

საქმე N 330310017002061896

საქმე N3ზ/3139-17



**თბილისის სააპელაციო სასამართლო
განჩინება
საქართველოს სახელით**

20 მარტი, 2018 წელი
თბილისი

ქ.

**ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
თავმჯდომარე: ილონა თოდუა
მოსამართლეები: თამარ ონიანი, გიორგი გოგიაშვილი**

სხდომის მდივანი - ლიანა გელაშვილი

აპელანტი (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური;
წარმომადგენელი - დ-----ი;

მოწინააღმდეგე მხარე (მოსარჩელე) – უ-- ჭ-----ე;

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი
აქტების ბათილად ცნობა

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 27 ნოემბრის
გადაწყვეტილება

1. აპელანტის მოთხოვნა - გაუქმდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 27 ნოემბრის
გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც უ--
ჭ-----ის სასარჩელო მოთხოვნა არ დაკმაყოფილდება.

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

2.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017

წლის 27 ნოემბრის გადაწყვეტილებით უ-- ჰ-----ის სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 20 ივნისის №1---- ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2017 წლის 11 მაისის №1----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი.

2.2. დასკვნები უდავო ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

2.2.1. 2017 წლის 11 მაისს სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ოფიცრების მიერ გადამოწმებულ იქნა ავტომანქანა სახელმწიფო ნომრით R-----, რა დროსაც საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლების მიერ დადგინდა, რომ უ-- ჰ-----ე ახორციელებდა სამეწარმეო საქმიანობას გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესების დარღვევით.

აღნიშნულ ფაქტზე საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის თანამშრომლების მიერ შედგენილ იქნა №1---- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რომლითაც უ-- ჰ-----ე, საქართველოს საგადასახადო 273-ე მუხლის საფუძველზე, დაჯარიმდა 500 (ხუთასი) ლარით (ტ.1, ს.ფ. 11).

2.2.2. 2017 წლის 1 ივნისს უ-- ჰ-----ემ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს, რომლითაც საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2017 წლის 11 მაისის №1----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმისა და მის საფუძველზე დაკისრებული ჯარიმის გაუქმება მოითხოვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 20 ივნისის №1---- ბრძანებით ადმინისტრაციული საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

ბრძანების მიხედვით, გადამოწმებისას დადგინდა, რომ შპს „ს-----ს“ მიერ უ-- ჰ-----ის სახელზე გამოწერილი იყო №0----- სასაქონლო ზედნადები 173,85 ლარის ღირებულების ა-----ა და ე-----ლი სასმელის მიწოდებაზე. ავტომანქანის გადამოწმების პროცესში მძღოლმა პ----- ს-----მ დაადასტურა, რომ ღ-----ის ქუ--ზე უ-- ჰ-----ე ფლობს სავაჭრო ობიექტს.

ბრძანებაში აღნიშნულია, რომ შემოსავლების სამსახურის მონაცემთა ერთიან ელექტრონულ ბაზაში (Oracle) გადამოწმების შედეგად დადგინდა, რომ უ-- ჰ-----ეზე სისტემატურად ხორციელდება, ძირითადად, ა-----ე, ზედნადებების გამოწერა (46 ზედნადები, ჯამში 3 913,30 ლარის ღირებულების), რის შემდეგაც მიჩნეულ იქნა, რომ უ-- ჰ-----ე ეწეოდა ეკონომიკურ საქმიანობას გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესების დარღვევით და მის მიმართ შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი (ტ.1, ს.ფ. 23-24).

2.2.3. 2017 წლის 13 ივლისს უ-- ზ-----ემ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 20 ივნისის №1---- ბრძანებისა და საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2017 წლის 11 მაისის №1----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის გაუქმება მოითხოვა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 27 ივლისის გადაწყვეტილებით საჩივარი დარჩა განუხილველი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, იმ მოტივით, რომ მოთხოვნის საგანი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის მე-3¹ ნაწილის მიხედვით, სცილდებოდა დავების განხილვის საბჭოს განსჯად საკითხებს (ტ.1, ს.ფ. 25-26).

2.2.4. დადგენილია, რომ 2017 წლის 10 მაისს შპს „ს-----ს“ მიერ უ-- ზ-----ის მიმართ გამოწერილია №ელ-0----- სასაქონლო ზედნადები, ოპერაციის სახე - ტრანსპორტირებით (მძღოლი - პ----- ს-----, სატრანსპორტო საშუალების ნომერი - R-----), საქონელი - 173,85 ლარის ღირებულების ე----- --ლი სასმელი და არაყი.

დადგენილია, რომ 2017 წლის 26 მაისს №ელ-0----- სასაქონლო ზედნადები დაკორექტირდა და მყიდველად, ნაცვლად უ-- ზ-----ისა, მიეთითა ტ----- რ-----ე (ტ.1, ს.ფ. 90; 70).

2.3. დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

2.3.1. საქალაქო სასამართლომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მეორე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, მოსარჩელის მიერ სადავოდ ქცეული სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 20 ივნისის №1---- ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2017 წლის 11 მაისის №1----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი მიიჩნია ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებად, რომელთა კანონშესაბამისობაც შეამოწმა.

2.3.2. სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველ მუხლზე და აღნიშნა, რომ ეს კოდექსი საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, აწესრიგებს საქართველოს საბაჟო საზღვარზე მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს, სამართლებრივ ურთიერთობაში მონაწილე პირის, გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ

მდგომარეობას, განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს.

ამავე კოდექსის 43-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს ეკისრება ამ კოდექსით ან/და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა.

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

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 7 ოქტომბრის განმარტებაზე (საქმე №ბს-222-219(კ-14), სადაც საკასაციო სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო პასუხისმგებლობას გააჩნია სამი საფუძველი: 1. ფორმალური (ნორმატიული), ე.ი. მისი მომწესრიგებელი ნორმატიული აქტების სისტემა, რომლებიც ადგენენ საგადასახადო სამართალდარღვევათა შემადგენლობებს, სამართალდაცვითი ურთიერთობის მონაწილეთა უფლებებს და ვალდებულებებს, განსაზღვრვენ საგადასახადო პასუხისმგებლობის პრინციპებს, გამოყენების წესს და პროცესუალურ ფორმას; 2. ფაქტობრივი, ე.ი. საგადასახადო სამართლის კონკრეტული სუბიექტის ქმედება, რომელიც არღვევს პასუხისმგებლობის ზომებით დაცულ სამართლებრივ ნორმებს; 3. პროცესუალური, ე.ი. უფლებამოსილი ორგანოს აქტი (გადაწყვეტილება) კონკრეტული საგადასახადო სამართალდამრღვევის მიმართ კონკრეტული სანქციის დაკისრების შესახებ. საგადასახადო პასუხისმგებლობა დგება მხოლოდ აღნიშნული საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში. ამასთან, საფუძვლები მკაცრად განსაზღვრული თანმიმდევრობით უნდა წარმოიშვას. აუცილებელია, არსებობდეს ვალდებულების დამდგენი ნორმა და სანქცია მისი შეუსრულებლობისათვის. შემდეგ უნდა წარმოიშვას ფაქტობრივი საფუძველი – საგადასახადო სამართალდარღვევა. ნორმისა და საგადასახადო სამართალდარღვევის არსებობის შემთხვევაში უფლებამოსილი სუბიექტი, კანონით დადგენილი წესით, განსაზღვრავს საგადასახადო სანქციას

საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 66-ე მუხლის პირველ და მე-2 ნაწილებზე, რომელთა შესაბამისად, საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირი, ასევე პირადობის ნეიტრალური მოწმობის ან ნეიტრალური სამგზავრო დოკუმენტის მქონე პირი, გარდა იმ პირისა, რომლის შემოსავალიც იბეგრება წყაროსთან ან გათავისუფლებულია დაბეგვრისაგან, ვალდებული არიან **ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებამდე** განცხადებით მიმართონ საგადასახადო ორგანოს მათთვის საიდენტიფიკაციო ნომრების მინიჭების მიზნით. გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო რეგისტრაციას (აღრიცხვას) ახორციელებენ საგადასახადო ორგანოები საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით. ეს წესი არ ვრცელდება იმ პირებზე, რომელთა რეგისტრაციას საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ახორციელებს საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს მმართველობის სფეროში მოქმედი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო (შემდგომ – საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო). ამ პირებისათვის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭების წესი და პირობები განისაზღვრება საქართველოს იუსტიციის მინისტრის ბრძანებით

ამავე კოდექსის 273-ე მუხლის თანახმად, პირის მიერ გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესის დარღვევა, იწვევს პირის დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებულ „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციაზე, რომლის პირველი მუხლის პირველი პუნქტის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვა მოიცავს გადასახადის გადამხდელისთვის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭებასა და რეგისტრირებული მონაცემების ერთიან კომპიუტერულ ბაზაში (საგადასახადო აღრიცხვის ერთიან რეესტრში) შეტანას. ინსტრუქციის მე-2 მუხლის პირველი პუნქტის შესაბამისად, საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირი (გარდა იმ პირისა, რომლის შემოსავალიც იბეგრება გადახდის წყაროსთან ან გათავისუფლებულია დაბეგვრისაგან) ვალდებულია **ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებამდე** საგადასახადო აღრიცხვის შესახებ განცხადებით მიმართოს შემოსავლების სამსახურს, გარდა ამ მუხლის მე-4 პუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა, ხოლო მე-4 პუნქტის თანახმად, საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირი (გარდა მეწარმე ფიზიკური პირისა) უფლებამოსილია წარმოშობილი საგადასახადო ვალდებულების დეკლარირებისას და საბანკო დაწესებულებაში გადასახადის გადახდისას, საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო აღრიცხვის პროცედურების გავლის გარეშე, მიუთითოს მოქალაქის პირადობის მოწმობაში აღნიშნული პირადი

ნომერი (საიდენტიფიკაციო ნომერი). მითითებული ინსტრუქციის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტი ადგენს, რომ თუ პირი საგადასახადო აღრიცხვის გარეშე ეწევა **ეკონომიკურ საქმიანობას**, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 66-ე მუხლის შესაბამისად, უზრუნველყოს მისი საგადასახადო აღრიცხვა.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ განმარტა, რომ კანონმდებლობით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესების დარღვევისათვის არა მხოლოდ სამეწარმეო საქმიანობის, არამედ ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების დროს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, მიუხედავად ასეთი საქმიანობის შედეგებისა, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. ამდენად, კანონმდებლობით დადგენილია ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებამდე საგადასახადო ორგანოსათვის მიმართვის ვალდებულება. გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაცია ემსახურება გადასახადების გადამხდელების კონტროლს, რათა არ მოხდეს გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდება და პირმა, რომელიც ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას, დროულად და სრულად გადაიხადოს გადასახადები.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2014 წლის 23 სექტემბრის გადაწყვეტილებაზე ადმინისტრაციულ საქმეზე №ბს-205-203(კ-14), სადაც საკასაციო სასამართლომ განმარტა, რომ „ეკონომიკური საქმიანობა, როგორც შემოსავლების მიღების მიზნით წარმოებული პროცესი, შეიძლება სულაც არ უკავშირდებოდეს მოგების მიზანს. ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების დროს მთავარია მიზანი, რომ რაიმე საქმიანობა ანუ რაიმეს შესყიდვა განხორციელდეს მოგების მისაღებად, შესაბამისად, კვალიფიკაციის მოხდენისას უნდა დადგინდეს სწორედ საქმიანობის მიზანი. რაიმე საქონლის შეძენა შეუძლებელია მიჩნეულ იქნეს ეკონომიკურ საქმიანობად, რამდენადაც შეძენას ფართო დატვირთვა აქვს, იგი სხვადასხვა მიზნებით და საჭიროებებით არის განპირობებული.“ „საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლით განსაზღვრულია, რომ გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესის დარღვევა იწვევს პირის დაჯარიმებას 500 ლარით, საკასაციო სასამართლოს შეფასებით, აღნიშნული მუხლით პირის პასუხისმგებლობის დაკისრებისას გათვალისწინებული უნდა იყოს ის გარემოება, ახორციელებდა თუ არა პირი ეკონომიკურ საქმიანობას. ეკონომიკურ საქმიანობად კი დაკვალიფიცირდება ქმედება - საქონლის ყიდვა შემდგომ მოგების მიზნით, ან რაიმე მომსახურების გაწევა ან სხვა რაიმე მოქმედების შესრულება რომელიც ხორციელდება პირის მიერ მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად.“ ამავე გადაწყვეტილებაში, სასამართლო განმარტავს, რომ „კანონიერი საჯარო მმართველობის სტანდარტიდან გამომდინარე ფიზიკური პირის საქმიანობის

კვალიფიკაცია ეკონომიკურ საქმიანობად მოითხოვს ამგვარი საქმიანობის დამადასტურებელი/გამაქარწყლებელი ფაქტობრივი გარემოებების გამოკვლევას, მათ ობიექტურ და მიუკერძოებელ შეფასებას, რომლის საფუძველზე **უტყუარად უნდა დადგინდეს საქმიანობის სტატუსი**. მმართველობითი ხასიათის გადაწყვეტილებების კანონიერებას სწორედ მათი დასაბუთებულობა განსაზღვრავს.“

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლის ანალიზის საფუძველზე, განმარტა, რომ აღნიშნული მუხლით პირის პასუხისმგებლობის დაკისრებისას გათვალისწინებული უნდა იყოს ის გარემოება, ახორციელებდა თუ არა პირი ეკონომიკურ საქმიანობას. ეკონომიკურ საქმიანობად კი დაკვალიფიცირდება ქმედება - საქონლის ყიდვა შემდგომ მოგების მიზნით, ან მომსახურების გაწევა ან სხვა რამე მოქმედების შესრულება, რომელიც ხორციელდება პირის მიერ მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-14 ნაწილის თანახმად, კომპენსაცია არის პირის მიერ საქონლის მიწოდების, მომსახურების გაწევის ან ხარჯების დანაკარგის ან დანაკლისის ანაზღაურების მიზნით მიღებული ქონება ან/ და სარგებელი. ამავე მუხლის 30-ე ნაწილის თანახმად, ქონება არის ყველა ნივთი და არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე, რომელთა შეუზღუდავი შეძენა, ფლობა, განკარგვა და სარგებლობა შეუძლიათ პირებს.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2009 წლის 30 ივნისის გადაწყვეტილებაზე ადმინისტრაციულ საქმეზე №ბს-1635-1589(კ-08), სადაც საკასაციო სასამართლომ განმარტა, 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.“

სასამართლომ განმარტა, რომ ფაქტის დადგენა უნდა მოხდეს კანონით დადგენილი წესით, სათანადო მტკიცებულებების საფუძველზე. კერძოდ, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლის მიხედვითაც, ადმინისტრაციული საქმის განხილვისას მხარეები სარგებლობენ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით მინიჭებული უფლება-მოვალეობებით, ამასთან, სასამართლო უფლებამოსილია თავისი

ინიციატივით მიიღოს გადაწყვეტილება დამატებითი ინფორმაციის ან მტკიცებულების წარმოსადგენად.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით განმტკიცებულია შეჯიბრებითობის პრინციპი. კერძოდ, სამართალწარმოება მიმდინარეობს შეჯიბრებითობის საფუძველზე. მხარეები სარგებლობენ თანაბარი უფლებებითა და შესაძლებლობებით, დაასაბუთონ თავიანთი მოთხოვნები, უარყონ ან გააქარწყლონ მეორე მხარის მიერ წამოყენებული მოთხოვნები, მოსაზრებები თუ მტკიცებულებები. მხარეები თვითონვე განსაზღვრავენ, თუ რომელი ფაქტები უნდა დაედოს საფუძვლად მათ მოთხოვნებს ან რომელი მტკიცებულებებით უნდა იქნეს დადასტურებული ეს ფაქტები. ამავე კოდექსის 102-ე მუხლის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილით კი განსაზღვრულია, რომ 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.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს წერილობითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, უკანონო 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.

ამრიგად, სასამართლომ აღნიშნა, რომ ადმინისტრაციული თუ სასამართლო წარმოებისას მიღებული გადაწყვეტილება ეფუძნება მხარეთა მიერ წარდგენილი მტკიცებულებების სრულად, ყოველმხრივ და ობიექტურად გამოკვლევას, შესწავლასა და შეფასებას. მიუთითებს რა კონკრეტულ ფაქტობრივ გარემოებაზე, მხარემ უნდა წარადგინოს შესაბამისი ფაქტის დამადასტურებელი მტკიცებულებები. მტკიცებულებას შეიძლება წარმოადგენდეს მხარეთა ახსნა-განმარტება, მოწმეთა ჩვენება, ფაქტების კონსტატაციის მასალები, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებები და ექსპერტთა დასკვნები. ამასთან, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილით ცალსახადაა განსაზღვრული, რომ საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით.

საქალაქო სასამართლო მიუთითებს, რომ კონკრეტულ შემთხვევაში, მოპასუხე აპელირებს იმ გარემოებაზე, რომ სადავო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენისას მოსარჩელის მიმართ გამოწერილი იყო სასაქონლო ზედნადებები, ამასთან, გადამოწმებისას მძლოლმა პ----- ს-----მ დაადასტურა, რომ ღ-----ის ქუ--ზე უ-- ჭ-----ე ფლობს სავაჭრო ობიექტს. სასამართლომ ყურადღება მიაქცია იმ ფაქტს, რომ შპს „ს-----ს“ მიერ დაკორექტირებულია უ-- ჭ-----ის მიმართ გამოწერილი სასაქონლო ზედნადებები, რომლებშიც მყიდველად მოსარჩელის ნაცვლად მიეთითა ტ----- რ-----ე. მათ შორის, დაკორექტირებულია 2017 წლის 26 მაისს №ელ-0----- სასაქონლო ზედნადებიც. 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანების 25¹ მუხლის მე-14 პუნქტის თანახმად კი, გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია მოახდინოს ზედნადების გაუქმება ან მასში შეტანილი მონაცემების კორექტირება (გარდა ამ მუხლის მე-4 პუნქტის „ა“, „ბ“ და „დ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული მონაცემებისა).

სასამართლომ აღნიშნა, რომ „საგადასახადო სამსახურების მოხელეთა უფლებამოსილება - გამოავლინონ სამეწარმეო საქმიანობის მიზნის მქონე შემძენი პირები, იმთავითვე მოიცავს ვალდებულებას - ზუსტად გამიჯნონ შემთხვევები, პირი საქონლის შეძენას ახორციელებს პირადი საჭიროებისთვის თუ მოგების მიღების მიზნით. ბრუნვაუნარიანი ფიზიკური პირების სამოქალაქო უფლებების რეალიზაციის აქტიურობის ხარისხი არ იძლევა იმის მტკიცების წინაპირობას, რომ ისინი უსათუოდ მოგების მიღების მიზნით მოქმედებენ.“ (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2014 წლის 23 სექტემბრის განჩინება საქმეზე №ბს-205-203(კ-14)). განსახილველ შემთხვევაში, სასამართლომ გაითვალისწინა მოსარჩელის განმარტება, ყურადღება მიაქცია იმ გარემოებას, რომ მოსარჩელის სამართალდამრღვევად მიჩნევის საფუძველი გახდა მის სახელზე გამოწერილი სასაქონლო ზედნადებები, რომლებიც მოგვიანებით დაკორექტირდა გამყიდველის მიერ, რისი უფლებაც მას კანონმდებლობით ჰქონდა მინიჭებული. შესაბამისად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქმეში არსებული მტკიცებულებებით არ დასტურდება მოსარჩელის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების ფაქტი, მხოლოდ მძლოლის განმარტების შედეგად წარმოშობილი ეჭვი მოსარჩელის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების თაობაზე კი, რაც დადგენილი ფაქტობრივი გარემოების გონივრული განსჯიდან უტყუარად არ გამომდინარეობს, არ შეიძლება გახდეს პირის სამართალდამრღვევად მიჩნევის საფუძველი.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილზე, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლზე და მიიჩნია, რომ სარჩელი ფაქტობრივ-სამართლებრივად დასაბუთებულია, უნდა დაკმაყოფილდეს და ბათილად უნდა იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 20

ივნისის №1---- ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2017 წლის 11 მაისის №1----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი.

3. სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

სსიპ შემოსავლების სამსახურმა მიიჩნია, რომ თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 27 ნოემბრის გადაწყვეტილება კანონშეუსაბამოა, იურიდიულად დაუსაბუთებელია და უნდა გაუქმდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

2017 წლის 11 მაისს სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ოფიცრების მიერ გადამოწმებულ იქნა ავტომანქანა სახელმწიფო ნომრით R-----, რა დროსაც დადგინდა, რომ შპს „ს-----ს“ მიერ ფ/პ უ-- ჭ-----ის სახელზე გამოწერილი იყო სასაქონლო ზედნადები №0----- 173,85 ლარის ღირებულების ა-----ა და ე-----ლი სასმელის მიწოდებაზე. ავტომანქანის გადამოწმების პროცესში მძღოლმა - არმენ ს-----მ დაადასტურა, რომ ღ-----ის ქუ--ზე უ-- ჭ-----ე ფლობს სავაჭრო ობიექტს.

სამართალდარღვევის ოქმის შედგენისა და საჩივრის განხილვის ეტაპზე შემოსავლების სამსახურის მონაცემთა ერთიან ელექტრონულ ბაზაში (Oracle) გადამოწმების შედეგად დადგინდა, რომ უ-- ჭ-----ეზე სისტემატურად ხორციელდება, ძირითადად, ა-----ე, ზედნადებების გამოწერა (46 ზედნადები, ჯამში 3 913,30 ლარის ღირებულების), რის შემდეგაც მიჩნეულ იქნა, რომ უ-- ჭ-----ე ეწეოდა ეკონომიკურ საქმიანობას გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესების დარღვევით და მის მიმართ შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი.

აპელანტმა მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 273-ე, 51-ე და 66-ე მუხლებზე, რომლებიც ადგენს გადასახადის გადამხდელისა და საგადასახადო ორგანოს ვალდებულებებს პირის მიერ რეგისტრაციის გარეშე ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების შემთხვევებში.

აპელანტი ყურადღებას მიაქცევს იმ გარემოებას, რომ სამართალდარღვევის ოქმის შედგენისა და საჩივრის განხილვის ეტაპზე შემოსავლების სამსახურის მონაცემთა ერთიან ელექტრონულ ბაზაში გადამოწმების შედეგად უ-- ჭ-----ეზე სისტემატურად ხორციელდებოდა ძირითადად ა-----ე ზედნადებების გამოწერა.

ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე შემოსავლების სამსახურს მიაჩნია, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება უნდა გაუქმდეს და ახალი

გადაწყვეტილების მიღებით არ უნდა დაკმაყოფილდეს სასარჩელო მოთხოვნა.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება:

სასამართლო გაეცნო წარმოდგენილ სააპელაციო საჩივარს, შეისწავლა საქმის მასალები, შეამოწმა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების დასაბუთებულობა და მიაჩნია, რომ თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 27 ნოემბრის გადაწყვეტილება უნდა დარჩეს უცვლელად.

4.1. ფაქტობრივი დასაბუთება:

4.1.1. 2017 წლის 11 მაისს სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ოფიცრების მიერ გადამოწმებულ იქნა ავტომანქანა სახელმწიფო ნომრით R-----, რა დროსაც საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლების მიერ დადგინდა, რომ უ-- ჭ-----ე ახორციელებდა სამეწარმეო საქმიანობას გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესების დარღვევით.

აღნიშნულ ფაქტზე საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის თანამშრომლების მიერ შედგენილ იქნა №1----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რომლითაც უ-- ჭ-----ე, საქართველოს საგადასახადო 273-ე მუხლის საფუძველზე, დაჯარიმდა 500 (ხუთასი) ლარით.

4.1.2. 2017 წლის 1 ივნისს უ-- ჭ-----ემ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს, რომლითაც საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2017 წლის 11 მაისის №1----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმისა და მის საფუძველზე დაკისრებული ჯარიმის გაუქმება მოითხოვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 20 ივნისის №1----- ბრძანებით ადმინისტრაციული საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

ბრძანების მიხედვით, გადამოწმებისას დადგინდა, რომ შპს „ს-----ს“ მიერ უ-- ჭ-----ის სახელზე გამოწერილი იყო №0----- სასაქონლო ზედნადები 173,85 ლარის ღირებულების ა-----ა და ე-----ლი სასმელის მიწოდებაზე. ავტომანქანის გადამოწმების პროცესში მძღოლმა პ----- ს-----მ დაადასტურა, რომ ღ-----ის ქუ--ზე უ-- ჭ-----ე ფლობს სავაჭრო ობიექტს.

ბრძანებაში აღნიშნულია, რომ შემოსავლების სამსახურის მონაცემთა ერთიან ელექტრონულ ბაზაში (Oracle) გადამოწმების შედეგად დადგინდა, რომ უ-- ჭ-----ეზე სისტემატურად ხორციელდება, ძირითადად, ა-----ე, ზედნადებების

გამოწერა (46 ზედნადები, ჯამში 3 913,30 ლარის ღირებულების), რის შემდეგაც მიჩნეულ იქნა, რომ უ-- ზ-----ე ეწეოდა ეკონომიკურ საქმიანობას გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესების დარღვევით და მის მიმართ შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი.

4.1.3. 2017 წლის 13 ივლისს უ-- ზ-----ემ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დაკების განხილვის საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 20 ივნისის №1---- ბრძანებისა და საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2017 წლის 11 მაისის №1----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის გაუქმება მოითხოვა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაკების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 27 ივლისის გადაწყვეტილებით საჩივარი დარჩა განუხილველი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, იმ მოტივით, რომ მოთხოვნის საგანი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის მე-3¹ ნაწილის მიხედვით, სცილდებოდა დაკების განხილვის საბჭოს განსჯად საკითხებს.

4.1.4. დადგენილია, რომ 2017 წლის 10 მაისს შპს „ს-----ს“ მიერ უ-- ზ-----ის მიმართ გამოწერილია №ელ-0----- სასაქონლო ზედნადები, ოპერაციის სახე - ტრანსპორტირებით (მძღოლი - პ----- ს-----, სატრანსპორტო საშუალების ნომერი - R-----), საქონელი - 173,85 ლარის ღირებულების ე----- --ლი სასმელი და არაყი.

დადგენილია, რომ 2017 წლის 26 მაისს №ელ-0----- სასაქონლო ზედნადები დაკორექტირდა და მყიდველად, ნაცვლად უ-- ზ-----ისა, მიეთითა ტ----- რ-----ე.

4.2. სამართლებრივი დასაბუთება:

4.2.1. სააპელაციო სასამართლო იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს დასკვნებს საქმის სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით; მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივი თვალსაზრისით სწორად შეაფასა საქმესთან დაკავშირებული ფაქტობრივი გარემოებები; თავის მხრივ, აპელანტმა სააპელაციო საჩივარში ვერ გააქარწყლა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ გაკეთებული სამართლებრივი დასკვნები, ვერ მიუთითა და ვერ წარმოადგინა ისეთი არგუმენტები, რომლებზე დაყრდნობითაც შესაძლებელი იქნებოდა საქმეზე დადგენილი ფაქტების სხვაგვარი სამართლებრივი შეფასება.

4.2.2. სააპელაციო პალატა, ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს (Hirvisaari v. Finland, N32) გადაწყვეტილებაზე დაყრდნობით განმარტავს, რომ დასაბუთებული გადაწყვეტილების უფლება არ მოითხოვს მხარეების მიერ მითითებულ ყველა არგუმენტზე დეტალური პასუხის გაცემას; გარდა ამისა,

აღნიშნული უფლება ზედა ინსტანციის სასამართლოებს საშუალებას აძლევს დაეთანხმონ ქვედა ინსტანციის სასამართლოს დასაბუთებას, საფუძვლების გამეორების გარეშე.

სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია გამოასწოროს პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების დაუსაბუთებლობა (Hirvisaari v. Finland). და, პირიქით, ძალიან მოკლე მსჯელობა საჩივრის დაუშვებლად ცნობის შესახებ-ქვედა ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობის გაზიარება, არ ალვეს დასაბუთებული გადაწყვეტილების უფლებას (Gorou (No. 2), §§38-42).

4.2.3. სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, რომ განსახილველი დავის ფარგლებში შესაფასებელია უ-- ჭ-----ის მიერ განხორციელდა თუ არა ეკონომიკური ხასიათიას საქმიანობა, რაც მისი გადასახადის გადამხდელად რეგისტაციის საფუძველს წარმოშობდა და საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოვლენილი ფაქტი ქმნიდა თუ არა მისი სამართალდამრღვევად მიჩნევისა და სანქციის დაკისრების წინაპირობებს.

დადგენილია, რომ საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა მიერ გადამოწმდა ავტომანქანა, რა დროსაც დადგინდა, რომ უ-- ჭ-----ის მიმართ გამოწერილი იყო სასაქონლო ზედნადები 173,85 ლარის ღირებულების ა-----ა და ე-----ლ სასმელზე. ამასთან, ავტომანქანის მძღოლის მიერ საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლებს განემარტათ, რომ უ-- ჭ-----ე ფლობდა სავაჭრო ობიექტს. შემოსავლების სამსახურის მონაცემთა ბაზაში გადამოწმების შედეგად დადგინდა, რომ უ-- ჭ-----ე არ იყო აღრიცხული გადასახადის გადამხდელად, მის მიმართ დროის სხვადასხვა პერიოდში ადგილი ჰქონდა სასაქონლო ზედნადებების გამოწერას ა-----ა და ე-----ლ სასმელებზე. აღნიშნული გარემოებების საფუძველზე საგადასახადო ორგანომ მიიჩნია, რომ უ-- ჭ-----ე ეწეოდა ეკონომიკურ საქმიანობას თუმცა იგი არ იყო რეგისტრირებული გადასახადის გადამხდელად, რაც მის მიმართ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენის წინაპირობა გახდა.

პალატა მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლზე, რომლის თანახმად, პირის მიერ **გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის** საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესის დარღვევა იწვევს პირის დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 66-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირი, ასევე პირადობის ნეიტრალური მოწმობის ან ნეიტრალური სამგზავრო დოკუმენტის მქონე პირი, გარდა იმ პირისა, რომლის შემოსავალიც იბეგრება წყაროსთან ან გათავისუფლებულია დაბეგვრისაგან, ვალდებული არიან **ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებამდე** განცხადებით მიმართონ საგადასახადო ორგანოს მათთვის საიდენტიფიკაციო ნომრების მინიჭების მიზნით. ამავე მუხლის მე-2

ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო რეგისტრაციას (აღრიცხვას), გარდა იმ პირებისა, რომელთა რეგისტრაციას საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ახორციელებს საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს მმართველობის სფეროში მოქმედი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო (შემდგომში – საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო), ახორციელებენ საგადასახადო ორგანოები საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით.

ამდენად, პალატა აღნიშნავს, რომ გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციას სავალდებულო ძალა აქვს მხოლოდ იმ შემთხვევაში თუ პირი აპირებს განახორციელოს ეკონომიკური საქმიანობა. ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი პირი წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელს, რომელიც უნდა იყოს ასეთად რეგისტრირებული კანონით დადგენილი წესით.

საგადასახადო კანონმდებლობა განმარტავს ეკონომიკური საქმიანობის ცნებას. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, მიუხედავად ასეთი საქმიანობის შედეგებისა, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

პალატა ზემოაღნიშნულ ნორმათა საფუძველზე, განმარტავს, რომ ქმედების კვალიფიკაცია, როგორც გადასახადის გადამხდელის მიერ აღრიცხვის წესების დარღვევით განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობა, საჭიროებს უპირველესად თავად განხორციელებული ფაქტის დადგენას, რეალურად განხორციელდა თუ არა ოპერაცია, რომელიც შეფასებულ იქნა ეკონომიკურ საქმიანობად. დადგენის შემთხვევაში გამოკვლეულ უნდა იქნეს განხორციელებული ოპერაციის მიზანი, კერძოდ იგი განხორციელებულია თუ არა მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მიღების მიზნით. მხოლოდ აღნიშნულის დადგენის შემთხვევაში არის უფლებამოსილი საგადასახადო ორგანო, გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესების დარღვევის საფუძველზე, განუსაზღვროს პირს ჯარიმა კანონით დადგენილი ოდენობით.

პალატა მიუთითებს „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N994 ბრძანების 71-ე მუხლის პირველ პუნქტზე და აღნიშნავს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმე განიხილება სამართალდარღვევის გამოვლენის ადგილზე, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენაზე

უფლებამოსილი პირის მიერ.

სადავო სამართალდარღვევის ოქმისა და საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებების თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევა უფლებამოსილი პირების მიერ გამოვლინდა მას შემდეგ, რაც გადამოწმებულ იქნა ავტომანქანა სახ. ნომრით RO003XI. სადავო გარემოებას არ წარმოადგენს, რომ სამართალდამრღვევი სამართალდარღვევის გამოვლენის ადგილზე არ იმყოფებოდა, ამასთან სამართალდარღვევა არ გამოვლენილა უშუალოდ ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების მომენტში. მაკონტროლებელ ორგანოს თანამშრომელთა მიერ საკმარის საფუძვლად იქნა მიჩნეული მძღოლის განმარტება და უ-- ჰ-----ის მიმართ გამოწერილი სასაქონლო ზედნადები, რომელიც მოგვიანებით დაზუსტდა/დაკორექტირდა და სასაქონლო ზედნადები გაიწერა სხვა პირზე. პალატის მოსაზრებით, ცხადია, რომ კორექტირებული ზედნადები ვერ გახდება უ-- ჰ-----ის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების დამადასტურებელი მტკიცებულება, ვინაიდან ზედნადების კორექტირება გულისხმობს, რომ თავიდაპირველი მონაცემები არ შეესაბამებოდა რეალობას და ადგილი არ ჰქონდა უ-- ჰ-----ის მიერ საქონლის შესყიდვას. აღნიშნულ პირობებში, კი მხოლოდ მძღოლის განმარტება არ წარმოადგენს რელევანტურ მტკიცებულებას.

რაც შეეხება სხვადასხვა პერიოდში უ-- ჰ-----ის მიერ გამოწერილ სასაქონლო ზედნადებების საფუძველზე მის სამართალდამრღვევად მიჩნევის საკითხს, პალატა განმარტავს, რომ ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების დამადასტურებელი უტყუარი მტკიცებულება ვერ იქნება მხოლოდ სასაქონლო ზედნადების გამოწერის ფაქტები. აღნიშნული შესაძლოა გახდეს მხოლოდ ვარაუდის საფუძველი, რომ პირი ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას, თუმცა არა მისი უტყუარად დადასტურების საფუძველი. საფუძვლიანი ეჭვის არსებობის პირობებში მაკონტროლებელმა ორგანომ უნდა განახორციელოს დამატებითი საქმის გარემოებათა გამოკვლევა და დაადასტუროს, რომ სასაქონლო ზედნადებებში დაფიქსირებული საქონლის მიმღები პირი რეალურად არის ამ საქონლის მიმღები პირი და საქონელი შესყიდულია არა პირადი მოხმარებისთვის, არამედ ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების მიზნით. პალატას მიაჩნია, რომ მოცემულ საკითხთან დაკავშირებით საყურადღებოა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განმარტება, რომლის თანახმად, „საგადასახადო სამსახურების მოხელეთა უფლებამოსილება - გამოავლინონ სამეწარმეო საქმიანობის მიზნის მქონე შემძენი პირები, იმთავითვე მოიცავს ვალდებულებას - ზუსტად გამიჯნონ შემთხვევები, პირი საქონლის შეძენას ახორციელებს პირადი საჭიროებისთვის თუ მოგების მიღების მიზნით. ბრუნვაუნარიანი ფიზიკური პირების სამოქალაქო უფლებების რეალიზაციის აქტიურობის ხარისხი არ იძლევა იმის მტკიცების წინაპირობას, რომ ისინი უსათუოდ მოგების მიღების მიზნით მოქმედებენ.“ (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2014 წლის 23 სექტემბრის განჩინება

საქმეზე №ბს-205-203(კ-14)). ამდენად, მხოლოდ გამოწერილ სასაქონლო ზედნადებთა და მათში დაფიქსირებული საქონლის ოდენობა ვერ დაადასტურებს ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების ფაქტს. აღნიშნული შესაძლებელია გახდეს მხოლოდ საფუძველი იმისა, რომ მაკონტროლებელმა ორგანომ დაიწყოს საკითხის დამატებითი კვლევა.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ საქმეში არსებული მტკიცებულებები ვერ უზრუნველყოფს უ-- ჭ-----ის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების დადასტურებას. შესაბამისად, მის მიმართ გამოწერილი საგდასახადო სამართალდარღვევის ოქმი და შესაბამისად, შემოსავლების სამსახურის ბრძანება ეწინააღმდეგება სადავო ურთიერთობის მარეგულირებელ საკანონმდებლო ნორმებს, რაც მათი ბათილად ცნობის საფუძველია.

5. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა:

5.1. ზემოაღნიშნული გარემოებების ანალიზის საფუძველზე სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ სააპელაციო საჩივრით ვერ იქნა გაბათილებული თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის დასკვნები სარჩელის დაკმაყოფილების შესახებ. პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად გადაწყვიტა სადავო საკითხი, რის გამოც არ არსებობს სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილებისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული პროცესუალურ-სამართლებრივი საფუძვლები. შესაბამისად, უცვლელად უნდა დარჩეს მოცემულ საქმეზე თბილისის საქალაქო სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება.

5.2. სასამართლო ხარჯები:

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, იმ მხარის მიერ გაღებული ხარჯების გადახდა, რომლის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადაწყვეტილება, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე განთავისუფლებული იყოს სახელმწიფო ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან.

ამდენად, პალატა იზიარებს თბილისის საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილებას მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოთათვის მოსარჩელის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის სოლიდარულად დაკისრებას, მოსარჩელის სასარგებლოდ.

„სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „ლ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საერთო სასამართლოებში განსახილველ

საქმეებზე სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან თავისუფლდებიან დაწესებულებები (ორგანიზაციები), რომელთა ხარჯები ფინანსდება მხოლოდ სახელმწიფო ბიუჯეტიდან – ყველა საქმეზე. ამდენად, აპელანტი ადმინისტრაციული ორგანო გათავისუფლებულა სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან და მას არ ეკისრება სააპელაციო საჩივარზე ბაჟის გადახდის ვალდებულება.

სარეზოლუციო ნაწილი:

სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, მე-12 მუხლით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 386-ე, 390-ე, 397-ე მუხლებით

და ა დ გ ი ნ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 27 ნოემბრის გადაწყვეტილება;
3. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო საჩივრით საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. N32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ. N7ა) მხარეთათვის დასაბუთებული განჩინების ასლის ჩაბარებიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში.

თავმჯდომარე

ილონა თოდუა

მოსამართლეები

თამარ ონიანი

გიორგი გოგიაშვილი