

# ს ა ბ ა დ ა ს ა ხ ა დ ო

## დ ა ვ ე ბ ი

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

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი  
**ადმინისტრაციულ საქმეებზე**  
2016, №1

Decisions of the Supreme Court of Georgia  
**on Administrative Cases**  
(in Georgian)  
2016, №1

Entscheidungen des Obersten Gerichts von Georgien  
**in Verwaltungssachen**  
(in der georgischen Sprache)  
2016, №1

Решения Верховного Суда Грузии  
**по административным делам**  
(на грузинском языке)  
2016, №1

გადაწყვეტილებების შერჩევასა  
და დამუშავებაზე პასუხისმგებელი **ლიანა ლომიძე**

ტექნიკური რედაქტორი **მარიკა მაღალაშვილი**

**რედაქციის მისამართი:** 0110, თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების  
ქ. №32, ტელ: 298-21-03; [www.supremecourt.ge](http://www.supremecourt.ge)

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

# 1. საგადასახადო სამართალდარღვევა

## საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის კანონიერების შემოწმება

### გადაწყვეტილება საქართველოს სსხ-ით

№ბს-695-681(კ-12)

5 თებერვალი, 2013 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ  
საქმეთა პალატა

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

**დავის საგანი:** ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის  
ოქმის ბათილად ცნობა და დარიცხული ჯარიმის გაუქმება

**აღწერილობითი ნაწილი:**

**მოსარჩელე:** ი/მ „ნ. ბ-ე“

**მოპასუხე:** სსიპ შემოსავლების სამსახური

**სარჩელის სახე:** საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული  
კოდექსის მე-60<sup>1</sup> მუხლისა და საქართველოს ადმინისტრაციუ-  
ლი საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლის საფუძველზე ადმინის-  
ტრაციულ სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა.

**სარჩელის საგანი:**

1. 2012 წლის 7 თებერვლის №021342 საგადასახადო სამარ-  
თალდარღვევის ოქმის ბათილად ცნობა;

2. სამართალდარღვევის ოქმით დაკისრებული ჯარიმის გა-  
დახდისაგან გათავისუფლება.

**სარჩელის საფუძველი:**

**ფაქტობრივი:** მოსარჩელის განმარტებით, 2012 წლის 7 თე-  
ბერვალს, მის კუთვნილ სავაჭრო ობიექტში კერძო საგადასახა-  
დო ინსპექტორმა განახორციელა საკონტროლო შესყიდვა. ამ  
დროს ობიექტზე იმყოფებოდა მოსარჩელის ბაბუა – გ. ე-ა. კერ-  
ძო საგადასახადო ინსპექტორის მხრიდან ადგილი ჰქონდა აშ-  
კარა პროვოკაციას და მენარმის შეცდომაში შეყვანას. კერძოდ,  
პროდუქტის მიწოდების შემდეგ გ. ე-ა მიბრუნდა გვერდით გან-  
თავსებული სალარო აპარატისკენ ქვითრის ამოსაბეჭდად და  
ხურდის დასაბრუნებლად, რა დროსაც მას კლიენტმა განუმარ-  
ტა, რომ ჩეკის ამობეჭდა უკვე დაგვიანებული იყო. მოსარჩე-

ლის განმარტებით მას არ დაურღვევია კანონი და, შესაბამისად, ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ოქმი უკანონოა.

**სამართლებრივი:** მოსარჩელის განმარტებით, დარღვეულია ოქმის შედგენის წესი, რომელიც განსაზღვრულია საგადასახადო კოდექსის 271-ე მუხლის მე-4 ნაწილით, აღნიშნული მუხლის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენაზე უფლებამოსილი პირი სამართალდარღვევის ადგილზე განიხილავს საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეს და სამართალდამრღვევ პირს ადგილზევე უფარდებს საგადასახადო სანქციას. მოსარჩელის განმარტებით, საგადასახადო ინსპექტორმა ისე დატოვა ობიექტი, რომ ადგილზე არც ოქმი შეუდგენია და არც ვინაობა დაუფიქსირებია.

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 საფუძვლები.

მოპასუხის განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 259-ე მუხლით, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირებს უფლება აქვთ, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით განახორციელონ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესის დაცვის კონტროლი. საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად – მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებლობა იწვევს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით. საქმის მასალებით კი დასტურდება, რომ ი/მ „ნ. ბ-ის“ მხრიდან ადგილი ჰქონდა საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტს, შესაბამისად, არ არსებობს სარჩელის დაკმაყოფილების არც ფაქტობრივი და არც სამართლებრივი საფუძვლები.

**საქმის გარემოებები:**

მოსარჩელის განმარტებით, 2012 წლის 7 თებერვალს, მის კუთვნილ სავაჭრო ობიექტში კერძო საგადასახადო ინსპექტორმა განახორციელა საკონტროლო შესყიდვა, შეიძინა შოკოლადი 6 ლარად. ამ დროს ობიექტზე იმყოფებოდა მოსარჩელის ბაბუა – გ. ე-ა. პროდუქტის მიწოდების შემდეგ გ. ე-ა მიბრუნდა გვერდით განთავსებული სალარო აპარატისკენ ქვეთრის ამოსაბეჭდად და ხურდის დასაბრუნებლად, რა დროსაც მას კლიენტმა

განუმარტა, რომ ჩეკის ამობეჭდვა უკვე დაგვიანებული იყო.

მოსარჩელის განმარტებით, საქრთველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანების მე-16 მუხლის თანახმად, როდესაც მომხმარებელი ნაღდი ფულის გადახდას ახორციელებს იმ პირთან, რომელიც არ წარმოადგენს მოლარე-ოპერატორს, მომხმარებელს ჩეკი უნდა გადაეცეს გონივრულ ვადაში, რასაც ახორციელებდა კიდეც მისი ბაბუა, მაგრამ ამის გაკეთების საშუალება არ მისცა კერძო ინსპექტორმა, მან დაჟინებით მოითხოვა განულებული ჩეკის ამობეჭდვა და მიღებისთანავე ჩაიდო ქურთუკის ჯიბეში და სწრაფად დატოვა ობიექტი ისე, რომ ადგილზე ოქმიც არ შეუდგენია და ვინაობაც არ დაუფიქსირებია.

მოსარჩელის განმარტებით, საგადასახადო ინსპექტორის მოქმედება არ შეესაბამება კანონს, იგი ცრუობს ოქმშიც, სადაც უსამართლოდ უთითებს, რომ კანონდარღვევის ოქმი შედგენილია ადგილზე და თითქოს გ. ე-ამ უარი განაცხადა ოქმზე ხელმოწერასა და ჩაბარებაზე. ამასთან, ოქმში არ განმარტავს, რომ დაგვიანებული იყო ქვითრის ამობეჭდვა, ან გამყიდველმა ქვითარი ხურდის დაბრუნების შემდეგ ამობეჭდა და არა მანამდე. მოსარჩელის განმარტებით, უკვე გაფორმებული ოქმი, ქუთაისის შემოსავლების სამსახურში ჩაიბარეს მან და მისმა ბიძამ.

სამართალდარღვევის ოქმი მოსარჩელემ გაასაჩივრა ადმინისტრაციული წესით სსიპ შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2012 წლის 27 მარტის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა იმ მოტივით, რომ საქმეში არსებული მასალებით დასტურდებოდა, რომ ი/მ „ნ. ბ-ის“ მიერ ადგილი ჰქონდა სალარო-აპარატის გამოუყენებლობის ფაქტს.

საქმეზე მონმის სახით დაკითხულმა კერძო საგადასახადო ინსპექტორმა განმარტა, რომ საქონლის შეძენისას სავაჭრო ობიექტზე მყოფმა გ. ე-ამ ისე გადასცა ნაყიდი საქონელი და დაუბრუნა ხურდა, რომ არც აპირებდა ჩეკის ამობეჭდვას, მხოლოდ მას შემდეგ, რაც კერძო საგადასახადო ინსპექტორმა გაამჟღავნა თავისი ვინაობა, გ. ე-ამ დააპირა ჩეკის ამობეჭდვა და ამ მიზნით წავიდა საკონტროლო-სალარო აპარატისკენ.

**რაიონული სასამართლოს გადაწყვეტილება/სარეზოლუციო/:**

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2012 წლის 23 მაისის გადაწყვეტილებით ნ. ბ-ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

**სასამართლოს მიერ უდავოდ მიჩნეული ფაქტები:**

2012 წლის 7 თებერვალს ი/მ „ნ. ბ-ე“ საკონტროლო-სალარო

აპარატის გარეშე მომხმარებელთან ფულადი ანგარიშსწორებისათვის დაჯარიმებულ იქნა 500 ლარის ოდენობით.

2012 წლის 7 თებერვლის საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი ი/მ „ნ. ბ-ემ“ გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში, რაც შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 27 და 28 მარტის ბრძანებებით არ დაკმაყოფილდა.

#### **სასამართლოს მიერ სადავოდ მიჩნეული ფაქტები:**

მოსარჩელე მხარემ სადავოდ გახადა მის მიერ საგადასახადო კოდექსის 259-ე მუხლით გათვალისწინებული მოთხოვნის დარღვევის ფაქტი და მიუთითა, რომ ჩეკის ამობეჭდვა არ მომხდარა, რაც განპირობებული იყო მისი შეცდომაში შეყვანით.

#### **სადავო ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი შეფასება /კვალიფიკაცია/:**

საქალაქო სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის განმარტება, რომ მის მიერ ადგილი არ ჰქონია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 259-ე მუხლით გათვალისწინებული მოთხოვნის დარღვევას. სასამართლოს განმარტებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით. განსახილველ შემთხვევაში საქმეზე მოწმის სახით დაკითხულმა, სამართალდარღვევის ოქმის შემდგენმა კერძო საგადასახადო ინსპექტორმა განმარტა, რომ მის მიერ საქონლის შეძენისას სავაჭრო ობიექტზე მყოფმა გ. ე-ამ მას ისე გადასცა ნაყიდი საქონელი და დაუბრუნა ხურდა, რომ ჩეკი არ ამოუბეჭდია. აღნიშნული გარემოების სანინაალმდეგო რაიმე სახის მტკიცებულება კი მოსარჩელეს არ წარმოუდგენია.

#### **დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი შეფასება /კვალიფიკაცია/:**

სასამართლოს მითითებით, სსიპ შემოსავლების სამსახური წარმოადგენს საკონტროლო-სალარო აპარატების მიღებასა და გამოყენებაზე კონტროლის განმახორციელებელ ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელიც საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესის დარღვევის შემთხვევაში უფლებამოსილია შეადგინოს ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ოქმი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლით რეგლამენტირებულია საგადასახადო სამართალდარღვევისა და პასუხისმგებლობის საკითხი, აღნიშნული მუხლის 1-ლი ნაწილით, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლის-

თვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. ამავე კოდექსის 281.1 მუხლით მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე მუშაობა ინვესს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას – 500 ლარის ოდენობით.

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანების მე-16.2 ნაწილის შესაბამისად, პირის მიერ ჩეკის გაცემა ხდება მისთვის ნაღდი ფულის გადახდისთანავე, როცა მომხმარებელი ნაღდი ფულის გადახდას ახორციელებს იმ პირთან, რომელიც არ წარმოადგენს მოლარე-ოპერატორს, მომხმარებელს ჩეკი უნდა გადაეცეს გონივრულ ვადაში.

სასამართლოს განმარტებით, კანონმდებლის მიერ ზუსტად არის განსაზღვრული თუ როგორი წესით უნდა მოხდეს ჩეკის ამოწერა. ზემოაღნიშნული ნორმა ცალსახად მიუთითებს, რომ ჩეკის გადაცემა ხდება ფულის გადაცემისთანავე ან ხურდის დაბრუნების დროს. რაც შეეხება ამავე მუხლში მითითებულ გონივრულ ვადას, აღნიშნული წარმოადგენს ისეთ შემთხვევას, როდესაც ფულის გადახდა ხდება არა მოლარე – ოპერატორთან. კონკრეტულ შემთხვევაში უდავოა, რომ სავაჭრო ობიექტში, საკონტროლო შესყიდვის განხორციელების დროს იმყოფებოდა გ. ე-ა, შესაბამისად მას ევალეზობდა ზემოაღნიშნული წესით ჩეკის ამოწერა, რაც მას არ განუხორციელებია.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 271-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენაზე უფლებამოსილი პირი სამართალდარღვევის ადგილზე განიხილავს საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეს და სამართალდამრღვევ პირს ადგილზევე უფარდებს საგადასახადო სანქციას. ამ შემთხვევაში პირს შესაბამისი პასუხისმგებლობა დაეკისრება საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის საფუძველზე, რომელიც ითვლება საგადასახადო მოთხოვნად. ამავე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, თუ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმში არ არის ასახული საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრული რომელიმე მონაცემი ან ოქმი შედგენილია კანონის დარღვევით, შესაბამისი ორგა-

ნოს ხელმძღვანელი ან დავის განმხილველი ორგანო იღებს გადაწყვეტილებას პირის საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლების შესახებ. სასამართლოს განმარტებით, განსახილველ შემთხვევაში, კერძო საგადასახადო ინსპექტორის ჩვენებით ირკვევა, რომ მან სამართალდარღვევის ოქმი არ შეადგინა უშუალოდ სამართალდარღვევის ადგილას, იმ მიზეზით, რომ გ. ე-ამ ამის საშუალება არ მისცა, ხელში სწვდა და არ აღევდა საშუალებას შეეხსო სამართალდარღვევის ოქმი. ასეთი გარემოების გათვალისწინებით სასამართლოს განმარტებით, ოქმის სამართალდარღვევის ადგილზე არ შევსება არ შეიძლება ჩაითვალოს არსებით დარღვევად და არ შეიძლება გახდეს ოქმის ბათილობის საფუძველი.

**აპელანტი:** ი/მ „ნ. ბ-ე“

**მონინალმდევე მხარე:** სსიპ შემოსავლების სამსახური

**აპელაციის მოტივები:**

**ფაქტობრივი:** აპელანტის განმარტებით, სასამართლომ არასწორად განმარტა რიგი ფაქტობრივი გარემოებები, სწორი სამართლებრივი შეფასება არ მისცა მათ და მიიღო უკანონო გადაწყვეტილება. საქალაქო სასამართლომ არ მიიჩნია სარწმუნოდ მოსარჩელის პოზიცია იმის თაობაზე, რომ მის ბაბუას ჩემოს ამონერის საშუალება არ მისცა საგადასახადო ინსპექტორმა, სასამართლოს საერთოდ არ უმსჯელია კერძო ინსპექტორის პირად დაინტერესებაზე, რაც პირდაპირ კავშირშია მათ მიერ განეული მუშაობის ანაზღაურებასთან. ასევე სასამართლომ არ გაითვალისწინა ის ფაქტი, რომ ინსპექტორმა იცრუა, როდესაც ოქმში მიუთითა, რომ იგი შედგენილია სამართალდარღვევის ადგილას.

**სამართლებრივი:** აპელანტს სამართლებრივ საფუძველებზე არ მიუთითებია.

**სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება/სარეზოლუციო/:**

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს 2012 წლის 27 ივლისის განჩინებით ნ. ბ-ის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა და უცვლელად დარჩა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2012 წლის 23 მაისის გადაწყვეტილება.

**სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილების ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება:**

სააპელაციო სასამართლო დაეთანხმა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებასა და დასკვნებს, საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით და დადგენილად მიიჩნია, რომ 2012 წლის 7 თებერვალს ი/მ „ნ. ბ-ის“ ობიექ-



ტუმი კერძო საგადასახადო ინსპექტორმა განახორციელა საკონტროლო შესყიდვა, რა დროსაც შეიძინა შოკოლადი 6.00 ლარად ნაღდი ფულით. ანგარიშსწორებისას გადასახადის გადამხდელმა საკონტროლო-სალარო აპარატი არ გამოიყენა, რაზეც შედეგად საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი და გადამხდელს სსკ-ის 281-ე მუხლის მე-3 ნაწილით, სანქციის სახით, განესაზღვრა ჯარიმა-500 ლარი. აღნიშნულის საწინააღმდეგო რაიმე მტკიცებულება გადასახადის გადამხდელის მიერ პირველი ან სააპელაციო ინსტანციის სასამართლოში წარდგენილი არ ყოფილა. ნ. ბ-ე სამართალდარღვევის ოქმს არ ეთანხმება და განმარტავს, რომ დარღვევის ფაქტს ადგილი არ ჰქონია, რის გამოც ითხოვს დარიცხული ჯარიმის მოხსნას. სამართალდარღვევის ფაქტის უარყოფა ნ. ბ-ის მხრიდან რაიმე მტკიცებულებით არ არის გამყარებული. სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით, არ დასტურდება, რომ გ. ე-ამ მისთვის ნაღდი ფულის გადახდისთანავე გადასცა ჩეკი მომხმარებელს (კერძო საგადასახადო ინსპექტორს). მას სალარო აპარატის მეშვეობით განხორციელებული ოპერაცია არ აღურიცხავს.

სააპელაციო სასამართლო იზიარებს საქალაქო სასამართლოს სამართლებრივ შეფასებასაც იმის თაობაზეც, რომ მოცემულ შემთხვევაში სადავო ოქმი გამოცემულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსისა და საქართველოს პრეზიდენტის ბრძანებულებით დამტკიცებული წესის შესაბამისად.

**კასატორი:** ი/მ „ნ. ბ-ე“

**მონინააღმდეგე მხარე:** სსიპ შემოსავლების სამსახური

**კასაციის საგანი და მოცულობა /ფარგლები/:**

სააპელაციო სასამართლოს 2012 წლის 27 ივლისის გადანყვეტილების გაუქმება და საკასაციო სასამართლოს მიერ საქმეზე ახალი გადანყვეტილების მიღება.

**კასაციის მოტივები/სამართლებრივი/:**

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

კასატორის განმარტებით პირველი და სააპელაციო სასამართლოს ინსტანციებში, არ გაითვალისწინეს საქმეში არსებული ფაქტობრივი გარემოებები, სასამართლო განმარტავს, რომ არ დასტურდება, რომ გ. ე-ამ მისთვის ნაღდი ფულის გადახდისთანავე გადასცა ჩეკი კერძო საგადასახადო ინსპექტორს. კასატორის განმარტებით, გ. ე-ას სალარო აპარატის მეშვეობით გან-

ხორციელებული ოპერაცია არ აღურიცხავს. კასატორის განმარტებით, იგი სწორედ იმ ფაქტს ასაჩივრებს, რომ საგადასახადო ინსპექტორმა გ. ე-ა შეიყვანა შეცდომაში და არ მისცა მას საშუალება დაესრულებინა საქონლის გაყიდვის ოპერაცია. კასატორის განმარტებით, ასევე გაუგებარია, სასამართლომ რატომ არ დასვა კითხვები იმასთან დაკავშირებით, რომ კერძო საგადასახადო ინსპექტორს ოქმში არ აღუნიშნავს ის გარემოებები, რაზედაც იგი მიუთითებს (განუელი წინააღმდეგობა, დასრულებული იყო თუ არა ოპერაცია და ა.შ.). კასატორის განმარტებით, სამართალდარღვევის ოქმი შედგენილია კანონის მოთხოვნათა დარღვევით, რაც არის სადავოდ გამხდარი და რაც ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60<sup>1</sup> მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ოქმის ბათილად ცნობის საფუძველია.

### **საკასაციო სასამართლოს მიერ საკასაციო საჩივრის დასაშვებობის პროცესუალური წინამძღვრები:**

საკასაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქმე დასაშვებია ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34.3 მუხლის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, სააპელაციო სასამართლოს მიერ საქმე განხილულია მნიშვნელოვანი საპროცესო დარღვევებით, რომელსაც შეეძლო არსებითად ემოქმედა საქმის შედეგზე.

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის მოტივების საფუძვლიანობის შესწავლისა და გასაჩივრებელი განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ ი/მ „ნ. ბ-ის“ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 27 ივლისის განჩინება და ახალი გადაწყვეტილებით ი/მ „ნ. ბ-ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ: სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 28 მარტის №5448 ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალოს საქმის გარემოებათა გამოკვლევის შედეგად გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, კანონით დადგენილ ვადაში, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სასამართლომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების მიღებისას დაარღვია მატერიალური და საპროცესო სამართლის ნორმები, კერძოდ, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393.2 მუხლის მოთ-

ხოვნები, სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა, არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, სასამართლომ არასწორად განმარტა კანონი და დავა არსებითად გადაწყვიტა მაშინ, როცა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 და მე-19 მუხლების საფუძველზე ოფიციალობის პრინციპის გამოყენებით სრულყოფილად არ არის მოპოვებული და გამოკვლეული საქმის გარემოებებთან დაკავშირებული მტკიცებულებები, ხოლო საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებების შეფასების საფუძველზე ობიექტური სამართლებრივი დასკვნის ჩამოყალიბება შეუძლებელია.

სსიპ შემოსავლების სამსახურმა 2012 წლის 27 მარტის №4948 და 28 მარტის №5448 ბრძანებებით ისე უთხრა უარი ი/მ „ნ. ბ-ეს“ 2012 წლის 7 თებერვლის საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის გაუქმების თაობაზე, რომ საერთოდ არ გამოუკვლეოდა აღნიშნული ოქმი შედგენილი იყო თუ არა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად.

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

საქმის მასალებით დადგენილია, რომ 2012 წლის 7 თებერვალს ი/მ „ნ. ბ-ის“ კუთვნილ ობიექტში (მდებარე – ქუთაისი, ... ქ. №20) კერძო საგადასახადო ინსპექტორის მიერ განხორციელდა საკონტროლო შესყიდვა, რის გამოც საგადასახადო სამართალდარღვევის №021342 ოქმით საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე მომხმარებელთან ფულადი ანგარიშსწორებისათვის დაჯარიმდა 500 ლარით.

2012 წლის 7 თებერვლის საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი ი/მ „ნ. ბ-ემ“ გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში, რაც 2012 წლის 27 და 28 მარტის ბრძანებებით არ დაკმაყოფილდა.

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

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო

სამართალდარღვევათა საქმეები საქართველოში მონესრიგებულია საგადასახადო კოდექსით, რომელიც განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებსა და საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას.

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 კომპეტენციისთვის მიკუთვნებული საგადასახადო კონტროლის ცალკეული სახეები შესაძლებელია განახორციელოს 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 დოკუ-

მენტის 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.

კონკრეტულ შემთხვევაში როგორც საქმის მასალებით დასტურდება და რასაც არც თავად ადმინისტრაციული ორგანო უარყოფს საგადასახადო სამართალდარღვევის №021342 ოქმი შედგენილი არ ყოფილა სამართალდარღვევის ადგილას, აღნიშნული გარემოება სათანადოდ არ შეფასებულა არც – სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ ი/მ „ნ. ბ-ის“ საჩივრის განხილვისას, შემოსავლების სამსახურს არ გამოუკვლევია ის გარემოება, რა ობიექტური გარემოებებით იყო გამოწვეული სამართალდარღვევის ოქმის სხვა ადგილას შედგენა, თუ წინააღმდეგობის განეგვას ჰქონდა ადგილი, როგორც ამას ამტკიცებს ადმინისტრაციული ორგანოს წარმომადგენელი, რატომ არ მიიღო საგადასახადო ინსპექტორმა კანონით გათვალისწინებული ადეკვატური ზომები. აღნიშნულ საკითხზე ფაქტობრივი გარემოებები არ არის გამოკვლეული და უტყუარად დადგენილი.

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 ურთიერთშეჯერების საფუძველზე, ამავე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, დაუშვებელია ადმინისტრაციული აქტის გამოცემას საფუძველად 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 პროპორციულო-

ბის პრინციპი.

საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, სსიპ შემოსავლები-ბის 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 შეფასებები და დასკვნები (ადმინისტრაციულ საქმეზე №ბს-1250-1194(კ-09), საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის საკასაციო საჩივრის გამო, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 14 ივლისის განჩინებაზე, მონინაალმდეგე მხარე შპს „...“ 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 ეწინააღმდეგებიან 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 მიაჩნია, რომ საქმის სასამართლო განხილვის სტადიაზე, იმ პირობებში, როცა საქმის მასალებით ცალსახად არის დადგენილი, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი შედგენილი არ არის სამართალდარღვევის ჩადენის ადგილას, რასაც არც მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანო უარყოფს, 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 პატივსაცემი, დაცვის ღირსი და საგადასახადო სამსახურებმა ყველა გონივრული ზომა უნდა მიიღონ საგადასახადო კონტროლის კეთილსინდისიერი და კანონიერი განხორციელებისათვის.

საკასაციო სასამართლო ასევე განმარტავს, რომ საკასაციო სასამართლოში საქმის განხილვისას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281.3 მუხლში 2012 წლის 28 დეკემბრის №189 განხორციელებული ცვლილებების შესაბამისად, მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებლობისათვის განსაზღვრული ჯარიმის ოდენობა შემცირდა და 500 ლარის ნაცვლად განისაზღვრა 200 ლარით.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო საგადასახადო კოდექსის 269.2 მუხლის საფუძველზე განმარტავს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების დროს, თუ კანონით გაუქმებული ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა სამართალდარღვევის ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა, ხოლო თუ შემოღებულია ან დამძიმებულია პასუხისმგებლობა ქმედების ჩადენის მომენტისათვის არსებული ნორმა. 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.



აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მი-  
აჩნია, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ საკითხის ხელახალი  
შესწავლისას უნდა გაითვალისწინოს საგადასახადო კოდექსის  
281.3 მუხლში განხორციელებული ცვლილება.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ სასამართლოს  
უფლებამოსილება სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად  
ცნოს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული ადმინის-  
ტრაციული აქტი, განსაზღვრულია საქართველოს ადმინისტრა-  
ციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით, კერ-  
ძოდ, აღნიშნული ნორმის თანახმად, თუ სასამართლო მიიჩნევს,  
რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქ-  
ტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარე-  
მოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, რაც მოცემულ  
შემთხვევაში სახეზეა, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის  
გადაწყვეტლად ბათილად ცნოს იგი და დაავალოს ადმინის-  
ტრაციულ ორგანოს ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფა-  
სების შემდეგ გამოსცეს ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებ-  
რივი აქტი. სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს, თუ ინდი-  
ვიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათი-  
ლად ცნობისათვის არსებობს მხარის გადაუდებელი კანონიერი  
ინტერესი – მოცემულ შემთხვევაში სადავოა – ადამიანის უფ-  
ლების მაქსიმალური დაცვის უზრუნველყოფა.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ადმინისტრაცი-  
ული საპროცესო კოდექსის 32.4. მუხლით მინიჭებულ უფლება-  
მოსილებას სასამართლო იყენებს იმ ვითარებაში, როცა სასა-  
მართლო წესით ვერ ხერხდება ფაქტობრივი გარემოებების  
დადგენა და შეფასება. შესაბამისად, შეუძლებელი ხდება სა-  
დავო ადმინისტრაციული აქტის მატერიალური კანონიერების  
შეფასება.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო  
სასამართლოს მოსაზრებით, სსსკ-ის 411-ე მუხლის შესაბამი-  
სად სახეზეა ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრა-  
ციულ საქმეთა პალატის გასაჩივრებული განჩინების გაუქმე-  
ბისა და საკასაციო სასამართლოს მიერ ახალი გადაწყვეტილე-  
ბის მიღების პროცესუალური წინაპირობები, რომლითაც ი/მ „ნ.  
ბ-ის“ სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.

### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ად-  
მინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1.2, 26.1, 32.4; სამოქა-  
ლაქო საპროცესო კოდექსის 372-ე, 390-ე 411-ე მუხლებით და

## **გ ა ლ ა ნ ე წ ი ტ ა :**

1. ი/მ „ნ. ბ-ის“ საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 27 ივლისის განჩინება და საკასაციო სასამართლოს მიერ მიღებულ იქნას ახალი გადაწყვეტილება;
3. ი/მ „ნ. ბ-ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
4. სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 28 მარტის №5448 ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალოს საკითხის ხელახალი გამოკვლევისა და დასაბუთების შედეგად გამოსცეს ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, კანონით დადგენილ ვადაში;
5. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

## **დაჯარიმება სალარო აპარატის დაპარპვის გამო**

### **გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა**

№ბს-534-515(კ-13)

20 მაისი, 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 „მ. ქ-ე“

**მოპასუხე:** სსიპ შემოსავლების სამსახური

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

**სარჩელის საგანი:**

სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2012 წლის 26 დეკემბრის საგადასახადო სამართალდარღვევის №030041 ოქმის ბათილად ცნობა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 26 მარტის №11979 ბრძანების ბათილად ცნობა.

**სარჩელის საფუძველი:**

**ფაქტობრივი:** მოსარჩელის მითითებით, 2012 წლის 31 იანვარს შეწყვიტა საქმიანობა ძველი საკონტროლო-სალარო აპარატით და 2012 წლის 1 თებერვლიდან მუშაობა გააგრძელა ახალი საკონტროლო-სალარო აპარატით. ძველი საკონტროლო-სალარო აპარატიდან საგადასახადო ორგანომ ამოიღო ფინანსური ანგარიში, ხოლო თავად აპარატი დაუბრუნა, ამასთან, აპარატის შენახვის ვალდებულებისა და მისი დაკარგვის შემთხვევაში პასუხისმგებლობის შესახებ არავის გაუფრთხილებია. მიუხედავად ამისა სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2012 წლის 26 დეკემბრის საგადასახადო სამართალდარღვევის №030041 ოქმით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, დაჯარიმდა 3000 ლარით.

აღნიშნული სამართალდარღვევის ოქმი მოსარჩელემ გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2013 წლის 26 მარტის №11979 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

**სამართლებრივი:** მოსარჩელემ მოთხოვნის დაკმაყოფილების სამართლებრივ საფუძველად მიუთითა ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60<sup>1</sup>, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე და საგადასახადო კოდექსის 269-ე და 281-ე მუხლებზე.

**მოპასუხის –** სსიპ შემოსავლების სამსახურის შესაგებელი:

შემოსავლების სამსახურმა სარჩელი არ ცნო და მიუთითა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად, 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, ამავე კოდექსის 269-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა.

მონინალმდევე მხარის მითითებით, დადგენილი არ არის ის ფაქტი, რომ ი/მ „მ. ქ-ს“ მიერ საკანტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა გამოწვეული იყო სხვა პირის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით, რის გამოც არ არსებობს დაკისრებული სანქციისგან გათავისუფლების საფუძველი.

#### **საქმის გარემოებები:**

ი/მ „მ. ქ-ე“ 2011 წლის ივლისიდან რეგისტრირებულია შემოსავლების სამსახურში და მინიჭებული აქვს ს/ნ ... . მის საქმიანობას წარმოადგენდა მეორადი საქონლით ვაჭრობა. 2011 წელს მენარმეებს, წლის ბოლომდე, 31 დეკემბრამდე დაევალიათ მოქმედი სალარო აპარატების ნაცვლად ახალი სალარო აპარატის შექმნა. მიუხედავად აღნიშნული მოთხოვნისა 2012 წლის 31 იანვრამდე დართეს ძველი სალარო აპარატით მუშაობის უფლება.

2012 წლის 27 იანვარს ი/მ „მ. ქ-ემ“ შეიძინა ახალი სალარო აპარატი და გააფორმა ხელშეკრულება DAISY e. XPERT ახლადშექმნილი საკანტროლო-სალარო აპარატის საგარანტიო და ტექნიკური მომსახურების შესახებ. სალარო აპარატი ჩაირთო და სამუშაო რეჟიმში შევიდა 2012 წლის 1 თებერვლიდან.

2012 წლის მარტში შემოსავლების სამსახურში წარადგინა ძველი სალარო აპარატი საქარხნო ნომრით: ..., საიდანაც შემოსავლების სამსახურის თანამშრომელმა ამოიღო ფინანსური ანგარიში, ხოლო სალარო აპარატი დაუბრუნა და უთხრა, რომ იგი აღარ დასჭირდებოდა.

მოსარჩელის განმარტებით, შემოსავლების სამსახურისათვის წარდგენილი ძველი და ახალი სალარო აპარატიდან ამოღებული „Z“ ანგარიშების და ახალი სალარო აპარატის „Z“ ანგარიშების შედარებით დადასტურებულია ეკონომიკური საქმიანობის უწყვეტობა. ამასთან, სალარო აპარატის დაკარგვის შემთხვევაში პასუხისმგებლობის დაკისრების შესახებ არავის გაუფრთხილებია.

2012 წლის დეკემბერში შემოსავლების სამსახურიდან მიიღო შეტყობინება, რომ წარედგინა ის სალარო აპარატი, რომლითაც უკვე აღარ მუშაობდა. სავაჭრო ობიექტზე ვერ მოიძია ძველი სალარო აპარატი, რის თაობაზეც განაცხადა შემოსავლების სამსახურში, სადაც დაწერიეს განცხადება იმის თაობაზე, რომ არავის გაუფრთხილებია ძველი სალარო აპარატის შენახვის ვალდებულებაზე, მიუხედავად ამისა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2012 წლის 26 დეკემბრის საგადასახადო სამართალდარღვევის №030041 ოქმით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281.7 მუხლის საფუძველზე, დაჯარიმდა – 3000 ლარით.

აღნიშნული სამართალდარღვევის ოქმი მოსარჩელემ გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2013 წლის 26 მარტის №11979 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

**საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება/სარეზოლუციო/:**

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 13 მაისის გადაწყვეტილებით ი/მ „მ. ქ-ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 26 დეკემბრის საგადასახადო სამართალდარღვევის №030041 ოქმი და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 26 მარტის №11979 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 26 დეკემბერს სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ოფიცრების მიერ ი/მ „მ. ქ-ის“ მიმართ საკონტროლო-სალარო აპარატის (მინიკა – 110F, საქარხნო №...) დაკარგვის ფაქტზე შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი №030041, რომლითაც მენარმე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, დაჯარიმდა 3 000 ლარით.

ი/მ „მ. ქ-ემ“ საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა ზემოაღნიშნული სამართალდარღვევის ოქმის გაუქმება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 26 მარტის №11979 ბრძანებით ი/მ „მ. ქ-ის“ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

**სასამართლოს მიერ სადავოდ მიჩნეული ფაქტები:**

მხარეებს ფაქტობრივი გარემოებები სადავოდ არ გაუხდიათ.

სასამართლოს დასკვნები – საქალაქო სასამართლომ სარჩელი დაკმაყოფილა ნაწილობრივ; სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად ცნო სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 26 დეკემბრის საგადასახადო სამართალდარღვევის №030041 ოქმი და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 26 მარტის №11979 ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაავალა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გადაწყვეტილე-

ბის კანონიერ ძალაში შესვლიდან ერთი თვის ვადაში ახალი ინ-  
დივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამო-  
ცემა.

**დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრი-  
ვი შეფასება:**

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, დადგენილია და მხა-  
რეთა შორის სადავოდ არ გამხდარა ის ფაქტი, რომ ი/მ „მ. ქ-ემ“  
საკონტროლო-სალარო აპარატი გადააგდო. შესაბამისად, სახე-  
ზეა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-  
7 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევა. თუმცა,  
საქალაქო სასამართლოს მითითებით, ამავე კოდექსის 269-ე  
მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად, დავის განხმილველი ორგა-  
ნო უფლებამოსილია კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამ-  
ხდელი გაათავისუფლოს საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან,  
თუ მის ქმედებას ზიანი არ მიუყენებია სახელმწიფო ბიუჯე-  
ტისთვის და, ამასთანავე, სამართალდარღვევა გამონეწეული  
იყო გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით.

კონკრეტულ შემთხვევაში საქალაქო სასამართლოს განმარ-  
ტებით, მოსარჩელემ არ იცოდა, რომ ჰქონდა ძველი საკონტრო-  
ლო-სალარო აპარატის შენახვის ვალდებულება. ამასთან, მისი  
ქმედებით ზიანი არ მიდგომია სახელმწიფო ბიუჯეტს, ვინაი-  
დან, საკონტროლო-სალარო აპარატის რეგისტრაციიდან მოხ-  
სნა მოხდა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31  
დეკემბრის №994 ბრძანებით დამტკიცებული „საგადასახადო  
კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგა-  
დასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტრო-  
ლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფა-  
სეულობათა ჩამონერის, საგადასახადო დავალიანების გადახ-  
დევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელე-  
ბის, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის“ მე-19  
მუხლის მე-15 პუნქტით დადგენილი წესის შესაბამისად, საგა-  
დასახადო ორგანომ ი/მ „მ. ქ-ის“ კუთვნილი საკონტროლო-სა-  
ლარო აპარატის რეგისტრაციიდან მოხსნის მიზნით განახორ-  
ციელა საკონტროლო-სალარო აპარატის გაუნაშთავი ჯამის  
(აპარატის მაჯამებლის მარჯვენებლის ფიქსაცია) ამობეჭდვა  
ცალ-ცალკე წლების მიხედვით, რეგისტრაციის დღიდან მოხ-  
სნის დღემდე და მონაცემთა ერთიან კომპიუტერულ ბაზაში გა-  
აკეთა აღნიშვნა სალარო აპარატის რეგისტრაციიდან მოხსნის  
შესახებ. ასევე, ი/მ „მ. ქ-ეს“ გადასცა საკონტროლო-სალარო  
აპარატი და ცნობა მისი რეგისტრაციიდან მოხსნის შესახებ, რო-  
მელშიც ასახულია ინფორმაცია რეგისტრაციიდან მოხსნის თა-

რილის, გაუნაშთავი ჯამის და „ძ“ ანგარიშის რაოდენობის შესახებ. შესაბამისად, ი/მ „მ. ქ-ის“ მიმართ არსებობდა ყველა პირობა იმისა, რომ საგადასახადო ორგანოს ეხელმძღვანელა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილით და კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი გაეთავისუფლებინა საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან.

საქალაქო სასამართლოს შეფასებით, გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, ვინაიდან, საგადასახადო ორგანომ გადაწყვეტილება მიიღო ისე, რომ არ გაუთვალისწინებია კეთილსინდისიერი გადამხდელებისთვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269.7 მუხლით გათვალისწინებული შეღავათი.

#### **სამართლებრივი შეფასება /კვალიფიკაცია/:**

საქალაქო სასამართლომ გადაწყვეტილების გამოტანისას იხელმძღვანელა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლით, 53-ე, მე-60<sup>1</sup>, 96-ე მუხლებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269.7 (სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქცია), 281.7 მუხლებით.

**აპელანტი:** სსიპ შემოსავლების სამსახური

**მონინააღმდეგე მხარე:** ი/მ „მ. ქ-ე“

#### **აპელაციის საგანი და მოცულობა /ფარგლები/:**

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 13 მაისის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

#### **აპელაციის მოტივები:**

**ფაქტობრივი:** აპელანტი არ დაეთანხმა სასამართლოს მსჯელობას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის შეფასებასთან მიმართებაში, რომ, ვინაიდან, მოსარჩელემ არ იცოდა, რომ ჰქონდა ძველი საკონტროლო-სალარო აპარატის შენახვის ვალდებულება და, ამასთან, მისი ქმედებით ზიანი არ მისდგომია სახელმწიფო ბიუჯეტს, რადგან სალარო აპარატი მოხსნილი იყო რეგისტრაციიდან კანონმდებლობით გათვალისწინებული წესით, ამიტომ მის მიმართ გამოყენებული უნდა ყოფილიყო საგადასახადო კოდექსის 269.7 მუხლი და აღნიშნულთან მიმართებაში განმარტა, რომ საქმეში წარმოდგენილი მასალებიდან ირკვევა, რომ ი/მ „მ. ქ-ემ“ ჩათვალა რა, რომ ძველი სალარო აპარატი აღარ იყო საჭირო, იგი სხვა უვარგის ნივთებთან ერთად მალაზიის დალაგებისას გადაავდო ნაგავში ანუ და-

კარგა, რითაც მან დაარღვია საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესი და ვინაიდან დადგენილი არ არის, რომ აღნიშნული ფაქტი ჩადენილია სხვა პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით 2012 წლის 26 დეკემბერს შედგენილი იქნა საგადასახადო სამართალდარღვევის №030041 ოქმი, რომლითაც გადაამხდელს სსკ-ის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად დაეკისრა ჯარიმა 3000 ლარის ოდენობით.

აპელანტის მითითებით, დაჯარიმებისას ყურადღება მიექცა იმ გარემოებას, რომ სალარო აპარატის დაკარგვა გამონეწეული იყო გადაამხდელის მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით, კერძოდ, მ. ქ-ემ არ მოხსნა სალარო აპარატი აღრიცხვიდან და სხვა უვარგის ნივთებთან ერთად გადააგდო.

**სამართლებრივი:** აპელანტის შეფასებით, შემოსავლების სამსახურს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილით უფლება (და არა ვალდებულება) აქვს გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან, თუ სამართალდარღვევა გამონეწეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით. საკონტროლო-სალარო აპარატის გადაგდება (შეგნებული მოქმედება) არის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება და არა შეცდომა და არცოდნა. საქმეზე არსებული მასალებით კი დადასტურებულია, რომ ი/მ „მ. ქ-ემ“ ჩაიდინა საგადასახადო სამართალდარღვევა, შესაბამისად, შემოსავლების სამსახურს მიაჩნია, რომ გადასახადის გადამხდელის მიმართ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმით, სსკ-ის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე დაკისრებული ჯარიმის გაუქმების საფუძველი არ არსებობს.

აპელანტმა უკანონოდ მიიჩნია ასევე სასამართლოს გადანყვეტილება ბაჟის დაკისრების ნაწილშიც, ვინაიდან, საგადასახადო ორგანოები „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის შესაბამისად გაათავისუფლებულნი არიან სასამართლოში ბაჟის გადახდისაგან.

**სააპელაციო სასამართლოს გადანყვეტილება /სარეზოლუციო/:**

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 11 ივლისის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 13 მაისის გადანყვეტილება.

**გასაჩივრებული გადანყვეტილების დასკვნების გაზიარება**



## **რების თაობაზე სასამართლოს მსჯელობა:**

სააპელაციო სასამართლო დაეთანხმა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით და დამატებით განმარტა, იმისთვის, რომ ინდ. მენარმე „მ. ქ-ის“ შემთხვევაზე არ გავრცელდეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის (ძველი რედაქცია) მოქმედება, შემოსავლების სამსახურმა უნდა მიუთითოს სამ სხვადასხვა გარემოებაზე და ეს უკანასკნელები უნდა დაადასტუროს შესაბამისი სახისა და შინაარსის მტკიცებულებებით; კერძოდ, აპელანტმა უნდა დაამტკიცოს, რომ ი/მ „მ. ქ-ე“ არ არის კეთილსინდისიერი გადამხდელი, რომ აპარატის არშენახვით სახელმწიფოს მიადგა მატერიალური ზიანი და რომ ი/მ „მ. ქ-ემ“ აპარატის გადაგების პირობებში იცოდა, რომ მას ევალებოდა ძველი, ექსპლუატაციიდან ამოღებული, უმოქმედო აპარატის შენახვა; შესაგებლის, სხდომის ოქმების, სააპელაციო საჩივრისა და მთლიანად საქმის მასალიდან გამომდინარე, შემოსავლების სამსახური არ დავობს არც ი/მ „მ. ქ-ის“ კეთილსინდისიერებაზე და არც სახელმწიფოსთვის მიყენებულ მატერიალურ ზიანზე, ასეთის არარსებობის გამო.

მენარმის კანონის ცოდნის ვალდებულებასთან მიმართებით სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილში საუბარია სწორედ ისეთი ინფორმაციის არცოდნაზე, რომელიც ქვეყნის ზოგადი წესის სახით თუმცა დეკლარირებულია კანონებში, მაგრამ რომელიც შესაძლოა არ იყოს ცნობილი გადასახადის გადამხდელისთვის; იგივე 269.7 მუხლი, არის რა იგი ზოგადი ხასიათის ნორმა და საჭიროებს რა ყოველ ცალკეულ, ინდივიდუალურ შემთხვევაში განმარტებას, არ აკონკრეტებს და ცალკე არ გამოყოფს ინფორმაციათა ისეთ ჯგუფს, რომლებიც თუმცა ასახულია მოქმედ საგადასახადო კანონმდებლობაში (კანონებში, კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტებში), მაგრამ დასაშვებია მათი არცოდნა; ამდენად, არგუმენტი იმის შესახებ, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატის შენახვის ვალდებულება ჩანერილია კანონში, არ შეიძლება დაუპირისპირდეს და გამორიცხოს 269.7 მუხლის გამოყენების შესაძლებლობა. პირის (გადასახადის გადამხდელის) მიერ ამა თუ იმ წესის ცოდნის სამტკიცებლად არ არის საკმარისი კანონის ტექსტზე მითითება, რომელიც საჯაროა და ყველასთვის ხელმისაწვდომი; პირის (გადასახადის გადამხდელის) მიერ ამა თუ იმ წესის ცოდნის ფაქტი უნდა დასტურდებოდეს უფრო კონკრეტული, უფრო მეტად ხელშესახე-

ბი რაიმე, შესაბამისი სახის მტკიცებულებით და არა ისეთ აბსტრაქტულ, ზოგადი სახის იურიდიულ ფაქტზე მითითებით, როგორც კანონის ტექსტია.

სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, საყურადღებოა, რომ 269.7 მუხლის დღეს მოქმედი რედაქციის თანახმად, შემცირდა რა ამ საგამონაკლისო ნორმის გამოყენების წინაპირობები, ნორმის მოქმედება, მისი გამოყენება/არგამოყენება დამოკიდებული გახდა მხოლოდ და მხოლოდ გადასახადის გადამხდელის ინფორმირებულობაზე, ინფორმაციის, ქცევის წესების ცოდნაზე, მაგრამ არა ასევე მის კეთილსინდისიერებასა და სახელმწიფოსთვის ზიანის მიყენება/არმიყენების ფაქტზე.

**კასატორი:** სსიპ შემოსავლების სამსახური

**მონინალმდევე მხარე:** ი/მ „მ. ქ-ე“

**კასაციის საგანი და მოცულობა /ვარგლები/:**

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 11 ივლისის 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 მუხლის „ე“ და „ე1“ პუნქტები, სასამართლომ განჩინების მიღებისას გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა და არასწორად განმარტა იგი.

კასატორი არ იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს განმარტებას საგადასახადო კოდექსის (სადავო პერიოდში მოქმედი) 269.7 მუხლთან მიმართებაში და განმარტავს, რომ მოსარჩელე, რომელიც სააპელაციო სასამართლომ კეთილსინდისიერ გადამხდელად მიიჩნია 2011 წლის 28 ივლისს იმ დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 281.3 ნაწილის შესაბამისად, დაჯარიმდა სამართალდარღვევის ჩადენისათვის 500 ლარით, მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებლობის გამო. საგადასახადო ორგანომ ისარგებლა აღნიშნული პერიოდისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 270.71 ნაწილით მისთვის მინიჭებული უფლებამოსილებით და 2012 წლის 24 იანვრის №703 ბრძანებით გადასახადის გადამხდელს დაკისრებული ჯარიმა – 500 ლარი შეუმცირა 200 ლარამდე, სწორედ იმ საფუძველით, რომ განსახილველი საგადასახადო სამართალდარღვევის ფაქტი წარმოადგენდა გადასახადის გადამხდელისათვის პირველ შემთხვევას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ი/მ „მ. ქ-ის“ ქმედება არ შე-

ესაბამება კეთილსინდისიერი გადამხდელის ქმედებას და შესაბამისად, იგი არ წარმოადგენს კეთილსინდისიერ გადამხდელს.

ამასთან, კასატორის მითითებით, საგადასახადო კოდექსის 269.7 მუხლის გამოყენება წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს დისკრეციას, ამიტომ შემოსავლების სამსახურმა კონკრეტული საქმის გარემოებების შეფასებისას მიიჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში გადამხდელს უნდა დაკისრებოდა ჯარიმა – 3000 ლარის ოდენობით, ვინაიდან მის მიმართ ჯარიმის თანხის შემცირებას უკვე ჰქონდა ადგილი და შესაბამისად აღარ არსებობდა კეთილსინდისიერების პრინციპის გამოყენებით მასზე დაკისრებული ჯარიმის თანხის შემცირების საფუძველი.

რაც შეეხება სასამართლოს მითითებას, საკონტროლო-სალარო აპარატის შენახვის ვალდებულებასთან მიმართებაში, კასატორის მტკიცებით, საკონტროლო-სალარო აპარატი, რომელიც გადამხდელმა დაკარგა, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 27 თებერვლის №147 ბრძანების შესაბამისად, წარმოადგენს – ფისკალური მესხიერების და შესაბამისი პროგრამული უზრუნველყოფის მქონე როგორც დამოუკიდებლად მომუშავე, ასევე პროგრამულ-ტექნიკურ კომპლექსში ჩართული ელექტრონულ მონეობილობას, რომელიც გამიზნული იყო მომხმარებლის მიერ ნაღდი ფულით განხორციელებული გადახდების შესახებ მონაცემების რეგისტრაციისათვის, მათი შენახვისათვის და შესაბამისი ანგარიშგებითი დოკუმენტების ფორმირებისათვის ამობეჭდვის გზით (მათ შორის, სპეციალური მონეობილობების საშუალებით), ხოლო ფისკალური მესხიერება ამავე ბრძანების შესაბამისად არის – საკონტროლო-სალარო აპარატში არსებული პროგრამულ-აპარატული საშუალებებების კომპლექსი, რომელიც უზრუნველყოფს ენერგოდამოუკიდებელ მესხიერებაში საბუღალტრო და საგადასახადო აღრიცხვა-ანგარიშგებისათვის საჭირო ყოველდღიური ინფორმაციის უკორექტივო რეგისტრაციას და ხანგრძლივ შენახვას.

ამასთან, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანების მე-19 მუხლის 1-ლი პუნქტი განსაზღვრულია სსა-ის რეგისტრაცია, რომელიც გულისხმობს საკონტროლო-სალარო აპარატზე ფისკალური მესხიერების ჩართვას და მონაცემთა ერთიან კომპიუტერულ ბაზაში სსა-ის სა-რეგისტრაციო მონაცემების ასახვას, რაც, კასატორის მტკიცებით ნიშნავს იმას, რომ გადამხდელმა დაკარგა არა უბრალოდ აპარატი – ტექნიკური მახასიათებლის მატარებელი ნივთი, არამედ იმავდროულად პროგრამული სააღრიცხვო-საგადასახადო დოკუმენტი.

საკონტროლო-სალარო აპარატის ფისკალურ მექანიზმებში არსებული ინფორმაცია წარმოადგენს სწორედ გადასახადით დაბეგვრის ობიექტის აღრიცხვის ერთ-ერთ საშუალებას – სა-აღრიცხვო დოკუმენტაციას (გადასახადის გადამხდელისა და საგადასახადო ორგანოსათვის), შესაბამისად, დაბეგვრასთან დაკავშირებული მონაცემების შენახვისათვის დადგენილი გა-დამხდელის ვალდებულებებიდან გამომდინარე მენარმე ვალ-დებული იყო უზრუნველყო საკონტროლო-სალარო აპარატის სათანადო შენახვა, რასაც ამყარებს ის გარემოება, რომ სალა-რო აპარატის რეგისტრაციიდან მოხსნის შემდეგ წინა 6 წლიანი პერიოდის საგადასახადო შემონმების შემთხვევაში, გადამ-ხდელს წარმოეუბოდა ვალდებულება აპარატის ფისკალურ მექანიზმებში არსებული ინფორმაციის შემოწმებისათვის წარდგენისა (საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლი).

კასატორი ზიანის მიყენების საკითხთან მიმართებაში გან-მარტავს, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატის ფისკალურ მექ-სიერებაში არსებული ინფორმაციის დაკარგვა, საგადასახადო ორგანოს უზღუდავს შესაძლებლობას გაატაროს საგადასახა-დო კოდექსით გათვალისწინებული კონტროლის ღონისძიებე-ბი და შეამოწმოს გადამხდელის კუთვნილი საგადასახადო ვალ-დებულების შესრულება (საგადასახადო ვალდებულებად ით-ვლება პირის ვალდებულება, გადაიხადოს ამ კოდექსით დაწე-სებული, აგრეთვე ამ კოდექსით დაწესებული და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს მიერ შე-მოღებული გადასახადი). ხოლო საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობა ზიანს აყენებს სახელმწიფო ბიუჯეტს. ამას-თან, კასატორის მტკიცებით, ყოველი ცალკეული საგადასახა-დო სამართალდარღვევის ფაქტის განხილვისას შეუძლებელია მსჯელობა შეეხოს კონკრეტულ ზიანს, ვინაიდან, არსებითი ამ შემთხვევაში სამართალდარღვევის საქმის განმხილველი ორ-განოსათვის არის არა მიყენებული ზიანი, არამედ, საგადასახა-დო სამართალდარღვევის ფაქტის ჩადენა. ზიანის შეფასება სა-მართალდარღვევის საქმის განხილვის მომენტში შეუძლებელი-ცაა, რადგან ზიანის თანხობრივი გამოხატულება ანუ გადაუხ-დელი გადასახადის ოდენობა შესაძლებელია დადგინდეს მხო-ლოდ კომპლექსური ან თემატური საგადასახადო შემოწმების ფარგლებში. კონკრეტულ შემთხვევაში არსებითია ის, რომ გა-დასახადის გადამხდელმა დაარღვია კანონმდებლობით მასზე და-კისრებული კონკრეტული ვალდებულება, რისთვისაც საგადა-სახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებულია პასუხისმგებ-ლობა.

კასატორს მიაჩნია, რომ მეწარმე სათანადო გულისხმიერებით არ მოეპყრო საკონტროლო-სალარო აპარატს, არ შეინახა იგი ისეთ პირობებში, რომელიც გამორიცხავდა მასთან სხვა პირთა უნებართვოდ დაშვებას, დაუფლებას ან სხვა გზით აპარატის გასვლას გადასახადის გადამხდელის მფლობელობიდან.

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.

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

„მ. ქ-ის“ წარმომადგენელმა საკასაციო სასამართლოში წარმოდგენილი მოსაზრებით მოითხოვა საკასაციო საჩივრის დაუშვებლად ცნობა.

#### **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 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 11 ივლისის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად უნდა დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს, შემდეგ გარემო-

ებათა გამო:

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ გასაჩივრებული განჩინების 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 მნიშვნელოვანი 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 განზრახვი ან გაუფრთხილებელი ხასიათის გათვალისწინებას.

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

საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, წინამდებარე საქმე მნიშვნელოვანია ასევე იმ თვალსაზრისითაც, რომ საკასა-

ციო სასამართლომ უნდა მისცეს სამართლებრივი შეფასება სადავო სამართალურთიერთობაში საგადასახადო ორგანოს მოხელესა და გადასახადის გადამხდელს შორის ურთიერთობის ფორმების და მისი სამართლებრივი შედეგების საგადასახადო კოდექსის ნორმებით განსაზღვრულ წესთან შესაბამისობას, ამასთან, უნდა განისაზღვროს საჯარო მოხელის მიერ თავისი ფუნქციების შესრულებისას ქცევის (მომსახურების) სტანდარტი.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოცემულ საქმეზე ჩამოყალიბებული სამართლებრივი შეფასებები და სასამართლო დასკვნები სასარგებლო იქნება, როგორც საგადასახადო ორგანოს 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 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 განხილველ სასამართლოებს ერთგვაროვანი სასამართლო პრაქტიკის ჩამოყალიბებაში.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლოს მიერ საქმე განხილულ და გადაწყვეტილ იქნა საპრო-

ცესო 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 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 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, 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. 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 გადაუწყვეტლად 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, 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, ამასთან, სასამართლოებმა არ მიუთითეს ადმინისტრაციული ორგანოს თუ რა ფაქტების გამოკვლევაა საჭირო ახალი ინდივიდუალური ად-

მინისტრაციული აქტის გამოცემისას.

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 ინსტანციის სასამართლოსგან განსხვავებით, შეზღუდული 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 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 უფლებელყო 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. ბ-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 სააპელა-

ციო 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 გაგებულნი 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 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 – დასაბუთოს 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 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: ი/მ „მ. ქ-ე“ 2011 წლის 19 ივლისს დარეგისტრირდა თბილისის რეგიონული ცენტრის გლდან-ნაძალადევის განყოფილებაში (საიდენტიფიკაციო კოდი - ...).

2012 წლის 27 იანვარს შეიძინა ახალი სალარო აპარატი, რომელიც ჩაირთო და სამუშაო რეჟიმში შევიდა 2012 წლის 1 თებერვლიდან.

შემოსავლების სამსახურში წარდგენილ განცხადებაში მოსარჩელე აღნიშნავდა, რომ ძველი აპარატიდან მინიკა, საქარხნო ნომერი ... „Z“ ანგარიშის მოხსნის შემდეგ ეგონა, რომ აპარატი იყო გამოუყენებელი, რადგან ახალი სალარო აპარატით ჰქონდა დაწყებული მუშაობა და არავის გაუფრთხილებია ძველი სალარო აპარატის შენახვის თაობაზე, ამიტომ, ჩათვალა, რომ იგი არ იყო საჭირო და გადაადგო, ხოლო „Z“ ანგარიში შეინახა, განცხადებით შემოსავლების სამსახურს სთხოვდა გაეთვალისწინებინა მისი გამოუცდელობა და გაეთავისუფლებინა ჯარიმისაგან.

შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 26 დეკემბრის სამართალდარღვევის №030041 ოქმში მითითებულია, რომ როგორც 2012 წლის 21 დეკემბრის განცხადებით ფიქსირდება, ი/მ „მ. ქ-ემ“ გადაადგო სალარო აპარატი მინიკა - 110F საქარხნო ნომერი ..., რის გამოც ვერ ხსნის რეგისტრაციიდან და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281.7 ნაწილის საფუძველზე, დაჯა-

რიმდა – 3000 ლარით.

ი/მ „მ. ქ-ემ“ აღნიშნული სამართალდარღვევის ოქმი გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2013 წლის 26 მარტის №11979 ბრძანებით ადმინისტრაციული საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

საკასაციო სასამართლოს შეფასებით, მოსარჩელე ი/მ „მ. ქ-ემ“ სადავოდ გახადა სამართალდარღვევის საერთოდ ჩადენის ფაქტი, მიაჩნია რა, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა გამოწვეული არ იყო მისი ბრალით, ვინაიდან, როდესაც ძველი სალარო აპარატის შეცვლა მოსთხოვეს ახალი სალარო აპარატით, ძველი სალარო აპარატი მიიტანა შემოსავლების სამსახურში, საიდანაც ამოიღეს „Z“ ანგარიში და დაუბრუნეს სალარო აპარატი, ამიტომ მან მიიჩნია, რომ იგი აღარ გამოიყენებოდა და გადაადგო. მოსარჩელის განმარტებით, იგი არავის გაურთხილებია ძველი სალარო აპარატის შენახვის თაობაზე და მის მიერ სამართალდარღვევის ფაქტი გამოწვეული იყო მისი არცოდნით.

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

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევები საქართველოში მონესრიგებულია 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 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 მოექცა საკონტროლო-სალარო აპარატის შენახვას, არამედ მისი დაკარგვა გამოწვეულია სხვა პირის ბრალეული ქმედებით. 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.

1. 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 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 ორგანო-

თა 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 საეჭვო თუ უფლებელყო 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 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 (წაწილი 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 სასამართლოს შეფასებით, საქმის მასალებით დადგენილია და ამას არც მხარეები ხდიან სადავოდ, რომ მოსარჩელე ი/მ „მ. ქ-ემ“ სალარო აპარატი გადაავდო, მას შემდეგ რაც სალარო აპარატიდან ამოიღეს „Z“ ანგარიში წლების მიხედვით.

საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, მტკიცებულებების სიმწირის პირობებში სასამართლო ვალდებულია, თავისი ინიციატივით გამოიკვლიოს, არსებობს თუ არა სადავოდ გამხდარი გარემოების სხვა უშუალო მტკიცებულებები, მაშინ, როცა სასამართლომ არ გამოარკვია და არ შეაფასა მხარეთა ახსნა-განმარტებები, არ გამოიკვლია რამდენად კეთილსინდისიერი იყო მენარმე ახსნა-განმარტების დროს, საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენა მართლაც გამონვეული იყო თუ არა შემოსავლების სამსახურის თანამშრომლის არაკვალიფიციური განმარტებით, როგორც ამას მოსარჩელე მიუთითებს. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლომ ასევე უნდა იმსჯელოს ადმინისტრაციული ორგანოების კანონისმიერი ვალდებულების – ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ სამართლებრივი დახმარების განწევის მოვალეობის თაობაზე, მით უფრო იმ პირობებში, როდესაც, შემოსავლების სამსახურში ჩამოყალიბებულია გადამხდელის უბნის საგადასახადო ოფიცრის ინსტიტუტი, რომლის მთავარი მოვალეობა გადამხდელთა დახმარება და მათთვის კონსულტაციის განწევა და ასევე შემოსავლების სამსახურში განხორციელებული სიახლეების და რეფორმების გაცნობაა. სააპელაციო სასამართლომ უნდა გამოიკვლიოს ი/მ „მ. ქ-ემ“ ისარგებლა თუ არა ამ საჯარო სერვისით, კერძოდ, უბნის საგადასახადო ოფიცერი ემსახურებოდა თუ არა მენარმეს და უწევდა თუ არა სამართლებრივ დახმარებას, იყო თუ არა მენარმე ინფორმირებული შემოსავლების სამსახურში განხორციელებულ სიახლეებსა და სხვა, მათ შორის, საკონტროლო-სალარო აპარატის იურიდიულ მნიშვნელობაზე.

საკასაციო სასამართლო წინამდებარე დავის გადანყვეტილას ეყრდნობა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2010 წლის 9 თებერვლის განჩინებაში ადმინისტრაციულ საქმეზე №ბს-1250-1194(კ-09), შპს „...“ სარჩელისა გამო, მოპასუხის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის მიმართ, სასამართლო დავასთან დაკავშირებით, ჩამოყალიბებულ სამართლებრივ შეფასებებსა და დასკვნებს, კერძოდ:

„2004 წლის 22 დეკემბრის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-11 მუხლის მე-4 ნაწილით ტერმინი – გადასახადების ადმინისტრირება განმარტებულია, როგორც – 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.

ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 85-ე მუხლით დადგენილია ადმინისტრაციული ორგანოს მოვალეობა სამართლებრივი დახმარების განწევის თაობაზე. ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია, განუმარტოს დაინტერესებულ მხარეს მისი უფლებები და მოვალეობები, გააცნოს განცხადების განხილვის წესი, წარმოების სახე და ვადა. აგრეთვე ის მოთხოვნები, რომლებსაც უნდა აკმაყოფილებდეს განცხადება ან საჩივარი, მიუთითოს განცხადებაში დაშვებული შეცდომების შესახებ. გარდა აღნიშნულისა, ადმინისტრაციული ორგანო (წარმოდგენილი საჯარო მოსამსახურის სახით) დაინტერესებული პირისათვის სამართლებრივი დახმარების განწევისას მოქმედებს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის პრინციპების საფუძველზე – კანონის წინაშე თანასწორობის, უფლებამოსილების კანონის საფუძველზე განხორციელების, საჯარო და კერძო ინტერესების პროპორციულობის დაცვის, კანონიერი ნდობისა და საქმის მიუკერძოებლად გადაწყვეტის პრინციპების გათვალისწინებით.

ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულება სამართლებრივი დახმარების განწევის თაობაზე ასევე რეგლამენტირებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსში. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 39.1. „ა“ მუხლის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს საგადასახადო ორგანოებისაგან მიიღოს ინფორმაცია საგადასახადო კანონმდებლობის, გადასახადის გადამხდელთა უფლებების საგადასახადო ორგანოთა და მათი თანამდებობის პირთა უფლებების შესახებ, აგრეთვე საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების თაობაზე.

ამავე კოდექსის 52-ე მუხლით გათვალისწინებულია საგადასახადო ორგანოების ვალდებულებები, მათ შორის, განსაკუთრებული აღნიშვნის ღირსია: საგადასახადო კანონმდებლობის

(I ნაწილის ა)ქპ.), გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის (ბ)ქპ.) გადასახადის გადამხდელის წერილების, საჩივრების და შეკითხვების დადგენილი წესით განხილვის, გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და ვალდებულებების თაობაზე ინფორმაციის მიწოდების (ნ)ქპ.) ვალდებულებები.

ამასთანავე, საგადასახადო კოდექსის მე-40 მუხლით დადგენილია გადასახადის გადამხდელთა უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვის უზრუნველყოფის ვალდებულება.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოთათვის კანონმდებლობით დაწესებული ვალდებულებები წარმოადგენს მათ საჯარო ვალდებულებას და რომლის შესრულების კანონიერი, პატივისცემები მოლოდინი გააჩნია ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი ურთიერთობის მონაწილე ნებისმიერ დაინტერესებულ პირს.

ადმინისტრაციულ-სამართალურთიერთობის სუბიექტებს შორის კომუნიკაციის ფორმებს განსაზღვრავს, როგორც ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის, ასევე, განსახილველი შემთხვევისთვის საინტერესო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ნორმები, კერძოდ, ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-12 მუხლით აღიარებულია ადმინისტრაციული ორგანოსთვის მიმართვის უფლება, როგორც პირის ძირითადი პროცედურული უფლება, ამასთანავე, 78-ე მუხლით განსაზღვრულია მიმართვის უფლების რეალიზაციის ფორმა – წერილობითი. ანალოგიურ ფორმას ამკვიდრებს კანონმდებელი საგადასახადო კოდექსის 44-45-ე მუხლებით“.

„საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საზოგადოებისა და ქვეყნის განვითარების თანამედროვე მოცემულობა – დაბალი სამართლებრივი კულტურა, მოსახლეობის მძიმე სოციალურ-ეკონომიკური მდგომარეობა, უმუშევრობის მაღალი მაჩვენებელი, სრულფასოვანი და კვალიფიციური იურიდიული დახმარების ხელმიუწვდომელობა, პროფესიული კავშირების საქმიანობის არაუფექტიანობა და სხვ., განაპირობებს ზოგადად, საჯარო წესრიგისადმი დამოკიდებულების საერთო-ეროვნული ტრადიციის, როგორც კულტურის შემადგენელი ნაწილის, ჩამოყალიბების სირთულეს. ამ ვითარებაში საჯარო მოსამსახურე თავისი ფუნქციების განხორციელებისას ვალდებულია მოქმედებდეს სწორედ არსებული მოცემულობის ადეკვატურად, მისი მომსახურების სტანდარტი უნდა იქმნებოდეს და ყალიბდებოდეს არა შექმნილი კლიშეს, ან კანონის დანაწესის ცალმხრივი, ფორმალისტური გაგებიდან, არამედ, მომსახურების მიმღების ინტერესების დაცვის მაქსიმალური უზრუნველყო-

ფით. სწორედ, თანამედროვე საჯარო მოსამსახურეების კეთილ-სინდისიერებაზე, ნებისყოფასა და მზრუნველ დამოკიდებულებზე არის მიბმული, თუ რამდენად მცირერიცხოვანი იქნება, ან რა მასშტაბებს მიიღებს მოქალაქეთა კონფლიქტი კანონთან. საჯარო სამსახურის არსი, ნამდვილი შინაარსი სწორედ ამგვარი შესაძლო კონფლიქტის პრევენციას გულისხმობს. თავის მხრივ, საჯარო მოსამსახურეთა კორუფციის მხრიდან მითითებული პროფესიული და მორალური ტვირთის გასიგრძეგანება, საკუთარი სტატუსის და პასუხისმგებლობის მნიშვნელობის გათავისება უაღრესად დადებით როლს შეასრულებს საჯარო ინსტიტუტების მიმართ ნდობის, პატივისცემის ატმოსფეროს დამკვიდრებაში, საზოგადოების პოზიტიური განვითარების ტენდენციის გამოკვეთაში.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საჯარო მოსამსახურეთა ვალდებულებას წარმოადგენს დაინტერესებულ პირთა სრული ინფორმირება არა მხოლოდ უფლებრივი ასპექტით, არამედ, მოსალოდნელი სამართლებრივი შედეგების თაობაზე, რაც მოცემულ შემთხვევაში უგულებელყოფილია. გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება – იცოდნენ კანონი, უშუალოდ გამომდინარეობს საგადასახადო /და არა მხოლოდ/ მოსამსახურის ვალდებულებიდან – ასწავლოს (განუმარტოს) კანონი. შესაბამისად, გადამხდელის პასუხისმგებლობა დგება მაშინ, როცა საჯარო მოსამსახურის პასუხისმგებლობა – სამართლებრივი კონსულტაციის განწევა, უზრუნველყოფილია“.

საკასაციო სასამართლო დასძენს, რომ ზემოთმოყვანილ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2010 წლის 9 თებერვლის განჩინებაში ადმინისტრაციულ საქმეზე №ბს-1250-1194(კ-09) განმარტებულია ნორმები იმ დროისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის რედაქციით და განმარტავს, რომ დღეს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის IV თავი, რომელიც ეხება გადასახადის გადამხდელის სამართლებრივ დაცვას, შეიცავს აღნიშნული მუხლების შინაარსის იდენტურ ნორმებს, ანალოგიური სამართლებრივი დატვირთვით.

საკასაციო სასამართლო შეფასებით, სააპელაციო სასამართლომ ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 და მე-19 მუხლებით მიჩიჭებული უფლებამოსილების გამოყენების შედეგად უნდა გამოარკვიოს ი/მ „მ. ქ-ის“ მიმართ სახეზეა თუ არა საგადასახადო მოხელეთა (მოხელის) არასწორი სამართლებრივი კონსულტაციის განწევა, მისი შეცდომაში შეყვანა, კანონსა-წინააღმდეგო კონსულტაციის მიცემა, რამდენადაც ადმინისტრაციასთან მიმართებით დაინტერესებული პირები აღჭურ-

ვილნი არიან ადმინისტრაციული სამართლის უმნიშვნელოვანესი პრინციპით – კანონიერი ნდობის უფლებით. თუ უტყუარად დადგინდება, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ /საჯარო მოსამსახურემ/ არ შეასრულა კანონით მისთვის დაკისრებული მოვალეობა და არ განუმარტა მხარეს სამართლებრივი ფორმით სწორად როგორ უნდა უზრუნველყო ვალდებულების შესრულება, ამ შემთხვევაში სასამართლომ შეფასება უნდა მისცეს მენარმის ქმედებას, რამდენადაც პასუხისმგებლობა შესაძლებელია დადგეს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მხარე ბრალეულად არ შეასრულებს მისთვის დაკისრებულ ვალდებულებას, მეტიც, საჯარო მოსამსახურის მიერ მასზე დაკისრებული მოვალეობის არაჯეროვანი შესრულება, კანონის ფორმალური დანაწესის შეუსრულებლობის პირობებშიც კი, გამოორიცხავს გადასახადის გადამხდელის სამართლებრივი პასუხისმგებლობის დადგომას.

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 მექანიზმებით. ფისკალური მექანიზმების 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 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 მონაცემთა ერთიან კომპიუ-

ტერულ 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 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 ვ) ქვეპუნქტით დადგენილი გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება – უზრუნველყოს ამ ქვეპუნქტის ჩამონათვალში მოცემული დოკუმენტების შენახვა 6 წლის ვადის განმავლობაში, მოიცავს საკონტროლო-სალარო აპარატის შენახვის ვალდებულებასაც.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, მიუხედავად იმისა, კანონმდებლობა საკონტროლო-სალარო აპარატის შენახვის რაიმე სპეციალური წესს აწესებს, თუ არა, ან მენარმე გაფრთხილებულია თუ არა მისი შენახვის თაობაზე იგი სალარო აპარატის მნიშვნელობიდან გამომდინარე 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 მოუფლეთობა 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 მენსიერებაში გროვდება საკონტროლო-სალარო აპარატის მემკვიდრით განხორციელებული ყველა ოპერაციის შესახებ მონაცემები, რომელიც საგადასახადო სამსახურისათვის წარმოად-

გენს 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.

სააპელაციო სასამართლომ საქმის ხელახალა განხილვისას უნდა გამოიკვლიოს დაკარგული სალარო აპარატებიდან „Z“ ანგარიშების ამოღება უტოლდება თუ არა თავისი სამართლებრივი შედეგით სალარო აპარატის რეგისტრაციიდან მოხსნას, წლევის მიხედვით „Z“ ანგარიშების ამოღების შემთხვევაში ასევე საჭიროა თუ არა ფისკალური მეხსიერების ამოღება. სააპელაციო სასამართლომ სარწმუნოდ უნდა დაადგინოს მოხსნილი იყო თუ არა საკონტროლო-სალარო აპარატი რეგისტრაციიდან, ვინაიდან, საქმეში არის ურთიერთგამომრიცხავი მტკიცებულებები აღნიშნულთან დაკავშირებით, კერძოდ, სამართალდარღვევის ოქმში მითითებულია, რომ: ი/მ „მ. ქ-ის“ ს/ნ ..., 2012 წლის 21 დეკემბრის განცხადებით ფიქსირდება, რომ გადაადგოდ სალარო აპარატი მინიკა – 110F საქარხნო ნომერი ..., რის გამოც ვერ ხსნის რეგისტრაციიდან“, საქალაქო სასამართლოს გადანყვეტლებაში კი მითითებულია, რომ: „ი/მ „მ. ქ-ის“ კუთვნილი საკონტროლო-სალარო აპარატის რეგისტრაციიდან მოხსნის მიზნით განახორციელა საკონტროლო-სალარო აპარატის გაუნაშთავი ჯამის (აპარატის მაჯამებლის მაჩვენებლის ფიქსაცია) ამობეჭდვა ცალ-ცალკე წლების მიხედვით, რეგისტრაციის დღიდან მოხსნის დღემდე და მონაცემთა ერთიან კომპიუტერულ ბაზაში გააკეთა აღნიშვნა სალარო აპარატის რეგისტრაციიდან მოხსნის შესახებ. ასევე, ი/მ „მ. ქ-ის“ გადასცა საკონტროლო-სალარო აპარატი და ცნობა მისი რეგისტრაციიდან მოხსნის შესახებ, რომელშიც ასახულია ინფორმაცია რეგისტრაციიდან მოხსნის თარიღის, გაუნაშთავი ჯამის და „მ“ ანგარიშის რაოდენობის შესახებ“. თუმცა სასამართლოს მსჯელობის დამადასტურებელი მტკიცებულება საქმეში არ მოიპოვება. ამას-

თან, საკასაციო სასამართლოს სხდომაზე კასატორის შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა განმარტა, რომ მას აქვს დოკუმენტი, რომლის შესაბამისად, სალარო აპარატი რეგისტრირებულია, რაც არც ერთ ქვემდგომ სასამართლოს არ გამოუკვლევია.

სააპელაციო სასამართლომ საქმის ხელახლა განხილვისას ასევე უნდა გამოიკვლიოს თუ მოიხსნა სალარო-აპარატი რეგისტრაციიდან, მოხდა თუ არა ფისკალური ბლოკების ამოღება და მისი შემოსავლების სამსახურის საარქივო სამსახურში შენახვა.

4. 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 მითითება, რომ მენარმის მიმართ გამოიყენონ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი და გადასახადის გადამხდელი გაათავისუფლოს საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან, მიაჩნია კანონშეუსაბამოდ, შემდეგ გარემოებათა გამო:

აღნიშნულ საკითხზე მსჯელობისას საკასაციო სასამართლო ეყრდნობა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2014 წლის 25 თებერვლის განჩინებაში ადმინისტრაციულ საქმეზე №ბს-421-410(კ-13) ი/მ „ლ. ც-ას“ სარჩელისა გამო, მოპასუხის – სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ, სასამართლო დავასთან დაკავშირებით, ჩამოყალიბებულ სამართლებრივ შეფასებებსა და დასკვნებს, კერძოდ:

„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 განახორციელოს კანონით დადგენილ ფარგლებში და მხოლოდ იმ მიზნით, რომლის მისაღწევადაც მინიჭებული აქვს ეს უფლებამოსილება.

ადმინისტრაციული ორგანო დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას შეუბოჭილია 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 პროპორციული-



ბიდან 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.

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 შემომწმებისას სასამართლო კონტროლის და ასევე, საკუთრივ, სასამართლო ხელისუფლების როლისა და უფლებამოსილების საკანონმდებლო ფარგლების გაცდენას.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ეროვნულმა სასამართლოებმა დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელების კანონიერებაზე მსჯელობისას უნდა გამოიკვლიონ რამდენად დასაბუთებულია ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ საკითხის შერჩეული გადაწყვეტა, რაც თავის მხრივ, უნდა ეფუძნებოდეს საქმეზე ფაქტების ობიექტურ გამოკვლევა-დადგენა-შეფასებას. სასამართლო ამომწმებს 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 ლონისძიებიდან რომელი უნდა გამოიყენოს. სასამართლო ამომწმებს არა შერჩეული გადაწყვეტილების მიზანშეწონილობას, არამედ, მის კანონიერება-დასაბუთებულობას. აღნიშნულიდან გამომ-

დინარე, 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 განონანსწორების პრინციპის რეალიზაციას“.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო საგადასახადო კოდექსის 269.2 მუხლის საფუძველზე განმარტავს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების დროს, თუ კანონით გაუქმებული ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა სამართალდარღვევის ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა, ხოლო თუ შემოღებულია ან დამძიმებულია პასუხისმგებლობა ქმედების ჩადენის მომენტისათვის არსებული ნორმა. 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 შემონახვის პერიოდს.

საქმის ქვედა სასამართლო ინსტანციებში განხილვის დროისათვის უკვე მოქმედებდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269.7 მუხლის ახალი რედაქცია, რომლის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს/დავის განმხილველ ორგანოს ან სასამართლოს უფლება აქვს, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით. (28.12.2012. №189 ამოქმედდეს 2013 წლის 1 იანვრიდან), თუმცა ამგვარი უფლებამოსილება გამოყენებული უნდა იქნას კანონიერების, მიუკერძოებლობის და კანონის წინაშე თანასწორობის პრინციპების ზედმიწევნით დაცვით. მით უფრო იმ პირობებაში, როცა კასატორი საკასაციო საჩივარში მიუთითებს, რომ ი/მ „მ. ქ-ე“ საგადასახადო ორგანოს მიერ ერთხელ უკვე დაჯარიმებული იყო სალარო აპარატის გამოუყენებლობისათვის.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლომ უნდა გამოარკვიოს: მოსარჩელის მხრიდან საკონტროლო-სალარო აპარატის გადაგდება განაპირობა მისმა დაუდევრობამ თუ საგადასახადო მოხელის არასწორმა კონსულტაციამ, რაც სარწმუნოდ უნდა დადასტურდეს უტყუარი მტკიცებულებებით, არის თუ არა სახეზე მენარმის ბრალის გამომრიცხავი გარემოებები.

საკასაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სახეზეა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412.2 მუხლის თანახმად, გასაჩივრებული განჩინების გაუქმების პროცესუალური და სამართლებრივი საფუძვლები, სასამართლომ საქმის ხელახლა განხილვისას კანონიერი და ობიექტური გადანყვეტილების დადგენის მიზნით, სრულყოფილად უნდა გამოიკვლიოს მითითებული გარემოებები და დავა გადანყვიტოს 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 გ ი ნ ა:**

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;

2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 11 ივლისის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;

3. სასამართლო ხარჯები გადანაწილდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების დადგენისას;

4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

## **საგადასახადო სამართალდარღვევის შემადგენლობის დადგენა**

### **განჩინება**

№ბს-15-15(2კ-კს-15)

2 ივლისი, 2015 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

**შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),  
ნ. სხირტლაძე,  
პ. ქათამაძე**

**დავის საგანი:** ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

#### **აღწერილობითი ნაწილი:**

2014 წლის 4 მარტს შპს „...“ სასარჩელო განცხადებით მიმართა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს, მოპასუხეების – სსიპ შემოსავლების სამსახურის გაფორმების ეკონომიკური ზონა „ბათუმის“, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიმართ.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ 2013 წლის 21 თებერვალს მიიღო შემოსავლების სამსახურის გაფორმების ეკონომიკური ზონა „ბათუმის“ 2013 წლის 20 თებერვლის №11112/001 და №11112/002 საგადასახადო მოთხოვნები, რომლის მიხედვით ნავთობპროდუქტებთან KO-20 და ნაფტასტან დაკავშირებით დღგ-ს და აქციზის გადასახადის ნაწილში, საურავების ჩათვლით დაერიცხა 207458.63 ლარი, ხოლო საგადასახადო სამართლდარღვევის ოქმებით №EL010530, №EL010531, №EL010532, №EL010533, №EL010534, №EL010536, №EL010526, №EL010527

დაერიცხა ჯარიმა – 197436 ლარი.

მოსარჩელის მითითებით, საგადასახადო მოთხოვნებს საფუძვლად დაედო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილი და 290-ე მუხლი. მოსარჩელის მოსაზრებით, სამართალდარღვევის ოქმებში აღწერილი სამართალდარღვევა ჩადენილი იყო ერთჯერადად და, შესაბამისად, არამართლზომიერი იყო ცალ-ცალკე სანქციის შეფარდება.

აღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნები და საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმები მოსარჩელემ გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში, მაგრამ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, რის შემდგომ საჩივარი წარდგენილ იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში. დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 30 იანვრის გადაწყვეტილებით ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა შპს „...“ საჩივარი, კერძოდ, საბჭომ მიიჩნია, რომ №EL010533, №EL010534, №EL010536, №EL010527 ოქმებში მითითებული სამართალდარღვევები ჩადენილი იყო ერთჯერადად; ხოლო დანარჩენ ნაწილში შპს „...“ მოთხოვნა არ დაკმაყოფილდა.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ შპს „...“ 368 894,36 ლარის დაკისრების თაობაზე სსიპ შემოსავლების სამსახურის გაფორმების დეპარტამენტის 2013 წლის 20 თებერვლის №EL010526, №EL010530, №EL010531, №EL010532 საგადასახადო სამართალდარღვევათა ოქმების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის გაფორმების ეკონომიკური ზონა „ბათუმის“ 2013 წლის 20 თებერვლის №11112/001 და №11112/002 საგადასახადო მოთხოვნების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 10 აპრილის №14442 ბრძანებისა და შპს „...“ მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 30 იანვრის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

საქალაქო სასამართლოში საქმის წარმოებისას მოსარჩელემ იშუამდგომლა საქმის წარმოების შეჩერების თაობაზე იმ მოტივით, რომ შპს „...“ ადმინისტრაციული სარჩელი ჰქონდა აღძრული თბილისის საქალაქო სასამართლოში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ, პირდაპირი გამოხდის ბენზინის (ნაფტას) ბუნებრივი დანაკარგების ზღვრული ოდენობის განსაზღვრის შესახებ ნორმატიული აქტის გამოცემის თაობაზე.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2014 წლის 17 ივლისის საოქმო განჩინებით შპს „...“ შუამდგომლობა საქმის წარმოების შეჩერების შესახებ არ დაკმაყოფილდა იმ მოტივით, რომ საქ-

მეში არ იყო წარმოდგენილი მტკიცებულება, რომლითაც დადასტურდებოდა აღნიშნული ადმინისტრაციული სარჩელის წარმოებაში მიღება და თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიაში დავის მიმდინარეობა.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2014 წლის 7 აგვისტოს გადაწყვეტილებით შპს „...“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 30 იანვრის გადაწყვეტილება იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა შპს „...“ საჩივარი №EL010526 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმისა და №1112/002 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის თაობაზე; ნაწილობრივ ბათილად იქნა ცნობილი შემოსავლების სამსახურის №14442 ბრძანება (№1112/002 საგადასახადო მოთხოვნისა და №EL010526 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის ნაწილში); სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 20 თებერვლის №1112/002 საგადასახადო მოთხოვნა და №EL010526 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი და ადმინისტრაციულ ორგანოს გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემა დაევალა; შპს „...“ სარჩელი №EL010530, №EL010531, №EL010532 ადმინისტრაციული სამართალდარღვევათა ოქმების, №1112/001 საგადასახადო მოთხოვნისა და ამ ნაწილში დავების განხილვის საბჭოს 2013 წლის 30 იანვრის გადაწყვეტილების, შემოსავლების სამსახურის №14442 ბრძანების ბათილად ცნობის თაობაზე არ დაკმაყოფილდა.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ 2013 წლის 20 თებერვალს შპს „...“ მიმართ შედგა საგადასახადო მოთხოვნა №1112/001, რომლის შესაბამისად გადასახადის გადამხდელს დღგ-ისა და აქციზის გადასახადის ნაწილში დაერიცხა 137136 ლარი და საურავი 52427,36 ლარი.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლომ იხელმძღვანელა „ნავთობპროდუქტების ბუნებრივი დანაკარგის ნორმების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 24 მაისის №223 დადგენილების 1-ლი მუხლით, მე-2 მუხლის „ა“ ქვეპუნქტით, მე-4 მუხლით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-11 ნაწილით, ამავე კოდექსის 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილითა და 269-ე მუხლის 1-ლი ნაწილით, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის 1-ლი ნაწილით და განმარტა, რომ უფლებამოსილი ადმინისტრაციუ-

ლი ორგანო ვალდებული იყო დაედგინა დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრული ოდენობა, რაც გათვალისწინებით იმისა, რომ დავის საგანი შეეხებოდა ნავთობპროდუქტს, რომელსაც მისი თვისებებიდან გამომდინარე გააჩნდა ბუნებრივი დანაკარგი, არ შეიძლებოდა მხოლოდ ერთ თვემდე შენახვის მაჩვენებლით დადგენილიყო. აუცილებლად უნდა ყოფილიყო გათვალისწინებული კანონით განსაზღვრული, რეზერვუარში განთავსების 0,07 პროცენტი.

გარდა აღნიშნულისა, ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს მითითებით, როდესაც ხდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილით ფიზიკური ან იურიდიული პირის ქმედების დაკვალიფიცირება, სახეზე უნდა იყოს არამართლობიერი ქმედების, როგორც დასჯადის შემადგენლობა, კერძოდ, დადგენილ უნდა იქნას, რომ შპს „...“ არამართლობიერი განზრახვი ქმედებით ადგილი ჰქონდა ნავთობპროდუქტების დაკარგვას.

საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ როდესაც უდავოა ნავთობპროდუქტზე ბუნებრივი დანაკარგის არსებობა, როგორც რეზერვუარში მიღებისას, ასევე ერთ თვემდე ვადის შენახვის პირობებში, საგადასახადო ორგანოს სამართლადარღვევის ოქმის შედგენისას უნდა გამოეკვლია რატომ არ იყო წარმოდგენილი საგადასახადო ორგანოში ნავთობპროდუქტების რეზერვუარებში მიღება-შენახვისას, ყოველი კონკრეტული ოპერაციის შესრულების დროს გამოთვლის მონაცემები. ასევე საქმეში წარმოდგენილი ბუნებრივი დანაკარგების ჩამონერის შესახებ გაანგარიშებული მონაცემები განსხვავდება ადმინისტრაციული წარმოების დროს გამოყენებული მონაცემებისგან და გამოსაკვლევი ხომ არ ჰქონდა ადგილი გადასახადებისგან თავის არიდებას.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2014 წლის 7 აგვისტოს გადაწყვეტილება სარჩელის დაკმაყოფილების ნაწილში სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ, რომლებმაც გასაჩივრებულ ნაწილში გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2014 წლის 7 აგვისტოს გადაწყვეტილება სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარი თქმის ნაწილში სააპელაციო წესით გაასაჩივრა შპს „...“, რომელმაც გასაჩივრებულ ნაწილში გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

ამასთან, შპს „...“ სააპელაციო სასამართლოში საქმის გან-

ხილვისას მოცემული საქმის წარმოების შეჩერების თაობაზე იშუამდგომლა თბილისის საქალაქო სასამართლოს წარმოებაში არსებულ №3/2576-14წ. ადმინისტრაციულ საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებამდე.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 28 ოქტომბრის განჩინებით დაკმაყოფილდა შპს „...“ შუამდგომლობა საქმის წარმოების შეჩერების შესახებ და წინამდებარე ადმინისტრაციულ საქმეზე საქმის წარმოება შეჩერდა №EL010530, №EL010531, №EL010532 ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ოქმების, №11112/001 საგადასახადო მოთხოვნის, ამ ნაწილში დავების განხილვის საბჭოს 2013 წლის 30 იანვრის გადაწყვეტილებისა და შემოსავლების სამსახურის №14442 ბრძანების ბათილად ცნობის შესახებ შპს „...“ სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის თაობაზე ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2014 წლის 7 აგვისტოს გადაწყვეტილების კანონიერების გადასინჯვის ნაწილში.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 11 ნოემბრის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2014 წლის 7 აგვისტოს გადაწყვეტილება შპს „...“ სარჩელის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების ნაწილში.

სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 271-ე მუხლის მე-4 ნაწილით, მე-8 მუხლის მე-11 ნაწილით, 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილით, „ნავთობპროდუქტების ბუნებრივი დანაკარგის ნორმების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 24 მაისის №223 დადგენილების მე-2 მუხლის „ა“ ქვეპუნქტით და დაადგინა, რომ უფლებამოსილი ორგანო ვალდებული იყო დაედგინა დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრული ოდენობა.

სააპელაციო პალატა დაეთანხმა საქალაქო სასამართლოს განმარტებას, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენა და დამრღვევის მიმართ სახდელის გამოყენება ემსახურება მმართველობის კანონიერებისა და საჯარო წესრიგის, ხოლო პროცედურული მოქმედებების ჩატარების ვალდებულება – კერძო ინტერესის, ადამიანის უფლებების მაქსიმალური დაცვის უზრუნველყოფას. ასეთის იგნორირების პირობებში ირღვევა კერძო და საჯარო ინტერესების პროპორციულობის პრინციპი. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საგადასახადო ორგანომ უნდა განსაზღვროს საქართველოს მთავრობის 05.01.2011წ. №9



დადგენილებით განსაზღვრული რომელი მოთხოვნა იქნა დარღვეული შპს „...“ მიერ. შესაბამისად, სახეზეა თუ არა მართლსაწინააღმდეგო ქმედება, რომლის გამოც საგადასახადო კოდექსი აწესებს პასუხისმგებლობას.

სააპელაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემისას მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოს არ დაუსაბუთებია რაში გამოიხატა საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ მყოფი საქონლის უკანონო დაკარგვა იმ პირობებში, როცა საქონელს (ნავთობპროდუქტს) აქვს ბუნებრივი დანაკარგი.

სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, ის, რომ ნავთობპროდუქტების რეზერვუარებში მიღება-შენახვისას წარმოქმნილი დანაკარგები არ გამოთვლილა ყოველი კონკრეტული ოპერაციის შესრულების დროს, არ ნიშნავს ასეთი დანაკარგის არარსებობას, შესაბამისად, მათმა გაუთვალისწინებლობამ შესაძლოა გამოიწვიოს გადასახადის გადახდელის საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობა დაბეგვრის თვალსაზრისით იმ საქონელზე, რომელიც რეალურად არ ყოფილა დასაწყობებული. ამდენად, საგადასახადო ორგანოს უნდა გამოეკვლია, რატომ არ იყო წარდგენილი საგადასახადო ორგანოში ნავთობპროდუქტების რეზერვუარებში მიღება-შენახვისას, ყოველი კონკრეტული ოპერაციის შესრულების დროს დანაკარგის გამოთვლის მონაცემები.

სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ პირის ქმედება საგადასახადო სამართალდარღვევად მიიჩნევა მხოლოდ შესაბამისი წანამძღვრების არსებობის შემთხვევაში – დამრღვევის სუბიექტი, მისი მართლსაწინააღმდეგო ქმედება და საგადასახადო კოდექსით ამ ქმედებისათვის დადგენილი პასუხისმგებლობა. ამ პირობათა ერთობლიობა ქმნის საგადასახადო სამართალდარღვევის შემადგენლობას.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 11 ნოემბრის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ, რომლებმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

კასატორების მითითებით, სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული განჩინება დაუსაბუთებელია, სააპელაციო სასამართლომ არასწორად გამოიყენა კანონი, რამაც არსებითად იმოქმედა საქმის განხილვის შედეგზე.

კასატორებმა აღნიშნეს, რომ საქართველოს მთავრობის 2009

ნლის 30 დეკემბრის №263 და 2011 წლის 24 მაისის №223 დადგენილების გათვალისწინებით, ბუნებრივი დანაკარგი საქონლის მიღებისა და დროებითი შენახვის ვადებიდან რეზერვუარში ერთ თვემდე შენახვა ნავთი KO-20-ზე შესაბამისად შეადგენს 0,07 %-სა და 0,03%, ხოლო შემდეგი პერიოდისთვის მოქმედი შემოსავლების სამსახურის 2011 წლი 30 დეკემბრის №12497 და 2012 წლის 3 აპრილის №5596 ბრძანების გათვალისწინებით ზემოთ აღნიშნული დანაკარგების მაქსიმალური ზღვრული ნორმები გაერთიანებულია და რეზერვუარში შენახვა შეადგენს ერთჯერადად 0,1%-ს, რაც ნაკლებია იმ ოდენობაზე რასაც შპს „...“ უჩვენებდა დანაკარგად.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 28 ოქტომბრის განჩინება კერძო საჩივრით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება მოითხოვა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 30 იანვრის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 7 მაისის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 18 ივნისის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის კერძო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა და უცვლელად დარჩა ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 28 ოქტომბრის განჩინება.

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრების საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: შპს „...“ სსიპ შემო-

სავლების სამსახურის გაფორმების ეკონომიკური ზონა ბათუმის 2013 წლის 20 თებერვლის №11112/001 და №11112/002 საგადასახადო მოთხოვნებით ნავთობპროდუქტებთან KO-20 და ნაფტასთან დაკავშირებით დღგ-ისა და აქციზის გადასახადის ნაწილში, საურავების ჩათვლით დაერიცხა სულ – 207458.63 ლარი, ხოლო საგადასახადო სამართლდარღვევის ოქმებით №EL010530 №EL010531 №EL010532 №EL010533 №EL010534 №EL010536 №EL010526 №EL010527 დაერიცხა ჯარიმა – 197436 ლარი.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ ნაფტას ნაწილში საქმის წარმოება შეჩერებულია. დავის საგანს ამჯერად მხოლოდ ნავთობპროდუქტი KO-20 წარმოადგენს.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ აქტის კანონიერების შემოწმება ხდება ფორმალური და მატერიალური კუთხით, შესაბამისად, აქტი შინაარსობრივად უნდა შეესაბამებოდეს მისი გამოცემის სამართლებრივ და ფაქტობრივ საფუძვლებს. დასაბუთებიდან უნდა ჩანდეს თუ რა გარემოებებმა მოახდინა გავლენა კონკრეტული გადაწყვეტილების მიღებაზე.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემისას ადმინისტრაციულ ორგანოს უნდა გაეთვალისწინებინა მიზანშეწონილობის საკითხი. ადმინისტრაციული ორგანოს პრეროგატივაა მის კომპეტენციაში შემავალი საკითხი გადაწყვიტოს არა მხოლოდ კანონიერების პრინციპზე დაყრდნობით, რომლის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული სამართლებრივი აქტი უნდა შეესაბამებოდეს მოქმედი კანონის მოთხოვნებს, არამედ ადმინისტრაციულმა ორგანომ აქტის გამოცემისას უნდა იხელმძღვანელოს მიზანშეწონილობის კრიტერიუმებითაც. სამართლებრივი აქტი უნდა პასუხობდეს მიზანშეწონილობისა და კანონიერების მოთხოვნებს. მიზანშეწონილობა გულისხმობს ადმინისტრაციული ორგანოს შესაძლებლობას საჯარო ინტერესების გათვალისწინებით ოპტიმალურად გადაწყვიტოს სადავო საკითხი და განახორციელოს შესაბამისი მმართველობითი ღონისძიება.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო განმარტავს, იმისათვის, რომ შესრულდეს კანონის მოთხოვნა და ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება იყოს კანონშესაბამისი, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის მნიშვნელოვანი და სავალდებულო წინაპირობაა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე

ყველა გარემოების გამოკვლევა, გაანალიზება, შესწავლა და განწყვეტილების მიღება ამ გარემოებათა შეფასების შედეგად, იმისათვის, რომ თავიდან იქნეს აცილებული ადმინისტრაციული ორგანოს დაუსაბუთებელი დასკვნის გაკეთება.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60<sup>1</sup> 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 გამოიკვილოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთმეჯერების საფუძველზე. დაუშვებელია ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას საფუძველად დაედოს ისეთი გარემოება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული. საკასაციო პალატა თვლის, რომ სადავო აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევის გარეშე და საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის მოთხოვნათ დარღვევით, რაც მისი ბათილად ცნობის საფუძველს წარმოადგენს.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას „ნავთობპროდუქტების ბუნებრივი დანაკარგის ნორმების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 24 მაისის №223 დადგენილების ნორმებთან მიმართებით და განმარტავს, რომ ნავთობპროდუქტების ბუნებრივი დანაკარგის ნორმა არის ნავთობპროდუქტების წონის კლების დასაშვები ოდენობა, რომელიც გამოწვეულია სასაქონლო-სატრანსპორტო ოპერაციებისათვის თანმხლები ფიზიკური და ქიმიური პროცესებით, ნავთობპროდუქტების აორთქლებითა და მეტეოროლოგიური ფაქტორებით და რომელიც განისაზღვრება პროცენტული მაჩვენებლით ნავთობპროდუქტების წონასთან. დასახელებული ნორმა მიუთითებს, რომ ბუნებრივი დანაკარგების დადგენისას გაითვალისწინება არა მარტო ნავთობპროდუქტების რეზერვუარში შენახვის დროს სასაქონლო-სატრანსპორტო ოპერაციებისათვის თანმხლები ფიზიკური და ქიმიური პროცესებით გამოწვეული დანაკარგები, არამედ, რეზერვუარში მიღების დროს არსებული დანაკარგი.

საკასაციო სასამართლო სრულად იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებას და განმარტავს, რომ სადავო ადმინის-

ტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემისას მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოს არ დაუსაბუთებია რაში გამოიხატა საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ მყოფი საქონლის უკანონო დაკარგვა იმ პირობებში, როცა საქონელს (ნავთობპროდუქტს) აქვს ბუნებრივი დანაკარგი. პალატის აზრით, ის, რომ დანაკარგები, რომლებიც წარმოიქმნა ნავთობპროდუქტების რეზერვუარებში მიღება-შენახვისას, არ გამოთვლილა ყოველი კონკრეტული ოპერაციის შესრულების დროს, არ ნიშნავს ასეთი დანაკარგის არარსებობას, შესაბამისად, მათმა გაუთვალისწინებლობამ შესაძლოა გამოიწვიოს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობა დაბეგვრის თვალსაზრისით იმ საქონელზე, რომელიც რეალურად არ ყოფილა დასაწყობებული. ამდენად, საგადასახადო ორგანოს უნდა გამოეკვლია რატომ არ იყო წარდგენილი საგადასახადო ორგანოში ნავთობპროდუქტების რეზერვუარებში მიღება-შენახვისას, ყოველი კონკრეტული ოპერაციის შესრულების დროს დანაკარგის გამოთვლის მონაცემები.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის მე-5 ნაწილით, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის, თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს. იმავე კოდექსის 96-ე მუხლი ადგენს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ საქმის გამოკვლევის წესს, რომლის პირველი ნაწილის მიხედვით, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. სსიპ შემოსავლების სამსახური კანონმდებლობის საფუძველზე ახორციელებს საჯარო უფლებამოსილებას და ამ უფლებამოსილების ფარგლებში იგი ვალდებულია უზრუნველყოს გადასახადის გადამხდელის უფლებების რეალიზაციისათვის ხელშემწყობი პირობების შექმნა.

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ მოცემულ შემთხვევაში სადავო არის ფაქტობრივი გარემოება, კერძოდ, საგადასახადო ორგანომ შემონმბებისას გაითვალისწინა ერთი თვის 2010 წლის დეკემბრის რეზერვუარში მიღების ბუნებრივი დანაკარგი 0,07% ოდენობით და არა მთლიანი ერთი წლის, შესაბამისად, აუცილებელია ადმინისტრაციულმა ორგანომ გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელოვანი ყველა გარემოება და მათი ურთიერ-

თშეჯერების საფუძველზე მიიღოს გადაწყვეტილება.

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ სადავო სამართალურ-თიერთობის მიმართ სწორად იქნა გამოყენებული საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, რომლის 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 ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი. სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისათვის არსებობს მხარის გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი.

საკასაციო სასამართლო ასევე აღნიშნავს: ის, რომ დანაკარგები, რომლებიც წარმოიქმნა ნავთობპროდუქტების რეზერვუარებში მიღება-შენახვისას, არ გამოთვლილა ყოველი კონკრეტული ოპერაციის შესრულების დროს, არ ნიშნავს ასეთი დანაკარგის არარსებობას, შესაბამისად, მათმა გაუთვალისწინებლობამ შესაძლოა გამოიწვიოს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობა დაბეგვრის თვალსაზრისით იმ საქონელზე, რომელიც რეალურად არ ყოფილა დასაწყობებული. ამდენად, საგადასახადო ორგანოს უნდა გამოეკვლია რატომ არ იყო წარდგენილი საგადასახადო ორგანოში ნავთობპროდუქტების რეზერვუარებში მიღება-შენახვისას, ყოველი კონკრეტული ოპერაციის შესრულების დროს დანაკარგის გამოთვლის მონაცემები.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოცემულ შემთხვევაში საკასაციო სასამართლო მოკლებულია შესაძლებლობას, გადაწყვიტოს სადავო საკითხი, ვინაიდან სადავო საკითხი საჭიროებს საქმის გარემოებების გამოკვლევასა და შეფასებას აქტის გამომცემი ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან. შესაბამისად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოცემულ შემთხვევაში სასამართლოების მიერ სწორად იქნა გამოყენებული საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილი.

### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს

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

### **და ა დ გ ი ნ ა:**

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 11 ნოემბრის განჩინება;
3. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

## **სასაქონლო ზედნაღების არქონის გამო დაჯარიმების კანონიერება**

### **გ ა ნ რ ი ნ ე ბ ა**

№ბს-754-740(კ-14)

7 ივლისი, 2015 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

**შემადგენლობა: ლ. მურუსიძე (მომხსენებელი),**

**მ. ვაჩაძე**

**ნ. სხირტლაძე**

**დავის საგანი:** ინდივიდუალურ-ადმინისტრაციული სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა.

#### **აღწერილობითი ნაწილი:**

2014 წლის 18 მარტს შპს „ი-ის“ წარმომადგენლებმა მიმართეს ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ და მოითხოვეს სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 21 თებერვლის საგადასახადო სამართალდარღვევის №067990 ოქმის ბათილად ცნობა.

მოსარჩელე სარჩელში მიუთითებდა, რომ 2014 წლის 21 თებერვალს მოქალაქე შ. ლ-ს ავტომანქანა მერსედესით გადაჰქონდა ფერადი ლითონის ჯართი, რა დროსაც იგი გააჩერეს შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარ-

ტამენცის წარმომადგენლებმა. შ. ლ-მა მათ უთხრა, რომ იყო შპს „ი-ის“ თანამშრომელი, ხოლო ავტომანქანაში მოთავსებული ფერადი ლითონი იყო მისი პირადი საკუთრება. მიუხედავად ამისა, ყოველგვარი გადამონმების გარეშე შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენლებმა შპს „ი-ი“ დააჯარიმეს 5000 ლარით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე.

მოსარჩელის განმარტებით, შ. ლ-ი ნამდვილად მუშაობდა შპს „ი-ში“ 2013 წლის 15 ივნისიდან 2013 წლის 1 თებერვლამდე, მაგრამ შ. ლ-ი სამართალდარღვევის ოქმის შედგენის დროს შპს-ში აღარ მუშაობდა. ამასთან, ფერადი ლითონის ჯართი, რომელიც გადაჰქონდა შ. ლ-ს არის მისი პირადი საკუთრება და არ ეკუთვნის შპს „ი-ს“, შესაბამისად, არ წარმოადგენს ეკონომიკური საქმიანობისათვის განკუთვნილ საქონელს.

მოპასუხე შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო და განმარტა, რომ 2014 წლის 21 თებერვალს შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ოფიცრების მიერ გადამონმებულ იქნა ავტომანქანა მერსედესი, სახელმწიფო ნომრით MIR-844. შ. ლ-ის მიერ მიცემული ახსნა-განმარტებებით დადგინდა, რომ ის ახორციელებდა შპს „ი-ის“ ეკონომიკური საქმიანობისათვის განკუთვნილ საქონლის ტრანსპორტირებას სასაქონლო ზედნადების გარეშე, რაზეც შედგენილ იქნა №067990 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი და შპს „ი-ს“ დაეკისრა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მეორე ნაწილით გათვალისწინებული სანქცია – 5000 ლარის ოდენობით. წარმომადგენლის განმარტებით სრულიად კანონიერად იქნა შედგენილი საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი და არ არსებობს დაკისრებული ჯარიმის გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2014 წლის 23 მაისის გადაწყვეტილებით შპს „ი-ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 21 თებერვლის საგადასახადო სამართალდარღვევის №067990 ოქმი; სსიპ შემოსავლების სამსახურს შპს „ი-ის“ სასარგებლოდ დაეკისრა მის მიერ სარჩელზე გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის 150 ლარის გადახდა; სსიპ შემოსავლების სამსახურს შპს „ი-ის“ სასარგებლოდ ასევე დაეკისრა ამ უკანასკნელის მიერ წარმომადგენლის დახმარებისათვის გაწეული ხარჯის 300 ლარის გადახდა.

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 270-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო სანქცია არის პასუხისმგებლობის ზომა ჩადენილი საგადა-



სახადო სამართალდარღვევისათვის. საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეს აწარმოებს შესაბამისი საგადასახადო ორგანო ან ამ კოდექსის 49-ე მუხლის მე-6 ნაწილით გათვალისწინებული პირი. საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენისას საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენაზე უფლებამოსილი პირი ადგილზე განიხილავს საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეს და სამართალდამრღვევ პირს ადგილზე უფარდებს საგადასახადო სანქციას. ამ შემთხვევაში პირს შესაბამისი პასუხისმგებლობა დაეკისრება საგადასახადო ოქმის საფუძველზე, რომელიც ითვლება საგადასახადო მოთხოვნად (271-ე მუხლი).

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 269-ე, საქართველოს ადმინისტრაციული სამართალდარღვევათა კოდექსის მე-10 და მე-11 მუხლებზე და მითითებული მუხლების ანალიზიდან გამომდინარე განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლი არ გულისხმობს პირისათვის ბრალის გარეშე პასუხისმგებლობის დაკისრებას. საგადასახადო კოდექსისა და სამართალდარღვევათა კოდექსის ზემოთ დასახელებული დებულებებით ცალსახად არის დადგენილი ადმინისტრაციული (მათ შორის, საგადასახადო) სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობის დანესების საფუძველები, 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. მოცემულ შემთხვევაში საქმის განხილვის შედეგად სასამართლომ დადასტურებულად ცნო, რომ შპს „ი-ის“ მხრიდან ადგილი არ ჰქონია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლით გათვალისწინებულ ქმედებას, ვინაიდან ფერადი ლითონის ჯართი, რომელიც გადაჰქონდა შ. ლ-ს, არ წარმოადგენდა კომპანიის საკუთრებას. შესაბამისად, შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ოფიცრების მიერ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი შედგენილი იყო საქმისათვის მნიშვნელოვანი ფაქტობრივი გარემოებების გამოკვლევის გარეშე, კერძოდ, არ შემონმდა ეკუთვნოდა თუ არა აღნიშნული საქონელი შპს „ი-ს“. სასამართლომ

მიიჩნია, რომ არსებობს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60<sup>1</sup> მუხლის 1-ლი ნაწილით გათვალისწინებული აქტის ბათილობის საფუძვლები, ვინაიდან ადმინისტრაციულ ორგანოს ადმინისტრაციული წარმოებისას არ გამოურკვევია საქმისათვის მნიშვნელოვანი ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღო გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების გარეშე. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ დააკმაყოფილა სასარჩელო მოთხოვნა და ბათილად ცნო გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

მითითებული გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 2 სექტემბრის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2014 წლის 23 მაისის გადაწყვეტილება წარმომადგენლის დახმარებისათვის განუხილავი ხარჯების დაკისრების ნაწილში და ამ ნაწილში მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურს შპს „ი-ის“ სასარგებლოდ დაეკისრა ამ უკანასკნელის მიერ წარმომადგენლის დახმარებისათვის განუხილავი ხარჯის 200 ლარის ოდენობით, დანარჩენ ნაწილში ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2014 წლის 23 მაისის გადაწყვეტილება დარჩა უცვლელად.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები, სამართლებრივი შეფასება და დამატებით აღნიშნა, რომ მოცემული დავის განხილვისას აუცილებელია განიმარტოს რა დასკვნა გამომდინარეობს საგადასახადო კოდექსის 136-ე, 286-ე მუხლებისა და „საგადასახადო კონტროლის განმარტოცილებელი 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-ე მუხლის მე-4 ნაწილით განსაზღვრულია, რომ „სამენარმეო საქ-

მიანობისათვის ქვეყნის შიგნით საქონლის ტრანსპორტირებისას, ხოლო საქონლის მიწოდებისას – მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში (გარდა სპეციალური დამატებული ღირებულების გადასახადის ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით განხორციელებული მიწოდებისა, რომლებიც მოიცავს სასაქონლო ზედნადებით გათვალისწინებულ რეკვიზიტებს) სასაქონლო ზედნადები უნდა გამოიწეროს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმითა და წესით, ამასთანავე, საქონლის მიწოდებისას მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში სასაქონლო ზედნადების გამონერისას აკრძალულია საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე შენახვა. საქონლის დოკუმენტის გარეშე ტრანსპორტირების/შეძენის ფაქტის გამოვლენის საკითხს აწესრიგებს ასევე ზემოხსენებული, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანების 72.1 მუხლი, რომლის თანახმად, საქონლის დოკუმენტის გარეშე ტრანსპორტირებად/შეძენად განიხილება სამეწარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/მისაწოდებელი საქონლის საბაზრო ღირებულება არ აღემატება 10 000 ლარს“. ამავე მუხლით განსაზღვრულია, რომ საქონლის დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირების/შეძენის ფაქტის გამოვლენის უფლებამოსილება აქვთ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის უფლებამოსილ პირებს, რომლებიც ზემოაღნიშნული ფაქტის გამოვლენის შემთხვევაში ადგენენ შესაბამის ოქმს. ამავე ბრძანების 69.1 მუხლის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საქართველოს 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 286-ე მუხლით განსაზღვრული სანქციის შეფარდებისათვის აუცილებელია დადგინდეს, თუ ვინ არის ქმედების სუბიექტი, რომლის გამორკვევა შეუძლებელია ნორმის ფუნქციის, მიზ-

ნისა და სტრუქტურის ანალიზის გარეშე. პალატის შეფასებით, კანონმდებელი სამართალდარღვევად აკვალიფიცირებს შემდეგ შემთხვევებს: 1) სამენარმო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება; 2) მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა; 3) საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა. სასამართლოს განმარტებით სამივე შემთხვევა ექვემდებარება სანქცირებას 500 ლარით, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/მისაწოდებელი საქონლის ღირებულება 10 000 ლარის ფარგლებშია. სააპელაციო პალატამ მიუთითა, რომ პირველ და მესამე შემთხვევაში (I სამენარმო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება და III შემთხვევა – საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა) ნათელია, რომ ნორმის სუბიექტად გვევლინება საქონლის შემძენი, ხოლო II შემთხვევაში – მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა, ცხადია, რომ დამრღვევი პირი – საქონლის გამყიდველია. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ამ მუხლის 1-ლი ნაწილით გათვალისწინებული ქმედება, ჩადენილი განმეორებით, – იწვევს პირის დაჯარიმებას 5 000 ლარის ოდენობით.

სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლით და განმარტა, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მართლობიერების შემოწმებისას მტკიცების ტვირთი გადადის აქტის გამომცემ ადმინისტრაციულ ორგანოზე, რომელმაც უნდა უზრუნველყოს მიღებული გადაწყვეტილების მართლობიერების დამტკიცება სასამართლოს წინაშე, რომელიც მოცემულ შემთხვევაში ვერ განხორციელდა. სადავო აქტი გამოიცა საქმისათვის მნიშვნელოვანი გარემოებების გამოკვლევის გარეშე და არსებობს მისი ბათილად ცნობის სამართლებრივი საფუძველი.

რაც შეეხება საპროცესო ხარჯების გადანაწილებას, რაც ახალი გადაწყვეტილების მიღების საფუძველს წარმოადგენს, სააპელაციო პალატამ განმარტა, რომ მოცემული დავის საგნის ღირებულება განისაზღვრება 5 000 ლარით, ვინაიდან სანქციის საჯარიმო თანხა შეადგენს 5 000 ლარს. შესაბამისად, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 47-ე მუხლის მე-2 ნაწილიდან გამომდინარე შემოსავლების სამსახურს შპს „ი-ის“ სასარგებლოდ დაეკისრა ამ უკანასკნელის მიერ წარმომადგენლის დახმარებისათვის გაწეული ხარჯი არა 300 ლარის, არამედ,

200 ლარის ოდენობით, რაც გამოითვლება დავის საგნის ღირებულების 4%-ით.

მითითებული გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც მოითხოვა აღნიშნული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

კასატორი არ ეთანხმება ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილებას, მიიჩნევს რომ გადაწყვეტილება იურიდიულად არასაკმარისად არის დასაბუთებული და დასაბუთება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი შემოწმება შეუძლებელია, რის გამოც არსებობს მისი გაუქმების საფუძვლები.

კასატორმა მიუთითა, რომ სააპელაციო სასამართლომ არასწორად გამოიკვლია ფაქტობრივი გარემოებები, რის საფუძველზეც ასევე არასწორად შეაფასა დავის სამართლებრივი მხარე. სასამართლომ არ გაითვალისწინა ის ფაქტი, რომ შემოსავლების სამსახურის უფლებამოსილი ოფიცრების მიერ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის გამოწერისას, შ. ლ-მა შეადგინა წერილობითი ახსნა-განმარტება, რომელიც დართულია საქმეზე. აღნიშნულ ახსნა-განმარტებით წერილში დაფიქსირებულია, რომ შ. ლ-ი 2014 წლის 21 თებერვალს 15 სთ-სა და 45 წუთზე გადამოწმდა შემოსავლების სამსახურის თანამშრომლების მიერ, რა დროსაც, სატვირთო ავტომობილი მერსედესით, სახელმწიფო ნომრით MIR-844, გადაჰქონდა შპს „ი-ის“ კუთვნილი ფერადი ლითონის ჯვართი. ლ-ს აღნიშნულ პროდუქციაზე არ გააჩნდა სასაქონლო ზედნადები, ზედნადები უნდა გამოეწერა, თუმცა ჩქარობდა და დაავიწყდა. ამდენად შემოსავლების სამსახურის უფლებამოსილმა თანამდებობის პირებმა მიიჩნიეს, რომ ტვირთი ეკუთვნოდა შპს „ი-ს“ და სწორედ იგი წარმოადგენდა სამართალდამრღვევ სუბიექტს. რაც შეეხება მოსარჩელის პოზიციას და მონმეთა ჩვენებას, რომ შ. ლ-ი აღარ მუშაობდა სანარმოში სამართალდარღვევის ჩადენისას და წერილობით ახსნა-განმარტებაში შპს „ი-ი“ სანქციისგან თავის დასაღწევად ახსენა, ცნობილი გახდა შემდგომ და არა ოქმის გამოწერისას. კასატორისთვის გაურკვეველია სხვანაირად რა პროცედურული საშუალებებით უნდა შეემოწმებინა შემოსავლების სამსახურის თანამშრომლებს ტვირთის კუთვნილების შესახებ, როცა საქმეში არსებობს შ. ლ-ის წერილობითი ახსნა-განმარტება.

კასატორი არ იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს სამარ-

თლებრივ დასაბუთებას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286.1 მუხლთან დაკავშირებით. მისი პოზიციით სასამართლოს განმარტება სრულიად უსაფუძვლოა, მით უმეტეს, როცა ხსენებული ნორმა არ არის ბუნდოვანი. კასატორი მიიჩნევს, რომ აღნიშნული ნორმით დგინდება, რომ სამენარმეო საქმიანობისთვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირების შემთხვევაში სუბიექტს წარმოადგენს არა მართო შემძენი, როგორც განმარტა სააპელაციო სასამართლომ, არამედ გამყიდველიც (გადამზიდავი).

კასატორი აგრეთვე მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლო არასწორად დაეყრდნო შპს „ი-იდან“ გამოთხოვილ ჯართის ჩაბარების ჟურნალს, როგორც მტკიცებულებას. კასატორის აზრით ხსენებული ჟურნალით თითქოს ირკვევა, რომ კომპანია არ ახორციელებს ფერადი ლითონის ჯართის მიღებას და მისი საქმიანობა მხოლოდ შავი ლითონის ჯართის მიღებაა, მაშინ, როცა ჟურნალი სრულდებოდა 2014 წლის იანვრის მდგომარეობით და ვერანაირად ვერ დაადასტურებდა 2014 წლის თებერვლის თვეში შპს „ი-ის“ მიერ განხორციელებულ საქმიანობას. კასატორი ასევე არ ეთანხმება დასკვნას, რომ ზ. ე-ას სახელზე გაფორმებული ავტომანქანა მერსედესი, სახელმწიფო ნომრით MIR-844, არასოდეს კომპანიას არ მომსახურებია და ამ ავტომანქანით არ მომხდარა ჯართის ტრანსპორტირება. კასატორი აცხადებს, რომ სწორედ ამ მანქანით აწარმოებდა კომპანია ფერადი ლითონის ტრანსპორტირებას და ჩაბარებას. ამდენად, სსიპ შემოსავლების სამსახური მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ არასწორი ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით გააკეთა არასწორი სამართლებრივი შეფასებები და ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2014 წლის 23 მაისის გადაწყვეტილება მხოლოდ ნაწილობრივ გააუქმა ხარჯების ნაწილში, როცა სრულად უნდა გაეუქმებინა.

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმის მასალებით დადგენილია, რომ 2014 წლის 21 თებერვლის შემოსავლების სამსახურის თანამშრომლების მიერ შპს „ი-ის“ მიმართ შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქ-

მი №067990, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად და სანქციის სახით განესაზღვრა ჯარიმა 5000 ლარის ოდენობით, აღნიშნული ოქმის შედგენის საფუძველი იყო ის გარემოება, რომ შპს „ი-ის“ წარმომადგენელი შ. ლ-ი ახორციელებდა შპს „ი-ის“ ეკონომიკური საქმიანობისათვის განკუთვნილი საქონლის ტრასპორტირებას სასაქონლო ზედნადების გარეშე.

სადავო სამართალურთიერთობა წარმოშობილია საგადასახადო სამართალდარღვევათა სფეროში, გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს შორის. კერძოდ, მოცემულ სამართალურთიერთობაში საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელმა შპს „ი-ი“ დააჯარიმა იმ მოტივით, რომ მისი თანამშრომელი ახორციელებდა ეკონომიკური საქმიანობისთვის განკუთვნილი საქონლის ტრასპორტირებას სასაქონლო ზედნადების გარეშე.

საკასაციო სასამართლო საგადასახადო სამართლის სფეროში არსებული კანონმდებლობის ანალიზის საფუძველზე განმარტავს, რომ საგადასახადო სამართალი, რომელიც განეკუთვნება ადმინისტრაციული სამართლის განსაკუთრებულ ნაწილს, ანესრიგებს საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალებების 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 არამართლობიერ 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 კულტურას.

საგადასახადო სამართალდარღვევები საქართველოში მონესრიგებულთა 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 სამართალდარღვე-

ვად 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. მართლსაწინააღმდეგო ქმედება, რომელიც არღვევს საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმებს.

საგადასახადო კოდექსი ასევე აწესებს პასუხისმგებლობის ზომებს საქონლის დოკუმენტის გარეშე ტრანსპორტირების, რეალიზაციისა და აღურიცხველობის გამო, კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 286.1 მუხლის შესაბამისად, სამენარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/მისაწოდებული საქონლის საბაზრო ღირებულება არ აღემატება 10 000 ლარს – იწვევს პირის დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით, ხოლო მე-2 ნაწილის შესაბამისად, ამ მუხლის 1-ლი ნაწილით გათვალისწინებული ქმედება, ჩადენილი განმეორებით იწვევს პირის დაჯარიმებას 5000 ლარის ოდენობით.

საქონლის დოკუმენტის გარეშე ტრანსპორტირების/შეძენის ფაქტის გამოვლენის საკითხს აწესრიგებს ასევე „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, 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/შეძენად განიხილება სამენარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა,



თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/მისაწოდებელი საქონლის საბაზრო ღირებულება არ აღემატება 10 000 ლარს“, ამავე მუხლით განსაზღვრულია, რომ საქონლის დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირებად/შეძენის 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. ზემოაღნიშნული ნორმების ანალიზის საფუძველზე საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, საგადასახადო კოდექსის 286.1 მუხლით განსაზღვრული სანქციის შეფარდებისთვის აუცილებელია დადგინდეს, თუ ვინ არის ქმედების სუბიექტი.

საკასაციო სასამართლოს შეფასებით, კანონმდებელი სამართალდარღვევად აკვალიფიცირებს შემდეგ შემთხვევებს: I – სამენარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება; II – მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა; III – საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა. რაც შეეხება სამართალდარღვევის სუბიექტს ანუ პირს, რომელიც უნდა დაჯარიმდეს ზემოაღნიშნული მუხლით განსაზღვრული სანქციით არის პირი, რომელიც ახორციელებს მისი კუთვნილი საქონლის სამენარმეო საქმიანობისათვის ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებას, ასევე პირი, რომელმაც შეიძინა საქონელი სამენარმეო საქმიანობისათვის და უარი თქვა ზედნადების მიღებაზე და ასევე როდესაც მყიდველი გამყიდველს მოსთხოვს სასაქონლო ზედნადებს და გამყიდველი არ გასცემს, ანუ 286.1 მუხლით განსაზღვრული სანქციის შეფარდებისთვის აუცილებელია, რომ სუბიექტი იყოს ან საქონლის შემძენი ან საქონლის გამყიდველი.

კონკრეტულ შემთხვევაში, როგორც საქმის მასალებით დასტურდება 2014 წლის 21 თებერვლის შემოსავლების სამსახურის თანამშრომლების მიერ შპს „ი-ის“ მიმართ შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი №067990, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად და სანქციის სახით განესაზღვრა ჯარიმა 5000 ლარის ოდენობით. აღნიშნული ოქმის შედგენის საფუძველი იყო ის გარემოება, რომ შპს „ი-ის“ წარმომადგენელი შ. ლ-ი ავტომატურად

მერსედესით, სახელმწიფო ნომრით MIR-844 ახორციელებდა შპს „ი-ის“ ეკონომიკური საქმიანობისათვის განკუთვნილი საქონლის ტრასპორტირებას სასაქონლო ზედნადების გარეშე. ანუ შპს „ი-ი“ დაჯარიმდა სამეწარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირების საფუძვლით, რაც განპირობებული იყო იმ გარემოებით, რომ შ. ლ-მა განუცხადა შემოსავლების სამსახურის თანამშრომლებს, რომ ფერადი ლითონი, რომლის ტრასპორტირებასაც ახორციელებდა იყო შპს „ი-ის“, ხოლო თვითონ იყო შპს „ი-ის“ წარმომადგენელი.

საკასაციო სასამართლოს შეფასებით, შპს „ი-მა“ სადავოდ გახადა საერთოდ სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტი და განმარტა, რომ აღნიშნული სამართალდარღვევის დროს შ. ლ-ი აღარ მუშაობდა შპს „ი-ში“.

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.

საკასაციო სასამართლო „საგადასახადო კონტროლის განახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამონერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების ნესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანების 72.1 მუხლისა და საგადასახადო კოდექსის 136-ე, 286-ე მუხლების ანალიზის საფუძველზე კვლავ აღნიშნავს, რომ მეწარმის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებისათვის მეწარმის თანამშრომლის ან დისტრიბუტორის დაჯარიმება დასაშვებია მხოლოდ იმ შემთხვევაში თუ საქონელი, არის

იურიდიული პირის საკუთრება და როგორც საქონლის მიმწოდებელს (გამყიდველს) სასაქონლო ზედნადების გამოწერის ვალდებულება აქვს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ზედნადებს მოითხოვს საქონლის მიმღები (მყიდველი) ან იმ შემთხვევაში, როდესაც საქონლის გადაცემა ხდება სხვა პირისათვის დისტრიბუციისათვის.

საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, კანონით განერილი საგადასახადო ადმინისტრირების განმახორციელებელი 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 თანხლები 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.

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 საფუძვლად 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 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.

საქმის მასალებით კი დადგენილია, რომ 2013 წლის 28 დეკემბრის შპს „ი-ის“ დირექტორის ბრძანებით შ. ლ-ს შრომითი ხელშეკრულების ვადა გაუგრძელდა 2014 წლის 1 თებერვლამდე.

2014 წლის 28 იანვრის შპს „ი-ის“ დირექტორის ბრძანებით შ. ლ-ი გათავისუფლდა დაკავებული თანამდებობიდან, ბრძანება ძალაში შევიდა 2014 წლის 1 თებერვლიდან. ასევე შ. ლ-ის შპს „ი-თან“ შრომითი ურთიერთობის პერიოდზე მიუთითებს ინფორმაცია საანგარიშო წლის (თვის) მიხედვით გაცემული თანხებისა და დაკავებული გადასახადების შესახებ (2014 წლის თებერვლის მონაცემები, გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი ...) რომ-

ლის თანახმად, შ. ლ-ს თებერვლის თვის ხელფასი შპს „ი-ში“ მიღებული არ აქვს, შესაბამისად, უდავოდ დასტურდება, რომ 2014 წლის 1 თებერვალს შ. ლ-სა და შპს „ი-ს“ შორის შრომითი ურთიერთობა შეწყდა.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო იზიარებს, ქვემდგომი ინსტანციების მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებას, რომ სადავო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენის დროს, კერძოდ, 2014 წლის 21 თებერვალს შ. ლ-ი აღარ მუშაობდა შპს „ი-ში“, შესაბამისად, ფერადი ლითონი, რომლის ტრასპორტირებასაც ახდენდა შ. ლ-ი ვერ იქნებოდა შპს „ი-ის“ ამ ფაქტს ასევე ამყარებს ის გარემოებაც, რომ საქმეში წარმოდგენილია შპს „ი-დან“ გამოთხოვილი ჯართის ჩაბარების ყურნალი, რომლითაც ირკვევა, კომპანია არ ახორციელებს ფერადი ლითონების ჩაბარებას და მისი საქმიანობა მხოლოდ შავი ლითონის ჯართის მიღებაა. საკასაციო სასამართლო ასევე იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მიერ დადგენილ გარემოებას, რომ ავტომანქანა მერსედესი სახელმწიფო ნომრით MIR-844 არასდროს არ მომსახურებია შპს „ი-ს“.

კერძოდ, განსახილველ შემთხვევაში, შემოსავლების სამსახურის თანამშრომელმა დააჯარიმა შპს „ი-ი“ სასაქონლო ზედნადების არქონის გამო, შესაბამისად, ადმინისტრაციული ორგანო იყო ვალდებული წარმოედგინა შესაბამისი უტყუარი მტკიცებულება იმისა, რომ ფერადი ლითონი, რომლის ტრასპორტირებასაც ახდენდნენ ავტომანქანა მერსედესით, სახელმწიფო ნომრით MIR-844, რომელსაც მართავდა შ. ლ-ი წარმოადგენდა შპს „ი-ის“ საკუთებას და შ. ლ-ი იყო შპს „ი-ის“ თანამშრომელი.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საგადასახადო ორგანოებმა შპს „ი-ს“, რომელიც დაჯარიმდა საგადასახადო კოდექსის 286.2 მუხლით არასწორად შეეფარდა სანქცია, შესაბამისი ფაქტობრივი გარემოების დაუმტკიცებლობის პირობებში შპს „ი-ი“ ვერ იქნება მიჩნეული მითითებული ნორმით გათვალისწინებული ქმედების სუბიექტად, შესაბამისად, სადავო აქტი, როგორც კანონსაწინააღმდეგო, მართებულად იქნა ცნობილი ბათილად ქვემდგომი სასამართლოს მიერ.

ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ქვემდგომმა სასამართლოებმა სწორი შეფასება მისცეს საქმის მასალებს, სადავო ურთიერთობის მომწესრიგებელ ნორმატიულ ბაზას და კანონიერად და ობიექტურად გადაწყვიტეს დავა, შესაბამისად არ არსებობს საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილების და სააპელაციო სასამართლოს გა-

საჩივრებული 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 სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილებისა და სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამართლებრივი საფუძვლები.

### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 410-ე მუხლებით და

### **და ა დ გ ი ნ ა:**

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;

2. უცვლელად დარჩეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 2 სექტემბრის გადაწყვეტილება;

3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ გასაჩივრდება.

# დაჯარიმების კანონიერების შემოწმება

## განჩინება

№ბს-710-696(კ-14)

14 ივლისი, 2015 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

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

**დავის საგანი:** ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

### აღწერილობითი ნაწილი:

სს „...“ სარჩელი აღძრა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიაში მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ შემოსავლების სამსახურის 24.07.2013წ. სამართალდარღვევის ოქმის №EL015391, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 24.07.2013წ. №5 საგადასახადო მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 21.10.2013 წ. №52219 ბრძანების ბათილად ცნობის მოთხოვნით.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ ჩაბარდა შემოსავლების სამსახურის 24.07.2013წ. №EL015391 სამართალდარღვევის ოქმი და 24.07.2013წ. №5 საგადასახადო მოთხოვნა. 24.07.2013წ. №EL015391 სამართალდარღვევის ოქმით მოსარჩელეს დაეკისრა ჯარიმა 4000 ლარი სანებართვო პირობების დარღვევისათვის (საგადასახადო კოდექსის 290-ე მუხ.). 24.07.2013წ. №5 საგადასახადო მოთხოვნით მოსარჩელეს, „საწყობისა და თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტის საქმიანობის ნებართვის გაცემის წესის შესახებ“ ინსტრუქციის მე-7 მუხლის საფუძველზე, დაეკისრა იმპორტის გადასახდელეები. აღნიშნული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები მოსარჩელის მიერ გასაჩივრდა შემოსავლების სამსახურში, რომლის 21.10.2013 წ., №52219 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ მისი დაჯარიმების საფუძველი იყო დეკლარანტის – შპს „...“ განცხადება, რომლის მიხედვით ავტომანქანაში ჩატვირთული იყო სხვა საქონლის ნაწილი. შემოსავლების სამსახურმა დადასტურებულად მიიჩნია ასევე სომხური კომპანიის წერილი ზედმეტი საქონლის მიღების ფაქტთან დაკავშირებით, მიუხედავად იმისა, რომ 05.01.2011წ. საქართვე-

ლოს მთავრობის №9 დადგენილებით დამტკიცებული „საწყობისა და თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტის საქმიანობის ნებართვების გაცემის წესების შესახებ“ ინსტრუქციის მე-7 მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, საწყობში დანაკლისის არსებობა დასტურდება შემოსავლების სამსახურის მიერ დადასტურებული აქტის შედგენით და წარმოდგენით და არა მესამე პირების წერილებით. მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ წერილები შემოსავლების სამსახურს შეიძლება ცნობად მიეღო და მათ საფუძველზე ჩაეტარებინა შემოწმება საწყობში, რაც არ მომხდარა. შემოსავლების სამსახური ენდო მესამე პირების წერილებს და არ გაითვალისწინა ის გარემოება, რომ აღნიშნული დოკუმენტი ვერ იქნება იურიდიული მნიშვნელობის მქონე საწყობისთვის. შემოსავლების სამსახურმა ასევე არ გაითვალისწინა ის გარემოება, რომ აღნიშნული დადგენილების მე-2 მუხლის „მ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, საწებართვო პირობები და მასთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობა ვრცელდება უშუალოდ ამ შენობა-ნაგებობაზე და ტერიტორიაზე, რომელზეც არის გაცემული ნებართვა. ამავე დადგენილების მე-7 მუხლის „გ“ პუნქტის თანახმად, ნებართვის მფლობელმა უნდა გამორიცხოს საწყობში არსებული საქონლის უკანონოდ განკარგვის შესაძლებლობა, ხოლო, თუ ტვირთი მაინც დაიკარდა ან დანაკლისი იქნა აღმოჩენილი საწყობი ვალდებულია „ე“ ქვეპუნქტის თანახმად, გადაიხადოს იმპორტის გადასახადელები შესაბამისი დადასტურებული აქტის საფუძველზე.

მოსარჩელის განმარტებით, კონკრეტულ შემთხვევაში არ არის წარმოდგენილი არც სს „...“ მიერ საწებართვო პირობების დარღვევის და არც დაკარგვის ან დანაკლისის დამადასტურებელი დოკუმენტი, ხოლო ნებისმიერი მესამე პირის წერილი არ შეიძლება გახდეს საწყობის პასუხისმგებლობის უპირობო საფუძველი მაშინ, როდესაც საწყობის მიერ საწებართვო პირობების დარღვევა არ დასტურდება, ხოლო, თუ დეკლარანტის მიერ ზედმეტი საქონლის მიწოდება მოხდა საწებართვო ტერიტორიის და უფრო მეტიც, საქართველოს ეკონომიკური ტერიტორიის გარეთ, აღნიშნული არ შეიძლება გახდეს მოსარჩელის პასუხისმგებლობის საფუძველი.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 31.01.2014წ. გადაწყვეტილებით შპს „...“ სარჩელი დაკმაყოფილდა, ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 24.07.2013წ. №ELO15391 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 24.07.2013წ. საგადასახადო მოთხოვნა №5 და სსიპ შემოსავლე-



ბის სამსახურის 21.10.2013წ. №52219 ბრძანება.

თბილისის საქალაქო სასამართლომ მიუთითა ზაკ-ის 96-ე მუხლზე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე, 222-ე, 269-ე, 270-ე, 290-ე მუხლებზე, საქართველოს მთავრობის 05.01.11წ. №9 დადგენილებით დამტკიცებული „საწყობისა და თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტის საქმიანობის ნებართვების გაცემის წესების შესახებ“ ინსტრუქციის მე-7 მუხლზე და აღნიშნა, რომ მოსარჩელის მხრიდან სამართალდარღვევის ჩადენის დამადასტურებლად მიჩნეულია „...“ განცხადება, რომლის შესაბამისად, რეექსპორტის რეჟიმში მანქანაში ჩატვირთულ იქნა 8 ყუთი ზედმეტი საქონელი და ავტომანქანის გაგზავნისას დეკლარირებულ იქნა 17 ყუთი ნაცვლად 25-ისა. აღნიშნული კომპანიის მიერ დამატებით წარმოდგენილ იქნა საქონლის მიმღები სომხური კომპანიის წერილებიც, რომლებშიც მითითებულია ზედმეტი საქონლის მიღების ფაქტი.

საგადასახადო ორგანოებს თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ გამოიკვლიონ სანარმოთა, ორგანიზაციათა და მენარმე ფიზიკურ პირთა სანარმოო, სასაწყობო, სავაჭრო და სხვა სათავსები, განახორციელონ საგადასახადო მონიტორინგი, ინვენტარიზაციით აღრიცხონ საქონლის მარაგები, ჩაატარონ დაკვირვება ქრონომეტრაჟის ან სხვა მეთოდის გამოყენებით და განსაზღვრონ დასაბეგრი ობიექტების რაოდენობა, ჩაატარონ საგადასახადო შემოწმება, უზრუნველყონ გადასახადის გადამხდელის მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი და მათი დარღვევის შემთხვევაში შესაბამისი პირების მიმართ გაატარონ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი პასუხისმგებლობის ზომები.

საქართველოს მთავრობის 05.01.11წ. №9 დადგენილებით დამტკიცებული „საწყობისა და თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტის საქმიანობის ნებართვების გაცემის წესების შესახებ“ ინსტრუქციის მე-7 მუხლის „ე“ ქვეპუნქტი ადგენს, რომ საქონლის დაკარგვისას ან დანაკლისის აღმოჩენისას (რომელიც აღემატება საქონლის ბუნებრივი ცვეთით, ტრანსპორტირებით ან შენახვის ნორმალურ პირობებში დანაკარგებით დაშვებულ ნორმებს) დანაკლისის შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ დადასტურებული აქტის წარდგენისას ნებართვის მფლობელი ვალდებულია გადაიხადოს იმპორტის გადასახდელები იმ ოდენობით, რა ოდენობითაც გადაიხდებოდა შესაბამისი იმპორტის გადასახდელები იმპორტის სასაქონლო ოპერაცი-

აში ამ საქონლის მოქცევისას. კონკრეტულ შემთხვევაში, საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოპასუხის მიერ არ ყოფილა სრულყოფილად გამოკვლეული საქმისთვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება, არ მომხდარა დანაკლისის შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ დადასტურებული აქტის წარდგენა. სამართალდარღვევის ოქმის შედგენა დაეფუძნა არა უფლებამოსილი პირის მიერ კანონმდებლობის შესაბამისად განხორციელებული ქმედებების შედეგად გამოვლენილ დარღვევას, არამედ მესამე პირის განცხადებასა და წერილებს. სასამართლომ მიიჩნია, რომ შპს „...“ განცხადება და საქონლის მიმღები სომხური კომპანიის წერილები არ წარმოადგენს სანებართვო პირობების დარღვევის კანონმდებლობით განსაზღვრულ დამადასტურებელ დოკუმენტებს, რამდენადაც საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოებისას ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია სამართალდარღვევის ადგილზე შეისწავლოს, გამოიკვილოს ფაქტობრივი გარემოებები და სამართალდარღვევის ჩადენის შესახებ ფაქტის დადასტურების შემთხვევაში, გამოიყენოს კანონით გათვალისწინებული სანქციები. მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულებაა კანონით განსაზღვრული პროცედურის ზედმიწევნით დაცვა იმ მიზნით, რომ ერთის მხრივ, არ დაირღვას საჯარო წესრიგი და მეორეს მხრივ, გაუმართლებლად არ შეილახოს სხვა პირის უფლებები, რასაც შემოსავლების სამსახურის მხრიდან ადგილი არ ჰქონია.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 31.01.2014წ. გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გასაჩივრდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 03.07.2014წ. განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 31.01.2014წ. გადაწყვეტილება. სააპელაციო პალატამ სს.კ-ის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტზე მითითებით სრულად გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები და მათი სამართლებრივი შეფასება. აღნიშნული განჩინება საკასაციო წესით გასაჩივრდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ.

სადავო საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის (№ ELO15391) მიხედვით სს „...“ (ს/ნ ...) საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი საბაჟო სანჯობის სანებართვო პირობების დარღვევისათვის დაეკისრა საქართველოს საგადასახადო კო-

დექსის 290-ე მუხლის 1-ლი ნაწილით გათვალისწინებული ჯარიმა – 4 000 ლარი. ხოლო 24.07.2013წ. №5 საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად დაერიცხა იმპორტის გადასახდელები ჯამში 1 302,12 ლარი (დღგ – 1 298,83 ლარი და იმპორტის გადასახადი – 3,29 ლარი). 24.06.2013წ. სანყოფის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეულ იქნა შპს „...“ (ს/ნ ...) სახელზე საფრანგეთიდან შემოტანილი – 14 601.71 ლარის საბაჟო ღირებულების საქონელი, საერთო წონით – 205 კგ. (სასაქონლო საბაჟო დეკლარაცია №A7578/69221), რომელიც განთავსდა სს „...“ საბაჟო სანყოფში.

ამავე სანყოფში 24.06.2013წ. განთავსებულ იქნა ასევე D1777/11111 აღრიცხვის მოწმობით გადაადგილებული შპს „...“ კუთვნილი სხვა საქონელიც საერთო წონით – 1 313 კგ.. 26.06.2013წ. შპს „...“ სანყოფის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეული საქონელი მოაქცია რეექსპორტის სასაქონლო ოპერაციაში (სასაქონლო საბაჟო დეკლარაცია №A7728/69221), რომელიც ჩაიტვირთა ავტოსატრანსპორტო საშუალებაში სახელმწიფო ნომრით .../....

04.07.2013წ. შპს „...“ საბაჟო დეპარტამენტს მომართა განცხადებით, სადაც აღნიშნა, რომ რეექსპორტისათვის განკუთვნილ საქონელთან ერთად, ავტოსატრანსპორტო საშუალებაში სახელმწიფო ნომრით .../... კომპანიის სახელით 27.06.2013წ. ჩატვირთულ იქნა ამავე ორგანიზაციის კუთვნილი, საბაჟო სანყოფში D1777/11111 აღრიცხვის მოწმობით განთავსებული საქონლის ნაწილი (8 ყუთი, საერთო წონით 76 კგ.). იმ ფაქტის დასადასტურებლად, რომ ავტოსატრანსპორტო საშუალებაში ჩატვირთულ იქნა ზედმეტი ტვირთი, შპს „...“ მოგვიანებით დამატებით წარმოადგინა საქონლის მიმღები სომხური კომპანიის წერილები ზედმეტი საქონლის მიღების თაობაზე. უფლებამოსილი პირების მიერ მიჩნეულ იქნა, რომ სს „...“ მიერ ადგილი ჰქონდა „სანყოფისა და თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტის საქმიანობის ნებართვების გაცემის წესების შესახებ“ ინსტრუქციის მე-7 მუხლის „გ“ ქვეპუნქტის მოთხოვნის დარღვევას, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 290-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის მოთხოვნების გათვალისწინებით, რის გამოც სანებართვო პირობების დარღვევისათვის სს „...“ მიმართ 24.07.2013წ. შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი №EL015391 და „საგადასახადო მოთხოვნა“ №5.

კასატორმა მიუთითა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 207-ე მუხლის მიხედვით საბაჟო ზედამხედველობა არის შემოსავლების სამსახურის მიერ გასატარებელ ღონისძიებათა ერთობლიობა, რომლის მიზანია საქონლის მიმართ სავაჭრო პო-

ლიტიკის ღონისძიებების დაცვა. ზოგადი დეკლარირება არის საქონელზე იმ ზოგადი მონაცემების წარდგენა, რომლებიც აუცილებელია საბაჟო ზედამხედველობისა და საბაჟო კონტროლის განხორციელებისათვის. 215-ე მუხლით დადგენილია საქონლის შემოტანის, გატანის და გაფორმების წესები, რომლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, საქონელი საბაჟო ზედამხედველობას ექვემდებარება საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანიდან გაფორმების დასრულებამდე, ხოლო მიზნობრივი დანიშნულებით გაფორმებისას – საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანიდან მიზნობრივი დანიშნულების დასრულებამდე. ამდენად, საბაჟო საწყობი და სასაქონლო ოპერაციები ექვემდებარება საქართველოს საბაჟო ზედამხედველობას.

საქართველოს მთავრობის 05.01.2011წ. №9 დადგენილებით დამტკიცებული „საწყობისა და თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტის საქმიანობის ნებართვების გაცემის წესების შესახებ“ ინსტრუქციის მე-2 მუხლის „ზ“ ქვეპუნქტის თანახმად სანებართვო პირობებში იგულისხმება „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონითა და ინსტრუქციით დადგენილი მოთხოვნებისა და ინფორმაციის ნუსხა, რომელსაც უნდა აკმაყოფილებდეს ნებართვის მაძიებელი, ნებართვის მისაღებად ან/და ნებართვით განსაზღვრული საქმიანობის განხორციელებისას. ინსტრუქციის მე-7 მუხლის „გ“ ქვეპუნქტით დადგენილია, რომ საწყობის საქმიანობის ნებართვის მფლობელი ნებართვის მოქმედების მთელი ვადის განმავლობაში ვალდებულია გამოერიცხოს საწყობში არსებული საქონლის უკანონოდ განკარგვის შესაძლებლობა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 290-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის მიხედვით, საბაჟო საწყობის ან თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტის საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი სანებართვო პირობების დარღვევა იწვევს ნებართვის მფლობელის დაჯარიმებას 4 000 ლარის ოდენობით. საქმის ფაქტობრივი გარემოებებიდან ირკვევა, რომ სს „...“ მხრიდან ადგილი ჰქონდა სანებართვო პირობების დარღვევას, კერძოდ, საბაჟო საწყობის მფლობელის მიერ ვერ იქნა უზრუნველყოფილი საბაჟო საწყობიდან საქონლის ზემოაღნიშნული მარეგულირებელი ნორმების დაცვით გატანა, რაც წარმოადგენს სანებართვო პირობების დარღვევას.

საგადასახადო კოდექსის 222.2 მუხლის თანახმად, სასაქონლო ოპერაციის განხორციელებამდე საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღედ ითვლება საქონლის მიმართ საგადასახადო ორგანოსთან შეუთანხმებელი ქმედების განხორციელების დღე. ამავ ე მუხლის მე-3 ნაწილით დადგენილია, რომ საგა-

დასახადო ვალდებულების განსაზღვრისათვის გამოიყენება ექსპორტის ან იმპორტის გადასახდელების განაკვეთები, რომლებიც მოქმედებს ვალდებულების წარმოშობის დღეს. ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით სასაქონლო ოპერაციის განხორციელებამდე საგადასახადო ორგანოსთან შეუთანხმებელი ქმედების განხორციელება ან სასაქონლო ოპერაციის პირობების დარღვევა, რომელმაც გამოიწვია საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ მყოფი საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უკანონო განკარგვა, დაკარგვა ან განადგურება, წარმოშობს საგადასახადო ვალდებულებას, რომელიც განისაზღვრება იმპორტის/ექსპორტის გადასახდელების ოდენობით. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით კი საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირის მიმართ საგადასახადო სანქციის გამოყენება არ ათავისუფლებს მას კუთვნილი გადასახადების გადახდის ვალდებულებისაგან. ვინაიდან დასტურდება სს „...“ მიერ სსკ-ს 290-ე მუხლის 1-ლი ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტი, იგი ვალდებულია გადაიხადოს ამ სამართალდარღვევის შედეგად დარიცხული სანქციის სახით განსაზღვრული ფულადი ჯარიმა და ასევე, უკანონოდ განკარგული, დაკარგული ან განადგურებული საქონლისთვის გადასახდელი იმპორტის გადასახდელების სრული ოდენობაც.

კასატორი არ ეთანხმება სასამართლოების განმარტებას იმასთან დაკავშირებით, რომ საგადასახადო ორგანომ ვერ დაასაბუთა სს „...“ მიერ სანებართვო პირობების დარღვევის ფაქტი, ვინაიდან არ არის წარმოდგენილი უფლებამოსილი პირის მიერ შედგენილი დადასტურების აქტი და მიუთითა, რომ საქართველოს მთავრობის 05.01.2011წ. №9 დადგენილების მე-7 მუხლის „ე“ ქვეპუნქტზე აპელირება მოკლებულია ყოველგვარ სამართლებრივ დასაბუთებას, ვინაიდან აღნიშნულ ქვეპუნქტში ცალსახად და არაორაზროვნად არის მითითებული, რომ მოცემულ შემთხვევაში ლაპარაკია საქონლის დაკარგვის ან დანაკლისის ფაქტობრივად აღმოჩენაზე საბაჟო სანჯობის შემოწმების დროს, როცა დადასტურების აქტი შედგება ადგილზე, ხოლო მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო სამართალდარღვევის ფაქტი გამოვლენილია არა სანჯობის დათვალიერების, არამედ საქმეზე წარმოდგენილი უტყუარი მტკიცებულებებით და

შედგენილია საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რომლებიც ერთობლიობაში ადასტურებენ საქონლის უკანონო განკარგვის ფაქტს. სასამართლოს მხრიდან საკუთარი პოზიციის „დადასტურების აქტის“ წარუდგენლობით დასაბუთება, ვერ უზრუნველყოფს იმ მტკიცებულებების გაბათილებას, რომლებზეც საგადასახადო ორგანო მიუთითებს მოცემულ სადავო საკითხთან მიმართებაში.

კასატორი თვლის, რომ საკასაციო სასამართლომ უნდა იმსჯელოს „დადასტურების აქტის“ შედგენის მიზანშეწონილობაზე იმ პირობებში, როდესაც საწყობში არსებული ტვირთი უკვე განკარგულია და აქტის შედგენა/არ შედგენა ვერანაირ დამატებით სიცხადეს ვერ სძენს საკითხს. თუკი შეუძლებელია, როგორც დანაკლისის, ასევე ზედმეტობის აღმოჩენა იმ მარტივი მიზეზის გამო, რომ საქონელი უკვე განკარგულია და აღარ არსებობს მისი „დადასტურების აქტის“ შედგენით გამოვლენის არანაირი ბერკეტი, საკასაციო სასამართლომ უნდა განსაზღვროს სამართალდარღვევის გამოვლენისათვის რამდენად აუცილებელ წინაპირობას წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მხრიდან „დადასტურების აქტის“ შედგენა.

საკასაციო პალატის სხდომაზე კასატორის წარმომადგენელმა მხარი დაუჭირა საკასაციო საჩივარს და მოითხოვა მისი დაკმაყოფილება. მოწინააღმდეგე მხარემ საკასაციო საჩივრების საფუძვლები არ ცნო და მოითხოვა სააპელაციო სასამართლოს განჩინების უცვლელად დატოვება, საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლო, საქმის მასალების და საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის შედეგად თვლის, რომ საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს, უცვლელად უნდა დარჩეს გასაჩივრებული განჩინება, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საგადასახადო კოდექსის 266-ე მუხლის თანახმად, საქონლის გაშვების შემდგომი შემონმება გამოიყენება დეკლარანტის ან/და სხვა ვალდებული პირის მიმართ. საბაჟო საწყობის საქმიანობის ნებართვის მფლობელი არის სხვა ვალდებული პირი (266.3 მუხ.). საქმის მასალებით დასტურდება, რომ 24.07.13წ. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმით №ილ015391, საწარმოო პირობების დარღვევის გამო მოსარჩელეს საგადასახადო კოდექსის 290-ე მუხლის საფუძველზე დაეკისრა ჯა-

რიმა 4 000 ლარის ოდენობით. 24.07.13წ. №5 საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად მოსარჩელეს, საქართველოს მთავრობის 05.01.11წ. №9 დადგენილებით დამტკიცებული ინსტრუქციის მე-7 მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, დაეკისრა იმპორტის გადასახადის გადახდა 1302,12 ლარის ოდენობით. სამართალდარღვევის ოქმში არ არის მითითებული თუ რაში გამოიხატა კონკრეტულად სანებართვო პირობების დარღვევა. რაც შეეხება 13.02.12წ. იმპორტის გადასახადის 24.07.13წ. №5 საგადასახადო მოთხოვნას, საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საქართველოს მთავრობის 05.01.11წ. №9 დადგენილებით დამტკიცებული „საწყობისა და თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტის საქმიანობის ნებართვის გაცემის წესების შესახებ“ ინსტრუქციის მე-7 მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის მიხედვით, საწყობის საქმიანობის ნებართვის მფლობელი ნებართვის მოქმედების მთელი ვადის განმავლობაში ვალდებულია გადაიხადოს შესაბამის სასაქონლო ოპერაციაში იმპორტის გადასახდელები საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ დადასტურებული აქტის წარდგენის შემთხვევაში. 24.07.13წ. №5 საგადასახადო მოთხოვნა და სს „...“ სახელზე შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის მიერ 26.07.13წ. გაგზავნილი №21-10-17/58386 წერილი, არ შეიცავს რაიმე დასაბუთებას, წერილის თანახმად ოქმი და საგადასახადო მოთხოვნა შედგენილ იქნა საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ არსებულ საქონელზე საწყობში დანაკლისის არსებობის გამო, წერილი და საგადასახადო მოთხოვნა არ შეიცავენ თავად დანაკლისის დადასტურებაზე რაიმე ინფორმაციას. ამდენად სახეზე არ არის ინსტრუქციის მე-7 მუხლის „ე“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული დანაკლისის შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ დადასტურებული აქტი, რომელიც საწყობის საქმიანობის ნებართვის მფლობელისათვის წარმოადგენს იმპორტის გადასახდელის გადახდის დაკისრების საფუძველს. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 26.07.12წ. №290 ბრძანებით დამტკიცებული „საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ“ ინსტრუქციის 112-ე მუხლის თანახმად, საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების ჩატარების საფუძველს წარმოადგენს დეკლარანტის წერილობითი განცხადება, საგადასახადო ორგანოში არსებულ მონაცემთა ანალიზის შედეგების გათვალისწინებით დადგენილი წესით მოთხოვნილი და მიღებული ინფორმაცია, მათ შორის, საერთაშორისო თანამშრომლობისა და ურთიერთდახმარების ფარგლებში მიღებული ინფორმაცია. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ მესამე პირის წერილები შე-

საძლოა გამხდარიყო დადასტურებული აქტის შედგენის საფუძველი, მაგრამ მესამე პირების წერილები ვერ იქნება მიჩნეული თავად დადასტურებულ აქტად, რომელიც საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილმა პირმა უნდა შეადგინოს. მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოებს არ წარმოუდგენიათ სს „...“ მიერ სანებართვო პირობების დარღვევის, საქონლის დაკარგვის ან დანაკლისის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია, ხოლო დეკლარანტის – შპს „...“ განცხადება და საქონლის მიმღები კომპანიის წერილები არ წარმოადგენს სანებართვო პირობების დარღვევის კანონით განსაზღვრულ დამადასტურებელ დოკუმენტებს. საფუძველს არის მოკლებული კასატორის მოსაზრება იმასთან დაკავშირებით, რომ დადასტურების აქტის შედგენა მიზანშეუწონელია სანყოფიში არსებული ტვირთის განკარგვის შემდეგ. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საქართველოს მთავრობის 05.01.11წ. №9 დადგენილებით დამტკიცებული ინსტრუქციის მე-7 მუხლის „ე“ ქვეპუნქტში ასახული ნორმატიული მოთხოვნა, „ნორმატიული აქტების შესახებ“ კანონის 3.1 მუხლის თანახმად, სავალდებულოა შესასრულებლად, ნორმის იმპერატიული დანაწესი სავალდებულოა შესრულებისათვის და არ განეკუთვნება მიხედულების, მიზანშეწონილობის სფეროს. ამდენად, დადასტურების აქტის შედგენის ვალდებულების მიუხედავად მოპასუხემ არ მიიღო ზომები სამართალდარღვევის დადასტურებისთვის, კანონმდებლობით გათვალისწინებული დადასტურებული აქტი შედგენილი არ ყოფილა, სანყოფიში ტვირთის დაკარგვის ან დანაკლისის, ასევე მისი ოდენობის შესახებ დადასტურებული აქტი სანყოფისათვის იმპორტის გადასახადის დაკისრების აუცილებელი წინაპირობაა, მას არ ცვლის დეკლარანტის განცხადება და უცხოური კომპანიის წერილი ზედმეტი საქონლის მიღების თაობაზე, აღნიშნული, როგორც სანებართვო პირობის შესაძლო დარღვევის შესახებ ინფორმაცია, შესაძლოა გამხდარიყო დადასტურებული აქტის შედგენის პირობა და არა საიმპორტო გადასახადის დაკისრების საფუძველი.

აქტის შედგენას არ გამორიცხავდა ის გარემოება, რომ საქონელი არ იმყოფებოდა საბაჟო სანყოფიში. საგადასახადო კოდექსის 266-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, საქონლის გამწვანების შემდგომი შემონმების ჩატარების წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 26.07.12წ. №290 ბრძანებით დამტკიცებული „საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ“ ინსტრუქციის 113.2 მუხლის შესაბამისად საქონლის გაშვების შემდგომი შემონმება შე-



იძლება იყოს კამერალური (114-ე მუხ.) და გასვლითი (115-ე, 116-ე მუხ.). ინსტრუქციის 114-ე მუხლის მიხედვით საქონლის გაშვების შემდგომ საგადასახადო ორგანოში არსებული საბაჟო დეკლარაციის, დოკუმენტებისა და სხვა ინფორმაციის საფუძველზე ტარდება შემოწმება პირის საქმიანობის ადგილზე გაუსვლელად, საგადასახადო ორგანოში არსებული საბაჟო დეკლარაციის, დოკუმენტაციის და სხვა ინფორმაციის საფუძველზე, რასაც მოცემულ შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონია. მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს მიერ არ გამოყენებულა აგრეთვე საქონლის გაშვების შემდგომი გასვლითი შემოწმების წესები (ინსტრუქციის 115-ე, 116-ე მუხ.) საბაჟო სანყოფის დარჩენილი საქონლის ნაწილის მიმართ. შემოწმების შედეგების შესახებ დგება აქტი, რომელშიც უნდა მიეთითოს ყველა ის ფაქტობრივი გარემოება, მტკიცებულება და არგუმენტი, აგრეთვე ნორმა, რომლის საფუძველზე განისაზღვრა ვალდებულება. შემოწმების აქტის საფუძველზე უფლებამოსილი ორგანო იღებს გადაწყვეტილებას გადასახადის ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ (საგადასახადო კოდექსის 266-ე, 267-ე მუხ.). საქმის მასალებით დასტურდება, რომ სადავო საგადასახადო მოთხოვნას საფუძველად არ უდევს არც შემოწმების აქტი. ხსენებული ინსტრუქციის 25-ე თავის („საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმება“) შესაბამისად დეკლარანტის განცხადების საფუძველზე შემოწმების შედეგები დეკლარანტის მიმართ ფორმდება „საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების აქტით“, დანართი №XXV-01 შესაბამისად (117.1 მუხ.), საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების შედეგები მტკიცდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ბრძანებით, სადაც საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების აქტის საფუძველზე აისახება გადასახადების დარიცხვის/არდარიცხვის ან/და სანქციის შეფარდების შესახებ გადაწყვეტილება. საქართველოს მთავრობის 05.01.11წ. №9 დადგენილებით დამტკიცებული ინსტრუქციის მე-7 მუხლის „ე“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ დადასტურებულ აქტს, საბაჟო სანყოფის მიმართ დადასტურებული აქტის ფორმა ცალკე არ არის დადგენილი, შესაბამისად, მისი შინაარსი არ არის კანონმდებლობით მკაცრად განსაზღვრული, თუმცა ცხადია, რომ აქტი უნდა პასუხობდეს დოკუმენტის მიმართ წარდგენილ ზოგად მოთხოვნებს, ამასთანავე, მასში ასახვა უნდა ჰქონდეს ყველა იმ გარემოებამ, რომელსაც მნიშვნელობა აქვს საკითხის გადაწყვეტისათვის, გაანალიზდეს ყველა მტკიცებულება, დასაბუთდეს დადგენილი გარემოების არსებობა ან არარსებობა, განისაზღვროს და დასაბუთდეს დასაკისრებელი

გადასახადის ოდენობა. მოცემულ შემთხვევაში ასეთი დოკუმენტი შედგენილი არ ყოფილა. ზაკ-ის 96.1 მუხლის თანახმად ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელოვანი ყველა გარემოება და გადანყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „მ“ ქვეპუნქტი ადგენს საგადასახადო ორგანოების ვალდებულებას მიიღონ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტებზე განცხადებები, შეტყობინებები და სხვა ინფორმაცია და კანონით დადგენილი წესით შეამოწმონ ისინი. მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანომ მესამე პირებისგან (დეკლარანტი, სომხური კომპანია) მიიღო ინფორმაცია სავარაუდო დარღვევის ფაქტის შესახებ, თუმცა თავად ფაქტის დასადგენად რაიმე მოქმედება არ განუხორციელებია. საგადასახადო ორგანოს არ გამოუყენებია „საწყობისა და თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტის საქმიანობის ნებართვების გაცემის წესის შესახებ“ ინსტრუქციით გათვალისწინებული კონტროლის ისეთი საშუალება, როგორცაა ვიდეორჩანერა, რომელიც ინსტრუქციის მე-7 მუხლის „ზ“-„ი“ ქვეპუნქტების თანახმად ხორციელდება უწყვეტად („ზ“ ქვეპუნქტი), ასახავს გადატვირთვის ოპერაციებს („თ“ ქვეპუნქტი) და ინახება არანაკლებ 12 თვის განმავლობაში და მოთხოვნისამებრ წარედგინება საგადასახადო ორგანოს, ვიდეორჩანანერი ინახება იმგვარად, რომ შესაძლებელია კონკრეტული თარიღის ან/და კონკრეტული საათის შესაბამისი ვიდეორჩანანერის ნახვა („ი“ ქვეპუნქტი). საგადასახადო ორგანოს, საგადასახადო კოდექსის 49.1 მუხლის „გ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული უფლებამოსილების გამოყენებით, არ დაუდგენია საწყობში დანაკლისის არსებობა, შესაბამისად, საკასაციო პალატა იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებას იმის შესახებ, რომ მოპასუხის მიერ არ ყოფილა სრულყოფილად გამოკვლეული საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება, არ მომხდარა დანაკლისის შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ დადასტურებული აქტის წარდგენა.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ დანაკლისის არსებობა თავისთავად ყოველთვის არ ინვევს საბაჟო საწყობის პასუხისმგებლობას (მაგ. საქონლის ბუნებრივი დანაკლისის შემთხვევაში), პასუხისმგებლობას ინვევს ისეთი დანაკლისი, რომელიც საწყობის ბრალით არის გამოწვეული, დანაკლისი უნდა უკავშირდებოდეს უკანონო განკარგვას, რაც მოითხოვს დადასტურებული აქტის შედგენას. საბაჟო საწყობის საქმიანობის ნებარ-

თვის მფლობელსა და დეკლარანტს შორის სამართალურთიერთობა წესრიგდება არა მხოლოდ საგადასახადო კანონმდებლობის საფუძველზე ლიცენზირებადი საქმიანობის მარეგულირებელი ნორმებით, არამედ აგრეთვე მიბარების ხელშეკრულების საფუძველზე. საქონლის გატანისას და მის შემდეგაც ტვირთის მფლობელს რაიმე პრეტენზია საბაჟო სანყოფის მიმართ არ წარუდგენია, ადგილი არ აქვს საქონლის დაკარგვას, საქონლის არაუფლებამოსილი ორგანოსათვის გაცემას. საქონლის დეკლარირება ხდება საქონლის გამგზავნის ან მიმღების მიერ საბაჟო სანყოფისაგან დამოუკიდებლად. სატვირთო-საბაჟო დეკლარაციაში ნაჩვენები მონაცემების სიზუსტეზე პასუხს აგებს დეკლარანტი მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად. ტვირთის მესაკუთრის მიმართ დეკლარაციის არასწორი მონაცემებით შევსების გამო საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის ზომა, ამასთანავე, კანონმდებლობა ითვალისწინებს რეგისტრირებულ საბაჟო დეკლარაციაში ცვლილებების შეტანის შესაძლებლობას საქონლის გაშვების შემდეგ, დეკლარანტის ინიციატივით (საგადასახადო კოდექსის 218.4 მუხ.). შესაბამისად, მოცემულ შემთხვევაში არ დასტურდება უკანონო განკარგვა, რომელიც შედეგად იწვევს საქონლის დანაკლისს და წარმოადგენს სანებართვო პირობების დარღვევის შემადგენელ ელემენტს.

საგადასახადო კოდექსის 290-ე მუხლი პასუხისმგებლობას ადგენს საბაჟო სანყოფის ან თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტის საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი სანებართვო პირობების დარღვევისათვის. შესაბამისად, ხსენებული მუხლით გათვალისწინებული სანქციის გამოყენებამდე უნდა დადგინდეს საბაჟო სანყოფის მიერ სანებართვო პირობების დარღვევა. 24.07.13წ. №ილ015391 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმში, რომლითაც მოსარჩელეს სანებართვო პირობების დარღვევის გამო დაეკისრა ჯარიმა 4000 ლარის ოდენობით, არ არის მითითებული კონკრეტულად რა ფაქტი გახდა სამართალდარღვევის ოქმის შედგენის საფუძველი. ვინაიდან საქართველოს მთავრობის 05.01.11წ. №9 დადგენილებით დამტკიცებული ინსტრუქციის მე-7 მუხლის „ე“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული დადასტურებული აქტი სანებართვო პირობის დარღვევის, სანყოფიდან ტვირთის დაკარგვის ან დანაკლისის შესახებ შედგენილი არ ყოფილა, შესაბამისად არ დასტურდება საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი სანებართვო პირობების დარღვევა. „საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ“ ინსტრუქციის 118-ე მუხლის

მე-5 პუნქტის თანახმად ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ოქმს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ადგენს საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმებისას ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის გამოვლენის შემთხვევაში, საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენისას საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი შედეგებს აფიქსირებს შემოწმების აქტში (ინსტრუქციის 118.5 მუხ. „გ“ ქვეპუნქტი). საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.10წ. №994 ბრძანებით დამტკიცებული „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწმების, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის“ 6.6 მუხლის თანახმად, საგადასახადო შემოწმებისას გამოვლენილი საგადასახადო სამართალდარღვევა აისახება შემოწმების აქტში, ამ შემთხვევაში ცალკე საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი არ შედგება. შემოწმების აქტში სამართალდარღვევის დაფიქსირება გამორიცხავს სამართალდარღვევის ოქმის შედგენას (საგადასახადო კოდექსის 271.2 მუხ.). ვინაიდან ინსტრუქციით გათვალისწინებული შემოწმება არ ჩატარებულა, შესაბამისად, შემოწმების აქტში არ ასახულა საგადასახადო სამართალდარღვევის შედეგები. საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. ვინაიდან არ დასტურდება სამართალდარღვევა – საბაჟო სანყოფის მიერ კანონმდებლობით დადგენილი სანებართვო პირობების დარღვევა, არ დასტურდება აგრეთვე საგადასახადო კოდექსის 290-ე მუხლით ნებართვის მფლობელის დაჯარიმების საფუძველი. ამდენად, დაუსაბუთებელია საგადასახადო კოდექსის 290-ე მუხლით გათვალისწინებული მოსარჩელის მიმართ საჯარიმო სანქციის გამოყენება.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა თვლის, რომ სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული განჩინება ემყარება კანონმდებლობის მოთხოვნებს, გასაჩივრებულ განჩინებას საფუძველად არ უდევს კანონის დარღვევა, რაც სსკ-ის 410-ე მუხლის თანახმად არის საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის საფუძველი.

#### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს

ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 410-ე მუხლებით და

### **და ა დ გ ი ნ ა:**

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 03.07.2014წ. განჩინება;

2. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

## **აღურიცხველი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის გამომავარი იმეზის 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-238-234(კ-15)

29 ოქტომბერი, 2015 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

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

**დავის საგანი:** ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

#### **აღწერილობითი ნაწილი:**

2013 წლის 6 აგვისტოს ი/მ „თ. თ-მ“ სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, 2012 წელს მის ობიექტზე ჩატარებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგად გამოუვლინდა აღურიცხავი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები და დანაკლისი, რაზეც შედგა შესა-

ბამისი სამართალდარღვევის ოქმი №002843 და იგი დაჯარიმდა 11569 ლარით (ალურიცხავი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულების 100%-ით). მოსარჩელემ აღნიშნული ოქმი გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში, ხოლო შემდეგ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში, სადაც ითხოვდა დაკისრებული ჯარიმის შემცირებას 9034 ლარით, ხოლო დანარჩენ თანხას აღიარებდა, მაგრამ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

მოსარჩელის მითითებით, მან საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში იშუამდგომლა ი/მ „ა. ა-ს“ შემომწმების შედეგების გამოკვლევასთან დაკავშირებით იმ მიზნით, რომ, თუ ის საქონელი, რაც მასთან აღმოჩნდა ალურიცხავი (ზედმეტობაში), ა. ა-ესთან უნდა აღმოჩენილიყო დანაკლისში. ი/მ „ა. ა-ს“ შემომწმების მასალებით, მასთან დანაკლისში აღმოჩნდა მხოლოდ 240 ლარის საქონელი. ამდენად, მოსარჩელემ მიიჩნია, რომ დავების განხილვის საბჭომ გადაწყვეტილების მიღებისას სათანადოდ არ გამოიკვლია ი/მ „ა. ა-ის“ შემომწმების შედეგები და დაეყრდნო მხოლოდ ინვენტარიზაციის შედეგებს, რომელიც არ შეესაბამებოდა სინამდვილეს.

მოსარჩელემ მიიჩნია, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-4 ნაწილი არასწორად განიმარტა. ინვენტარიზაციის დროს შემომწმებლისათვის ცნობილი იყო, რომ სადავო საქონელი მოსარჩელეს არ ეკუთვნოდა და მის რეალიზაციას არ ახდენდა, რადგან საქონელი სახლში ჰქონდა იმავე ოდენობით, რამდენიც თავდაპირველად შემოიტანა. მიუხედავად იმისა, რომ საქონლის შემოტანასა და ინვენტარიზაციას შორის გასული იყო ერთი წელი, ამ ხნის მანძილზე მას ეს საქონელი სარეალიზაციოდაც კი არ გაუტანია.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ 9034 ლარის ნაწილში სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 10 ივლისის №002843 სამართალდარღვევის ოქმის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 10 ოქტომბრის №20977 ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2013 წლის 28 ივნისის №5128/2/12 განწყვეტილების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 20 სექტემბრის საოქმო განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-16 მუხლის პირველი ნაწილის საფუძველზე საქმეში მესამე პირად ჩაება ა. ა-ე.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქ-

მეთა კოლეგიის 2013 წლის 18 დეკემბრის გადაწყვეტილებით ი/მ „თ. თ-ის“ სასარჩელო განცხადება არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ 2012 წლის 10 ივლისის სსიპ შემოსავლების სამსახურის პრევენციის დეპარტამენტის მიერ შედგენილ იქნა ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ოქმი №002843, რომლის თანახმად, პრევენციის დეპარტამენტის 2012 წლის 8 ივნისის №297/03 ბრძანების საფუძველზე ი/მ „თ. თ-ის“ კუთვნილ ობიექტში ჩატარდა სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაცია, რის შედეგადაც გამოვლინდა სააღრიცხვო დოკუმენტებში აღურიცავი, 11569 ლარის საბაზრო ღირებულების სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, რის გამოც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე ი/მ „თ. თ-ე“ დაჯარიმდა.

2012 წლის 9 აგვისტოს ი/მ „თ. თ-ემ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის პრევენციის დეპარტამენტის 2012 წლის 10 ივლისის №002843 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 10 ოქტომბრის №20977 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის პრევენციის დეპარტამენტის 2012 წლის 10 ივლისის №002843 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 10 ოქტომბრის №20977 ბრძანება ი/მ „თ. თ-ის“ მიერ გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოში. დავების განხილვის საბჭოს 2013 წლის 28 ივნისის გადაწყვეტილებით ადმინისტრაციული საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით დამტკიცებულ „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწმების, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესზე“, რომლის 30-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების რაოდენობის ფაქტობრივი მდგომარეობის აღრიცხვის დაწყების დღისთვის დამთავრებული უნდა იყოს ფასეულობათა შემოსავალ-გასავლის ყველა დოკუმენტის დამუშავება. ნაწარმოები უნდა იყოს შესა-

ბამისი ჩანაწერები ანალიზური აღრიცხვის ბარათებში (ნიგნებში) და გამოყვანილი უნდა იყოს ნაშთები. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, საინვენტარიზაციო კომისიას წარუდგინოს ინფორმაცია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დასახელების, რაოდენობის, ამ ფასეულობათა მიღების თარიღის, სასაქონლო ზედნადებების ელექტრონული რეესტრის (ასეთის ვალდებულების არსებობის შემთხვევაში) ან/და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის ან სხვა დოკუმენტაციის თარიღისა და ნომრების, თვითღირებულების და სხვა მონაცემების ჩვენებით. საინვენტარიზაციო კომისია, საინვენტარიზაციო კომისიის შექმნის ბრძანებით განსაზღვრულ ვადაში გადასახადის გადამხდელთან ერთად ადგენს ამ ფასეულობების ნაშთების სააღრიცხვო (საბუღალტრო) მონაცემებს.

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელთან სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში აღურიცხავი და პირველადი საგადასახადო დოკუმენტის გარეშე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გამოვლენა იწვევს პირის დაჯარიმებას გამოვლენის მომენტში ამ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ღირებულების ოდენობით. მოცემულ შემთხვევაში, საინვენტარიზაციო კომისიის წევრებმა ერთმანეთს შეადარეს ფაქტობრივი და ბუღალტრული მონაცემები, რის შედეგადაც გამოვლინდა სააღრიცხვო დოკუმენტებში აღურიცხველი და პირველადი საგადასახადო დოკუმენტების გარეშე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, არ იქნა წარდგენილი სათანადო დოკუმენტი, რომელიც ზედმეტად გამოვლენილი საქონლის სხვა პირისადმი კუთვნილებას დაადასტურებდა. ამდენად, ვერ მოხდა ი/მ „თ. თ-ესთან“ აღურიცხავად გამოვლენილი საქონლის ი/მ „ა. ა-ესთან“ დანაკლისის სახით იმავე ოდენობით გამოვლენა და იდენტიფიცირება.

საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელის მიერ სადავოდ ქცეული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემულია კანონის სრული დაცვით და ადგილი არ აქვს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60<sup>1</sup> მუხლით გათვალისწინებული კანონის, კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ნორმების დარღვევას, შესაბამისად, არ არსებობს მათი ბათილად ცნობის სამართლებრივი საფუძველი.

თბილისის საქალაქო სასამართლომ ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 18 დეკემბრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ი/მ „თ. თ-ემ“, რომელმაც გასაჩივ-



რებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 9 დეკემბრის განჩინებით ი/მ „თ. თ-ის“ სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 18 დეკემბრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს შეფასებები და დასკვნები გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთებისას მიუთითა მათზე და დამატებით განმარტა, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საქმის გარემოებები, რომლებიც, კანონის თანახმად, უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით.

სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ მოწმეთა ჩვენებები არ წარმოადგენს იმ სახის მტკიცებულებებს, რომლებითაც შესაძლებელია დადასტურდეს აპელანტის მიერ მითითებული სადავო დეკლარაციები და გარემოებები, კერძოდ, საგადასახადო მიზნებისთვის, საქონლის შეძენის ფაქტი უნდა დასტურდებოდეს წერილობითი სახის ისეთი დოკუმენტებით, როგორც არის ხელშეკრულება, სასაქონლო ზედნადები, ანგარიშ-ფაქტურა, საბაჟო დეკლარაცია და ა.შ. ამასთან, გასათვალისწინებელია, რომ ი/მ „თ. თ-ის“ მიმართ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი შედგა არა იმის გამო, რომ ვერ დადგინდა ინდ. მენარმის ფაქტობრივ მფლობელობაში აღმოჩენილი საქონლის ნამდვილი შემძენისა და მესაკუთრის ვინაობა, არამედ იმის გამო, რომ ინდ. მენარმის ფაქტობრივ მფლობელობაში აღმოჩენილი საქონელი არ იყო აღრიცხული საწარმოს ბუღალტრულ ანგარიშებში. ამდენად, სააპელაციო პალატამ დადგენილად მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის პრევენციის დეპარტამენტის 2012 წლის 8 ივნისის №297/03 ბრძანების საფუძველზე ი/მ „თ. თ-ის“ კუთვნილ ობიექტში ჩატარებული სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლინდა სააღრიცხვო დოკუმენტებში აღურიცხავი, 11569 ლარის საბაზრო ღირებულების სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები.

სააპელაციო პალატის მითითებით, ი/მ „თ. თ-ეს“ ევალუბო-და მის ფაქტობრივ მფლობელობაში არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 145-ე მუხლის პირველი ნაწილით, „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დადგენილი წესით. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვის პრაქტიკულ მნიშვნელობაზე მიუთითებს ასევე საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით დამტკიცებული წესის 30-ე მუხლის მე-3 პუნქტი, რომლის თანახმად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ზედმიწევნით ზუსტი აღრიცხვიანობა გულისხმობს ასეთი ფასეულობების რაოდენობის, ამ ფასეულობათა მიღების თარიღის, სასაქონლო ზედნადებების ელექტრონული რეესტრის (ასეთის ვალდებულების არსებობის შემთხვევაში) ან/და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის ან სხვა დოკუმენტაციის თარიღისა და ნომრების, პირვანდელი ღირებულების და სხვა მონაცემების ზუსტად ჩვენებას/აღრიცხვას.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 9 დეკემბრის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა ი/მ „თ. თ-ემ“, რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება მოითხოვა.

კასატორის განმარტებით, იგი საქმის განხილვის ყველა ეტაპზე აცხადებდა, რომ მასთან ინახებოდა აღურიცხავი საქონელი და ეს სადავოდ არც გაუხდია, მაგრამ მისი ქმედება არ ყოფილა გადასახადებისგან თავის არიდება. მნიშვნელოვანია ის გარემოება, რომ მას აღურიცხავი აღმოაჩნდა 11569 ლარის საქონელი და შესაბამისად, ამავე თანხით დააჯარიმეს, მაგრამ იგი დავობდა მხოლოდ 9034 ლარის ნაწილში.

2015 წლის 10 ივნისს საკასაციო სასამართლოს განცხადებით მომართა კასატორმა – ი/მ „თ. თ-ემ“, რომელმაც მიუთითა, რომ მიმდინარე წლის 1 მაისს საქართველოს საგადასახადო კოდექსში შეტანილ იქნა ცვლილება (რომელიც ამოქმედდა 2015 წლის 15 მაისიდან). აღნიშნული ცვლილება შეეხო სწორედ იმ სამართალდარღვევას, რის გამოცაა იგი დაჯარიმებული. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-4 პუნქტით (ცვლილების შედეგად), გადასახადის გადამხდელთან სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში აღურიცხველი და პირველადი საგადასახადო დოკუმენტის გარეშე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გამოვლენა ინვეს პირის დაჯარიმებას გამოვლენის მომენტში ამ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების სა-

ბაზრო ღირებულების 50%-ის ოდენობით. ამავე კანონის ძველი რედაქცია კი ითვალისწინებდა ალურიცხავი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღმოჩენის შემთხვევაში დაჯარიმებას ქონების საბაზრო ღირებულების 100%-ის ოდენობით.

კასატორის მითითებით, საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-2<sup>1</sup> ნაწილის თანახმად, თუ საგადასახადო დავის განხილვის დასრულებამდე კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი ქმედების ჩადენისათვის, დავის განმხილველი ორგანო ვალდებულია გამოიყენოს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 18 ივნისის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული ი/მ „თ. თ-ის“ საკასაციო საჩივარი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 4 სექტემბრის განჩინებით ი/მ „თ. თ-ის“ საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მისი განხილვა დაიწინა ზეპირი მოსმენის გარეშე.

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობის შესწავლის, გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ ი/მ „თ. თ-ის“ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: სსიპ შემოსავლების სამსახურის პრევენციის დეპარტამენტის 2012 წლის 8 ივნისის №297/03 ბრძანების საფუძველზე ი/მ „თ. თ-ის“ კუთვნილ ობიექტში ჩატარდა სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაცია, რის შედეგადაც გამოვლინდა სააღრიცხვო დოკუმენტებში ალურიცხავი, 11569 ლარის ღირებულების სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები. აღნიშნული შემოწმების საფუძველზე, 2012 წლის 10 ივლისს სსიპ შემოსავლების სამსახურის პრევენციის დეპარტამენტის მიერ შედგენილ იქნა ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ოქმი №002843, რომლითაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად ი/მ „თ. თ-ე“ დაჯარიმდა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის პრევენციის დეპარტამენტის 2012 წლის 10 ივლისის №002843 საგადასახადო სამართალ-

დარღვევის ოქმი 2012 წლის 9 აგვისტოს ი/მ „თ. თ-ემ“ გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2012 წლის 10 ოქტომბრის №20977 ბრძანებით საჩივარი არ დააკმაყოფილა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის პრევენციის დეპარტამენტის 2012 წლის 10 ივლისის №002843 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 10 ოქტომბრის №20977 ბრძანება ი/მ „თ. თ-ის“ მიერ გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში. 2013 წლის 28 ივნისს ამ უკანასკნელის მიერ მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება, რომლითაც ადმინისტრაციული საჩივარი არ დააკმაყოფილდა.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს და განსახილველი სამართალურთიერთობის მიმართ გაკეთებულ სამართლებრივ დასკვნებს. ამასთან, ყურადღებას ამახვილებს ი/მ „თ. თ-ის“ მიერ მითითებულ გარემოებაზე, რომ ჩატარებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგად ნამდვილად გამოვლინდა სააღრიცხვო დოკუმენტებში აღურიცხავი საქონელი, საბაზრო ღირებულებით 11569 ლარის ოდენობით. ი/მ „თ. თ-ის“ მითითებით, მან 2011 წლის აგვისტოში თურქეთში ყოფნის დროს საკუთარი სახსრებით შეიძინა საქონელი, თუმცა ეს უკანასკნელი საქართველოში გამოაგზავნა ი/მ „ა. ა-ის“ სახელზე იმ პირობით, რომ საქონლის საქართველოში ჩამოტანისთანავე ი/მ „ა. ა-ე“ აღნიშნულ საქონელს, დოკუმენტების (ზედნადების) შედგენის გზით, კვლავ უკან გადასცემდა ი/მ „თ. თ-ეს“. საბოლოოდ, მხარეებს შორის მომხდარი კონფლიქტის გამო, ი/მ „ა. ა-ემ“ უარი განაცხადა მითითებული საქონლის დოკუმენტის (ზედნადების) საფუძველზე ი/მ „თ. თ-ისათვის“ გადაცემაზე, რის გამოც ამ უკანასკნელის ფაქტობრივ მფლობელობაში აღმოჩნდა აღურიცხავი საქონელი.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ პირველი და სააპელაციო ინსტანციის სასამართლოებმა სამართლებრივი თვალსაზრისით სწორად შეაფასეს საქმესთან დაკავშირებული ყველა ფაქტობრივი გარემოება, ხოლო კასატორმა საკასაციო საჩივარში ვერ მიუთითა ისეთი არგუმენტები, რომელზე დაყრდნობითაც შესაძლებელი იქნებოდა საქმეზე დადგენილი ფაქტების სხვაგვარი სამართლებრივი შეფასება.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 145-ე მუხლის 1-ლ ნაწილზე, რომლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შემადგენლობაში შეიტანოს თავის

საკუთრებაში არსებული დამუშავებული ან ნაწილობრივ დამუშავებული საქონელი, მისი ადგილმდებარეობის მიუხედავად, კერძოდ, ნედლეული ან/და მასალები (გარდა კაპიტალიზებადი ხარჯებისა), რომლებიც შექმნილია შემდგომი რეალიზაციისათვის ან საქონლის წარმოებისათვის/მომსახურების განევისათვის.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებაზე, რომლითაც დამტკიცდა „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 წესი“. მითითებული წესის 30-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების (სმფ-ების) რაოდენობის ფაქტობრივი მდგომარეობის აღრიცხვის დაწყების დღისთვის დამთვარებული უნდა იყოს ფასეულობათა შემოსავალ-გასავლის ყველა დოკუმენტის დამუშავება. ნაწარმოები უნდა იყოს შესაბამისი ჩანაწერები ანალიზური აღრიცხვის ბარათებში (წიგნებში) და გამოყვანილი იყოს ნაშთები. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია საინვენტარიზაციო კომისიას წარუდგინოს ინფორმაცია სმფ-ების დასახელების, რაოდენობის, ამ ფასეულობათა მიღების თარიღის, სასაქონლო ზედნადებების ელექტრონული რეესტრის (ასეთის ვალდებულების არსებობის შემთხვევაში) ან/და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის ან სხვა დოკუმენტაციის თარიღისა და ნომრების, თვითღირებულების და სხვა მონაცემების ჩვენებით. საინვენტარიზაციო კომისია, საინვენტარიზაციო კომისიის შექმნის ბრძანებით განსაზღვრულ ვადაში, გადასახადის გადამხდელთან ერთად ადგენს ამ ფასეულობების ნაშთების სააღრიცხვო (საბუღალტრო) მონაცემებს.

საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელთან სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში აღურიცხველი და პირველადი საგადასახადო დოკუმენტის გარეშე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გამოვლენა იწვევს პირის დაჯარიმებას გამოვლენის მომენტში ამ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ღირებულების ოდენობით.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის

ტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებაზე, რომლის 27-ე მუხლის პირველი პუნქტით დადგენილია, რომ გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები აღრიცხოს ელექტრონულად ბუღალტრული აღრიცხვის პროგრამების გამოყენებით, იმ სავალდებულო პირობით, რომ უზრუნველყოფილ იქნეს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნაშთების ნომენკლატურული აღრიცხვა.

ზემოაღნიშნული ნორმების გათვალისწინებით, ი/მ „თ. თ-ეს“ ეკისრებოდა მის ფაქტობრივ მფლობელობაში არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვა ისე, როგორც ეს დადგენილია საგადასახადო კოდექსის 145-ე მუხლის 1-ლი ნაწილით, „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით. აგრეთვე, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვის პრაქტიკულ მნიშვნელობაზე მიუთითებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით დამტკიცებული წესის 30-ე მუხლის მე-3 პუნქტის შინაარსი, რომლის თანახმად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ზედმინვენით ზუსტი აღრიცხვიანობა გულისხმობს ასეთი ფასეულობების რაოდენობის, ამ ფასეულობათა მიღების თარიღის, სასაქონლო ზედნადებების ელექტრონული რეესტრის (ასეთის ვალდებულებების არსებობის შემთხვევაში) ან/და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის ან სხვა დოკუმენტაციის თარიღისა და ნომრების, პირვანდელი ღირებულების და სხვა მონაცემების ზუსტად ჩვენებას/აღრიცხვას. ამდენად, უდავოა, რომ ი/მ „თ. თ-ის“ მიერ არ იყო დაცული საწარმოს ფაქტობრივ მფლობელობაში არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვის ზემოაღნიშნული წესები.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს კასატორის მოსაზრებას დაკისრებული ჯარიმის ოდენობის შემცირებასთან დაკავშირებით და განმარტავს, რომ 2015 წლის 1 მაისს საქართველოს საგადასახადო კოდექსში შეტანილ იქნა ცვლილება, რომელიც ამოქმედდა ამავე წლის 15 მაისიდან. აღნიშნული ცვლილება შეეხო სწორედ იმ სამართალდარღვევას, რის გამოც დაჯარიმდა ი/მ „თ. თ-ე“. მითითებული ცვლილების თანახმად, საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-4 პუნქტის შესაბამისად, „გადასახადის გადამხდელთან სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში აღურიცხველი და პირველადი საგადასახადო დოკუმენტის გარეშე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გამოვლენა – ინვეს პირის დაჯარიმებას გამოვლენის მომენტში ამ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულების

50%-ის ოდენობით“, მაშინ, როცა კანონის ძველი რედაქცია ითვალისწინებდა სმფ-ების ალურიცხველად აღმოჩენის შემთხვევაში მათი საბაზრო ღირებულების 100%-ით დაჯარიმებას.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების დროს, თუ კანონით გაუქმებული ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი ქმედების ჩადენისთვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა, ხოლო თუ შემოღებული ან დამძიმებულია პასუხისმგებლობა, გამოიყენება ქმედების ჩადენის მომენტისთვის არსებული ნორმა. სანქციის შეფარდების დრო მოიცავს არა მხოლოდ ორგანოს მიერ მისი გამოყენების დროს, არამედ აგრეთვე ზემდგომი ორგანოების ან სასამართლოს მიერ სანქციის გამოყენების კანონიერების შემოწმების პერიოდს.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო ეთანხმება კასატორის მოსაზრებას ჯარიმის შემცირებასთან დაკავშირებით და მიიჩნევს, რომ აღნიშნულ ნაწილში საკასაციო საჩივარი საფუძვლიანია და უნდა დაკმაყოფილდეს.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ი/მ „თ. თ-ის“ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, უნდა შეიცვალოს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 9 დეკემბრის განჩინება სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 10 ივლისის №002843 სამართალდარღვევის ოქმით განსაზღვრული ჯარიმის ნაწილში და ამ ნაწილში მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, კერძოდ, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 10 ივლისის №002843 სამართალდარღვევის ოქმით განსაზღვრული ჯარიმა 11569 ლარი ი/მ „თ. თ-ის“ მიმართ უნდა შემცირდეს 50%-ით და განისაზღვროს 5784.5 ლარით, ხოლო დანარჩენ ნაწილში გასაჩივრებული განჩინება უნდა დარჩეს უცვლელად.

### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-ე, 411-ე მუხლებით და

### **გ ა ღ ა ნ ყ ვ ი ტ ა :**

1. ი/მ „თ. თ-ის“ საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;

2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 10 ივლისის №002843 სამართალდარღვევის ოქმით განსაზღვრული ჯარიმის ნაწილში თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 9 დეკემბრის განჩინების შეცვლით ამ ნაწილში მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. ი/მ „თ. თ-ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
4. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 10 ივლისის №002843 სამართალდარღვევის ოქმით განსაზღვრული ჯარიმა – 11569 ლარი შემცირდეს 5784,5 ლარამდე;
5. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 9 დეკემბრის განჩინება დანარჩენ ნაწილში დარჩეს უცვლელად;
6. საკასაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.



## 2. საგადასახადო მოთხოვნა

### საგადასახადო მოთხოვნის კანონიერება

#### განმარტება

№ბს-144-141(2კ-14)

22 იანვარი, 2015 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:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას სასარჩელო განცხადებით მიმართა ი/მ ი. რ. ოღლიმ მოპასუხეების საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ 18.09.2011წ. დოკუმენტური რევიზიის აქტის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 02.11.2011 №1989 ბრძანების, 03.11.2011წ. №049-21 საგადასახადო მოთხოვნის, ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ 20.12.2011წ. №049-4866 ბრძანების, 23.03.2012წ. №4769 ბრძანების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 09.03.2012წ. №4251/2/12 გადაწყვეტილების და 22.03.2012წ. №4251/2/12 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობის მოთხოვნით.

მოსარჩელემ მიუთითა, რომ არის ინდ.მენარმე და რეგისტრირებულია თელავის საგადასახადო ინსპექციაში. იგი პასუხისგებაშია მიცემული სსსკ-ის 210-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული დანაშაულისთვის და პატიმრობაშია 2011 წლის 27 ივლისიდან. მოსარჩელე აღნიშნავს, რომ მისი პატიმრობის პერიოდში – 18.09.2011წ. შედგა დოკუმენტური რევიზიის აქტი, რა დროსაც პატიმრობის გამო, მოკლებული იყო საგადასახადო დოკუმენტაციის წარდგენის შესაძლებლობას. აღნიშნული დოკუმენტური რევიზიის აქტის საფუძველზე სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ 03.11.2011წ. გაცემულ იქნა საგადასახადო მოთხოვნა დავალიანების ძირითადი თანხის, საურავებისა და ჯარიმის დარიცხვის შესახებ. მოსარჩელე მიუ-

თითებს, რომ საგადასახადო ორგანოების მხრიდან რიგი საგადასახადო აქტები იგზავნებოდა მის საცხოვრებელ მისამართზე: თელავის რაიონში, სოფელ .... პატიმრობაში ყოფნის გამო აღნიშნული აქტების ადრესატისთვის ჩაბარება ვერ ხდებოდა. გზავნილის მოსარჩელისთვის გადაცემის შესაძლებლობა არც მისი ოჯახის წევრებს ჰქონდათ, რადგან ისინიც პატიმრობაში იმყოფებოდნენ. მოსარჩელე უთითებს, რომ იგი აზერბაიჯანელია, აქვს ენობრივი ბარიერი და პატიმრობაში ყოფნის გამო მოკლებული იყო სათანადო თარგმნის შესაძლებლობას, რის გამოც ვერ შეძლო სრულყოფილი საჩივრების წარდგენა შემოსავლების სამსახურსა და ფინანსთა სამინისტროში, ამასთანავე არც პირადად და არც წარმომადგენლის მეშვეობით არ მიუღია მონაწილეობა ადმინისტრაციულ ორგანოებში მიმდინარე წარმოებაში. მოსარჩელე აღნიშნავს, რომ ამჟამად აქვს საგადასახადო დოკუმენტაციისა და დაკარგულად მიჩნეული სალარო აპარატის წარდგენის შესაძლებლობა, რაც გახდება მის სახელზე რიცხვული დავალიანების მნიშვნელოვანი ნაწილის ჩამოწერის საფუძველი. მოსარჩელე ასევე უთითებს, რომ 2006 წლის 1 აპრილიდან რეგისტრირებულია დღგ-ს გადამხდელად, რაც გამოორიცხავს ამ ნაწილში მისი დაჯარიმების შესაძლებლობას.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 27.08.2012წ. გადაწყვეტილებით ი.მ.რ. ოღლის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ თბილისის საქალაქო სასამართლოს სისხლის სამართლის საქმეთა კოლეგიის 03.04.2012წ. განაჩენით ი. რ. ოღლი ცნობილ იქნა დამნაშავედ სსკ-ის 210-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული დანაშაულის ჩადენისათვის, სასჯელის სახედ და ზომად განესაზღვრა 5 წლისა და 6 თვის ვადით თავისუფლების აღკვეთა, ხოლო დამატებითი სასჯელის სახით დაენიშნა ჯარიმა 50 000 ლარის ოდენობით. აღნიშნული განაჩენით სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ ი. რ. ოღლიმ მეუღლესთან და ძმასთან ერთად დამატებითი მატერიალური სარგებლის მიღებისა და სახელმწიფოს კუთვნილი გადასახადის შემცირების მიზნით, იმპორტირებული საქონლის რეალიზაციისას, განახორციელა ყალბი საგადასახადო დოკუმენტების გგუფურად დამზადება გასაღების მიზნით, გასაღება და გამოყენება, კერძოდ, საქონლის რეალიზაციისას სასაქონლო ზედნადებებში და თანდართულ ჩეკებში შეამცირა საქონლის ღირებულება 20%-ით, ფაქტიურად კი მყიდველებისაგან მიიღო საქონლის რეალური ღირებულება. საქმის მასალებით დადგენილია, რომ საქართვე-

ლოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის ქ. თბილისის მთავარი სამმართველოს 17.08.2011წ. №15-04-2912 მიმართვის თანახმად, სპეციალურ გამოკვლევათა და ექსპერტიზის დეპარტამენტის უფროსის 06.09.2011წ. №408 დავალების საფუძველზე, ამავე დეპარტამენტის III სამმართველოს მთავარ ინსპექტორს გ. ს-ს, სისხლის სამართლის საქმესთან დაკავშირებით, დაევალა წარმოდგენილ მასალებზე დაყრდნობით ი.მ ი. რ. ოღლის დოკუმენტური რევიზიის ჩატარება. შემონიშნავს დაექვემდებარა 2005 წლის 1 იანვრიდან 2011 წლის 28 ივლისამდე პერიოდი. შემონიშნავს შედეგად შედგა 18.09.2011 დოკუმენტური რევიზიის აქტი, რომლითაც განისაზღვრა, რომ შესამოწმებელ პერიოდში ი.მ ი. რ. ოღლის ბიუჯეტში დამატებით გადასახდელად უნდა დარიცხვოდა – 304 764 ლარი, მათ შორის: ძირითადი თანხა – 214 956 ლარი, ჯარიმა – 89 808 ლარი. სახეობათა მიხედვით კი გადასახადი გადანაწილდა შემდეგნაირად: სოციალური გადასახადი – 64 555 ლარი, მათ შორის: ძირითადი თანხა – 43 724 ლარი, ჯარიმა – 20 831 ლარი; საშემოსავლო გადასახადი – 119 946 ლარი, მათ შორის: ძირითადი თანხა – 83 461 ლარი, ჯარიმა – 36 485 ლარი; დღგ – 117 263 ლარი, მათ შორის: ძირითადი თანხა – 87 771 ლარი, ჯარიმა – 29 492 ლარი; საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესის დარღვევისათვის ჯარიმა – 3 000 ლარი. 18.09.2011წ. დოკუმენტური რევიზიის აქტის საფუძველზე გამოიცა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 02.11.2011წ. №1989 ბრძანება ი.მ ი. რ. ოღლის პირადი აღრიცხვის ბარათზე თანხების დარიცხვის შესახებ. შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 03.11.2011წ. №049-21 საგადასახადო მოთხოვნით მოსარჩელეს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაერიცხა სულ – 489 655,68 ლარი, მათ შორის: ძირითადი თანხა – 231 210,89 ლარი, ჯარიმა – 89 808 ლარი, საურავი – 168 636,79 ლარი. ი.მ ი. რ. ოღლის პირად ბარათზე არსებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარების მიზნით შემოსავლების სამსახურის 20.12.2011წ. №049-4866 ბრძანებით ყადაღა დაედო გადასახადის გადამხდელის ქონებას – მატერიალურ და არამატერიალურ აქტივებს. ი.მ ი. რ. ოღლიმ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 03.11.2011წ. №049-21 საგადასახადო მოთხოვნისა და ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ შემოსავლების სამსახურის 20.12.2011წ. №049-4866 ბრძანების ბათილად ცნობა მოითხოვა. საქართველოს ფინანსთა სა-

მინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 22.03.2012წ. №4251/2/12 გადაწყვეტილებით ი.მ ი. რ. ოლღის საჩივარი შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 03.11.2011წ. №049-21 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის ნაწილში არ დაკმაყოფილდა, ხოლო ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ შემოსავლების სამსახურის 20.12.2011წ. №049-4866 ბრძანების ბათილად ცნობის მოთხოვნის ნაწილში საჩივარი ქვემდებარებით გადაეგზავნა შემოსავლების სამსახურს. შემოსავლების სამსახურის 23.03.2012წ. №4769 ბრძანებით ი.მ ი. რ. ოლღის საჩივარი ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ შემოსავლების სამსახურის 20.12.2011წ. №049-4866 ბრძანების ბათილად ცნობის თაობაზე არ დაკმაყოფილდა. საქმეზე დადგენილად არის აგრეთვე მიჩნეული, რომ მოსარჩელე გადასახადის გადამხდელად რეგისტრირებული იყო 28.08.1996წ. თელავის რეგიონულ ცენტრში, ხოლო დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებულია 2006 წლის 1 აპრილიდან და მიღებული აქვს დღგ-ს გადამხდელის სერტიფიკატი №075166, ასევე რეგისტრირებული აქვს 1 სალაროს აპარატი.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს 27.08.12წ. გადაწყვეტილებაში აღინიშნა, რომ მოსარჩელე არ ეთანხმება დოკუმენტური რევიზიის შედეგებს და სადავოდ ხდის აღნიშნული რევიზიის აქტის საფუძველზე გამოცემულ ადმინისტრაციულ აქტებს, თუმცა კონკრეტულად არ უთითებს მათი უსწორობის საფუძველებზე და სადავო აქტებით განხორციელებული დარიცხვების უკანონობის მიზეზად ასახელებს იმ გარემოებას, რომ 18.09.2011წ. დოკუმენტური რევიზიის აქტი მას არ ჩაბარებია. სასამართლომ მიუთითა, რომ ი.მ ი. რ. ოლღის საჩივრის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროში განხილვისას – 29.02.2012წ. სასჯელაღსრულების, პრობაციისა და იურიდიულ საკითხთა სამინისტროს სასჯელაღსრულების დეპარტამენტის №8 დაწესებულებაში მყოფ პატიმარს – ი.მ ი. რ. ოლღის გაეგზავნა საგამოძიებო სამსახურის 18.09.2011წ. დოკუმენტური რევიზიის აქტი. აღნიშნულთან დაკავშირებით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ 09.03.2012წ. მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება, რომლითაც შეჩერდა საჩივრის განხილვა და მომჩივანს მიეცა წინადადება წარმოედგინა მოსაზრებები, არგუმენტები და მტკიცებულებები დოკუმენტური რევიზიის აქტის არამართლობიერების თაობაზე. სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ მომჩივანს არც აღნიშნულის შემდგომ არ წარუდგენია არგუმენტები და მტკიცებულებები განხორციელებული დარიცხვების უკანონობასთან დაკავშირებით, ხსენებული მასალა მოსარ-

ჩელეს არც სასამართლოში წარუდგენია. სასამართლომ მიუთითა სსკ-ის 102-ე, ასკ-ის მე-4, მე-17 მუხლებზე და აღნიშნა, რომ ზოგადი წესის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზეც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. ამასთან, აქტის კანონიერების მტკიცების ტვირთი მოიცავს აგრეთვე ფაქტების მითითების ტვირთსაც. თითოეულმა მხარემ უნდა მიუთითოს თავის სასარგებლოდ მოქმედ გარემოებებზე და თუ იგი სადავო გახდება, უნდა დაამტკიცოს ამ გარემოების არსებობა ან არარსებობა. ამასთან, აქტის კანონიერების მტკიცების ტვირთის ადმინისტრაციული ორგანოსათვის დაკისრება არ უნდა იქნეს გაგებული სარჩელის დასაბუთების ვალდებულებისაგან მოსარჩელის გათავისუფლებად, რადგან კანონმდებლის მიერ ადმინისტრაციული ორგანოსათვის დაკისრებული მტკიცების ტვირთი არ გულისხმობს მოსარჩელის გათავისუფლებას სასარჩელო მოთხოვნის დასაბუთებისა და მტკიცებულებათა წარმოდგენისაგან. სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელემ კონკრეტული ფაქტებითა და მტკიცებულებებით ვერ დაასაბუთა გადასახადების დარიცხვის უსწორობა. აღნიშნულთან დაკავშირებით სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 255.9, 136.1, 136.3, 73.5 მუხლებზე. სასამართლომ კანონიერ ძალაში შესული თბილისის საქალაქო სასამართლოს სისხლის სამართლის საქმეთა კოლეგიის 03.04.2012 განჩინის საფუძველზე დადგენილად მიიჩნია, რომ ი.მ. რ. ოღლის მიერ არ ხდებოდა შემოსავლების სრულად აღრიცხვა, კერძოდ, ი. რ. ოღლიმ საქონლის რეალიზაციისას სასაქონლო ზედნადებებში და თანდართულ ჩეკებში შეამცირა საქონლის ღირებულების ფასი 20%-ით, ფაქტიურად კი მყიდველებისაგან მიიღო საქონლის რეალური ღირებულება. ზემოაღნიშნულ სისხლის სამართლის საქმესთან დაკავშირებით წარმოდგენილ მასალებზე დაყრდნობით ჩატარდა ი.მ. რ. ოღლის დოკუმენტური რევიზია, რომლის შედეგადაც გამოვლინდა საგადასახადო დარღვევები, რომლებმაც ასახვა ჰპოვეს 18.09.2011წ. დოკუმენტური რევიზიის აქტში. კერძოდ, გადასახადის გადამხდელის დოკუმენტური რევიზიის შედეგად გამოვლინდა, რომ შესამოწმებელ პერიოდში გადასახადის გადამხდელი არ ახორციელებდა ბუღალტრულ აღრიცხვას საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესით, რის გამოც სასამართლომ მიიჩნია, რომ სახეზე იყო არაპირდაპირი მეთოდით გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის სამართლებრივი საფუძველი. სასამართლომ აღნიშნა, რომ შემომწმობლის მიერ საგადასახადო ვალდებულებები კანონიერად

განისაზღვრა არსებული მასალების, მათ შორის, კანონიერ ძალაში შესული თბილისის საქალაქო სასამართლოს სისხლის სამართლის საქმეთა კოლეგიის 03.04.2012წ. განაჩენისა და მონმეთა ჩვენებების საფუძველზე.

სასამართლომ აგრეთვე აღნიშნა, რომ 20%-იანი ფასნამატის გათვალისწინებით ინდ. მენარმის ერთობლივმა შემოსავალმა 2005 წელს გადააჭარბა 100 000 ლარს, რის გამოც მენარმე ვალდებული იყო, შესაბამის საგადასახადო ორგანოში დარეგისტრირებულიყო დღგ-ის გადამხდელად საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად, რაც მას არ განუხორციელებია. ამდენად, საგადასახადო კოდექსის 282-ე მუხლის შესაბამისად, ი/მ „ი. რ. ოლლისათვის“ დღგ-ის რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობისათვის გადასახადის ძირითადი თანხისა და ჯარიმის დარიცხვა მართებულად იქნა მიჩნეული. სასამართლომ საგადასახადო კოდექსის (სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციის) 281.7 მუხლზე მითითებით, მიიჩნია რომ ი/მ „ი. რ. ოლლიზე“ ჯარიმის დაკისრება კანონშესაბამისად განხორციელდა.

ყადაღის დადების შესახებ შემოსავლების სამსახურის 20.12.2011წ. №049-4866 ბრძანებასთან დაკავშირებით, სასამართლომ მიუთითა, რომ საგადასახადო კოდექსი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ერთ-ერთ საშუალებად მიიჩნევს საგადასახადო იპოთეკა/გირავნობის ღონისძიების გამოყენების შესაძლებლობას. სასამართლომ საქმის მასალების საფუძველზე დადგენილად მიიჩნია, რომ ი.მ. ი. რ. ოლლის პირად ბარათზე არსებული დავალიანება წარმოადგენდა აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებას, რომლის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების გატარების მიზნით შემოსავლების სამსახურმა 20.12.2011წ. საგადასახადო კანონმდებლობის (241-ე, 254-ე მუხლები) სრული დაცვით მიიღო №049-4866 ბრძანება მოსარჩელის ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 22.03.2012წ. №4251/2/12 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობის თაობაზე სასარჩელო მოთხოვნასთან დაკავშირებით სასამართლომ აღნიშნა, რომ ვინაიდან სასამართლო განხილვის ეტაპზე არ დადგინდა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 02.11.2011წ. №1989 ბრძანებისა და შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 03.11.2011წ. №049-21 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის სამართლებრივი საფუძველები, სასარჩელო მოთხოვნა

ამ ნაწილშიც უსაფუძვლოა. ზემოთქმულიდან გამომდინარე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელის მიერ სადავოდ გამხდარი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემული იყო კანონის სრული დაცვით და ადგილი არ ჰქონდა სზაკ-ის 60<sup>1</sup> მუხლით გათვალისწინებული კანონის, კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის დარღვევას, შესაბამისად, არ არსებობდა მათი ბათილად ცნობის სამართლებრივი საფუძველი.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 27.08.2012წ. გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ი.მ ი. რ. ოლიმ.

სააპელაციო საჩივრის ავტორი საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილების გაუქმებას და მოთხოვნის დაკმაყოფილებას ითხოვდა იმის გამო, რომ: სასამართლო დაეყრდნო 03.04.12წ. განჩენს, რომელიც კანონიერ ძალაში არ იყო შესული; არ შეფასებულა საბუღალტრო მასალა, რომლის წარდგენის შესაძლებლობა მოსარჩელეს არ ჰქონდა პატიმრობაში ყოფნის გამო; დაუშვებელი იყო სისხლის სამართლის საქმეზე მოწმის სახით დაკითხული ხ.მ-ას და ბრალდებულის ჯ. ყ-ის დაკითხვის ოქმის გამოყენება, ვინაიდან აღნიშნული მტკიცებულებები არ ყოფილა წარმოდგენილი მოცემული სარჩელის განხილვისას; ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში ადმინისტრაციული წარმოების მიმდინარეობის დროს მოსარჩელე პატიმარი იყო, მან ცუდად იცის ქართული ენა, სამინისტრო ადმინისტრაციულ აქტებს №8 დაწესებულების ნაცვლად აგზავნიდა თელავის რაიონის სოფ. ...; სალარო აპარატი არ იყო დაკარგული და შესაძლებელი იყო მისი წარმოდგენა; არ შესწავლილა წარმოდგენილი ახალი საბუღალტრო დოკუმენტაცია.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 19.11.2012წ. განჩინებით ი.მ ი. რ. ოლის სააპელაციო საჩივარი დარჩა განუხილველი დადგენილ ვადაში ხარვეზის შეუვსებლობის გამო, რაც კერძო საჩივრით გასაჩივრდა ი.მ ი. რ. ოლის მიერ.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 03.06.2013წ. განჩინებით ი.მ ი. რ. ოლის კერძო საჩივარი დაკმაყოფილდა, გაუქმდა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 19.11.2012წ. განჩინება და საქმე ი.მ ი. რ. ოლის სააპელაციო საჩივრის წარმოებაში მიღების საკითხის გადასაწყვეტად დაუბრუნდა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატას.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 12.11.2013წ. გადაწყვეტილებით ი.მ ი. რ. ოლ-

ლის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 27.08.2012წ. გადანყვეტილება, მიღებული იქნა ახალი გადანყვეტილება, რომლითაც სადავო საკითხის გადანყვეტილად ბათილად იქნა ცნობილი შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 03.11.2011წ. №049-21 საგადასახადო მოთხოვნა და ადმინისტრაციულ ორგანოს დაევალა საქმის გარემოებათა გამოკვლევის შემდეგ ახალი აქტის გამოცემა. ბათილად იქნა ცნობილი აგრეთვე შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 02.11.2011წ. №1989 ბრძანება, ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ შემოსავლების სამსახურის 20.12.2011წ. №049-4866 ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 09.03.2012წ. №4251/2/12 გადანყვეტილება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 22.03.2012წ. №4251/2/12 გადანყვეტილება, შემოსავლების სამსახურის 23.03.2012წ. №4769 ბრძანება და მოპასუხეებს თანაბარწილად დაეკისრათ ი.მ ი. რ. ოღლის სასარგებლოდ სახელმწიფო ბაჟის 3 000 ლარის ანაზღაურება.

სასამართლომ მიუთითა სასკ-ის 1.2 მუხლზე, სსკ-ის 377-ე, 385-ე, 393.2 მუხლებზე, 394-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტზე და აღნიშნა, რომ სააპელაციო სასამართლო გასაჩივრებული გადანყვეტილების კანონიერებასა და დასაბუთებულობას ამომნებს, როგორც ფაქტობრივი, ისე სამართლებრივი თვალსაზრისით. სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ მოსარჩელე არ ეთანხმება დოკუმენტური რევიზიის შედეგებს, სადავოდ ხდის აღნიშნული რევიზიის აქტის საფუძველზე გამოცემულ ადმინისტრაციულ აქტებს და უთითებს, რომ მის მიერ ენობრივი ბარიერის და პატიმრობაში ყოფნის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავების განხილვისას მონაწილობის მიუღებლობის გამო, ვერ შეძლო სათანადო საბუღალტრო დოკუმენტაციის წარდგენა, რის გამოც მოხდა შეუსაბამო ოდენობის თანხების დარიცხვა, ამასთანავე 18.09.2011წ. დოკუმენტური რევიზიის აქტი მას არ ჩაბარებია. სააპელაციო პალატამ მიუთითა სზაკ-ის 96.1, 96.2, 53.1, 53.5 მუხლებზე, ასევე სასკ-ის 32.4 მუხლზე და დადგენილად მიიჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის ქ. თბილისის მთავარი სამმართველოს 17.08.2011 №15-04-2912 მომართვის თანახმად, სპეციალურ გამოკვლევათა და ექსპერტიზის დეპარტამენტის უფროსის 06.09.2011წ. №408 დავალების საფუძველზე, ამავე დეპარ-



ტამენტის III სამმართველოს მთავარ ინსპექტორს გ. ს-ს, სის-ხლის სამართლის საქმესთან დაკავშირებით, დაევალა წარმოდგენილ მასალებზე დაყრდნობით ი.მ ი. რ. ოღლის დოკუმენტური რევიზიის ჩატარება. შემონმებას დაექვემდებარა 2005 წლის 1 იანვრიდან 2011 წლის 28 ივლისამდე პერიოდი. შემონმების შედეგად შედგა 18.09.2011წ. დოკუმენტური რევიზიის აქტი, რომლითაც განისაზღვრა, რომ შესამონმებელ პერიოდში ი.მ ი. რ. ოღლის ბიუჯეტში დამატებით გადასახდელად უნდა დარიცხვოდა – 304 764 ლარი, მათ შორის: ძირითადი თანხა – 214 956 ლარი, ჯარიმა – 89 808 ლარი. შემონმების შედეგად დადგინდა, რომ ი.მ ი. რ. ოღლი საქონლის რეალიზაციას არ ასახავდა სრულად, არ იყო წარდგენილი 2005-2008 წ.წ. საბუღალტრო დოკუმენტაცია, ხოლო 2009-2011 წ.წ. საბუღალტრო დოკუმენტაცია წარდგენილი იყო ფრაგმენტულად, არ ჰქონდა წარდგენილი შესაბამისი პირველადი საგადასახადო დოკუმენტები: ა/ფაქტურები და ს/ზედნადებები, ასევე სრულად არ იყო ამონერილი სალარო აპარატის ჩეკები, მის მიერ არ ხდებოდა რეალიზებული საქონლის რაოდენობისა და ღირებულების სრულად აღრიცხვა. პალატამ აღნიშნა, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების კანონშესაბამისად მიჩნევისთვის, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის მნიშვნელოვანი და სავალდებულო წინაპირობაა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების გამოკვლევა, გაანალიზება, შესწავლა და გადაწყვეტილების მიღება ამ გარემოებათა შეფასების შედეგად, რათა თავიდან იქნეს აცილებული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ დაუსაბუთებელი გადაწყვეტილების მიღება. სასამართლომ ასევე მიუთითა, რომ დამატებით გამოკვლევას საჭიროებს ის საკითხი, ჰქონდა თუ არა ადგილი სალარო აპარატის დაკარგვას და შესაბამისად, რამდენად საფუძვლიანია გადასახდის გადამხდელის 3 000 ლარით დაჯარიმება საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე. პალატამ მიიჩნია, რომ ერთმანეთისგან უნდა გაიმიჯნოს სალარო აპარატის დაკარგვა და სალარო აპარატის გამოუყენებლობა, რომლებიც სხვადასხვა დარღვევაა და შესაბამისად, სხვადასხვა სანქციას ითვალისწინებს.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 12.11.2013წ. გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ.

კასატორმა – საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ აღნიშნა, რომ სასამართლოს გადაწყვეტილება უსაფუძვლო და იური-

დიულად დაუსაბუთებელია, უსაფუძვლოა სააპელაციო პალატის მითითება, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ არასრულად გამოიკვლია საქმეში არსებული მტკიცებულებები. 18.09.2011წ. რევიზიის აქტით დასტურდება, რომ ი.მ ი. რ. ოლლი არასრულად ასახავდა საქონლის რეალიზაციას, არ არის წარდგენილი 2005-2008 წლების საბუღალტრო დოკუმენტაცია, ხოლო 2009-2011 წლების დოკუმენტები წარმოდგენილია ფრაგმენტულად. მენარმის მიერ არ ხდებოდა რეალიზებული საქონლის რაოდენობისა და ღირებულების სრულად ასახვა. გამოძიებით დადგენილია, რომ მენარმე საქონლის რეალიზაციისას საქონლის რეალური ღირებულების ნაცვლად აფიქსირებდა 20%-ით ნაკლებს. საგადასახადო კოდექსის 136.1, 136.3, 73.5 მუხლების საფუძველზე კასატორი აღნიშნავს, რომ ვინაიდან გადასახადის გადამხდელთან 2005-2010 წ.წ. გამოვლინდა სხვაობა დეკლარირებულსა და შემონმებით გაანგარიშებულ გადასახადებს შორის, მას დამატებით დაერიცხა გადასახადის თანხები. კასატორმა მიუთითა, რომ 20%-ანი ფასნამატის გათვალისწინებით ერთობლივმა შემოსავალმა 2005 წელს შეადგინა 103100 ლარი, ამდენად, საგადასახადო კოდექსის 157.1 მუხლის თანახმად, მენარმე ვალდებული იყო შესაბამის საგადასახადო ორგანოში დღგ-ს გადამხდელად დარეგისტრირებულიყო, რაც არ განუხორციელებია. აღნიშნული გარემოება, საგადასახადო კოდექსის 282.1 მუხლის მიხედვით, იწვევს პირის დაჯარიმებას. კასატორი მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, გადანყვეტილება იურიდიულად არ არის დასაბუთებული, რაც სსკ-ის 394-ე მუხლის „ე“ და „ე<sup>1</sup>“ ქვეპუნქტების თანახმად, გადანყვეტილების გაუქმების აბსოლუტური საფუძველია.

სააპელაციო პალატის გადანყვეტილება გასაჩივრდა აგრეთვე სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ. კასატორი აღნიშნავს, რომ ი.მ ი. რ. ოლლი ეწეოდა სამენარმეო საქმიანობას, მის მიმართ საგადასახადო დოკუმენტების გაყალბებისთვის სსკ-ის 210-ე მუხლის საფუძველზე აღიძრა სისხლის სამართლის საქმე და ის ცნობილ იქნა ბრალდებულად. სისხლის სამართლებრივი გამოძიების ფარგლებში ჩატარებული დოკუმენტური რევიზიის აქტით დგინდება, რომ ი.მ ი. რ. ოლლის მიერ ადგილი ჰქონდა გადასახადების შემცირებას, რის გამოც მას დაერიცხა 304 764 ლარი. აღნიშნული საქმის ფარგლებში დადგინდა, რომ გადამხდელი საქონლის რეალიზაციას სრულად არ ასახავდა, მას არ გააჩნია 2005-2008 წლების საბუღალტრო დოკუმენტაცია, ხოლო 2009-2011 წლების დოკუმენტაცია წარმოდგენილი იყო

ფრაგმენტულად, ასევე სრულად არ იყო ამონერილი სალარო აპარატის ჩეკები, ხოლო საქონლის რეალიზაციისას საქონლის რეალური ღირებულების ნაცვლად გადამხდელი აფიქსირებდა 20%-ით ნაკლებს, რასაც მოწმეებიც ადასტურებენ. კასატორმა მიუთითა, რომ გადასახადების დარიცხვა განხორციელდა საგადასახადო კოდექსის 136.1, 136.3 და 73.5 მუხლების საფუძველზე. ი.მ. ი. რ. ოღლის ერთობლივმა შემოსავალმა 2005 წელს გადააჭარბა 100 000 ლარს, ამდენად, საგადასახადო კოდექსის 157.1 მუხლის თანახმად, მენარმე ვალდებული იყო საგადასახადო ორგანოში დღგ-ს გადამხდელად დარეგისტრირებულიყო, რაც მას არ განუხორციელებია. აღნიშნული გარემოება, საგადასახადო კოდექსის 282.1 მუხლის მიხედვით, იწვევს პირის დაჯარიმებას. დადგენილია ასევე, რომ გადამხდელი სამენარმეო საქმიანობას ახორციელებდა სალარო აპარატის გარეშე, (მიუხედავად იმისა, რომ 19.06.2007წ. რეგისტრირებული აქვს ერთი სალარო აპარატი), რაც საგადასახადო კოდექსის 281.7 მუხლის თანახმად, იწვევს პირის დაჯარიმებას. კასატორმა მიუთითა, რომ სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული განაჩენით დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით, აღმინისტრაციული ორგანო მოკლებულია შესაძლებლობას ხელახლა გამოიკვლიოს საქმის გარემოებები და მიიღოს სხვა გადაწყვეტილება. კასატორის მოსაზრებით, მოსარჩელის არგუმენტაცია მოკლებულია შესაბამის სამართლებრივ საფუძველებს, ხოლო სადავო აქტები გამოცემულია მოქმედი კანონმდებლობის საფუძველზე. ამდენად, სააპელაციო სასამართლოს მიერ არასათანადოდ იქნა შესწავლილი საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, არ იქნა გამოყენებული კანონი, რომელიც უნდა გამოყენებულიყო, რის შედეგადაც მიღებულ იქნა დაუსაბუთებელი და არასწორი გადაწყვეტილება. არასწორია ასევე სახელმწიფო ბაჟის სსიპ შემოსავლების სამსახურისთვის დაკისრება, რადგან „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის 5.1 მუხლის „ლ“ ქვეპუნქტის თანახმად, სახელმწიფო ბაჟის გადახდისგან გათავისუფლებული არიან საგადასახადო ორგანოები ყველა საქმეზე.

სსკ-ის 408-ე მუხლის მე-3 ნაწილის საფუძველზე საქმე საკასაციო პალატის მიერ განხილულ იქნა ზეპირი მოსმენის გარეშე.

ი.მ. „ი. რ. ოღლის“ შესაგებელში აღინიშნა, რომ საქალაქო სასამართლო არასწორად დაეყრდნო 03.04.12წ. განაჩენს, როგორც კანონიერ ძალაში შესულს, თუმცა არ იქნა გათვალისწინებული, რომ განაჩენი საბოლოო არ იყო, იგი გასაჩივრებული იყო

მოსარჩელის მიერ, საჩივრით მოთხოვნილი იყო გამართლება. კოლეგიამ არ გაითვალისწინა სარჩელზე დართული საბუღალტრო დოკუმენტაცია, რომლის წარდგენის საშუალება პატიმრობაში მყოფს არ ჰქონდა. სისხლის სამართლის საქმეზე მონმის სახით დაკითხული ხ. მ-ასა და ბრალდებულ – ჯ. ყ-ის დაკითხვის ოქმის და აღიარებითი ჩვენების გამოყენება არ შეიძლებოდა გამხდარიყო დავალიანების დარიცხვის საფუძველი. ადმინისტრაციული წარმოების დროს ი. რ. ოლღი პატიმარი იყო, მან ცუდად იცის ქართული ენა, რომც ჩაბარებოდა აქტები ის ვერ შეძლებდა მათ გააზრებას ენობრივი ბარიერისა და სათანადო სამართლებრივი დახმარების არარსებობის გამო. ფინანსთა სამინისტრო ადმინისტრაციულ აქტებს №8-ე დანესებულების ნაცვლად აგზავნიდა თელავის რაიონის სოფ. .... შესაგებლის ავტორი აღნიშნავს აგრეთვე, რომ სალარო აპარატი არ არის დაკარგული და მისი წარდგენა საჭირო შემთხვევაში სასამართლოში შესაძლებელი იყო. რაც შეეხება მოსარჩელის, მისი ძმის და მეუღლის აღიარებას, შესაგებლის ავტორი აღნიშნავს, რომ ისინი პატიმრები იყვნენ და მათი აღიარება არ შეესაბამებოდა მათ ნებას, დანაშაული პროვოცირებული იყო აგენტის მიერ.

#### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების შესწავლის, გასაჩივრებული განჩინებისა და საკასაციო საჩივრის კანონიერების შემოწმების შედეგად თვლის, რომ საკასაციო საჩივარი ნაწილობრივ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმეზე დადგენილია და დავას არ იწვევს, რომ თბილისის საქალაქო სასამართლოს სისხლის სამართლის საქმეთა კოლეგიის კანონიერ ძალაში მყოფი 03.04.2012წ. განაჩენით ი. რ. ოლღი ცნობილ იქნა დამნაშავედ სსკ-ის 210-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული დანაშაულის ჩადენისათვის, სასჯელის სახედ და ზომად განესაზღვრა 5 წლისა და 6 თვის ვადით თავისუფლების აღკვეთა, ხოლო დამატებითი სასჯელის სახით დაეკისრა ჯარიმის გადახდა 50 000 ლარის ოდენობით. აღნიშნული განაჩენით სასამართლომ დადგენილად ცნო, რომ ი. რ. ოლღიმ მეუღლესთან და ძმასთან ერთად დამატებითი მატერიალური სარგებლის მიღებისა და სახელმწიფოს კუთვნილი გადასახადის შემცირების მიზნით იმპორტირებული საქონლის რეალიზაციისას განახორციელა ყალბი საგადასახადო დოკუმენტების გვუფურად დამზადება გასაღების მიზნით, გასაღება და გამოყენება, კერძოდ, საქონლის რეალიზაციისას სასაქონლო ზედნადებებში და თანდართულ ჩეკებში შეამცირა

საქონლის ღირებულება 20%-ით, ხოლო ფაქტიურად მყიდველებისაგან მიიღო საქონლის რეალური ღირებულება. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის ქ. თბილისის მთავარი სამმართველოს 17.08.2011წ. №15-04-2912 მიმართვის თანახმად, სპეციალურ გამოკვლევათა და ექსპერტიზის დეპარტამენტის უფროსის 06.09.2011წ. №408 დავალების საფუძველზე, ამავე დეპარტამენტის III სამმართველოს მთავარ ინსპექტორს გ. ს-ს, სისხლის სამართლის საქმესთან დაკავშირებით დაევალა წარმოდგენილ მასალებზე დაყრდნობით ი.მ ი. რ. ოღლის დოკუმენტური რევიზიის ჩატარება. შემონმებას დაექვემდებარა 2005 წლის 1 იანვრიდან 2011 წლის 28 ივლისამდე პერიოდი. შემონმების შედეგად შედგა 18.09.2011 დოკუმენტური რევიზიის აქტი, რომლითაც განისაზღვრა, რომ შესამონმებელ პერიოდში ი.მ ი. რ. ოღლის ბიუჯეტში დამატებით გადასახდელად უნდა დარიცხვოდა – 304 764 ლარი, მათ შორის: ძირითადი თანხა – 214 956 ლარი, ჯარიმა – 89 808 ლარი. სახეობათა მიხედვით კი გადასახადი გადანაწილდა შემდეგნაირად: სოციალური გადასახადი – 64 555 ლარი, მათ შორის: ძირითადი თანხა – 43 724 ლარი, ჯარიმა – 20 831 ლარი; საშემოსავლო გადასახადი – 119 946 ლარი, მათ შორის: ძირითადი თანხა – 83 461 ლარი, ჯარიმა – 36 485 ლარი; დღგ – 117 263 ლარი, მათ შორის: ძირითადი თანხა – 87 771 ლარი, ჯარიმა – 29 492 ლარი; საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესის დარღვევისათვის ჯარიმა – 3 000 ლარი. 18.09.2011წ. დოკუმენტური რევიზიის აქტის საფუძველზე გამოიცა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 02.11.2011წ. №1989 ბრძანება ი.მ ი. რ. ოღლის პირადი აღრიცხვის ბარათზე თანხების დარიცხვის შესახებ. აღნიშნული ბრძანების საფუძველზე გამოიცა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 03.11.2011წ. №049-21 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც მოსარჩელეს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაერიცხა სულ – 489 655,68 ლარი, მათ შორის: ძირითადი თანხა – 231 210,89 ლარი, ჯარიმა – 89 808 ლარი, საურავი – 168 636,79 ლარი. ი.მ „ი. რ. ოღლის“ პირად ბარათზე არსებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარების მიზნით შემოსავლების სამსახურის 20.12.2011წ. №049-4866 ბრძანებით ყადაღა დაედო გადასახადის გადამხდელის ქონებას – მატერიალურ და არამატერიალურ აქტივებს. ი.მ „ი. რ. ოღლიმ“ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 03.11.2011წ. №049-21 საგა-

დასახადო მოთხოვნისა და ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ შემოსავლების სამსახურის 20.12.2011წ. №049-4866 ბრძანების ბათილად ცნობა მოითხოვა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 22.03.2012წ. №4251/2/12 გადაწყვეტილებით ი.მ ი. რ. ოლლის საჩივარი შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 03.11.2011წ. №049-21 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის ნაწილში არ დაკმაყოფილდა, ხოლო საჩივარი ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ შემოსავლების სამსახურის 20.12.2011წ. №049-4866 ბრძანების ბათილად ცნობის მოთხოვნის ნაწილში ქვემდებარეობით გადაეგზავნა შემოსავლების სამსახურს. შემოსავლების სამსახურის 23.03.2012წ. №4769 ბრძანებით ი.მ „ი. რ. ოლლი“ საჩივარი ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ შემოსავლების სამსახურის 20.12.2011წ. №049-4866 ბრძანების ბათილად ცნობის თაობაზე არ დაკმაყოფილდა.

განსახილველ დავაში ი.მ „ი. რ. ოლლი“ გასაჩივრებული აქტების ბათილად ცნობის საფუძვლად სარჩელში და საკასაციო საჩივარზე შემოტანილ შესაგებელში უთითებდა იმ გარემოებებზე, რომ სადავო აქტები იგზავნებოდა მის საცხოვრებელ მისამართზე, სოფელ ..., სადაც პატიმრობის გამო არ იმყოფებოდა, ხოლო მისი ოჯახის წევრები მოკლებულნი იყვნენ ამ დოკუმენტაციის მიწოდების შესაძლებლობას, რადგან ისინიც პატიმრობაში იმყოფებოდნენ. მოსარჩელე ასევე აღნიშნავს, რომ აზერბაიჯანელია და აქვს ენობრივი ბარიერი, ხოლო პატიმრობაში მოკლებული იყო დოკუმენტაციის თარგმნისა და სამართლებრივი დახმარების მიღების შესაძლებლობას, რის გამოც ვერ შეძლო სრულყოფილი საჩივრების წარდგენა. გარდა ამისა, მონაწილეობა არ მიუღია საგადასახადო ორგანოებში მისი საჩივრების ზეპირ განხილვაში.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საქმეში დაცული მტკიცებულებებით, დასტურდება, რომ გადასახადის გადამხდელისთვის საგადასახადო წარმოებასთან დაკავშირებული დოკუმენტაცია იგზავნებოდა როგორც სასჯელაღსრულების დაწესებულებაში, სადაც გზავნილი უშუალოდ ბარდებოდა ი. რ. ოლლის, ასევე კასატორის საცხოვრებელ მისამართზე, სადაც კორექტიონდენცია სხვადასხვა დროს ჩაბარდა მის მეუღლეს, რძალს და ძმისშვილს. იმ გარემოებას, რომ კასატორს რეალურად ბარდებოდა სადავო აქტები, ადასტურებს ი.მ. „ი. რ. ოლლი“ მიერ ადმინისტრაციული საჩივრების კანონმდებლობით განსაზღვრულ ვადაში წარდგენის ფაქტი. ინდ. მენარმეს კანონით განსაზღვრულ ვადაში წარდგენილი ჰქონდა საჩივარი შემოსავლე-

ბის სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 03.11.11წ. №049-21 საგადასახადო მოთხოვნაზე, რაც ასევე ადასტურებს მისთვის აქტის ჩაბარებას. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 09.03.12წ. გადაწყვეტილებით დასტურდება, რომ სასჯელალსრულების დეპარტამენტის №8 დაწესებულებაში მყოფ პატიმარს ი. რ. ოღლის გაეგზავნა ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურიდან დოკუმენტური რევიზიის აქტის ასლი. დავების განხილვის საბჭოს 09.03.12წ. გადაწყვეტილებით 03.11.11წ. №049-21 საგადასახადო მოთხოვნით დარიცხულ თანხასთან დაკავშირებით დავის განხილვა შეჩერდა, მომჩივანს მიეცა დამატებითი ვადა, რათა მას წარმოედგინა მოსაზრებები, არგუმენტები და მტკიცებულებები 18.09.11წ. დოკუმენტური რევიზიის აქტის არამართლობიერების თაობაზე. აღნიშნულის მიუხედავად, მომჩივანს რაიმე მოსაზრება განხორციელებულ დარიცხვასთან დაკავშირებით არ წარმოუდგენია, შესაბამისად საბჭოს 22.03.12წ. გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. გადაწყვეტილებაში აღინიშნა, რომ დავების განხილვის საბჭოს აპარატის მიერ 29.02.12წ. გაეგზავნა რევიზიის აქტი, რომლის ჩაბარება დასტურდება 06.03.12წ. ხელმოწერით, მომჩივანს არ წარმოუდგენია რაიმე კონკრეტული არგუმენტები ან/და მტკიცებულებები დარიცხვის არამართლობიერებასთან დაკავშირებით. არ დასტურდება აგრეთვე მოსაზრება იმასთან დაკავშირებით, რომ საცხოვრებელ მისამართზე მყოფ პირებს არ შეეძლოთ საგადასახადო ორგანოებიდან მიღებული დოკუმენტაციის პატიმრობაში მყოფი ი. რ. ოღლისთვის მიწოდება. საქმის მასალებით დასტურდება აგრეთვე, რომ შემოსავლების სამსახურის ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ 20.12.11წ. №049-4866 ბრძანების ასლი ჩაბარდა ჯ. მ. ყ-ს 11.01.12წ., ბრძანება გასაჩივრდა ი. რ. ოღლის მიერ ვადაში, რაც თავისთავად ადასტურებს ბრძანების ასლის მისთვის მიწოდებას, საჩივრის განხილვის შედეგად შემოსავლის სამსახურის 23.03.12წ. №4769 ბრძანებით ი.მ. „ი. რ. ოღლის“ საჩივარი ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ ბრძანების გაუქმების თაობაზე არ დაკმაყოფილდა. „პატიმრობის კოდექსის“ მე-16.1 მუხლის თანახმად, ბრალდებულს/მსჯავრდებულს უფლება აქვს, შეუზღუდავი რაოდენობით გააგზავნოს და მიიღოს წერილები ამ კოდექსით დადგენილი წესით, გარდა ამავე კოდექსით გათვალისწინებული შემთხვევებისა. ბრალდებულთა წერილების გაგზავნასა და მიღებას უზრუნველყოფს სასჯელალსრულების დაწესებულების კანცელარია (საქართველოს სასჯელალსრულების, პრობაციისა და იურიდიული დახმარების

საკითხთა მინისტრის 30.05.2011წ. №97 ბრძანებით დამტკიცებული „პატიმრობის დაწესებულების დებულების“ მე-12 მუხლი და ამავე ბრძანებით დამტკიცებული „თავისუფლების აღკვეთის დაწესებულების დებულების“ მე-12 მუხლი). ამდენად, ი. რ. ოლლისთვის საგადასახადო ორგანოებიდან მიღებული კორესპონდენციების გაგზავნა შესაძლებელი იყო „პატიმრობის კოდექსითა“ და საქართველოს სასჯელაღსრულების, პრობაციისა და იურიდიული დახმარების საკითხთა მინისტრის 30.05.2011წ. №97 ბრძანებით დამტკიცებული დებულებით განსაზღვრული პროცედურების შესაბამისად. მოსარჩელის პატიმრობაში ყოფნა თავისთავად არ ადასტურებს ადმინისტრაციულ წარმოებაში მისი უფლებების შელახვას, სააპელაციო პალატას არ უმსჯელია, ქმნიდა თუ არა საგადასახადო ორგანოების გადაწყვეტილებების კასატორის საცხოვრებელ მისამართზე გაგზავნა და ჩაბარება მათი გასაჩივრების დამაბრკოლებელ და საგადასახადო ორგანოების გადაწყვეტილებების ბათილად ცნობის არსებით საფუძველს.

დაუსაბუთებელია აგრეთვე შესაგებელში მოყვანილი მოსაზრება იმის შესახებ, რომ პატიმრობის გამო ინდ.მენარმეს შეზღუდული ჰქონდა დოკუმენტაციის თარგმნის შესაძლებლობა. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ თარჯიმნის მომსახურებით სარგებლობის შეზღუდვის დამადასტურებელი რაიმე მტკიცებულება მხარეს არ წარმოუდგენია, ხოლო თავისუფლების აღკვეთის ფაქტი თავისთავად აღნიშნულ გარემოებას არ ასაბუთებს. ამასთან, ი.მ ი. რ. ოლლის გასაჩივრებული აქვს მასთან დაკავშირებით 18.09.11წ. რევიზიის აქტის საფუძველზე გამოცემული საგადასახადო ორგანოების ყველა აქტი, რაც ადასტურებს, რომ მას ჰქონდა აღნიშნული დოკუმენტაციის გაცნობის და სახელმწიფო ენაზე საჩივრის წარდგენის შესაძლებლობა. სააპელაციო სასამართლო აღნიშნულ გარემოებასთან დაკავშირებით შემოიფარგლა მხოლოდ მოსარჩელის მოსაზრების ციტირებით, სააპელაციო სასამართლოს შეფასება არ მიუცია მათთვის. არც სააპელაციო სასამართლო და არც აპელანტი არ უთითებენ რაიმე კონკრეტულ გარემოებაზე, რომელიც ი. რ. ოლლისათვის თარჯიმნის მომსახურებით სარგებლობის აკრძალვას ან შეუძლებლობას დაადასტურებდა.

ადვოკატის არ ყოლის გამო სრულყოფილი საჩივრების წარდგენის შეუძლებლობის შესახებ მოსარჩელის მოსაზრება არ არის დასაბუთებული, ვინაიდან საქართველოს სასჯელაღსრულების, პრობაციისა და იურიდიული დახმარების საკითხთა მინისტრის 30.05.2011წ. №97 ბრძანებით დამტკიცებული „პატიმ-



რობის დაწესებულების დებულების“ 5.1 მუხლის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, დაწესებულების შემადგენლობაში არის სოციალური განყოფილება, რომლის ერთ-ერთი ძირითადი ამოცანაა ბრალდებულთა, ასევე მათი ახლობლების უფლებების დაცვის და განხორციელების უზრუნველყოფა, შესაბამისი საქმისწარმოება და სამართლებრივი აქტების პროექტების მომზადება, ბრალდებულთა და მათი ახლობლების მიღება და მათთვის საინტერესო საკითხებთან დაკავშირებით კონსულტაციების განევა (მე-9 მუხლის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტები). ასეთივე მოწესრიგებას ითვალისწინებს საქართველოს სასჯელაღსრულების, პრობაციისა და იურიდიული დახმარების საკითხთა მინისტრის 30.05.2011წ. №97 ბრძანებით დამტკიცებული „თავისუფლების აღკვეთის დაწესებულების დებულების“ მე-9 მუხლის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტები. გარდა ამისა ბრალდებულს/მსჯავრდებულს უფლება აქვს ისარგებლოს უფასო იურიდიული დახმარებითა და სამართლებრივი კონსულტაციებით („პატიმრობის დაწესებულების დებულების“ 21-ე მუხლის „ა.ვ“ ქვეპუნქტი, „თავისუფლების აღკვეთის დაწესებულების დებულების“ 22-ე მუხლის „ა.ე“ ქვეპუნქტი). ამასთანავე, ბრალდებულს/მსჯავრდებულს კანონმდებლობით არ არის შეზღუდული საკუთარი ხარჯით იყოლის ადვოკატი. „პატიმრობის კოდექსის“ 18.2 მუხლის თანახმად, ბრალდებულს/მსჯავრდებულს შეუძლია საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით ისარგებლოს ადვოკატის მომსახურებით. განსახილველ შემთხვევაში 18.04.2012წ. №120395236 მინდობილობით ი. რ. ოღლის წარმომადგენლობას უწევდა ადვოკატი. მინდობილობა გაფორმებულია ი. რ. ოღლის პატიმრობაში ყოფნის პერიოდში №8 პატიმრობისა და დახურული თავისუფლების აღკვეთის შერეული ტიპის დაწესებულების დირექტორის – დ.ხ-ას მიერ. მანამდე ადვოკატის მომსახურებით სარგებლობის გამომრიცხავი გარემოების არსებობის, ამ უფლების შეზღუდვის დამადასტურებელი მტკიცებულება საქმეში არ მოიპოვება. ამდენად, კასატორი პატიმრობის პერიოდში არ იყო შეზღუდული ესარგებლა ადვოკატის მომსახურებით ან მიეღო უფასო იურიდიული კონსულტაცია. ის გარემოება, რომ ი. რ. ოღლიმ არ მოახდინა მისთვის კანონმდებლობით მინიჭებული უფლებების დროული რეალიზაცია, არ ქმნის სადავო აქტების ბათილად ცნობის საფუძველს.

დაუსაბუთებელია აგრეთვე მოსარჩელის მოსაზრება იმის შესახებ, რომ სათანადო თარგმნისა და იურიდიული დახმარების პირობებში, იგი დაადასტურებდა გასაჩივრებული აქტების არამართლზომიერებას და სრულად წარადგენდა ნაკლოვან სა-

გადასახადო დოკუმენტაციას. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სასამართლოში გასაჩივრებულია ის სამართლებრივი აქტები, რომლებიც მოსარჩელეს სადავოდ ჰქონდა გამხდარი ადმინისტრაციული წარმოებისას. სუბსიდარობის პრინციპიდან გამომდინარე, მას შეეძლო ადმინისტრაციული საჩივრის დასაბუთების ხარვეზიანობა სარჩელის წარდგენისას შეეცყო და დაესაბუთებინა სადავო აქტების უკანონობა. საქმის საქალაქო სამართლოში განხილვისას მოსარჩელემ მართალია წარადგინა სხვადასხვა სახის საგადასახადო დოკუმენტაცია, თუმცა არ დაუსაბუთებია აღნიშნული დოკუმენტაციით დარიცხული გადასახადების შემცირების საფუძვლები, სადავო აქტების ფორმალური ან მატერიალური უკანონობა. აპელანტი არ უთითებს კონკრეტულად ახალ დოკუმენტაციაზე, რომელიც უცნობი იყო სადავო აქტების გამოცემისას, არ ასაბუთებს აგრეთვე იმას, რომ ამ დოკუმენტაციის წარდგენა გამოიწვევდა სხვა სახის გადაწყვეტილების მიღებას, რაც სზაკ-ის მე-60<sup>1</sup> მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით სხვაგვარი გადაწყვეტილების მიღების საფუძველი იქნებოდა. სააპელაციო სასამართლომ ისე ცნო ბათილად ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები, რომ არ დაუდგენია წარმოდგენილი დოკუმენტაციის სიახლე, არ მიუცია ხსენებული დოკუმენტაციისათვის შეფასება, არ დაუსაბუთებია მათი საგადასახადო ორგანოებისათვის წარმოდგენის შემთხვევაში სხვა გადაწყვეტილების მიღების შესაძლებლობა.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად საქმის ადმინისტრაციული ორგანოსათვის დაბრუნება და ახალი აქტის გამოცემის დავალება საჭიროებდა იმ გარემოებების მითითებას, რომელიც არ იქნა გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ აქტის გამოცემისას და ახალი გადაწყვეტილების მიღებამდე ამ გარემოების გარკვევის დავალებას. გასაჩივრებული გადაწყვეტილება ასეთ მითითებას არ შეიცავს. სასკ-ის 32.4 მუხლის თანახმად, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევის და შეფასების შემდეგ ახალი აქტის გამოცემა. სასკ-ის 32.4 მუხლის საფუძველზე აქტის გაუქმება დასაშვებია თუ აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშ-

ვნელობის მქონე გარემოების გამოკვლევის და შეფასების გარეშე. სასამართლო დავის გადაწყვეტლად აქტს ბათილად ცნობს იმ შემთხვევაში, როდესაც აშკარაა, რომ გადანყვეტილების მიღება საჭიროებდა გარკვეული გარემოებების გამოკვლევას, რომელიც არ იქნა გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ, ამასთანავე ამ გარემოების გამოკვლევას არსებითი მნიშვნელობა აქვს გადანყვეტილების მიღებისათვის. სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული გადანყვეტილება არ შეიცავს სასკ-ის 32.4 მუხლის გამოყენების დასაბუთებას, სასამართლოს არ უმსჯელია ასეთი გადანყვეტილების მიღების პროცესუალურ ნინაპირობებზე. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სასკ-ის 32.4 მუხლით მინიჭებულ უფლებამოსილებას სასამართლო იყენებს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც სამართალწარმოების ფარგლებში ვერ ხერხდება სადავო ფაქტობრივი გარემოებების დადგენა და შეფასება, რაც თავის მხრივ შეუძლებელს ხდის სადავო ადმინისტრაციული აქტების კანონიერებაზე მსჯელობას. სააპელაციო სასამართლომ საქმის გამოკვლევ გარემოებათა მითითების გარეშე დაავალა ადმინისტრაციულ ორგანოს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციული სამართლებრივი აქტის გამოცემა მაშინ, როდესაც სახეზეა თბილისის საქალაქო სასამართლოს სისხლის სამართლის საქმეთა კოლეგიის კანონიერ ძალაში შესული 03.04.2012წ. განაჩენი, რომლითაც ი. რ. ოლლი ცნობილ იქნა დამნაშავედ სსსკ-ის 210.2 მუხლის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული დანაშაულის ჩადენისათვის და სასჯელის სახედ და ზომად განესაზღვრა 5 წლითა და 6 თვით თავისუფლების აღკვეთა. განაჩენით დადგენილია, რომ ი. რ. ოლლიმ, მეუღლესთან და ძმასთან ერთად, დამატებითი მატერიალური სარგებლის მიღებისა და სახელმწიფოს კუთვნილი გადასახადის შემცირების მიზნით, განიზრახა იმპორტული საქონლის რეალიზაციისას ყალბი საგადასახადო დოკუმენტების ჯგუფურად დამზადება გასაღების მიზნით, გასაღება და გამოყენება, კერძოდ, აღნიშნული პირები საქონლის რეალიზაციისას სასაქონლო ზედნადებებში და თანდართულ ჩეკებში ამცირებდნენ საქონლის ღირებულებას 20%-ით, ხოლო მყიდველისგან იღებდნენ საქონლის რეალურ ღირებულებას. მართალია სსკ-ის 106-ე მუხლში 24.09.2010წ. კანონით შეტანილი ცვლილების შედეგად სისხლის სამართლის საქმეზე გამოტანილ აქტს არ აქვს პრიუდიციული ძალა, თუმცა აღნიშნული არ გამორიცხავს სისხლის სამართლის საქმესთან დაკავშირებით მიღებული პროცესუალური აქტების მტკიცებულებად მიღებისა და მათი სხვა მტკიცებულებებთან ურთიერთშეჯერებით შესაბამი-

სი დასკვნის გაკეთების შესაძლებლობას. სასამართლოს არ ერთმევა შესაძლებლობა იმსჯელოს განაჩენზე, როგორც წერილობით მტკიცებულებაზე და გაიზიაროს მასში ასახული გარემოებები. განსახილველ შემთხვევაში განაჩენით დადგენილია, რომ ი. რ. ოლი ახდენდა წინასწარი განზრახვით გადასახადების დამალვას. ი. რ. ოლი საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველად სააპელაციო საჩივარში და საკასაციო საჩივარზე შეტანილ შესაგებელში უთითებს იმ გარემოებას, რომ საქალაქო სასამართლო გადაწყვეტილების მიღებისას დაეყრდნო თბილისის საქალაქო სასამართლოს სისხლის სამართლის საქმეთა კოლეგიის 03.04.2012წ. განაჩენს, რომელიც გადაწყვეტილების მიღების მომენტში არ ყოფილა კანონიერ ძალაში შესული. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსის 279-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, განაჩენი კანონიერ ძალაში შედის და აღსასრულებლად მიექცევა სასამართლოს მიერ მისი საჯაროდ გამოცხადებისთანავე. ამასთანავე, სააპელაციო პალატის მიერ სააპელაციო საჩივრის განხილვის პროცესში თბილისის სააპელაციო სასამართლოს სისხლის სამართლის საქმეთა პალატის 26.11.2012წ. განაჩენით დამტკიცდა საპროცესო შეთანხმება პროკურორსა და მსჯავრდებულ ი. რ. ოლის შორის, რომლის თანახმად, ი. რ. ოლი ცნობილ იქნა დამნაშავედ საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 210-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის საფუძველზე და მას სასჯელის სახედ და ზომად განესაზღვრა 3 წლითა და 6 თვით თავისუფლების აღკვეთა, საიდანაც 1 წლისა და 6 თვის ვადით თავისუფლების აღკვეთა განესაზღვრა სასჯელალსრულების დაწესებულებაში მოსახდელად, ხოლო დარჩენილი 2 წელი ჩაეთვალა პირობით მსჯავრად, 3 წლის გამოსაცდელი ვადით, მასვე დამატებითი სასჯელის სახით განესაზღვრა ჯარიმა 5 000 ლარის ოდენობით. განაჩენში აღინიშნა, რომ ი. რ. ოლი სრულად აცნობიერებს იმ დანაშაულის ხასიათს, რომლის ჩადენაშიც მას ბრალი ედება. 26.11.12წ. განაჩენის თანახმად ადგილი აქვს ბრალზე შეთანხმებას, განაჩენი ემყარება სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსის 212-ე მუხლს, რომლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად საპროცესო შეთანხმება ნებაყოფლობით არის დადებული და ბრალდებული ნებაყოფლობით აღიარებს ბრალს. ამავე კოდექსის 209.1 მუხლის მიხედვით, საპროცესო შეთანხმების თანახმად ბრალდებული აღიარებს დანაშაულს და უთანხმდება პროკურორს სასჯელზე. სისხლის სამართლის საქმეთა სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ საქმეში მოიპოვება ი. რ. ოლის ბრალის

დამადასტურებელი საკმარისი მტკიცებულებები, კერძოდ, მონშეების (ლ.ლ-ის, ზ.ბ-ის, მ.წ-ის, და ვ.ს-ის) ჩვენებები, დოკუმენტაციის დათვალეერების ოქმები, ჩხრეკის ოქმები, მსჯავრდებულთა აღიარებითი ჩვენებები და სხვ., სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ უტყუარად დასტურდებოდა განსახილველი დანაშაულის ჩადენის ფაქტი. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ დოკუმენტური რევიზიის აქტი, რომელიც საფუძვლად დაედო სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემას, ემყარება სისხლის სამართლის საქმეზე დადგენილ გარემოებას, რომ ინდ. მენარმე საქონლის რეალიზაციისას საქონლის რეალური ღირებულების ნაცვლად აფიქსირებდა 20%-ით შემცირებულ თანხას. აღნიშნულიდან გამომდინარე ინდ.მენარმის დასაბეგრი შემოსავლები გაიზარდა წლების მიხედვით გაზრდილი შემოსავლის თანხიდან გამოანგარიშებული გადახდებით და საჯარიმო სანქციებით. ბრალზე საპროცესო შეთანხმებით მოსარჩელე დაეთანხმა სისხლის სამართლის საქმეზე დადგენილ გარემოებებს. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სსკ-ის 102.1 მუხლის თანახმად თითოეულმა მხარემ უნდა ამტკიცოს გარემოებები, რომლებზედაც ამყარებს თავის მოთხოვნასა და შესაგებელს. სასკ-ის მე-17 მუხლით განსაზღვრული მტკიცების ტვირთის ადმინისტრაციული ორგანოსთვის დაკისრება, არ ათავისუფლებს მხარეს ვალდებულებისგან წარმოადგინოს თავისი მოთხოვნების დამადასტურებელი მტკიცებულებები. სააპელაციო პალატას უნდა ემსჯელა რამდენად არსებობს კანონიერ ძალაში შესული განაჩენით დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების გაზიარებაზე უარის თქმის და სასკ-ის 32.4 მუხლის საფუძველზე სადავო აქტების ბათილად ცნობის საფუძველი.

სააპელაციო სასამართლოს მიერ საქმეზე დადგენილად არის ცნობილი, რომ შესამონშებელ პერიოდში ი.მ „ი. რ. ოლი“ საქონლის რეალიზაციას არ ასახავდა სრულად, არ იყო წარმოდგენილი 2005-2008 წ.წ. არანაირი საბუღალტრო დოკუმენტაცია, ხოლო 2009-2011 წ.წ. საბუღალტრო დოკუმენტაცია წარდგენილი იყო ფრაგმენტულად, ინდ. მენარმეს არ ჰქონდა წარდგენილი შესაბამისი პირველადი საგადასახადო დოკუმენტები: ა/ფაქტურები და ს/ზედნადებები, სრულად არ იყო ამონერილი სალარო აპარატის ჩეკები. 18.09.11წ. დოკუმენტური რევიზიის აქტით დგინდება, რომ 2005-2010წ.წ. გამოვლინდა სხვაობა დეკლარირებულსა და შემონშებით გაანგარიშებულ გადასახადებს შორის, რის გამოც ი.მ „ი. რ. ოლის“ დაერიცხა დამატებითი თანხები საშემოსავლო, სოციალურ და დამატებითი ღირებულების

გადასახადებში. გადასახადის გადამხდელს დაეკისრა აგრეთვე საჯარიმო სანქციები დღგ-ს გადამხდელად აღურიცხაობისა და საკონტროლო სალარო აპარატის დაკარგვისათვის. დოკუმენტური რევიზიის აქტის საფუძველზე შემდგომში გამოიცა სადავო აქტები. მოსარჩელე სადავოდ გამხდარი აქტებით განხორციელებულ დარიცხვასთან დაკავშირებით კონკრეტულად არ უთითებს მათი უსწორობის საფუძველს. ასეთ მითითებას არც სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული გადანყვეტილება შეიცავს. აღნიშნულის მიუხედავად, სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ არსებობს სადავო აქტების გაუქმებისა და საქმის გარემოებათა ხელახალი გამოკვლევის შემდეგ ადმინისტრაციული ორგანოსათვის ახალი აქტის გამოცემის დავალების საფუძველი. საგადასახადო კოდექსის 255.9 მუხლის თანახმად, სისხლის სამართლის საქმეზე საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კანონმდებლობის საფუძველზე ჩატარებული დოკუმენტური რევიზიის აქტი ითვლება საგადასახადო შემონმების აქტად, ასევე საგადასახადო კოდექსის 136.3 და 73.5 მუხლების შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სრულად აღრიცხოს თავის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, წინააღმდეგ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს განუსაზღვროს პირს საგადასახადო ვალდებულებები არსებული მასალების საფუძველზე, შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით. განსახილველ შემთხვევაში რევიზიის აქტი, რომლის საფუძველზეც შემდგომში გამოიცა სადავო ბრძანებები და განხორციელდა გადასახადების დარიცხვა, შედგა სისხლის სამართლის საქმეზე საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კანონმდებლობის საფუძველზე. შესაბამისად, სსიპ შემოსავლების სამსახური უფლებამოსილი იყო რევიზიის აქტი გაეთანაბრებინა საგადასახადო შემონმების აქტთან და განეხორციელებინა კანონმდებლობით გათვალისწინებული შემდგომი მოქმედებები. სააპელაციო პალატის მიერ არ არის უარყოფილი პირველი ინსტანციის სასამართლოს დასკვნა არაპირდაპირი მეთოდით გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის სამართლებრივი საფუძველების არსებობის შესახებ. საქალაქო სასამართლოს აღნიშნული დასკვნა ეფუძნება საგადასახადო კოდექსის 255.9, 136-ე, 73.5 მუხლებზე, 03.04.12წ. განაჩენზე, მონმის – ხ. მ-ას ჩვენებაზე, ჯ. მ. ყ-ის დაკითხვის ოქმზე. სააპელაციო პალატამ საქალაქო სასამართლოს მოსაზრებების, არაპირდაპირი მეთოდით საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის უარყოფის

გარეშე ბათილად ცნო სადავო აქტები და დაევალა ახალი აქტის გამოცემა.

სააპელაციო პალატის გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არ შეიცავს რაიმე მითითებას სადავო აქტებით განსაზღვრული საგადასახადო ვალდებულებების უსწორობის შესახებ. გადაწყვეტილების ერთადერთი მითითება სალარო აპარატის დაკარგვის ნამდვილობის და შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელისათვის საამისოდ საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე 3000 ლარით დაჯარიმების სისწორის გარკვევის შესახებ შესაძლოა გამხდარიყო სასკ-ის 32.4 მუხლის საფუძველზე სადავო აქტების შესაბამის ნაწილში და არა მთლიანად გაუქმების პირობა. საქმის მასალებით დასტურდება, რომ ინდ.მენარმემ საკონტროლო-სალარო აპარატი ვერ წარმოადგინა, ამასთანავე არ არის წარმოდგენილი სხვა პირის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით აპარატის დაკარგვის რაიმე დამადასტურებელი მტკიცებულება, რაც საგადასახადო კოდექსის 281.7 მუხლის მიხედვით პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლების საფუძველია. სასარჩელო განცხადებაში და სააპელაციო საჩივარში სალარო აპარატის წარდგენის შესაძლებლობის მითითების მიუხედავად სალარო აპარატი არც საგადეასახადო ორგანოსათვის და არც სასამართლოსათვის წარდგენილი არ ყოფილა, შესაბამისად არ არის საფუძვლიანი სააპელაციო პალატის მითითება სალარო აპარატის დაკარგვის ნამდვილობის დადგენის საჭიროებასთან დაკავშირებით. ამასთანავე, მოსარჩელის მითითება იმ გარემოებაზე, რომ ის დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციაში 2006 წელს გატარდა, არ არის საკმარისი დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციაში გაუვლელი გამო საჯარიმო სანქციის გასაუქმებლად. საქმის მასალების მიხედვით შემოსავლის 20%-იანი დანამატის გამო მიჩნეულ იქნა, რომ ერთობლივი შემოსავლის 100 000 ლარის გადამეტების გამო ინდ.მენარმე დღგ-ს გადამხდელად ჯერ კიდევ 2005 წელს უნდა დამდგარიყო. 2005 წელს დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციაში აღურიცხობამ გამოიწვია საჯარიმო თანხის დაკისრება, ამდენად, ჯარიმის თანხის გაუქმების საფუძველს არ ქმნის დღგ-ს გადამხდელად მოსარჩელის 2006 წელს რეგისტრაციაში გატარება, ინდ.მენარმის 2006 წლის 1 აპრილიდან რეგისტრაციაში აღურიცხვის და დღგ-ს გადამხდელის სერტიფიკაციის აღების შესახებ თავად 18.09.11 წ. სარევიზიო აქტშიც არის აღნიშნული.

სსკ-ის 377.1 მუხლის თანახმად, სააპელაციო ინსტანციაში მართლმსაჯულება ხორციელდება გასაჩივრებული გადაწყვე-

ტილების ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში შემონმების გზით, რაც გულისხმობს სააპელაციო საჩივრის მოტივების საფუძვლიანობის შეფასებასაც. სსკ-ის 249-ე მუხლის შესაბამისად, სასამართლოს გადანყვეტილებაში უნდა მიეთითოს საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები, მტკიცებულებები, რომელთაც ემყარება სასამართლოს დასკვნები და მოსაზრებანი, რომლებითაც სასამართლო უარყოფს ამა თუ იმ მტკიცებულებას. სასამართლომ გადანყვეტილების სამოტივაციო ნაწილში უნდა აღინიშნოს არამარტო კანონები, რომლებითაც იხელმძღვანელა სასამართლომ, არამედ ასევე საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი შეფასება. აღნიშნულის მიუხედავად, სააპელაციო პალატის გასაჩივრებული გადანყვეტილების სამოტივაციო ნაწილი შედგება მხოლოდ სადავო აქტების გამოცემის თანმიმდევრობის აღწერისა და ნორმების ციტირებისაგან. გასაჩივრებული გადანყვეტილების სამოტივაციო ნაწილში მოცემულია სასკ-ის 1-ლი მუხლის მე-2 ნაწილის, სსკ-ის 377-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის, 385-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის, 394-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის, სზაკ-ის 96-ე მუხლის 1-ლი და მე-2 ნაწილების, 53-ე მუხლის 1-ლი და მე-5 ნაწილების, სასკ-ის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის ტექსტების ციტირებები, ამასთანავე გადანყვეტილება არ შეიცავს სადავო სამართალურ-თიერთობების მიმართ ციტირებული ნორმების გამოყენების რაიმე არგუმენტაციას. სააპელაციო სასამართლომ სააპელაციო საჩივარში მოყვანილ არგუმენტებზე მსჯელობის გარეშე გააუქმა საქალაქო სასამართლოს გადანყვეტილება, სააპელაციო პალატამ არ იქონია მსჯელობა სააპელაციო საჩივრის მოტივებზე. სააპელაციო პალატას არ შეუფასებია დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები, არ უმსჯელია მათ თანამდევ სამართლებრივ შედეგებზე, გადანყვეტილება მოკლებულია სათანადო სამართლებრივ და ფაქტობრივ წინამძღვრებს, გადანყვეტილება არ შეიცავს სასამართლოს დასკვნებს სადავო საკითხებზე. სასამართლომ მხარეების მიერ წამოყენებული არგუმენტების სამართლებრივი შეფასების, პირველი ინსტანციის სასამართლოს დასკვნების უარყოფის გარეშე გააუქმა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადანყვეტილება და სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები, რაც შეუძლებელს ხდის სააპელაციო პალატის გასაჩივრებული გადანყვეტილების კანონიერება – დასაბუთებულობის შემონმებას. საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ სამართლიანი და დასაბუთებული გადანყვეტილების გამოტანის მოთხოვნა განპირობებულია მხა-



რის ინტერესით იცოდეს გამოტანილი გადაწყვეტილების საფუძვლები და მოტივები. სასამართლოს ვალდებულება მიუთითოს მიღებული გადაწყვეტილების მოტივები, შესრულებულად ჩაითვლება ყოველი კონკრეტული საქმის გარემოებათა ქრილ-ში. საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ მოცემულ საქმეში სადავო აქტების გაუქმება მოითხოვდა მათი ბათილად ცნობის კანონიერი საფუძვლების ზუსტ მითითებას. სააპელაციო პალატას არ შეუფასებია საქმეზე წარდგენილი მტკიცებულებები და მხარეების არგუმენტაცია, გადაწყვეტილება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება არის შეუძლებელი.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო თვლის, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება დაუსაბუთებელია, სახეზეა სსკ-ის 394-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული დარღვევა ანუ გადაწყვეტილების დასაბუთება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელია, რაც საკასაციო საჩივრის აბსოლუტურ საფუძველს ქმნის. ამდენად, სახეზეა სსკ-ის 412-ე მუხლის საფუძველზე საქმის ხელახალი განხილვისათვის იმავე სამართლოსათვის დაბრუნების პირობა. საქმის ხელახალი განხილვისას სასამართლომ სრულყოფილად უნდა გამოიკვლიოს საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, შეაფასოს საქმეზე შეკრებილი მტკიცებულებები და სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცეს მათ.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, უნდა გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 12.11.2013წ. გასაჩივრებული გადაწყვეტილება 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 257-ე, 390-ე, 399-ე, 412-ე მუხლით და

### **და ა დ გ ი ნ ა:**

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნა-

წილობრივ. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 12.11.2013წ. გადაწყვეტილება და საქმე ხელახალი განხილვის-თვის დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;

2. სასამართლო ხარჯები გადანაწილდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების დადგენისას;

3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

## **საგადასახადო მოთხოვნის კანონიერების შემოწმება**

### **განჩინება**

№ბს-155-153(2კ-15)

25 ივნისი, 2015 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ  
საქმეთა პალატა**

**შემადგენლობა: მ. ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),  
ლ. მურუსიძე,  
პ. სილაგაძე**

**დავის საგანი:** ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

#### **აღწერილობითი ნაწილი:**

2013 წლის 30 ივლისს ნ. პ-მა სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ 2010 წლის 12 ივლისის კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე, 2010 წლის 13 ივლისს სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოცემულ იქნა №87 „საგადასახადო მოთხოვნა“, რომლითაც ფ/პ ნ. პ-ს გადასახდელად დაერიცხა 1 379 580,3 ლარი (დღგ-ს ნაწილში – 25 097 ლარი, საშემოსავლო გადასახადის ნაწილში – 247 901,37 ლარი და სოციალური გადასახადის ნაწილში – 1 106 581,02 ლარი). ნ. პ-ი არ დაეთანხმა „საგადასახადო მოთხოვნას“ და სადავო აქტები გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურსა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში.

მოსარჩელის მოსაზრებით, საგადასახადო ორგანომ თანხების დარიცხვა განახორციელა სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსისა და „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი ნორმების არასწორი განმარტებით, რომელმაც სრულიად დაუსაბუთებლად მიიჩნია მის მიერ განხორციელებული საქმიანობები სამენარმეო საქმიანობად და სოციალური გადასახადით დაბეგრა ფ/პ ნ. პ-ს მიერ მიღებული შემოსავალი.

მოსარჩელის განმარტებით, მის მიერ განხორციელებული საქმიანობები არ წარმოადგენს სამენარმეო საქმიანობას და არ წარმოშობს მენარმე სუბიექტად რეგისტრაციის ვალდებულებას. კერძოდ, საწარმოს საწესდებო კაპიტალში შენატანის ქონებრივი ფორმით განხორციელება, შემოსავლის მიღება დებიტორებისგან, რომლებთანაც არ აკავშირებს არანაირი სამენარმეო ურთიერთობა და წარმოადგენს მხოლოდ ფულადი მოთხოვნების ბენეფიციარს, ასევე, უძრავი ქონების ერთჯერადად მიწოდება შპს „საქართველოს ... კომპანიის“ თბილისის ფილიალზე არ წარმოადგენს მენარმედ რეგისტრაციის ვალდებულებას.

მოსარჩელის მითითებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ ფ/პ ნ. პ-ისთვის დამატებითი გადასახადების დარიცხვა განხორციელდა სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსისა და „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი ნორმების არასწორი ინტერპრეტაციის და საქმის სამართლებრივი გარემოებების არასათანადოდ შესწავლის შედეგად. ამდენად, მოსარჩელემ სადავო აქტები უკანონოდ და დაუსაბუთებლად მიიჩნია.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ სსიპ შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის 2010 წლის 13 ივლისის №87 „საგადასახადო მოთხოვნის“ ნაწილობრივ ბათილად ცნობა მოითხოვა – სოციალურ გადასახადში გადასახადის ძირითადი თანხის – 397 539,73 ლარის და ჯარიმის – 251 665,82 ლარის ნაწილში, საშემოსავლო გადასახადში გადასახადის ძირითადი თანხის – 21 900,39 ლარის და ჯარიმის – 57 141,59 ლარის ნაწილსა და დღგ-ს გადასახადის ძირითადი თანხის – 1 311,03 ლარის და ჯარიმის – 2 098,38 ლარის ნაწილში; მოსარჩელემ ასევე, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 10 ოქტომბრის №21010 ბრძანების და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაგების განხილვის საბჭოს 2013 წლის 5 ივლისის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 17 დეკემბრის გადაწყვეტილებით ნ.

პ-ს სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ სსიპ შე-  
მოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის რეგიონული ცენტრის (სა-  
გადასახადო ინსპექცია) 2010 წლის 13 ივლისის №... „საგადასა-  
ხადო მოთხოვნის“ შესაბამისად, ნ. პ-ს გადასახდელად დაერიც-  
ხა 1 379 580,3 ლარი (მათ შორის, ძირითადი თანხა – 492 466,12,  
ჯარიმა – 328 328,29, საურავი – 558 785,89). აღნიშნული „საგა-  
დასახადო მოთხოვნის“ საფუძველი გახდა სსიპ შემოსავლების  
სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის 2010 წლის 12 ივ-  
ლისის კამერალური საგადასახადო შემომწმების აქტი, რომლის  
საფუძველზეც თბილისის რეგიონული ცენტრის უფროსის მი-  
ერ 2010 წლის 13 ივლისს გამოცემულ იქნა №... ბრძანება. შე-  
მომწმებამ მოიცვა 2004 წლის 1 იანვრიდან 2009 წლის 1 დეკემ-  
ბრამდე პერიოდი.

სასამართლომ ასევე დადგენილად მიიჩნია, რომ სადავო აქ-  
ტები გადასახადის გადამხდელმა გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლე-  
ბის სამსახურში, რომელმაც 2012 წლის 10 ოქტომბრის №21010  
ბრძანებით ნ. პ-ის ადმინისტრაციული საჩივარი არ დააკმაყო-  
ფილა.

ნ. პ-მა სსიპ შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის რეგიო-  
ნული ცენტრის 2010 წლის 13 ივლისის №87 „საგადასახადო მოთ-  
ხოვნა“ და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 10 ოქ-  
ტომბრის ბრძანება გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამი-  
ნისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოში, რომელ-  
მაც 2013 წლის 5 ივლისის გადაწყვეტილებით ნ. პ-ს საჩივარი  
დააკმაყოფილა ნაწილობრივ; ნაწილობრივ გაუქმდა შემოსავ-  
ლების სამსახურის 10.10.12 წლის №... ბრძანება და სსიპ შემო-  
სავლების სამსახურის 13.07.2010 წლის №... „საგადასახადო მოთ-  
ხოვნა“ მეორე დავის საგანთან (თვითღირებულებაზე დაბალ ფა-  
სად რეალიზაციის გამო განხორციელებული დარიცხვები) და-  
კავშირებით; აუდიტის დეპარტამენტს საბჭოს მიერ დადგენი-  
ლი გარემოებების გათვალისწინებით მენარმის საგადასახადო  
ვალდებულების განსაზღვრა დაევალა.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოსარჩელის მიერ  
საქმეზე წარმოდგენილი მტკიცებულებებითა და ახსნა-განმარ-  
ტებების საფუძველზე ვერ დადასტურდა ის გარემოება, რომ  
საგადასახადო ორგანომ სადავო აქტები გამოსცა საქმისათვის  
არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევის გა-  
რეშე. საგადასახადო ორგანოებმა მიიღეს გადაწყვეტილება  
ყველა ფაქტის, გარემოების გამოკვლევისა და ურთიერთშეჯე-  
რების საფუძველზე, ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-

ე მუხლის მოთხოვნების სრული დაცვით. ასევე, ამავე კოდექსის 53-ე მუხლის მე-5 ნაწილის მოთხოვნების საფუძველზე, რომლის თანახმად ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებსა და ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული ან შესწავლილი.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-13 მუხლზე, „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის 1.1 მუხლზე და განმარტა, რომ განსახილველ შემთხვევაში, სს ბანკ „რესპუბლიკასა“ და ნ. პ-ს შორის გაფორმებული ხელშეკრულებების საფუძველზე განხორციელებული ფულადი (საკრედიტო) მოთხოვნების ნასყიდობის ოპერაცია, აგრეთვე სამენარმეო საქმიანობისთვის განკუთვნილი ქონების შეძენის ოპერაცია და აღნიშნული ქონების სხვა სუბიექტებისთვის მიწოდება, ამასთან, აღნიშნული ქონების ნაწილით მენარმე სუბიექტის – შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების დაფუძნების ფაქტი, ერთობლიობაში წარმოადგენს სამენარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას.

ამდენად, საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ ნ. პ-ს მიერ განხორციელებული საქმიანობები წარმოადგენდა სამენარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას და შესაბამისად, იგი ვალდებული იყო დარეგისტრირებულიყო მენარმე ფიზიკურ პირად.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 136.1, 136.3, 73.5 მუხლებზე, ასევე, ამავე კოდექსის (2005 წელს მოქმედი რედაქციით) 95.9, 219.1 მუხლებზე და განმარტა, რომ სადავო აქტების დარიცხვის საფუძველი გახდა 2005-2007 წლებში განხორციელებული ფულადი (საკრედიტო) მოთხოვნების ნასყიდობისა და ქონების შეძენა-რეალიზაციის ოპერაციები, რაც სასამართლოს მოსაზრებით წარმოადგენდა სამენარმეო საქმიანობას და ის შესაბამისად უნდა დაბეგრლიყო. ნ. პ-მა აღნიშნული საქმიანობები განახორციელა არაერთჯერადად, ამასთან, მოგების მიღებაზე იყო ორიენტირებული. ამდენად, უნდა დაბეგრლიყო მის მიერ მიღებული შემოსავალი, როგორც საშემოსავლო, ასევე, სოციალური გადასახადებით.

საქალაქო სასამართლო დაეთანხმა მოპასუხეების პოზიციას მასზე, რომ ადმინისტრაციული ორგანო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემისას მოქმედებდა კანონით მინიჭებული უფლებამოსილების ფარგლებში. მიღებული გადაწყვეტილებები არის კანონიერი და შესაბამისობაშია ადმინისტრაციულ კანონმდებლობასთან და არ არსებობს მათი გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი.

საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სადავო დ ქცეული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემული იყო კანონის მოთხოვნათა სრული დაცვით და ადგილი არ ჰქონდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილ მოთხოვნათა დარღვევას. ამდენად, არ არსებობდა სზაკ-ის მე-60<sup>1</sup> მუხლის საფუძველზე სადავო აქტების გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 17 დეკემბრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ნ. პ-მა, რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 27 ნოემბრის გადაწყვეტილებით ნ. პ-ს სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 17 დეკემბრის გადაწყვეტილების შეცვლით მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც ნ. პ-ს სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; სადავო საკითხის გადაწყვეტილად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის 2010 წლის 13 ივლისის №... „საგადასახადო მოთხოვნა“: სოციალურ გადასახადში გადასახადის ძირითადი თანხის – 397 539,73 ლარის და ჯარიმის – 251 665,82 ლარის ნაწილში, საშემოსავლო გადასახადში გადასახადის ძირითადი თანხის – 21 900,39 ლარის და ჯარიმის – 57 141,59 ლარის ნაწილში, დღგ-ს გადასახადის ძირითადი თანხის – 1 311,03 ლარის და ჯარიმის – 2 098,38 ლარის ნაწილში და სსიპ შემოსავლების სამსახურს საქმის გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა დაევალა ამ გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლიდან ერთი თვის ვადაში; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 10 ოქტომბრის №... ბრძანება; ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2013 წლის 5 ივლისის გადაწყვეტილება 2012 წლის 10 დეკემბრის ნ. პ-ის №... საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და სსიპ შემოსავლების სამსახურს ნ. პ-ის სასარგებლოდ თანაბარწილად 8000 ლარის გადახდა დაეკისრა (თითოეულს 4000-4000 ლარი).

სააპელაციო სასამართლომ გაიზიარა აპელანტის მოსაზრე-

ბა მასზე, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არის დაუსაბუთებელი და კანონშეუსაბამო. სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, პირველი ინსტანციის სასამართლომ საქმის ფაქტობრივ გარემოებებს არ მისცა სწორი სამართლებრივი შეფასება. ამდენად, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სამართლებრივი დასაბუთება სააპელაციო სასამართლოს მიერ არ იქნა გაზიარებული.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საგადასახადო ორგანომ ნ. პ-ის მიერ განხორციელებული ოპერაციები ისე მიიჩნია სამენარმეო საქმიანობად, რომ არ გამოიკვლია ის არსებითი გარემოებები, რომელთაც კანონმდებლობის შესაბამისად გადამწყვეტი მნიშვნელობა ჰქონდა პირის მიერ განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობის სამენარმეო საქმიანობად კვალიფიკაციისათვის. კერძოდ, რამდენად სისტემატური ხასიათი ჰქონდა სამენარმეო შინაარსის მქონე ეკონომიკურ ქმედებებს.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 13.4 მუხლზე, „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის 1.1 მუხლზე და განმარტა, რომ მითითებული საკანონმდებლო დანაწესებიდან გამომდინარე ცალსახაა, რომ სამენარმეო საქმიანობისათვის განმსაზღვრელია სისტემატურობა და ორგანიზებულობა.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ არ არის დასაბუთებული რა ფაქტობრივ გარემოებებზე დაყრდნობით შეაფასა მან სამენარმეო საქმიანობად ნ. პ-ს საქმიანობა მაშინ, როდესაც საქმის მასალებით დგინდება, რომ ნ. პ-ს მიერ მხოლოდ ერთჯერადად იქნა განხორციელებული მიწოდების ოპერაცია, როდესაც მან აუქციონზე შექენილი ნივთების ნაწილი მიაწოდა შპს „... კომპანიის“ თბილისის ფილიალს.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე მიიჩნია, რომ ნ. პ-ის მიერ საწარმოს დაფუძნება და საწარმოს სანესდებო კაპიტალის ქონებრივი შენატანით ფორმირება არ არის სამენარმეო საქმიანობად განხილვის პირობები.

სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით, ასევე არ იძლევა სადავო დარიცხვის განხორციელების შესაძლებლობას ნ. პ-ის მიერ მოთხოვნის დათმობის საფუძველზე შემოსავლის მიღება დებიტორებისგან, რადგან ამ პირებთან ნ. პ-ი არ არის დაკავშირებული სამენარმეო ან ეკონომიკური საქმიანობით. აღნიშნულთან დაკავშირებით, სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა შემოსავლების სამსახურის №2515 სიტუაციურ სახელმძღვანელო ე.წ. „მანუალზე“, რომლის მიხედვით, ფიზიკური პირების მიერ რე-

გულარული სესხების გაცემის გზით მიღებული შემოსავალი არ იბეგრება სოციალური გადასახადით. სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა აპელანტის მიერ სასამართლოში წარმოდგენილი ინფორმაციების შესახებ, რომლითაც დგინდება, რომ შემოსავლების სამსახურმა №2515 „მანუალის“ საფუძველზე სოციალური გადასახადებისაგან გაათავისუფლა ფიზიკური პირები.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საგადასახადო ორგანოს უნდა ემსჯელა ნ. პ-ის მიმართ დებიტორებისგან მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის კანონიერების თაობაზე საგადასახადო კოდექსის 60.4 მუხლით განსაზღვრული პრინციპის შესაბამისად, ვინაიდან, აღნიშნული პრინციპის მიხედვით აკრძალულია ინდივიდუალური ხასიათის საგადასახადო შეღავათის დაწესება და ცალკეული პირის გადასახადისგან გათავისუფლება.

ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ სადავო აქტები არ ეფუძნებოდა ადმინისტრაციული წარმოების პროცესში გამოკვლეულ და შეფასებულ ისეთ არსებით გარემოებებს, რომელთა საფუძველზეც განხორციელებული დარიცხვა შესაბამისობაში იქნებოდა სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 266-ე მუხლთან, იმდენად, რამდენადაც, მითითებული ნორმის მიხედვით სოციალური გადასახადით დაბეგვრას ექვემდებარება ფიზიკური პირის მიერ სამეწარმეო საქმიანობის ფარგლებში მიღებული შემოსავალი.

სააპელაციო სასამართლომ სადავო აქტები მიიჩნია დაუსაბუთებლად, რომლებიც არ ეფუძნება საქმის გარემოებების სათანადო გამოკვლევა-შეფასებას არა მხოლოდ სოციალური, არამედ, საშემოსავლო და დღგ-ს გადასახადების დარიცხვის ნაწილშიც; აღნიშნული გადასახადებით დარიცხვას დაექვემდებარა ნ. პ-ის მიერ შპს „... კომპანიის“ თბილისის ფილიალისთვის ქონების მიწოდების განხორციელება 162 976 ლარად. იმ პირობებში, როდესაც ამ ქონების აუქციონზე შეძენის ფასი იყო 261 984,81 ლარი. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 210.4 მუხლის თანახმად, აღნიშნული ოპერაცია დაბეგრილი იქნა საბაზრო ფასით, რაც განისაზღვრა აუქციონზე გატანისას ქონების შეფასების აქტით.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 210.4 მუხლის მიხედვით, აქტივების თვითღირებულებაზე ნაკლები ფასით მიწოდებისას მიმწოდებელი პირის მოგება განისაზღვრება, როგორც დადებითი სხვაობა მიწოდებული აქტივების საბაზრო ფასსა და აქტივების ღირებულებას შორის. ამავ ე კოდექსის 22.2 მუხლის



თანახმად, საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასად ითვლება ფასი, რომლითაც ყალიბდება საქონლის/მომსახურების ბაზარზე იდენტური (ხოლო მისი არარსებობის შემთხვევაში მსგავსი) საქონლის/მომსახურების მოთხოვნისა და მიწოდების ურთიერთზემოქმედების შედეგად და შესაბამისად, ბაზარზე იმ პირებს შორის დადებული გარიგების საფუძველზე, რომლებიც ამ კოდექსის 23-ე მუხლის მიხედვით არ არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები.

შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლოს მითითებით, საგადასახადო ორგანოს უნდა გამოეკვლია და დაედგინა ის გარემოებები, რომელთა საფუძველზეც ნ. პ-ი და შპს „მინისა და მინერალური წყლების კომპანია“ მიიჩნია ურთიერთდამოკიდებულ პირებად, წინააღმდეგ შემთხვევაში საბაზრო ფასად მიჩნეული უნდა იქნეს სწორედ მათ შორის დადებულ გარიგებაში დაფიქსირებული ფასი.

სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით, ადმინისტრაციულმა ორგანომ სადავო აქტების გამოცემისას ადმინისტრაციული წარმოება არ ჩაატარა სზაკ-ის მე-5, 53-ე და 96-ე მუხლების შესაბამისად, რაც მოიცავს საქმისთვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების გამოკვლევა-შეფასების პროცედურას და გადანყვეტილების მიღებას ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე.

ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ სადავო აქტები უკანონოდ მიიჩნია, რადგან მათ საფუძველად უდევს ისეთი გარემოებები, რომლებიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ სადავო აქტები გამოცემული იყო კანონმდებლობის ფორმალური და მატერიალური მოთხოვნების უგულებელყოფით, რის გამოც, ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლის საფუძველზე სადავო აქტები ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი, რამდენადაც სახეზეა მხარის გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებული იყო საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების ხელახლა გამოკვლევისა და შეფასების შედეგად ხელახლა შეესწავლა საქმის გარემოებები და გამოეცა ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

სააპელაციო სასამართლოს გადანყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ, რომლებმაც თბილისის სააპელა-

ციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 27 ნოემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება მოითხოვეს.

კასატორი – სსიპ შემოსავლების სამსახური მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლომ სრულყოფილად არ გამოიკვლია და შეაფასა საქმის ფაქტობრივი გარემოებები და საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებები. სააპელაციო სასამართლომ გადაწყვეტილება დააფუძნა ნ. პ-ის არასწორ განმარტებებზე და სსიპ შემოსავლების სამსახურის №2515 სიტუაციურ სახელმძღვანელოზე ე.წ. „მანუალზე“, რომელსაც, თავის მხრივ, არასწორი განმარტება მისცა.

კასატორი აღნიშნავს, რომ სადავო თანხები ნ. პ-ს დაერიცხა კანონის მოთხოვნათა სრული დაცვით და არ არსებობს დარიცხვის გაუქმების სამართლებრივი საფუძვლები.

კასატორის მოსაზრებით, სააპელაციო სასამართლომ არასწორად განმარტა სსიპ შემოსავლების სამსახურის სიტუაციური სახელმძღვანელო №2515 (ე.წ. „მანუალი“). სააპელაციო სასამართლომ განსახილველი შემთხვევის იდენტურად მიიჩნია აქტი მითითებული გარემოებები და მიუთითა მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 60.4 მუხლზე და განმარტა, რომ ფიზიკური პირების მიერ რეგულარულად სესხების გაცემით მიღებული შემოსავალი არ იბეგრება სოციალური გადასახადით, მაშინ, როდესაც სააპელაციო სასამართლოს უნდა მიეთითებინა და ემსჯელა სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 266-ე მუხლზე.

კასატორი აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით, საგადასახადო ორგანომ ნ. პ-ის მიერ განხორციელებული ოპერაციები ისე მიიჩნია სამენარმეო საქმიანობად, რომ არ გამოიკვლია ის არსებითი გარემოებები, რომლითაც კანონმდებლობის შესაბამისად გადამწყვეტი მნიშვნელობა ჰქონდა პირის მიერ განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობის სამენარმეო საქმიანობად კვალიფიკაციისთვის. კერძოდ, რამდენად სისტემატური ხასიათი ჰქონდა სამენარმეო შინაარსის მქონე ეკონომიკურ ქმედებებს. აღნიშნულთან დაკავშირებით კასატორი განმარტავს, რომ სადავო თანხების დარიცხვის საფუძველი იყო ნ. პ-ის მიერ 2005-2007 წლებში განხორციელებული ფულადი (საკრედიტო) მოთხოვნების ნასყიდობის და ქონების შექმნა-რეალიზაციის ოპერაციები, რომლებიც ერთობლიობაში წარმოადგენს სამენარმეო საქმიანობას. ამასთან, ნ. პ-ის მიერ განხორციელებული საქმიანობების მთავარი მახასიათებელი იყო არაერთჯერადობა და მოგებაზე ორიენტაცია. სადავო პერიოდისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსისა და „მე-

წარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის ნორმათა ანალიზი ცხადყოფს, რომ ნ. პ-ის მიერ განხორციელებული საქმიანობები წარმოადგენს სამენარმეო საქმიანობას და შესაბამისად, უნდა დაბეგრულიყო მის მიერ მიღებული შემოსავალი, როგორც საშემოსავლო, ასევე, სოციალური გადასახადით.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, კასატორმა სააპელაციო სასამართლოს ზემოაღნიშნული მსჯელობა უკანონოდ და დაუსაბუთებლად მიიჩნია. მისი განმარტებით, გასაჩივრებული აქტები შესაბამისობაშია კანონმდებლობასთან და არ არსებობს მათი გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი.

კასატორი ასევე არ დაეთანხმა სააპელაციო სასამართლოს მიერ სახელმწიფო ბაჟის დაკისრებას და სამართლებრივ საფუძველად მიუთითა „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლი.

კასატორის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს განმარტებით, სააპელაციო სასამართლომ არასწორად განმარტა, როგორც სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის, ასევე, ამავე პერიოდში მოქმედი „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი მოთხოვნები.

კასატორი მიიჩნევს, რომ ნ. პ-ის მიერ განხორციელებული საქმიანობები ერთობლიობაში წარმოადგენს სამენარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას და იგი ვალდებული იყო დარეგისტრირებულიყო მენარმე სუბიექტად. შესაბამისად, მის მიერ განხორციელებული საქმიანობებით მიღებული შემოსავალი ექვემდებარებოდა სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული სოციალური და საშემოსავლო გადასახადებით დაბეგრვას.

კასატორების განმარტებით, ადმინისტრაციულმა ორგანოებმა სრულად შეისწავლეს ყველა ის ფაქტობრივი თუ სამართლებრივი გარემოება, რაც საფუძველად დაედო სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემას და უსაფუძვლოდ მიიჩნიეს სააპელაციო სასამართლოს მითითება მასზე, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ აქტები გამოსცა საქმის გარემოებათა შესწავლისა და შესაბამისი დასაბუთების გარეშე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 13 მარტის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 7 მაისის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით და მათი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრების გარეშე.

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრების საფუძვლიანობის შესწავლისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 27 ნოემბრის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განხილვისათვის დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: თბილისის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) 2010 წლის 12 ივლისის კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე (რომელმაც მოიცვა 2004 წლის 1 იანვრიდან 2009 წლის დეკემბრამდე პერიოდი) თბილისის რეგიონული ცენტრის უფროსის მიერ 2010 წლის 13 ივლისს მიღებულ იქნა №12/592 ბრძანება, რომლის თანახმად, ნ. პ.-ს ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით დაერიცხა საგადასახადო ვალდებულებები; შესაბამისად, ნ. პ.-ის მიმართ თბილისის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 112-ე მუხლის საფუძველზე 2010 წლის 13 ივლისს გამოცემულ იქნა №87 „საგადასახადო მოთხოვნა“, რომლითაც ნ. პ.-ს გადასახდელად დაერიცხა 1 379 580,3 ლარი (მათ შორის, ძირითადი თანხა – 492 466,12 ლარი, ჯარიმა – 328 328,29 ლარი, საურავი – 558 785,89 ლარი).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის 2010 წლის 13 ივლისის №87 „საგადასახადო მოთხოვნა“ ნ. პ.-მა გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 10 ოქტომბრის №21010 ბრძანებით ნ. პ.-ის საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

ნ. პ.-მა 2010 წლის 13 ივლისის №87 „საგადასახადო მოთხოვნა“ და 2012 წლის 10 ოქტომბრის №21010 ბრძანება გაასაჩივრა

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში, რომელმაც 2013 წლის 5 ივლისის გადაწყვეტილებით ნ. პ-ის საჩივარი დააკმაყოფილა ნაწილობრივ; კერძოდ, გაუქმდა 2010 წლის 13 ივლისის №87 „საგადასახადო მოთხოვნა“ და 2012 წლის 10 ოქტომბრის №21010 ბრძანება თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად რეალიზაციის გამო განხორციელებული დარიცხვების ნაწილში.

სს ბანკ „რესპუბლიკასა“ და ნ. პ-ს შორის 2004 წლის 28 დეკემბერს გაფორმდა ფულადი მოთხოვნების დათმობის ხელშეკრულება, რომლის საფუძველზე ნ. პ-ს გადაეცა მოთხოვნა ბანკთან სასესხო ურთიერთობში მყოფ 13 სუბიექტზე. ფულადი მოთხოვნების მთლიანმა მოცულობამ შეადგინა 1 015 877.71 აშშ დოლარი და 527 258.77 ლარი. აღნიშნული საკრედიტო მოთხოვნების დათმობის საზღაურად განისაზღვრა გადაცემული მოთხოვნების 10%, რამაც შეადგინა 236 091.86 ლარი.

2005 წლის 10 მარტს საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს ტერიტორიული ორგანოს სამცხე-ჯავახეთის სააღსრულებო ბიუროს წარმოებაში იმყოფებოდა ქ. თბილისის ვაკე-საბურთალოს რაიონული სასამართლოს მიერ გაცემული სააღსრულებო ფურცელი, რომლის თანახმად, შპს „ბ-ს“ სს ბანკი „რესპუბლიკას“ სასარგებლოდ დაეკისრა 275 000 აშშ დოლარის გადახდა. ზემოაღნიშნული ვარიანტების საფუძველზე, აღნიშნული მოთხოვნა და სააღსრულებო ფურცელი დათმობილი იქნა ფ/პ ნ. პ-სათვის. აღსრულების უზრუნველყოფის მიზნით დაინიშნა იძულებითი აუქციონი შპს „ბ-ის“ საკუთრებაში არსებული იპოთეკით და გირავნობით დატვირთული უძრავ-მოძრავი ქონების საჯარო ვაჭრობის გზით რეალიზაციის მიზნით. აუქციონზე გატანილი ქონების საბაზრო ფასმა შეადგინა 703 785.7 ლარი, რომელიც 2005 წლის 24 თებერვალს შეფასებულია აუდიტორული კომპანია შპს „ა-ის“ აუდიტორის ი. მ-ის მიერ.

აღნიშნულ აუქციონში მონაწილეობა მიიღო ნ. პ-მა, რომელმაც შეიძინა მოთხოვნის უზრუნველსაყოფად გირავნობით დატვირთული შპს „ბ-ის“ ქონება 492 263,72 ლარად (სააუქციონო ფასი – 703 785,7 ლარი).

2005 წლის 25 მარტს ნ. პ-მა ერთპიროვნულად დააფუძნა შპს „ნ. ნ-ი“, რომლის საწესდებო კაპიტალში შეიტანა აუქციონზე ნაყიდი ქონების ნაწილი.

2005 წლის 28 მარტს ნ. პ-სა და შპს „... კომპანიას“ შორის გაფორმებული ნასყიდობის ხელშეკრულებით, ნ. პ-მა საჯარო აუქციონზე ნაყიდი შპს „ბ-ის“ ქონების ნაწილი თვითღირებულებით 261 984,81 ლარი მიაწოდა შპს „... კომპანიის“ თბილისის

ფილიალს 162 976 ლარად.

2005 წლის 10 დეკემბერს სს ბანკ „რესპუბლიკას“, ნ. პ-სა და მოქალაქე მ. კ-ია შორის დაიდო მოთხოვნის დათმობის შესახებ ხელშეკრულება. ხელშეკრულების საგანს წარმოადგენდა შპს „ს. ტ. კ. თბილისის“ საკრედიტო ვალდებულება, რომელიც საზოგადოებას გაუჩნდა ბანკ „რესპუბლიკასთან“ და რომელიც დათმობილ იქნა ნ. პ-ზე. მთლიანობაში საკრედიტო მოთხოვნამ შეადგინა 389 171.48 ლარი. ხელშეკრულების ფასი განისაზღვრა დათმობილი მოთხოვნის 12%-ით.

2006 წლის 5 სექტემბერს ნ. პ-სა და სს ბანკ „რესპუბლიკას“ შორის დადებული მოთხოვნის დათმობის ხელშეკრულების საფუძველზე, ნ. პ-ს გადაეცა მოთხოვნა შპს „თ-ის“ საკრედიტო ვალდებულებებზე, რომელიც მას გააჩნდა ბანკ „რესპუბლიკასთან“. დათმობილი მოთხოვნის მთლიანმა ღირებულებამ შეადგენდა – 646 346,5 აშშ დოლარი. დათმობილი მოთხოვნის სანაცვლოდ ნ. პ-მა ბანკ „რესპუბლიკას“ გადაუხადა 100 593.97 ლარი.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ სააპელაციო სასამართლომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით სასამართლოსათვის მინიჭებული კომპეტენციის ფარგლებში სადავო საკითხის გადაწყვეტილად ბათილად ცნო სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები და სსიპ შემოსავლების სამსახურს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების ხელახალი გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა დაავალა.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია, სადავო საკითხის გადაწყვეტილად, ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

მიუთითებული მუხლით რეგლამენტირებული სასამართლოსათვის მინიჭებული საპროცესო უფლებამოსილება – უარი თქვას სადავო საკითხის მოწესრიგებაზე და აქტის გამომცემ ადმინისტრაციულ ორგანოს დაავალოს იმავე საკითხზე ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გა-

მოცემა, არ წარმოადგენს უპირობო და შეუზღუდავ უფლებამოსილებას.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი 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 ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი 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 ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმის გარემოებათა გამოკვლევის გარეშე.

აღნიშნულთან დაკავშირებით საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში არ არსებობს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის გამოყენებისა და სადავო საკითხის გადაწყვეტაზე უარის თქმის პროცესუალური წინაპირობა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს არ დაურღვევიათ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-5, 53-ე და 96-ე მუხლებით დადგენილი მოთხოვნები, რამდენადაც ადმინისტრაციული წარმოებისას სრულად გამოიკვლიეს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და მტკიცებულებები და გადაწყვეტილება მიიღეს მათი ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. შესაბამისად, არ არსებობდა სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის საკითხის ხელახლა განხილვის დავალდებულების საფუძველი.

ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით მინიჭებულ უფლებამოსილებას სასამართლო იყენებს იმ შემთხვევაში, როცა სასამართლო წესით ვერ ხერხდება ფაქტობრივი გარემოებების დადგენა და შეფასება. მათი დადგენა მხოლოდ ადმინისტრაციულ ორგანოს შეუძლია მისთვის კანონით მინიჭებული უფლებამოსილებიდან გამომდინარე ან აღნიშნული მის დისკრეციას განეკუთვნება. შესაბამისად, შე-

უძლებელი ხდება სასამართლოს მიერ სადავო ადმინისტრაციული აქტის მატერიალური კანონიერების შეფასება.

სააპელაციო სასამართლო პირველი ინსტანციის სასამართლოს 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 ინსტანციის სასამართლოსგან განსხვავებით, შეზღუდული არაა პროცესუალური შესაძლებლობით, საქმეზე დაადგინოს ფაქტობრივი გარემოებები, გამოითხოვოს და შეაფასოს მტკიცებულებები.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლოს სრული პროცესუალური უფლებამოსილება ჰქონდა თავად გადაეწყვიტა დავა, რამდენადაც გასაჩივრებული აქტების მიღებისას სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ არ იყო დარღვეული აქტის გამოცემის ის პროცედურები, რაც უპირობოდ შექმნიდა საქმის ხელახლა განსახილველად დაბრუნების წინაპირობას. ამასთან, სააპელაციო სასამართლომ ზოგადად მიუთითა გამოსაკვლევ საკითხებზე და არ დაუსაბუთებია, რატომ იყო შეზღუდული თავად გამოეკვლია ისინი. უფრო მეტიც, სააპელაციო სასამართლოს მითითება სსიპ შემოსავლების სამსახურისადმი მეტწილად გულისხმობს ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივ შეფასებას, რაც სრულად ექვემდებარება სასამართლოს იურისდიქციას.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლოს სრული შესაძლებლობა ჰქონდა თავად გადაეწყვიტა დავა და ნ. პ-ის მოთხოვნის ფარგლებში შეემოწმებინა გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების მატერიალური კანონიერება, ხოლო, თუ დავის გადაწყვეტისას საჭიროდ მიიჩნევდა გარკვეული ფაქტობრივი გარემოებების გამოკვლევას ან დადგენას, შესაძლებლობა ჰქონდა ესარგებლა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 და მე-19 მუხლებით მინიჭებული საპროცესო კომპეტენციით, თავად მოეპოვებინა მტკიცებულებები.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლომ საქმის ხელახლა განხილვისას უნდა იმსჯელოს სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ კანონით მინიჭებუ-



ლი უფლებამოსილების ფარგლებში გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების მატერიალურ კანონიერებაზე, გამოცემის სამართლებრივ საფუძვლებთან და კანონმდებლობასთან მის შესაბამისობაზე; რამდენადაც საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში, იკვეთება არა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე იმ ფაქტობრივი გარემოებების მოპოვების, დადგენის თუ გამოკვლევის საჭიროება, რისი შესაძლებლობაც შესაძლოა აქტის გამომცემ ადმინისტრაციულ ორგანოს გააჩნდეს, არამედ, უნდა მოხდეს სასამართლოს მიერ მათი სწორი სამართლებრივი შეფასება და გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების მატერიალური კანონიერების შემოწმება, რისი უფლებამოსილებაც უპირობოდ სასამართლოს კომპეტენციას განეკუთვნება.

სააპელაციო სასამართლომ საქმის ხელახლა განხილვისას უნდა შეისწავლოს და შეაფასოს ნ. პ-სა და სს ბანკ „რესპუბლიკას“ შორის მოთხოვნის დათმობის შესახებ დადებული გარიგებების მიზანი, დაადგინოს დადებული ხელშეკრულებების საგანი. აღნიშნული გარიგებების შინაარსის ანალიზით სააპელაციო სასამართლომ უნდა შეაფასოს ნ. პ-სა და ბანკ „რესპუბლიკას“ შორის დადებული გარიგებები არის თუ არა ნ. პ-ის მიერ ბანკ „რესპუბლიკას“ სასარგებლოდ სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 20.2 მუხლით დადგენილი მომსახურების განწვევა რომელიც, თავის მხრივ, წარმოშობს მენარმე ფიზიკურ პირად რეგისტრაციის ვალდებულებას და იბეგრება საგადასახადო მიზნებისთვის.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2005 წელს მოქმედი რედაქციით) 20.2 მუხლზე, რომლის თანახმად, მომსახურების განწვევად ითვლება სხვა პირისათვის მისივე ნებით, კომპენსაციის მიზნით ან უსასყიდლოდ ისეთი მოქმედების შესრულება, რომელიც არ არის საქონლის მიწოდება. მომსახურების მიწოდებას არ განეკუთვნება ისეთი მომსახურების განწვევა, რომელიც დღგ-ის მიზნებისათვის გულისხმობს ფულზე საკუთრების უფლების გადაცემას ან დაქირავებით მუშაობას.

ამდენად, აღნიშნული მუხლის დეფინიციიდან ირკვევა, რომ მომსახურების განწვევა არის ისეთი საქმიანობის განხორციელება, რომელიც არ გულისხმობს საქონლის მიწოდებას. მოქმედებაში იგულისხმება როგორც ქმედება ანუ მოქმედება, ასევე უმოქმედობა. ამასთან, მნიშვნელობა არ აქვს მოქმედება სასყიდლიანია თუ უსასყიდლო.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს სადავო პერიოდში მოქმედი „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის 1.1 მუხლზე და განმარტავს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ არ არის დასაბუთებული რა ფაქტობრივ გარემოებებზე დაყრდნობით შეაფასა ნ. პ-ის მიერ განხორციელებული საქმიანობა სამენარმეო საქმიანობად, მაშინ, როდესაც ნ. პ-ის მიერ მხოლოდ ერთჯერადად იქნა განხორციელებული მინოდების ოპერაცია შპს „... კომპანიის“ თბილისის ფილიალისათვის.

სააპელაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ სამენარმეო საქმიანობად განხილვის პირობებს მოკლებულია სადავო დარიცხვის საფუძვლად მითითებული ოპერაცია ნ. პ-ის მიერ სანარმოს დაფუძნებისა და სანარმოს სანესდებო კაპიტალის ქონებრივი შენატანით ფორმირების შესახებ, რადგან მოქმედი კანონმდებლობა სანარმოს დაფუძნებას არ განიხილავს სამენარმეო საქმიანობად.

ამასთან, სააპელაციო სასამართლოს არ უმსჯელია და არ შეუფასებია ნ. პ-სა და ბანკ „რესპუბლიკას“ შორის მოთხოვნის დათმობის შესახებ გაფორმებული ხელშეკრულებების სამარ-თლებრივ ბუნებაზე.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ სააპელაციო სასამართლომ ნ. პ-ის მიერ განხორციელებული საქმიანობები, კერძოდ, სს ბანკ „რესპუბლიკასა“ და ნ. პ-ს შორის დადებული გარიგებები, იძულებით აუქციონზე შპს „ბ-ის“ ქონების ყიდვა, აღნიშნული ქონების ნაწილის მინოდება შპს „... კომპანიის“ თბილისის ფილიალისათვის, სანარმოს დაფუძნების ფაქტი და მის სანესდებო კაპიტალში შპს „ბ-ის“ ქონების ნაწილის შეტანა, შეაფასა ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელ ქმედებებად და დაუსაბუთებლად მიიჩნია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის შეფასება ნ. პ-ის მიერ განხორციელებული საქმიანობების სამენარმეო საქმიანობად განხილვასთან დაკავშირებით.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 13.4 მუხლზე, სადაც მოცემულია სამენარმეო ეკონომიკური საქმიანობის დეფინიცია. აღნიშნული მუხლის თანახმად, სამენარმეო ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის 1.1 მუხლით განსაზღვრული საქმიანობა, აგრეთვე ისეთი ეკონომიკური საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება სავაჭრო გარიგებების ან სხვა სამეურნეო ოპერაციების სახით, მათ შორის, ფასიანი ქაღალდების ან სხვა ქონების შეძენასა და

რეალიზაციასთან დაკავშირებული ეკონომიკური საქმიანობა, თუ არსებობს ერთ-ერთი შემდეგი პირობა: ა) ასეთი საქმიანობა ხორციელდება სისტემატურად და აღნიშნული ოპერაციების განმახორციელებელი პირის პროფესიული საქმიანობაა; ბ) გამყიდველის მიერ ხდება მიწოდებული საქონლის ან/და განეული მომსახურების რეალიზაცია; გ) ასეთი ოპერაციები ხორციელდება სავაჭრო, სავაჭრო-საშუამავლო (დილერის საქმიანობის ჩათვლით) ან საშუამავლო საქმიანობის ფარგლებში.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს სადავო პერიოდში მოქმედი „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის 1.1 მუხლზე და განმარტავს, რომ ის სუბიექტები, რომელთა საქმიანობაც მართლზომიერი და არაერთჯერადია, ამასთან, ხორციელდება მოგების მიზნით, დამოუკიდებლად და ორგანიზებულად წარმოადგენენ მენარმე სუბიექტებს.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ მენარმეობა უნდა ატარებდეს არაერთჯერადი საქმიანობის ხასიათს, რაც გულისხმობს იმას, რომ მოქმედებები უნდა ხორციელდებოდეს სისტემატურად და გეგმაზომიერად. მრავალჯერადობის განსაზღვრისას გადამწყვეტი არ არის მხოლოდ მოქმედებათა რაოდენობა, ასევე მნიშვნელოვანია ამ მოქმედებათა განხორციელების განზრახვა მოგებაზე ორიენტირებული მოქმედების შესრულებასთან დაკავშირებით. ასეთ შემთხვევაში განმსაზღვრელია, რომ პირს სურდა სამენარმეო საქმიანობის განხორციელება.

ამასთან, საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ სამენარმეო საქმიანობა, როგორც წესი, ერთმანეთის მიმდევარი მოქმედებებისაგან შედგება, თუმცა შეიძლება ერთი მოქმედებითაც ამოიწეროს. მოცემულ შემთხვევაში მთავარი პროცესის ხანგრძლივობა ან მასში მოქმედებების რაოდენობა კი არ არის, არამედ მიზანმიმართული აქტივობაა. სამენარმეო საქმიანობა, როგორც ერთიანი, შედგება მრავალი ერთეულისაგან. თუ სამენარმეო საქმიანობას განვიხილავთ არა როგორც ერთ მთლიანს, არამედ სხვადასხვა საქმიანობების ჯამს, მაშინ აღმოჩნდება, რომ სამენარმეო საქმიანობა პირდაპირ კავშირში არ იქნება იმ უშუალო მიზანთან, რომელიც წარმოადგენს მოგებას.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლომ ნორმათა განმარტებისას უნდა იხელმძღვანელოს არა მხოლოდ ნორმების ფორმალური, სიტყვასიტყვითი (ადეკვატური) განმარტებით, არამედ კანონის ტექსტის ანალიზი მისი შინაარსისა და მასში არსებული კანონმდებლის ნების დადგენის მეშვეობით უნდა მოახდინოს.

საკასაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 13.4 მუხლის „ა“ ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმად, სამენარმეო ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის პირველი პუნქტით განსაზღვრული საქმიანობა, აგრეთვე ისეთი ეკონომიკური საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება სავაჭრო გარიგებების ან სხვა სამეურნეო ოპერაციების სახით, მათ შორის, ფასიანი ქალაქების ან სხვა ქონების შექმნასა და რეალიზაციასთან დაკავშირებული ეკონომიკური საქმიანობა, თუ ასეთი საქმიანობა ხორციელდება სისტემატურად და აღნიშნული ოპერაციების განმახორციელებელი პირის პროფესიული საქმიანობაა.

სააპელაციო სასამართლომ საქმის ხელახლა განხილვისას ნ. პ-ის მიერ განხორციელებული საქმიანობების ერთობლიობაში შეფასებით უნდა დაადგინოს რამდენად გახდა ნ. პ-ის მიერ განხორციელებული ოპერაციები მისი პროფესიული საქმიანობა.

ამდენად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლომ საქმის ხელახლა განხილვისას მითითებული ნორმების ანალიზისა და ურთიერთშეჯერების შედეგად სწორი სამართლებრივი შეფასება უნდა მისცეს ნ. პ-ის მიერ განხორციელებულ საქმიანობებს და, რაც ყველაზე მნიშვნელოვანია, ერთობლიობაში უნდა შეაფასოს მის მიერ განხორციელებული ოპერაციები და მხოლოდ ამის შემდეგ დაადგინოს ნ. პ-ის მიერ განხორციელებული ოპერაციები შეიცავს თუ არა სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-13 და „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის 1.1 მუხლებით დადგენილ სამენარმეო ეკონომიკურ საქმიანობად მიჩნევის საფუძვლებს.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 36.2 მუხლზე და განმარტავს, რომ ფიზიკური პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელება რეგისტრაციის, ლიცენზიის ან ნებართვის გარეშე არ წარმოადგენს ამ ფიზიკური პირის დაბეგვრის მიზნით მისი მენარმეო ფიზიკურ პირად არცნობის საფუძველს. შესაბამისად, თუ ფიზიკური პირი ახორციელებს სამენარმეო საქმიანობებს მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში რეგისტრაციის გარეშე, აღნიშნული პირი დაბეგვრის მიზნებისთვის მენარმედ განიხილება.

სააპელაციო სასამართლო გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში მიუთითებს სსიპ შემოსავლების სამსახურის №2515 სიტუაციურ სახელმძღვანელოზე, ე.წ. „მანუალზე“, რომლითაც ფიზიკური პირების მიერ რეგულარული სესხების გაცემის გზით

მიღებული შემოსავალი არ იბეგრება სოციალური გადასახადით. სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა აპელანტის მიერ სასამართლოში წარმოდგენილი ინფორმაციების შესახებ, რომლითაც დგინდება, რომ შემოსავლების სამსახურმა №2515 „მანუალის“ საფუძველზე სოციალური გადასახადისაგან გაათავისუფლა ფიზიკური პირები.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურმა უნდა იმსჯელოს ნ. პ-ის მიმართ დებიტორებისგან მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის კანონიერების თაობაზე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 60.4 მუხლით განსაზღვრული პრინციპის შესაბამისად, რომლის მიხედვით აკრძალულია ინდივიდუალური ხასიათის შეღავათების დაწესება და ცალკეული პირის გადასახადისგან გათავისუფლება.

აღნიშნულთან დაკავშირებით საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის სიტუაციური სახელმძღვანელო №2515, ე.წ. „მანუალი“ შეეხება იმ ფიზიკურ პირებს, რომლებიც ახორციელებენ თანხების სესხად გაცემას სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულებების საფუძველზე. განსახილველ შემთხვევაში ფ/პ ნ. პ-ი არ იმყოფებოდა სასესხო ურთიერთობაში დებიტორებთან. ნ. პ-ი სს ბანკ „რესპუბლიკასთან“ დადებული გარიგებებით გახდა ფულადი მოთხოვნების მფლობელი ბანკთან სასესხო ურთიერთობაში მყოფ სუბიექტებთან. ამდენად, ხსენებულ სიტუაციურ სახელმძღვანელოში მითითებული შეღავათები არ უნდა გავრცელდეს ნ. პ-ზე.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქმე ხელახლა განსახილველად უნდა დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს. მოცემული საქმე სააპელაციო სასამართლოს მიერ განხილულ უნდა იქნეს არსებითად და სააპელაციო სასამართლომ უნდა იმსჯელოს მითითებულ გარემოებებზე საქმეზე კანონიერი გადაწყვეტილების დადგენის მიზნით.

### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

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

### **და ა დ გ ი ნ ა:**

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავ-

ლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნა-ნილობრივ;

2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 27 ნოემბრის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;

3. სასამართლო ხარჯები გადანაწილდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;

4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

## საგადასახადო მოთხოვნის ხანდაზმულობა

### განჩინება

№ბს-560-574(კ-14)

14 ივლისი, 2015 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

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

**დავის საგანი:** ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა; საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა

#### აღწერილობითი ნაწილი:

თ. გ-მა სარჩელი აღძრა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიაში მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ 25.06.2013წ. №035918 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმისა და შემოსავლების სამსახურის 16.07.2013წ. №32802 ბრძანების ბათილად ცნობის მოთხოვნით.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ 01.06.2005 წლის ბოლომდე ამუშავებდა მარკეტს, როგორც ინდ. მენარმემ 2006 წლიდან შეწყვიტა საქმიანობა. სალარო აპარატს „ელვეს მიკრო-ფ“ №50423 წლების განმავლობაში ინახავდა საცხოვრებელ ბინაში. 2009 წლის სექტემბერში დააფიქსირა მისი მოპარვის ფაქტი, მაგრამ პოლიციაში არ განუცხადებია. სალარო აპარატი შესაძლოა მოე-

პარათ წინა წლებშიც. 09.07.2010წ. შემოსავლების სამსახურმა გაანულა მისი პირადი აღრიცხვის ბარათი, რის შესახებაც აცნობებს წერილობით.

2013 წელს შეიტყო ძველი სალარო აპარატის რეგისტრაციიდან მოხსნის აუცილებლობის შესახებ, შეეცადა კიდევ მოეძებნა სალარო აპარატი, მაგრამ უშედეგოდ, რის შემდეგაც განაცხადა პოლიციაში, ქურდობის ფაქტზე სისხლის სამართლის საქმის აღძვრაზე ხანდაზმულობის მოტივით უთხრეს უარი, დაუდასტურეს მხოლოდ გაურკვეველ ვითარებაში დაკარგვის ფაქტი, რაც მოსარჩელის აზრით არ შეესაბამება სინამდვილეს. 25.06.2013წ. №035918 საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის საფუძველზე დაჯარიმეს 3000 ლარით, შემოსავლების სამსახურმა არ გაითვალისწინა 01.12.2009 წ. №2191-11ს საქართველოს კანონი საგადასახადო კოდექსში დამატებების და ცვლილებების შეტანის შესახებ, ასევე საგადასახადო კოდექსის 269.2 მუხლი და საქართველოს კონსტიტუციის 42-ე მუხლის მე-5 ნაწილი.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს 29.10.2013წ. გადაწყვეტილებით ი/მ „თ. გ-ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო სამართალდარღვევის 25.06.2013 წ. №035918 ოქმი და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 16.07.2013წ. №32802 ბრძანება; სსიპ შემოსავლების სამსახურს მოსარჩელის სასარგებლოდ დაეკისრა სახელმწიფო ბაჟის – 100 ლარის გადახდა.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ 25.06.2013წ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ოფიცრების მიერ ი/მ „თ. გ-ის“ მიმართ საკონტროლო-სალარო აპარატის „ელვეს მიკრო-ფ“ საქ. №50423 დაკარგვის ფაქტზე შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის №035918 ოქმი, რომლითაც მენარმე სსკ-ის 281.7 მუხლის საფუძველზე დაჯარიმდა 3000 ლარით. თ. გ-მა აღნიშნული სამართალდარღვევის ოქმი გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში, რომლის 16.07.2013წ №32802 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია აგრეთვე, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატის „ელვეს მიკრო-ფ“ საქ. №50423 დაკარგვაში არ იკვეთება მოსარჩელის – თ. გ-ის არათუ განზრახვა, არამედ გაუფრთხილებლობაც კი, ვინაიდან, შსს ქ. თბილისის მთავარი სამმართველოს ვაკე-საბურთალოს სამმართველოს პოლიციის მე-4 განყოფილების უფროსის მოადგილის ცნობის თანახმად, თ. გ-მა 27.06.2013 წ. შსს ვაკე-საბურთალოს სამმართველოს პოლიციის მე-4 განყოფილებაში განაცხადა მი-

სი საკონტროლო-სალარო აპარატის გაურკვეველ ვითარებაში დაკარგვის შესახებ. საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269.1, 281.7 მუხლებზე, საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის მე-10, მე-11 და მე-12 მუხლებზე და აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281.7 მუხლი არ გულისხმობს პირისათვის ბრალის გარეშე პასუხისმგებლობის დაკისრებას. საგადასახადო კოდექსისა და სამართალდარღვევათა კოდექსის ზემოთაღნიშნული მუხლების დებულებით დადგენილია 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 შეუღახავს სხვისი უფლებები და განზრახი ან გაუფრთხილებელი ქმედებით არ გამოუწვევია მართლსაწინააღმდეგო შედეგი. საგადასახადო კოდექსის 281.7 მუხლის შინაარსი, თავისთავად მოიცავს მართლსაწინააღმდეგო, განზრახი ან გაუფრთხილებელი ქმედების ელემენტებს და დათქმა სხვა პირის მიერ მართლსაწინააღმდეგო ქმედების ჩადენაზე არ უნდა განიმარტოს ისე, თითქოს სხვა პირის დანაშაულებრივი ქმედება არ არის დადგენილი, ნებისმიერ შემთხვევაში სალარო აპარატის დაკარგვისათვის პასუხი უნდა აგოს გადასახადის გადამხდელმა.

სასამართლომ ასევე მიუთითა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით დამტკიცებულ „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩაბრუნების, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმეების საქმისწარმოების წესის დამტკიცების შესახებ“ დებულებაზე, რომლითაც არ არის დადგენილი საკონტროლო-სალარო აპარატის შენახვის რაიმე სპეციალური წესი, რაც სავალდებულოდ უნდა დაიცვას მენარმემ. ამდენად, გადასახადის გადამხდელს არ მოეთხოვება რაიმე განსაკუთრებული ღონისძიებების გატარება, რათა თავიდან აიცილოს საკონტროლო-სალარო აპარა-



ტის დაკარგვა, არამედ იგი ვალდებულია, მენარმისათვის დამახასიათებელი გულისხმიერებით გაუფრთხილდეს მას და შეინახოს იგი ისეთ პირობებში, რომელიც გამორიცხავს სხვა პირთა უნებართვოდ დაშვებას მასთან, დაუფლებას ან სხვა გზით აპარატის გასვლას გადასახადის გადამხდელის მფლობელობიდან. სასამართლომ მიუთითა, რომ საგადასახადო კოდექსის 281.7 მუხლით 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 მოსარჩელის მხრიდან ადგილი არ ჰქონია.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს 29.10.2013წ. გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გასაჩივრდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 11.06.2014 წ. განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს 29.10.13წ. გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ სსკ 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტზე მითითებით სრულად გაიზიარა საქალაქო სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები, მათი სამართლებრივი შეფასებები და დამატებით აღნიშნა, რომ საგადასახადო კოდექსის 281.7 მუხლი არ გულისხმობს პირისათვის ბრალის გარეშე პასუხისმგებლობის დაკისრებას. სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ არ იკვეთება მოსარჩელის მხრიდან განზრახი ან გაუფრთხილებელი ბრალის არსებობა. შესაბამისად, დაუშვებელია პასუხისმგებლობის დაკისრება მაშინ, როდესაც პირს არ დაურღვევია კანონმდებლობით განმტკიცებული მართლწესრიგი, მასზე დაკისრებული მოვალეობები, არ შეულახავს სხვისი უფლებები და განზრახი ან გაუფრთხილებელი ქმედებით არ გამოუწვევია მართლსაწინააღმდეგო შედეგი. სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონია მოსარჩელის მხრიდან განზრახი ან გაუფრთხილებელი ბრალის არსებობას, საქმის მასალებით დასტურდება, რომ თ. გ-მა 27.06.13წ. შსს ვაკე-საბურთალოს სამმართველოს პოლიციის მე-4 განყოფილებაში განაცხადა აპარატის გაურკვეველ ვითარებაში დაკარგვის თაობაზე.

სააპელაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საგადასახადო კოდექსის 43.1 მუხლის „ვ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, გადასახა-

დის გადამხდელი ვალდებულია უზრუნველყოს იმ დოკუმენტების შენახვა 6 წლის ვადით: ვ.ა) რომლის საფუძველზედაც ხდება გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტების აღრიცხვა და საგადასახადო დეკლარაციების შედგენა, აგრეთვე შემოსავლის/მოგების მიღების, განუული ხარჯებისა და გადახდილი ან/და დაკავებული გადასახადების დადასტურება; ვ.ბ) რომელიც აღნიშნულია საბაჟო დეკლარაციაში და რომლის შემოსავლების სამსახურისათვის წარდგენა საქონლის დეკლარირებისას სავალდებულო არ არის. იმის გათვალისწინებით, რომ საკონტროლოსლარო აპარატის ფისკალურ მეხსიერებაში გროვდება მისი მემკვიდრით განხორციელებული ყველა ოპერაციის შესახებ მონაცემები, რომელიც საგადასახადო სამსახურისათვის წარმოადგენს სააღრიცხვო დოკუმენტაციას საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 22-ე პუნქტის საფუძველზე, ამ სააღრიცხვო დოკუმენტაციის შესაბამისად, ხორციელდება მენარმის საგადასახადო კონტროლი, ე.ი. სააღრიცხვო დოკუმენტაცია შეიცავს ნებისმიერი წერილობითი (მათ შორის, ელექტრონული) ფორმით შესრულებულ საბუთს, რომელსაც კავშირი აქვს დაბეგვრასთან და აღნიშნულიდან გამომდინარე, რამდენადაც საკონტროლო-სალარო აპარატი წარმოადგენს უმნიშვნელოვანესი მმართველობითი ღონისძიების – საგადასახადო ადმინისტრირების ერთ-ერთ განსაკუთრებულ სახეს, შეიძლება ჩაითვალოს, რომ იგი წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსის 43.1 მუხლის „ვ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ დოკუმენტს. შესაბამისად, პალატის მოსაზრებით, მენარმე ვალდებულია განსაკუთრებული გულისხმიერებით შეინახოს საკონტროლო-სალარო აპარატი, თუმცა მოცემულ შემთხვევაში (2007 წლიდან) გასულია ასეთი დოკუმენტის შენახვის 6-წლიანი ვადა. სააპელაციო პალატამ გაითვალისწინა ის გარემოებაც, რომ 2005 წლიდან მოქმედი საგადასახადო კოდექსის (ძალადაკარგულია 08.17.2010 წ. №3591 კანონით, 2011 წლის 1 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის) მე-5 მუხლის შესაბამისად: „საგადასახადო მოთხოვნის“ (გადასახადის ან/და სანქციის თანხის დარიცხვის შესახებ) და „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის“ (ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების ან/და ჩათვლის თაობაზე) წარდგენის ხანდაზმულობის ვადაა 6 წელი, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. ეს ვადა აითვლება შესაბამისი ვალდებულების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან. ამავე კოდექსის მე-4 მუხლით, განისაზღვრა საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვადის გამოთვლის წესი. საგადასახადო კოდექსის 4.1

მუხლის (ამოქმედდა 2013 წლის 1 იანვრიდან) მოქმედი რედაქციის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელისათვის გადასახადის თანხის დარიცხვისა და საგადასახადო ვალდებულების შესახებ საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადა 6 წელი, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. ამავე ნორმის მე-2 ნაწილის თანახმად, ამ მუხლის 1-ლი ნაწილით განსაზღვრული ვადა აითვლება შესაბამისი საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან. საქმის მასალებით დადგენილია, რომ ი/მ „თ. გ-ი“ 2006 წლიდან აღარ ეწევა სამეწარმეო საქმიანობას. დარიცხვის ბარათების მიხედვით, 2006 წლის შემდეგ მასზე გადასახადის დარიცხვა არ განხორციელებულა. მას ამ პერიოდის საგადასახადო ვალდებულება რომც გააჩნდეს, გასულია გადასახადის თანხის დარიცხვისა და საგადასახადო ვალდებულების შესახებ საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის 6-წლიანი ვადა. პალატამ ასევე არ გაიზიარა აპელანტის მოსაზრება, რომ არასწორად მოხდა მათთვის მოსარჩელის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის დაკისრება და მიუთითა საოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53.1 მუხლზე.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 11.06.2014 წ. განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და აღნიშნა, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-13 კარი (საგადასახადო სამართალდარღვევა და პასუხისმგებლობა), ადმინისტრაციული სამართალდარღვევათა კოდექსისაგან განსხვავებით, არ იცნობს სამართალდარღვევის ბრალს ან ბრალის ხარისხს. შესაბამისად, საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის სახისათვის საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვის ფაქტი, როდესაც სახეზე არ არის სხვა პირის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედება – წარმოადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევას და ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას. საგადასახადო სამართალდარღვევისთვის პირს პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლით და წესით. ამავე 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად, 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. კასატორი აღნიშნავს, რომ ყოველი ცალკეული საგადასა-

ხადო სამართალდარღვევის ფაქტის განხილვისას მსჯელობა არ უნდა შეეხოს ზიანს, ვინაიდან, საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის არსებითი ამ შემთხვევაში არის არა ზიანი, არამედ საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტი. ზიანის შეფასება სამართალდარღვევის საქმის განხილვის მომენტში შეუძლებელიცაა, რადგან ზიანის თანხობრივი გამოხატულება ანუ გადაუხდელი გადასახადების ოდენობა შესაძლებელია დადგინდეს მხოლოდ კომპლექსური ან თემატური საგადასახადო შემონმების დანიშვნის გზით. კონკრეტულ შემთხვევაში კი, არსებითია ის გარემოება, რომ საგადასახადის გადამხდელმა და არღვია კანონმდებლობით მასზე დაკისრებული კონკრეტული ვალდებულება, რისთვისაც კანონით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. კასატორის მითითებით, სასამართლო გარკვეულ წილად ეყრდნობა შსს ვაკე-საბურთალოს მთავარი სამმართველოს მე-4 განყოფილების 2013 წლის 27 ივნისის ცნობას მასზე, რომ ი/მ „თ. გ-მა“ განცხადებით მიმართა პოლიციის განყოფილებას სალარო აპარატის დაკარგვის შესახებ, აღნიშნული ცნობა ჩათვალა მტკიცებულებად და პოლიციის განყოფილებიდან არ მოითხოვა მოკვლევის მასალები და სისხლის სამართლის აღძვრის შესახებ დადგენილება. საქმეში არსებული მტკიცებულებებით არ დგინდება, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა გამოწვეული იყო სხვა პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით. კასატორმა ასევე არ გაიზიარა სასამართლოს განმარტება, რომ საგადასახადო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს საკონტროლო-სალარო აპარატის შენახვის რაიმე სპეციალურ წესს, რაც სავალდებულოდ უნდა დაიცვას მენარმემ და მიუთითა, რომ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანების „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამონერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების შესახებ“ მე-19 მუხლის 1-ლი პუნქტით განსაზღვრულია სსა-ის რეგისტრაცია, რომელიც გულისხმობს საკონტროლო-სალარო აპარატზე ფისკალური მექანიზმების ჩართვას და მონაცემთა ერთიან კომპიუტერულ ბაზაში სსა-ის სარეგისტრაციო მონაცემების ასახვას, რომელიც ხელშეუხებლად უნდა იქნას დაცული. სსა-ზე პასუხისმგებლობა ეკისრება საგადასახადის გადამხდელს, რომელიც საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებით ახორცი-

ელებს ანგარიშსწორებას. ვინაიდან, საკონტროლო-სალარო აპარატის ფისკალურ მექანიზმებში არსებული ინფორმაცია წარმოადგენს გადასახადით დაბეგვრის ობიექტის აღრიცხვის ერთ-ერთ საშუალებას – სააღრიცხვო დოკუმენტაციას დაბეგვრასთან დაკავშირებული მონაცემების შენახვისათვის დადგენილი გადამხდელის ვალდებულებებიდან გამომდინარე, მენარმე ვალდებული იყო, უზრუნველყო საკონტროლო-სალარო აპარატის სათანადო შენახვა, რასაც ამყარებს ის გარემოებაც, რომ სალარო აპარატის რეგისტრაციიდან მოხსნის შემდეგაც წინა წლიანი პერიოდის საგადასახადო შემოსემების შემთხვევაში, გადამხდელს წარმოუშობდა ვალდებულება აპარატის ფისკალურ მექანიზმებში არსებული ინფორმაციის შემოწმებისათვის წარდგენა, რაც დადგენილია საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტით. კასატორის განმარტებით, ასევე არასწორია სასამართლოს მიერ სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის სახელმწიფო ბაჟის დაკისრება, ვინაიდან „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ კანონის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოები გათავისუფლებული არიან ბაჟის გადახდისაგან.

საკასაციო პალატის სხდომაზე კასატორის წარმომადგენელმა მხარი დაუჭირა საკასაციო საჩივარს და მოითხოვა მისი დაკმაყოფილება. მოწინააღმდეგე მხარემ – თ. გ-მა საკასაციო საჩივრის საფუძვლები არ ცნო და მოითხოვა სააპელაციო სასამართლოს განჩინების უცვლელად დატოვება საკასაციო საჩივრის უსაფუძვლობის გამო.

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების და საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის შედეგად თვლის, რომ საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საგადასახადო კოდექსის 269.2 მუხლის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო კოდექსის 281.7 მუხლი ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვისათვის. ხსენებული ნორმის მიხედვით, პირის პასუხისმგებლობის გამომრიცხავ გარემოებას შეადგენს აპარატის დაკარგვა სხვა პირის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედების შედეგად. მოცემულ შემთხვევაში არ იკვეთება სხვა პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება. საქმეში არ მოიპოვება სხვა პირის მართლსა-

წინააღმდეგო ქმედების შედეგად სალარო აპარატის დაკარგვის დამადასტურებელი რაიმე მტკიცებულება. ასეთად ვერ იქნება მიჩნეული ვაკე-საბურთალოს სამმართველოს პოლიციის მე-4 განყოფილებაში 27.06.13წ. განცხადების შეტანა სალარო აპარატის „ელვეს-მოკრო-ფ“ 2009 წელს გაურკვეველ ვითარებაში დაკარგვის შესახებ. საკონტროლო-სალარო აპარატის (სსა) დაკარგვა თავისთავად არ ადასტურებს სხვა პირის მიერ აპარატის დაუფლებას ქურდობის შედეგად, ქურდობის ფაქტის დამადასტურებელი რაიმე მტკიცებულება არ წარმოდგენილა. საგადასახადო კოდექსის 281.7 მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევა – საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა თავისი ბუნებით წარმოადგენს გაუფრთხილებლობით ჩადენილ ქმედებას. სამართალდარღვევა გაუფრთხილებლობით ჩადენილად ჩაითვლება თუ მისი ჩამდენი ითვალისწინებდა თავისი მოქმედების ან უმოქმედობის მაგნი შედეგების დადგომის შესაძლებლობას, მაგრამ ქარაფშუტულად ვარაუდობდა მათ თავიდან აცილებას ან არ ითვალისწინებდა ასეთი შედეგების დადგომის შესაძლებლობას, თუმცა უნდა გაეთვალისწინებინა ისინი (ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის მე-12 მუხლი). ამდენად, გაუფრთხილებლობა ბრალის ერთერთი ფორმაა. შესაბამისად ქვედა ინსტანციის სასამართლოების მითითება არაბრალეული პასუხისმგებლობის, ობიექტური შერაცხვის შესახებ საფუძველს არის მოკლებული.

მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს საკონტროლო-სალარო აპარატის შენახვის რაიმე სპეციალურ წესს, ის გარემოება, რომ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.10წ. №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 საქმის წარმოების წესის“ მე-19.1 პუნქტით გათვალისწინებულია აპარატის რეგისტრაცია, რომელიც გულისხმობს აპარატზე ფისკალური მექსიერების ჩართვას და მონაცემების ერთიან კომპიუტერულ ბაზაში აპარატის სარეგისტრაციო მონაცემების ასახვას, აკისრებს საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებით ანგარიშსწორების განმახორციელებელ გადასახადის გადამხდელს სათანადო გულისხმიერებით მიუდგეს მის შენახვას, მენარმისათვის საჭირო გულისხმიერებით გაუფრთხილდეს აპარატს და შე-

ინახოს იგი ისეთ პირობებში, რომელიც გამორიცხავს სხვა პირთა აპარატთან უნებართვოდ დაშვებას, აპარატის დაუფლებას ან სხვა გზით აპარატის გასვლას გადასახადის გადამხდელის მფლობელობიდან. აღნიშნული ვალდებულების უგულებელყოფით აპარატის დაკარგვა ადასტურებს ბრალის გაუფრთხილებლობის ფორმას, რაც მენარმის მიმართ საჯარიმო სანქციის გამოყენების საფუძველია. საკონტროლო-სალარო აპარატის შენახვის ვალდებულების არცოდნა, აღნიშნულის შესახებ მხოლოდ 2013 წელს შეტყობა, კანონის ცოდნის პრეზუმფციის გათვალისწინებით, არ არის პასუხისმგებლობის გამომრიცხავი გარემოება.

ზემოაღნიშნულთან ერთად, საკასაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, კოდექსის 281-ე მუხლის და 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის საფუძველზე, ფიზიკური პირისათვის 2013 წლის 1 იანვრამდე დაკისრებული/დარიცხული და ამ ქვეპუნქტის ამოქმედებამდე გადაუხდელი ჯარიმა ექვემდებარება ჩამონერას ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით. მოცემულ შემთხვევაში სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ოფიცრის მიერ ი/მ „თ. გ-ის“ მიმართ საკონტროლო-სალარო აპარატის „ელვის-მიკრო-ფ“ საქ. №... დაკარგვის ფაქტზე საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი №035918 შედგა 16.07.13 წ., რომლითაც მენარმე, საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, დაჯარიმდა 3000 ლარით. საგადასახადო კოდექსის 271.1 მუხლის მიხედვით საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.10წ. №994 ბრძანებით დამტკიცებული წესის 84-ე მუხლის 5<sup>1</sup> პუნქტში 30.12.14წ. №416 ბრძანებით შეტანილი ცვლილების შედეგად დადგინდა, რომ იმ პირზე რეგისტრირებული საკონტროლო-სალარო აპარატი, რომელსაც 2012 წლის იანვრიდან 2014 წლის 1 აგვისტომდე ამავე საანგარიშო პერიოდ(ებ)ზე საგადასახადო ორგანოში არ წარუდგენია საგადასახადო დეკლარაციის გაანგარიშება ან საგადასახადო ორგანოებში წარდგენილ საგადასახადო დეკლარაციის გაანგარიშების საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხა წულის ტოლია, 2014 წლის 1 აგვისტოდან ჩაითვალოს რეგისტრაციიდან მოხსნილად.

საქმის მასალებით დასტურდება და დავას არ იწვევს, რომ

ინდ.მენარმე „თ. გ-ი“ 2006 წლიდან აღარ ეწევა სამენარმეო საქმიანობას, ბარათი დასმულ იქნა ნულოვან ნიშნულზე, რაც დასტურდება 2006 წლის სოციალური და სამემოსავლო დეკლარაციებით, შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის 09.07.10წ. წერილით, რომლის თანახმად ფინანსთა მინისტრის 05.03.10წ. №158 ბრძანების საფუძველზე თბილისის რეგიონული ცენტრის მიერ განხორციელდა მოსარჩელის პირადი აღრიცხვის (საბაჟო) ბარათზე წარმოშობილი ზედმეტობის შესწავლა, შესწავლის შედეგად ბარათი დასმულ იქნა ნულოვან ნიშნულამდე. დარიცხვის ბარათების მიხედვით, 2006 წლის შემდეგ მასზე გადასახადის დარიცხვა არ განხორციელებულა. ამდენად, ინდ.მენარმეს სამენარმეო საქმიანობის დასრულებისათვის რომც ჰქონოდა საგადასახადო დავალიანება, გასულია საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ექვსწლიანი ვადა (საგადასახადო კოდექსის 43.1 მუხლის „ვ“ ქვეპუნქტი). ვინაიდან აპარატის ფისკალურ მექანიზმებში არსებული ინფორმაცია წარმოადგენს გადასახადით დაბეგვრის ობიექტის აღრიცხვის საშუალებას – სააღრიცხვო დოკუმენტაციას, დაბეგვრასთან დაკავშირებული მონაცემების შენახვისათვის დადგენილი ვალდებულებიდან გამომდინარე, გადამხდელი ვალდებულია უზრუნველყოს საკონტროლო-საღარიბო აპარატის (სსა) სათანადო შენახვა, მისი დაცულობა. საგადასახადო კოდექსის 43.1 მუხლის „ვ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია უზრუნველყოს იმ დოკუმენტის შენახვა 6 წლის განმავლობაში, რომლის საფუძველზე ხდება გადასახადის დაბეგვრის ობიექტის აღრიცხვა. საკონტროლო-საღარიბო აპარატი წარმოადგენს სახელმწიფოს კონტროლის ინსტრუმენტს ნაღდი ფულის ბრუნვაზე და გადასახადის გადამხდელის მიერ მომხმარებლებთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას შესაბამისი მონაცემების თავისდროულად აღრიცხვაზე. საღარიბო აპარატი განკუთვნილია მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას მიწოდებული საქონლის (მომსახურების) რეგისტრაციისათვის და შესაბამისი მონაცემების აღრიცხვისათვის. აპარატის ფისკალურ მექანიზმებში გროვდება ამ აპარატის მეშვეობით განხორციელებული ყველა ოპერაციის შესახებ მონაცემები. აპარატის დანიშნულებიდან გამომდინარე სსა განეკუთვნება საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 22-ე ნაწილით გათვალისწინებულ სააღრიცხვო დოკუმენტაციას, შესაბამისად, კოდექსის 43.1 მუხლის „ვ“ ქვეპუნქტით დადგენილი გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება – უზრუნველყოს ამ ქვეპუნქტის ჩამონათვალში მოცემული დოკუმენ-



ტების შენახვა 6 წლის განმავლობაში, მოიცავს საკონტროლო-სალარო აპარატის შენახვის ვალდებულებასაც. სააღრიცხვო დოკუმენტაცია შეიცავს ნებისმიერი წერილობითი (მათ შორის ელექტრონული) ფორმით შესრულებულ საბუთს, რომელსაც კავშირი აქვს დაბეგვრასთან. საქმის მასალებით დასტურდება, რომ გასულია დოკუმენტის შენახვის ექვსწლიანი ვადა. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.10წ. №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“ თანახმად, დარეგისტრირებული საკონტროლო-სალარო აპარატი სადღეისოდ ითვლება რეგისტრაციიდან (აღრიცხვიდან) მოხსნილად. რეგისტრაციიდან მოხსნა, თავის მხრივ, გულისხმობს იმას, რომ პირმა აღნიშნულის შესახებ მიმართა ორგანოს, მონაცემთა ერთიან ბაზაში გაკეთებულია აღნიშვნა საკონტროლო-სალარო აპარატის რეგისტრაციიდან მოხსნის შესახებ (წესის მე-19 მუხლი). მხედველობაშია მისაღები აგრეთვე ის გარემოება, რომ ხსენებულ წესში შეტანილი ცვლილებების შედეგად გაუქმდა წესის 84-ე მუხლის ის დებულებები, რომლებიც ითვალისწინებდნენ რეგისტრაციიდან მოხსნას დაქვემდებარებული საკონტროლო-სალარო აპარატების დაკარგულად ჩათვლას, ასეთი აპარატებისათვის დაკარგულის სტატუსის მინიჭებას და კანონმდებლობით გათვალისწინებული სანქციის დადებას (5 პ.). რეგისტრაციიდან მოხსნა გულისხმობს საკონტროლო-სალარო აპარატის ფისკალური მექანიზმების გამორთვის და მის განულებას. 31.12.10წ. №994 ბრძანებით დამტკიცებული წესის 19.15 მუხლის თანახმად, რეგისტრაციიდან მოხსნის მიზნით ხდება დაუნაშთავი ჯამის და ანგარიშის ამოღება, მონაცემთა ერთიან ბაზაში კეთდება აღნიშვნა ამის თაობაზე, ინფორმაცია აღნიშნულის შესახებ ინახება. წესის 84-ე მუხლის მე-5' პუნქტის დანაწესი სალარო აპარატის 2014 წლის 1 აგვისტოდან რეგისტრაციიდან მოხსნილად ჩათვლის შესახებ იძლევა რეგისტრაციიდან მოხსნასთან დაკავშირებით აღნიშნული პროცედურების ი/მ „თ. გ-ის“ მიერ შესრულებულად მიჩნევის შესაძლებლობას. ამდენად, ანგარიშსწორება განულებულად ითვლება. მენარმისათვის სალარო აპარატის შენახვის დავალდებულების და მისი დაკარგვისათვის სანქციის დაწესების (281.7 მუხ.) მიზანია მენარმის შემომნება. სალა-

რო აპარატის რეგისტრაციიდან მოხსნა გამორიცხავს შემდგომში სალარო აპარატის მონაცემების მიხედვით მენარმის შემონემებას და 281.7 მუხლით გათვალისწინებული საფუძვლით ჯარიმის დაკისრებას. ამდენად, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.10წ. №994 ბრძანებით დამტკიცებული ნესის 84-ე მუხლის 5<sup>1</sup> პუნქტი ქმნის საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლების საფუძველს. საგადასახადო კოდექსის 2.2 მუხლის, 269.2 მუხლის თანახმად, ნესის 84-ე მუხლის 5<sup>1</sup> პუნქტით გათვალისწინებულ რეგულაციას უკუქცევითი ძალა აქვს და მისი რეგულაცია ვრცელდება განსახილველ შემთხვევაზე.

საკასაციო სასამართლო არ იზიარებს კასატორის მოსაზრებას იმასთან დაკავშირებით, რომ არასწორად მოხდა მოპასუხისათვის მოსარჩელის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის დაკისრება. ის გარემოება, რომ „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ კანონის მე-5 მუხლის „ლ“ ქვეპუნქტის მიხედვით საგადასახადო ორგანოები გათავისუფლებულნი არიან სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან, არ ადასტურებს სასამართლო ხარჯების განაწილების უსწორობას. სსკ-ის 53-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად, იმ მხარის მიერ გაღებული ხარჯების გადახდა, რომლის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადაწყვეტილება, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე გათავისუფლებული იყოს სახელმწიფოს ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან. ამდენად, მართლზომიერი ან სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის მოსარჩელის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის დაკისრება, მიუხედავად იმისა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახური განთავისუფლებულია სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ სახელმწიფო ბაჟის გადახდის ვალდებულებისაგან.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატათვის, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს, სააპელაციო სასამართლოს განჩინებას საფუძვლად არ უდევს კანონის დარღვევა, გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილის ცალკეული ხარვეზის მიუხედავად სააპელაციო სასამართლოს განჩინება არსებითად სწორია, რაც სსკ-ის 410-ე მუხლის „ბ“, „გ“ ქვეპუნქტების მიხედვით საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის პირობას წარმოადგენს.

#### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს

ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 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 11.06.14ნ. განჩინება;

3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

### 3. გადასასაღების კანონიერება

#### დღგ-ის გადასაღებად რეგისტრაციის კანონიერება

##### განჩინება

№ბს-489-482(2კ-15)

27 ოქტომბერი, 2015 წ., ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ  
საქმეთა პალატა

შემადგენლობა: ვ. როინიშვილი (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),  
მ. ვაჩაძე,  
ნ. სხირტლაძე

**დავის საგანი:** ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების  
ბათილად ცნობა

##### აღწერილობითი ნაწილი:

2014 წლის 25 ივლისს ი/მ „ი. კ-მ“, ი/მ „დ. კ-მ“, ი/მ „გ. კ-მ“ სასამართლოში სარჩელი აღძრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის წინააღმდეგ. მოსარჩელებმა მოითხოვეს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 6 ნოემბრის №... ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 6 ნოემბრის №... ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 6 ნოემბრის №... ბრძანების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2013 წლის 7 ნოემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნის ი/მ „ი. კ-სათვის“ 58 444 ლარის დამატებითი ღირებულების გადასახადის დარიცხვის ნაწილში, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2013 წლის 7 ნოემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნის ი/მ „დ. კ-სათვის“ 16 245 ლარის დამატებითი ღირებულების გადასახადის დარიცხვის ნაწილში, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2013 წლის 7 ნოემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნის ი/მ „გ. კ-სათვის“ 41 122 ლარის დამატებითი ღირებულების გადასახადის დარიცხვის ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 30 დეკემბრის №... ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 30 დე-

კემბრის №... ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 30 დეკემბრის №... ბრძანების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაგების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 27 ივნისის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა.

მოსარჩელების განმარტებით, მათ მიერ ცალ-ცალკე უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა 100 000 ლარს არ აღემატებოდა, მაგრამ, დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის დროის განსაზღვრის მიზნით, საგადასახადო ორგანომ სამივე მოსარჩელის მიერ განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციები შეკრიბა და დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის თარიღად მიიჩნია მომენტი, როდესაც ასეთმა ბრუნვამ 100 000 ლარს გადააჭარბა. საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლის მიხედვით კი, პირს დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება მხოლოდ იმ შემთხვევაში აქვს, თუ უშუალოდ მის მიერ განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციების ჯამი გადააჭარბებს 100 000 ლარს. საგადასახადო ორგანომ კი, სპეციალური ნორმით არ იხელმძღვანელა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 30 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით ი/მ „ი. კ-ის“, ი/მ „დ. კ-ს“, ი/მ „გ. კ-ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა. ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 6 ნოემბრის №... ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 6 ნოემბრის №... ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 6 ნოემბრის №... ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2013 წლის 7 ნოემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნა ი/მ „ი. კ-სათვის“ 58 444 ლარის დამატებითი ღირებულების გადასახადის დარიცხვის ნაწილში, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2013 წლის 7 ნოემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნა ი/მ „დ. კ-სათვის“ 16 245 ლარის ოდენობით დამატებითი ღირებულების გადასახადის დარიცხვის ნაწილში, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2013 წლის 7 ნოემბრის №... საგადასახადო მოთხოვნა ი/მ „გ. კ-სათვის“ 41 122 ლარის ოდენობით დამატებითი ღირებულების გადასახადის დარიცხვის ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 30 დეკემბრის №... ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის

2013 წლის 30 დეკემბრის №... ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 30 დეკემბრის №... ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 27 ივნისის გადაწყვეტილება გასაჩივრებულ ნაწილში (№..., №..., №... საჩივრებზე).

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

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 17 აპრილის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 30 ოქტომბრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები მიიჩნია:

1. შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის წესების დარღვევასთან დაკავშირებით ჩატარდა ი/მ „ი. კ-ს“, ი/მ „დ. კ-ს“ და ი/მ „გ. კ-ს“ კამერალური საგადასახადო შემოწმება. ი/მ „ი. კ-ს“ შემოწმებამ მოიცვა 2007 წლის პირველი იანვრიდან 2013 წლის 24 მაისამდე პერიოდი. 2013 წლის 30 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე განისაზღვრა გადასახადის გადამხდელზე დასარიცხი თანხა, რაც მოიცავდა ძირითად გადასახადს – 66 677 ლარს და ჯარიმას – 57 337 ლარს, რაზეც 2013 წლის 7 ნოემბერს გამოიცა №006-1353 „საგადასახადო მოთხოვნა“;

2. ი/მ „დ. კ-ს“ შემოწმება განხორციელდა 2007 წლის პირველი იანვრიდან 2013 წლის პირველ მაისამდე პერიოდზე. 2013 წლის 28 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტით გადასახადის გადამხდელზე დასარიცხი თანხა მოიცავდა ძირითად გადასახადს – 16 246 ლარს და ჯარიმას – 13 806 ლარს, რაზეც 2013 წლის 7 ნოემბერს გამოიცა №... „საგადასახადო მოთხოვნა“;

3. ი/მ „გ. კ-ს“ შემოწმებამ მოიცვა 2008 წლის 4 ივნისიდან 2013 წლის პირველ მაისამდე პერიოდი. 2013 წლის 28 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე, გადასახადის გადამხდელზე დასარიცხი თანხა მოიცავდა ძირითად გადასახადს – 42 167 ლარს და ჯარიმას 35 139 ლარს, რაზეც 2013 წლის 7 ნოემბერს გამოიცა №... „საგადასახადო მოთხოვნა“;

4. შემონმების აქტით დგინდება, რომ 2013 წლის 2 მაისს აუდიტის დეპარტამენტის სათათბირო საბჭოს №4 სხდომის ოქმის შესაბამისად, შემონმებელს დაევალა ი/მ „გ. კ-სათან“ (ს/ნ ...) ურთიერთდამოკიდებული პირების ი/მ „დ. კ-ს“ და ი/მ „ი. კ-ს“ შემონმება თითოეული მათგანის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის სისწორის დადგენის მიზნით. შემონმების პროცესში გამოყენებული იქნა საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილი და პირთა საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით გადამხდელთა დასაბეგრი ბრუნვის გაერთიანებით მოხდა 100 000 ლარიანი ზღვარის გამოთვლა. შემონმება განხორციელდა ალტერნატიული შემონმების შედეგებზე დაყრდნობით (შემოსავლების ნაწილში) და დღგ-ის სავალდებულო რეგისტრაციის თარიღი განისაზღვრა სამივე მენარმის მიერ განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციების შეჯამებით.

სააპელაციო სასამართლომ საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილით იხელმძღვანელა და განმარტა, რომ საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის საფუძველს ქმნის საქონლის მიწოდების (რეალიზაციის) ან/და მომსახურების გაწევის ფაქტი; შესაბამისად, პირის მიერ სხვა პირისათვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა სასყიდლით ან უსასყიდლოდ, აგრეთვე სხვა პირისათვის, კომპენსაციის მიღების მიზნით ან უამისოდ, მომსახურების განევა წარმოშობს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებას ანუ დასაბეგრი ოპერაციას. საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტში საუბარია სამეურნეო ოპერაციის ფორმასა და შინაარსზე, რაც დამატებითი ღირებულების გადასახადთან მიმართებაში ნიშნავს იმას, რომ განხორციელდა დასაბეგრი ოპერაცია, რომლის შინაარსიც არ შეესაბამება მისივე ფორმას, ანუ მხარეები შეთანხმდნენ ოპერაციის შინაარსზე, თუმცა მოჩვენებით თუ თვალთმაქცურად განახორციელეს სხვა ტიპის ოპერაცია, ანუ ოპერაციის სამართლებრივი კონსტრუქცია და მხარეთა ნება არ არის თანხვედრაში, რაც იმავე მუხლის საფუძველზე საგადასახადო ორგანოს ანიჭებს შესაძლებლობას, ოპერაციის ფორმა და შინაარსი მოიყვანოს თანხვედრაში.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ განსახილველი შემთხვევა არ პასუხობს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის პირობებს, რამდენადაც საგადასახადო ორგანოს სადავოდ არ გაუხდია ი/მ „გ. კ-ს“, ი/მ „დ. კ-ს“ და ი/მ „ი. კ-ს“ მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების ფორმა და შინაარსი. ყველა სადავო აქტი შეიცავს მითითებას იმის თაობაზე, რომ აღნიშნული მენარმეები ახორციელებდნენ საკვები პრო-

დექტების საცალო ვაჭრობას. თავად სამეურნეო ოპერაციის შინაარსი სადავო არ არის. ასეთ პირობებში არასწორია საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილზე მითითება. აღნიშნული მუხლი არ ქმნის საწარმოთა ბრუნვების გაერთიანების ნორმატიულ საფუძველს.

აღნიშნული განჩინება სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ საკასაციო წესით გაასაჩივრეს მისი გაუქმებისა და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღების მოთხოვნით.

სსიპ შემოსავლების სამსახური საკასაციო საჩივარში მიუთითებს, რომ 2013 წლის 2 მაისის აუდიტის დეპარტამენტის სათათბირო საბჭოს სხდომაზე განხილულ იქნა ი/მ „გ. კ-ს“ 2011 წლის 5 დეკემბრის პოზიცია საგადასახადო დეპარტამენტის ალტერნატიული საგადასახადო შემოწმების შედეგების თაობაზე. საკითხის განხილვისას გამოვლინდა ბიზნესის დანაწევრების მცდელობა, რაც დამატებით შემოწმებას მოითხოვდა. დაინიშნა თემატური კამერალური საგადასახადო შემოწმება. კამერალური შემოწმების ფარგლებში შესწავლილ იქნა მენარმეების მიერ წარმოდგენილი დოკუმენტაცია, რის შედეგადაც ვერც შემოსავლების და ვერც ხარჯების სრულად იდენტიფიცირება ვერ მოხდა. გადამხდელი არასრულად ახორციელებდა შემოსავლების აღრიცხვას, სრულად არ იყო დაცული საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის მოთხოვნები. ფიქსირდებოდა ნედლეულის და მასალის შესყიდვა ისეთი დოკუმენტებით, სადაც გამოწერილ ზედნადებში მენარმის დასახელება არ შეესაბამებოდა მის საიდენტიფიკაციო კოდს. დღგ-ს სავალდებულო რეგისტრაციის თარიღი განისაზღვრა სამივე მენარმის მიერ განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციების შეჯამებით. 2007 წლის 10 დეკემბრის მონაცემებით მენარმეებმა განახორციელეს 315 ლარის დღგ-თ დასაბეგრი ოპერაცია. სააპელაციო სასამართლომ დაადგინა, რომ ი/მ „დ. კ-ს“ ერთობლივი შემოსავალი 2006 წელს უახლოვდებოდა დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ზღვარს, რის შემდეგაც მან 2007 წლის აგვისტოში რეგისტრაციიდან მოხსნა მის სახელზე რეგისტრირებული ორივე საკონტროლო სალარო აპარატი, რომლებიც 2007 წლის აგვისტოშივე დაირეგისტრირა ი/მ „ი. კ-მ“ და იმავე მისამართებზე გააგრძელა საქმიანობა. ამის შემდეგ, სამივე პირი ერთიდაიგივე საკონტროლო სალარო აპარატებს იყენებდა. საგადასახადო კოდექსის 79-ე მუხლის მე-9 ნაწილით კონკრეტული ოპერაციის შეფასება არ არის დაკავშირებული მხოლოდ მის ფორმალურ შინაარსზე, ვინაიდან საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის აქტუალურია



ხელშეკრულების არა მხოლოდ ფორმალური მხარე, არამედ ის მატერიალური შედეგები, რომლის საფუძველზე უნდა განხორციელდეს პირის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა. ამ შემთხვევაში, საუბარია გადასახადისაგან თავის არიდებაზე, რაც შეიძლება, კანონმდებლობის სრული დაცვით გაფორმებული ხელშეკრულებით განხორციელდეს.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივარი იმავე ფაქტობრივ-სამართლებრივ საფუძველზე ემყარება.

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლომ განიხილა საკასაციო საჩივრები, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებები, შეისწავლა საქმის მასალები, გასაჩივრებული განჩინების დასაბუთებულობა და მიიჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს მოცემულ საქმეზე დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებზე:

1. შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ დღ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის წესების დარღვევასთან დაკავშირებით ჩატარდა ი/მ „ი. კ-ს“, ი/მ „დ. კ-ს“ და ი/მ „გ. კ-ს“ კამერალური საგადასახადო შემოწმება. ი/მ „ი. კ-ს“ შემოწმებამ მოიცვა 2007 წლის პირველი იანვრიდან 2013 წლის 24 მაისამდე პერიოდი. 2013 წლის 30 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე განისაზღვრა გადასახადის გადამხდელზე დასარიცხი თანხა, რაც მოიცავდა ძირითად გადასახადს – 66 677 ლარს და ჯარიმას – 57 337 ლარს, რაზეც 2013 წლის 7 ნოემბერს გამოიცა №... საგადასახადო მოთხოვნა;

2. ი/მ „დ. კ-ს“ შემოწმება განხორციელდა 2007 წლის პირველი იანვრიდან 2013 წლის პირველ მაისამდე პერიოდზე. 2013 წლის 28 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტით გადასახადის გადამხდელზე დასარიცხი თანხა მოიცავდა ძირითად გადასახადს – 16 246 ლარს და ჯარიმას – 13 806 ლარს, რაზეც 2013 წლის 7 ნოემბერს გამოიცა №... საგადასახადო მოთხოვნა;

3. ი/მ „გ. კ-ს“ შემოწმებამ მოიცვა 2008 წლის 4 ივნისიდან 2013 წლის პირველ მაისამდე პერიოდი. 2013 წლის 28 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე, გადასახადის გადამხდელზე დასარიცხი თანხა მოიცავდა ძირითად გადასახადს – 42 167 ლარს და ჯარიმას 35 139 ლარს, რაზეც 2013 წლის 7 ნოემბერს გამოიცა №... საგადასახადო მოთხოვნა;

4. შემოწმების აქტით დგინდება, რომ 2013 წლის 2 მაისს აუ-

დიტის დეპარტამენტის სათათბირო საბჭოს №4 სხდომის ოქმის შესაბამისად, შემოწმებულს დაევალა ი/მ „გ. კ-სათან“ (ს/ნ ...) ურთიერთდამოკიდებული პირების ი/მ „დ. კ-ს“ და ი/მ „ი. კ-ს“ შემოწმება თითოეული მათგანის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის სისწორის დადგენის მიზნით. შემოწმების პროცესში გამოყენებული იქნა საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილი და პირთა საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით გადამხდელთა დასაბეგრი ბრუნვის გაერთიანებით მოხდა 100 000 ლარიანი ზღვარის გამოთვლა. შემოწმება განხორციელდა ალტერნატიული შემოსემების შედეგებზე დაყრდნობით (შემოსავლების ნაწილში) და დღგ-ის სავალდებულო რეგისტრაციის თარიღი განისაზღვრა სამივე მენარმის მიერ განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციების შეჯამებით.

საკასაციო სასამართლო ეთანხმება სააპელაციო სასამართლოს განმარტებას, რომ საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის საფუძველს ქმნის საქონლის მიწოდების (რეალიზაციის) ან/და მომსახურების განევის ფაქტი, შესაბამისად, პირის მიერ სხვა პირისათვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა სასყიდლით ან უსასყიდლოდ, აგრეთვე სხვა პირისათვის კომპენსაციის მიღების მიზნით ან უამისოდ მომსახურების განევა წარმოშობს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებას ანუ დასაბეგრ ოპერაციას.

საკასაციო სასამართლო არ იზიარებს კასატორის მითითებას, რომ სააპელაციო სასამართლომ არასწორად განმარტა საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილი.

აღნიშნული ნორმის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს მხედველობაში არ მიიღოს სამეურნეო ოპერაციები, რომლებსაც არა აქვს არსებითი ეკონომიკური გავლენა ან სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს, შესაბამისად, კანონმდებელი შესაძლებლად მიიჩნევს ოპერაციის კორექტირებას, თუ მისი გამოხატვის ფორმა და მხარეთა რეალური ნება არ ემთხვევა ერთმანეთს. საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ აღნიშნული ნორმა არ იძლევა მართლზომიერი გარიგების კვალიფიკაციის შეცვლის შესაძლებლობას, არამედ ეხება ბათილ, ნების ნაკლის მქონე გარიგებებს, მათ შორის, თვალთმაქცურ და მოჩვენებით გარიგებებს.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ სახელმწიფოს წინაშე ნაკისრი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების არიდების მიზნით, გარიგების მონაწილეების მოქმედების თვალათ-

მაქცურობა მრავალი ფორმით შეიძლება გამოიხატოს, მათ შორის ერთ-ერთია ცრუმაგიერი მფლობელობა – როდესაც გადასახადის გადამხდელი სხვა პირთან ერთად მოქმედებს იმგვარად, რომ მათი განსხვავება პრაქტიკულად შეუძლებელია (საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის 1-ლი ნაწილი).

სააპელაციო სასამართლომ მართებულად აღნიშნა, რომ, მოცემულ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს გარიგების შინაარსი და ფორმა სადავოდ არ გაუხდია. საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს, რომ, ამ შემთხვევაში, შემოსავლების სამსახურმა სამივე გადასახადის გადამხდელი ცალ-ცალკე სუბიექტად განიხილა და გადასახადით ცალ-ცალკე დაბეგრა, შესაბამისად, ვინაიდან თავად საგადასახადო ორგანოს არ შეუტანია ეჭვი ფორმასა და შინაარსში, არ არსებობს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის გამოყენების წინაპირობა.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საგადასახადო ორგანომ ვერც სხვაგვარად დაადასტურა განხორციელებული ოპერაციების ფორმისა და შინაარსის კონფლიქტი, რაც სააპელაციო სასამართლომ სამართლებრივად მართებულად შეაფასა.

ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-ე მუხლის მიხედვით კი, საკასაციო სასამართლო არ დააკმაყოფილებს საკასაციო საჩივარს, თუ კანონის მითითებულ დარღვევას არა აქვს ადგილი.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული განჩინება დასაბუთებული, კანონიერია და მისი გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი არ არსებობს.

### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

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

### **და ა დ გ ი ნ ა:**

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფი-

ნანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;

2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 17 აპრილის განჩინება;

3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

## **ზედმეტად გადახდილი საშემოსავლო გადასახადის დაბრუნება**

### **განჩინება**

№ბს-528-521(კ-15)

22 დეკემბერი, 2015 წ., ქ. თბილისი

**საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

**შემადგენლობა: ვ. როინიშვილი (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),  
ლ. მურუსიძე,  
მ. ვაჩაძე**

**დავის საგანი:** ქმედების განხორციელების დავალეზა

#### **აღწერილობითი ნაწილი:**

ა. ლ-ემ და ი. შ-მა თბილისის საქალაქო სასამართლოში საქართველოს თავდაცვის სამინისტროს წინააღმდეგ სარჩელი აღძრეს და მოითხოვეს 2008-2013 წლებში ზედმეტად გადახდილი საშემოსავლო გადასახადის დაბრუნება.

მოსარჩელეთა განმარტებით, ისინი არიან საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლების მონაწილეები და საგადასახადო შეღავათით სარგებლობენ.

საქართველოს თავდაცვის სამინისტროს წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო და განმარტა, რომ მოსარჩელებს ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანის სტატუსი მიენიჭათ 2013 წლიდან, შესაბამისად შეღავათების გავრცელების სამართლებრივი საფუძველი მათ წარმოეშვათ სტატუსის მინიჭების მომენტიდან.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 30 სექტემბრის გადაწყვეტილებით, სარჩელი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. მოპასუხე საქართველოს თავდაცვის სამინისტროს დაევალა დაიანგარიშოს ი. შ-ისა

და ა. ლ-ის 2008 წლის აგვისტოს თვიდან 2013 წლამდე მიღებული შემოსავალი, დასაბეგრი შემოსავალი, შესაბამისად, ზედმეტად გადახდილი საშემოსავლო გადასახადის თანხა. მოპასუხე საქართველოს თავდაცვის სამინისტროს დაევალა ი. შ-ს და ა. ლ-ეს დაუბრუნოს ზედმეტად გადახდილი საშემოსავლო გადასახადი. მოპასუხეს დაეკისრა მოსარჩლეების მიერ გაღებული ადვოკატის მომსახურების ხარჯის – 300-300 ლარის ანაზღაურება.

აღნიშნული გადანყვეტილება მოპასუხემ სააპელაციო წესით გაასაჩივრა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 11 თებერვლის საოქმო განჩინებით საქმეში, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-16 მუხლის 1-ლი ნაწილის საფუძველზე, მესამე პირად სსიპ შემოსავლების სამსახური.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 25 მარტის განჩინებით საქართველოს თავდაცვის სამინისტროს სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა და გასაჩივრებული გადანყვეტილება უცვლელად დარჩა.

სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები მიიჩნია:

1. ი. შ-ი და ა. ლ-ე შრომით-სამართლებრივ ურთიერთობაში არიან საქართველოს თავდაცვის სამინისტროსთან;

2. საქართველოს შეიარაღებული ძალების გაერთიანებული შტაბის ვეტერანთა საქმეების დეპარტამენტის მიერ 2013 წლის 17 სექტემბერს გაცემული №2068/19 ცნობით დადგენილია, რომ ი. შ-ი ვეტერანთა საქმეების დეპარტამენტის სააღრიცხვო – საინფორმაციო სამსახურის მონაცემთა ბაზაში რეგისტრირებულია როგორც საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლების მონაწილე – საიდენტიფიკაციო კოდი ...;

3. საქართველოს შეიარაღებული ძალების გაერთიანებული შტაბის ვეტერანთა საქმეების დეპარტამენტის მიერ 2013 წლის 4 ოქტომბერს გაცემული №2516/19 ცნობით დადგენილია, რომ ა. ლ-ე ვეტერანთა საქმეების დეპარტამენტის სააღრიცხვო – საინფორმაციო სამსახურის მონაცემთა ბაზაში რეგისტრირებულია როგორც საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლების მონაწილე – საიდენტიფიკაციო კოდი ...;

4. საქართველოს თავდაცვის სამინისტროს მე-4 მექანიზირებული ბრიგადის 2013 წლის 1 ნოემბრის №8 ცნობით დადგენილია, რომ ი. შ-ი ნამდვილად მსახურობდა მე-4 ქვეით ბრიგა-

დაში და მისი 2009 წლის 6-12 თვეების დარიცხული ხელფასი შეადგენდა 7728 ლარს და 6-12 თვეების საშემოსავლო გადასახადი 1545.60 ლარს. 2010 წლის 1-5 თვეების დარიცხული ხელფასი შეადგენდა 6298.50 ლარს და 1-5 თვეების საშემოსავლო გადასახადი 1259.70 ლარს.

5. საქართველოს შეიარაღებული ძალების გაერთიანებული შტაბის ადმინისტრაციული დეპარტამენტის მიერ 2013 წლის 29 ოქტომბერს გაცემული MOD 9 13 00007400 ცნობით დასტურდება, რომ ი. შ-ის დარიცხული თანხა, დაბეგრული საშემოსავლო გადასახადი და ხელზე მისაღები თანხა 2008 წლის თებერვლიდან 2009 წლის ივნისის თვის ჩათვლით შეადგენდა: 2008 წლის დარიცხული თანხა 12495,71 ლარი, საშემოსავლო გადასახადი 2499,14 ლარი, ხელზე მისაღები 9996,57 ლარი. 2009 წლის დარიცხული თანხა 7465,50 ლარი, საშემოსავლო გადასახადი 1493,10 ლარი, ხელზე მისაღები 5972,40 ლარი. საქართველოს თავდაცვის სამინისტროს სახმელეთო ჯარების სარდლობის მიერ 2013 წელს გაცემული ცნობით დასტურდება, რომ მის მიერ 2010 წლის ივნისის თვიდან 2012 წლის დეკემბრის თვის ჩათვლით დარიცხულმა ხელფასმა და დაკავებულმა საშემოსავლო გადასახადმა შეადგინა: 2010 წლის დარიცხული თანხა 8265,73, საშემოსავლო გადასახადი 1653,14 ლარი, ხელზე მისაღები 6612.59 ლარი. 2011 წლის დარიცხული თანხა 13358,3 საშემოსავლო გადასახადი 2671,66 ლარი, ხელზე მისაღები 10686,64 ლარი. 2012 წლის დარიცხული თანხა 15567,58, საშემოსავლო გადასახადი 3113,52 ლარი, ხელზე მისაღები 12454,06 ლარი;

6. სახმელეთო ჯარების სარდლობის მე-2 ქვეითი ბრიგადის მიერ 2013 წლის 18 ოქტომბერს გაცემული №1042 ცნობით დასტურდება, რომ ა. ლ-ე ნამდვილად მსახურობდა მე-2 ქვეით ბრიგადაში და მისი 2008 წლის დარიცხული ხელფასი და დაკავებული საშემოსავლო გადასახადი შეადგენდა: დარიცხული თანხა 14058,16 ლარი, საშემოსავლო გადასახადი 3506,88 ლარი. საქართველოს თავდაცვის სამინისტროს სახმელეთო ჯარების სარდლობის მიერ 2013 წლის 23 ოქტომბერს გაცემული №655 ცნობით დასტურდება, რომ 2009-2012 წლების განმავლობაში ა. ლ-ის მიღებული ხელფასი შეადგენს: 2009 წლის დარიცხული თანხა 16201.30 ლარი, საშემოსავლო გადასახადი 3240.26 ლარი, ხელზე მისაღები 12961.04 ლარი. 2010 წლის დარიცხული თანხა 17436 ლარი, საშემოსავლო გადასახადი 3487.20 ლარი, ხელზე მისაღები 13948.80 ლარი. 2011 წლის დარიცხული თანხა 17436 ლარი, საშემოსავლო გადასახადი 3487.20 ლარი, ხელზე მისაღები 13948.80 ლარი. 2012 წლის დარიცხული თანხა 18070.85

ლარი, საშემოსავლო გადასახადი 3614.17 ლარი, ხელზე მისაღები 14456.68 ლარი;

7. ი. შ-ისა და ა. ლ-ის წარმომადგენელმა ბ. ბ-მა 2014 წლის 27 აპრილს განცხადებით მიმართა საქართველოს თავდაცვის სამინისტროს და მოითხოვა საქართველოს თავდაცვის თანამშრომლებს – ი. შ-სა და ა. ლ-ეს 2008 წლიდან 2012 წლის ჩათვლით მისაღები ხელფასიდან ანაზღაურებოდათ საშემოსავლო გადასახადის სახით დაკავებული თანხა;

8. საქართველოს თავდაცვის სამინისტროს 2014 წლის 2 მაისის MOD 2 14 00269240 წერილით მოსარჩელეთა წარმომადგენელს განემარტა, რომ ვინაიდან მის მიერ მოთხოვნილი ინფორმაცია შეიცავდა სხვა პირის პერსონალურ მონაცემებს და არ არის წარდგენილი პერსონალური მონაცემების სუბიექტის თანხმობა, არ იქნა განხილული განცხადება, ამასთან განემარტა, რომ თავდაცვის სამინისტროს პირად შემადგენლობას კუთვნილი შეღავათები უნაზღაურდებათ კანონმდებლობის შესაბამისად.

სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2010 წლის 22 დეკემბრის გადაწყვეტილებაზე, (საქმე №ბს-1037-1008 (კ-10)) სადაც, ანალოგიურ დავაზე საკასაციო პალატამ განმარტა, რომ საგადასახადო შეღავათის გავრცელებისა და საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი ნორმის გამოყენებისათვის გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს თავად ფაქტს იმის თაობაზე, საგადასახადო შეღავათის მომთხოვნი პირი წარმოადგენს თუ არა ამ შეღავათის მატარებელ სუბიექტს ანუ პასუხობს თუ არა კანონის მოთხოვნებს, რომელთა არსებობის პირობებშიც მის მიმართ გამოყენებული უნდა იყოს საგადასახადო შეღავათი.

სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით მოცემულ საქმეზე უდავოდ დადგენილია ი. შ-ისა და ა. ლ-ის ტერიტორიული მთლიანობისათვის წარმოებულ ბრძოლაში მონაწილეობის ფაქტი (2008 წლის აგვისტოს ომში), ხოლო მათი სტატუსი შემდგომში დადასტურებულია ვეტერანის მონაწილის გაცემის გზით. საშემოსავლო გადასახადით არ იბეგრება კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული 3000 ლარამდე საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლების მონაწილე საქართველოს მოქალაქეების შემოსავალი. ამგვარად, ამ ნორმით დადგენილი საგადასახადო შეღავათის მქონე სუბიექტებს წარმოადგენენ კონკრეტულად საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლების მონაწილე პირები არა მონაწილის გაცემის, არამედ კანონით განსაზღვრული პირობის დადგომის, კერძოდ-საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლაში მო-

ნაწილეობის მომენტიდან.

სააპელაციო სასამართლომ არ გაიზიარა აპელანტის მითითება, რომ თბილისის საქალაქო სასამართლო სასარჩელო მოთხოვნების ფარგლებს გასცდა. პალატამ ყურადღება მიაქცია იმ გარემოებას, რომ ი. შ-ისა და ა. ლ-ის სარჩელის მოთხოვნებს წარმოადგენდა ი. შ-ის მიერ საშემოსავლო გადასახადის სახით ზედმეტად გადახდილი 3150 ლარის უკან დაბრუნება და ა. ლ-ის მიერ საშემოსავლო გადასახადის სახით ზედმეტად გადახდილი 3161 ლარის უკან დაბრუნება. დადგინდა, რომ თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით მოპასუხე საქართველოს თავდაცვის სამინისტროს დაევალა დაინგაროშოს ი. შ-ისა და ა. ლ-ის 2008 წლის აგვისტოდან 2013 წლამდე მიღებული შემოსავალი, დასაბეგრი შემოსავალი, შესაბამისად – ზედმეტად გადახდილი საშემოსავლო გადასახადი. მოპასუხე საქართველოს თავდაცვის სამინისტროს დაევალა ი. შ-ს და ა. ლ-ეს დაუბრუნოს ზედმეტად გადახდილი საშემოსავლო გადასახადი. ამგვარად, გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით, თავდაცვის სამინისტროს დაევალა 2008 წლის აგვისტოს თვიდან 2013 წლამდე მიღებული შემოსავლიდან, საგადასახადო შეღავათის გათვალისწინებით, დასაბეგრი შემოსავალის ზუსტი გაანგარიშება და შესაბამისად, ზედმეტად გადახდილი თანხის ზუსტი განსაზღვრება (სადავო პერიოდში მოსარჩელეთა მიერ ზედმეტად გადახდილი საშემოსავლო გადასახადი არ აღემატება მოსარჩელეთა მიერ მოთხოვნილ თანხას).

აღნიშნული განჩინება საქართველოს თავდაცვის სამინისტრომ საკასაციო წესით გაასაჩივრა მისი გაუქმებისა და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღების მოთხოვნით.

კასატორის განმარტებით, მოსარჩელებს ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანის სტატუსი მიენიჭათ 2013 წლიდან, შესაბამისად შეღავათების გავრცელების სამართლებრივი საფუძველი მათ წარმოეშვათ სტატუსის მინიჭების მომენტიდან. სააპელაციო სასამართლომ, ასევე, არასწორად მიიჩნია, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლო სასარჩელო მოთხოვნის ფარგლებს არ გასცდა. აგრეთვე არასწორია პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება მოპასუხისათვის ადვოკატის ხარჯების ანაზღაურების დაკისრების ნაწილში, რაც სააპელაციო სასამართლომ არ გაითვალისწინა.

### **სამოტივაციო ნაწილი:**

საკასაციო სასამართლო ზეპირი მოსმენის გარეშე გაეცნო



საქმის მასალებს, შეამონმა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობა, საქართველოს თავდაცვის სამინისტროს საკასაციო საჩივრის საფუძვლიანობა და მიიჩნევს, რომ საკასაციო საჩივარი ნაწილობრივ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საკასაციო სასამართლო არ იზიარებს კასატორის მტკიცებას, რომ მოსარჩელებს ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანის სტატუსი მიენიჭათ 2013 წლიდან, შესაბამისად შეღავათების გავრცელების სამართლებრივი საფუძველი მათ წარმოემვათ სტატუსის მინიჭების მომენტიდან.

„ომისა და სამხედრო ძალების ვეტერანების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის „გ“ პუნქტის თანახმად, საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობის, თავისუფლებისა და დამოუკიდებლობისათვის საბრძოლო მოქმედების ვეტერანებს და მათთან გათანაბრებულ პირებს მიეკუთვნებიან: საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობის, აფხაზეთსა და შიდა ქართლში თავისუფლებისა და დამოუკიდებლობის შენარჩუნებისათვის ბრძოლის მონაწილეები: საქართველოს თავდაცვის, შინაგან საქმეთა და უშიშროების სამინისტროების, აგრეთვე დაზვერვის სახელმწიფო დეპარტამენტის მოსამსახურეები და მუშაკები, მათ შორის, თადარიგში დათხოვნილნი (გადამდგარნი), საბრძოლო ოპერაციებში მონაწილე სამხედრო ფორმირებაში ჩარიცხული სამოქალაქო პირები, მოხალისეები.

2008 წლიდან 2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საშემოსავლო გადასახადით არ იბეგრება მეორე მსოფლიო ომისა და საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლების მონაწილე საქართველოს მოქალაქეების მიერ კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი 3000 ლარამდე. მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 82-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა.ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, საშემოსავლო გადასახადით არ იბეგრება მეორე მსოფლიო ომისა და საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლების მონაწილე საქართველოს მოქალაქეების მიერ კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი 3000 ლარამდე.

საკასაციო სასამართლო ეთანხმება სააპელაციო სასამართლოს მითითებას, რომ მხარეებს შორის სადავო არ არის ი. შ-ისა და ა. ლ-ის ტერიტორიული მთლიანობისთვის წარმოებულ ბრძოლებში მონაწილეობის ფაქტი, ხოლო მათი სტატუსი (სამხედრო ძალების ვეტერანი) შემდგომში დადასტურებულია სა-

ქართველოს შეიარაღებული ძალების გაერთიანებული შტაბის ვეტერანთა საქმეების დეპარტამენტის მიერ 2013 წლის 17 სექტემბერს გაცემული №2068/19 ცნობით და 2013 წლის 4 ოქტომბერს გაცემული №2516/19 ცნობით.

საკასაციო სასამართლო საგადასახადო შეღავათის გავრცელებისა და საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი ნორმის გამოყენებისათვის გადამწყვეტ მნიშვნელობას ანიჭებს თავად ფაქტს იმის თაობაზე, საგადასახადო შეღავათის მომთხოვნი პირი წარმოადგენს თუ არა ამ შეღავათის მატარებელ სუბიექტს ანუ პასუხობს თუ არა კანონის იმ მოთხოვნებს, რომელთა არსებობის პირობებშიც მის მიმართ გამოყენებული უნდა იყოს საგადასახადო შეღავათი. იმ ვითარებაში, როდესაც დავას არ იწვევს მოსარჩელების მონაწილეობის ფაქტი ტერიტორიული მთლიანობისათვის წარმოებულ ბრძოლებში და მათი სტატუსი შემდგომში დადასტურებულია ვეტერანის მონაწილის გაცემის გზით, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ი. შ-ი და ა. ლ-ე სადავო პერიოდში წარმოადგენდნენ საგადასახადო შეღავათის მატარებელ პირებს. ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, კანონით განერილი შეღავათი მოსარჩელებზე, როგორც ამ შეღავათის მატარებელ პირებზე, უნდა გავრცელდეს და დაქვითული თანხა, როგორც ბიუჯეტში შეცდომით მოხვედრილი, მათ უნდა დაუბრუნდეთ.

რაც შეეხება ზედმეტად გადახდილი გადასახადის დაბრუნებაზე მოპასუხის პასუხისმგებლობის საკითხს, მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-20 მუხლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი არის პირი, რომელსაც აქვს ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება. საგადასახადო აგენტი არის პირი, რომელმაც ამ კოდექსით დადგენილ შემთხვევაში და დადგენილი წესით უნდა შეასრულოს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება. ამავე კოდექსის 51-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში გადასახადის გადამხდელს დაუბრუნონ ზედმეტად გადახდილი თანხა ამ კოდექსით დადგენილი წესით. ამავე კოდექსის 63-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, თუ გადასახადის გადამხდელის მიერ გადახდილი გადასახადების ან/და სანქციების თანხა აღემატება დარიცხული გადასახადების ან/და სანქციების თანხას, საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის საფუძველზე, ამ მოთხოვნის წარდგენიდან არაუგვიანეს 1 თვისა უბრუნებს გადასახადის გადამხდელს ზედმეტად გადახდილ თანხას.

აღნიშნულ საკითხებს ანალოგიურად აწესრიგებდა 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 42-ე და 71-ე მუხლები.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს თავდაცვის სამინისტროს, როგორც საგადასახადო აგენტს ეკისრებოდა ვალდებულება სწორად, დროულად გამოეანგარიშებინა და დაეკავებინა გადასახადი. საკასაციო სასამართლო ზემოაღნიშნული საგადასახადო ნორმების შინაარსის ანალიზითა და მათი შეჯერებით განმარტავს, რომ ჯერ ერთი, საგადასახადო აგენტის პასუხისმგებლობა გადახდის წყაროსთან გადასახადების დაკავებასა და ბიუჯეტში მათ გადარიცხვაზე არ გულისხმობს ზედმეტად გადახდილი გადასახადის დაბრუნებაზე პასუხისმგებლობის მისთვის დაკისრებასაც. ამგვარი დასკვნა ეწინააღმდეგება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლს, ამდენად, საგადასახადო აგენტი საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრულ შემთხვევაში საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის ფარგლებში შეიძლება იყოს მხოლოდ შუამავალი გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს შორის; მეორეც, გადასახადის უკანონოდ დარიცხვის, ანუ კანონიერი საფუძვლის გარეშე პირის დაბეგვრის შემთხვევაშიც გამოიყენება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 63-ე მუხლის პირველი ნაწილი და გადასახადის უკანონოდ დაბეგრილი თანხის დაბრუნება ეკისრება შესაბამის საგადასახადო ორგანოს.

სააპელაციო სასამართლომ არასწორად შეაფასა ზემოაღნიშნული გარემოებები და არასწორად მიიჩნია, რომ გადასახადის დაბრუნებაზე პასუხისმგებელია საგადასახადო აგენტი.

სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 85-ე მუხლი, რომლის მიხედვითაც თავდაცვის სამინისტროს უნდა შეეცვალა ამ მოთხოვნაზე სათანადო მოპასუხით – შემოსავლების სამსახურით. აქედან გამომდინარე ამის თაობაზე მიუთითა სააპელაციო საჩივარში.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ამ შემთხვევაში სახეზეა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ და „გ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული საკასაციო საჩივრის საფუძვლები – სააპელაციო სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, ასევე არასწორად განმარტა კანონი.

საკასაციო სასამართლო იზიარებს კასატორის მოსაზრებას, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება უკანონოა და საპროცესო ნორმების დარღვევითაა გამოტანილი – უკანონოდ დაბეგ-

რილი საშემოსავლო გადასახადის თანხების ანაზღაურება დაეკისრა არასათანადო მოპასუხეს. მოსარჩელისათვის ზედმეტად დაბეგრული საშემოსავლო გადასახადის თანხა თავდაცვის სამინისტროს ანგარიშზე არ ჩარიცხულა და მას რაიმე ფინანსური სარგებელი არ მიუღია, არამედ საშემოსავლო გადასახადის მთლიანი სადავო თანხა, კანონმდებლობის თანახმად, ჩარიცხა ბიუჯეტში (ამავე საკითხებზე იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციული საქმეთა პალატის №ბს-364-349(კ-09) და №ბს-1037-1008 (კ-10) გადაწყვეტილება/განჩინება).

აქედან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში სახეზეა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების აბსოლუტური საფუძველი, რის გამოც საქართველოს თავდაცვის სამინისტროს საკასაციო საჩივარი საფუძველიანია და უნდა გაუქმდეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და მოცემული საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს

#### **სარეზოლუციო ნაწილი:**

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

#### **და ა დ ბ ი ნ ა:**

1. საქართველოს თავდაცვის სამინისტროს საკასაციო საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 25 მარტის განჩინება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
3. პროცესის ხარჯები განაწილდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;
4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

## საკიეპელი

### 1. საგადასახადო სამართალდარღვევა

საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის კანონიერების შემოწმება .....	3
დაჯარიმება სალარო აპარატის დაკარგვის გამო .....	18
საგადასახადო სამართალდარღვევის შემადგენლობის დადგენა .....	52
სასაქონლო ზედნადების არქონის გამო დაჯარიმების კანონიერება .....	63
დაჯარიმების კანონიერების შემოწმება .....	79
ალურიცხველი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის გამო დაჯარიმების კანონიერება .....	93

### 2. საგადასახადო მოთხოვნა

საგადასახადო მოთხოვნის კანონიერება .....	105
საგადასახადო მოთხოვნის კანონიერების შემოწმება .....	130
საგადასახადო მოთხოვნის ხანდაზმულობა .....	150

### 3. გადასახადების კანონიერება

დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის კანონიერება .....	164
ზედმეტად გადახდილი საშემოსავლო გადასახადის დაბრუნება .....	172

საქართველოს უზენაესი სასამართლო  
თბილისი 0110, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32  
ტელ.: (995 32) 298 21 03  
[www.supremecourt.ge](http://www.supremecourt.ge)