

№ბს-915-911(2კ-17)

ფ-----ი ბს-915-911(2კ-17)

29 მარტი, 2018 წელი

ქ. თბილისი

**ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
შემადგენლობა:**

მაია ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
მოსამართლეები: ნუგზარ სხირტლაძე, ვასილ როინიშვილი

საქმის განხილვის ფორმა - ზეპირი მოსმენის გარეშე

კასატორები _ საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო; სსიპ შემოსავლების სამსახური

მოწინააღმდეგე მხარე _ შპს „ს-----ი“

გასაჩივრებული განჩინება _ თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 27 ივნისის განჩინება

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2015 წლის 20 თებერვალს შპს „ს-----მა“ სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, 2013 წლის 26 დეკემბერს ელექტრონული პორტალის მეშვეობით ჩაჰბარდა 2013 წლის 26 დეკემბრის №6-1771 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის მიხედვითაც, შპს „ს-----ს“ დაერიცხა ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებელი: ძირითადი

თანხა - 186000 ლარი, ჯარიმა - 93000 ლარი და საურავი - 165212,11 ლარი. აღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნა გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 23 იანვრის გადაწყვეტილებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, კერძოდ, გაუქმდა საგადასახადო მოთხოვნით დარიცხული ჯარიმა და საურავები, ხოლო საგადასახადო მოთხოვნით დარიცხული ძირითადი გადასახადი ძალაში დარჩა.

მოსარჩელე მიუთითებს, რომ საგადასახადო აქტებით დარიცხული თანხები არის უკანონო, რისი საფუძველიც გახდა საკანონმდებლო ხარვეზი, რომელიც გაიპარა „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონში. 2007 წლის 27 ივლისამდე 1 ტონა პერლიტის მოპოვებისათვის დაწესებული იყო მოსაკრებელი 1,8 ლარის ოდენობით. 2007 წლის 27 ივლისს საქართველოს კანონში „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ შეტანილ იქნა ცვლილება და პერლიტის მოპოვების მოსაკრებელი 1 ტონაზე განისაზღვრა 8 ლარით. აღნიშნული ცვლილება განპირობებული იყო ტექნიკური ხარვეზით. მოსარჩელე აღნიშნავს, რომ პროგრამა კოდექსში (რომელიც არ წარმოადგენს ოფიციალურ საკანონმდებლო წყაროს) 2007 წლის 27 ივლისამდე „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონში პერლიტის მოსაკრებლად შეცდომით მითითებული იყო 8 ლარი მაშინ, როდესაც საკანონმდებლო მაცნეში, რომელიც ოფიციალურ ბეჭდვით ორგანოს წარმოადგენს, დაფიქსირებული იყო 1,8 ლარი. მითითებულ კანონში შემდგომი ცვლილების შეტანისას კანონპროექტის მომზადებისას იხელმძღვანელეს პროგრამა კოდექსში არსებული ტექსტით და არა ოფიციალური ტექსტით. შესაბამისად, საქართველოს პარლამენტის ყურადღების მიღმა დარჩა პერლიტის მოსაკრებლის რაოდენობა და უკვე ოფიციალურ ტექსტშიც მოსაკრებლად განისაზღვრა 8 ლარი. მოსარჩელის განმარტებით, აღნიშნული ფაქტი გაითვალისწინა დავების განმხილველმა საბჭომაც, რის გამოც გააუქმა დარიცხული ჯარიმა და საურავები. იგი ასევე მიუთითებს, რომ საქართველოს კანონში დამატებისა და ცვლილებების შეტანის შესახებ კანონპროექტის (რომელიც საქართველოს პარლამენტის მიერ მიღებულ იქნა 11.07.2007 წელს №5238) საკომიტეტო და სასესიო მოსმენებისას არ ყოფილა საუბარი პერლიტის მოსაკრებლის გაზრდაზე. ამასთან, ხსენებული კანონპროექტის განმარტებით ბარათში არ არის მითითებული, რომ პერლიტის მოსაკრებლის ოდენობა იზრდებოდა. „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-17 მუხლის პირველი პუნქტის „ბ.ე.“ და „ბ.ბ.“ ქვეპუნქტების თანახმად კი, თუ კანონპროექტი გავლენას ახდენს სახელმწიფო ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილზე ან სხვა პირთა ფინანსურ მდგომარეობაზე, ამის შესახებ განმარტებით ბარათში აუცილებლად უნდა აღინიშნოს. მოსარჩელე ასევე განმარტავს, რომ ელექტრონული დეკლარაციის შევსებისას მოსაკრებლის განაკვეთად სსიპ შემოსავლების სამსახურს მითითებული ჰქონდა 1,8 ლარი, დეკლარაციაში განაკვეთის ცვლილება კი გადასახადის გადამხდელს არ შეუძლია.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 25 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 26 დეკემბრის №6-1771 საგადასახადო მოთხოვნის (ძირითადი გადასახადის ნაწილში), სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 2 მაისის №23474 ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაკების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 23 იანვრის №8224/2/14 გადაწყვეტილების (იმ ნაწილში, რომლითაც უცვლელად დარჩა ძირითადი გადასახადის თანხის მოსარჩელეზე დარიცხვა) ბათილად ცნობა მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 22 იანვრის გადაწყვეტილებით სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 25 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი და 2013 წლის 26 დეკემბრის №6-1771 საგადასახადო მოთხოვნა (ძირითადი გადასახადის ნაწილში), სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 2 მაისის №23474 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაკების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 23 იანვრის გადაწყვეტილება №8224/2/14 საჩივარზე იმ ნაწილში, რომლითაც უცვლელად დარჩა ძირითადი გადასახადის თანხის მოსარჩელეზე დარიცხვა.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 22 მაისის №15/70-13 ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა შპს „ს-----ის“ კამერალური თემატური საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების თემა შეეხებოდა ბუნებრივი რესურსების მოსაკრებლისა და მასთან დაკავშირებული საგადასახადო ვალდებულებების ნაწილს, ხოლო შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2007 წლის პირველი იანვრიდან 2011 წლის პირველ ოქტომბრამდე. შემოწმების შედეგებზე შედგა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 25 დეკემბრის შემოწმების აქტი.

საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, შესამოწმებელ პერიოდში გადამხდელი საქართველოს გარემოს დაცვისა და ბუნებრივი რესურსების სამინისტროს მიერ შპს „ჯ.ც ზე“ 2006 წლის 16 ნოემბერს გაცემული №00356 ლიცენზიის საფუძველზე (რომელიც შემდგომ იჯარით აქვს აღებული შპს „ჯ.ც-სგან“ შპს „ს-----ის“) ახდენდა სასარგებლო წიაღისეულის, კერძოდ კი, პერლიტის მოპოვებას. შპს „ს-----ის“ მიერ მოპოვებულ პერლიტის რაოდენობის მიხედვით დეკლარირებული იყო ბუნებრივი რესურსის მოსაკრებელი, რომელიც გაანგარიშებული იყო მოპოვებული ნედლეულის ერთ ტონაზე 1,8 ლარი. გადამოწმდა გადამხდელის მიერ მოპოვებული ბუნებრივი რესურსების (პერლიტის) მოცულობები. სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ანალიზის შედეგად, ასევე აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 13 თებერვლის №21-14/9526 წერილის საფუძველზე საქართველოს გარემოს დაცვისა და ბუნებრივი რესურსების სამინისტროდან მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე დადგინდა, რომ საზოგადოების მიერ

მოპოვებული პერლიტის რაოდენობები სწორად არის დეკლარირებული.

ამასთან, შემოწმებით დადგინდა, რომ მოპოვებული პერლიტის ერთ ტონაზე მოსაკრებელი 2007 წლის პირველი იანვრიდან „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით შეადგენს 8 ლარს, ნაცვლად დეკლარირებული 1,8 ლარისა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 25 დეკემბრის შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემულ იქნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 26 დეკემბრის №6-1771 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის მიხედვითაც მოსარჩელეს გადასახდელად დაერიცხა ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებელი: ძირითადი თანხა - 186000 ლარი, ჯარიმა - 93000 ლარი და საურავი - 165212,11 ლარი.

2014 წლის 24 იანვარს სსიპ შემოსავლების სამსახურს ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა შპს „ს-----მა“ და 2013 წლის 26 დეკემბრის №6-1771 საგადასახადო მოთხოვნით დარიცხული თანხების შემცირება მოითხოვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 2 მაისის №23474 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

2014 წლის 2 ივნისს შპს „ს-----მა“ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 2 მაისის №23474 ბრძანებისა და №6-1771 საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 23 იანვრის გადაწყვეტილებით (საჩივარი №8224/2/14) ადმინისტრაციული საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, გადასახადის გადამხდელი გათავისუფლდა დარიცხული სანქციისაგან. ნაწილობრივ გაუქმდა გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები და აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილების შესაბამისად უზრუნველყო მომჩივნისთვის ბუნებრივი რესურსების სარგებლობისთვის მოსაკრებელში დარიცხული ჯარიმა/საურავის კორექტირება.

საქალაქო სასამართლოს მითითებით, საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, შპს „ს-----ის“ მიერ მოპოვებულ პერლიტის რაოდენობის მიხედვით დეკლარირებული იყო ბუნებრივი რესურსის მოსაკრებელი, რომელიც გაანგარიშებული იყო მოპოვებული ნედლეულის ერთ ტონაზე 1,8 ლარი. გადამოწმდა გადამხდელის მიერ მოპოვებული ბუნებრივი რესურსების (პერლიტის) მოცულობები. შედეგად დადგინდა, რომ საზოგადოების მიერ მოპოვებული პერლიტის რაოდენობები სწორად არის დეკლარირებული. ამასთან, შემოწმებით დადგინდა, რომ მოპოვებული პერლიტის ერთ ტონაზე მოსაკრებელი 2007 წლის პირველი იანვრიდან „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს

კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, შეადგენს 8 ლარს ნაცვლად დეკლარირებული 1,8 ლარისა.

საქმეში წარმოდგენილი მასალებით და საკანონმდებლო აქტების ანალიზით დასტურდება, რომ 2007 წლიდან პერლიტზე მოსაკრებელი განისაზღვრა 8 ლარი, ნაცვლად იქამდე არსებული 1,8 ლარისა. ამასთან, სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო პორტალზე - „RS.GE“, ბუნებრივი რესურსების ყოველთვიურ დეკლარაციაში დაფიქსირებული პერლიტის განაკვეთი იყო 1,8 ლარი 2013 წლის 29 აპრილამდე.

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, 2007 წლიდან 2014 წლამდე მოქმედი „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის მე-2 პუნქტის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოები ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის ადმინისტრირებას ახორციელებენ საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით. ამავე კანონის მე-3 მუხლის საფუძველზე, ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის გადამხდელია ა) პირი, რომლის საქმიანობა ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ექვემდებარება ლიცენზირებას; ამავე კანონის მე-4 მუხლის შესაბამისად, ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებლის ობიექტია საქართველოს ტერიტორიაზე (ტერიტორიული წყლების, საჰაერო სივრცის, კონტინენტური შელფისა და განსაკუთრებული ეკონომიკური ზონის ჩათვლით) არსებული ბუნებრივი რესურსების მოცულობა (რაოდენობა), კერძოდ: ა) სასარგებლო წიაღისეულის მოცულობა (რაოდენობა); ბ) ტყის ფონდის მერქნული რესურსების მოცულობა (რაოდენობა); გ) მცენარეთა არამერქნული რესურსების (მათ შორის, სოჭის გირჩების) მოცულობა (რაოდენობა); დ) წყლის რესურსების მოცულობა (რაოდენობა); ე) ცხოველთა სამყაროს რესურსების მოცულობა (რაოდენობა). ხოლო მე-5 მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, სასარგებლო წიაღისეულისათვის მოსაკრებლის ოდენობა განისაზღვრება სასარგებლო წიაღისეულის ძირითადი სახეობებისა და მოცულობის (რაოდენობის) მიხედვით, მათ შორის, **პერლიტი 1 ტონა - 8 ლარი.**

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, განსახილველ შემთხვევაში სადავო არ არის მოსარჩელის მიერ მოპოვებული პერლიტის დეკლარირების სისწორე, არამედ სადავოა მოსაკრებლის გაანგარიშება. კერძოდ, საგადასახადო ორგანოები მიუთითებენ, რომ 2007 წლის პირველი იანვრიდან მოსაკრებელი პერლიტზე შეადგენდა 8 ლარს ნაცვლად მოსარჩელის მიერ გაანგარიშებული 1,8 ლარისა.

2010 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 95-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო დეკლარაცია წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის წერილობით ანგარიშგებას მიღებული შემოსავლებისა და გაწეული ხარჯების, შემოსავლის წყაროების, გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტების, საგადასახადო შეღავათების, გამოანგარიშებული გადასახადის თანხის ან/და

გადასახადის გამოანგარიშებასა და გადახდასთან დაკავშირებული სხვა მონაცემების შესახებ. ამავე მუხლის მე-3 და მე-4 ნაწილების თანახმად, გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი ვალდებულია ამ კოდექსის დებულებათა შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს საგადასახადო დეკლარაცია თავისი საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილ შემთხვევებში საგადასახადო დეკლარაცია შეიძლება წარდგენილ იქნეს ინფორმაციის მაგნიტური მატარებლით (დისკეტა, კომპაქტ-დისკი და სხვა) ან ელექტრონული ფოსტით, რომელიც იძლევა ასეთი ინფორმაციის კომპიუტერული დამუშავების შესაძლებლობას. გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს უფლება აქვს პირადად წარუდგინოს საგადასახადო დეკლარაცია საგადასახადო ორგანოში ან გაგზავნოს დაზღვეული საფოსტო გზავნილით. საგადასახადო ორგანოს უფლება არა აქვს უარი განაცხადოს საგადასახადო დეკლარაციის მიღებაზე, იგი ვალდებულია აღნიშნული დეკლარაციის ასლზე დაუსვას ბეჭედი და მიუთითოს მისი მიღების თარიღი. საგადასახადო დეკლარაციის დაზღვეული საფოსტო გზავნილით გაგზავნის შემთხვევაში მისი წარდგენის დღედ ჩაითვლება საგადასახადო დეკლარაციის გაგზავნის თარიღი.

ამავე კოდექსის 97-ე მუხლით დადგენილი იყო საგადასახადო დეკლარაციაში ცვლილების ან/და დამატების შეტანის წესი. კერძოდ, თუ გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი თავის მიერ წარდგენილ საგადასახადო დეკლარაციაში აღმოაჩენს შეცდომებს, რომლებიც იწვევს საგადასახადო ვალდებულების ცვლილებას (შემცირებას ან გაზრდას), იგი ვალდებულია საგადასახადო დეკლარაციაში შეიტანოს შესაბამისი ცვლილება ან/და დამატება.

მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 67-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო დეკლარაცია არის პირის ანგარიშება ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გამოანგარიშების შესახებ, ხოლო მე-3 ნაწილის მიხედვით, პირს უფლება აქვს პირადად წარუდგინოს საგადასახადო დეკლარაცია საგადასახადო ორგანოში, აგრეთვე გააგზავნოს იგი დაზღვეული საფოსტო გზავნილით ან ელექტრონული ფორმით. ამავე კოდექსის 67-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, თუ პირი წარდგენილ საგადასახადო დეკლარაციაში აღმოაჩენს შეცდომას, რომელიც იწვევს საგადასახადო ვალდებულების ცვლილებას, იგი ვალდებულია საგადასახადო დეკლარაციაში შეიტანოს შესაბამისი ცვლილება ან/და დამატება, ხოლო მე-4 ნაწილი ადგენს, რომ იმ პერიოდზე ან საკითხზე, რომელზედაც მიმდინარეობს ან უნდა ჩატარდეს საგადასახადო შემოწმება, პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციის (მათ შორის, შესწორებული საგადასახადო დეკლარაციის) წარდგენა დაუშვებელია საგადასახადო შემოწმების ჩატარების შესახებ სასამართლოს ან საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან ან საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენიდან შესაბამისი საგადასახადო მოთხოვნის ამ პირისათვის ჩაბარებამდე პერიოდში.

საგადასახადო დეკლარაციისა და გაანგარიშებების წარდგენა წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე. ამდენად, დეკლარაცია, გაანგარიშება წარმოადგენს საგადასახადო ანგარიშების ფორმებს, რომელთა წარდგენა კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და ვადაში სავალდებულოა გადასახადის გადამხდელისთვის. ამასთან, გადასახადის გადამხდელს შეუძლია მხოლოდ მის მიერ დეკლარაციაში დაშვებული შეცდომის გასწორება.

„გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანების 106-ე მუხლის შენიშვნის მე-3 პუნქტის მიხედვით, ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის გადამხდელი მოსაკრებლის გაანგარიშებას წარუდგენს საგადასახადო ორგანოს და იხდის კუთვნილ მოსაკრებელს.

აღნიშნული ბრძანებით ასევე დამტკიცებულია ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის გაანგარიშების ფორმა. მითითებული ფორმა მოიცავს ბუნებრივი რესურსების დასახელებას; ზომის ერთეულს; საანგარიშო პერიოდში ამოღებული/ამოსაღები ბუნებრივი რესურსების მოცულობას (რაოდენობას); მოცულობას (რაოდენობას), რომელიც არ ექვემდებარება მოსაკრებლის გადახდას; მოსაკრებლის გადახდას დაქვემდებარებული ბუნებრივი რესურსების მოცულობას; **მოსაკრებლის განაკვეთსა** და გადახდას დაქვემდებარებული მოსაკრებლის თანხას.

ამასთან, სასამართლოს მითითებით, გადასახადის გადამხდელს არ შეუძლია მოსაკრებლის განაკვეთის შეცვლა. დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მონაცემთა ბაზაში პერლიტის განაკვეთად 1 ტონაზე მითითებული იყო 1,8 ლარი. აღნიშნული შეიცვალა მხოლოდ 2013 წლის 29 აპრილს. სასამართლოს განმარტებით, როგორც შემოსავლების სამსახურის საინფორმაციო ტექნოლოგიური ცენტრის მთავარმა ანალიტიკოსმა განმარტა, ისინი მოკლებულნი არიან შესაძლებლობას, დამოუკიდებლად შეცვალონ მოსაკრებლის განაკვეთი. აღნიშნული შესაძლებელია მხოლოდ სამსახურებრივი ბარათით მიმართვისას. სწორედ ამიტომაც, 2013 წლის 29 აპრილს ცვლილება შეტანილ იქნა და 1,8 ლარის ნაცვლად მიეთითა 8 ლარი სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის უფროსის 2013 წლის 24 აპრილის №41827-21-11 სამსახურებრივი ბარათის საფუძველზე. 2013 წლის 29 აპრილს განხორციელებული ცვლილების შედეგად კი, გადასახადის გადამხდელი ირჩევს პერიოდს 2007 წლამდე, 2007 წლიდან 2014 წლამდე ან 2014 წლიდან და აღნიშნულ პერიოდებზე მოსაკრებლის განაკვეთად შესაბამისად მიეთითება 1,8 ლარი ან 8 ლარი.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ 2007 წლიდან 2010 წლამდე მოსარჩელე წარადგენდა ნულოვან გაანგარიშებებს, რაც შეეხება 2010 წლიდან ელექტრონულად წარდგენილ გაანგარიშებებს, მოსარჩელე მიუთითებს, რომ მას არ შეეძლო მოსაკრებლის განაკვეთის შეცვლა, მისთვის უცნობიც კი იყო პერლიტის მოსაკრებლის 8 ლარამდე გაზრდის შესახებ და აღნიშნული მხოლოდ

საკანონმდებლო ხარვეზად უნდა იქნეს მიჩნეული, შესაბამისად, მოსაკრებლის დარიცხვა ეწინააღმდეგება კანონს.

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, სამართლებრივ ურთიერთობებში მოქმედებს კანონის ცოდნის პრეზუმფცია, ანუ ივარაუდება, რომ პირმა იცის კანონი, რამეთუ საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის მე-3 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, კანონის არცოდნა ან მისი არასათანადოდ გაგება არ შეიძლება იყოს კანონის გამოუყენებლობის ანდა ამ კანონით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობისაგან განთავისუფლების საფუძველი. კანონი ქვეყნდება საჯაროდ და პირი ვალდებულია, გაეცნოს კანონის დანაწესს. გადასახადის გადამხდელის ძირითადი ვალდებულება სწორედ გადასახადების გადახდაა და იგი ვალდებულია, ყველა ქმედება კანონის შესაბამისად განახორციელოს. ამასთან, კანონმდებელი კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელის ინტერესებს განსაკუთრებულად იცავს. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო ორგანოს/დავის განმხილველ ორგანოს ან სასამართლოს უფლება აქვს, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით. სწორედ აღნიშნული გახდა მოსარჩელისთვის დაკისრებული სანქციებისგან გათავისუფლების საფუძველი.

სასამართლოს მითითებით, განსახილველ შემთხვევაში თავად საგადასახადო ორგანომ გაათავისუფლა მოსარჩელე დარიცხული სანქციებისაგან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, შესაბამისად, მიჩნეულ იქნა, რომ იგი კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელია და მოქმედებდა სამართლებრივი შეცდომის ფარგლებში. ამასთან, კეთილსინდისიერების ცნებას კანონმდებელი არ იძლევა, თუმცა მის განმარტებას დიდი მნიშვნელობა აქვს კონკრეტული დავის გადაწყვეტისას.

სასამართლოს განმარტებით, კეთილსინდისიერება არის პირის სუბიექტური დამოკიდებულება კონკრეტული ფაქტისადმი და ყოველ ცალკეულ შემთხვევაში, ყველა ფაქტობრივი გარემოების გათვალისწინებით უნდა შეფასდეს და დადგინდეს მისი არსებობა.

მართალია, შპს „ს-----ი“ მიჩნეულ იქნა კეთილსინდისიერ გადასახადის გადამხდელად და გათავისუფლდა დაკისრებული სანქციისაგან, მაგრამ კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილით გადამხდელის, თუნდაც იგი კეთილსინდისიერად მოქმედებდეს, ძირითადი ვალდებულების შესრულებისაგან გათავისუფლებას. ამასთან, აღნიშნული მუხლი კერ გაიგივდება კანონის არცოდნასთან. მიუხედავად ამისა, მოცემული დავის ფარგლებში, მნიშვნელოვანია, რომ მოსარჩელე კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელია და იგი არ მოქმედებდა ბრალეულად 1,8 ლარის ოდენობით მოსაკრებლის გადახდისას.

საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებებითა და მხარეთა ახსნა-განმარტებებით სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შემოსავლების

სამსახურის მიერ განთავსებულ ელექტრონულ დეკლარაციაში, რომელშიც პირი გადასახადის განაკვეთს ვერ შეცვლიდა, პერლიტზე მოსაკრებლის ოდენობა განსაზღვრული იყო 1 ტონაზე - 1,8 ლარი. ამდენად, მოსარჩელე ენდობოდა აღნიშნულ ჩანაწერს. კანონის ცოდნის პრეზუმფცია კი ვრცელდება არა მხოლოდ ფიზიკურ თუ იურიდიულ პირებზე, არამედ კანონის სათანადოდ ცოდნა და გამოყენება, აღსრულება ადმინისტრაციული ორგანოების უპირველესი ვალდებულებაა.

კონკრეტულ შემთხვევაში საგადასახადო ადმინისტრირების განმახორციელებელმა ორგანომ ელექტრონულ გაანგარიშებაში, რომელიც განკუთვნილია გადასახადების გადამხდელებისთვის და სადაც მოსაკრებლის შეცვლის უფლებაც კი არ აქვს გადამხდელს, რათა არ მოახდინოს გადასახადების დამალვა, არასწორი გაანგარიშება, მიუთითა მოსაკრებლის არასწორი განაკვეთი.

სასამართლოს მითითებით, გადასახადის გადამხდელისთვის პასუხისმგებლობის დაკისრება იმ საკანონმდებლო ცვლილების საფუძველზე, რომელიც განხორციელდა 2007 წელს და საგადასახადო ორგანომ ასახა ელექტრონულ დეკლარაციაში მხოლოდ 2013 წელს, არ შეესაბამება კანონის მიზნებსა და მოთხოვნებს. 6 წლის განმავლობაში ადმინისტრაციულ ორგანოს არ მოუხდენია ბაზის განახლება პერლიტის მოსაკრებლის ოდენობის შეცვლის კუთხით, აწვდიდა ძველ ინფორმაციას გადასახადის გადამხდელს, რომელსაც, რა თქმა უნდა, გააჩნდა კანონიერი ნდობა შემოსავლების სამსახურის მიერ მითითებული მოსაკრებლის ოდენობის მიმართ. ნდობის ხარისხი მით უფრო მაღალია მოპასუხის მიერ მიწოდებული იმ ინფორმაციის მიმართ, რომლის მნიშვნელობიდან გამომდინარეც, გადასახადის გადამხდელი არ არის უფლებამოსილი, რომ შეიტანოს მასში ცვლილება.

სასამართლო განმარტავს, რომ კანონის კვალიფიციური გამოყენება წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოების, როგორც საჯარო ხელისუფლების ინსტიტუტების უმნიშვნელოვანეს ამოცანას, რამდენადაც მხოლოდ კანონშესაბამისი პრაქტიკის დამკვიდრება უზრუნველყოფს საგადასახადო სამართალურთიერთობათა საგადასახადო კანონმდებლობის პრინციპებისა და სამართლებრივი სტანდარტების საფუძველზე მოწესრიგებას, რაც არსებითია საგადასახადო დავების კანონიერი და სამართლიანი გადაწყვეტისთვის. განსახილველ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს მიერ არ იქნა უზრუნველყოფილი კანონის შესაბამისი გამოყენება, კანონის შესაბამისი ცვლილების ასახვა, რაც არ შეესაბამება მმართველობის კანონიერებისა და სამართლიანობის პრინციპებით განხორციელების მიზანსა და ამოცანას, საჯარო წესრიგს.

მართალია, ადმინისტრაციული ორგანოსადმი კანონიერი ნდობა არ შეიძლება ემყარებოდეს ფაქტებს, რომლებიც კანონთან წინააღმდეგობაში მოდის და კანონის ცოდნა ყველა პირის ვალდებულებაა, რომლის არაჯეროვანი განხორციელებაც არ ათავისუფლებს პირს პასუხისმგებლობისაგან, მაგრამ კონკრეტულ შემთხვევაში დადგენილია, რომ თავად საგადასახადო ორგანომ არ

ასახა კანონმდებლობის ცვლილება თავის ბაზაში, რომელსაც ავსებს გადამხდელი, საკანონმდებლო ცვლილების განხორციელებიდან მხოლოდ ექვსი წლის შემდეგ მოხდა პერლიტის მოსაკრებლის განაკვეთის ცვლილება შემოსავლების სამსახურის ბაზაში.

სასამართლოს მითითებით, განსახილველ შემთხვევაში უდავოა, რომ მოსარჩელისთვის უცნობი იყო საკანონმდებლო ცვლილების თაობაზე. ამასთან, პერლიტის განაკვეთის ცვლილებით მოხდა გადასახადების გადამხდელთა ინტერესების არათანაბარზომიერი შეზღუდვა. 2014 წლის 21 მარტის კანონით განხორციელებული ცვლილების შედეგად პერლიტის მოსაკრებლის ოდენობა კვლავ გახდა 1 ტონაზე 1,8 ლარი და ზემოაღნიშნული ცვლილების კანონპროექტის განმარტებით ბარათში აღნიშნულია, რომ 2006 წლის 29 დეკემბრამდე პერლიტზე ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებლის ოდენობა განისაზღვრებოდა 1 ტონაზე - 1,8 ლარით. 2006 წლის 29 დეკემბრის ცვლილებით ყოვლად გაუმართლებელი არგუმენტაციით მოხდა მოსაკრებლის გაზრდა და იგი განისაზღვრა 8 ლარით. აღნიშნული ცვლილებით მოხდა გადასახადის ხელოვნური გაზრდა, რაც უარყოფითად აისახა მეწარმეების საქმიანობაზე. აღნიშნული ცვლილებებით, პერლიტზე მოსაკრებლის ოდენობის განსაზღვრა ხდება იმ ოდენობით, რაც სამართლიანი და ადეკვატურია პერლიტის ღირებულებასა და მოთხოვნასთან მიმართებაში. საგულისხმოა ის გარემოებაც, რომ 2006 წლის 27 დეკემბერსა და 2007 წლის 21 ივნისს გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების კომიტეტის სხდომებზე, სადაც განხილულ იქნა საქართველოს მთავრობის მიერ საკანონმდებლო ინიციატივის წესით წარდგენილი კანონპროექტი „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის შესახებ“ საქართველოს კანონში ცვლილებების შეტანის თაობაზე“, ასევე პლენარულ სხდომაზე (2007 წლის 27 დეკემბერი) პერლიტის მოსაკრებლის გაზრდაზე 1,8-დან 8-მდე მსჯელობა არ ყოფილა. კანონპროექტის განმარტებით ბარათში ვრცლადაა საუბარი სხვა მოსაკრებელთა ოდენობის ცვლილების შესახებ, მათ დანიშნულებასა და საჭიროებაზე, ხოლო პერლიტის მოსაკრებლის ესეთ მნიშვნელოვან გაზრდაზე საუბარი არ არის.

საქალაქო სასამართლომ არ გაიზიარა მოპასუხეთა მითითება იმ გარემოებაზე, რომ

ელექტრონული დეკლარაციის არსებობა, რომელშიც მოსაკრებლის განაკვეთის შეცვლა გადასახადის გადამხდელის მიერ შეუძლებელია, არ გამორიცხავდა გადამხდელის მიერ წერილობითი დეკლარაციის წარდგენის შესაძლებლობას, რის საფუძველზეც საგადასახადო ორგანო მოახდენდა სამსახურებრივი ბარათის წარდგენასა და ელექტრონულ დეკლარაციაში ცვლილების შეტანას. სასამართლო განმარტავს, რომ კანონის ცოდნის ტვირთის ამგვარი განაწილება არ არის სამართლიანი, ადმინისტრაციული ორგანო კანონის შესაბამისად ცვლილების განხორციელებისთვის არ უნდა საჭიროებდეს პირის მიმართვას. სასამართლოს მითითებით, აღსანიშნავია ის ფაქტიც, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ პერლიტის მოსაკრებლის სწორი განაკვეთის მითითების შემთხვევაში, შესაძლებელია, რომ შპს „ს-----ს“ დროებით

შეეწყვიტა საქმიანობა, რადგან მისთვის სრულებითაც არ ყოფილიყო მომგებიანი საქმიანობის განხორციელება ესოდენ მაღალი მოსაკრებლის არსებობის პირობებში. ამასთან, როგორც მოპასუხეთა და მოწმეების ახსნა-განმარტებითაც დადასტურდა, მოსარჩელის მიერ 1 ტონა პერლიტზე 8 ლარის გადახდის შემთხვევაში, შემოსავლების სამსახური 6,2 ლარს ასახავდა ზედმეტობაში და არა მოსაკრებლის თანხაში. შესაბამისად, თავად სსიპ შემოსავლების სამსახურიც ეყრდნობოდა ელექტრონულ გაანგარიშებაში არსებულ განაკვეთს.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 22 იანვრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომლებმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 27 ივნისის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 22 იანვრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ სრულად გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებები და დასკვნები საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით და დამატებით მიუთითა, რომ განსახილველი დავის ფარგლებში მნიშვნელოვანია იმ ფაქტის დადგენა, რომ მოსარჩელე კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელია და იგი არ მოქმედებდა ბრალეულად 1,8 ლარის ოდენობით მოსაკრებლის გადახდისას, მით უფრო იმ პირობებში, როდესაც დასტურდება, რომ მონაცემთა ბაზაში 2013 წლის 29 აპრილს განხორციელებულ ცვლილებამდე იგი მოკლებული იყო შესაძლებლობას, დამოუკიდებლად შეეცვალა მოსაკრებლის განაკვეთი. ამავდროულად, იმ პირობებში, როდესაც საკანონმდებლო ცვლილების საფუძველზე, ექვსი წლის განმავლობაში ადმინისტრაციულ ორგანოს არ მოუხდენია ბაზის განახლება პერლიტის მოსაკრებლის ოდენობის შეცვლის კუთხით და აწვდიდა ძველ ინფორმაციას გადასახადის გადამხდელს, უსაფუძვლოა მართლსაწინააღმდეგო ქმედების რისკის მთლიანად მოსარჩელე მხარეზე გადატანა, მით უმეტეს მაშინ, როდესაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულია საგადასახადო ორგანოების ვალდებულება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში განახორციელონ

გადასახადების ადმინისტრირება, რაც მოიცავს გადასახადების გამოანგარიშებასთან, გადახდასთან და დეკლარირებასთან, საგადასახადო კონტროლთან, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვასთან, ინფორმირებასა და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ფორმების, მეთოდებისა და წესების ერთობლიობას. აქვე პალატა მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს

ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 7 ოქტომბრის №ბს-222-219(კ-14) გადაწყვეტილებაზე, სადაც საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსით დადგენილია გადასახადის გადამხდელთა უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვის უზრუნველყოფის ვალდებულება.

ადმინისტრაციულ ორგანოთათვის კანონმდებლობით დაწესებული ვალდებულებები წარმოადგენს მათ საჯარო ვალდებულებას, რომლის შესრულების კანონიერი, პატივსადები მოლოდინი გააჩნია ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი ურთიერთობის მონაწილე ნებისმიერ დაინტერესებულ პირს.

სააპელაციო პალატამ არ გაიზიარა სააპელაციო საჩივრის ავტორის - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენლის მოსაზრებები და განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 67-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო დეკლარაცია არის პირის ანგარიშგება ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გამოანგარიშების შესახებ, ხოლო მე-3 ნაწილის მიხედვით, პირს უფლება აქვს, პირადად წარადგინოს საგადასახადო დეკლარაცია საგადასახადო ორგანოში, აგრეთვე გაგზავნოს იგი დაზღვეული საფოსტო გზავნილით ან ელექტრონული ფორმით. ამავე კოდექსის 67-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, თუ პირი წარდგენილ საგადასახადო დეკლარაციაში აღმოაჩენს შეცდომას, რომელიც იწვევს საგადასახადო ვალდებულების ცვლილებას, იგი ვალდებულია საგადასახადო დეკლარაციაში შეიტანოს შესაბამისი ცვლილება ან/და დამატება, ხოლო მე-4 ნაწილი ადგენს, რომ იმ პერიოდზე ან საკითხზე, რომელზედაც მიმდინარეობს ან უნდა ჩატარდეს საგადასახადო შემოწმება, პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციის (მათ შორის, შესწორებული საგადასახადო დეკლარაციის) წარდგენა დაუშვებელია საგადასახადო შემოწმების ჩატარების შესახებ სასამართლოს ან საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან ან საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენიდან შესაბამისი საგადასახადო მოთხოვნის ამ პირისათვის ჩაბარებამდე პერიოდში. საგადასახადო დეკლარაციისა და გაანგარიშებების წარდგენა წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე.

ამ შემთხვევაში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მონაცემთა ბაზაში პერლიტის მოსაკრებლის არსებული განაკვეთი - 1,8, დადგენილი ოდენობით - 8, შეიცვალა 2013 წლის 29 აპრილს. სააპელაციო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს „ს-----ის“ საგადასახადო შემოწმება დაწყებულია 2013 წლის 23 მაისს, ამდენად, სააპელაციო პალატამ გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასება, რომ გადასახადის გადამხდელს არ ჰქონდა გონივრული ვადა, რა დროშიც შეძლებდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის ბაზის გადამოწმებას, გაანგარიშების შევსებას და ცვლილების ნახვას.

სააპელაციო სასამართლომ ასევე სრულად გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასება კანონიერი ნდობის პრინციპზე, რომელსაც უკავშირებს

ადმინისტრაციული ორგანოს განსაკუთრებულ პასუხისმგებლობას არა მარტო დაიცვას კანონის მოთხოვნა, არამედ ხელი შეუწყოს მოქალაქეთა მიერ კანონის სწორად აღქმასა და

შესრულებას, რაც, პირველ რიგში, გამოხატულ უნდა იქნეს ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ კანონის დანაწესის სწორი ინტერპრეტაციით, პირისთვის საკანონმდებლო ნორმის შინაარსის დაუმახინჯებლად და სწორად მიწოდებაში. იმ პირობებში კი, როდესაც საგადასახადო ორგანო არასწორ ინფორმაციას აწვდის პირს მოსაკრებლის ოდენობაზე, შეუძლებელია საგადასახადო ვალდებულების ჯეროვან შესრულებაზე კონტროლი. ხოლო თუკი პირს არ ექნება კანონიერი ნდობა შემოსავლების სამსახურის მიმართ, საგადასახადო ურთიერთობები მიიღებს ქაოტურ ხასიათს, დაკარგავს სამართლებრივ ჩარჩოებს და მათი იურიდიული მოწესრიგება გართულდება.

სააპელაციო სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა მხარეთა შორის მტკიცების ტვირთის განაწილების ინსტიტუტზე, რომელსაც აქვს არა მარტო საპროცესო სამართლებრივი, არამედ მატერიალურ სამართლებრივი მნიშვნელობაც, რაც მდგომარეობს იმაში, რომ ფაქტის დაუმტკიცებლობის არახელსაყრელი შედეგები უნდა დაეკისროს იმმხარეს, რომელსაც ამ ფაქტის დამტკიცება ევალებოდა.

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

ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი, წარადგინოს თავისი შესაგებელი და შესაბამისი მტკიცებულებები. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, კი თუ კანონით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის არარა აქტად აღიარების, ბათილად ცნობის ან ძალადაკარგულად გამოცხადების შესახებ სარჩელის წარდგენის შემთხვევაში მტკიცების ტვირთი ეკისრება ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელმაც გამოსცა ეს აქტი.

სააპელაციო პალატის განმარტებით, მითითებული დებულება ადგენს მხარეთა საპროცესო მოვალეობებს ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში, რაც უზრუნველყოფს მხარეთა შეჯიბრებითობის პრინციპის სრულყოფილ რეალიზაციას. ამასთან, ადმინისტრაციული პროცესის თავისებურებას წარმოადგენს ის, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შემთხვევაში მტკიცების ტვირთი ანუ მტკიცების მოვალეობა, თუ კანონით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ეკისრება იმ ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელმაც გამოსცა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

კონკრეტულ შემთხვევაში, სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ

აპელანტებმა ვერ შეძლეს იმ მტკიცებულებების წარმოდგენა და ვერ მიუთითეს იმ გარემოებებზე, რომლებიც შეიძლება გამხდარიყო გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველი.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 27 ივნისის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომლებმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

კასატორი - შემოსავლების სამსახური საკასაციო საჩივარში განმარტავდა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადების დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა. „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოები ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის ადმინისტრირებას ახორციელებენ საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით. ამავე კანონის მე-3 მუხლის საფუძველზე, ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის გადამხდელია ა) პირი, რომლის საქმიანობა ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ექვემდებარება ლიცენზირებას; ამავე კანონის მე-4 მუხლის შესაბამისად, ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებლის ობიექტია საქართველოს ტერიტორიაზე (ტერიტორიული წყლების, საჰაერო სივრცის, კონტინენტური შელოფისა და განსაკუთრებული ეკონომიკური ზონის ჩათვლით) არსებული ბუნებრივი რესურსების მოცულობა (რაოდენობა), კერძოდ: ა) სასარგებლო წიაღისეულის მოცულობა (რაოდენობა); ბ) ტყის ფონდის მერქნული რესურსების მოცულობა (რაოდენობა); გ) მცენარეთა არამერქნული რესურსების (მათ შორის, სოჭის გირჩების) მოცულობა (რაოდენობა); დ) წყლის რესურსების მოცულობა (რაოდენობა); ე) ცხოველთა სამყაროს რესურსების მოცულობა (რაოდენობა). ხოლო მე-5 მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, სასარგებლო წიაღისეულისათვის მოსაკრებლის ოდენობა განისაზღვრება სასარგებლო წიაღისეულის ძირითადი სახეობებისა და მოცულობის (რაოდენობის) მიხედვით, ქვემოთ მოყვანილი ცხრილის შესაბამისად: მათ შორის „დ“ პერლიტი 1 ტონა 8 ლარი.

კასატორის განმარტებით, საყურადღებოა ის ფაქტობრივი გარემოება, რომ საზოგადოებამ აქტის პროექტთან დაკავშირებით 2013 წლის 19 ივნისს აუდიტის დეპარტამენტში წარადგინა წერილობითი პოზიცია, რომლის საფუძველზეც გადამხდელი არ ეთანხმება საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტით დამატებით დასარიცხ თანხებს და პრეტენზიას გამოთქვამს შემდეგ საკითხებზე: წარმოდგენილ წერილობით პოზიციაში გადამხდელი მიუთითებს, რომ მათი ინფორმაციით საქართველოს კანონში №4225 „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის შესახებ“ 2006 წლის 29 დეკემბერს შესული

ცვლილების საფუძველზე, რაც გახდა აღნიშნული გადასახადისა და ჯარიმის დაკისრების პირობა, პერლიტზე მოსაკრებლის ოდენობა არ შეცვლილა (გადამხდელი ეყრდნობა www.matsne.gov.ge-ს მონაცემებს), ამასთან, გადამხდელი აღნიშნავს, რომ 2013 წლის აპრილის თვემდე საგადასახადო პორტალზე „rs.ge“ ბუნებრივი რესურსების ყოველთვიურ დეკლარაციაში დაფიქსირებულიყო კოეფიციენტი 1,8 ლარი. აუდიტის დეპარტამენტის სათათბირო საბჭომ 2013 წლის 21 ივნისს გამართულ სხდომაზე (ოქმი №1) განიხილა წარდგენილი პრეტენზია და მიიჩნია, რომ იგი უნდა დაკმაყოფილებულიყო ნაწილობრივ, კერძოდ, გადამხდელს დაევალა 5 სამუშაო დღის ვადაში წარედგინა განსახილველი საკითხის ნაწილში აღნიშნული არგუმენტების დამადასტურებელი დოკუმენტური მტკიცებულებები (მათ შორის, საქართველოს პარლამენტიდან გამოთხოვილი ინფორმაცია). თუ რომელიმე დოკუმენტის წარდგენა მითითებულ ვადაში შეუძლებელი იყო ობიექტური მიზეზებიდან გამომდინარე, ამ ვადაში წარედგინა შესაბამისი პირისადმი ხსენებული დოკუმენტაციის/ინფორმაციის გამოთხოვის თაობაზე მიმართვის წერილი. ბ) შემმოწმებლებს დაევალა: ბ.ა) საკითხის დამატებით შესწავლა, განსახილველი საკითხის შესაბამის ნაწილში აღნიშნული არგუმენტაციებისა და გადამხდელის მიერ ამ ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით წარდგენილი დოკუმენტაციის/ინფორმაციის გათვალისწინებით. ამასთან, საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული პროცედურების შესაბამისად, როგორც გადამხდელისაგან, ასევე მესამე პირებისაგან (მათ შორის, საკანონმდებლო მაცნე, გარემოს დაცვისა და ბუნებრივი რესურსების სამინისტრო, შემოსავლების სამსახურის საინფორმაციო ტექნოლოგიების ცენტრი) გამოთხოვა განსახილველ საკითხთან დაკავშირებით საჭირო ინფორმაციის, რომელიც დაეხმარებოდა აღნიშნულ სადავო შემთხვევაში სწორი გადაწყვეტილების მიღებაში. შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებებიდან გამომდინარე, სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში, საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტით დასარიცხი თანხების კორექტირების განხორციელება. ბ.ბ) მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურში დანერგილი ელექტრონული ბაზის - „პროგრამა კოდექსის“ მონაცემებისაგან განსხვავებული მონაცემების დადასტურების შემთხვევაში, აცნობონ შემოსავლების სამსახურის საინფორმაციო ტექნოლოგიების ცენტრს შემდგომი სათანადო ღონისძიებების გასატარებლად, შესაბამის ელექტრონულ ბაზებში ხარვეზების გამოსწორების მიზნით. აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 21 ივნისს გამართულ სათათბირო საბჭოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით გამოთხოვილ იქნა ინფორმაცია სსიპ „საქართველოს საკანონმდებლო მაცნესგან“ (ს/ნ 203862622), საქართველოს გარემოს დაცვისა და ბუნებრივი რესურსების სამინისტროდან და შემოსავლების სამსახურის საინფორმაციო ტექნოლოგიების ცენტრიდან 2007 წლის 1 იანვრიდან 2011 წლის 1 ოქტომბრამდე სასარგებლო წიაღისეულ, კერძოდ პერლიტზე ბუნებრივი რესურსის მოსაკრებლის განაკვეთის და მისი ცვლილების შესახებ. 2013 წლის 8 ივლისს აუდიტის დეპარტამენტში შესულია №100893/21-14 წერილი, რომლის საფუძველზე

ირკვევა, რომ გარემოს ეროვნული სააგენტო სარგებლობს შპს „მიკროსისტემის“ კოდექსის პროგრამული მომსახურებით. აღნიშნული პროგრამის ნორმატიული აქტების საძიებო სისტემაში არსებული მონაცემებით „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად, 2007 წლის 1 იანვრიდან 2011 წლის 1 ოქტომბრამდე პერიოდში, ბუნებრივ რესურსზე - „პერლიტი“ მოსაკრებლის განაკვეთი შეადგენდა 8 ლარს ერთ ტონაზე. მითითებული განაკვეთი განისაზღვრა „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონში ცვლილებების შეტანის თაობაზე“ 2006 წლის 29 დეკემბრის კანონით, რომელიც ძალაში შევიდა გამოქვეყნებიდან მე-15 დღეს. 2013 წლის 13 ივლისს აუდიტის დეპარტამენტში შესულია წერილი №101896/21-14 სსიპ „საქართველოს საკანონმდებლო მაცნესგან“. წარდგენილი ინფორმაციით 2007 წლის 1 იანვრიდან 2011 წლის 1 ოქტომბრამდე „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონში ცვლილებები პერლიტის მოსაკრებლის განაკვეთში განხორციელდა 2006 წლის 29 დეკემბრის №4225 და 2007 წლის 11 ივლისს №5238 კანონების საფუძველზე. წერილზე თანდართული ცვლილებების ანალიზის საფუძველზე ირკვევა, რომ პერლიტის განაკვეთი შეიცვალა (1,8 ლარის ნაცვლად გახდა 8 ლარი) 2007 წლის 11 ივლისის №5238 საქართველოს კანონის საფუძველზე და არა 2006 წლის 29 დეკემბრის №4225 ბრძანების საფუძველზე, რასაც ადასტურებს სსიპ „საქართველოს საკანონმდებლო მაცნეში“ ოფიციალურად გამოქვეყნებული ცვლილებების ტექსტი. რაც შეეხება 2013 წლის 27 აგვისტოს შემოსავლების სამსახურის საინფორმაციო ტექნოლოგიების ცენტრიდან №95332-21 წერილის საფუძველზე შესული ინფორმაციით დგინდება, რომ ბუნებრივი რესურსების მოსაკრებლის განაკვეთი პერლიტის 1 ტონაზე განსაზღვრულია 8 ლარი. აღნიშნულის თაობაზე, მომსახურების დეპარტამენტის მიერ საინფორმაციო ტექნოლოგიების ცენტრში შესულია სამსახურებრივი ბარათი (24.04.2013წ. №41827-21-14), რომლის საფუძველზეც მონაცემთა ბაზაში 29.04.2013 წელს შეტანილია სათანადო ცვლილება და მანამდე არსებული განაკვეთი 1,8 ლარი შეიცვალა 8 ლარით (29.12.2006წ. №4225).

კასატორის მითითებით, „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის 26-ე მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, ნორმატიული აქტის ოფიციალურ (იურიდიული ძალის მქონე) გამოქვეყნებად ითვლება მისი სრული ტექსტის „საქართველოს საკანონმდებლო მაცნეს“ ვებგვერდზე პირველად გამოქვეყნება. ოფიციალური იურიდიული ძალა აქვს აგრეთვე „საქართველოს საკანონმდებლო მაცნეს“ ვებგვერდზე ელექტრონული ფორმით განთავსებულ სისტემატიზებულ ნორმატიულ აქტებს. გამოთხოვილი ინფორმაციისა და შპს „ს- -----ის“ (ს/ნ 204979292) მიერ წარდგენილი დოკუმენტაციის ანალიზის საფუძველზე, დადგინდა, რომ მოსაკრებლის განაკვეთი პერლიტზე 2007 წლიდან 2011 წლის 1 ოქტომბრამდე შედგენდა 8 ლარს.

ამასთანავე, კასატორი აღნიშნავს, რომ საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და სადავო საკითხზე მართებული

გადაწყვეტილების მიღების მიზნით, საბჭოს 05.12.2014 წელს მიღებული გადაწყვეტილებით დავის განხილვა შეჩერდა და ეთხოვა საქართველოს პარლამენტს საბჭოსთვის წარედგინა ზემოაღნიშნული კანონებით პერლიტის მოპოვებაზე დადგენილი მოსაკრებლის ცვლილებებთან დაკავშირებული ინფორმაცია/დოკუმენტაცია, მათ შორის 2007 წლის 11 ივლისის №5238-რს და 2014 წლის 21 მარტის №2149-III საქართველოს კანონების მისაღებად წარდგენილი კანონპროექტების პირველადი ვარიანტი თანმხლები განმარტებითი ბარათით, ამ კანონპროექტებში პერლიტის მოსაკრებელთან დაკავშირებით განხორციელებული ცვლილებები და აღნიშნული ცვლილების საფუძველი. საქართველოს პარლამენტის აპარატის 19.12.2014 წლის №13469/2-4 წერილით წარდგენილ იქნა „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონში დამატებისა და ცვლილების შეტანის თაობაზე“ (№5238-რს, 11.07.2007წ.) და „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონში ცვლილებების შეტანის თაობაზე“ (№2149-III, 21.03.2014წ.) საქართველოს კანონების საქართველოს პარლამენტში საკანონმდებლო ინიციატივის წესით წარდგენილი ვარიანტები და პარლამენტის სხდომებზე პირველ, მე-2 და მე-3 მოსმენით მიღებული ვარიანტები. „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონში დამატებისა და ცვლილების შეტანის თაობაზე“ (№5238-რს, 11.07.2007წ.) საქართველოს კანონში მომზადებულ კანონპროექტებში და პარლამენტის საკომიტეტო და სასესიო სხდომებზე პირველ, მე-2 და მე-3 მოსმენით მიღებულ ვარიანტებში პერლიტის მოსაკრებელი მითითებულია 1 ტონა - 8 ლარი. ეს განაკვეთი შემცირდა აღნიშნულ კანონში №2149-III, 21.03.2014წ. კანონით განხორციელებული ცვლილებით და პერლიტის მოსაკრებელი განისაზღვრა 1 ტონაზე - 1,8 ლარი. ამგვარად, ვინაიდან „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონში 2007 წლის ივლისში შეტანილი ცვლილებით, სადავო პერიოდში პერლიტის განაკვეთი განსაზღვრული იყო ერთ ტონაზე - 8 ლარის ოდენობით, დარიცხვა კანონშესაბამისია და არ არსებობს მისი გაუქმების საფუძველი. საქართველოს პარლამენტის აპარატის 19.12.2014 წლის №13469/2-4 წერილით წარდგენილ მასალებში არსებობს „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონში ბოლო ცვლილებასთან დაკავშირებით კანონის პროექტის განმარტებითი ბარათი, სადაც განაყოფში „კანონპროექტის მიზანი“ აღნიშნულია, რომ „2006 წლის 29 დეკემბრამდე პერლიტზე ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებლის ოდენობა განსაზღვრულია 1 ტონაზე 8 ლარით. 2006 წლის 29 დეკემბრის ცვლილებით ყოვლად გაუმართლებელი არგუმენტაციით მოხდა მოსაკრებლის გაზრდა და იგი განისაზღვრა 8 ლარით. აღნიშნული ცვლილებით მოხდა გადასახადის ხელოვნური გაზრდა, რაც უარყოფითად აისახა მეწარმის საქმიანობაზე. აღნიშნული ცვლილებებით, პერლიტზე მოსაკრებლის ოდენობის განსაზღვრა ხდება იმ ოდენობით, რაც სამართლიანი და ადეკვატურია პერლიტის ღირებულებასა და მოთხოვნასთან მიმართებაში“.

კასატორის განმარტებით, შემოსავლების სამსახურის ელექტრონული ბაზა, სადაც თითოეულ გადასახდის გადამხდელს გააჩნია პირადი ელექტრონული გვერდი მიზანმიმართულია იმისაკენ, რომ მოხდეს გადასახადების ადმინისტრირება სწრაფი და ეფექტური მეთოდით და ის არ წარმოადგენს იმ ძირითად წყაროს, რომლითაც გადასახადის გადამხდელები ეცნობიან საკანონმდებლო ცვლილებებს ან იღებენ ინფორმაციას განაკვეთების შესახებ. მართალია, შემოსავლების სამსახურის ერთიან ელექტრონულ ბაზაში პერლიტის მონაცემების შეყვანის შემდეგ პროგრამა ავტომატურად უთითებს გადასახდელი მოსაკრებლის ოდენობას მოპოვებულ ტონაზე, მაგრამ ეს არ არის ოფიციალური წყარო, საიდანაც გადასახადის გადამხდელები იღებენ ინფორმაციას განაკვეთების შესახებ. ამასთან, უდავოა, რომ მოსაკრებლის განაკვეთში შესული ცვლილება განთავსებული იყო საქართველოს საკანონმდებლო მაცნეს ოფიციალურ ვებ-გვერდზე, რომელიც წარმოადგენს ოფიციალურ წყაროს.

კასატორის განმარტებით, სააპელაციო სასამართლოს საერთოდ არ უმსჯელია იმასთან, დაკავშირებით, რომ შემოსავლების სამსახურის საინფორმაციო ტექნოლოგიების მიერ პროგრამაში განხორციელებული ცვლილების შედეგად გადასახდის გადამხდელს შეეძლო დაეზუსტებინა წინა წლების მიერ წარმოდგენილი დეკლარაციები.

კასატორის მითითებით, ქვედა ინსტანციების სასამართლოები ასევე მსჯელობენ იმ საკითხთან დაკავშირებით, რომ მოცემულ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს გააჩნდა კანონიერი ნდობა ადმინისტრაციული ორგანოს მიმართ, თუმცა გაუგებარია რატომ არ შეაფასეს ის გარემოება, რომ გადასახადის გადამხდელს თავად უნდა სცოდნოდა კანონში განხორციელებული ცვლილებების შესახებ ინფორმაცია, ხოლო შემოსავლების სამსახურის საინფორმაციო ბაზა არ წარმოადგენს იმ წყაროს, რომელიც ნორმატიული აქტების შესახებ საქართველოს კანონით არის განსაზღვრული. კანონში განხორციელებული ცვლილებების შეტყობინებისთვის არსებობს საკანონმდებლო მაცნე, ხოლო შემოსავლების სამსახურის ერთიან ელექტრონულ ბაზაში დაშვებული უსწორობის გამო გადასახადის გადამხდელი ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მიერ ისედაც გათავისუფლდა დაკისრებული ჯარიმა/საურავისაგან.

კასატორის განმარტებით, გადასახადების კანონით დადგენილი წესით გადახდა არის კონსტიტუციით დადგენილი იმპერატიული მოთხოვნა, ხოლო სასამართლომ გადასახადის გადამხდელი გაათავისუფლა ამ ვალდებულებისაგან, რაც სრულიად უსაფუძვლო და დაუსაბუთებელია.

კასატორი - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო საკასაციო საჩივარში მიუთითებდა, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადების დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა. სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს კანონის „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ მე-9

მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოები ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის ადმინისტრირებას ახორციელებენ საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით. ამავე კანონის მე-3 მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის გადამხდელია პირი, რომლის საქმიანობა ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად, ექვემდებარება ლიცენზირებას. ამავე კანონის მე-4 მუხლის შესაბამისად, ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებლის ობიექტია საქართველოს ტერიტორიაზე (ტერიტორიული წყლების, საჰაერო სივრცის, კონტინენტური შელფისა და განსაკუთრებული ეკონომიკური ზონის ჩათვლით) არსებული ბუნებრივი რესურსების მოცულობა (რაოდენობა), კერძოდ: ა) სასარგებლო წიაღისეულის მოცულობა (რაოდენობა); ბ) ცყის ფონდის მერქნული რესურსების მოცულობა (რაოდენობა); გ) მცენარეთა არამერქნული რესურსების (მათ შორის, სოჭის გირჩების) მოცულობა (რაოდენობა); დ) წყლის რესურსების მოცულობა (რაოდენობა); ე) ცხოველთა სამყაროს რესურსების მოცულობა (რაოდენობა). ხოლო მე-5 მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, სასარგებლო წიაღისეულისათვის მოსაკრებლის ოდენობა განისაზღვრება სასარგებლო წიაღისეულის ძირითადი სახეობებისა და მოცულობის (რაოდენობის) მიხედვით, ქვემოთ მოყვანილი ცხრილის შესაბამისად: მათ შორის „დ“ პერლიტი 1 ტონა - 8 ლარი.

კასატორის მითითებით, აუდიტის დეპარტამენტის 17.07.2014 წლის №74940-21-14 წერილით წარმოდგენილი ინფორმაციით, შემოწმების შედეგად დადგინდა, რომ შესამოწმებელ პერიოდში გადამხდელი საქმიანობის განხორციელების მიზნით საქართველოს გარემოს დაცვისა და ბუნებრივი რესურსების სამინისტროს მიერ შპს „ჯ.ც“-ზე 2006 წლის 16 ნოემბერს გაცემული №00356 ლიცენზიის საფუძველზე (რომელიც შემდგომ იჯარით აქვს აღებული შპს „ჯ.ც“-სგან) ახდენდა სასარგებლო წიაღისეულის, კერძოდ, პერლიტის მოპოვებას. შპს „ს-----ის“ (ს/ნ 204979292) მიერ მოპოვებულ პერლიტის რაოდენობებზე დეკლარირებული იყო ბუნებრივი რესურსის მოსაკრებელი, რომელიც გაანგარიშებული იყო მოპოვებულ ტონაზე 1,8 ლარიდან. გადამოწმდა გადამხდელის მიერ მოპოვებული ბუნებრივი რესურსების (პერლიტის) მოცულობები, როგორც სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ანალიზის შედეგად, ასევე აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 13 თებერვლის №21-14/9526 წერილის საფუძველზე საქართველოს გარემოს დაცვისა და ბუნებრივი რესურსების სამინისტროდან მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე, რაც დაემთხვა საზოგადოების მიერ დეკლარირებულ მოპოვებული პერლიტის რაოდენობებს.

ამასთან, შემოწმებით დადგინდა, რომ მოპოვებულ პერლიტის ერთ ტონაზე მოსაკრებელი 2007 წლის პირველი იანვრიდან „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, შეადგენს 8 ლარს, ნაცვლად დეკლარირებული 1,8 ლარისა. შესაბამისად, შემოწმების შედეგად, გადამხდელს

ბიუჯეტის კუთვნილი ბუნებრივი რესურსის მოსაკრებლის ოდენობა განესაზღვრა მოპოვებულ ტონა პერლიტზე 8 ლარიდან.

კასატორის მითითებით, საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და სადავო საკითხზე მართებული გადაწყვეტილების მიღების მიზნით, საბჭოს 05.12.2014 წელს მიღებული გადაწყვეტილებით დავის განხილვა შეჩერდა და ეთხოვა საქართველოს პარლამენტს საბჭოსთვის წარედგინა ზემოაღნიშნული კანონებით პერლიტის მოპოვებაზე დადგენილი მოსაკრებლის ცვლილებებთან დაკავშირებული ინფორმაცია/დოკუმენტაცია, მათ შორის, 2007 წლის 11 ივლისის №5238-რს და 2014 წლის 21 მარტის №2149-III საქართველოს კანონების მისაღებად წარდგენილი კანონპროექტების პირველადი ვარიანტი თანმხლები განმარტებითი ბარათით, ამ კანონპროექტებში პერლიტის მოსაკრებელთან დაკავშირებით განხორციელებული ცვლილებები და აღნიშნული ცვლილების საფუძველი. საქართველოს პარლამენტის აპარატის 19.12.2014 წლის №13469/2-4 წერილით წარდგენილი იქნა „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონში დამატებისა და ცვლილების შეტანის თაობაზე“ (№5238-რს, 11.07.2007წ.) და „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონში ცვლილებების შეტანის თაობაზე“ (№2149-III, 21.03.2014წ.) საქართველოს კანონების საქართველოს პარლამენტში საკანონმდებლო ინიციატივის წესით წარდგენილი ვარიანტები და პარლამენტის სხდომებზე პირველ, მე-2 და მე-3 მოსმენით მიღებული ვარიანტები, სადაც პერლიტის მოსაკრებელი განსაზღვრულის 8 ლარით 1 ტონაზე. „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონში დამატებისა და ცვლილების შეტანის თაობაზე“ (№5238-რს, 11.07.2007 წ.) საქართველოს კანონში მომზადებულ კანონპროექტებში და პარლამენტის საკომიტეტო და სასესიო სხდომებზე პირველ, მე-2 და მე-3 მოსმენით მიღებულ ვარიანტებში პერლიტის მოსაკრებელი მითითებულია 1 ტონა - 8 ლარი.

კასატორის განმარტებით, სამართლებრივ ურთიერთობებში მოქმედებს კანონის ცოდნის პრეზუმფცია, რაშიც იგულისხმება ის, რომ პირმა იცის კანონი. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის მე-3 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, კანონის არცოდნა ან მისი არასათანადოდ გაგება არ შეიძლება იყოს კანონის გამოუყენებლობის ანდა ამ კანონით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების საფუძველი. კანონი ქვეყნდება საჯაროდ და პირი ვალდებულია გაეცნოს მის დანაწესს. გადასახადის გადამხდელის ძირითად ვალდებულებას გადასახადების გადახდა წარმოადგენს და მას ეკისრება ვალდებულება, ყველა ქმედება კანონის შესაბამისად განახორციელოს. გარდა ამისა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის ბაზაში ცვლილება 2013 წლის 29 აპრილს შევიდა და 1,8 ლარის ნაცვლად მიეთითა 8 ლარი. აღნიშნული ცვლილების შედეგად გადასახადის გადამხდელს - შპს „სამთო კომპანია ფარვანპერლიტს“ შესაძლებლობა მიეცა თვითონვე აერჩია პერიოდი 2007 წლამდე, 2007 წლიდან 2014 წლამდე ან 2014 წლიდან (აღნიშნულ პერიოდებზე მოსაკრებლის განაკვეთად შესაბამისი მითითებით 1,8 ლარი ან 8

ლარი), რაც მოსარჩელემ არ განახორციელა. შესაბამისად, მოსარჩელემ არ იცოდა კანონი და მას ჰქონდა კანონიერი ნდობის უფლება, ანუ კანონიერი მოლოდინი საგადასახადო ორგანოს ვალდებულების მის მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებათა კანონიერების სტანდარტთან შესაბამისობაზე, უსაფუძვლოა.

ამგვარად, ვინაიდან „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონში 2007 წლის ივლისში შეტანილი ცვლილებით, სადავო პერიოდში პერლიტის განაკვეთი განსაზღვრული იყო ერთ ტონაზე 8 ლარის ოდენობით, დარიცხვა კანონშესაბამისი იყო და არ არსებობდა მისი გაუქმების საფუძველი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 9 ოქტომბრის 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 2017 წლის 18 დეკემბრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახური საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მათი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრების გარეშე.

ს ა მ ო ტ ი ვ ა ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი :

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრების საფუძვლიანობის შესწავლისა და გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 27 ივნისის განჩინება და საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს.

წარმოდგენილი სარჩელით მოსარჩელემ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 25 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 26 დეკემბრის №6-1771 საგადასახადო მოთხოვნის (ძირითადი გადასახადის ნაწილში), სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 2 მაისის №23474 ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 23 იანვრის №8224/2/14 გადაწყვეტილების (იმ ნაწილში, რომლითაც უცვლელად დარჩა ძირითადი გადასახადის თანხის მოსარჩელეზე დარიცხვა) ბათილად ცნობა მოითხოვა.

მოსარჩელე დავისადმი კანონიერ ინტერესს ასაბუთებდა იმ გარემოებაზე მითითებით, რომ დარიცხული თანხების საფუძველი გახდა საკანონმდებლო ხარვეზი, რომელიც გაიპარა „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონში. კერძოდ, 2007 წლის 27 ივლისამდე 1 ტონა პერლიტის მოპოვებისათვის დაწესებული იყო მოსაკრებელი 1,8 ლარის ოდენობით. 2007 წლის 27 ივლისს საქართველოს კანონში „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ შეტანილ იქნა ცვლილება და პერლიტის მოპოვების მოსაკრებელი 1 ტონაზე განისაზღვრა 8 ლარით. აღნიშნული ცვლილება განპირობებული იყო ტექნიკური ხარვეზით. ამასთან, აღნიშნულის თაობაზე მისთვის არ იყო ცნობილი შესაბამისად, მოსარჩელეს მიაჩნია, რომ დარიცხული ძირითადი თანხა არამართებულია.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 22 იანვრის გადაწყვეტილებით სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 25 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი და 2013 წლის 26 დეკემბრის №6-1771 საგადასახადო მოთხოვნა (ძირითადი გადასახადის ნაწილში), სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 2 მაისის №23474 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 23 იანვრის გადაწყვეტილება №8224/2/14 საჩივარზე იმ ნაწილში, რომლითაც უცვლელად დარჩა ძირითადი გადასახადის თანხის მოსარჩელეზე დარიცხვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 27 ივნისის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 22 იანვრის გადაწყვეტილება.

საქმის მასალებიდან გამომდინარე, განსახილველ შემთხვევაში სადავოდ არ არის ქცეული მოსარჩელის მიერ მოპოვებული პერლიტის დეკლარირების სისწორე, არამედ სადავოა მოსაკრებლის გაანგარიშება. კერძოდ, საგადასახადო ორგანოები მიუთითებენ, რომ 2007 წლის პირველი იანვრიდან მოსაკრებელი პერლიტზე შეადგენდა 8 ლარს ნაცვლად მოსარჩელის მიერ გაანგარიშებული 1,8 ლარისა.

ამდენად, სადავო აქტების კანონიერების შემოწმებისას საკასაციო სასამართლომ უნდა შეაფასოს საგადასახადო შემოწმებისას საკანონმდებლო აქტებში არსებული ხარვეზისას გადასახადის გადამხდელის მიერ არასწორად დაანგარიშებული მოსაკრებლის გამო დარიცხული ძირითადი გადასახადის დარიცხვის კანონიერება.

საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, აწესრიგებს საქართველოს საბაჟო საზღვარზე მგზავრის,

საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს, სამართლებრივ ურთიერთობაში მონაწილე პირის, გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას, განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს.

საგადასახადო შემოწმება საგადასახადო კონტროლის ერთ-ერთი ყველაზე ეფექტური ფორმაა. საგადასახადო შემოწმება, რომელსაც ატარებს საგადასახადო ორგანო, შეიძლება იყოს კამერალური და გასვლითი. საგადასახადო შემოწმება გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციების, გადასახადების გამოსაანგარიშებლად და გადასახდელად საჭირო სხვა სააღრიცხვო დოკუმენტების, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის შესახებ საგადასახადო ორგანოში არსებული სხვა ინფორმაციის შემოწმებას, შემოწმების საფუძველზე დგება საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილებას, რომლის ასლი წარედგინება გადასახადის გადამხდელს შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისათვის გადასახადის თანხის აღრიცხვასა და ასახვას გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე. გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე აისახება გადასახადის გადამხდელის მიერ დეკლარირებული და გადახდილი თანხები, აგრეთვე საგადასახადო და სხვა უფლებამოსილი ორგანოების მიერ საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული გადასახდელად დარიცხული ან შემცირებული თანხები, ზედმეტად გადახდილი, უკან დაბრუნებული ან სხვა გადასახადების გადახდის ანგარიშებში გადატანილი თანხები, ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანებები, საგადასახადო სანქციები (ჯარიმები და საურავები), ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებული ოპერაციები, სასაქონლო დეკლარირების განხორციელების დროს გადახდილი ექსპორტისა და იმპორტის გადასახდელი თანხები.

საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, მოსაკრებელი არის აუცილებელი გადასახდელი ბიუჯეტში, რომელსაც ფიზიკური და იურიდიული პირები და ამხანაგობები იხდიან სახელმწიფო ან ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების მიერ მათთვის კანონით განსაზღვრული საქმიანობის განხორციელების ან/და სარგებლობის უფლების მინიჭებისათვის, აგრეთვე

სახელმწიფო ან ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების მიერ გარკვეული მომსახურების გაწევისათვის. „მოსაკრებლების სისტემის საფუძველბის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის მე-2 პუნქტში ჩამოთვლილია საერთო-სახელმწიფოებრივი მოსაკრებელი, მათ შორის არის ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებელი. ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებელის სტრუქტურა და ოდენობა განსაზღვრულია „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონით, რომლის მე-3 მუხლის შესაბამისად, ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის გადამხდელია: ა) პირი, რომლის საქმიანობა ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ექვემდებარება ლიცენზირებას; ბ) პირი, რომელიც ახორციელებს სახელმწიფო ტყის ფონდიდან მერქნული რესურსებით სარგებლობას; გ) სპეციალური ჭრების შედეგად ამოღებული მერქნული რესურსებით მოსარგებლე; დ) პირი, რომელიც ახორციელებს ცხოველთა სამყაროს ობიექტების მოპოვებას (ბუნებრივი გარემოდან ამოღებას), ხოლო მოსაკრებლის განაკვეთი რეგლამენტირებულია მე-5 მუხლში.

საქმის მასალების შესაბამისად, საქართველოს გარემოს დაცვისა და ბუნებრივი რესურსების სამინისტროს მიერ შპს „ჯ.ც-ზე“ 2006 წლის 16 ნოემბერს გაცემული №00356 ლიცენზიის საფუძველზე (რომელიც შემდგომ იჯარით აქვს აღებული შპს „ჯ.ც.-სგან“ შპს „ს-----ს“) იგი ახდენდა სასარგებლო წიაღისეულის, კერძოდ კი, პერლიტის მოპოვებას. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2013 წლის 22 მაისის №15/70-13 ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა შპს „ს-----ის“ კამერალური თემატური საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2007 წლის პირველი იანვრიდან 2011 წლის პირველ ოქტომბრამდე. შემოწმების შედეგად დადგინდა, რომ შპს „ს-----ის“ მიერ მოპოვებული პერლიტის რაოდენობის მიხედვით დეკლარირებული იყო ბუნებრივი რესურსის მოსაკრებელი, რომელიც გაანგარიშებული იყო მოპოვებული ნედლეულის ერთ ტონაზე 1,8 ლარით. სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ანალიზის შედეგად, ასევე აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 13 თებერვლის №21-14/9526 წერილისა და საქართველოს გარემოს დაცვისა და ბუნებრივი რესურსების სამინისტროდან მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე დადგინდა, რომ საზოგადოების მიერ მოპოვებული პერლიტის რაოდენობები სწორად არის დეკლარირებული. ამასთან, შემოწმებით დადგინდა, რომ მოპოვებული პერლიტის ერთ ტონაზე მოსაკრებელი 2007 წლის პირველი იანვრიდან „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით შეადგენს 8 ლარს, ნაცვლად დეკლარირებული 1,8 ლარისა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 25 დეკემბრის შემოწმების აქტის საფუძველზე შედგა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 26 დეკემბრის №6-1771 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის მიხედვითაც მოსარჩელეს გადასახდელად დაერიცხა ბუნებრივი

რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებელი: ძირითადი თანხა - 186000 ლარი, ჯარიმა - 93000 ლარი და საურავი - 165212,11 ლარი.

2014 წლის 24 იანვარს სსიპ შემოსავლების სამსახურს ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა შპს „ს-----მა“ და 2013 წლის 26 დეკემბრის №6-1771 საგადასახადო მოთხოვნით დარიცხული თანხების შემცირება მოითხოვა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 2 მაისის №23474 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

2014 წლის 2 ივნისს შპს „ს-----მა“ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 2 მაისის №23474 ბრძანებისა და №6-1771 საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 23 იანვრის გადაწყვეტილებით (საჩივარი №8224/2/14) ადმინისტრაციული საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, გადასახადის გადამხდელი გათავისუფლდა დარიცხული სანქციისაგან. ნაწილობრივ გაუქმდა გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები და აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილების შესაბამისად უზრუნველყო მომჩივნისთვის ბუნებრივი რესურსების სარგებლობისთვის მოსაკრებელში დარიცხული ჯარიმა/საურავის კორექტირება.

საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, საქმეში არსებული მასალებიდან გამომდინარე, დადგენილად იქნა მიჩნეული და ამას არც კასატორები ხდიან სადავოდ, რომ გაანგარიშების ელექტრონულ ფორმაში გადასახადის გადამხდელი უთითებს ბუნებრივი რესურსის დასახელებას, ზომის ერთეულსა და მოცულობას, თუმცა მოსაკრებლის განაკვეთს პროგრამა მიუთითებს არჩეული ბუნებრივი რესურსისა და ზომის ერთეულის შესაბამისად და პირის მიერ აღნიშნული ოდენობის მიხედვით ახდენს გადაანგარიშებას. ამასთან, გადასახადის გადამხდელს არ შეუძლია მოსაკრებლის განაკვეთის შეცვლა. დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მონაცემთა ბაზაში პერლიტის განაკვეთად 1 ტონაზე მითითებული იყო 1,8 ლარი. აღნიშნული შეიცვალა მხოლოდ 2013 წლის 8 აპრილს. ამასთან, 2013 წლის 8 ივლისის აუდიტის დეპარტამენტში შესული №100893/21-14 წერილით ირკვევა, რომ გარემოს ეროვნული სააგენტო სარგებლობს შპს „მიკროსისტემის“ კოდექსის პროგრამული მომსახურებით. აღნიშნული პროგრამის ნორმატიული აქტების საძიებო სისტემაში არსებული მონაცემებით, „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად, 2007 წლის 1 იანვრიდან 2011 წლის 1 ოქტომბრამდე პერიოდში ბუნებრივ რესურსზე - „პერლიტზე“ მოსაკრებლის განაკვეთი შეადგენდა 8 ლარს ერთ ტონაზე. მითითებული განაკვეთი განისაზღვრა „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის შესახებ“ საქართველოს კანონში ცვლილებების შეტანის თაობაზე“ 2006 წლის 29 დეკემბრის კანონით, რომელიც

ძალაში შევიდა გამოქვეყნებიდან მე-15 დღეს. 2013 წლის 13 ივლისს აუდიტის დეპარტამენტში შესულია წერილი №101896/21-14 სსიპ საქართველოს საკანონმდებლო მაცნესგან. წარდგენილი ინფორმაციით 2007 წლის 1 იანვრიდან 2011 წლის 1 ოქტომბრამდე „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის შესახებ“ საქართველოს კანონში ცვლილებები პერლიტის მოსაკრებლის განაკვეთში განხორციელდა 2006 წელის 29 დეკემბრის №4225 და 2007 წლის 11 ივლისის №5238 საქართველოს კანონის საფუძველზე და არა 2006 წლის 29 დეკემბრის №42425 ბრძანების საფუძველზე, რასაც ადასტურებს სსიპ საკანონმდებლო მაცნეში ოფიციალურად გამოქვეყნებული ცვლილებების ტექსტი. რაც შეეხება 2013 წლის 17 აგვისტოს შემოსავლების სამსახურის საინფორმაციო ტექნოლოგიების ცენტრიდან №95332-21 წერილის საფუძველზე შესული ინფორმაციით დგინდება, რომ ბუნებრივი რესურსების მოსაკრებლის განაკვეთი პერლიტის 1 ტონაზე განსაზღვრულია 8 ლარით, აღნიშნულის თაობაზე, მომსახურების დეპარტამენტის მიერ საინფორმაციო ტექნოლოგიების ცენტრში შესულია სამსახურებრივი ბარათი (24.04.2013წ. №41827-21-14), რომლის საფუძველზეც მონაცემთა ბაზაში 29.04.2013 წელს შეტანილია სათანადო ცვლილება და მანამდე არსებული განაკვეთი 1,8 ლარი შეიცვალა 8 ლარით (29.12.2006წ. №4225). სწორედ აღნიშნული საკანონმდებლო ხარვეზის არსებობის გამო შპს „ს-----ი“ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველმა საბჭომ გაათავისუფლა ჯარიმა/ საურავებისაგან.

საკასაციო სასამართლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით აღნიშნავს, რომ კანონმდებელი სამართალდამრღვევის მიმართ სანქციის შემცველი ნორმების დადგენის პარალელურად ითვალისწინებს საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან განთავისუფლების შესაძლებლობას, რაც კონკრეტული საფუძვლების განსაზღვრაში გამოიხატა. საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამომრიცხველი გარემოებებისაგან განსხვავებით პირის მიერ ჩადენილი ქმედება შეიცავს სამართალდარღვევის ყველა ნიშანს, მაგრამ საგადასახადო პასუხისმგებლობის კანონიერი საფუძვლის არსებობის მიუხედავად, საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრულ შემთხვევებში, იგი თავისუფლდება პასუხისმგებლობისაგან. საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლების ერთ-ერთი საფუძველი გათავისუფლებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილით, კერძოდ: კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი შეიძლება განთავისუფლდეს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობისაგან, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით (არცოდნით). აღნიშნული ნორმა არ გულისხმობს კეთილსინდისიერი გადამხდელის ყველა შემთხვევაში გადასახადისგან გათავისუფლებას, გადასახადის გადამხდელი კეთილსინდისიერია იმ შემთხვევაში, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია მის მიერ დაშვებული შეცდომით (არცოდნით). საკასაციო სასამართლო დაუშვებლად მიიჩნევს გადამხდელის შეცდომის არასამართლებრივი, ანუ ყოფითი გაგებით

განმარტება-გამოყენების პრაქტიკაში დამკვიდრებას და განმარტავს: მოცემულ შემთხვევაში კანონის მიზანს წარმოადგენს საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან გაათავისუფლოს არა სტანდარტულად შეცდომის დამშვები პირი, არამედ პირი, რომელიც სამართლებრივი შეცდომის არეალში მოქმედებდა, რადგან სამართლებრივი შეცდომის დროს პირი არასწორად აფასებს ჩადენილი ქმედების სამართლებრივ არსს და ამ ქმედებით გამოწვეულ სამართლებრივ შედეგს.

სამართლებრივი შეცდომა შეუძლებელია გავაიგივოთ კანონის არცოდნასთან, რომელსაც ადგილი აქვს იმ შემთხვევაში, თუ პირმა საერთოდ არ იცოდა საქართველოს პარლამენტის მიერ მიღებული და კანონით დადგენილი წესით ძალაში შესული კანონის არსებობის შესახებ მაშინ, როდესაც უნდა სცოდნოდა და ობიექტურად შეეძლო სცოდნოდა ამის შესახებ. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის მე-3 მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, კანონის არცოდნა ან მისი არასათანადოდ გაგება არ შეიძლება იყოს კანონის გამოყენებლობის ანდა ამ კანონით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობისაგან განთავისუფლების საფუძველი.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებაა სწორად გაიანგარიშოს გადასახადი, ხოლო გადასახადების გადახდის სამართლებრივი რეგულირება ხორციელდება საგადასახადო კანონმდებლობის, როგორც ზოგადი, ასევე კონკრეტული გადასახადების გამოანგარიშებისა და გადასახადთან დაკავშირებული სპეციალური ნორმებით. გადასახადის გადახდის ვალდებულება ორი დამოუკიდებელი, მაგრამ ამავედროულად თანმიმდევრული და ურთიერთდაკავშირებული ნაწილისაგან შედგება - გადასახადის გამოანგარიშება და მისი გადახდა. ანუ ხაზგასმით უნდა აღინიშნოს ის ფაქტი, რომ გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე არსებული ინფორმაციის კანონიერებაზე პასუხისმგებელია უშუალოდ გადასახადის გადამხდელი. საგადასახადო ორგანო შეიძლება განისაზღვროს პასუხისმგებელ პირად მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ შემოწმების შედეგად დაადასტურებს გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის კანონიერებას.

ყოველივე აღნიშნულის გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ კანონი არის კანონმდებლის მიზნის განხორციელების ინსტრუმენტი და ამიტომ ის უნდა განიმარტოს მიზანმიმართულად. სასამართლომ უნდა გამოიყენოს განმარტების ისეთი წესები, რომლის მიხედვით კანონი უნდა იყოს განმარტებული კანონმდებლის მიზნისა და მისი განხორციელების შესაძლებლობის ფარგლებში. ამდენად, კანონის განმარტებისას, დადგენილ უნდა იქნეს კანონმდებლის ნება და მიზანი, რაც მხოლოდ გრამატიკული განმარტებით ვერ მიიღწევა. სასამართლომ უნდა იხელმძღვანელოს კანონმდებლის განზრახვით, როგორც ნორმის განმარტების საშუალებით. კანონის განმარტება ემყარება გარკვეულ პრინციპებს: ობიექტურობის პრინციპს, რაც გულისხმობს, რომ განმარტება უნდა ეფუძნებოდეს კანონის ტექსტს და გამოხატავდეს კანონმდებლის ნებას;

ერთიანობის პრინციპს - ყოველი ნორმა წაკითხულ უნდა იქნეს არა ამოგლეჯილად, არამედ სისტემურად, კანონის ტექსტის ლოგიკურ ჭრილში; გენეტიკური განმარტების პრინციპს - გათვალისწინებულ უნდა იქნეს კანონმდებლის მიზანი და განზრახულობა. ამდენად, მოცემულ შემთხვევაში კანონი უნდა განიმარტოს აღნიშნული პრინციპების დაცვით.

საკასაციო სასამართლო ასევე აღნიშნავს, რომ საკანონმდებლო და სასამართლო ხელისუფლების გამიჯვნის პრინციპიდან გამომდინარე, მნიშვნელოვანია ნორმის განმარტებისას სასამართლო არ გასცდეს კანონის ფარგლებს. სასამართლო განმარტავს სამართლის ნორმებს, მაგრამ არ ქმნის მათ. მართლმსაჯულება შებოჭილია კანონით. აღნიშნული ძირითადი პრინციპი განსაზღვრულია საქართველოს კონსტიტუციის 84-ე მუხლის პირველ პუნქტში, რომლის თანახმად, მოსამართლე თავის საქმიანობაში დამოუკიდებელია და ემორჩილება მხოლოდ კონსტიტუციასა და კანონს. ზემოაღნიშნულის საფუძველზე, ხელისუფლების დანაწილების პრინციპის გათვალისწინებით, სასამართლოს არ გააჩნია კანონშემოქმედებითი ფუნქცია, იგი ახდენს მხოლოდ ნორმის განმარტებას შესაბამისი კანონის ფარგლებში.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ არამართებულია სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობა ძირითადი გადასახადისაგან მოსარჩელის გათავისუფლების თაობაზე, ვინაიდან, კანონით დაწესებული გადასახადების გარდაუვალი გადახდის პრინციპის თანახმად, საგადასახადო სანქცია გამიჯნულია საგადასახადო ვალდებულებისაგან. საგადასახადო სანქციის გადახდა არ ათავისუფლებს პირს კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულების შესრულებისაგან. საგადასახადო სანქცია და საგადასახადო ვალდებულება გადასახადის გადამხდელისა და საგადასახადო აგენტის სამართლებრივი სტატუსის ორი დამოუკიდებელი ელემენტია. შესაბამისად, საგადასახადო სანქციის გადახდა არ შთანთქმავს გადასახადისა და საურავის გადახდის ვალდებულებას. გადასახადის გადამხდელისათვის ან საგადასახადო აგენტისათვის საგადასახადო სანქციის დაკისრება არ წყვეტს მათ საგადასახადო ვალდებულებას ანუ კუთვნილი გადასახადების და შესაბამისი საურავის გადახდის ვალდებულებას. საგადასახადო ვალდებულება ცალმხრივია. საგადასახადო სამართლებრივ ურთიერთობებში არსებობს მხოლოდ ერთი ვალდებული მხარე – გადასახადის გადამხდელი. სახელმწიფო გადასახადის მიღებით არ იღებს თავის თავზე რაიმე შემხვედრ ვალდებულებას გადასახადის გადამხდელის წინაშე და არ არის ვალდებული განახორციელოს რაიმე სახის მოქმედება მის სასარგებლოდ.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელე შპს „ს-----ი“ წარმოადგენს რა გადასახადის გადამხდელს, მას უნდა დაეკისროს კუთვნილი გადასახადის - სასარგებლო წიაღისეულის, კერძოდ, პერლიტის მოპოვებისათვის დადგენილი მოსაკრებლის გადახდის ვალდებულება. ის გარემოება, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, შპს „ს-----ი“ გათავისუფლდა დარიცხული სანქციისაგან, არ შეიძლება გახდეს ძირითადი გადასახადის გადახდისაგან

გათავისუფლების საფუძველი.

საკასაციო სასამართლოს განმარტებით, საგადასახადო პასუხისმგებლობის პრინციპების დაცვა და რეალიზაცია უზრუნველყოფს პრაქტიკაში საგადასახადო კანონმდებლობის სწორად გამოყენებას, სახელმწიფოს ფინანსური პოლიტიკის სტაბილურობას, საგადასახადო ურთიერთობების ყველა სუბიექტის უფლებებისა და ქონებრივი ინტერესების დაცვას.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრები შეიცავს დასაბუთებულ არგუმენტაციას გასაჩივრებული განჩინების გაუქმების თაობაზე, რის გამოც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს, უნდა გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლის საფუძველზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს „ს-----ის“ სარჩელი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი :

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

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა :

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 27 ივნისის განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. შპს „ს-----ის“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს;
4. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

თავმჯდომარე

მ. ვაჩაძე

მოსამართლეები:

ნ. სხირტლაძე

ვ. რეინიშვილი