდებულია, ეს უფლებამოსილება განხორციელოს კანონით დადგენილ ფარგლებში და მხოლოდ იმ მიზნით, რომლის მისაღწევადაც მინიჭებული აქვს ეს უფლებამოსილება.

ადმინისტრაციული ორგანო დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას შებოჭილია კანონიერების პრინციპით, კონკრეტულად, კანონისმიერი დათქმის პრინციპით, რომელიც, თავის მხრივ, კონსტიტუციაში განმტკიცებულია დემოკრატიის, სამართლებრივი სახელმწიფოსა და პირის ძირითადი უფლებების დაცვის პრინციპებიდან გამომდინარე.

ამასთან, საჯარო და კერძო ინტერესების პროპორციულობიდან გამომდინარე, ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 7.2. მუხლის თანახმად, დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით გათვალისწინებულმა ზომებმა არ შეიძლება, გამოიწვიოს პირის კანონიერი უფლებებისა და ინტერესების დაუსაბუთებელი შეზღუდვა.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სასამართლოების მიერ საკითხის ასეთი გადაწყვეტა გამომდინარეობს ადმინისტრაციული სამართლის ინსტიტუტის – დისკრეციული უფლებამოსილების მეტად ზედაპირული გაგებიდან; ამგვარი მსჯელობა საერთოდ გამორიცხავს ადმინისტრაციული ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელების სპეციფიკას და ფორმალურ ნიშნამდე დაჰყავს მმართველობითი ორგანოების როლის არსი.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ქვემდგომი სასამართლოების მსჯელობა და დასკვნები ეწინააღმდეგება ადმინისტრაციული მართლმსაჯულების როლსა და ამოცანებს, კერძოდ, სასამართლოებმა სადავო აქტი მიიჩნიეს უკანონოდ, როგორც საქმის გარემოებების გამოკვლევის გარეშე გამოცემული და დაავალეს ახალი აქტის გამოცემა, საქალაქო სასამართლო მსჯელობს, რომ „სამართალდარღვევის ოქმსა და ბრძანებაში დაფიქსირებულია დარღვევის სხვადასხვა სახე, რაც ბადებს სა-

ფუძვლიან ეჭვს, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ საკითხის შესწავლა არ მომხდარა საქმის მასალების სრულყოფილად შესწავლისა და გამოკვლევის საფუძველზე“, ხოლო შემდგომ: „სასამართლო მიდის დასკვნამდე, რომ ლ. ც-ას განზრახვა არ მოიცავდა საქმიანობას საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების გარეშე და სამართალდარღვევის შედეგის მომენტში სალარო აპარატის გაუმართაობა გამონვეული იქნა მხოლოდ მისი გაუფრთხილებელი მოქმედების შედეგად. გარდა ამისა, მნიშვნელოვანია ის გარემოებაც, რომ ადგილი არ ჰქონია ჩეკის გარეშე რაიმე საქონლის გაყიდვას და რასაც სადავოდ მოპასუხე მხარე არ ხდის. აღნიშნული გარემოებები კი ერთობლიობაში ქმნის ლ. ც-ას მიერ ჩადენილი ქმედებისათვის ნაკლებად მკაცრი სანქციის – გაფრთხილების და არა ჯარიმის გამოყენების შესაძლებლობას, საქალაქო სასამართლოს ეს მსჯელობა საერთოდ არ არის შეფასებული სააპელაციო სასამართლოს მიერ.

ერთი მხრივ, საქალაქო სასამართლოს მსჯელობა წინააღმდეგობრივია, როცა დაადგინა, რომ ი.მ „ლ. ც-ას“ მიერ „ადგილი არ ჰქონია ჩეკის გარეშე რაიმე საქონლის გაყიდვას და რასაც სადავოდ მოპასუხე მხარე არ ხდის.“ და ამავედროულად დაასკვნა, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში განიხილოს და უნდა მიიღოს შესაბამისი გადაწყვეტილება მენარმის მიმართ გაფრთხილების გამოყენების თაობაზე, საგადასახადო კოდექსის 270-ე მუხლის დღეს მოქმედი რედაქციის შესაბამისად“ გაუგებარია, თუ მენარმის ქმედებაში არ არის სამართალდარღვევის შემადგენლობა, საერთოდ რატომ უნდა შეეფარდოს ასეთისთვის გათვალისწინებული სანქციის რომელიმე, თუნდაც ყველაზე დაბალი ზომა.

მეორე მხრივ, სასამართლოს მითითება – „ადმინისტრაციულმა ორგანომ დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში განიხილოს და უნდა მიიღოს შესაბამისი გადაწყვეტილება მენარმის მიმართ გაფრთხილების გამოყენების თაობაზე, საგადასახადო კოდექსის 270-ე მუხლის დღეს მოქმედი რედაქციის შესაბამისად“, წარმოადგენს როგორც ადმინისტრაციული სამართლის ერთ-ერთი ინსტიტუტის დისკრეციული უფლებამოსილების არსისა და ბუნების იგნორირებას და მის საფუძველზე გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის კანონიერების შემოწმებისას სასამართლო კონტროლის და ასევე, საკუთრივ, სასამართლო ხელისუფლების როლისა და უფლებამოსილების საკანონმდებლო ფარგლების გაცდენას.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ეროვნულმა სასამართლოებმა დისკრეციული უფლებამოსილების განხორცი-

ელების კანონიერებაზე მსჯელობისას უნდა გამოიკვლიონ რამდენად დასაბუთებულია ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ საკითხის შერჩეული გადაწყვეტა, რაც თავის მხრივ, უნდა ეფუძნებოდეს საქმეზე ფაქტების ობიექტურ გამოკვლევა-დადგენა-შეფასებას. სასამართლო ამონმებს არა შერჩეული გადაწყვეტილების მიზანშეწონილობას, არამედ მის კანონიერება-დასაბუთებულობას, ადმინისტრაციულმა ორგანომ უნდა დაასაბუთოს, რომ მიღებული გადაწყვეტილება ყველაზე მისაღები, ოპტიმალური იყო არსებული შესაძლებლობებიდან და არა თავად განუსაზღვრონ ორგანოს რამდენიმე ალტერნატიული ღონისძიებიდან რომელი უნდა გამოიყენოს. სასამართლო ამონმებს არა შერჩეული გადაწყვეტილების მიზანშეწონილობას, არამედ, მის კანონიერება-დასაბუთებულობას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლო კონტროლი ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში მიღებული გადაწყვეტილების კანონიერებაზე ვრცელდება იმ მასშტაბით, რომ სასამართლომ უნდა შეაფასოს სადავო გადაწყვეტილებაში გამოყენებულია თუ არა საკითხის გადაწყვეტის ყველაზე მისაღები საშუალება და დასაბუთებულია თუ არა გამოყენებული ღონისძიების ყველაზე მისაღები ხასიათი შესაძლო ალტერნატიულ ღონისძიებებთან შედარებით.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ამგვარი „კარნახი“ სასამართლო ორგანოების მხრიდან წარმოადგენს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებაში შეჭრას და გამოიწვევს სასამართლოს მხრიდან მმართველობითი ღონისძიებების შერჩევას ანუ მართვას და მისი კონსტიტუციური ფუნქციის – ადმინისტრაციული ორგანოების გადაწყვეტილებებზე სასამართლო კონტროლის განხორციელების ფარგლების გადამეტებას, რამდენადაც სასამართლო ორგანოების პირდაპირ ვალდებულებას წარმოადგენს სრული სასამართლო კონტროლის განხორციელება მმართველობითი ორგანოების საქმიანობაზე, მათი გადაწყვეტილებების მოქმედ კანონმდებლობასთან შესაბამისობის შემოწმების მეშვეობით, რაც თავის მხრივ, წარმოადგენს სასამართლო ხელისუფლების კონსტიტუციურ ფუნქციას და ემსახურება უმნიშვნელოვანესი კონსტიტუციური – ხელისუფლების დანაწილების და ურთიერთ განონანსოების პრინციპის რეალიზაციას.

საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს კასატორის პოზიციას შემდეგზე: „სამართალდარღვევის ოქმში №315982 მითითება იმისა, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატი იყო გაუმართავ მდგომარეობაში ანუ ლენტა არ იყო ჩადებული, წარმოად-

გენს ფაქტებსა და გარემოებას, რომელიც საკონტროლო შესყიდვისას ინსპექტორმა ჩეკის ამოურტყემლობის შედეგად გამოავლინა“, ვინაიდან საკასაციო სასამართლოს შეფასებით, ამ მტკიცების დამადასტურებელ გარემოებებს კასატორი ვერ უთითებს, საკონტროლო შესყიდვის თაობაზე არ არის მითითებული არც სამართალდარღვევის ოქმში, კერძოდ, თუ შემოსავლების სამსახურის ინსპექტორმა განახორციელა საკონტროლო შესყიდვა, მას მენარმე უნდა დაეჯარიმებინა სალარო აპარატიდან ჩეკის ამოურტყემლობის გამო და სამართალდარღვევის ოქმში უნდა გაეკეთებინა ამგვარი მითითება და არა სალარო აპარატის გაუმართავ მდგომარეობაში ყოფნის გამო, როგორც ეს აღწერილია სამართალდარღვევის ოქმში. სამართალდარღვევის ოქმით ფიქსირდება სამართალდარღვევის ფაქტი, გარემოებები, მონაწილე პირები და იმავდროულად იგი წარმოადგენს ერთ-ერთ და სარწმუნო მტკიცებულებას სამართალდარღვევის მოცემულ დროსა და ადგილას, მოცემულ ვითარებაში გამოვლენისა და ამ ფაქტის მონაწილე პირების შესახებ და მასში ზედმინვენით ზუსტად უნდა იყოს აღწერილი სამართალდარღვევის გამოვლენის ფაქტი. მით უფრო იმ ვითარებაში, როდესაც საქმის მასალებით არ დასტურდება შემოსავლების სამსახურის ინსპექტორის მიერ საკონტროლო შესყიდვის პროცედურის ჩატარება, ან ის ფაქტი, რომ (ვიდრე ისინი განახორციელებდნენ საკონტროლო შესყიდვას) თანდასწრებით შეიძინა თუ არა სხვა პირმა საქონელი, ხოლო მოსარჩელემ მიჰყიდა საქონელი სალარო აპარატის გამოყენების გარეშე.

რაც შეეხება ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2010 წლის 4 აგვისტოს №14/04-23678 ბრძანების კანონმდებლობასთან შესაბამისობას, საკასაციო სასამართლო აღნიშნულთან დაკავშირებით განმარტავს, რომ დავის სწორად გადაწყვეტისათვის მნიშვნელოვანია იმის დადგენა, ი/მ „ლ. ც-ა“ წარმოადგენს თუ არა სამართალდარღვევს და მხოლოდ ამის შემდეგ უნდა მოხდეს ზემოაღნიშნული აქტის კანონიერების შემოწმება.

შესაბამისად, ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სახეზეა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412.2 მუხლის თანახმად, გასაჩივრებული განჩინების გაუქმების პროცესუალური და სამართლებრივი საფუძვლები, სასამართლომ საქმის ხელახლა განხილვისას კანონიერი და ობიექტური გადანწყვეტილების დადგენის მიზნით, სრულყოფილად უნდა გამოიკვლიოს ზემოაღნიშნული გარემოებები და დავა გადანწყვიტოს მოქმედი საპროცესო და მატერიალური სამართლის კანონმდებ-

ლობის შესაბამისად.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ ბ ი ნ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 12 ივნისის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
3. სასამართლო ხარჯები გადანაწილდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების დადგენისას;
4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

დაჯარიმება სალარო აპარატის დაპარპვის გამო

განჩინება

№ბს-413-402(კ-13)

4 მარტი, 2014 წ., ქ. თბილისი

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

დავის საგანი: ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

მოსარჩელე: შპს „...“

მოპასუხე: სსიპ შემოსავლების სამსახური

სარჩელის სახე: საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლის საფუძველზე ადმინისტრაციულ-

სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა.

სარჩელის საგანი:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 20 დეკემბრის საგადასახადო სამართალდარღვევის №026786 ოქმის ბათილად ცნობა;

2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 19 თებერვლის №6459 ბრძანების ბათილად ცნობა.

სარჩელის საფუძველი:

ფაქტობრივი: მოსარჩელის მითითებით, შპს „...“ 2008 წლის 1 აგვისტოს შეაჩერა სამეწარმეო საქმიანობა, რის შესახებაც იმავე წლის 7 აგვისტოს აცნობა ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციას. ამის შემდეგ დახურა ობიექტი, მდებარე ქ. თბილისში, დ. №109. საწარმოს ქონება გადაიტანა სახლში. გადატანილ ნივთებში იყო ასევე საწარმოზე რიცხული სალარო აპარატი □□□-□□, საქარხნო ნომრით ..., რომელიც დაიკარგა ინვენტარის გადაზიდვისას. სალარო აპარატის დაკარგვის ფაქტი აღმოაჩინა დაკარგვიდან რამოდენიმე დღეში.

2010 წელს, როდესაც საწარმომ განაახლა სამეწარმეო საქმიანობა, შეიძინა ახალი სალარო აპარატი, ვინაიდან ზემოაღნიშნული აპარატი ამოღებული იყო ხმარებიდან.

2012 წელს დაეგულა სალარო აპარატის – □□□-□□, საქარხნო ნომერი ..., რეგისტრაციიდან მოხსნა, რის შემდეგაც მოსარჩელის განმარტებით, მან სალარო აპარატის დაკარგვის თაობაზე განაცხადა შინაგან საქმეთა ორგანოში და ასევე აცნობა შემოსავლების სამსახურს.

2012 წლის 20 დეკემბრის სამართალდარღვევის ოქმით №026786 სალარო აპარატის დაკარგვისათვის დაჯარიმდა – 3000 ლარით, საგადასახადო კოდექსის 281.7 მუხლის შესაბამისად.

მოსარჩელის მტკიცებით, შემოსავლების სამსახურის მიერ სამართალდარღვევის ოქმის შედგენა არაკანონიერია, ვინაიდან სალარო აპარატი დაიკარგა 2008 წლის 7 აგვისტოს, იმ დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსით კი სალარო აპარატის დაკარგვა არ ითვლებოდა საგადასახადო სამართალდარღვევად. ამასთან, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 25 დეკემბრის №800 ბრძანებით სალარო აპარატი (□□□-□□ საქარხნო ნომერი...) ამოღებულია ხმარებიდან 2008 წლის 25 დეკემბრიდან.

მოსარჩელის მტკიცებით, შპს „...“ დაჯარიმდა 2010 წელს მიღებული კანონის საფუძველზე ისეთი სალარო აპარატის დაკარგვისათვის, რომელიც 2008 წლიდან ბრუნვაში აღარ იყო და

ის არ შეიძლება ჩაითვალოს სალარო აპარატად. შესაბამისად, შემოსავლების სამსახურის მიერ სამართალდარღვევის ოქმის შედგენისას ადგილი ჰქონდა კანონის უკუქმედებით გამოყენებას, რომელიც ამძიმებს შპს „...“ მდგომარეობას და აკისრებს პასუხისმგებლობას ისეთი ქმედებისათვის, რომელიც მისი ჩადენის მომენტში სამართალდარღვევად არ ითვლებოდა.

სამართლებრივი: მოსარჩელემ მოთხოვნის სამართლებრივ საფუძველად მიუთითა ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლებზე.

მოპასუხის – სსიპ შემოსავლების სამსახურის შესაგებელი:

ფაქტობრივი: მოპასუხის მითითებით, შპს „...“ მიმართ სამართალდარღვევის ოქმის შედგენის დროს არ იყო დადასტურებული, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატი დაიკარგა სხვა პირის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით, შესაბამისად, საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ოფიცერმა საგადასახადო კოდექსის 281.7 მუხლის საფუძველზე, მართებულად დააჯარიმა შპს „...“.

სამართლებრივი: საქართველის საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის მიერ საკონტროლო სალარო აპარატის (გარდა ჩვლმ-ის და ჩლჟთშ-ს მოდულის ფისკალური საკონტროლო-სალარო აპარატებისა) დაკარგვა, თუ დადგენილი არ არის, რომ ეს გამონვეულია სხვა პირის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით – იწვევს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას 3 000 ლარის ოდენობით, ამავე კოდექსის 269-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა.

მოპასუხის მტკიცებით, საქმეზე არსებული მასალებით დასტურდება, რომ შპს „...“ ჩაიდინა საგადასახადო სამართალდარღვევა საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვის სახით. ამასთან, არ არის დადასტურებული, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა გამონვეული იყო ნამდვილად სხვა პირის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით, რაც ჯარიმის გაუქმების საფუძველი გახდებოდა.

ამასთან, გასათვალისწინებელია ის გარემოებაც, რომ არსებული მასალები არასაკმარისია იმისათვის, რომ ზუსტად დადგინდეს ზემოაღნიშნული საკონტროლო-სალარო აპარატის და-

კარგვის თარიღი, ვინაიდან აღნიშნულის შესახებ შესაბამის ორგანოში შპს „...“ მიერ გაცხადებული არ ყოფილა 2012 წლამდე, მით უფრო, რომ სანარმომ საქმიანობა განაახლა 2010 წელს და შეიძინა ახალი სალარო აპარატი. შესაბამისად, არ არსებობს სარჩელის დაკმაყოფილების არც ფაქტობრივი და არც სამართლებრივი საფუძვლები.

საქმის გარემოებები:

შპს „...“ 2008 წლის 1 აგვისტოს შეაჩერა სამენარმეო საქმიანობა, რის შესახებაც იმავე წლის 7 აგვისტოს აცნობა ქ. თბილისის საგადასახადო ინსპექციას. ამის შემდეგ დახურა ობიექტი, მდებარე ქ. თბილისში, ... №109. სანარმოს ქონება შპს „...“ დირექტორმა გადაიტანა სახლში. გადატანილ ნივთებში იყო ასევე სანარმოზე რიცხული სალარო აპარატი □□□-□□, საქარხნო ნომრით ..., რომელიც დაიკარგა ინვენტარის გადაზიდვისას.

2010 წელს, როდესაც სანარმომ განაახლა სამენარმეო საქმიანობა, შეიძინა ახალი სალარო აპარატი, ვინაიდან ზემოაღნიშნული აპარატი ამოღებული იყო ხმარებიდან.

2012 წელს მენარმეებს დაევაღათ სალარო აპარატის (□□□-□ □ საქარხნო ნომერი ...) რეგისტრაციიდან მოხსნა, რის შემდეგაც მოსარჩელემ სალარო აპარატის დაკარვის თაობაზე განაცხადა შინაგან საქმეთა ორგანოებში და აცნობა შემოსავლების სამსახურს. შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 20 დეკემბრის სამართალდარღვევის №026786 ოქმით საგადასახადო კოდექსის 281.7 მუხლის შესაბამისად, სალარო აპარატის დაკარგვისთვის დაჯარიმდა – 3000 ლარით.

2012 წლის 21 დეკემბერს შპს „...“ საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა 2012 წლის 20 დეკემბრის სამართალდარღვევის ოქმის გაუქმება, რომლის 2013 წლის 19 თებერვლის №6459 ბრძანებით შპს „...“ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, შემოსავლების სამსახურმა დადასტურებულად მიიჩნია, რომ შპს „...“ ჩაიდინა სამართალდარღვევა და დაკისრებული ჯარიმის გაუქმების საფუძველი არ არსებობდა.

საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება/სარეზოლუციო/:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 7 მაისის გადაწყვეტილებით შპს „...“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 20 დეკემბრის საგადასახადო სამართალდარღვევის №026786 ოქმი და 2013 წლის 19 თებერვლის №6459 ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევაღა საქმი-

სათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლიდან ერთი თვის ვადაში ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა.

სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტები:

2012 წლის 20 დეკემბრის სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ოფიცრების საგადასახადო სამართალდარღვევის №026786 ოქმით შპს „...“ საკონტროლო-სალარო აპარატის (□□□-□□ საქარხნო №...) დაკარგვის გამო, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, დაჯარიმდა – 3 000 ლარით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 19 თებერვლის №6459 ბრძანებით შპს „...“ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლოს მიერ სადავოდ მიჩნეული ფაქტები:

საქალაქო სასამართლომ წარმოდგენილი მტკიცებულებების საფუძველზე, დადგენილად მიიჩნია, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატის (□□□-□□ საქარხნო №...) დაკარგვაში არ იკვეთება მოსარჩელის არათუ განზრახვა, არამედ გაუფრთხილებლობაც კი, რის გამოც არ გაიზიარა სსიპ შემოსავლების სამსახურის პოზიცია მტკიცებულებათა არასაკმარისობის თაობაზე, ვინაიდან შპს „...“ დირექტორმა საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვის ფაქტი განაცხადა ქ. თბილისის გლდანი-ნაძალადევის სამმართველოს პოლიციის მე-3 განყოფილებაში.

სასამართლოს დასკვნები – საქალაქო სასამართლომ სარჩელი დააკმაყოფილა ნაწილობრივ; სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 20 დეკემბრის საგადასახადო სამართალდარღვევის №026786 ოქმი და 2013 წლის 19 თებერვლის №6459 ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლიდან ერთი თვის ვადაში ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა

დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი შეფასება:

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილი არ გულისხმობს პირისათვის ბრალის გარეშე პასუხისმგებლობის დაკისრებას. საგადასახადო კოდექსის 269-ე და სამართალდარღვევათა კოდექსის მე-10 და მე-11 მუხლების დებულებებით ცალ-

სახად არის დადგენილი ადმინისტრაციული (მათ შორის, საგადასახადო) სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობის დაწესების საფუძვლები, რომლის მიხედვითაც, პირს პასუხისმგებლობა ეკისრება მის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო, განზრახი ან გაუფრთხილებელი ქმედებისათვის. ამდენად, დაუშვებელია პასუხისმგებლობის დაკისრება მაშინ, როდესაც პირს არ ჩაუდენია მართლსაწინააღმდეგო ქმედება, არ დაურღვევია კანონმდებლობით განმტკიცებული მართლწესრიგი, მასზე დაკისრებული მოვალეობები, არ შეულახავს სხვისი უფლებები და განზრახი ან გაუფრთხილებელი ქმედებით არ გამოუწვევია მართლსაწინააღმდეგო შედეგი. საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილში მითითებული დათქმა სხვა პირის მიერ მართლსაწინააღმდეგო ქმედების ჩადენაზე არ უნდა განიმარტოს ისე, თითქოს თუ სხვა პირის დანაშაულებრივი ქმედება არ არის დადგენილი, ნებისმიერ შემთხვევაში სალარო აპარატის დაკარგვისათვის პასუხი უნდა აგოს გადასახადის გადამხდელმა.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით დამტკიცებული „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამონერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმეების საქმისწარმოების დამტკიცების შესახებ“ დებულებით არ არის დადგენილი საკონტროლო-სალარო აპარატების შენახვის რაიმე სპეციალური წესი, რაც სავალდებულოდ უნდა დაიცვას მენარმემ. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საქალაქო სასამართლოს შეფასებით, გადასახადის გადამხდელს არ მოეთხოვება რაიმე განსაკუთრებული ღონისძიებების გატარება, საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვის თავიდან აცილების გამო, მაგრამ იგი ვალდებულია, მენარმისათვის დამახასიათებელი გულისხმიერებით გაუფრთხილდეს საკონტროლო-სალარო აპარატს და შეინახოს იგი ისეთ პირობებში, რომელიც გამორიცხავს სხვა პირთა უნებართვოდ დაშვებას მასთან, დაუფლებას ან სხვა გზით აპარატის გასვლას გადასახადის გადამხდელის მფლობელობიდან.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საქალაქო სასამართლოს მითითებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილით გათვალისწინებული ქმედების კვალიფიკაციისათვის მნიშვნელოვანია იმის დადგენა, გამოიწვია თუ არა

საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა პირის, სულ მცირე, გაუფრთხილებელმა ქმედებამ, რაც შეიძლება გამოიხატოს აპარატის არასათანადო შენახვაში, უყურადღებოდ დატოვებაში და ა.შ., რასაც სასამართლოს მიერ საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების შესაბამისად, მოსარჩელის მხრიდან ადგილი არ ჰქონია. ამასთან, საქალაქო სასამართლოს შეფასებით, მნიშვნელოვანია ის გარემოებაც, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატი, რომლის დაკარგვის გამოც შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 25 დეკემბრის №8000 ბრძანებით 2008 წლის 15 იანვრიდან ამოღებულია სახელმწიფო რეესტრიდან და საგადასახადო ინსპექტორებს აკრძალათ მათი რეგისტრაცია, ხოლო ინსპექციებში უკვე რეგისტრირებული სახელმწიფო რეესტრიდან ამოღებული საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენება ნებადართული იყო აღნიშნული ბრძანების ძალაში შესვლიდან ერთი წლის განმავლობაში.

საქალაქო სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ საგადასახადო ორგანოს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილი არ უნდა გაეგრძელებინა მის ქმედებაზე, ვინაიდან საკონტროლო-სალარო აპარატი დაკარგა 2008 წლის აგვისტოში, ამ დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსი კი არ ადგენდა პასუხისმგებლობას აღნიშნული ქმედებისთვის და განმარტა, რომ საქმეში არ არის წარმოდგენილი მტკიცებულებები, რომლებიც დაადასტურებდა პასუხისმგებლობის დამდგენი ნორმის წარმოშობამდე, კერძოდ კი, 2009 წლის 1 დეკემბრამდე, საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვის ფაქტს. საკონტროლო-სალარო აპარატის 2008 წლის აგვისტოში დაკარგვის ფაქტი მოსარჩელის სუბიექტური შეხედულების გარდა სხვა მტკიცებულებებით არ დასტურდება, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის თანახმად კი, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით.

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, რადგან საქმის მასა-

ლებით დასტურდება, რომ საგადასახადო ორგანოს არ გამოუკვლევი საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვაში შპს „...“ ბრალი, ასევე არ გაუთვალისწინებია ის გარემოება, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატი, რომლის დაკარგვის გამოც შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 25 დეკემბრის №8000 ბრძანებით 2008 წლის 15 იანვრიდან ამოღებული იყო სამოქალაქო ბრუნვიდან.

სამართლებრივი შეფასება /კვალიფიკაცია/:

საქალაქო სასამართლომ გადაწყვეტილების გამოტანისას იხელმძღვანელა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269.1, 281.7 მუხლებით, საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის მე-10, მე-11 და მე-12 მუხლებით, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამონერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმეების საქმისწარმოების წესის დამტკიცების შესახებ“.

აპელანტი: სსიპ შემოსავლების სამსახური

მონინალმდევ მხარე: შპს „...“

აპელაციის საგანი და მოცულობა /ფარგლები/:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 7 მაისის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

აპელაციის მოტივები:

ფაქტობრივი: აპელანტის მითითებით, გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებებიდან არ დგინდება, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა გამოწვეულია სხვა პირის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით, ხოლო სსკ-ის 102-ე მუხლის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომელზეც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნას. ამასთან, მოსარჩელის განმარტებით, მან 2008 წელს საწარმოს ქონების გადატანისას დაკარგა საწარმოს ბალანსზე რიცხული სალარო აპარატი, მიუხედავად ამისა მისი მხრიდან შესაბამის რეაგირებას ადგილი არ ჰქონდა, უფრო მეტიც, მისივე განმარტებით, მან დაკარგვის ფაქტი რამოდენიმე დღეში აღ-

მოაჩინა, ხოლო შესაბამის ორგანოებს მიმართა მოგვიანებით, კერძოდ, 2012 წელს ანუ 4 წლის შემდეგ.

სამართლებრივი: აპელანტის განმარტებით, შპს „...“ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, მართებულად შეეფარდა სანქცია, რადგან გადასახადის გადამხდელის მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა, თუ დადგენილი არ არის, რომ ეს გამოწვეულია სხვა პირის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით – იწვევს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას 3 000 ლარის ოდენობით.

აპელანტის მტკიცებით, კანონშეუსაბამოა ასევე შემოსავლების სამსახურისათვის ბაჟის დაკისრება, ვინაიდან „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის „ლ“ ქვეპუნქტის თანახმად, შემოსავლების სამსახური გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან.

სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება /სარეზოლუციო ნაწილი/:

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 20 ივნისის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 7 მაისის გადაწყვეტილება.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნების გაზიარების თაობაზე სასამართლოს მსჯელობა:

სააპელაციო სასამართლო დაეთანხმა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით და გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს მსჯელობა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილით გათვალისწინებული ქმედების კვალიფიკაციისათვის მნიშვნელოვანია იმის დადგენა, გამოიწვია თუ არა საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა პირის, სულ მცირე, გაუფრთხილებელმა ქმედებამ, რაც შეიძლება გამოიხატოს აპარატის არასათანადო შენახვაში, უყურადღებოდ დატოვებაში და ა.შ., რასაც სააპელაციო პალატის მიერ საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების შესაბამისად, მოსარჩელის მხრიდან ადგილი არ ჰქონია. ამასთან, აღსანიშნავია ის გარემოებაც, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატი, რომლის დაკარგვის გამოც შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 25 დეკემბრის №8000

ბრძანებით, 2008 წლის 15 იანვრიდან, ამოღებულია სახელმწიფო რეესტრიდან და საგადასახადო ინსპექტორებს აეკრძალათ მათი რეგისტრაცია, ხოლო ინსპექციებში უკვე რეგისტრირებული სახელმწიფო რეესტრიდან ამოღებული საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენება ნებადართული იყო აღნიშნული ბრძანების ძალაში შესვლიდან ერთი წლის განმავლობაში. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით საქალაქო სასამართლომ სწორად მიიჩნია, რომ სადავო აქტების გამოცემისას მოპასუხის მიერ დარღვეული იყო კანონის ნორმები და გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, რადგან საქმის მასალებით დასტურდება, რომ საგადასახადო ორგანოს არ გამოუკვლევიან საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვაში შპს „...“ ბრალი, ასევე არ გაუთვალისწინებია ის გარემოება, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატი, რომლის დაკარგვის გამოც შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 25 დეკემბრის №8000 ბრძანებით, 2008 წლის 15 იანვრიდან, ამოღებულია სამოქალაქო ბრუნვიდან.

სააპელაციო პალატის შეფასებით, აპელანტმა ვერ გააბათილა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებით დადგენილი გარემოებები და სამართლებრივი დასკვნები.

კასატორი: სსიპ შემოსავლების სამსახური

მონინალმდევე მხარე: შპს „...“

კასაციის საგანი და მოცულობა /ფარგლები/:

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 20 ივნისის განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასაციის მოტივები/სამართლებრივი/:

პროცესუალური: კასატორის მითითებით, სააპელაციო პალატის მიერ დარღვეულია საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე „ე“ და „ე1“ პუნქტები, სასამართლომ განჩინების მიღებისას გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა და არასწორად განმარტა იგი.

კასატორი ეთანხმება თბილისის სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას, იმ ნაწილში, რომ თუ პირის გაუფრთხილებლობა არ დასტურდება, დაუშვებელია მისთვის პასუხისმგებლობის დაკისრება, თუმცა განსახილველ შემთხვევაში გადამხდელის

მიერ სახეზე იყო აშკარა გაუფრთხილებლობა, ვინაიდან გადამხდელი არსებული მასალებით ვერ ადასტურებს იმ გარემოებას, რომ ნამდვილად დაკარგულია საკონტროლო-სალარო აპარატი მისგან დამოუკიდებელი მიზეზების გამო ან მესამე პირის ქმედებით, ამასთან აშკარაა, რომ გადამხდელი მენარმისათვის აუცილებელი გულისხმიერებით არ მოეპყრო საკონტროლო-სალარო აპარატს, რამაც მისი დაკარგვა გამოიწვია.

კასატორის მტკიცებით, მოსარჩელემ 2008 წელს საწარმოს ქონების გადატანისას დაკარგა საწარმოს ბალანსზე რიცხული სალარო აპარატი და დაკარგვის ფაქტი, მისივე განმარტებით, აღმოაჩინა რამოდენიმე დღეში, ხოლო შესაბამის ორგანოებს აღნიშნულის თაობაზე აცნობა მოგვიანებით, კერძოდ, 2012 წელს ანუ 4 წლის შემდეგ.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის შესაბამისად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებს. იმისათვის, რომ გადამხდელი გათავისუფლდეს პასუხისმგებლობისგან, მან უნდა დაამტკიცოს, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა გამოწვეული იყო სხვა პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით. იქიდან გამომდინარე, რომ საქმეში არსებული მტკიცებულებებიდან არ დასტურდება, რომ სალარო აპარატის დაკარგვა გამოწვეულია სხვა პირის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით, შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს მიერ გადამხდელისათვის შეფარდებული სანქცია მართლზომიერია და შესაბამისად, გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ჯარიმის დაკისრების შესახებ აკმაყოფილებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობათა ჩამოწმების, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანების მოთხოვნებს.

საკასაციო სასამართლოში წარმოდგენილი წერილობითი მოსაზრებით სსიპ შემოსავლების სამსახურმა მოითხოვა მისი საკასაციო საჩივრის დასაშვებად ცნობა, შემოსავლების სამსახურის განმარტებით, კონკრეტული სამართალდარღვევის საქმისთვის არ აქვს არსებითი მნიშვნელობა სამართალდარღვევის ქმედება გაუფრთხილებლობით იყო ჩადენილი თუ განზრახ,

ვინაიდან მოცემულ შემთხვევაში ადგილი აქვს არა ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის, არამედ საგადასახადო სამართალდარღვევის ფაქტს, ხოლო საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის განხილვა წარმოებს საგადასახადო კოდექსის ნორმების გამოყენებით და არა ადმინისტრაციული სამართალდარღვევათა კოდექსით გათვალისწინებული წესით.

რაც შეეხება უშუალოდ საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვის ფაქტს, მოსაზრების ავტორის მტკიცებით, მართალია, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით არ არის დადგენილი საკონტროლო-სალარო აპარატის შენახვისათვის გათვალისწინებული სპეციალური წესი, თუმცა გადამხდელი ვალდებულია, მენარმისათვის დამახასიათებელი გულისხმიერებით გაუფრთხილდეს საკონტროლო-სალარო აპარატს და შეინახოს იგი ისეთ პირობებში რომელიც გამორიცხავს სხვა პირთა უნებართვოდ დაშვებას მასთან, დაუფლებას ან სხვა გზით საკონტროლო-სალარო აპარატის გასვლას საგადასახადის გადამხდელის მფლობელობიდან. სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს ფინანსთა მინისტრის №147-ე ბრძანება „საქართველოს ტერიტორიაზე მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას გამოსაყენებელი საკონტროლო-სალარო აპარატების მიმართ წაყენებული ტექნიკური მოთხოვნებისა და სახელმწიფო რეესტრის წარმოების წესის“ დამტკიცების შესახებ დადგინდა, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატის, მისი ფისკალური მეხსიერების და ფისკალური მონაცემების ცნებას, რომლის თანახმად, საკონტროლო-სალარო აპარატი არის „ფისკალური მეხსიერების და შესაბამისი პროგრამული უზრუნველყოფის მქონე როგორც დამოუკიდებლად მომუშავე, ასევე პროგრამულ-ტექნიკურ კომპლექსში ჩართული ელექტრონული მოწყობილობა, რომელიც გამიზნულია მომხმარებლის მიერ რეგისტრაციისთვის, მათი შენახვისთვის და შესაბამისი ანგარიშგებით დოკუმენტების ფორმირებისათვის ამობეჭდვის გზით (მათ შორის, სპეციალური მოწყობილობების საშუალებით), ფისკალური მეხსიერება – საკონტროლო-სალარო აპარატში არსებული პროგრამულ-აპარატული საშუალებების კომპლექსის, რომელიც უზრუნველყოფს ენერგოდამოუკიდებულ მეხსიერებაში საბუღალტრო და საგადასახადო აღრიცხვა-ანგარიშგებისათვის საჭირო ყოველდღიური ინფორმაციის უკორექტივო რეგისტრაციას და ხანგრძლივ შენახვას“, ხოლო ფისკალური მონაცემები – მომხმარებლებთან ნაღდი ფულით განხორციელებული გადახდების შესახებ ჩეკებზე და ფისკალურ მეხსიერებაში დაფიქსირებული მონაცემები“.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანების მე-17 მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად: „სსა-ის მოდელისათვის გამოყენების სფეროს განსაზღვრა ხდება რეესტრში შეტანის დროს სსა-ის ტექნიკურ-ფუნქციონალური შესაძლებლობების თაობაზე წარმოდგენილ დოკუმენტაციაზე დაყრდნობით“, ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად კი, რეესტრში შეიტანება სსა-ის ისეთი მოდელი, რომლის ტექნიკური და ფუნქციონალური შესაძლებლობები აკმაყოფილებს შემდეგ პირობებს და გააჩნია: ა) პროგრამული პაროლი საგადასახადო ორგანოსათვის და გადასახადის გადამხდელისათვის ან/და მარკირებული გასაღები, ჩეკის ამობეჭდვის შესაძლებლობა, მოლარის ინდიკატორი, გამყიდველის და მყიდველის ინდიკატორი, ფულის უჯრა (მყიდველის ინდიკატორის და ფულის უჯრასთან დაკავშირებული მოთხოვნები არ ვრცელდება პორტატიული სსა-ების მიმართ);

ბ) ფისკალური მეხსიერება, რომელშიც აპარატი უზრუნველყოფს ყოველდღიური ანგარიშების ფიქსირებას და მათ შენახვას არანაკლებ 6 წლის განმავლობაში;

გ) ავტომატური ბლოკირება, თუ მოლარემ არ მიიღო ფისკალური მეხსიერებიდან დღიური ანგარიში“;

საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის 1-ლის ნაწილის „ე“ და „ვ“ ქვეპუნქტები ადგენენ გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებას, უზრუნველყოს იმ დოკუმენტების შენახვა 6 წლის ვადით, რომლის საფუძველზეც ხდება გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტების აღრიცხვა და საგადასახადო დეკლარაციების შედგენა, აგრეთვე შემოსავლის/მოგების მიღების, განეული ხარჯებისა და გადახდილი ან/და დაკავებული გადასახადების დადასტურება. შესაბამისად, საკონტროლო-სალარო აპარატის ფუნქციური დანიშნულებიდან გამომდინარე შპს „...“ ვალდებული იყო, შეენახა იგი საწარმოს საგადასახადო ვალდებულებების სწორად განსაზღვრის მიზნით 6 წლის განმავლობაში, აღნიშნული ნორმა არც საქალაქო და არც სააპელაციო სასამართლოებს არ გამოუყენებიათ.

მოსაზრების ავტორის განმარტებით, სააპელაციო სასამართლოს მიერ ადმინისტრაციული სამართალდარღვევათა კოდექსის გამოყენება კონკრეტულ შემთხვევაში არამართებულია, ვინაიდან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის სახით არსებობს სპეციალური კანონი მოცემული შემთხვევის მოსაწესრიგებლად და კონკრეტულ შემთხვევაში გამოყენებულ უნდა იქნეს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ნორმები.

ამასთან, აღსანიშნავია, რომ შპს „...“ არანაირი მტკიცებუ-

ლება არ წარმოუდგენია, რომელიც დაადასტურებდა, რომ აღნიშნული საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა გამოწვეული იყო სხვა პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით. შესაბამისად, შემოსავლების სამსახურის მიერ განხორციელებული ქმედება სრულიად კანონიერია.

საკასაციო სასამართლოს მიერ საკასაციო საჩივრის დასაშვებობის პროცესუალური წანამძღვრები:

საკასაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქმე დასაშვებია აღმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსის 34.3 მუხლის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საკასაციო საჩივრის დასაშვებობის საფუძვლის თაობაზე და იგი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად, როგორც აბსოლუტური კასაცია.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმებისა და საქმის სასამართლო განხილვის შედეგად მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 20 ივნისის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად უნდა დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გამოტანისას სააპელაციო სასამართლომ დაარღვია მატერიალური და საპროცესო სამართლის ნორმები, კერძოდ, სსსკ-ის 393.2 და 394 „ე“ მუხლების მოთხოვნები; სასამართლომ დავა გადაწყვიტა ისე, რომ საერთოდ არ გამოუკვლევია და არ დაუდგენია ფაქტობრივი გარემოებები, არ გამოუყენებია ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 და მე-19 მუხლების საფუძველზე მინიჭებული უფლებამოსილება და ოფიციალობის პრინციპის უგულვებლყოფით დაადგინა საქმეზე დაუსაბუთებელი გადაწყვეტილება.

საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, საკასაციო საჩივრის მოტივი განსახილველ საქმეში, რამაც შექმნა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34.3 „ა“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული აბსოლუტური კასაციის წანამძღვრები, არის საგულისხმო და განსაკუთრებული სამართლებრივი თვალსაზრისით, რამაც მოცემულ საქმეს მიაჩნა სამართლის განვითარებისა და ერთგვაროვანი სასამართლო პრაქტიკის ჩამოყალიბებისათვის მნიშვნე-

ლოვანი საქმის სტატუსი, კერძოდ, სამართლის განვითარებისათვის მნიშვნელოვანია საკასაციო სასამართლომ სამართლებრივი შეფასება მისცეს:

1. სასამართლო ორგანოების მიერ პირის საჯარო სამართლებრივი ვალდებულებების შეუსრულებლობისას პასუხისმგებლობის გამომრიცხველი გარემოებების დამადასტურებელი ფაქტების გამოკვლევისა და დადგენის კანონიერებას;

2. საგადასახადო საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე აქტებით განსაზღვრული საკონტროლო-სალარო აპარატის იურიდიულ სტატუსს და მისი გამოყენება-შენახვის ადმინისტრირების კანონიერების საკითხს.

3. საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვის შემთხვევაში – მართლსაწინააღმდეგო ქმედების შემადგენლობის განსაზღვრას, შემთხვევის სამართალდარღვევად მიჩნევას და სამართლებრივი კვალიფიკაციის მიცემისას ქმედების განზრახი ან გაუფრთხილებელი ხასიათის გათვალისწინებას.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოცემულ საქმეზე ჩამოყალიბებული სამართლებრივი შეფასებები და სასამართლო დასკვნები სასარგებლო იქნება, როგორც საგადასახადო ორგანოების მოხელეებისათვის და საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირების (საგადასახადო კოდექსის 49.6 მუხლით საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით საქართველოს საგადასახადო ორგანოს კომპეტენციისთვის მიკუთვნებული საგადასახადო კონტროლის ცალკეული სახეები შესაძლებელია, განახორციელოს სხვა პირმა) მმართველობითი საქმიანობისათვის, ასევე საგადასახადო სამართალურთიერთობათა მონაწილეთათვის, რამდენადაც ადმინისტრაციული სამართლის კერძო ნაწილი – საგადასახადო სამართალი აწესრიგებს გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას, განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლობიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს. ამდენად, საგადასახადო სამართლის აღნიშნული ინსტიტუტების სწორი გაგება-გამოყენება უშუალოდ განაპირობებს ადამიანთა ყოფას, საზოგადოებრივი წესრიგის ხარისხსა და კულტურას.

ამდენად, საკასაციო სასამართლოს სამართლებრივი დასკვნა

სახელმძღვანელო გახდება სახელმწიფოში არსებული ადმინისტრაციული ორგანოებისათვის და მათი პრაქტიკისათვის, ხოლო ადმინისტრაციულ სამართალურთიერთობებში შესაბამისი სასამართლო განმარტება ხელს შეუწყობს ადმინისტრაციულ საქმეთა განმხილველ სასამართლოებს ერთგვაროვანი სასამართლო პრაქტიკის ჩამოყალიბებაში.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლოს მიერ საქმე განხილულ და გადაწყვეტილ იქნა საპროცესო ნორმებით დადგენილი მოთხოვნების უგულვებელყოფით, სასამართლო აქტი საერთოდ არ შეიცავს მსჯელობას სააპელაციო საჩივრის მოტივებზე, არ არის გაქარწყლებული აპელანტის მოსაზრებები, ისე არის მიჩნეული დაუსაბუთებლად და კანონშეუსაბამოდ.

სააპელაციო სასამართლომ უცვლელად დატოვა რა გასაჩივრებული გადაწყვეტილება, დაეთანხმა საქალაქო სასამართლოს მიერ ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლით მინიჭებული საპროცესო უფლებამოსილების გამოყენებას, თუმცა არ უმსჯელია ამ სახის სასამართლო გადაწყვეტილების მიღების პროცესუალური წინაპირობების არსებობასა და შესაბამისად კანონიერებაზე, რითაც უგულვებელყო ზემდგომი სასამართლოს ფუნქცია – სააპელაციო წესით პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილებათა კანონიერების შემოწმება ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით.

საკასაციო სასამართლო წინამდებარე განჩინების მიღებისას ეყრდნობა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მიერ საქმეზე №ბს-220-210(კ-06) დ. მ-ის სარჩელისა გამო მოპასუხის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიმართ, 2006 წლის 4 ივლისის განჩინებაში ჩამოყალიბებულ სასამართლო პრაქტიკას, რომლის მიხედვით საკასაციო სასამართლომ იმსჯელა ქვემდგომი ინსტანციის სასამართლოების მიერ ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლის კვალიფიციური გამოყენების შესახებ, კერძოდ: „საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ სასამართლოს უფლებამოსილება სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად ცნოს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული ადმინისტრაციული აქტი, განსაზღვრულია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით, კერძოდ, აღნიშნული ნორმის თანახმად, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გა-

რეშე, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად ცნოს იგი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი. სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისათვის არსებობს მხარის გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად, ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულებას წარმოადგენს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა გამოკვლევა და სწორედ საქმის გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე უნდა იქნეს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გადაწყვეტილება მიღებული. ზემოაღნიშნული ნორმიდან გამომდინარე, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ არ გამოიკვლია საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებები და ისე გამოსცა ადმინისტრაციული აქტი, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად ცნოს ინდივიდუალურ-სამართლებრივი ადმინისტრაციული აქტი და დაავალოს შესაბამის ადმინისტრაციულ ორგანოს გამოსცეს ახალი აქტი. ამდენად, ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის გამოყენების კომპეტენცია სასამართლოს გააჩნია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ინდივიდუალურ-სამართლებრივი ადმინისტრაციული აქტი გამოცემულია საქმის გარემოებათა გამოკვლევის გარეშე, მხოლოდ ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით ადმინისტრაციული წარმოებისათვის დადგენილ მოთხოვნათა დაცვით“.

საკასაციო სასამართლოს მითითებით, კონკრეტულ შემთხვევაში არამართებულია სასამართლოების მიერ ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლის გამოყენება, ვინაიდან საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4. მუხლით მინიჭებულ უფლებამოსილებას სასამართლო იყენებს იმ ვითარებაში, როცა სასამართლო წესით ვერ ხერხდება ფაქტობრივი გარემოებების დადგენა და შეფასება. შესაბამისად, შეუძლებელი ხდება სადავო ადმინისტრაციული აქტის მატერიალური კანონიერების შეფასება.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ქვემდგომმა სასამართლოებმა ობიექტური შეფასება არ მისცეს საქმეში არსებულ მტკიცებულებებს, საპელაციო საჩივარში მითითებული გარემოებები არ არის გამოკვლეული, შესაბამისად, მითითებულ

საკითხებზე არ არის გადმოცემული სასამართლო მსჯელობები და დასკვნები. სასამართლოთა დასკვნა – ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4. მუხლით მინიჭებული უფლებამოსილების გამოყენების საჭიროების შესახებ სრულიად დაუსაბუთებელია და არ გამომდინარეობს საპროცესო კანონით განსაზღვრული დანაწესის ნამდვილი შინაარსიდან, ამასთან, სასამართლოებმა არ მიუთითეს ადმინისტრაციული ორგანოს თუ რა ფაქტების გამოკვლევაა საჭირო ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციული აქტის გამოცემისას.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ სააპელაციო სასამართლო გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერებასა და დასაბუთებულობას ამონმებს, როგორც ფაქტობრივი, ისე სამართლებრივი თვალსაზრისით, ანუ საქმეს განიხილავს, როგორც ფაქტობრივი გარემოებების დადგენის, ისე მათი სამართლებრივი შეფასების კუთხით. სააპელაციო სასამართლოს უფლება აქვს დაადგინოს ახალი ფაქტები, ხოლო საქმის მონაწილე პირებს უფლება აქვთ პირველ ინსტანციაში უკვე განხილულთან ერთად სააპელაციო სასამართლოში წარადგინონ ახალი მტკიცებულებები ანუ სააპელაციო სასამართლო, საკასაციო ინსტანციის სასამართლოსგან განსხვავებით, შემოჭილი არაა პროცესუალური შესაძლებლობით, საქმეზე დაადგინოს ფაქტობრივი გარემოებები, გამოითხოვოს და შეაფასოს მტკიცებულებები.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლოს სსსკ-ის 385.2 მუხლის შესაბამისად, სრული პროცესუალური უფლებამოსილება ჰქონდა თავად გადაწყვიტა დავა და არ გაეზიარებინა საქალაქო სასამართლოს დასკვნა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლის გამოყენებასთან მიმართებაში, ვინაიდან, გასაჩივრებული აქტების მიღებისას ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ არ იყო დარღვეული აქტის გამოცემის ის პროცედურები, რაც უპირობოდ შექმნიდა საქმის ადმინისტრაციულ ორგანოში დაბრუნების წინაპირობას.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ გასაჩივრებული განჩინების მიღებისას სააპელაციო სასამართლომ უგულვებელყო საკასაციო სასამართლოს მიერ დამკვიდრებული სასამართლო პრაქტიკა სააპელაციო სასამართლოს მიერ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390.3. მუხლის „გ“ ქვეპუნქტით ხელმძღვანელობით სტანდარტთან დაკავშირებით, კერძოდ, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მიერ საქმეზე №ბს-52-52(კ-08) მ. ხ-ის სარჩელისა გამო მოპასუხის საქართველოს ფი-

ნანსთა სამინისტროს საბაჟო დეპარტამენტის მიმართ, 2008 წლის 25 მარტის საკასაციო სასამართლომ იმსჯელა სააპელაციო სასამართლოს მიერ ზემოთ მითითებული საპროცესო ნორმით მინიჭებული კომპეტენციის კვალიფიციური გამოყენების შესახებ, კერძოდ:

„სსსკ-ის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის გ) ქვეპუნქტის მიხედვით: სააპელაციო სასამართლოს განჩინება, რომლითაც უცვლელად რჩება გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და თუ სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებსა და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ ან/და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მაშინ დასაბუთება იცვლება მასზე მითითებით.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ სააპელაციო სასამართლოს პროცესუალური უფლებამოსილება განჩინებაში გამოსცეს მოკლე დასაბუთება, არც ერთ შემთხვევაში არ უნდა იქნეს გაგებული იმგვარად, რომ სააპელაციო სასამართლო მხოლოდ ფორმალური თვალსაზრისით ახორციელებს მართლმსაჯულებას. მითითებული ნორმით დადგენილი პროცესუალური უფლებამოსილების გამოყენება არ უნდა მოვიდეს წინააღმდეგობაში ამავე კოდექსის 377.1 მუხლით განსაზღვრულ სააპელაციო სასამართლოს იურისდიქციასა და კომპეტენციასთან, ვინაიდან სააპელაციო ინსტანციაში მართლმსაჯულების განხორციელების არსი მდგომარეობს სწორედ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში შემოწმების ვალდებულების დადგენით. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერების და დასაბუთებულობის შემოწმების ვალდებულება პროცესუალურ-სამართლებრივი დოქტრინის მიხედვით უცილობლად გულისხმობს და მოიაზრებს სააპელაციო საჩივრის მოტივების საფუძვლიანობის შეფასებას.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ სამოქალაქო სამართალწარმოება, რომელიც აგებულია მხარეთა დისპოზიციურობის და შეჯიბრებითობის პრინციპებზე, სააპელაციო და საკასაციო საჩივარს აკუთვნებს მხარის უფლების დაცვის სამართლებრივ საშუალებებს, ამასთან, სწორედ მხარის ამ საპროცესო უფლების რეალიზაცია თანაზომიერია მხარისავე საპროცესო ვალდებულებასთან – დაასაბუთოს საჩივარი, კერძოდ, სსსკ-ის 368-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის ე) და ვ) ქვეპუნქტებში მითითებულია თუ რა უნდა იყოს ასახული სააპელაციო საჩივრის შინაარსში. მხარის ამგვარი პროცესუალური ვალდებულება შეიცავს მხარის საპროცესო უფლებრივ გარანტიას, ზემდგომმა სასა-

მართლმომადგენლობის განხორციელების საფუძვლიანობა, გაიზიაროს ან უარყოს, გააქარწყლოს ისინი იურიდიულად არგუმენტირებული სახით.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ სსსკ-ის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის გ) ქვეპუნქტით განსაზღვრული უფლებამოსილების გამოყენება ზემომითითებული საპროცესო ნორმების ობიექტური შინაარსის კონტექსტის გათვალისწინების გარეშე, სააპელაციო სამართალწარმოების გახდის ზედაპირულს და განაპირობებს მის უკიდურესად ფორმალისტურ ხასიათს, რაც წინააღმდეგობაში მოდის სააპელაციო სამართალწარმოების არსსა და მართლმსაჯულების პრინციპებთან.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საპროცესო ნორმა შეუძლებელია გამოყენებულ იქნეს მხარის პროცესუალური უფლების შეზღუდვის თვალსაზრისით, ასეთ შემთხვევაში სასამართლოს პროცესუალური უფლებამოსილება უნდა შეიზღუდოს, რათა არ მოხდეს მხარის საპროცესო უფლების იგნორირება, უკიდურეს შემთხვევაში, სააპელაციო სასამართლოს მიერ კანონით გათვალისწინებული საპროცესო ზედამხედველობა განუხორციელებელი დარჩება“.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105.2 მუხლის საფუძველზე განმარტავს, რომ სასამართლომ თითოეული საქმის განხილვისას უნდა მოიპოვოს მტკიცებულებები, სარწმუნოდ დაადგინოს საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, მისცეს მათ სამართლებრივი შეფასება და გამოიტანოს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ.

საქმის მასალების შესაბამისად: შპს „...“ 1999 წლის 10 აგვისტოს დარეგისტრირდა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებად თბილისის საგადასახადო ინსპექციაში (საიდენტიფიკაციო კოდი – ...).

2008 წლის 1 აგვისტოს საწარმომ, კერძოდ, სილამაზის სალონმა მდებარე, ქ. თბილისში, ... №109 შეწყვიტა ფუნქციონირება აღნიშნულის გამო საწარმოს ქონება გადაიტანა სახლში, მათ შორის იყო საწარმოზე რიცხული სალარო აპარატი □□□-□□□, საქარხნო ნომრით

მოგვიანებით, რამდენიმე დღეში (2008 წელს) მოსარჩელემ აღმოაჩინა, რომ ინვენტარის გადაზიდვისას დაკარგა სალარო აპარატი □□□-□□□, საქარხნო ნომრით ... სალარო აპარატი.

შემოსავლების სამსახურში წარდგენილ განცხადებაში კი, მოსარჩელე აღნიშნავდა, რომ 2008 წელს, შპს „...“ სილამაზის სალონის დახურვის გამო სალონის ინვენტარის გადატანის მო-

მენტში დაკარგა სალარო-აპარატი □□□□□ საქარხნო ნომერი ..., რაც აღმოაჩინა მოგვიანებით. მისივე განმარტებით, როდესაც 2010 წელს განაახლა სამენარმეო საქმიანობა აღნიშნული სალარო აპარატი არც მოუძებნია, ვინაიდან, იგი 2008 წლიდან ამოღებული იყო ხმარებიდან, „2012 წლის ოქტომბერში აღმოვაჩინეთ, რომ სალარო აპარატი □□□□□ დაკარგული იყო, რის შესახებაც განვაცხადე შინაგან საქმეთა სამინისტროში, შესაბამისი ცნობა შსს-დან თან ახლავს განცხადებას“.

შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 20 დეკემბრის სამართალდარღვევის №... ოქმით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281.7 ნაწილის საფუძველზე, სალარო აპარატის დაკარგვისათვის, შპს „...“ დაჯარიმდა 3000 ლარით.

საწარმო აღნიშნული სამართალდარღვევის ოქმი გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2013 წლის 19 თებერვლის №6459 ბრძანებით ადმინისტრაციული საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

საკასაციო სასამართლოს შეფასებით, მოსარჩელე შპს „...“ სადავოდ გახდა სამართალდარღვევის საერთოდ ჩადენის ფაქტი, მიაჩნია რა, რომ საკონტროლო – სალარო აპარატის დაკარგვა გამოწვეული არ იყო მისი ბრალით, ამასთან, სალარო აპარატი დაკარგა 2008 წლის 7 აგვისტოს და იმ დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსით საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა არ ითვლებოდა საგადასახადო სამართალდარღვევად და აღნიშნული ქმედებისათვის არ იყო გათვალისწინებული სანქცია, ამიტომ შპს არ უნდა დაჯარიმებულიყო, ვინაიდან კანონის უკუმოქმედების გამოყენებით მათი მდგომარეობა მძიმდება, მით უფრო მაშინ, როცა 2008 წლიდან სალარო აპარატი ამოღებული იყო ბრუნვიდან.

სადავო სამართალური თეორია წარმოშობილია საგადასახადო სამართალდარღვევათა სფეროში, გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს შორის.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევები საქართველოში მოწესრიგებულია საგადასახადო კოდექსით, რომელიც განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებსა და საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლით განსაზღვრული ქმედების საგადასახადო სამართალდარღვევად მიჩნევისა და საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზოგადი პრინციპები, რომლის მიხედვით საგადასახადო სამართალდარღვევად ჩაითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა),

რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით. აღნიშნული მუხლიდან გამომდინარე, საგადასახადო პასუხისმგებლობა არის კონკრეტული საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩამდენი პირის ვალდებულება, საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით, პასუხი აგოს მის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებისათვის. მართლსაწინააღმდეგოა ქმედება, რომელიც არღვევს საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმებს. საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრებისას შესაფასებელია ქმედების (უმოქმედობის) მომენტი (დრო), აღნიშნული მოწესრიგებულია ზემოაღნიშნული მუხლის მე-2 პუნქტით, რომლის 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 მომენტი-სათვის არსებული ნორმა“. ე.ი. აღნიშნული მუხლიდან გამომდინარე, საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელ ან გამაუქმებელ აქტებს აქვთ უკუქცევითი ძალა, ე.ი. ვრცელდება ამ აქტის გამოცემამდე ჩადენილ სამართალდარღვევებზეც. სანქციის შეფარდების დროს, თუ გაუქმებული ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა სამართალდარღვევის ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა. სანქციის შეფარდების დრო მოიცავს არამხოლოდ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მისი გამოყენების დროს, არამედ ზემდგომი ორგანოების ან სასამართლოს მიერ სანქციის გამოყენების კანონიერების შემოწმების პერიოდს. აღნიშნული მუხლიდან გამომდინარე, მნიშვნელოვანია იმის დადგენა თუ როდის ჩაიდინა პირმა სამართალდარღვევა. აღნიშნული კი უნდა დადგინდეს ფაქტების სწორად და ზუსტად გამორკვევის გზით. საქმეში წარმოდგენილია შპს „...“ დირექტორის პ. ს-ის განცხადება, რომლიდანაც ირკვევა, რომ გადასახადის გადამხდელმა სალარო-აპარატის დაკარგვის შესახებ შეიტყო 2012 წელს და აღნიშნულის თაობაზე შემოსავლების სამსახურს და შინაგან საქმეთა სამინისტროს შესაბამის ორგანოებს აცნობა 2012 წელს, ამიტომ, საკასაციო სასამართლო ამ ნაწილში იზიარებს, ქვემდგომი სასამართლოების შეფასებას, რომ მენარმეზე უნდა გავრცელდეს 2012 წელს მოქმედი საგა-

დასახადო კოდექსის რედაქცია, რომელმაც შემოიღო პასუხისმგებლობა საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვისათვის, რამდენადაც მტკიცების ტვირთი თუ რომელი სამართლებრივი ნორმის მოქმედების პერიოდში განხორციელდა შესაფასებელი (დასაკვალიფიცირებელი) ქმედება აწევს მხარეს.

1. საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ყოველი კონკრეტული საქმის გადაწყვეტა სასამართლოში დაკავშირებულია გარკვეული ფაქტების დადგენასთან. ფაქტების დადგენის აუცილებლობა განპირობებულია იმით, რომ სასამართლო იხილავს და წყვეტს მხარეთა შორის წარმოქმნილ დავებს, რომლებიც სამართლით რეგულირებული ურთიერთობებიდან წარმოიშობიან. სამართლებრივი ურთიერთობა კი შეიძლება აღმოცენდეს, განვითარდეს ან შეწყდეს მხოლოდ იურიდიული ფაქტების საფუძველზე. ე.ი ისეთი ფაქტების საფუძველზე, რომლებსაც სამართლის ნორმა უკავშირებს გარკვეულ იურიდიულ შედეგს.

საქმის გარემოებების გამორკვევა და ფაქტების დადგენა მართლმსაჯულების უპირველეს ამოცანას წარმოადგენს, სწორედ დადგენილი ფაქტების საფუძველზე ხდება ნორმათშეფარდება.

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

ადმინისტრაციული სამართალწარმოების უმნიშვნელოვანესი პრინციპი – ოფიციალობის პრინციპი განსაზღვრავს ადმინისტრაციული მართლმსაჯულების როლს. ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში, განსხვავებით სამოქალაქო სამართალწარმოებისგან სასამართლო პროცესუალური აქტივობის ცენტრში იმყოფება, ადმინისტრაციულ სამართალში მოქმედი საჯარო და კერძო ინტერესების პროპორციულობის პრინციპი ადმინისტრაციულ საპროცესო სამართალურთიერთობაში სასამართლოს აკისრებს საპროცესო მხარეთა საპროცესო უფლებებში ბალანსის მიღწევისთვის აუცილებელ საპროცესო მოქმედებების შესრულებას.

ოფიციალობის პრინციპზე დაყრდნობით სასამართლო უფლებამოსილია თავისი ინიციატივით მიიღოს გადაწყვეტილება

დამატებითი ინფორმაციის ან მტკიცებულების წარმოსადგენად (ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მუხლი 4); სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 103-ე მუხლით მინიჭებული უფლებამოსილების გარდა, საკუთარი ინიციატივით შეაგროვოს ფაქტობრივი გარემოებები და მტკიცებულებები (ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მუხლი 19).

ადმინისტრაციული სასამართლოს ეს უფლებამოსილება კანონმდებლის მიერ განმტკიცებულია ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-20 მუხლში ადმინისტრაციულ ორგანოთა ვალდებულების დადგენით, წარუდგინოს სასამართლოს საქმის განხილვისა და გადაწყვეტისათვის აუცილებელი დოკუმენტები და სხვა ინფორმაცია.

სასამართლოს უფლებამოსილება – თავისი ინიციატივით მოიპოვოს მტკიცებულებები ან ინფორმაცია, ნიშნავს, რომ სასამართლომ უნდა განსაზღვროს შემთხვევები, როდესაც საფრთხე ემუქრება მართლმსაჯულების ძირითად პრინციპს – მხარეთა თანასწორობის /ანუ თანაბარი შესაძლებლობა – დაიცვან თავიანთი უფლებები/ რეალიზაციას საჯარო სამართლებრივი დავების მონაწილეთა სუბორდინაციული მდგომარეობიდან გამომდინარე.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქმის არსებითად /ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით/ განმხილველი სასამართლოების მიერ ოფიციალობის პრინციპის მეშვეობით საქმის გარემოებათა დამატებითი გამოკვლევა, მტკიცებულებათა მოპოვება სახელმწიფოში დღეისათვის არსებული სამართლებრივი კულტურის პირობებში არის უპირობო აუცილებლობა, ადმინისტრაციულ დავათა კანონიერად გადაწყვეტისათვის, ადმინისტრაციულ ორგანოთა საქმიანობაზე სრულფასოვანი სასამართლო კონტროლის განხორციელებისათვის, რის გარეშეც სამართლებრივი სახელმწიფოს, როგორც ღირებულებითი სიკეთით სარგებლობა შესაძლებელია ვერ მიიღწეს.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოცემული დავის გადაწყვეტისას სააპელაციო სასამართლომ სავსებით უგულებელყო ადმინისტრაციული მართლმსაჯულების უმნიშვნელოვანესი, საჯარო ინტერესის უზრუნველმყოფი უფლებამოსილება. კერძოდ, სააპელაციო სასამართლოს არ მიუღია ზომები, დამატებითი მტკიცებულებების, ინფორმაციის მოსაპოვებლად, მაშინ, როცა ისედაც მოცემული დავის სპეციფიკიდან გამომდინარე, მტკიცებულებათა წრე უკიდურესად შეზღუდულია.

საკასაციო სასამართლო სსსკ-ის XV-XX თავების საფუძველ-

ზე განმარტავს, რომ სამოქალაქო საპროცესო კოდექსით განსაზღვრულია მტკიცებულებათა სახეები: წერილობითი, ზეპირი და ნივთიერი სახის მტკიცებულებები. სსსკ-ის 105-ე მუხლით დადგენილია სასამართლოს მიერ მტკიცებულებათა შეფასების სტანდარტი, კერძოდ, სასამართლოსათვის არავითარ მტკიცებულებას არა აქვს წინასწარ დადგენილი ძალა (ნაწილი 1). სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს მათ ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ.

2. საგადასახადო საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე აქტებით განსაზღვრული საკონტროლო-სალარო აპარატის იურიდიული სტატუსის და მისი გამოყენება-შენახვის ადმინისტრირების კანონიერებასთან დაკავშირებით საკასაციო სასამართლო განმარტავს, საკონტროლო-სალარო აპარატი წარმოადგენს სახელმწიფოს კონტროლის ინსტრუმენტს ნაღდი ფულის ბრუნვაზე და გადასახადის გადამხდელის მიერ მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას შესაბამისი მონაცემების თავისდროულად აღრიცხვაზე. საკონტროლო-სალარო აპარატი განკუთვნილია მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას მიწოდებული საქონლის (მომსახურების) რეგისტრაციისათვის და შესაბამისი მონაცემების აღრიცხვისათვის. არსებობს ფისკალური და არაფისკალური საკონტროლო-სალარო აპარატი, რომლებიც ერთმანეთისგან განსხვავდებიან მეხსიერებით. ფისკალური მეხსიერების საკონტროლო-სალარო აპარატს გააჩნია ინფორმაციის მატარებელი, რაც არ იძლევა მონაცემების წაშლის საშუალებას, ასევე გააჩნია ქვეყნის ფისკალური კანონმდებლობით გათვალისწინებული კონსტრუქციის სხვა განსაკუთრებულობა. საკონტროლო-სალარო აპარატის ფისკალურ მეხსიერებაში გროვდება ამ საკონტროლო-სალარო აპარატის მეშვეობით განხორციელებული ყველა ოპერაციის შესახებ მონაცემები.

საგადასახადო ორგანოები თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში ვალდებული არიან განახორციელონ საკონტროლო-სალარო აპარატების რეგისტრაცია, რაც გულისხმობს მასზე ფისკალური მეხსიერების ჩართვას და მონაცემთა ერთიან კომპიუტერულ ბაზაში საკონტროლო-სალარო აპარატების სარეგისტრაციო მონაცემების ასახვას. სახელმწიფო რეესტრიდან საკონტროლო-სალარო აპარატის მოდელის ამოღების შემთხვევაში, რეგისტრაციიდან უნდა მოიხსნას ძველი მოდელის საკონ-

ტროლო-სალარო აპარატი და რეგისტრაციაში გატარდეს და გადასახადის გადამხდელის ობიექტზე დარეგისტრირდეს ახალი ტიპის საკონტროლო-სალარო აპარატი.

საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, საკონტროლო-სალარო აპარატი განეკუთვნება საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 22-ე ნაწილით დეფინირებულ სააღრიცხვო დოკუმენტაციას, მისი დანიშნულებიდან გამომდინარე, შესაბამისად, ამავე კოდექსის 43-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის ე) ქვეპუნქტით დადგენილი გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება – უზრუნველყოს ამ ქვეპუნქტის ჩამონათვალში მოცემული დოკუმენტების შენახვა 6 წლის ვადის განმავლობაში, მოიცავს საკონტროლო-სალარო აპარატის შენახვის ვალდებულებასაც. მიუხედავად იმისა რომ საკონტროლო-სალარო აპარატი 2008 წლიდან ამოღებული იყო ბრუნვიდან, იგი როგორც აღვნიშნეთ წარმოადგენს საგადასახადო კანონმდებლობაში მნიშვნელოვან სააღრიცხვო დოკუმენტს.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, მიუხედავად იმისა, კანონმდებლობა საკონტროლო-სალარო აპარატის შენახვის რაიმე სპეციალური წესს აწესებს, თუ არა, მენარმე ვალდებულია განსაკუთრებული გულისხმიერებით მოეკიდოს მის შენახვას და აღნიშნულთან მიმართებაში, მიუთითებს რომ საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი განსაზღვრავს ნივთის შენახვის ზოგად სტანდარტს, ასე, მაგ: 170.3 მუხლი, რომლის შესაბამისად: „სარგებლობის უფლება მოიცავს ასევე შესაძლებლობას, არ ისარგებლოს პირმა თავისი ნივთით. კანონით შეიძლება დაწესდეს სარგებლობის ან მოვლისა და შენახვის ვალდებულება, თუკი ამ ნივთის გამოუყენებლობა ან მოუვლელობა ხელყოფს საზოგადო ინტერესებს. ამ შემთხვევაში მესაკუთრეს შეიძლება ან თვითონ დაეკისროს ვალდებულების შესრულება, ან შესაბამისი სასყიდლით ნივთის გადაცემა სხვა პირის სარგებლობაში“. მითითებული ნორმის დანაწესიდან გამომდინარე, მესაკუთრეს შესაძლებელია დაევალოს მისი საკუთრების შენახვის ვალდებულებაც, თუ მისი საკუთრებაში არსებული ნივთი განსაკუთრებულ, სოციალურ, ეკონომიკურ ფასეულობას წარმოადგენს. კონკრეტულ შემთხვევაში კი, როგორც აღვნიშნეთ, საკონტროლო-სალარო აპარატის ფისკალურ მეხსიერებაში გროვდება საკონტროლო-სალარო აპარატის მეშვეობით განხორციელებული ყველა ოპერაციის შესახებ მონაცემები, რომელიც საგადასახადო სამსახურისათვის წარმოადგენს სააღრიცხვო დოკუმენტაციას, საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 22-ე პუნქტის საფუძველზე,

ანუ სააღრიცხვო დოკუმენტაციის შესაბამისად, ხორციელდება მენარმის საგადასახადო კონტროლი, ე.ი. სააღრიცხვო დოკუმენტაცია შეიცავს ნებისმიერ წერილობითი (მათ შორის, ელექტრონული) ფორმით შესრულებულ საბუთს, რომელსაც კავშირი აქვს დაბეგვრასთან. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან, საკონტროლო-სალარო აპარატი წარმოადგენს უმნიშვნელოვანესი მმართველობითი ღონისძიების – საგადასახადო აღმინისტრირების ერთ-ერთ განსაკუთრებულ სახეს, მენარმე ვალდებულია განსაკუთრებული გულისხმიერებით შეინახოს საკონტროლო-სალარო აპარატი და ამისთვის არ არის აუცილებელი საგადასახადო კანონმდებლობით შემუშავებული შენახვის წესებისა და პირობების დადგენა.

3. საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოცემული დავის კანონიერად გადაწყვეტისათვის პრინციპულია გაირკვეს საწარმოს ქმედების, რომელიც საგადასახადო ორგანოებმა დააკვალიფიცირეს სამართალდარღვევად, ბრალეულობის საკითხი, რასაც აწესრიგებს საგადასახადო კანონმდებლობა, კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილი აწესებს პასუხისმგებლობის ზომას, გადასახადის გადამხდელის მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატის (გარდა GPRS-ის და CRYPTO-ს მოდულის ფისკალური საკონტროლო-სალარო აპარატებისა) დაკარგვისათვის: „გადასახადის გადამხდელის მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატის (გარდა GPRS-ის და CRYPTO-ს მოდულის ფისკალური საკონტროლო-სალარო აპარატებისა) დაკარგვა, თუ დადგენილი არ არის, რომ ეს გამოწვეულია სხვა პირის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით, – იწვევს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას 3 000 ლარის ოდენობით“.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, გადასახადის გადამხდელს საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვის გამო პასუხისმგებლობა არ დაეკისრება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დადგინდება, რომ სალარო აპარატის დაკარგვა გამოწვეული იყო სხვა პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით, ანუ საკანონმდებლო ნორმა ცალსახად ადგენს, რომ სახეზე უნდა იყოს კანონმდებლობის შესაბამისად დადგენილი და დადასტურებული ფაქტი, რომ მენარმეს საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვაში ბრალი არ მიუძღვის, მისი დაკარგვა არ გამოწვევია მის დაუდევარ ქმედებას, რაც გამოიხატება იმაში, რომ იგი სათანადო პასუხისმგებლობით არ მოეკიდა საკონტროლო-სალარო აპარატის შენახვას, არამედ მისი დაკარგვა გამოწვეულია სხვა პირის ბრალეული ქმედებით ან დაუძლეველი ძალის არსებობით. ამგვარი ფაქტის დაუდგენლობის შემთხვევაში ქმედე-

ბის/უმოქმედობის კვალიფიკაციისათვის საგადასახადო კოდექსის 281.7 ნაწილის გამოყენება კანონსაწინააღმდეგოა, რამდენადაც ადმინისტრაციული ორგანოების მხრიდან ნორმათშეფარდებას წინ უსწრებს ფაქტების გამოკვლევა-დადგენა-შეფასების სტადია, რაც ზუსტად უნდა შეესაბამებოდეს კანონით აღწერილ შემთხვევას. ადმინისტრაციული წარმოების მიზანი კანონიერი გადაწყვეტილების მიღებაა, რომლის უზრუნველსაყოფად იგი ორ მნიშვნელოვან საფეხურს შეიცავს:

1. საქმის ირგვლივ ფაქტობრივი გარემოებების გამოკვლევა-დადგენა-შეფასება და

2. დადგენილი ფაქტების სამართლებრივი შეფასების საფუძველზე ქმედების კვალიფიკაცია.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ეროვნული სასამართლო ორგანოების მიერ პირის საჯარო სამართლებრივი ვალდებულებების შეუსრულებლობისას პასუხისმგებლობის გამომრიცხველი გარემოებების დამადასტურებელი ფაქტების გამოკვლევისა და დადგენის კანონიერება უშუალოდ არის დაკავშირებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის კანონიერების ობიექტურ შეფასებასთან.

საკასაციო სასამართლო გასაჩივრებული განჩინების კანონიერების შემოწმებისას მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ სააპელაციო სასამართლომ უგულებელყო სსსკ-ის 393-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“, „ბ“ და „გ“ ქვეპუნქტების მოთხოვნები, სსსკ-ის 105-ე მუხლის მოთხოვნები, საქმის გარემოებები არ არის გამოკვლევული ჯეროვნად, საქმის მასალები შეფასებულია ზედაპირულად, შესაბამისად, სასამართლო დასკვნები წინააღმდეგობრივია, კერძოდ, სასამართლოს მსჯელობა მოსარჩელის არაბრალეულობის შესახებ სრულიად დაუსაბუთებელია, რამდენადაც იგი არ ემყარება საქმეზე ობიექტურად დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს. ასე მაგ. საქალაქო სასამართლო უთითებს, რომ სახეზე არ არის მოსარჩელის არათუ განზრახვა, არამედ გაუფრთხილებლობაც კი, რასაც სრულიად დაეთანხმა სააპელაციო სასამართლო, თუმცა, შესაბამისი დასაბუთებული მსჯელობის გარეშე.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სასამართლოები არაკვალიფიციურად აფასებენ პირის ბრალეულობის საკითხს, რამდენადაც ამ საკითხის შეფასებისას ეყრდნობიან მხოლოდ ზეპირი სახის მტკიცებულებებს – მხარის ახსნა-განმარტებას, რომელიც არ არის შეჯერებული სხვა არც ერთი სახის, თუნდაც, ასევე, ზეპირი სახის მტკიცებულებასთან. სასამართლოს არ დაუკითხია არც ერთი მონმე, რომელიც დაადასტურებდა ინ-

ვენტარის გადაზიდვის მომენტში სალარო აპარატის დაკარგვის ფაქტს. ამგვარი მიდგომით, ასეთივე წარმატებით შეიძლება დადგენილად იქნას მიჩნეული ნებისმიერი ნივთის დაკარგვის ფაქტი, რაც სრულიად შეუსაბამოა სამართალწარმოების ამოცანებთან და მიზანთან. საკასაციო სასამართლო მტკიცებულებათა გამოკვლევა-შეფასების ამგვარი სტანდარტის დამკვიდრებას აფასებს, როგორც უკანონოს და უკიდურესად საზიანოს მართლმსაჯულების განმხორციელებელი ორგანოების ავტორიტეტისათვის, რამდენადაც სასამართლოს ყველა საპროცესო მოქმედება საპროცესო წესების ზედმიწევნით დაცვით უნდა ჩატარდეს.

ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ საქმის ხელახალი განხილვისას უნდა გამოიკვლიოს: მენარმის მიერ საგადასახადო კანონმდებლობით განსაკუთრებული სტატუსის მქონე სააღრიცხვო დოკუმენტის დაკარგვა გამოწვეულია განზრახი თუ გაუფრთხილებელი ბრალით, რაც შესაბამისი მტკიცებულებებით უნდა იყოს სარწმუნოდ დადასტურებული, რამდენადაც მენარმე თავად აღიარებს სალარო აპარატის დაკარგვის ფაქტს. სასამართლომ უნდა დაადგინოს, მენარმე ინახავდა თუ არა მას სათანადო გულსახმიერებით და თუ დადგინდება, რომ დაკარგვა არ გამოუწვევია მესამე პირის მართლსაწინააღმდეგო მოქმედებას ან დაუძღველ ძალას, იმსჯელოს თუ რა მტკიცებულებები გამოორიცხავს მენარმის გაუფრთხილებლობას, რამდენადაც საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის მიხედვით: „საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით“. საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევა განეკუთვნება ადმინისტრაციული სამართალდარღვევათა სპეციფიკურ სახეს, შესაბამისად მის მიმართ სრულად ვრცელდება ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის შემადგენლობის მოთხოვნები. აღნიშნულთან დაკავშირებით, საკასაციო სასამართლო ეყრდნობა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მიერ საქმეზე №ბს-544-535(კ-12) გ. ბ-ის სარჩელისა გამო მოპასუხეების: საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს საპატრულო პოლიციის დეპარტამენტისა და საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს საპატრულო პოლიციის დეპარტამენტის თბილისის და მცხეთა-მთიანეთის საპატრულო პოლიციის მთავარი სამმარ-

თველოს მიმართ, 2013 წლის 2 აპრილის გადაწყვეტილებაში ჩამოყალიბებულ სამართლებრივ შეფასებებსა და სასამართლო დასკვნებს, კერძოდ: „საკასაციო სასამართლო ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის მე-10 მუხლის, რომელშიც დეფინირებულია ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ცნება, განმარტავს: ქმედება, რომლითც გამოხატულია პოზიტიური თუ ნეგატიური ფორმით, ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევად (გადაცდომად) კვალიფიცირდება თუ სახეზეა შემდეგი ერთობლიობა: სახელმწიფო ან საზოგადოებრივი წესრიგის, საკუთრების, მოქალაქეთა უფლებებისა და თავისუფლებების, მმართველობის დადგენილი წესის ხელშეწყობის მართლსაწინააღმდეგო, ბრალეული (განზრახი ან გაუფრთხილებელი) მოქმედება ან უმოქმედობა, რომლისთვისაც კანონმდებლობით გათვალისწინებულია ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა. ამავე კოდექსით განსაზღვრულია ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის გამომრიცხველი გარემოებები:

1. ადმინისტრაციული ქმედუნარიანობა /მუხლი 13. /;
2. აუცილებელი მოგერიება /მუხლი 18./ ;
3. უკიდურესი აუცილებლობა /მუხლი 19. /;
4. შეურაცხადობა /მუხლი 20. /.“

„ადმინისტრაციული სახდელის შემფარდებელი ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის შემთხვევის გამოვლენისას საქმის ფაქტობრივი გარემოებების გამოკვლევა, დადგენა, შემთხვევის მონაწილის სამართალდამრღვევად მიჩნევა, ადეკვატური სამართლებრივი კვალიფიკაციის მოხდენა და სამართალდამრღვევისთვის სანქციის შეფარდება აუცილებლად მოიცავს ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის გამომრიცხველი გარემოებების, ისევე, როგორც ადმინისტრაციული სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელ ან დამამძიმებელ გარემოებათა გამოკვლევა-დადგენასა და შეფასებას. სწორედ, ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის გამომრიცხველი გარემოებების არარსებობის პირობებში შეიძლება პირს შეეფარდოს ადმინისტრაციული სახდელი, რომლის დადების ზოგადი წესების თანახმად, ადმინისტრაციული სამართალდარღვევისათვის სახდელი დაედება იმ ნორმატიული აქტით დაწესებულ ფარგლებში, რომელიც ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევისათვის ამ კოდექსის და ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა შესახებ სხვა აქტების ზუსტი შესაბამისობით /მუხლი 33. 1/.

ხოლო, ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით სახდელის და-

დებისას შეფასების საგანს წარმოადგენს – ჩადენილი სამართალდარღვევის ხასიათი, დამრღვევის პიროვნება, მისი ბრალის ხარისხი, ქონებრივი მდგომარეობა, პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელი და დამამძიმებელი გარემოებანი.

აღნიშნული ნორმის საფუძველზე საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ადმინისტრაციული სამართალდარღვევისათვის სახდელის დადება უნდა განხორციელდეს ადმინისტრაციული სამართლის უმნიშვნელოვანესი პრინციპის – კანონიერების პრინციპის ზედმიწევნით დაცვის საფუძველზე“.

საგადასახადო კოდექსის 281.7 მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის კვალიფიკაცია და მისი შეფარდება პირისთვის, შეუძლებელი და შესაბამისად, კანონსაწინააღმდეგო იქნება პირის ბრალეულობის განსაზღვრის გარეშე. სააპელაციო სასამართლომ უნდა იმსჯელოს არის თუ არა სახეზე ისეთი ობიექტური გარემოება, რამაც შეიძლება გამოიციხოს მენარმის ბრალეულობის საკითხი, რამდენადაც პირის ბრალის გარეშე ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის შემადგენლობა სახეზე არ არის. მხოლოდ ამ ფაქტების გამოკვლევა-დადგენის შემდეგ მენარმეს შეიძლება დაეკისროს ან არ დაეკისროს პასუხისმგებლობა.

ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ საქმის ხელახლა განხილვისას უნდა უზრუნველყოს საქმის გარემოებების სრულფასოვანი და ობიექტური გამოკვლევის საფუძველზე სასამართლო დავის კანონიერად და მიუკერძოებლად გადაწყვეტა, საპროცესო და მატერიალური კანონმდებლობის განუხრელი დაცვით.

კასატორის მოტივი, სახელმწიფო ბაჟის გადახდის დაკისრების უკანონობასთან მიმართებით საკასაციო სასამართლოს მიერ ვერ იქნება გაზიარებული სსსკ-ის 55-ე მუხლის მე-2-ე ნაწილის საფუძველზე, თუმცა, საქმის ხელახლა განხილვისას სააპელაციო სასამართლომ საპროცესო ხარჯები საპროცესო კანონმდებლობის შესაბამისად უნდა გადაანაწილოს საქმეზე გადაწყვეტილების დადგენისას.

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, სახეზეა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412.2 მუხლის თანახმად, გასაჩივრებული განჩინების გაუქმების პროცესუალური და სამართლებრივი საფუძვლები, სასამართლომ საქმის ხელახლა განხილვისას კანონიერი და ობიექტური გადაწყვეტილების დადგენის მიზნით, სრულყოფილად უნდა გამოიკვლიოს ზემოაღნიშნული გარემოებები და დავა გადაწყვიტოს მოქმედი საპროცესო და მატერიალური სამართლის კანონმდებ-

ლობის შესაბამისად.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ ბ ი ნ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 20 ივნისის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
3. სასამართლო ხარჯები გადანაწილდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების დადგენისას;
4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

ბ. სხვა სახის ჯარიმები

დაჯარიმება საქონლის სასაქონლო ზედნაღების ბარეში ტრანსპორტირების გამო

განჩინება

№ბს-48-43(2კ-13)

18 ივნისი, 2013 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: ნ. წკეპლაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
მ. ვაჩაძე,
პ. სილაგაძე

დავის საგანი: ადმინისტრაციული-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:
მოსარჩელე: ი/მ „ ლ.ჩ-ი“

მოპასუხეები: საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო; სსიპ შემოსავლების სამსახური

სარჩელის სახე: საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლის საფუძველზე ადმინისტრაციულ სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა.

სარჩელის საგანი:

1. 2012 წლის 4 მაისის №002366 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის ბათილად ცნობა;

2. შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო პრევენციის დეპარტამენტის №272/05 ბრძანების ბათილად ცნობა;

3. შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 25 ივნისის №10420 ბრძანების ბათილად ცნობა;

4. შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 8 მაისის №081-6 ბრძანების ბათილად ცნობა;

5. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2012 წლის 16 ივლისის №03/52517 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა.

სარჩელის საფუძველი:

ფაქტობრივი: 2012 წლის 4 მაისს შემოსავლების სამსახურის პრევენციის დეპარტამენტის მონიტორინგის თანამშრომლის მიერ ი/მ „ლ.ჩ-ის“ მიმართ შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი №002366, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად და სანქციის სახით შეეფარდა ჯარიმა 1000 ლარის ოდენობით, მასზედ, რომ ი/მ „ლ.ჩ-ის“ წარმომადგენელი – ი. დ-ე ახორციელებდა 60 ცალი პურის (ღირებული 30 ლარად) დისტრიბუციას სასაქონლო ზედნადების გარეშე.

შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 7 მაისის №272/05 ბრძანებით კი, ცვლილება შევიდა №002366 სამართალდარღვევის ოქმში და სანქციის სახით მოსარჩელეს შეეფარდა 5000 ლარი.

ზემოაღნიშნული აქტები მოსარჩელემ გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2012 წლის 25 ივნისის №10420 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

აღნიშნული ბრძანება ი/მ „ლ. ჩ-მა“ გაასაჩივრა ასევე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 2012 წლის 20 ივლისის №03/53517 გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 8 მაისის №081-6 საგადასახადო მოთხოვნით მოსარჩელე ი/მ „ლ.ჩ-ს“ გადასახდე-

ლად დაეკისრა სულ 5 000 ლარის გადახდა.

მოსარჩელის განმარტებით, ი. დ-ე არ არის მისი დისტრიბუტორი და შესაბამისად არ ევალებოდა სასაქონლო ზედნადების გამოწერა, 2012 წლის 4 მაისს ი. დ-ემ ნამდვილად იყიდა მის კუთვნილ საცხოვრებელ სახლში 60 ცალი პური, რომლის ღირებულება ჯამში შეადგენდა – 30 ლარს, რაზედაც ამოწერა სალარო-აპარატის ჩეკიც. ერთი ცალი პური ღირდა 50 თეთრი.

სამართლებრივი: მოსარჩელე ინდივიდუალური მენარმე „ლ. რ-ი“ სასარჩელო მოთხოვნების სამართლებრივ საფუძველად მიუთითებს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის 1-ლ ნაწილს, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანების 69-ე მუხლის 1-ლ პუნქტს.

მოპასუხის შესაგებელი:

ფაქტობრივი: მოპასუხე შემოსავლების სამსახურმა სარჩელი არ ცნო, მიიჩნია, რომ სარჩელი დაუსაბუთებელია და იგი არ უნდა დაკმაყოფილდეს უსაფუძვლოების გამო.

მოპასუხის მითითებით, მოსარჩელე ი/მ „ლ.რ-ს“ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლით გათვალისწინებული სანქცია დაეკისრა იმის გამო, რომ მისი წარმომადგენელი ი. დ-ე სასაქონლო ზედნადების გარეშე ახორციელებდა საქონლის (60 ცალი პური) დისტრიბუციას ვატომანქანით (ვაზ 21063, სახელმწიფო ნომერი ...). ი. დ-ე პურის შეძენისას იხდიდა 45 თეთრს, მაგრამ იღებდა 50 თეთრის გადახდის ჩეკს და შემდეგ პურის რეალიზაციას ახდენდა 0.05 თეთრის დანამატი.

სამართლებრივი: მოპასუხის განმარტებით, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის №994-ე ბრძანების 72-ე მუხლის 1-ლ პუნქტის, თანახმად, საქონლის დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირებად/შეძენად განიხილება სამეწარმეო საქმიანობისთვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/მისაწოდებელი საქონლის საბაზრო ღირებულება არ აღემატება 10 000 ლარს. აგრეთვე ამავე ბრძანების 70-ე მუხლის მე-4 პუნქტის მიხედვით, ოქმი გასაცნობად წარედგინება სამართალდამრღვევს, თუ იგი ესწრება მის შედგენას. სამართალდამრღვევ პირს უფლება აქვს წარადგინოს განმარტებები და შენიშვნები, რომლებიც აისახება ოქმში ან დაერთება მას. თუ სამართალდამრღვევი უარს აცხადებს ოქმის ხელმოწერაზე ან ჩაბარებაზე, უფლებამოსილი პირის მიერ ოქმში კეთდება შესაბამისი ჩანაწერი. მოპასუ-

ხის მტკიცებით, სამართალდარღვევის ოქმის შედგენისას არც სამართალდამრღვევს და არც ი. დ-ეს არ დაუფიქსირებიათ რა-იმე მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ ი. დ-ე არ წარმოადგენს ლ.ჩ-ის დისტრიბუტორს.

საქმის გარემოებები:

მოსარჩელის განმარტებით, 2012 წლის 4 მაისს ი. დ-ემ ი/მ „ლ.ჩ-ის“ კუთვნილ პურის საცხოვში შეიძინა 60 ცალი პური, რომლის ღირებულებაც შეადგენდა 30 ლარს და რაზეც ამოებქდა საკონტროლო-სალარო აპარატის ჩეკი. ერთი პურის ღირებულება შეადგენდა 50 თეთრს.

აღნიშნულზე შემოსავლების სამსახურის პრევენციის დე-პარტამენტის მონიტორინგის თანამშრომლის მიერ ი/მ „ლ.ჩ-ის“ მიმართ შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი №002366, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად და სანქციის სახით შეეფარდა ჯარიმა 1000 ლარის ოდენობით, მასზედ, რომ ი/მ „ლ.ჩ-ის“ წარმომადგენელი – ი. დ-ე ახორციელებდა 60 ცალი პურის (ღირებული 30 ლარად) დისტრიბუციას სასაქონლო ზედნადების გარეშე.

მოსარჩელის განმარტებით, ი. დ-ე არ არის მისი დისტრიბუტორი და შესაბამისად არ ევალებოდა სასაქონლო ზედნადების გამონერა.

სამართალდარღვევის ოქმი მოსარჩელემ ადმინისტრაციული წესით ჯერ გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2012 წლის 25 ივნისის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, ხოლო შემდგომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 2012 წლის 20 ივლისის №03/53517 გადაწყვეტილებით ი/მ „ლ.ჩ-ის“ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

მოპასუხე მხარის მტკიცებით, ი. დ-ე ახორციელებდა მოსარჩელის პურის საცხოვში გამომცხვარი პურის დისტრიბუციას, მან შეიძინა 60 ცალი პური, იმ მიზნით, რომ შემდგომ მოეხდინა მისი რეალიზაცია სხვადასხვა ადგილებში; მოპასუხის განმარტებით, ი. დ-ემ ერთ პურში გადაიხადა არა 50 თეთრი, არამედ 45 თეთრი, თუმცა საკონტროლო-სალარო აპარატის ჩეკში ნაცვლად 45 თეთრისა მიეთითა 50 თეთრი, იმ მოტივით, რომ ი. დ-ეს შესძლებოდა პურის რეალიზაცია 00,05 თეთრის ფასნამატით.

საქმეზე მოწმის სახით დაკითხულმა ი. დ-ემ განმარტა, რომ 2012 წლის 4 მაისს ნამდვილად იყიდა ი/მ „ლ.ჩ-ის“ პურის საცხოვში 60 ცალი პური, რაშიც გადაიხადა 30 ლარი, ასევე დაადასტურა, რომ ერთი ცალი პური ღირდა 00,50 თეთრი, ი. ჩ-ს მის-

თვის პური არასდროს მიუყვია 00,45 თეთრად. მან ასევე განმარტა, რომ პური შეიძინა შემდგომი რეალიზაციის მიზნით, იგი საცხოვში ნაყიდ პურს შემდგომში ყიდდა 00,05 თეთრის ფასნამატით. მისი განმარტებით იგი არ არის ი/მ „ლ.ჩ-ის“ დისტრიბუტორი.

რაიონული/საქალაქო/ სასამართლოს გადაწყვეტილება/სარეზოლუციო:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2012 წლის 27 ნოემბრის გადაწყვეტილებით, ინდ. მენარმე „ლ.ჩ-ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი 2012 წლის 4 მაისის №002366 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი; შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო პრევენციის დეპარტამენტის №272/05 ბრძანება; შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 25 ივნისის №10420 ბრძანება, შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 8 მაისის №081-6 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2012 წლის 16 ივლისის №03/52517 გადაწყვეტილება.

სასამართლოს მიერ უდავოდ მიჩნეული ფაქტები:

2012 წლის 4 მაისს შემოსავლების სამსახურის პრევენციის დეპარტამენტის მონიტორინგის თანამშრომლის მიერ ი/მ „ლ.ჩ-ის“ მიმართ შედგენილ იქნა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი №002366 საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად და სანქციის სახით განესაზღვრა ჯარიმა 1000 ლარის ოდენობით.

შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 07 მაისის №272/05 ბრძანებით კი ცვლილება შევიდა 2012 წლის 4 მაისის №002366 სამართალდარღვევის ოქმში და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად სანქციის სახით მოსარჩელეს შეეფარდა 5000 ლარი.

შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2012 წლის 8 მაისის №081-საგადასახადო მოთხოვნის შესაბამისად, ი/მ ლ.ჩ-ი“ გადასახდელად დაეკისრა 5000 ლარი.

შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 25 ივნისის №10420 ბრძანებით ი/მ „ლ.ჩ-ის“ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2012 წლის 20 ივლისის №03/53517 გადაწყვეტილებით ასევე არ დაკმაყოფილდა ი/მ „ლ.ჩ-ის“ საჩივარი შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 25 ივნისის №10420 ბრძანებისა და შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 8 მაისის №081-6 საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმების თაობაზე.

სასამართლოს მიერ სადავოდ მიჩნეული ფაქტები:

სადავოა არის თუ არა ი. დ-ე მოსარჩელის – ი/მ „ლ.ჩ-ის“ დის-ტრიბუტორი და ახორციელებდა თუ არა იგი სანარმოში გამომ-ცხვარი პურის დისტრიბუციას ოქმის შედგენის დღეს – 2012 წლის 4 მაისს.

მხარეთა მიერ სადავოდ გახდილი ფაქტების შეფასება:

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის შესაბამისად, მოპასუხე – ადმინისტრაციულმა ორგანომ სასამართლოს ვერ წარუდგინა შესაბამისი სახისა და შინაარსის მტკიცებულებები, რომლებიც სარჩელის უსაფუძვლობასა და დაუსაბუთებულობას ცხადყოფ-და.

საქმეზე შეკრებული მტკიცებულებების ერთობლიობის ანა-ლიზისა და ურთიერთშეჯერების გზით სასამართლომ მიიჩნია, რომ 2012 წლის 4 მაისის მდგომარეობით ი. დ-ე არ ახორციე-ლებდა ინდ. მენარმე „ლ.ჩ-ის“ საცხოვში გამომცხვარი პურის დისტრიბუციას.

სამართლებრივი შეფასება /კვალიფიკაცია/:

სასამართლოს განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო (2010 წლის რედაქცია) კოდექსის 286-ე მუხლის I ნაწილით გან-საზღვრულია, რომ სამენარმეო საქმიანობისთვის საქონლის სა-საქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გამოუცემლობა ან სა-ქონლის შექცენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებუ-ლი ან მიწოდებული/მისაწოდებელი საქონლის საბაზრო ღირე-ბულება არ აღემატება 10 000 ლარს – ინვეს პირის დაჯარიმე-ბას 1 000 ლარის ოდენობით. იმავე 286-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილია, რომ ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწი-ნებული ქმედება, ჩადენილი განმეორებით, – ინვეს დაჯარი-მებას 5 000 ლარის ოდენობით.

საქალაქო სასამართლომ დადასტურებულად მიიჩნია, რომ 2012 წლის 4 მაისის მდგომარეობით ი. დ-ე არ ახორციელებდა ინდ. მენარმე „ლ.ჩ-ის“ საცხოვში გამომცხვარი პურის დისტრი-ბუციას, მოსარჩელეს, იმის მიუხედავად თუ რა ოდენობის პუ-რი შეიძინა ი. დ-ემ მის კუთვნილ საცხოვში, არ ევალებოდა ი. დ-ის მიმართ სასაქონლო ზედნადების გამონერა, ხოლო ი. დ-ეს – ამ სასაქონლო ზედნადების ქონა.

აპელანტი: 1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

აპელაციის საგანი და მოცულობა /ფარგლები/

თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2012 წლის 26 სექტემ-

ბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღება სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ;

აპელაციის მოტივები:

ფაქტობრივი: აპელანტის წარმომადგენელი მიუთითებს, რომ სამართალდარღვევის ოქმის შედგენისას გადასახადის გადამხდელს და ი. დ-ეს არ დაუფიქსირებიათ, რომ ი. დ-ე არ წარმოადგენდა ი/მ „ლ.ჩ-ის“ დისტრიბუტორს.

სამართლებრივი: აპელანტის წარმომადგენელი აღნიშნავს, რომ სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა; გადაწყვეტილება არ არის იურიდიულად საკმარისად დასაბუთებული.

აპელანტის წარმომადგენელი არ ეთანხმება სასამართლოს მსჯელობას ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს მიერ სხდომის ოქმის შედგენის წესის დარღვევისა და მისი სათანადო მტკიცებულებად არ ჩათვლის შესახებ და აღნიშნავს, რომ ფინანსთა სამინისტროს მიერ სასამართლოში საქმის განხილვისას წარდგენილი 2012 წლის 16 ივლისის №55 სხდომის ოქმი აკმაყოფილებს „დავის განმხილველი ორგანოების რეგლამენტის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 14 დეკემბრის №473 დადგენილების 26-ე მუხლს. ამასთან, მოსარჩელეს რაიმე სახის შენიშვნა სხდომის ოქმის მიმართ არ დაუფიქსირებია.

II აპელანტი – სსიპ შემოსავლების სამსახური

მონინალმდევე მხარე – ი/მ „ლ.ჩ-ი“

აპელაციის საგანი და მოცულობა /ფარგლები/

თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2012 წლის 26 სექტემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღება სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ;

სააპელაციო საჩივრის მოტივები:

ფაქტობრივი: აპელანტის წარმომადგენელი მიიჩნევს, რომ ი. დ-ე ნამდვილად ახორციელებდა საქონლის დისტრიბუციას, ვინაიდან მოსარჩელე მხარის მიერ ფინანსთა სამინისტროსათვის წარდგენილ ახსნა-განმარტებაში აღნიშნულია, რომ ი. დ-ე პურის შექმნისას იხდიდა 45 თეთრს, იღებდა 50 თეთრის ჩეკს, ხოლო მის რეალიზაციას ახდენდა 5 თეთრის დანამატით. აგრეთვე, სამართალდარღვევის ოქმის შედგენისას გადასახადის გადამხდელსა და ი. დ-ეს არ დაუფიქსირებიათ, რომ ი. დ-ე არ წარმოადგენდა ი/მ „ჩ-ის“ დისტრიბუტორს.

სამართლებრივი: სასამართლოს გადაწყვეტილება არის უსაფუძვლო და იურიდიულად დაუსაბუთებელი. სასამართლომ სრულყოფილად არ შეაფასა საქმის ფაქტობრივი და სამარ-

თლებრივი გარემოებები.

სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება/სარეზოლუციო/

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 27 ნოემბრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ – შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა. უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2012 წლის 26 სექტემბრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება:

სააპელაციო პალატა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის განმარტების შედეგად მიუთითებს, რომ თუ მყიდველი ფიზიკური პირი საქონლის შეძენის დროს არ მოითხოვს სასაქონლო ზედნადებს, საქონლის მიმწოდებელს, ზედნადების გამოუწერლობისთვის სანქცია არ დაეკისრება. პალატა დაეთანხმა საქალაქო სასამართლოს დასკვნას, რომ მიუხედავად იმისა, თუ რა რაოდენობის პური შეიძინა ი. დ-ემ ინდივიდუალური მენარმე „ლ.ჩ-ის“ კუთვნილ საცხობში, მას არ ევალებოდა ი. დ-ის მიმართ სასაქონლო ზედნადების გამოწერა, ხოლო ი. დ-ეს – ამ სასაქონლო ზედნადების თან ქონა, ვინაიდან საქმის მასალებით დადგენილია, რომ ი. დ-ე არ წარმოადგენდა ინდივიდუალური მენარმე „ლ.ჩ-ის“ დისტრიბუტორს, შესაბამისად 2012 წლის 04 მაისის მდგომარეობით, იგი არ ახორციელებდა ინდ. მენარმე „ლ.ჩ-ის“ საცხობში გამომცხვარი პურის დისტრიბუციას.

კასატორი: 1. სსიპ შემოსავლების სამსახური

სარჩელზე მოპასუხე – საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

მონინალმდევ მხარე: ი/მ „ლ.ჩ-ი“

კასაციის საგანი და მოცულობა /ფარგლები/

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 2012 წლის 27 ნოემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასაციის მოტივები: სამართლებრივი:

პროცესუალური: კასატორის მითითებით გადაწყვეტილება იურიდიულად არ არის საკმარისად დასაბუთებული. გადაწყვეტილების დასაბუთება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემონახვა შეუძლებელია საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის

„ე“ და „ე1“ ქვეპუნქტების შესაბამისად.

მატერიალური: კასატორის განმარტებით, მოსარჩელეს და-ეკისრა საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ჯარიმა იმის გამო, რომ მისი წარმომადგენელი ი. დ-ე ახორციელებდა სასაქონლო ზედნადების გარეშე საქონლის (60 ცალი პურის) დისტრიბუციას ავტომანქანით (ვაზ 21063, სახელმწიფო ნომერი...).

ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავის განხილვისას შემომონებელმა დააზუსტა, რომ ი. დ-ე ახორციელებდა საქონლის (პურის) მიწოდებას, რა დროსაც გაირკვა, რომ მას გააჩნდა სასაქონლო ზედნადები, მაგრამ წარუდგინა საკონტროლო-სალარო აპარატის ჩეკი, რომელსაც იყენებდა მიწოდებისას და რომელიდანაც დაზუსტდა გადამხდელის ვინაობა. კასატორის განმარტებით, საქმესთან დაკავშირებული გარემოების შესწავლით დადგინდა, რომ ი. დ-ე ახდენდა ი/მ „ლ.ჩ-ის“ კუთვნილ ობიექტში (საცხოპში) პურის შესყიდვას და მის მიწოდებას მალაზიაში. დადგენილად იქნა მიჩნეული რომ იგი ახორციელებდა საქონლის დისტრიბუციას. გადამხდელის განცხადებით, სამართალდარღვევის გამოვლენის დღეს, ი. დ-ემ რამოდენიმეჯერ შეიძინა პურის შეძენა, რისთვისაც რამოდენიმეჯერ იქნა ამობეჭდილი ჩეკი მოთხოვნილ ოდენობებზე.

კასატორის განმარტებით, საქმის ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვისას გაირკვა, რომ ი. დ-ე პურის შექენისას იხდიდა 45 თეთრს, მაგრამ 50 თეთრის გადახდის ჩეკს იღებდა სალარო-აპარატიდან და შესაბამისად ამ ფასად ახდენდა შემდგომ მიწოდებას. ამასთან, როგორც თავად ი/მ „ლ.ჩ-ის“ მიერ წარმოდგენილ ახსნა-განმარტებაშია აღნიშნული ი. დ-ე, შექენილი პურის გაყიდვას ახდენდა 5 თეთრის ნამატით. ამდენად ირკვევა, რომ ი. დ-ე ახორციელებდა საქონლის (პურის) დისტრიბუციას.

კასატორის განმარტებით, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994-ე ბრძანების 70-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად, ოქმი გასაცნობად წარედგინება სამართალდამრღვევ პირს, თუ იგი ესწრება მის შედგენას. სამართალდამრღვევ პირს უფლება აქვს წარმოადგინოს განმარტებები და შენიშვნები, რომლებიც აისახება ოქმში ან დაერთება მას. თუ სამართალდამრღვევი პირი უარს აცხადებს ოქმის ხელმოწერაზე ან ჩაბარებაზე, უფლებამოსილი პირის მიერ ოქმში კეთდება შესაბამისი ჩანაწერი.

სამართლებრივი: კასატორის განმარტებით, სადავო აქტები გამოცემულია საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლისა და

„საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამონერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანების 72-ე მუხლის შესაბამისად.

II კასატორი: საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო
სარჩელზე მოპასუხე – სსიპ შემოსავლების სამსახური
მონინალმდევე მხარე: ი/მ „ლ.ჩ-ი“

კასაციის საგანი და მოცულობა /ფარგლები/
თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 2012 წლის 27 ნოემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასაციის მოტივები: სამართლებრივი:

პროცესუალური: კასატორის მითითებით გადაწყვეტილება იურიდიულად არ არის საკმარისად დასაბუთებული. გადაწყვეტილების დასაბუთება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელია საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის „ე“ და „ე1“ ქვეპუნქტების შესაბამისად.

მატერიალური: კასატორის განმარტებით, არამართებულია სასამართლოს მსჯელობა, რომ ი/მ „ლ.ჩ-ის“ მხრიდან სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტს ადგილი არ ჰქონია, რომ დარღვეული იყო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2012 წლის 16 ივლისის №55 სხდომის ოქმის შედგენის პრინციპი, რის გამოც მას ვერ ექნებოდა მტკიცებულების ძალა.

კასატორის მითითებით, სასამართლოში საქმის განხილვისას მათ მიერ წარდგენილი 2012 წლის 16 ივლისის №55 სხდომის ოქმი, რომელიც აკმაყოფილებს „დავის განმხილველი ორგანოების რეგლამენტის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 14 დეკემბრის №473 დადგენილების 26-ე მუხლს და ამასთან, მხარეს არ გამოუთქვამს და არ დაუფიქსირებია რაიმე სახის შენიშვნა (პრეტენზია) არსებული სხდომის ოქმის მიმართ.

რაც შეეხება ჯარიმის დარიცხვის მართლობიერებას, კასატორის განმარტებით, აღნიშნული განხორციელდა კანონმდებლობის სრული დაცვით, დავების განხილვის საბჭოს სხდო-

მაზე შემომნმებელმა დააზუსტა, რომ ი. დ-ე ახორციელებდა საქონლის (პურის) მიწოდებას, რა დროსაც გაირკვა, რომ მას არ გააჩნდა სასაქონლო ზედნადები, მაგრამ ჰქონდა საკონტროლო-სალარო აპარატის ჩეკი, რომელსაც იყენებდა მიწოდებისას და რომლიდანაც დაზუსტდა გადამხდელის ვინაობა. კასატორის მითითებით, დადგენილია, რომ ი. დ-ე ახდენდა ი/მ „ლ.ჩ-ის“ კუთვნილ ობიექტში (საცხობში) პურის შესყიდვას და მის მიწოდებას მაღაზიაში. ამდენად მიჩნეულ იქნა, რომ იგი ახორციელებდა საქონლის დისტრიბუციას და წარმოადგენდა ი/მ „ლ.ჩ-ის“ წარმომადგენელს. ამასთან, არც სამართალდარღვევის ოქმის შედგენისას არც გადამხდელს და არც ი. დ-ეს არ დაუფიქსირებიათ, რომ ი. დ-ე არ წარმოადგენდა ი/მ „ლ.ჩ-ის“ დისტრიბუტორს.

სამართლებრივი: კასატორის განმარტებით, სადავო აქტები გამოცემულია საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის, საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 14 დეკემბრის №473 დადგენილებისა და „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამონერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანების 72-ე მუხლის შესაბამისად.

ი/მ „ლ.ჩ-ის“ წარმომადგენელმა წერილობითი მოსაზრებით მოითხოვა საკასაციო საჩივრების დაუშვებლად ცნობა.

წერილობითი მოსაზრებით სსიპ შემოსავლების სამსახურმა მოითხოვა სსპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივრების დასაშვებად ცნობა, ვინაიდან, მისი მოსაზრებით საკასაციო საჩივრები აკმაყოფილებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „ა“ პუნქტის მოთხოვნას.

საკასაციო სასამართლოს მიერ საკასაციო საჩივრის დასაშვებობის პროცესუალური წანამძღვრები: (საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34.3 მ.)

საკასაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ კასატორების სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივრები შეიცავს მითითებებს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34.3 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ საკასაციო საჩივრის დასაშვებობის საფუძ-

ვლების თაობაზე და იგი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად როგორც აბსოლუტური კასაცია.

საკასაციო სასამართლოს 2013 წლის 18 ივნისის სასამართლო სხდომაზე კასატორებმა მოითხოვეს მათი საკასაციო საჩივრების დაკმაყოფილება, ხოლო ი/მ „ლ.ჩ-ის“ წარმომადგენელმა მოითხოვა საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა (18.06.13 სხდომის ოქმი).

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის მოტივების საფუძვლიანობისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს; შესაბამისად, უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 27 ნოემბრის განჩინება შემდეგ გარემოებათა გამო:

კასაციის დაშვების წანამძღვარის განმარტება კონკრეტულ საქმეზე: წინამდებარე საქმე მნიშვნელოვანია იმ თვალსაზრისით, რომ საკასაციო სასამართლომ უნდა განმარტოს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის და კანონქვემდებარე აქტების რიგი მუხლები და შეაფასოს კანონის შინაარსთან რამდენად შესაბამისად იყენებს მათ საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო და მის დაქვემდებარებაში მყოფი ადმინისტრაციული ორგანოები.

საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, საკასაციო საჩივრის მოტივი განსახილველ საქმეში, რამაც შექმნა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34.3 „ა“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული აბსოლუტური კასაციის წანამძღვრები, არის საგულისხმო და განსაკუთრებული სამართლებრივი თვალსაზრისით, რამაც მოცემულ საქმეს მიანიჭა სამართლის განვითარებისა და ერთგვაროვანი სასამართლო პრაქტიკის ჩამოყალიბებისათვის მნიშვნელოვანი საქმის სტატუსი. სამართლის განვითარებისათვის მნიშვნელოვანია საკასაციო სასამართლომ განმარტოს, საგადასახადო სამართალურთიერთობათა სფეროში კანონიერი სამართალშეფარდების საკითხი, კერძოდ, საკასაციო სასამართლოს მიერ სამართლებრივი შეფასება უნდა მიეცეს რამდენად კანონ-შესაბამისად ხდება საგადასახადო ორგანოების მხრიდან მენარმის მიერ სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობასთან, მიღებაზე უარის თქმასთან დაკავშირებული საკითხის ფაქტობრივი გა-

რემოებების გამოკვლევა, დადგენა და ადეკვატური სამართლებრივი კვალიფიკაციის მიცემა. სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონიერების შეფასება დამოკიდებულია სუბიექტის განსაზღვრაზე, თუ ვის უფლება-მოვალეობებს წარმოადგენს სასაქონლო ზედნადების გაცემა.

საკასაციო სასამართლომ უნდა შეაფასოს საგადასახადო სამართალდარღვევის ფაქტების გამოკვლევისა და შეფასების კანონშესაბამისობის საკითხი, რაც მოითხოვს, როგორც საგადასახადო კოდექსის, ასევე „საგადასახადო კონტროლის განმარტოვებული პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამონერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანების ნორმების ანალიზსა და სამართლებრივი შეფასების მოხდენას, თუ რამდენად არის დაცული ბალანსი საგადასახადო სამსახურებსა და მენარმის ვალდებულებებთან დაკავშირებით.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოცემულ საქმეზე ჩამოყალიბებული სამართლებრივი შეფასებები და სასამართლო დასკვნები სასარგებლო იქნება, როგორც საგადასახადო ორგანოების, საგადასახადო მოხელეთა მმართველობითი საქმიანობისათვის, ასევე საგადასახადო სამართალურთიერთობათა მონაწილეთათვის, კერძოდ, მენარმეთათვის, რამდენადაც საგადასახადო სამართალი, რომელიც განეკუთვნება ადმინისტრაციული სამართლის განსაკუთრებულ ნაწილს, აწესრიგებს საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს, გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას, განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს. ამდენად, აღნიშნული სამართლის ინსტიტუტების სწორი გაგება-გამოყენება უშუალოდ განაპირობებს ადამიანთა ყოფას, საზოგადოებრივი წესრიგის ხარისხსა და კულტურ-

რას.

ამავდროულად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საგადასახადო პროცედურების ჩატარებისას საქმის გარემოებათა სწორი გამოკვლევა და კვალიფიკაცია უშუალო კავშირშია ადამიანის, კონკრეტულ შემთხვევაში, მენარმის, როგორც მატერიალური, ასევე პროცედურული უფლებების უზრუნველყოფასთან, მმართველობის კანონიერებისა და კანონიერი ნდობის უფლების პრინციპების განხორციელებასთან. როგორც საკასაციო სასამართლოს მიერ სტატისტიკური ინფორმაციის სახით გამოთხოვილი საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 20.05.2013წ. №51480-21-12 ცნობით გამოირკვეა ანალოგიური სამართალდარღვევის გამოვლენის ფაქტები 2012 წლისთვის შეადგენს 870, ხოლო 2013 წლის 1 იანვრიდან საქმის განხილვის მომენტისთვის – 1242 შემთხვევას, რაზეც შედგენილია სამართალდარღვევის ოქმი.

ამდენად, საკასაციო სასამართლოს სამართლებრივი დასკვნა სახელმძღვანელო გახდება სახელმწიფოში არსებული ადმინისტრაციული ორგანოებისათვის და მათი პრაქტიკისათვის, ხოლო ადმინისტრაციულ სამართალურთიერთობებში შესაბამისი სასამართლო განმარტება ხელს შეუწყობს ადმინისტრაციულ საქმეთა განმხილველ სასამართლოებს ერთგვაროვანი სასამართლო პრაქტიკის ჩამოყალიბებაში.

სადავო სამართალურთიერთობა წარმოშობილია საგადასახადო სამართალდარღვევათა სფეროში, გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს შორის. კერძოდ, მოცემულ სამართალურთიერთობაში საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელმა ი/მ „ლ.ჩ-ი“ დააჯარიმა იმ მოტივით, რომ მისი წარმომადგენელი ეწეოდა პურის დისტრიბუციას სასაქონლო ზედნადების გარეშე.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ კასატორის მიერ, სსსკ-ის 407-ე მუხლის შესაბამისად, წამოყენებული არ არის დასაბუთებული საკასაციო პრეტენზია, რის გამოც სააპელაციო სასამართლოს მიერ დამტკიცებულად ცნობილი ფაქტობრივი გარემოებები სავალდებულოა საკასაციო სასამართლოსათვის, კერძოდ:

საქმის მასალებით დადგენილია, რომ 2012 წლის 4 მაისს შემოსავლების სამსახურის პრევენციის დეპარტამენტის მონიტორინგის თანამშრომლის მიერ ი/მ „ლ.ჩ-ის“ მიმართ შედგენილ იქნა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი №002366, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად და სანქციის სახით განესაზღვრა ჯარიმა 1000 ლა-

რის ოდენობით, აღნიშნული ოქმის შედგენის საფუძველი იყო ის გარემოება, რომ 2012 წლის 4 მაისს ი. დ-ემ ი/მ „ლ.ჩ-ის“ პუ-რის საცხოვრებელი შეიძინა 60 ცალი პური, მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოს თანამშრომლებმა მიიჩნიეს, რომ ი. დ-ე ახორციელებდა დისტრიბუციას სასაქონლო ზედნადების გარეშე.

შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 7 მაისის №272/05 ბრძანებით კი ცვლილება შევიდა 2012 წლის 4 მაისის №002366 სამართალდარღვევის ოქმში და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად სანქციის სახით მოსარჩელეს შეეფარდა 5000 ლარი, აღნიშნული ბრძანების გამოცემის საფუძველი გახდა ის, რომ ი/მ „ლ.ჩ-ს“ 2011 წლის 13 სექტემბრის საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის საფუძველზე ერთხელ უკვე დაეკისრა ჯარიმა საგადასახადო სამართალდარღვევისთვის.

შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2012 წლის 8 მაისის №081-საგადასახადო მოთხოვნის შესაბამისად, ი/მ ლ.ჩ-ს“ გადასახდელად დაეკისრა 5000 ლარი.

შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 25 ივნისის №10420 ბრძანებით ი/მ „ლ.ჩ-ის“ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2012 წლის 20 ივლისის №03/53517 გადაწყვეტილებით ასევე არ დაკმაყოფილდა ი/მ „ლ.ჩ-ის“ საჩივარი შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 25 ივნისის №10420 ბრძანებისა და შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 8 მაისის №081-6 საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმების თაობაზე.

წინამდებარე დავის კანონიერად გადაწყვეტისთვის აუცილებელია განიხილოთ რა დასკვნა გამომდინარეობს საგადასახადო კოდექსის 136-ე, 286-ე მუხლებისა და „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამონერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანების 72.1 მუხლის შინაარსიდან.

საგადასახადო კოდექსის 136.4 მუხლით განსაზღვრულია, რომ „სამენარმეო საქმიანობისათვის ქვეყნის შიგნით საქონლის ტრანსპორტირებისას, ხოლო საქონლის მიწოდებისას – მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში (გარდა სპეციალური დამატებული ღირებულების გადასახადის ანგარიშ-შაქტურების მიხედ-

ვით 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 გამოწერისას აკრძალულია საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე შენახვა“.

საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მიხედვით კი, 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.

ამავე კოდექსის (2012 წლის 4 მაისის მდგომარეობით) 286.1 მუხლის შესაბამისად, სამეწარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შექცინისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/მისაწოდებელი საქონლის საბაზრო ღირებულება არ აღემატება 10 000 ლარს იწვევს პირის დაჯარიმებას – 1000 ლარით, ხოლო პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ქმედება, ჩადენილი განმეორებით – იწვევს პირის დაჯარიმებას 5 000 ლარის ოდენობით.

საქონლის დოკუმენტის გარეშე ტრანსპორტირების/შექცინის ფაქტის გამოვლენის საკითხს აწესრიგებს ასევე „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა გამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანება, რომლის 72.1 მუხლის თანახმად: საქონლის დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირებად/შექცენად განიხილება სამეწარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შექცინისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან

მინოდებული/მისანოდებელი საქონლის საბაზრო ღირებულება არ აღემატება 10 000 ლარს“, ამავე მუხლით განსაზღვრულია, რომ საქონლის დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირება/შექენის ფაქტის გამოვლენის უფლებამოსილება აქვთ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის უფლებამოსილ პირებს, რომლებიც ზემოაღნიშნული ფაქტის გამოვლენის შემთხვევაში ადგენენ შესაბამის ოქმს.

ამავე ბრძანების 69.1 მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ამ უმოქმედობა), რომლისთვისაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა.

საგადასახადო კოდექსის (2012 წლის 4 მაისის მდგომარეობით) 286.1 მუხლით განსაზღვრული სანქციის შეფარდებისთვის აუცილებელია დადგინდეს, თუ ვინ არის ქმედების სუბიექტი, რომლის გამორკვევა შეუძლებელია ნორმის ფუნქციის, მიზნისა და სტრუქტურის ანალიზის გარეშე. საკასაციო სასამართლოს შეფასებით, კანონმდებელი სამართალდარღვევად აკვალიფიცირებს შემდეგ შემთხვევებს:

1. სამენარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება;

2. მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა;

3. საქონლის შექენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა.

სამივე შემთხვევა ექვემდებარება სანქცირებას 1000 ლარით, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მინოდებული/მისანოდებელი საქონლის საბაზრო ღირებულება 10 000 ლარის ფარგლებშია.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ I – სამენარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, და III შემთხვევაში – საქონლის შექენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, ნათელია, რომ ნორმის სუბიექტად გვევლინება საქონლის შემქენი, ხოლო, II შემთხვევაში – მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა, ცხადია, რომ დამრღვევი პირი – საქონლის გამყიდველია.

განსახილველ შემთხვევაში, საქონლის გამყიდველი, ი/მ „ლ.ჩ-ი“ დაჯარიმდა I შემთხვევის – სამენარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირების საფუძვლით, რომელიც საკასაციო სასამართლოს

სხდომაზე კასატორ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენლის ვ. შ-ს მიერ ახსნილი იქნა იმ ლოგიკით, რომ ეს ორი სუბიექტი, გამყიდველი და შემქენი, თვისობრივად წარმოადგენს ერთ იურიდიულ პირს, ვინაიდან შემქენი წარმოადგენს გამყიდველის – ი/მ „ლ.ჩ-ის“ დისტრიბუტორს, ანუ თანამშრომელს. გამყიდველი კი ვალდებულია გამოწეროს ზედნადები თავის დისტრიბუტორზე, რასაც საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს, შემდეგ მოსაზრებათა გამო:

ზემოაღნიშნული მუხლების შინაარსის ანალიზიდან საკასაციო სასამართლო ასკვნის, რომ სასაქონლო ზედნადები უნდა გაიცეს მხოლოდ იმ შემთხვევაში როდესაც საქონლის მიმღები (მყიდველი) პირი ეწევა სამეწარმეო 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, ე.ი. გამყიდველი (მეწარმე) ყველა შემთხვევაში არ არის ვალდებული – გამოწეროს სასაქონლო ზედნადები, მას ამგვარი ვალდებულება აქვს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მყიდველი წარუდგენს მეწარმის დამადასტურებელ დოკუმენტს.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის და ეკონომიურობის უზრუნველსაყოფად საგადასახადო კანონმდებლობით შესაძლებელია დადგინდეს საგადასახადო ადმინისტრირების ცალკეული სტადიების მეწარმე სუბიექტებზე დელეგირების შემთხვევები, ასე, მაგ: საშემოსავლო გადასახადის ადმინისტრირების ფუნქციის დამსაქმებელზე გადატანა და სხვ., მაგრამ ისე, რომ ყველა შემთხვევაში, ეს ტვირთი არ შეიძლება აღემატებოდეს მეწარმის შესაძლებლობებს. საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო ადმინისტრირება ურთულესი მმართველობითი საქმიანობაა თავისი სამართლებრივი ბუნებითა და დატვირთვით და ამისთვის ადეკვატური ტექნიკური შესაძლებლობები და სამართლებრივი ცოდნის ფლობა აუცილებელია. იმ ვითარებაში, თუ მეწარმე იქნებოდა ვალდებული – განსაზღვროს პროდუქტის შემქენი სამეწარმეო საქმიანობის განმხორციელებელი პირია თუ არა, რის შედეგადაც მან აუცილებლად უნდა გასცეს სასაქონლო ზედნადები, აღნიშნული სამართლებრივი ტვირთი პრაქტიკულად გამოიწვევდა მეწარმეების, განსაკუთრებით კი მცირე მეწარმეების სამეწარმეო საქმიანობის სრულ პარალიზებას, რადგან საქონლის გამყიდველს ფაქტიურად დაეკისრებოდა ყოველი შემქენის მიმართ დაკვირვების, ფაქტების შეგ-

როგების და სამართლებრივი შეფასების მოხდენის ვალდებულება, რაც პრაქტიკულად სრულებით არაგონიერული იქნებოდა. საკასაციო სასამართლოს შეფასებით, ამგვარი სამართლებრივი მიდგომა – სრულმასშტაბიანი ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარების ვალდებულების მენარმეზე დაკისრება არარაციონალურია, აზრს უკარგავს საგადასახადო ბიუროკრატის და შესაბამისი ტექნიკური საშუალებების გამართულად ფუნქციონირებისათვის სოლიდური სახელმწიფო სახსრების გაღებას, რომელიც ისევ გადასახადის (მათ შორის, მენარმეთა) გადამხდელთა შენატანების მეშვეობით ხორციელდება.

საგადასახადო ადმინისტრირების სამართლებრივი ბუნების რთული შემადგენლობის გათვალისწინებით, კანონმდებელს არ მოუხდენია ამ ფუნქციის შესრულების მენარმე სუბიექტებზე დელეგირება. საკვებით ლოგიკურად, კანონით განერილია საგადასახადო ადმინისტრირების განმხორციელებელი საგადასახადო მოხელეების კომპეტენცია საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენისთვის საჭირო პროცედურული მოქმედებების წესების, ფორმებისა და საშუალებების გამოყენების თაობაზე, კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 286.1 ნაწილით განსაზღვრული სამართალდარღვევის გამოვლენის მიზნით ამავე მუხლის მე-13 ნაწილის შესაბამისად: „საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ თანამშრომელს უფლება აქვს, გააჩეროს პირი და სატრანსპორტო საშუალება, მოსთხოვოს მას პირადობის დამადასტურებელი საბუთი, სატრანსპორტო საშუალებისა და საქონლის თანმხლები საბუთები, მოახდინოს სატრანსპორტო საშუალების ვიზუალური დათვალიერება. შესაბამისი პირისა და სატრანსპორტო საშუალების მძღოლის დაუმორჩილებლობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ თანამშრომელს უფლება აქვს, გამოიყენოს საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ღონისძიებები“. საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენისას საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს. აღნიშნული ნორმის დანაწესი ცალსახად ადასტურებს, საგადასახადო წესრიგის უზრუნველსაყოფად რამდენად ფართოა მოხელის კომპეტენციის და ფაქტობრივ გარემოებათა გამოკვლევის, შეფასებისა და დადგენის დიაპაზონი.

საკასაციო სასამართლო „საგადასახადო კონტროლის განმხორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამონერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნ-

ველყოფის ღონისძიების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანების 72.1 მუხლისა და საგადასახადო კოდექსის 136-ე, 286-ე მუხლების ანალიზის საფუძველზე მიიჩნევა, რომ საქონლის მიმწოდებელს (გამყიდველს) სასაქონლო ზედნადების გამონერის ვალდებულება აქვს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ზედნადებს მოითხოვს საქონლის მიმღები (მყიდველი) ან იმ შემთხვევაში, როდესაც საქონლის გადაცემა ხდება სხვა პირისათვის დისტრიბუციისათვის.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს, სააპელაციო სასამართლოს დასკვნას, რომ მიუხედავად იმისა, თუ რა რაოდენობის პური შეიძინა ი. დ-ემ ი/მ „ლ.ჩ-ის“ კუთვნილ საცხოვში, მას არ ევალებოდა ი. დ-ის მიმართ სასაქონლო ზედნადების გამონერა, ხოლო ი. დ-ეს ამ სასაქონლო ზედნადების თან ქონა, ვინაიდან, ი. დ-ე არ წარმოადგენდა ი/მ „ლ.ჩ-ის“ დისტრიბუტორს და ვერ გაიზიარებს კასატორების მოსაზრებას იმასთან მიმართებაში, რომ ი. დ-ე წარმოადგენდა ი/მ „ლ.ჩ-ის“ დისტრიბუტორს და დადასტურებულად მიაჩნია, ქვემდგომი ინსტანციის სასამართლოების მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოება, რომ ი. დ-ე არ წარმოადგენდა ი/მ „ლ.ჩ-ის“ დისტრიბუტორს. საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ამ ფაქტის დამტკიცების ტვირთი სადავო აქტების გამომცემ ადმინისტრაციულ ორგანოთა საპროცესო მოვალეობას განეკუთვნება.

საკასაციო სასამართლო ზემოაღნიშნულთან მიმართებაში განმარტავს, რომ ყოველი კონკრეტული საქმის გადაწყვეტა სასამართლოში დაკავშირებულია გარკვეული ფაქტების დადგენასთან. ფაქტების დადგენის აუცილებლობა განპირობებულია იმით, რომ სასამართლო იხილავს და წყვეტს მხარეთა შორის წარმოქმნილ დავებს, რომლებიც სამართლით რეგულირებული ურთიერთობებიდან წარმოიშობიან. სამართლებრივი ურთიერთობა კი შეიძლება აღმოცენდეს, განვითარდეს ან შეწყდეს მხოლოდ იურიდიული ფაქტების საფუძველზე. ე.ი ისეთი ფაქტების საფუძველზე, რომლებსაც სამართლის ნორმა უკავშირებს გარკვეულ იურიდიულ შედეგს.

საქმის გარემოებების გამორკვევა და ფაქტების დადგენა მართლმსაჯულების უპირველეს ამოცანას წარმოადგენს, სწორედ დადგენილი ფაქტების საფუძველზე ხდება ნორმათშეფარდება.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი აგებულია შეჯიბრებითობის პრინციპზე, რაც ოფიციალობის პრინციპის გათვალისწინე-

ბით სრულად გამოიყენება ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში. აღნიშნული პრინციპის შესაბამისად, მხარეები თავად განსაზღვრავენ, თუ რომელი ფაქტები უნდა დაედოს საფუძვლად მათ მოთხოვნას ან რომელი მტკიცებულებებით უნდა იქნას დადასტურებული ეს ფაქტები (ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის და სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლები).

ადმინისტრაციული სამართალწარმოების უმნიშვნელოვანესი პრინციპი – ოფიციალობის პრინციპი განსაზღვრავს ადმინისტრაციული მართლმსაჯულების როლს. ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში, განსხვავებით სამოქალაქო სამართალწარმოებისგან სასამართლო პროცესუალური აქტივობის ცენტრში იმყოფება, ადმინისტრაციულ სამართალში მოქმედი საჯარო და კერძო ინტერესების პროპორციულობის პრინციპი ადმინისტრაციულ საპროცესო სამართალში სასამართლოს აკისრებს საპროცესო სამართალურთიერთობაში მხარეთა საპროცესო უფლებებში ბალანსის მიღწევისთვის აუცილებელ საპროცესო მოქმედებების შესრულებას.

ოფიციალობის პრინციპზე დაყრდნობით სასამართლო უფლებამოსილია თავისი ინიციატივით მიიღოს გადაწყვეტილება დამატებითი ინფორმაციის ან მტკიცებულების წარმოსადგენად (ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მუხლი 4); სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 103-ე მუხლით მინიჭებული უფლებამოსილების გარდა, საკუთარი ინიციატივით შეაგროვოს ფაქტობრივი გარემოებები და მტკიცებულებები (ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მუხლი 19).

ადმინისტრაციული სასამართლოს ეს უფლებამოსილება კანონმდებლის მიერ განმტკიცებულია ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-20 მუხლში ადმინისტრაციულ ორგანოთა ვალდებულების დადგენით, წარუდგინოს სასამართლოს საქმის განხილვისა და გადაწყვეტისათვის აუცილებელი დოკუმენტები და სხვა ინფორმაცია.

სასამართლოს უფლებამოსილება – თავისი ინიციატივით მოიპოვოს მტკიცებულებები ან ინფორმაცია, ნიშნავს, რომ სასამართლომ უნდა განსაზღვროს შემთხვევები, როდესაც საფრთხე ემუქრება მართლმსაჯულების ძირითად პრინციპს – მხარეთა თანასწორობის /ანუ თანაბარი შესაძლებლობა – დაიცვან თავიანთი უფლებები/ რეალიზაციას საჯარო სამართლებრივი დავების მონაწილეთა სუბორდინაციული მდგომარეობიდან გამომდინარე.

საკასაციო სასამართლო ადასტურებს საქართველოს უზე-

ნაესი სასამართლოს 2007 წლის 25 დეკემბრის განჩინებაში / საქმეზე ზ. ნ-ის სარჩელისა გამო, მოპასუხის – თბილისის სა-პატრულო პოლიციის მიმართ/ ჩამოყალიბებულ სამართლებრივ დასკვნებს და განმარტებებს და კვლავაც იზიარებს მას: „ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის I პუნქტის მიხედვით, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი, წარადგინოს თავისი შესაგებელი და შესაბამისი მტკიცებულებები. მითითებული დებულება ადგენს მხარეთა საპროცესო მოვალეობებს ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში, რაც უზრუნველყოფს მხარეთა შეჯიბრებითობის პრინციპის სრულყოფილ რეალიზაციას. აქვე, კანონი ადგენს საგამონაკლისო შემთხვევას, კერძოდ, როცა დავის საგანს წარმოადგენს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მართლზომიერების შემოწმება, მტკიცების ტვირთი გადადის აქტის გამომცემ ადმინისტრაციულ ორგანოზე – მოპასუხე სუბიექტზე. საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ დამტკიცების ტვირთის ამგვარი გადაწინააღმდეგება აქტთან დაკავშირებულ სარჩელის წარდგენისას არც ერთ შემთხვევაში არ გულისხმობს, რომ მოსარჩელე საერთოდ თავისუფლდება სარჩელის დასაბუთების ვალდებულები-საგან, ანუ იმ გარემოებების შესაბამისი მტკიცებულებებით და-დასტურების მოვალეობისგან, რითაც მისი მოთხოვნა ფაქტობრივად და იურიდიულად გამართლებული აღმოჩნდება.

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

ცემა.

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

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ კვლავაც ადასტურებს ზემომითითებულ განჩინებაში ჩამოყალიბებულ სასამართლო შეფასებებს და დასკვნებს, თუმცა, წინამდებარე საქმის გარემოებები დამატებით საჭიროებს მტკიცების ტვირთის გადანაწილების თავისებურებების განმარტებას, კერძოდ, განსახილველ შემთხვევაში, შემოსავლების სამსახურის პრევენციის დეპარტამენტის მონიტორინგის თანამშრომელმა დააჯარიმა ი/მ „ლ.ჩ-ი“ სასაქონლო ზედნადების არ ქონის გამო, შესაბამისად ადმინისტრაციული ორგანო იყო ვალდებული წარმოედგინა შესაბამისი უტყუარი მტკიცებულება იმისა, რომ ი. დ-ე წამდვილად იყო ი/მ „ლ.ჩ-ის“ წარმომადგენელი.

საკასაციო სასამართლო ასევე იზიარებს ქვემდგომი ინსტანციის სასამართლოს დასკვნას, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების შემოსავლების სამსახურმა საქმის განხილვისას ვერ წარუდგინეს სასამართლოს შესაბამისი სახისა და შინაარსის მტკიცებულებები იმ გარემოების დასადასტურებლად, რომ ი. დ-ე ი/მ „ლ.ჩ-ის“ კუთვნილ საცხოვრებელ პურს ყიდულობდა 00,45 თეთრად, ხოლო ჩეკში მიეთითებოდა სხვა თანხა და ამასთან, ვერც ის გარემოება დაამტკიცეს, რომ ი. დ-ე იყო ი/მ „ლ.ჩ-ის“ დისტრიბუტორი.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საგადასახადო ორგანოებმა საქონლის გამყიდველი, ი/მ „ლ.ჩ-ს“, რომელიც დაჯარიმდა საგადასახადო კოდექსის 286.1. მუხლის I შემთხვევის – სამწარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირების საფუძვლით, არასწორად შეეფარდა სანქცია, შესაბამისი ფაქტობრივი გარემოების დაუმტკიცებლობის პირობებში იგი, საქონლის გამყიდველი ვერ იქნება მიჩნეული მითითებული ნორმით გათვალისწინებული ქმედების სუბიექტად, შესაბამისად, სადავო აქტები, როგორც კანონსაწინააღმდეგო, მართებულად იქნა ცნობილი ბათილად ქვემდგომი სასამართლოს

მიერ.

საკასაციო სასამართლო შეფასებას აძლევს რა ზემდგომი ადმინისტრაციული ორგანოების გასაჩივრებულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების – შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 25 ივნისის №10420 ბრძანების და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2012 წლის 16 ივლისის №03/52517 გადაწყვეტილების კანონიერებას, განმარტავს, ზემდგომი ადმინისტრაციული ორგანოების ვალდებულება – ჩაატარონ ადმინისტრაციულ საჩივართან დაკავშირებული ადმინისტრაციული წარმოება, სრულფასოვნად, საქმის გარემოებათა ობიექტური გამოკვლევისა და შეფასების შედეგად მიუკერძოებლად და კანონიერად გადაწყვიტონ დავა, ემსახურება სამართლებრივი სახელმწიფოს ერთ-ერთ მნიშვნელოვან და ფუნდამენტურ მოთხოვნას პროცედურული დემოკრატიის უზრუნველყოფის შესახებ, რომლის ხარისხი თავის მხრივ, უზრუნველყოფს სახელმწიფოს ქვეშევრდომების კანონიერ მოლოდინს – ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მმართველობის განხორციელება კანონიერების პრინციპის საფუძველზე. პროცედურული მოქმედებების ჩატარების ვალდებულება ემსახურება კერძო ინტერესის – ადამიანის უფლების მაქსიმალური დაცვის უზრუნველყოფას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 297-ე მუხლით განსაზღვრულია საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოები, ხოლო 298-ე მუხლში ჩამოყალიბებულია საგადასახადო დავის პრინციპები, კერძოდ, დავის განმხილველი ორგანო საჩივრის განხილვისას ხელმძღვანელობს სამართლიანობის, ობიექტურობის, მხარეთა თანასწორობისა და მიუკერძოებლობის პრინციპებით.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ უგულებელყოფილია ადმინისტრაციული და საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვალდებულების – საგადასახადო დავის განხილვა ადმინისტრაციული საჩივრის საფუძველზე, საქმის გარემოებების ობიექტური გამოკვლევა, სამართლებრივი შეფასების მოხდენა, კანონიერი გადაწყვეტილების გამოტანა, რაც ასევე ლახავს პირის კანონიერ მოლოდინს, ზემდგომი ადმინისტრაციული ორგანოსაგან კანონიერი და დასაბუთებული გადაწყვეტილების მიღების თაობაზე, რაც არ შეესაბამება მმართველობის კანონიერების სტანდარტს.

ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ქვემდგომმა სასამართლოებმა სწორი შე-

ფასება მისცეს საქმის მასალებს, სადავო ურთიერთობის მომწესრიგებელ ნორმატიულ ბაზას და კანონიერად და ობიექტურად გადანყვიტეს დავა, შესაბამისად არ არსებობს საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილების და სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული განჩინების გაუქმების სამართლებრივი წინაპირობები.

ამდენად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრები არ შეიცავს დასაბუთებულ არგუმენტაციას გასაჩივრებული განჩინების კანონშეუსაბამობის თაობაზე, შესაბამისად, სსსკ-ის 410-ე მუხლის თანახმად, არ არსებობს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილებისა და სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული განჩინების გაუქმების სამართლებრივი საფუძვლები.

საკასაციო სასამართლო მიაჩნია, რომ კასატორებს – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს საკასაციო სამართალწარმოებაზე სასამართლო ხარჯების სახით უნდა დაეკისროს 100-100 ლარის გადახდა სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ, სსსკ-ის 55-ე მუხლის საფუძველზე.

სარეზოლუციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა რა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1.2, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 55-ე, 410-ე მუხლებით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 27 ნოემბრის განჩინება;
3. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაეკისროთ სასამართლო ხარჯების სახით 100-100 ლარის გადახდა;
4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

3. საგადასახადო მოთხოვნის აღიარებულ დავალიანებად ცნობა

ბანჩინება

№ბს-195-193(კ-12)

21 მარტი, 2013 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: ნ. სხირტლაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
ლ. მურუსიძე,
მ. ვაჩაძე

დავის საგანი: საგადასახადო დავალიანების აღიარება, სა-
გადასახადო დავალიანების გამო ქონებაზე ყადაღის დადება

აღწერილობითი ნაწილი:

თელავის რეგიონალური ცენტრის 25.12.09წ. №04/3318 ბრძანებით აღიარებული საგადასახადო დავალიანების – 6741,71 ლარის დაუფარაობის გამო, საგადასახადო კოდექსის 87-ე მუხლის საფუძველზე, ი.ფ-ის ქონებას, რომელზედაც წარმოიშვა გირავნობის უფლება, დაედო ყადაღა. ბრძანების საფუძველზე 06.01.10წ. შედგა მოვალის ქონების დაყადაღების აქტი. ი. ფ-მა უარყო დავალიანების არსებობა და ბრძანება გაასაჩივრა ადმინისტრაციული წესით. საჩივრის ავტორმა აღნიშნა, რომ პირნათლად ასრულებდა გადასახადების გადახდას, მისთვის უცნობია დავალიანების წარმოშობის საფუძველი, შედარების აქტების მიხედვით მას არ ჰქონდა დავალიანება, 2008 წლის საანგარიშო პერიოდისათვის მის სახელზე ირიცხებოდა ზედმეტობა – 1802,64 ლარის ოდენობით. შემოსავლების სამსახურის 04.03.2010წ. №1107 ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, თელავის რეგიონალურ ცენტრს დაევალა სადავო საკითხის დამატებითი შესწავლა და აღიარებული დავალიანების არარსებობის შემთხვევაში ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ 25.12.09წ. №04/3318 ბრძანების გაუქმება. შემოსავლების სამსახურმა აღნიშნა, რომ თელავის რეგიონალური ცენტრის მიერ შემოსავლების სამსახურში ვერ იქნა წარმოდგენილი გადამხდელის მიერ საგადასახადო დავალიანების აღიარების დამადასტურებელი მტკიცებულებები. საკითხის დამატებითი შესწავლის შედეგად, თელავის რეგიონალური ცენტრის 26.03.2010წ. №05/1073 ბრძანებით გადამხდელისათვის ჩაბარე-

ბული 05.05.056. №16 საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველზე, სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე ქონების გადასახადში არსებული 2005 წლის საგადასახადო ვალდებულებები აღიარებულად იქნა მიჩნეული, რაც შეეხება 2007-2008-2009 წლების საგადასახადო ვალდებულებებს, ისინი აღიარებულად იქნენ მიჩნეული გადამხდელის მიერ წარდგენილი დეკლარაციების საფუძველზე. აღნიშნულიდან გამომდინარე, 25.12.09წ. №04/3318 ბრძანება არ დაექვემდებარა კორექტირებას. ამასთანავე, მომსახურების სამმართველოს დაევალა 01.08.06წ. №154 საგადასახადო მოთხოვნის დავალიანების დაზუსტება (საგადასახადო მოთხოვნის ჩაბარების დოკუმენტი ვერ იქნა მოციებული) და შესაბამისი საფუძვლების გამოვლენის შემთხვევაში ადმინისტრაციულ სამმართველოს დაევალა 25.12.09წ. №04/3318 ბრძანების კორექტირება.

თელავის რეგიონალური ცენტრის 26.03.10წ. №05/1073 ბრძანებაზე ი.ფ-მა შეიტანა საჩივარი, რომელშიც აღნიშნა, რომ 01.08.06წ. №154 საგადასახადო მოთხოვნა გაუქმებულია თელავის რაიონული სასამართლოს 08.02.07წ. გადაწყვეტილებით, არ შესრულებულა სასამართლოს მითითებანი. მომჩივანმა აღნიშნა, რომ სასამართლოს დავალების საფუძველზე გამოცემული ბრძანება მას არ ჩაბარებია, რაც შეეხება 2007-2008-2009 წლებში დეკლარაციებით დავალიანებას, დეკლარაციებით განსაზღვრული გადასახადი გადახდილი აქვს, რაც 10.09.08წ. შედარების აქტით დასტურდება. საჩივრის ავტორმა აღნიშნა, რომ 2005 წლამდე წარმოშობილი დავალიანების შესახებ დაობდა სასამართლოს გზით და ამ დავაზე მიღებული სასამართლო გადაწყვეტილება კანონიერ ძალაშია შესული.

ი.ფ-ის საჩივარი თელავის რეგიონალური ცენტრის 26.03.2010წ. №05/1073 ბრძანებაზე არ იქნა განხილული შემოსავლების სამსახურის მიერ, სამსახურის 19.05.2010წ. №21-09/4190 წერილით საჩივრის ავტორს ეცნობა, რომ ვინაიდან რეგიონალური ცენტრის გასაჩივრებული ბრძანება გამოცემულია შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილების საფუძველზე, შემოსავლების სამსახური მოკლებულია საკითხის ხელმეორედ განხილვის შესაძლებლობას. ხსენებული წერილი ი.ფ-ის მიერ გასაჩივრდა დავების განხილვის საბჭოში. საჩივრის ავტორმა აღნიშნა, რომ საჩივრის საფუძველი სწორედ ის იყო, რომ თელავის რეგიონალური ცენტრის ბრძანება არ გამომდინარეობდა შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილებიდან.

დავების განხილვის საბჭოს 02.08.2010წ. №838/2/10 გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. საბჭომ აღნიშნა,

რომ სასამართლოს 08.02.07წ. გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით თელავის რეგიონალურმა ცენტრმა გამოსცა ახალი, 23.07.2010წ. №48 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც 1478 ლარი არ იქნა მიჩნეული აღიარებულ საგადასახადო მოთხოვნად, შესაბამისად, რეგიონალური ცენტრის 23.07.10წ. №05/2575 ბრძანებით შეტანილ იქნა ცვლილებები 25.12.09წ. №04/3318 ბრძანებაში, შესაბამისად, საბჭომ მიიჩნია, რომ უზრუნველყოფის ღონისძიება გავრცელდა მხოლოდ აღიარებულ საგადასახადო ვალდებულებაზე.

ი.ფ-მა სარჩელით მიმართა თელავის რაიონულ სასამართლოს და მოითხოვა: თელავის რეგიონალური ცენტრის 25.12.09წ. №04/3318 და 23.07.10წ. №05/2575 ბრძანებების და მის საფუძველზე შედგენილი აქტის, დავების განხილვის საბჭოს 02.08.2010წ. გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა, სადავო თანხის – 6736,79 ლარის შემცირება 4784,79 ლარით.

თელავის რაიონული სასამართლოს 08.11.2010წ. გადაწყვეტილებით სარჩელი არ დაკმაყოფილდა. სასამართლომ მიიჩნია, რომ ქონებაზე ყადაღის დადება მოხდა აღიარებული საგადასახადო ვალდებულების ფარგლებში.

რაიონული სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გასაჩივრდა ი.ფ-ის მიერ. სააპელაციო სასამართლოს 07.07.2011წ. საოქმო განჩინებით თელავის რეგიონალური ცენტრის საპროცესო უფლებამონაცვლედ დადგენილ იქნა სსიპ შემოსავლების სამსახური.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 01.09.2011წ. განჩინებით ი.ფ-ის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. სააპელაციო სასამართლომ სრულად გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებები და დასკვნები. სასამართლომ მიუთითა, რომ თელავის რეგიონალური ცენტრის 05.05.05წ. №16 საგადასახადო მოთხოვნა ი.ფ-ს ჩაბარდა 13.07.05წ., საგადასახადო მოთხოვნა მას არ გაუსაჩივრებია. 28.03.06წ. ჩაბარებული თელავის რეგიონალური ცენტრის 16.02.06წ. №194 საგადასახადო მოთხოვნა ასევე არ გასაჩივრებულა მოსარჩელის მიერ. რაც შეეხება 2007-2008-2009 წლებზე დარიცხულ სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე ქონების გადასახადს, პალატამ აღნიშნა, რომ ის დარიცხულია მოსარჩელის მიერვე წარგენილი დეკლარაციების საფუძველზე. ამდენად, სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე ქონების გადასახადში არსებული 2005 წლის საგადასახადო ვალდებულებები აღიარებულია 05.05.05წ. №16 საგადასახადო მოთხოვნის, ხოლო 2007-2008-2009 წ. საგადასახადო ვალდებულებები აღიარებულია წარდგენილი დეკ-

ლარაციების საფუძველზე. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ საგადასახადო ორგანოს, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის მიზნით, უფლება ჰქონდა დაეყადაღებინა ქონება.

სააპელაციო პალატამ არ გაიზიარა აპელანტის მოსაზრება მის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შესრულების და დავალიანების არარსებობის შესახებ. სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა თელავის რეგიონალური ცენტრის 28.01.2010წ. №02/548 წერილზე, რომლითაც ი. ფ-ს ეცნობა, რომ მის მიერ 2005 წლის 01 იანვრიდან 2007 წლის 14 აგვისტომდე გადახდილი გადასახადებით დაიფარა 2005 წლის 1 იანვრამდე არსებული დავალიანება ანუ 2007 წლის 14 აგვისტომდე გადახდილი ყველა გადასახადი მიქცეულ იქნა მთლიანად 2005 წლის 1 იანვრამდე არსებული დავალიანების დასაფარავად, წარმოდგენილი არ იქნა 2005 წლის შემდეგ როგორც საგადასახადო მოთხოვნით, ასევე დეკლარაციების საფუძველზე წარმოშობილი დავალიანების დაფარვის რაიმე მტკიცებულება, რის გამო 24.12.09წ. მდგომარეობით მას ერიცხებოდა ბიუჯეტის დავალიანება სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადში ძირითადი თანხის 4549 ლარის და საურავის – 2146,39 ლარის ოდენობით. სააპელაციო პალატამ აღნიშნა, რომ 01.08.06წ. №154 საგადასახადო მოთხოვნის გადამხდელისათვის ჩაბარების დამადასტურებელი დოკუმენტი ვერ იქნა მოძიებული, ამდენად, აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებად მიჩნეულ იქნა მხოლოდ 05.05.05წ. №16 საგადასახადო მოთხოვნით დარიცხული და 2007-2009წწ. წარდგენილი დეკლარაციების საფუძველზე წარმოშობილი დავალიანება. რაც შეეხება თელავის რეგიონალური ცენტრის 01.08.06წ. №154 საგადასახადო მოთხოვნას, სააპელაციო პალატამ აღნიშნა, რომ თელავის რაიონული სასამართლოს 08.02.07წ. გადანყვეტილებით 01.08.06წ. №154 საგადასახადო მოთხოვნა ბათილად იქნა ცნობილი, საგადასახადო ინსპექციას დაევალა საკითხის ხელახალი შესწავლა. შესწავლის შედეგად თელავის რეგიონალურმა ცენტრმა გამოსცა 22.07.2010წ. №03/2571 ბრძანება, რომლითაც ბათილად იქნა ცნობილი 01.08.06წ. №154 საგადასახადო მოთხოვნა, მომსახურების სამმართველოს დაევალა უზრუნველყო ი.ფ-ისთვის საგადასახადო კოდექსის 281.21 მუხლის და „გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათების წარმოების წესის შესახებ“ ინსტრუქციის 151.3 მუხლის თანახმად, 14.08.07წ. მდგომარეობით საურავის ჩამონერის შემდგომ ი.ფ-ზე რიცხულ დავალიანებაზე – 1478,42 ლარზე (ძირითადი თანხა – 747 ლარი, საურავი – 731,42 ლარი) „საგადასახადო მოთ-

ხოვნის“ წარდგენა. თელავის რეგიონალური ცენტრის 22.07.2010 წ. №03/2571 ბრძანების საფუძველზე ცენტრმა 23.07.2010წ. გამოსცა №48 ბრძანება ი.ფ-ისათვის 2006 წლის მიწის გადასახადში 1478,42 ლარის დარიცხვის თაობაზე. თელავის რეგიონალური ცენტრის 23.07.2010 წ. №05/2575 ბრძანებით ცვლილება შევიდა ცენტრის 25.12.09 წ. №04/3318 ბრძანებაში ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ და აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებად მიეთითა 5263,29 ლარი. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატამ დაასკვნა, რომ ცენტრის 01.08.06წ. №154 საგადასახადო მოთხოვნით დარიცხული თანხა არ არის საგადასახადო ორგანოს მიერ მიჩნეული აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებად და ამ თანხის უზრუნველსაყოფად ქონებას არ დადება ყადაღა.

სააპელაციო პალატამ არ გაიზიარა აპელანტის მოსაზრება იმის შესახებ, რომ საგადასახადო კოდექსის 281.21 მუხლის თანახმად, აპელანტი 2005 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით სრულად გაათავისუფლდა გადასახადისგან. სააპელაციო პალატამ მიუთითა, რომ 2005 წლის 1 იანვრამდე პერიოდისათვის მიწის ნაკვეთის ქონების გადასახადის ჩამოწერა მოხდებოდა მხოლოდ მაშინ, თუ ამ ცვლილების შეტანამდე გადასახადის გადამხდელებს გააჩნდათ მიწის ნაკვეთების ქონების გადასახადის დავალიანება. პალატამ მიუთითა, რომ ი.ფ-ს 2005 წლის 1 იანვრიდან 2007 წლის 14 აგვისტომდე (ანუ ცვლილების ამოქმედებამდე) გადახდილი გადასახადებით უკვე დაფარული იყო 2005 წლის 1 იანვრისთვის არსებული დავალიანება, შესაბამისად, ცვლილების შეტანის დროისთვის, სააპელაციო სასამართლოს აზრით, ი.ფ-ს აღარ გააჩნდა 2005 წლის მიწის ნაკვეთის ქონების გადასახადის დავალიანება, მას გააჩნდა 2005 წლის 1 იანვრის შემდგომ წარმოშობილი დავალიანება, რომლის ჩამოწერაც ვერ მოხდებოდა საგადასახადო კოდექსში 11.07.07წ. შეტანილი ცვლილებებით.

სააპელაციო სასამართლოს განჩინება საკასაციო წესით გასაჩივრდა ი.ფ-ის მიერ, რომელიც ითხოვს გადანყვეტილების გაუქმებას და საქმის ხელახალი განხილვისათვის დაბრუნებას. კასატორი აღნიშნავს, რომ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ 25.12.09წ. №04/3318 ბრძანებით დაყადაღებულ იქნა ქონება, რისი საფუძველიც გახდა თელავის რეგიონალური ცენტრის მიერ დარიცხული დავალიანება 6736,79 ლარის ოდენობით. ამ დავალიანების უდიდესი ნაწილი, კერძოდ, 5729 ლარი (2674 ლ. ნარჩენი, 3055 ლ. საურავი), გამომდინარეობდა №154 საგადასახადო მოთხოვნიდან, რომელიც არ არის აღიარებული და ბათი-

ლად არის ცნობილი თელავის რაიონული სასამართლოს 08.02.07წ. კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილებით. ამ გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით თელავის რეგიონულმა ცენტრმა სამი წლის დაგვიანებით – 23.07.2010წ., დავის მიმდინარეობისას, გამოსცა ახალი №48 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახდელი თანხა განისაზღვრა 1478,42 ლარით ნაცვლად 5729 ლარისა. სხვაობა მოთხოვნებს შორის შეადგენს 4251,42 ლარს ($5729 - 1478,42 = 4251,42$), რეგიონალურმა ცენტრმა აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებად განუსაზღვრა – 5263,29 ლარი, ანუ 6741,71 ლარი შემცირდა 1478,21 ლარით, ნაცვლად 4251,42 ლარისა. კასატორი ყურადღებას ამახვილებს აგრეთვე იმ გარემოებაზე, რომ მოპასუხემ ვერ წარმოადგინა 2006 წლამდე დეკლარაციები. კასატორი თვლის აგრეთვე, რომ სასამართლომ არასწორად განმარტა საგადასახადო კოდექსის 281.21 მუხლი, არასწორია, რომ 281-ე მუხლში 11.07.07 წ. შეტანილი ცვლილებები მას არ უნდა შეხებოდა. ცვლილებების შესვლის მომენტში დავალიანება შეადგენდა 2545 ლარს, რისი ჩამონერაც მოხდა 31.03.08წ. და ამის გამო 2008 წლის დასასრულისთვის დავალიანება განულებული იყო. დავალიანების ხელახლა წარმოშობა განაპირობა ფინანსთა მინისტრის 07.04.05წ. ბრძანებაში 27.06.08 წ. შეტანილმა ცვლილებამ, რომელიც წინა აღმდგეობაში მოდის კოდექსთან. სწორედ ამ ცვლილების საფუძველზე მოხდა კანონიერად ჩამონერილი თანხების ხელახლა დარიცხვა. საგადასახადო ორგანომ ისე მიანიჭა ფინანსთა მინისტრის 07.04.05წ. ბრძანებაში 27.06.08წ. ბრძანებით შესულ ცვლილებებს უკუქცევითი ძალა და უკანონოდ დარიცხული დავალიანებით ისე გააუარესა გადასახადის გადამხდელის მდგომარეობა, რომ ამის შესახებ ყადაღის დადებამდე არაფერი იყო ცნობილი კასატორისთვის. სააპელაციო სასამართლომ არასწორად ჩათვალა დადგენილად, რომ №154 საგადასახადო მოთხოვნა 2006 წლის მიმდინარე გადასახადს და არა 2006 წლამდე არსებულ მთლიან დავალიანებას მოიცავდა. 2006 წლის მიმდინარე გადასახადი შეადგენდა სულ 1806 ლარს, რაც იყო მხოლოდ ძირითადი თანხა და რის შესახებაც კასატორს ეცნობა 10.05.06წ. №549 საგადასახადო მოთხოვნით. ამდენად, 01.08.06წ. №154 საგადასახადო მოთხოვნა მოიცავდა მთლიანად 2006 წლამდე არსებულ დავალიანებას, რაც არ იყო აღიარებული და თელავის რაიონული სასამართლოს მიერ 08.02.07წ. გადაწყვეტილებით ბათილად იქნა ცნობილი. კასატორი არ ეთანხმება აგრეთვე სასამართლოს მოსაზრებას იმის შესახებ, რომ 2005 წლის შემდეგ საგადასახადო მოთხოვნის და დეკლარაციების საფუძველზე

წარმოშობილი დავალიანების დაფარვის შესახებ მტკიცებულება არ წარმოდგენილა. საქმეში დაცული დოკუმენტებით, მათ შორის შედარების აქტებით და სააღრიცხვო ბარათებით დგინდება საპირისპირო, ამის დასტურია 10.09.08წ. შედარების აქტი, რომლის მიხედვით 2008 წლის საანგარიშო პერიოდის დასასრულისთვის ჩვენ არ გვექონდა დავალიანება.

საკასაციო პალატის სხდომაზე კასატორმა და მისმა წარმომადგენელმა მხარი დაუჭირეს საკასაციო საჩივარს. მოწინააღმდეგე მხარემ – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს და შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენლებმა საკასაციო საჩივრის საფუძვლები არ ცნეს და მოითხოვეს საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა, სააპელაციო სასამართლოს განჩინების უცვლელად დატოვება.

სამოტივაციო ნაწილი:

საქმის მასალების და საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერების შემოწმების შედეგად, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ ი.ფ-ის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ შემდეგ გარემოებათა გამო:

ქონებაზე ყადაღის დადება საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ერთ-ერთი ღონისძიებაა. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები მიზნად ისახავენ პირის მიერ საგადასახადო ვალდებულების სათანადოდ შესრულებას, აგრეთვე საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობის ან არაჯეროვანი შესრულების შემთხვევაში არასასურველი შედეგების თავიდან აცილებას ან შემცირებას. 22.12.04წ. საგადასახადო კოდექსის 87-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების არსებობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის მიზნით, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე ყადაღა დაადოს გადასახადის გადამხდელის საკუთრებაში არსებულ ნებისმიერ ქონებას. გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე ყადაღის დადება უზღუდავს მას ქონებრივ უფლებებს, ამდენად დაუსაბუთებელია სააპელაციო პალატის მითითება იმაზე, რომ სადავო აქტები არ ეხება მოსარჩელის უფლებებს და კანონიერ ინტერესს.

სააპელაციო პალატის მიერ საქმეზე დადგენილად არის ცნო-

ბილი, რომ ი.ფ-ის ქონებაზე ყადაღის დადება მოხდა არა თელავის რეგიონალური ცენტრის 01.08.06წ. №154 საგადასახადო მოთხოვნით დარიცხული დავალიანების უზრუნველსაყოფად, არამედ მხოლოდ 05.05.05წ. №16 საგადასახადო მოთხოვნით დარიცხული და 2007-2009 წ.წ. წარდგენილი დეკლარაციების საფუძველზე წარმოშობილი დავალიანების უზრუნველსაყოფად. სააპელაციო სასამართლომ ისე მიიჩნია 05.05.05წ. №16 საგადასახადო მოთხოვნა აღიარებულ დავალიანებად, რომ არ დაუდგენია თუ რა პერიოდის დავალიანებას მოიცავდა 05.05.05წ. №16 საგადასახადო მოთხოვნაში ასახული თანხა, სააპელაციო პალატამ არ გაარკვია მოიცავდა თუ არა 01.08.06წ. №154 საგადასახადო მოთხოვნა მანამდე არსებულ დავალიანებას მთლიანად. აღნიშნულ გარემოებას გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს, რამდენადაც საქმის მასალებით დასტურდება, რომ 01.08.06წ. №154 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის მოთხოვნით ი.ფ-მა სარჩელით მიმართა სასამართლოს, თელავის რაიონული სასამართლოს 08.02.07წ. გადაწყვეტილებით 01.08.06წ. №154 საგადასახადო დავალიანება ბათილად იქნა ცნობილი, საგადასახადო ინსპექციას, სასკ-ის 32.4 მუხლის საფუძველზე, საქმის გარემოებათა გამოკვლევის შედეგად ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა დაევალა. ამასთანავე, მხედველობაშია მისაღები, რომ სასამართლოს მიერ ადმინისტრაციული ორგანოსთვის დავალებული აქტის გამოცემა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ თელავის რეგიონალური ცენტრის სადავო 25.12.09წ. ბრძანების გამოცემაზე არ განხორციელებულა. თელავის რაიონული სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული 08.02.07წ. გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით თელავის რეგიონალურმა ცენტრმა გამოსცა 23.07.10წ. №15/2575 ბრძანება, რომლითაც ცვლილება იქნა შეტანილი ი.ფ-ის ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ 25.12.09წ. №04/3318 ბრძანებაში, უზრუნველყოფის ღონისძიება გაერცელდა მხოლოდ აღიარებულ საგადასახადო ვალდებულებაზე, აღიარებული საგადასახადო დავალიანება შემცირდა და განისაზღვრა 5263,29 ლარით. ამდენად, 01.08.06წ. №154 საგადასახადო მოთხოვნის ნაცვლად გამოიცა 23.07.10წ. №48 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც დავალიანების თანხა 1478,42 ლარით განისაზღვრა. 23.07.10წ. საგადასახადო მოთხოვნა ასევე გასაჩივრდა. ამდენად, არ დასტურდება დავალიანების აღიარების ფაქტი. დავების განხილვის საბჭოს დავალების საფუძველზე, თელავის რეგიონალური ცენტრის დასკვნის მიხედვით შედგენილი 10.09.08წ. შედარების აქტით დავალიანება არ არ-

სებობდა, გადასახადის გადამხდელს ერიცხებოდა ზედმეტობა. 22.12.04წ. საგადასახადო კოდექსის 87-ე მუხლის მე-13 ნაწილის თანახმად, ქონებაზე ყადაღის დადება იმ დავალიანებების აღსასრულებლად, რომლებიც არ არის აღიარებული, საჭიროებდა საგადასახადო ორგანოს შუამდგომლობის საფუძველზე სასამართლო დადასტურებას 72 საათის განმავლობაში, რასაც განსახილველ შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონია. ვინაიდან 01.08.06წ. №154 საგადასახადო მოთხოვნაში მითითებული თანხები ი.ფ-ის მიერ აღიარებული არ ყოფილა, ამდენად, დავის კანონიერი გადაწყვეტა საჭიროებდა 01.08.06წ. №154 საგადასახადო მოთხოვნაში ასახული საგადასახადო დავალიანების პერიოდის დადგენას, უკეთეს აღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნა მოიცავდა 2006 წლამდე არსებულ მთელ პერიოდს, კერძოდ, 05.05.05წ. №16 საგადასახადო მოთხოვნით გათვალისწინებულ დავალიანებას, შესაბამისად, საფუძველს არის მოკლებული ქონებაზე ყადაღის დადება. ხსენებული გარემოების გარკვევა მით უფრო საჭიროა იმის გათვალისწინებით, რომ 01.08.06წ. №154 საგადასახადო მოთხოვნა შეიცავს არა მხოლოდ გადასახადის ძირითად თანხას, არამედ აგრეთვე საურავს, რომელიც აღემატება ძირითად თანხას მაშინ, როდესაც იმ დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 273-ე, 274-ე მუხლების თანახმად მინაზე ქონების გადასახადი გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის შედეგებზე არ იყო დამოკიდებული და ქონების გადასახადის საგადასახადო პერიოდად ითვლებოდა კალენდარული წელი, დადგენილი იყო წლიური გადასახადი ფართობის ერთეულზე ადმინისტრაციულ-ტერიტორიული ერთეულისა და მიწის ხარისხის მიხედვით, საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლი საგადასახადო ორგანოებს განუსაზღვრავდა მინაზე დარიცხული ქონების გადასახადის შესახებ „საგადასახადო მოთხოვნის“ გადამხდელისათვის ჩაბარებას, გადასახადის გამოანგარიშებისათვის საჭირო ინფორმაციის ჩვენებით, საანგარიშო წლის 1 ივნისამდე. საგულისხმოა აგრეთვე, რომ 01.08.2006წ. №154 საგადასახადო მოთხოვნის შედგენამდე თელავის რეგიონული ცენტრის მიერ 16.02.06წ. უკვე შედგენილი იყო წლიური გადასახადის №194 საგადასახადო მოთხოვნა. ის გარემოება, რომ თელავის რაიონული სასამართლოს 08.02.07წ. №3/77 გადაწყვეტილებით ბათილად ცნობილი თელავის რეგიონული ცენტრის 01.08.06წ. №154 საგადასახადო მოთხოვნა არ მოიცავდა მხოლოდ ერთი წლის გადასახადს დასტურდება აგრეთვე, თელავის რაიონული სასამართლოს 08.02.07წ. გადაწყვეტილებით, ამ გადაწყვეტილების აღსასრულებლად გამოცემული თელავის რეგიონალური

ცენტრის 22.07.2010წ. №03/2541 ბრძანების შინაარსით, რომლის თანახმად დავალიანების (1478,42 ლ.) გამოანგარიშებას საფუძვლად დაედო 2000 წლიდან არსებული პერიოდის დავალიანებები. ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით არ დასტურდება, რომ 01.08.06წ. საგადასახადო მოთხოვნაში მითითებული თანხები მოიცავდა მხოლოდ 2006 საგადასახადო წლის გადასახადს. ამდენად, არ არის დასაბუთებული სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრება გადასახადის გადამხდელის მიერ 05.05.05წ. №16 საგადასახადო მოთხოვნის აღიარების და შესაბამისად, 05.05.05წ. №16 საგადასახადო მოთხოვნაში ასახული დავალიანებიდან აღიარებული 1478.42 ლარის გაკლებით, აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებად 5263,29 ლარის ოდენობის დავალიანების მიჩნევა (რეგიონალური ცენტრის 23.07.10წ. №05/2575 ბრძანება). მხედველობაშია მისაღები აგრეთვე ის გარემოება, რომ 2005 წლის 1 იანვრამდე ფიზიკურ პირებს, მათ შორის ი.ფ.-ს, საგადასახადო კანონმდებლობით შეუწყდათ მინაზე ქონების გადასახადის გადახდის ვალდებულება, დავალიანების ჩამოწერის გამო არ აქვს მნიშვნელობა გადამხდელის მიერ ასეთი დავალიანების აღიარებას. ამდენად, 05.05.05წ. №16 საგადასახადო მოთხოვნით 2005 წლის 1 იანვრამდე არსებული დავალიანების ასახვის შემთხვევაში, არ აქვს მნიშვნელობა მის აღიარებას.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ქონებაზე ყადაღის დადების უპირველესი წინაპირობაა აღიარებული საგადასახადო მოთხოვნა. ამ უკანასკნელის ლეგალურ დეფინიციას 22.12.04წ. საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 23-ე ნაწილი შეიცავს. აღნიშნული ნორმის თანახმად, აღიარებული საგადასახადო მოთხოვნა შესაძლოა წარმოიშვას სამ შემთხვევაში: ვალდებული პირის მიერ წარდგენილი დეკლარაციის საფუძველზე, რადროსაც საჭირო აღარ არის საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენა; საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველზე, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი ეთანხმება ან რომლის გასაჩივრების ვადაც გასულია ან სასამართლო გადაწყვეტილების საფუძველზე. დავების განხილვის საბჭოს 02.08.2010წ. გადაწყვეტილების მიხედვით, ქონებაზე ყადაღის დადებას საფუძვლად დაედო აღიარებული საგადასახადო დავალიანება, კერძოდ, დავების განხილვის საბჭოს 02.08.2010წ. გადაწყვეტილების მიხედვით 01.01.2005წ. მდგომარეობით გადამხდელს პირად ბარათზე ერიცხებოდა დავალიანება, თანხის ნაწილი ჩამოიწერა საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-15 და 21-ე ნაწილების საფუძველზე, ხოლო ნაწილი დაიფარა 2005 წლის 1 იანვრიდან 2007 წლის 14 აგვისტომდე მოსარჩელის მიერ გადახდილი თან-

ხებით. შემოსავლების სამსახურის დავალების შესაბამისად, ინსპექციაში არსებულ მასალებზე დაყრდნობით, თელავის რეგიონალური ცენტრის მიერ მომზადებული დასკვნით ირკვევა, რომ გადამხდელს 2005 წლის 1 იანვრისთვის ერიცხებოდა ვადაგადაცილებული დავალიანება მიწაზე ქონების გადასახადში, ძირითადი – 2545 ლარი, საურავი – 2762,78 ლარი, სულ 5307,78 ლარის ოდენობით. დასკვნის მიხედვით, ამ დავალიანების ჩამონერა განხორციელდა საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის 21-ე ნაწილის თანახმად, რამაც განაპირობა გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე გადახდილი თანხების ზედმეტობის წარმოშობა. საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის 21-ე ნაწილის მიხედვით, მიწაზე ქონების გადასახადის გადამხდელ ფიზიკურ პირებს და ადგილობრივ თვითმმართველობასა და მმართველობას შეუწყდათ საგადასახადო ვალდებულებები 2005 წლის 1 იანვრამდე პერიოდისათვის მიწის ნაკვეთების მიხედვით გაანგარიშებულ ქონების გადასახადის ვადაგადაცილებულ დავალიანებათა თანხებზე და მათზე დარიცხულ სანქციებზე, საგადასახადო ორგანოებს აღნიშნულ დავალიანებათა (მათ შორის საურავების) ჩამონერის განხორციელება დაევალოთ გადამხდელის პირად ბარათზე ასახვით. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 07.04.05წ. №208 ბრძანებით დამტკიცებული „გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათების წარმოების წესის შესახებ“ ინსტრუქციაში მინისტრის 27.06.08წ. №566 ბრძანებით შეტანილი ცვლილებების თანახმად, მნიშვნელობა ენიჭება საგადასახადო ვალდებულების წარმოქმნის და საგადასახადო ვალდებულების დაფარვის თარიღს, საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის 21-ე ნაწილის ამოქმედებამდე (2007 წლის 11 ივლისამდე) მიწაზე ქონების გადასახადში არსებული დავალიანების დაფარვის შემთხვევაში დავალიანება დაფარულად ჩაითვლება, ხოლო აღნიშნული მუხლის ამოქმედების ანუ ჩამონერის ვალდებულების წარმოქმნის შემდეგ გადახდილი გადასახადის თანხა ჩაითვლება ზედმეტად გადახდილად. თელავის რეგიონალური ცენტრის დასკვნის, აგრეთვე თელავის რეგიონალური ცენტრის 22.07.2010წ. №03/2571 ბრძანების თანახმად, აღნიშნული მუხლისა და ხელახალი გადაანგარიშების საფუძველზე 2005 წლის 1 იანვრიდან 2007 წლის 14 აგვისტომდე გადამხდელის მიერ გადახდილი გადასახადებით დაიფარა 2005 წლის 1 იანვრისთვის არსებული დავალიანება, რის გამო დასკვნის თანახმად 24.12.09წ. მდგომარეობით გადამხდელს ერიცხებოდა ბიუჯეტის დავალიანება მიწის გადასახადში 4549 ლარი, საურავი 2146,39 ლარი. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ

დავალიანების ჩამოწერის შემდგომ საგადასახადო დავალიანება ი.ფ-ს არ გააჩნდა, დავალიანების ჩამოწერა გულისხმობდა მის სრულ გაუქმებას (ძირითადი თანხა და საურავი) და არა გადახდის ვალდებულების შეჩერებას ან გადავადებას. ამდენად, დავალიანების აღდგენა მის ხელახალ დარიცხვას ნიშნავს, რის გამოც საჭირო იყო საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენა, რაც შემოსავლების სამსახურის მხრიდან არ განხორციელებულა. ასეთად ვერ იქნება მიჩნეული თელავის რეგიონალური ცენტრის 28.01.2010წ. №02/548 წერილი, რომლითაც ქონებაზე ყადაღის დადების შემდგომ ი.ფ-ს ეცნობა, რომ მის მიერ 2005 წლის 1 იანვრიდან 2007 წლის 14 აგვისტომდე გადახდილი გადასახადებით დაიფარა 2005 წლის 1 იანვრისთვის არსებული დავალიანება. გადასახადის გადამხდელს ი.ფ-ს არ ჰქონდა ინფორმაცია პირადი აღრიცხვის ბარათზე დავალიანების ხელახლა დარიცხვის თაობაზე. ცხადია მოსარჩელეს არ შეეძლო ევარაუდა, რომ ჩამოწერილი დავალიანება შეტყობინების გარეშე აღდგებოდა და 2005 წლის შემდეგ გადახდილი თანხები ჩაითვლებოდა ჩამოწერილი გადასახადის დავალიანების დაფარვაში, რომლის უზრუნველსაყოფად მის ქონებას დაედებოდა ყადაღი. ამდენად, 2005 წლის შემდეგ წარდგენილი დეკლარაციებით განსაზღვრული გადასახადის ი.ფ-ის მიერ გადახდა დასტურდება 10.09.08წ. შედარების აქტით, რომლის თანახმად, ი.ფ-ს ერიცხება ზედმეტობა მიწის გადასახადში. ამდენად, დაუსაბუთებელია მოსაზრება აღიარებული საგადასახადო მოთხოვნის 2007-2008-2009 წ.წ. დეკლარაციების საფუძველზე წარმოშობის შესახებ.

აღნიშნულიდან გამომდინარე სააპელაციო სასამართლოს მითითება იმაზე, რომ ი. ფ-ს არ გაუსაჩივრებია 13.07.05წ. მისთვის ჩაბარებული 05.05.05წ. № 16 და 28.03.06წ. ჩაბარებული 16.02.06წ. № 194 საგადასახადო მოთხოვნები, აგრეთვე 2007-2008-2009 წ.წ. წარდგენილი დეკლარაციების საფუძველზე დავალიანების წარმოშობა, არ ადასტურებს სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას. ვინაიდან დავალიანების უზრუნველსაყოფად ყადაღის გამოყენების სავალდებულო პირობა იყო აღიარებული საგადასახადო მოთხოვნა, საკასაციო პალატა თვლის, რომ არ იკვეთება ქონებაზე ყადაღის დადების საფუძველი ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლოს მიერ სრულად არ არის გამოკვლეული საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული განჩინება მოკლებულია სათანადო სამართლებრივ და ფაქტობრივ წინამძღვრებს, რის გამოც იგი უნდა გაუქ-

მდეს და საქმე ხელახალი განხილვისათვის დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ გ ი ნ ა:

1. ი. ფ-ის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 01.09.11წ. განჩინება და საქმე ხელახალი განხილვისათვის დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;

2. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

4. ცრუმაგიერ პირებად აღიარების პირობები

ბანჩინება

№ბს-103-96(კ-13)

3 ოქტომბერი, 2013 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
ნ. სხირტლაძე,
ლ. მურუსიძე

დავის საგანი: ცრუმაგიერ პირებად აღიარება

აღწერილობითი ნაწილი:

2012 წლის 27 ივლისს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას სარჩელის აღძვრამდე უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების შესახებ. განმცხადებელმა ა. ჯ-ის საკუთრებაში არსებულ მოძრავ ქონებაზე და წილებზე სანარმოებში: შპს „...“, შპს „ს...“, შპს „გ...“ და შპს „ო...“ ყადაღის დადება მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2012 წლის 27 ივლისის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის განცხადება სარჩელის აღძვრამდე სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების თაობაზე დაკმაყოფილდა და ყადაღა დაედო ა. ჯ-ის საკუთრებაში არსებულ მოძრავ ქონებას და წილებს სანარმოებში: შპს „...“, შპს „ს...“, შპს „გ...“, შპს „ო...“.

2012 წლის 1 აგვისტოს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხის – შპს „...“ და ა. ჯ-ის მიმართ, მოპასუხეების ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების მოთხოვნით.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ 2012 წლის 13 ივლისს შპს „...“ დირექტორმა – დ. შ-ემ განცხადებით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და კომპანიაში საგადასახადო შემონმების ჩატარება მოითხოვა. დ. შ-ემ განცხადებაში განმარტა, რომ კომპანიას დაფუძნებიდან 2009 წლის 1 სექტემბრამდე ხელმძღვანელობდა სხვა პირი, კერძოდ – ა. ჯ-ე. დ. შ-ე თავის განცხადებაში აცხადებდა, რომ მან, როგორც ახალმა დირექტორმა, მო-

ინვია აუდიტორული კომპანია, რომელმაც შეისწავლა საწარმოს ფინანსური მდგომარეობა, რის შედეგადაც გამოვლინდა სალაროს ნაშთების შეუსაბამობა, კერძოდ, გაირკვა რომ 2008 წლის სექტემბერში ა. ჯ-ის, როგორც კომპანიის დირექტორის, რწმუნებითა და დავალებით საწარმოს საბანკო ანგარიშიდან მოიხსნა მნიშვნელოვანი თანხა – 1 200 000 ლარი, რომელიც კომპანიაში არ შესულა და სალაროზე პასუხისმგებელ პირს არ ჩაბარებია. აღნიშნული თანხა დღემდე ყოფილი დირექტორის ა. ჯ-ის განკარგულებაში რჩებოდა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ დაინიშნა გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რომლის შესახებ კომპანიას გაეგზავნა 2012 წლის 19 ივლისის №21-14/52018 საგადასახადო შეტყობინება. 2012 წლის 18 ივლისს შპს „...“ დირექტორმა დ. შ-ემ სსიპ შემოსავლების სამსახურს წარუდგინა დაზუსტებული დეკლარაციები, რომელთა საფუძველზეც შპს „...“ საშემოსავლო გადასახადში დაერიცხა – 523 367.02 ლარი, მათ შორის ძირითადი – 374 444.23 ლარი და საურავი 148 922.79 ლარი; შპს „...“ სულ ბიუჯეტის მიმართ ერიცხებოდა დავალიანება – 684 137.63 ლარი, მათ შორის ძირითადი – 483 660.28 ლარი, საურავი – 199 639.48 ლარი და ზედმეტობა – 837.87 ლარი.

მოსარჩელის მითითებით, შპს „...“ (ს/ნ) დაფუძნდა 2008 წლის 27 მარტს ა. ჯ-ის და ზ. მ-ის მიერ. დირექტორად დაინიშნა ა. ჯ-ე, რომელიც მართავდა საწარმოს დაფუძნებიდან 2009 წლის 31 აგვისტოს ჩათვლით. 2009 წლის 31 აგვისტოს №20366/001 ბრძანების საფუძველზე, შპს „...“ დირექტორად დაინიშნა დ. შ-ე. სამეწარმეო რეესტრის 2010 წლის 21 აპრილის ამონაწერის შესაბამისად, საწარმოს პარტნიორებს წარმოადგენდნენ – ა. ჯ-ე (11.5%), ზ. მ-ი (11.5%), შპს „გ...“ (2%) და შპს „ს...“ (75%).

მოსარჩელის განმარტებით, 2008 წლის სექტემბერში შპს „...“ დირექტორის ა. ჯ-ის დავალებით ლ. ნ-ემ (დისტრიბუციის უფროსი) საწარმოს საბანკო ანგარიშიდან ჯამურად გაიტანა თანხა – 1 200 000 ლარის ოდენობით. აღნიშნული თანხა კომპანიის საჭიროებისათვის არ გამოყენებულა და კომპანიისათვის არც დაბრუნებულა. ფაქტობრივად საწარმომ თანხა გასცა დირექტორ – ა. ჯ-ეზე, რომელსაც ამ თანხით კომპანიისათვის სასარგებლო რაიმე სამეურნეო ოპერაცია არ განუხორციელებია, ხოლო კომპანიას არანაირი ქმედითი ღონისძიებისათვის არ მიუმართავს გატანილი თანხის დაბრუნების უზრუნველსაყოფად. საწარმოს არც ა. ჯ-ისთვის მიუმართავს აღნიშნულის მოთხოვნით და არც კანონმდებლობით მინიჭებული სხვა უფლებამოსილება გამოუყენებია.

მოსარჩელის მოსაზრებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის თანახმად, ა. ჯ-ე და შპს „...“ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს წარმოადგენენ. მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად, თუ სასამართლო დაადგენდა, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელი იყო გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლებოდა, რომ აღნიშნული პირები ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები იყვნენ. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება ჰქონდა, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განეხორციელებინა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

მოსარჩელის მოსაზრებით, საგადასახადო მიზნებისათვის შპს „...“ და ა. ჯ-ე აღნიშნული ოპერაციის ფარგლებში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შესაბამისად, ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს წარმოადგენდნენ. მათ შორის განხორციელებული ოპერაცია შედეგობრივად მიმართული იყო საწარმოდან მნიშვნელოვანი ფულადი რესურსების გარიდების გზით კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობისაკენ და გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებისაკენ.

ამდენად, მოსარჩელემ შპს „...“ და ა. ჯ-ის ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად აღიარება მოითხოვა.

2012 წლის 9 აგვისტოს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა დაზუსტებული სარჩელი წარადგინა საქალაქო სასამართლოში და მოპასუხეებად – შპს „...“, ა. ჯ-ე, კ. ხ-ა და შპს „ლ...“ მიუთითა. მოსარჩელემ მოპასუხეების ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობა და სარჩელის უზრუნველყოფის მიზნით შპს „...“ სისშირული რესურსით სარგებლობის უფლებაზე ყადაღის დადება მოითხოვა.

მოსარჩელის მითითებით, ა. ჯ-ე 2008 წლის 21 აპრილიდან იყო შპს „...“ (ს/ნ ...) ერთადერთი დამფუძნებელი (100%-იანი წილის მფლობელი). მას შემდეგ, რაც ა. ჯ-ემ შპს „...“ გაიტანა თანხა – 1 200 000 ლარის ოდენობით და წარმოეშვა ვალდებულებები სახელმწიფო ბიუჯეტის მიმართ, მან გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით შპს „...“ მის საკუთრებაში არსებული 100%-იანი წილი გადასცა კ. ხ-ას ყოველგვარი ანაზღაურების გარეშე. ა. ჯ-ის

მიერ გაცემულ იქნა მინდობილობა კ. ხ-აზე, რათა მას თავის თავზე გადაეფორმებინა შპს „ლ...“ 100%-იანი წილი.

მოსარჩელის მოსაზრებით, მოპასუხეები – შპს „...“ (ს/ნ ...), ა. ჯ-ე (პ/ნ ...), კ. ხ-ა (პ/ნ ...) და შპს „ლ...“ (ს/ნ ...) წარმოადგენენ ერთმანეთის ურთიერთდამოკიდებულ პირებს, გამომდინარე იქიდან, რომ შპს „...“ და ა. ჯ-ე მოქმედებდნენ საერთო მიზნით – გაერიდებინათ ფულადი საშუალებები სანარმოოდან და ამავე დროულად თავი აერიდებინათ, როგორც ბიუჯეტის წინაშე წარმოშობილი ვალდებულებებისთვის, ასევე მოსალოდნელი უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის.

მოსარჩელის განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის თანახმად, ა. ჯ-ე, შპს „ლ...“ და კ. ხ-ა წარმოადგენენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს, ვინაიდან, ა. ჯ-ის მიერ გაცემულ იქნა მინდობილობა კ. ხ-აზე, რომელსაც მინდობილობით ევალებოდა განეკარგა სანარმოს ქონება. საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის შესაბამისად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებოდნენ ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობას შეიძლება გავლენა მოეხდინა მათი ან მათ მიერ წარმოადგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნებოდა ურთიერთობები, რომელთა დროსაც ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებდა მეორე პირს. ა. ჯ-ემ კ. ხ-ას მეშვეობით გაარიდა არამატერიალური ქონება თავისი საკუთრებიდან (წილის გადამალვა) და ამ გზით თავი აარიდა შპს „...“ თანხის გატანით მიღებული შემოსავლის დაბეგვრის შემთხვევაში შესასრულებელ საგადასახადო ვალდებულებას და მოსალოდნელი გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებს.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ – შპს „...“ (ს/ნ ...), ა. ჯ-ის (პ/ნ ...), კ. ხ-ას (პ/ნ ...) და შპს „ლ...“ (ს/ნ ...) ერთმანეთის ცრუმავიერ პირებად აღიარება მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2012 წლის 10 აგვისტოს განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის შუამდგომლობა სარჩელის უზრუნველყოფის თაობაზე დაკმაყოფილდა და ყადაღა დაედო მოპასუხის – შპს „ლ...“ სიხშირული რესურსით სარგებლობის უფლებას.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2012 წლის 31 აგვისტოს გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდა; მოპასუხეები – შპს „...“, ა. ჯ-ე, კ. ხ-ა და შპს „ლ...“ ცნობილ იქნენ ერთმა-

ნეთის ცრუმაგიერ პირებად.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია ის გარემოება, რომ 2012 წლის 13 ივლისს შპს „...“ დირექტორმა – დ. შ-ემ განცხადებით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და კომპანიაში საგადასახადო შემონმების ჩატარება მოითხოვა. დ. შ-ემ განცხადებაში განმარტა, რომ კომპანიას დაფუძნებიდან 2009 წლის 1 სექტემბრამდე ხელმძღვანელობდა სხვა პირი, კერძოდ – ა. ჯ-ე. დ. შ-ე თავის განცხადებაში აცხადებდა, რომ მან, როგორც ახალმა დირექტორმა, მოიწვია აუდიტორული კომპანია, რომელმაც შეისწავლა სანარმოს ფინანსური მდგომარეობა, რის შედეგადაც გამოვლინდა სალაროს ნაშთების შეუსაბამობა, კერძოდ, გაირკვა რომ 2008 წლის სექტემბერში ა. ჯ-ის, როგორც კომპანიის დირექტორის, რწმუნებითა და დავალებით სანარმოს საბანკო ანგარიშიდან მოიხსნა მნიშვნელოვანი თანხა – 1 200 000 ლარი, რომელიც კომპანიაში არ შესულა და სალაროზე პასუხისმგებელ პირს არ ჩაბარებია. აღნიშნული თანხა დღემდე ყოფილი დირექტორის ა. ჯ-ის განკარგულებაში რჩებოდა.

საქალაქო სასამართლომ ასევე დადგენილად მიიჩნია ის გარემოება, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ დაინიშნა გასვლითი საგადასახადო შემონმება, რომლის შესახებ კომპანიას გაეგზავნა 2012 წლის 19 ივლისის №21-14/52018 საგადასახადო შეტყობინება. 2012 წლის 18 ივლისს შპს „...“ დირექტორმა დ. შ-ემ სსიპ შემოსავლების სამსახურს წარუდგინა დაზუსტებული დეკლარაციები, რომელთა საფუძველზეც შპს „...“ საშემოსავლო გადასახადში დაერიცხა – 523 367.02 ლარი, მათ შორის ძირითადი – 374 444.23 ლარი და საურავი 148 922.79 ლარი; შპს „...“ სულ ბიუჯეტის მიმართ ერიცხებოდა დავალიანება – 684 137.63 ლარი, მათ შორის ძირითადი – 483 660.28 ლარი, საურავი – 199 639.48 ლარი და ზედმეტობა- 837.87 ლარი.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ შპს „...“ (ს/ნ ...) დაფუძნდა 2008 წლის 27 მარტს ა. ჯ-ის და ზ. მ-ის მიერ. დირექტორად დაინიშნა ა. ჯ-ე, რომელიც სანარმოს დაფუძნებიდან 2009 წლის 31 აგვისტოს ჩათვლით მართავდა. 2009 წლის 31 აგვისტოს №20366/001 ბრძანების საფუძველზე შპს „...“ დირექტორად დაინიშნა დ. შ-ე. სამეწარმეო რეესტრის 2010 წლის 21 აპრილის ამონაწერის შესაბამისად, სანარმოს პარტნიორებს წარმოადგენდნენ – ა. ჯ-ე (11.5%), ზ. მ-ი (11.5%), შპს „გ...“ (2%) და შპს „ს...“ (75%).

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა იმ გარემოებაზე, რომ

2008 წლის სექტემბერში შპს „...“ დირექტორის ა. ჯ-ის დავალებით ლ. ნ-ემ (დისტრიბუციის უფროსი) საწარმოს საბანკო ანგარიშიდან ჯამურად გაიტანა თანხა – 1 200 000 ლარის ოდენობით. აღნიშნული თანხა კომპანიის საჭიროებისათვის არ გამოყენებულა და კომპანიისათვის არც დაბრუნებულა. ფაქტობრივად საწარმომ თანხა გასცა დირექტორ – ა. ჯ-ეზე, რომელსაც ამ თანხით კომპანიისათვის სასარგებლო რაიმე სამეურნეო ოპერაცია არ განუხორციელებია, ხოლო კომპანიას არანაირი ქმედითი ღონისძიებისათვის არ მიუმართავს გატანილი თანხის დაბრუნების უზრუნველსაყოფად. საწარმოს არც ა. ჯ-ისთვის მიუმართავს აღნიშნულის მოთხოვნით და არც კანონმდებლობით მინიჭებული სხვა უფლებამოსილება გამოუყენებია.

ამასთან, საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ ა. ჯ-ე 2008 წლის 21 აპრილიდან იყო შპს „ლ...“ (ს/ნ ...) ერთადერთი დამფუძნებელი (100%-იანი წილის მფლობელი). 21.04.2008-01.09.2008 წლებში საწარმოს დამფუძნებელი და 100%-იანი წილის მფლობელი იყო ვ. ბ-ი. საქართველოს კომუნიკაციების ეროვნულმა კომისიამ 2008 წლის 21 ივლისს შპს „ლ...“ გადასცა ავტორიზაციის მონმობა №266/1, ხოლო კომისიის 2008 წლის 25 ივლისის №433/13 გადაწყვეტილებით შპს „ლ...“ მიენიჭა სიხშირის ზოლი, რის შედეგადაც კომპანიამ მოიპოვა სიხშირული რესურსით სარგებლობის უფლება. მას შემდეგ, რაც ა. ჯ-ემ შპს „...“ გაიტანა თანხა – 1 200 000 ლარის ოდენობით და წარმოეშვა ვალდებულებები სახელმწიფო ბიუჯეტის მიმართ, მან გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით შპს „ლ...“ მის საკუთრებაში არსებული 100%-იანი წილი გადასცა კ. ხ-ას ყოველგვარი ანაზღაურების გარეშე. ა. ჯ-ის მიერ გაცემულ იქნა მინდობილობა კ. ხ-აზე, რათა მას თავის თავზე გადაეფორმებინა შპს „ლ...“ 100%-იანი წილი.

საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლის 1-ლი ნაწილით დადგენილი იყო, რომ აღიარებითი სარჩელი შეიძლება აღძრულიყო აქტის არარად აღიარების, უფლების ან სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობის დადგენის შესახებ, თუ მოსარჩელეს ჰქონდა ამის კანონიერი ინტერესი.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ 2010 წლის რედაქციის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, თუ სასამართლო დაადგენდა, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელი იყო გადასახადის გადახდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის

თავის არიდების მიზნით, ითვლებოდა, რომ აღნიშნული პირები ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები იყვნენ. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება ჰქონდა, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განეხორციელებინა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

საქალაქო სასამართლომ გაიზიარა მოსარჩელის მოსაზრება და ჩათვალა, რომ მოპასუხეები – შპს „...“ (ს/ნ ...), ა. ჯ-ე (პ/ნ ...), კ. ხ-ა (პ/ნ ...) და შპს „ლ...“ (ს/ნ ...) წარმოადგენენ ერთმანეთის ურთიერთდამოკიდებულ პირებს, გამომდინარე იქიდან, რომ შპს „...“ და ა. ჯ-ე მოქმედებდნენ საერთო მიზნით – გაერიდებინათ ფულადი საშუალებები საწარმოდან და ამავდროულად თავი აერიდებინათ, როგორც ბიუჯეტის წინაშე წარმოშობილი ვალდებულებებისთვის, ასევე მოსალოდნელი უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის. სისპ შემოსავლების სამსახურის მოსაზრებით, საგადასახადო მიზნებისათვის შპს „...“ და ა. ჯ-ე აღნიშნული ოპერაციის ფარგლებში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შესაბამისად ერთმანეთის ცრუმაგიერი პირებს წარმოადგენდნენ. მათ შორის განხორციელებული ოპერაცია შედეგობრივად მიმართული იყო საწარმოდან მნიშვნელოვანი ფულადი რესურსების გარიდების გზით კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობისაკენ და გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებისაკენ.

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის თანახმად, ა. ჯ-ე, შპს „ლ...“ და კ. ხ-ა წარმოადგენენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს, ვინაიდან, ა. ჯ-ის მიერ გაცემულ იქნა მინდობილობა კ. ხ-აზე, რომელსაც მინდობილობით ევალებოდა განეკარგა საწარმოს ქონება. საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის შესაბამისად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებოდნენ ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობას შეიძლება გავლენა მოეხდინა მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნებოდა ურთიერთობები, რომელთა დროსაც ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებდა მეორე პირს. ა. ჯ-ემ კ. ხ-ას მეშვეობით გაარიდა არამატერიალური ქონება თავისი საკუთრებიდან (წილის გადამაღვა) და ამ გზით თავი აარიდა შპს „...“ თანხის გატანით მი-

ღებულის შემოსავლის დაბეგვრის შემთხვევაში შესასრულებელ საგადასახადო ვალდებულებას და მოსალოდნელი გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებს.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი – შპს „...“ (ს/ნ ...), ა. ჯ-ის (პ/ნ ...), კ. ხ-ას (პ/ნ ...) და შპს „ლ...“ (ს/ნ ...) ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ უნდა დაკმაყოფილებულიყო.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2012 წლის 5 სექტემბრის დამატებითი გადანყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის მოთხოვნა გადანყვეტილების დაუყოვნებლივ აღსასრულებლად მიქცევის თაობაზე დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლომ დამატებითი გადანყვეტილების გამოტანის საფუძვლად მიუთითა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 261-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ა“ პუნქტზე, რომლითაც დადგენილი იყო, რომ გადანყვეტილების გამომტან სასამართლოს შეეძლო თავისი ინიციატივით ან მხარეთა თხოვნით გამოეტანა დამატებითი გადანყვეტილება, თუ იმ მოთხოვნის გამო, რომლის შესახებაც მხარეებმა წარადგინეს მტკიცებულებანი და მისცეს ახსნა-განმარტებანი, გადანყვეტილება არ გამოტანილა.

შესაბამისად, საქალაქო სასამართლომ მართებულად მიიჩნია, დამატებითი გადანყვეტილების გამოტანის გზით გადაეწყვიტა მოსარჩელის – სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელში დაყენებული საკითხი – საქმეზე გამოტანილი გადანყვეტილების დაუყოვნებლივ აღსასრულებლად მიქცევის თაობაზე.

საქალაქო სასამართლოს გადანყვეტილებები სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს კ. ხ-ამ, შპს „ლ...“ და ა. ჯ-ემ. აპელანტებმა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2012 წლის 31 აგვისტოს გადანყვეტილებისა და 5 სექტემბრის დამატებითი გადანყვეტილების გაუქმება და სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 12 დეკემბრის გადანყვეტილებით კ. ხ-ას, შპს „ლ...“ და ა. ჯ-ის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა; გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2012 წლის 31 აგვისტოს გადანყვეტილება, ასევე 2012 წლის 5 სექტემბრის დამატებითი გადანყვეტილება და მიღებულ იქნა ახალი გადანყვეტილება; სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა; გაუქ-

მდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2012 წლის 27 ივლისის და 2012 წლის 10 აგვისტოს განჩინებებით გამოყენებული სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი კვალიფიკაცია არ ქმნიდა საფუძველს იმისათვის, რომ მოპასუხეები – შპს „...“, შპს „ლ...“, ა. ჯ-ე და კ. ხ-ა საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის საფუძველზე სასამართლოს მიერ აღიარებულნი ყოფილიყვნენ ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის (2010 წლის რედაქცია) მიხედვით, თუ სასამართლო დაადგენდა, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელი იყო გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლებოდა, რომ აღნიშნული პირები იყვნენ ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. ამასთან, ამავე მუხლის მე-2 ნაწილით გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება ჰქონდა, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განეხორციელებინა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა ყოფილიყო გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით ანუ გადასახადის გადამხდელი პირი, რომელსაც გააჩნდა საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ისეთ კავშირში შედიოდა სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელი იყო მათი განსხვავება.

სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით, საქალაქო სასამართლო გადანყვეტილებას აფუძნებდა შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: შპს „...“ (ს/ნ ...) დაფუძნდა 2008 წლის 27 მარტს, დამფუძნებლები იყვნენ ა. ჯ-ე და ზ. მ-ი. დირექტორად დაინიშნა ა. ჯ-ე, რომელიც მართავდა საწარმოს დაფუძნებიდან 2009 წლის 31 აგვისტოს ჩათვლით. 2009 წლის 31 აგვისტოს №20366/001 ბრძანების საფუძველზე, შპს „...“ დირექტორად დაინიშნა დ. შ-ე. სამენარმეო რეესტრის 2010 წლის 21 აპრილის ამონაწე-

რის შესაბამისად, სანარმოს პარტნიორებს წარმოადგენდნენ ა. ჯ-ე (11.5%), ზ. მ-ი (11.5%), შპს „გ...“ (2%) და შპს „ს...“ (75%). 2012 წლის 13 ივლისს შპს „...“ დირექტორმა – დ. შ-ემ განცხადებით მიმართა შემოსავლების სამსახურს და კომპანიაში საგადასახადო შემონმების ჩატარება მოითხოვა და მიუთითა, რომ მან, როგორც ახალმა დირექტორმა, მოინვია აუდიტორული კომპანია სანარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესასწავლად, რის შედეგადაც გამოვლინდა სანარმოში სალაროს ნაშთების შეუსაბამობა, კერძოდ, გაირკვა, რომ 2008 წლის სექტემბერში ა. ჯ-ის, როგორც კომპანიის დირექტორის, რწმუნებითა და დავალებით სანარმოს საბანკო ანგარიშიდან მოხსნილ იქნა მნიშვნელოვანი თანხა – 1 200 000 ლარი, რომელიც კომპანიაში არ შესულა და სალაროზე პასუხისმგებელ პირს არ ჩაბარებია, არამედ აღნიშნული თანხა დღემდე ყოფილი დირექტორის ა. ჯ-ის განკარგულებაში რჩებოდა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ დაინიშნა გასვლითი საგადასახადო შემონმება. 2012 წლის 18 ივლისს შპს „...“ დირექტორმა დ. შ-ემ სსიპ შემოსავლების სამსახურს წარუდგინა დაზუსტებული დეკლარაციები, რომელთა საფუძველზეც შპს „...“ საშემოსავლო გადასახადში დაერიცხა – 523 367.02 ლარი, მათ შორის ძირითადი – 374 444.23 ლარი და საურავი – 148 922.79 ლარი. შპს „...“ სარჩელის აღძვრის დღეს ბიუჯეტის მიმართ ერიცხებოდა დავალიანება – 684 137.63 ლარის ოდენობით, მათ შორის ძირითადი – 483 660.28 ლარი, საურავი – 199 639.48 ლარი და ზედმეტობა – 837.87 ლარი.

სააპელაციო სასამართლომ საქმის მასალებით დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს „...“ მიერ სამოქალაქო დავა იქნა აღძრული სასამართლოში სანარმოს ყოფილი დირექტორის ა. ჯ-ის წინააღმდეგ, სანარმოდან გატანილი 2 მილიონი ლარის დაბრუნების მოთხოვნით (რომელიც ამ ეტაპზე დასრულებული არ იყო). ამასთან, შპს „...“ ა. ჯ-ის წინააღმდეგ მიმართა პროკურატურას სანარმოს კუთვნილი თანხების დატაცების ფაქტზე გამოძიების დაწყების მოთხოვნით (რაც ასევე არ დასრულებულა).

სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა სსიპ შემოსავლების სამსახურის პოზიცია და მიიჩნია, რომ მოსარჩელის მიერ მითითებული ზემოაღნიშნული გარემოებები არ ქმნიდნენ საკმარის საფუძველს იმისათვის, რომ შპს „...“ და ა. ჯ-ე ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად მიჩნეულიყვნენ. სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ საქმეში არ იყო წარმოდგენილი შესაბამისი მტკიცებულებები მოსარჩელის მიერ სარჩელის საფუძველად მითითებული იმ ფაქტობრივი გარემოებების შესახებ, რომ

ა. ჯ-ის მიერ სანარმოდან გატანილი იქნა – 1 200 000 ლარი, რომელიც სანარმოს არ მოხმარდა და დარჩა მის განკარგულებაში. აღნიშნული გარემოება მხოლოდ სანარმოს ახალი დირექტორის განცხადებას ეფუძნებოდა და მის შესახებ სხვა მტკიცებულება საქმეში არ მოიპოვებოდა – არც შემოსავლების სამსახურის გასვლითი საგადასახადო შემონმების აქტის, არც სასამართლოს გადაწყვეტილების, არც საგამოძიებო ორგანოს დასკვნის და არც თვით სანარმოს აუდიტორული შემონმების აქტის სახით. საქმეში წარმოდგენილი იყო მხოლოდ 2008 წლის სექტემბრის თვეში სანარმოს ანგარიშიდან უფლებამოსილი პირის, ლ. ნ-ის მიერ თანხების გატანის შესახებ მტკიცებულებები, ხოლო ინფორმაცია ამ თანხების ა. ჯ-ის მიერ მისაკუთრების ან არამიზნობრივი ხარჯვის შესახებ საქმეში არ მოიპოვებოდა.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ იმ შემთხვევაშიც, თუ შესაბამისი მტკიცებულებებით დადასტურებული იქნებოდა ა. ჯ-ის, როგორც შპს „...“ დირექტორის მიერ სანარმოს კუთვნილი თანხის – 1 200 000 ლარის არამიზნობრივად გამოყენება, აღნიშნული მანაც არ ქმნიდა საფუძველს შპს „...“ და ა. ჯ-ის ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის, რადგან მოცემულ შემთხვევაში შეუძლებელი არ იყო შპს „...“, როგორც გადასახადის გადაიხდელის განსხვავება ა. ჯ-ისგან, რომელსაც აღნიშნული ქმედებისათვის დამოუკიდებლად ეკისრებოდა ვალდებულება სანარმოსათვის მიყენებული ზიანის ანაზღაურების სახით. ამასთან, საყურადღებო იყო ის გარემოებაც, რომ დადგენილი არ იყო 2008 წლის სექტემბერში, გააჩნდა თუ არა სანარმოს შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებები, რომელთა უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით ა. ჯ-ის მიერ განხორციელდა სანარმოდან სადავო თანხების გატანა. სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ შპს „...“ არსებული საგადასახადო ვალდებულება წარმოემვა მას შემდეგ, რაც სსიპ შემოსავლების სამსახურში 2012 წლის 18 ივლისს შპს „...“ დირექტორმა დ. შ-ემ წარადგინა დაზუსტებული დეკლარაციები და მათ საფუძველზე შპს „...“ დაერიცხა საშემოსავლო გადასახადი.

სააპელაციო სასამართლომ უსაფუძვლოდ მიიჩნია მოსარჩელის პოზიცია შპს „ლ...“ და კ. ხ-ასთან მიმართებაშიც. აღსანიშნავი იყო, რომ საგადასახადო ორგანოს პოზიცია აღნიშნულ პირებთან დაკავშირებით ეფუძნებოდა შემდეგ გარემოებებს: ა. ჯ-ე 2008 წლის 21 აპრილიდან იყო შპს „ლ...“ (ს/ნ ...) ერთადერთი დამფუძნებელი (100%-იანი წილის მფლობელი), 21.04.2008-01.09.2008 წლებში სანარმოს დამფუძნებელი და 100%-იანი წი-

ლის მფლობელი იყო ვ. ბ-ი. საქართველოს კომუნიკაციების ეროვნულმა კომისიამ 2008 წლის 21 ივლისს შპს „ლ...“ გადასცა ავტორიზაციის მოწმობა №266/1, ხოლო კომისიის 2008 წლის 25 ივლისის №433/13 გადაწყვეტილებით შპს „ლ...“ მიენიჭა სიხშირის ზოლი, რის შედეგადაც კომპანიამ მოიპოვა სიხშირული რესურსით სარგებლობის უფლება, ხოლო მას შემდეგ რაც ა. ჯ-ემ შპს „...“ გაიტანა თანხა – 1 200 000 ლარი და წარმოეშვა ვალდებულებები სახელმწიფო ბიუჯეტის მიმართ, მან გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით შპს „ლ...“ მის საკუთრებაში არსებული 100%-იანი წილი გადასცა კ. ხ-ას ყოველგვარი ანაზღაურების გარეშე.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა იმ გარემოებაზე, რომ ა. ჯ-ემ შპს „ლ...“ 100%-იანი წილი შეიძინა 2008 წლის სექტემბერში ვ. ბ-ისგან, ამ უკანასკნელმა კი „ლ...“ დააფუძნა 2008 წლის აპრილში, სწარმოს სიხშირის ზოლი მიენიჭა 2008 წლის ივლისში. შესაბამისად, მოსარჩელის პოზიცია ა. ჯ-ის მიერ შპს „...“ საგადასახადო ვალდებულებისაგან თავის არიდების მიზნით შპს „ლ...“ დაფუძნებისა და სიხშირული ზოლის მოპოვების შესახებ დაუსაბუთებელი იყო.

სააპელაციო სასამართლომ საქმის მასალებით ასევე დადგინილად მიიჩნია, რომ 2010 წლის 2 დეკემბრის წილის დათმობის ხელშეკრულებით შპს „ლ...“ ა. ჯ-ის 100%-იანი წილი გადაეცა კ. ხ-ას. სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ ვინაიდან, წილის აღნიშნული ხელშეკრულების დადების დროს არ დასტურდებოდა ა. ჯ-ის შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებების არსებობა, შესაბამისად, დაუსაბუთებელი იყო მოსარჩელის პოზიცია საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით კ. ხ-ასთან წილის დათმობის ხელშეკრულების დადების შესახებ. ამასთან, საყურადღებო იყო ის გარემოებაც, რომ ა. ჯ-ეს წილის დათმობის ზემოაღნიშნული ხელშეკრულების დადებისას, გარდა შპს „ლ...“ წილისა, ასევე საკუთრებაში გააჩნდა და დღესაც გააჩნია საკმაოდ ფასიანი მატერიალური აქტივები. სააპელაციო სასამართლომ ასევე მიუთითა საქმეზე წარმოდგენილ ქუთაისის საქალაქო და სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც ადასტურებდნენ კ. ხ-ას რეალური ინტერესის არსებობას საკაბელო ტელევიზიის მიმართ, რაც არაპირდაპირ ადასტურებდა კ. ხ-ას რეალურ ინტერესს შპს „ლ...“ წილის შეძენისას.

სააპელაციო სასამართლომ მიაჩნია, რომ არასწორი იყო მოსარჩელის მიერ სასარჩელო მოთხოვნის სამართლებრივ საფუძვლად საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მითითება, ვინა-

იდან, ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის არსებული ეკონომიკური ურთიერთობა იმავდროულად არ ქმნიდა საფუძველს მათი ცრუმადგიერ პირებად აღიარებისათვის, კერძოდ, სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ აღნიშნული ნორმა იძლეოდა ურთიერთდამოკიდებული პირების იმგვარ განმარტებას, რომ ასეთ პირებად მიიჩნეოდნენ ის პირები, რომელთა შორისაც განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობას შეეძლო გავლენა მოეხდინა მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე და ეკონომიკურ შედეგებზე. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, მათ შორის განხორციელებული ეკონომიკურ საქმიანობის საგადასახადო რეგულირება ხდებოდა საერთო ეკონომიკური პირობების გათვალისწინებით და არა იმ პირობების გათვალისწინებით, რაც მათ ურთიერთდამოკიდებულების გამო ერთმანეთისთვის განსაზღვრეს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლომ მიაჩნია, რომ ურთიერთდამოკიდებული პირებს შორის ეკონომიკური ურთიერთობის არსებობა, მისი დადასტურების შემთხვევაშიც არ ქმნიდა მათი ცრუმადგიერ პირებად აღიარების საფუძველს.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ მოცემულ კონკრეტულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო მოპასუხეებად დასახელებულ პირებს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-2 ნაწილის „ე“ პუნქტზე დაყრდნობით მიიჩნეოდა რა ურთიერთდამოკიდებულ პირებად, აღნიშნულიდან გამომდინარე ისინი იმავდროულად ცრუმადგიერ პირებად მიაჩნდა, რაც გაზიარებული ვერ იქნებოდა. საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-2 ნაწილის „ე“ პუნქტის მიხედვით განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნებოდა ურთიერთობები, რომელთა დროსაც პირებს პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებდა მესამე პირი. შესაბამისად, ამ მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობა სახეზე იყო მაშინ, როდესაც ერთი პირის მიერ მეორე პირის კონტროლი წინ უსწრებდა მათ შორის განხორციელებულ კონკრეტულ საქმიანობას და თვითონ ეს კონკრეტული საქმიანობა არ განიხილებოდა ერთი პირის მიერ მეორის კონტროლად. მოცემულ შემთხვევაში საქმის მასალებით არ დასტურდებოდა 2010 წლის 2 დეკემბრის წილის დათმობის ხელშეკრულების დადებამდე ა. ჯ-ის კონტროლს დაქვემდებარებული რაიმე განსაკუთრებული ურთიერთობის არსებობა ა. ჯ-ესა და კ. ხ-ას შორის, თუმცა, ასეთის არსებობის დადასტურების შემთხვევაშიც სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით არ არსებობდა მათი ცრუმადგიერ პირებად აღიარებისათვის საკმარისი საფუძველი, ვინაიდან, სახეზე არ იყო საგადასახადო

კოდექსის 246-ე მუხლით განსაზღვრული წანამძღვრები.

სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა. კასატორმა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 12 დეკემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

კასატორმა აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, თუ სასამართლო დაადგენდა, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელი იყო გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლებოდა, რომ აღნიშნული პირები ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები იყვნენ. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება ჰქონდა, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განეხორციელებინა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

კასატორის მოსაზრებით, მოპასუხეები – შპს „...“ (ს/ნ ...), ა. ჯ-ე (პ/ნ ...) , კ. ხ-ა (პ/ნ ...) და შპს „ლ...“ (ს/ნ ...) წარმოადგენენ ერთმანეთის ურთიერთდამოკიდებულ პირებს, გამომდინარე იქიდან, რომ შპს „...“ და ა. ჯ-ე მოქმედებდნენ საერთო მიზნით – გაერიდებინათ ფულადი საშუალებები საწარმოდან და ამავდროულად თავი აერიდებინათ, როგორც ბიუჯეტის წინაშე წარმოშობილი ვალდებულებებისთვის, ასევე მოსალოდნელი უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის.

კასატორის განმარტებით, საგადასახადო მიზნებისათვის შპს „...“ და ა. ჯ-ე აღნიშნული ოპერაციის ფარგლებში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შესაბამისად, ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს წარმოადგენდნენ. მათ შორის განხორციელებული ოპერაცია შედეგობრივად მიმართული იყო საწარმოდან მნიშვნელოვანი ფულადი რესურსების გარიდების გზით კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობისაკენ და გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებისაკენ.

ამასთან, კასატორის განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის თანახმად, ა. ჯ-ე, შპს „ლ...“ და კ. ხ-ა წარმოადგენენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს, ვინაიდან, ა. ჯ-ის მიერ გაცემულ იქნა მინდობილობა კ. ხ-აზე, რო-

მელსაც მინდობილობით ევალეზობდა განეკარგა სანარმოს ქონება. საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის შესაბამისად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებოდნენ ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობას შეიძლება გავლენა მოეხდინა მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნებოდა ურთიერთობები, რომელთა დროსაც ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებდა მეორე პირს. ა. ჯ-ემ კ. ხ-ას მეშვეობით გაარიდა არამატერიალური ქონება თავისი საკუთრებიდან (წილის გადახდა) და ამ გზით თავი აარიდა შპს „...“ თანხის გატანით მიღებული შემოსავლის დაბეგვრის შემთხვევაში შესასრულებელ საგადასახადო ვალდებულებას და მოსალოდნელი გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებს.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, კასატორმა – შპს „...“ (ს/ნ ...), ა. ჯ-ის (ს/ნ ...), კ. ხ-ას (ს/ნ ...) და შპს „ლ...“ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარება მოითხოვა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 13 თებერვლის 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 2013 წლის 11 აპრილის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მისი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრებით.

მოწინააღმდეგე მხარის – ა. ჯ-ის სასამართლო სხდომაზე გამოუცხადებლობის გამო, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 4 ივლისის განჩინებით ადმინისტრაციულ საქმეზე №ბს-103-96(კ-13) (კასატორი – სსიპ შემოსავლების სამსახური; მოწინააღმდეგე მხარე – შპს „...“; შპს „ლ...“; ა. ჯ-ე; კ. ხ-ა; დავის საგანი – ცრუმაგიერ პირებად აღიარება), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 4 ივლისის განჩინების საჯაროდ გავრცელებით, მოწინააღმდეგე მხარეს – ა. ჯ-ეს ეცნობა შემდგომი სასამართლო სხდომის თარიღი.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო გაცნო საქმის მასალებს, მოისმი-

ნა მხარეთა ახსნა-განმარტებები, შეამოწმა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობა, წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობა და მიაჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში არსებულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: 2012 წლის 13 ივლისს შპს „...“ დირექტორმა – დ. შ-ემ განცხადებით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და კომპანიაში საგადასახადო შემოწმების ჩატარება მოითხოვა. დ. შ-ემ განცხადებაში განმარტა, რომ კომპანიას დაფუძნებიდან 2009 წლის 1 სექტემბრამდე ხელმძღვანელობდა სხვა პირი, კერძოდ – ა. ჯ-ე. დ. შ-ე თავის განცხადებაში აცხადებდა, რომ მან, როგორც ახალმა დირექტორმა, მოიწვია აუდიტორული კომპანია, რომელმაც შეისწავლა საწარმოს ფინანსური მდგომარეობა, რის შედეგადაც გამოვლინდა სალაროს ნაშთების შეუსაბამობა, კერძოდ, გაირკვა რომ 2008 წლის სექტემბერში ა. ჯ-ის, როგორც კომპანიის დირექტორის, რწმუნებითა და დავალებით საწარმოს საბანკო ანგარიშიდან მოიხსნა მნიშვნელოვანი თანხა – 1 200 000 ლარი, რომელიც კომპანიაში არ შესულა და სალაროზე პასუხისმგებელ პირს არ ჩაბარებია. აღნიშნული განცხადების საფუძველზე, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ დაინიშნა გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რომლის შესახებ კომპანიას გაეგზავნა 2012 წლის 19 ივლისის №21-14/52018 საგადასახადო შეტყობინება. 2012 წლის 18 ივლისს შპს „...“ დირექტორმა დ. შ-ემ სსიპ შემოსავლების სამსახურს წარუდგინა დაზუსტებული დეკლარაციები, რომელთა საფუძველზეც შპს „...“ საშემოსავლო გადასახადში დაერიცხა – 523 367.02 ლარი, მათ შორის ძირითადი – 374 444.23 ლარი და საურავი 148 922.79 ლარი. შპს „...“ სარჩელის აღძვრის დროს ბიუჯეტის მიმართ ერიცხებოდა დავალიანება – 684 137.63 ლარის ოდენობით, მათ შორის ძირითადი – 483 660.28 ლარი, საურავი – 199 639.48 ლარი და ზედმეტობა – 837.87 ლარი.

საკასაციო სასამართლო დადგენილად მიიჩნევს იმ გარემოებას, რომ შპს „...“ (ს/ნ ...) დაფუძნდა 2008 წლის 27 მარტს ა. ჯ-ის და ზ. მ-ის მიერ. დირექტორად დაინიშნა ა. ჯ-ე, რომელიც მართავდა საწარმოს დაფუძნებიდან 2009 წლის 31 აგვისტოს ჩათვლით. 2009 წლის 31 აგვისტოს №20366/001 ბრძანების საფუძველზე, შპს „...“ დირექტორად დაინიშნა დ. შ-ე. სამენარმეო რეესტრის 2010 წლის 21 აპრილის ამონაწერის შესაბამისად, საწარმოს პარტნიორებს წარმოადგენდენ – ა. ჯ-ე (11.5%), ზ. მ-ი

(11.5%), შპს „გ...“ (2%) და შპს „...“ (75%).

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ 2008 წლის სექტემბერში შპს „...“ დისტრიბუციის უფროსმა ლ. ნ-ემ (ა. ჯ-ის რწმუნებული და მინდობილი პირი) სანარმოს საბანკო ანგარიშიდან ჯამურად გაიტანა თანხა – 1 200 000 ლარის ოდენობით. აღნიშნული თანხა კომპანიის საჭიროებისათვის არ გამოყენებულა და კომპანიისათვის არც დაბრუნებულა.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს იმ გარემოებაზეც, რომ ა. ჯ-ე 2008 წლის სექტემბრიდან იყო შპს „ლ...“ (ს/ნ ...) 100%-იანი წილის მფლობელი, ხოლო 21.04.2008-01.09.2008 წლებში სანარმოს დამფუძნებელი და 100%-იანი წილის მფლობელი იყო ვ. ბ-ი. საქართველოს კომუნიკაციების ეროვნულმა კომისიამ 2008 წლის 21 ივლისს შპს „ლ...“ გადასცა ავტორიზაციის მონმობა №266/1, ხოლო კომისიის 2008 წლის 25 ივლისის №433/13 გადაწყვეტილებით შპს „ლ...“ მიენიჭა სიხშირის ზოლი, რის შედეგადაც კომპანიამ მოიპოვა სიხშირული რესურსით სარგებლობის უფლება. 2010 წლის 29 ოქტომბერს ა. ჯ-ის მიერ გაცემულ იქნა მინდობილობა კ. ხ-აზე, რათა მას შემდეგ გაესხვიებინა და თავის თავზე გადაეფორმებინა შპს „ლ...“ 100%-იანი წილი. 2010 წლის 2 დეკემბერს კ. ხ-ამ შეიძინა ა. ჯ-ის საკუთრებაში არსებული შპს „ლ...“ 100%-იანი წილი.

საკასაციო სასამართლო სრულად იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს განმარტებებს და აღნიშნავს, რომ საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი კვალიფიკაცია არ ქმნის საფუძველს იმისათვის, რომ მოპასუხეები – შპს „...“, შპს „ლ...“, ა. ჯ-ე და კ. ხ-ა საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის საფუძველზე სასამართლოს მიერ აღიარებულნი იქნენ ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის (2010 წლის რედაქცია) მიხედვით, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებული არის გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. ამასთან, ამავე მუხლის მე-2 ნაწილით გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

საკასაციო სასამართლო ეთანხმება სააპელაციო სასამართლოს და მიიჩნევს, რომ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმადგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული არის გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით ანუ გადასახადის გადამხდელი პირი, რომელსაც გააჩნია საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ისეთ კავშირში შედის სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელი არის მათი განსხვავება.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ კასატორის – სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ შპს „...“ და ა. ჯ-ის ერთიმეორის ცრუმადგიერ პირებად ცნობის საფუძველად მითითებული არის ის გარემოება, რომ 2008 წლის სექტემბერში შპს „...“ დისტრიბუციის უფროსმა ლ. ნ-ემ (ა. ჯ-ის მინდობილი პირი) სანარმოს საბანკო ანგარიშიდან ჯამურად გაიტანა თანხა – 1 200 000 ლარის ოდენობით, რომელიც სანარმოს არ მოხმარდა და დარჩა ა. ჯ-ის განკარგულებაში. საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას იმის თაობაზე, რომ საქმეში წარმოდგენილია მხოლოდ 2008 წლის სექტემბრის თვეში სანარმოს ანგარიშიდან უფლებამოსილი პირის, ლ. ნ-ის მიერ თანხების გატანის შესახებ მტკიცებულებები, ხოლო ინფორმაცია ამ თანხების ა. ჯ-ის მიერ მისაკუთრების ან არამიზნობრივი ხარჯვის შესახებ საქმეში არ მოიპოვება – არც შემოსავლების სამსახურის გასვლითი საგადასახადო შემონმების აქტის, არც სასამართლო გადაწყვეტილების, არც საგამოძიებო ორგანოს დასკვნის და არც თვით სანარმოს აუდიტორული შემონმების აქტის სახით.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ შპს „...“ მიერ სამოქალაქო დავა იქნა აღძრული სასამართლოში სანარმოს ყოფილი დირექტორის ა. ჯ-ის წინააღმდეგ, სანარმოდან გატანილი 2 მილიონი ლარის დაბრუნების მოთხოვნით (რომელიც ამ ეტაპზე დასრულებული არ არის). ასევე, შპს „...“ ა. ჯ-ის წინააღმდეგ მიმართა პროკურატურას სანარმოს კუთვნილი თანხების დატაცების ფაქტზე გამოძიების დაწყების მოთხოვნით.

საკასაციო სასამართლო ეთანხმება სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებას და განმარტავს, რომ იმ შემთხვევაშიც, თუ შესაბამისი მტკიცებულებებით დადასტურდებოდა ა. ჯ-ის, როგორც შპს „...“ დირექტორის მიერ სანარმოს კუთვნილი თანხის

– 1 200 000 ლარის არამიზნობრივად გამოყენება, აღნიშნული მაინც არ ქმნიდა საფუძველს შპს „...“ და ა. ჯ-ის ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის, რადგან მოცემულ შემთხვევაში შეუძლებელი არ იყო შპს „...“, როგორც გადასახადის გადამხდელის განსხვავება ა. ჯ-ისგან, რომელსაც აღნიშნული ქმედებისათვის დამოუკიდებლად ეკისრებოდა ვალდებულება საწარმოსათვის მიყენებული ზიანის ანაზღაურების სახით. ამასთან, საყურადღებოა ის გარემოებაც, რომ დადგენილი არ არის 2008 წლის სექტემბერში, გააჩნდა თუ არა საწარმოს შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებები, რომელთა უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით ა. ჯ-ის მიერ განხორციელდა საწარმოდან სადავო თანხების გატანა.

საკასაციო სასამართლო ასევე უსაფუძვლოდ მიიჩნევს კასატორის პოზიციას შპს „ლ...“ და კ. ხ-ასთან მიმართებაში. საგადასახადო ორგანოს პოზიცია აღნიშნულ პირებთან დაკავშირებით ეფუძნება იმ გარემოებას, რომ 2008 წლის სექტემბერში ანუ შპს „...“ 1 200 000 ლარის გატანის პერიოდში ა. ჯ-ემ შეიძინა შპს „ლ...“ 100%-იანი წილი, რომელიც შემდგომ გადაეცა კ. ხ-ას.

საკასაციო სასამართლო განსაკუთრებულ ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ ა. ჯ-ემ შპს „ლ...“ 100%-იანი წილი შეიძინა 2008 წლის სექტემბერში ვ. ბ-ისგან, ამ უკანასკნელმა კი შპს „ლ...“ დააფუძნა 2008 წლის 21 აპრილს. საქართველოს კომუნიკაციების ეროვნულმა კომისიამ 2008 წლის 21 ივლისს შპს „ლ...“ გადასცა ავტორიზაციის მონმობა №266/1, ხოლო კომისიის 2008 წლის 25 ივლისის №433/13 გადაწყვეტილებით შპს „ლ...“ მიენიჭა სიხშირის ზოლი, რის შედეგადაც კომპანიამ მოიპოვა სიხშირული რესურსით სარგებლობის უფლება. შესაბამისად, კასატორის პოზიცია ა. ჯ-ის მიერ შპს „...“ საგადასახადო ვალდებულებისაგან თავის არიდების მიზნით შპს „ლ...“ დაფუძნებისა და სიხშირული ზოლის მოპოვების შესახებ დაუსაბუთებელია.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ 2010 წლის 2 დეკემბრის წილის დათმობის ხელშეკრულებით შპს „ლ...“ ა. ჯ-ის 100%-იანი წილი გადაეცა კ. ხ-ას. საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ვინაიდან, წილის დათმობის აღნიშნული ხელშეკრულების დადების დროს არ დასტურდებოდა ა. ჯ-ის შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებების არსებობა, დაუსაბუთებელია კასატორის პოზიცია საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველყოფის ღონისძიებისთვის თავის არიდების მიზნით კ. ხ-ასთან წილის დათმობის ხელშეკრულების დადების შესახებ. ამასთან, საყურადღებოა ის გარე-

მოებაც, რომ ა. ჯ-ეს წილის დათმობის ზემოაღნიშნული ხელშეკრულების დადებისას, გარდა შპს „ლ...“ წილისა, საკუთრებაში გააჩნდა საკმაოდ ფასიანი მატერიალური აქტივები. საკასაციო სასამართლო ასევე აღნიშნავს, რომ საქმეში წარმოდგენილი ქუთაისის საქალაქო და სააპელაციო სასამართლოს გადანყვეტილებებით დასტურდება, კ. ხ-ას რეალური ინტერესის არსებობა საკაბელო ტელევიზიის მიმართ, რაც არაპირდაპირ ადასტურებს კ. ხ-ას ინტერესს შპს „ლ...“ წილის შექენისას.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს განმარტებას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლთან მიმართებაში და აღნიშნავს, რომ აღნიშნული მუხლის მე-2 ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტის თანახმად, განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც პირებს პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მესამე პირი. შესაბამისად, ამ მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობა სახეზე არის მაშინ, როდესაც ერთი პირის მიერ მეორე პირის კონტროლი წინ უსწრებს მათ შორის განხორციელებულ კონკრეტულ საქმიანობას და თვითონ ეს კონკრეტული საქმიანობა არ განიხილება ერთი პირის მიერ მეორის კონტროლად. მოცემულ შემთხვევაში საქმის მასალებით არ დასტურდება 2010 წლის 2 დეკემბრის წილის დათმობის ხელშეკრულების დადებად ა. ჯ-ის კონტროლს დაქვემდებარებული რაიმე განსაკუთრებული ურთიერთობის არსებობა ა. ჯ-ესა და კ. ხ-ას შორის, თუმცა, ასეთის არსებობის შემთხვევაშიც არ არსებობს მათი ცრუმადგიერ პირებად აღიარებისათვის საკმარისი საფუძველი, ვინაიდან, სახეზე არ არის საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით განსაზღვრული წანამძღვრები.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო სადავო საკითხთან დაკავშირებით დამატებით განმარტავს, რომ მოცემულ შემთხვევაში სახეზე გვაქვს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლით განსაზღვრული აღიარებითი სარჩელი. საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლის შესაბამისად, მოსარჩელის კანონიერი ინტერესის არსებობისას სასამართლო უფლებამოსილია აღიაროს (დაადასტუროს) კონკრეტული სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობა, მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოსარჩელე მხარე წარადგენს აღნიშნული გარემოების დამადასტურებელ უდავო მტკიცებულებებს. ამდენად, აღიარებითი სარჩელის სპეციფიურობა გამომდინარეობს იქიდან, რომ სასამართლო უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველ-

ზე მხოლოდ აღიარებს (ადასტურებს) კონკრეტული სამართალურთიერთობის არსებობა-არარსებობის ფაქტს. საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებები არ ქმნიან მოპასუხეების ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს. უფრო მეტიც, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ საერთოდ არ გამოუკვლეულა ის გარემოება, თუ რა ფასად შეიძინა ა. ჯ-ემ შპს „ლ...“ 100%-იანი წილი, მაშინ როდესაც, 100%-იანი წილის ნომინალურ ღირებულებად, როგორც წილის შესყიდვის, ისე წილის დათმობის ხელშეკრულებაში – 1000 ლარი არის მითითებული, შპს „...“ კი – 1 200 000 ლარია გატანილი. შესაბამისად, შპს „ლ...“, კ. ხ-ას, ა. ჯ-ისა და შპს „...“ ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად აღიარება – 1 200 000 ლარის ფარგლებში, მაშინ როდესაც კომპანიაში შექმნილი აქციების ღირებულება ბევრად უფრო ნაკლებია, ყოველგვარ საფუძველს მოკლებულია.

საგულისხმოა ის გარემოებაც, რომ საქმეში წარმოდგენილი №5/28389 და №5/20732 სალარო შემოსავლის ორდერების თანახმად, 2008 წლის სექტემბერში (საწარმოდან თანხის გატანის შემდეგ) ლ. ნ-ის მიერ 30 000 ლარის და 800 000 აშშ დოლარის გადარიცხვა ერთ-ერთი სხვა კომპანიის ანგარიშზე განხორციელდა.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად უნდა დარჩეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება.

სარეზოლუციო ნაწილი:

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

და ა დ ბ ი ნ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 12 დეკემბრის გადაწყვეტილება;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

საძიებელი

1. გადასახადის დარიცხვის კანონიერება	
საშემოსავლო გადასახადის დარიცხვის კანონიერება	3
საგადასახადო დარიცხვის კანონიერება	20
გადასახადისგან გათავისუფლება	40
2. საგადასახადო სამართალდარღვევა	
ა. დაჯარიმება სალარო აპარატის დაკარგვის ან გამოუყენებლობის გამო	
დაჯარიმება სალარო აპარატის დაკარგვის გამო	52; 140
დაჯარიმება სალარო აპარატის გამოუყენებლობის გამო ...	87; 106
ბ. სხვა სახის ჯარიმები	
დაჯარიმება საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირების გამო	171
3. საგადასახადო მოთხოვნის აღიარებულ დავალიანებად ცნობა	196
4. ცრუმაგიერ პირებად აღიარების პირობები	209