



## გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

საქართველოს სახელით  
შესავალი ნაწილი

17 მაისი, 2018 წელი

ქ. თბილისი

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს  
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

თავმჯდომარე (მომხსენებელი) - შოთა გეჭაძე  
მოსამართლეები - გიორგი გოგიაშვილი, ილონა თოდუა

სხდომის მდივანი - გიორგი სანიკიძე

აპელანტი (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო;

წარმომადგენელი - ა-----;

აპელანტი (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური;

წარმომადგენელი - ლ-----;

მოწინააღმდეგე მხარე (მოსარჩელე) - ი/მ ნ-----;

წარმომადგენელი - თ-----;

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი  
აქტების  
ბათილად ცნობა;

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს  
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 4 მაისის გადაწყვეტილება;

### 1. სასარჩელო მოთხოვნა:

1.1. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 23  
დეკემბრის №ა 206-21-10 საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების  
აქტი, სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2015 წლის 23  
დეკემბრის №49618 ბრძანება და 2015 წლის 23 დეკემბრის №007-469

საგადასახადო მოთხოვნა;

**1.2.** ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 17 მარტის №6849 ბრძანება;

**1.3.** ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 26 იანვრის №ა 17-21-10 საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების აქტი, სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2016 წლის 26 იანვრის №1514 ბრძანება და 2016 წლის 26 იანვრის №007-19 საგადასახადო მოთხოვნა;

**1.4.** ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 17 მარტის №6850 ბრძანება;

**1.5.** ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 08 ივლისის გადაწყვეტილება №12362/2/16 და №12363/2/16 საჩივრებთან დაკავშირებით.

## **2. მოპასუხეების პოზიცია:**

**2.1.** მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო და მოითხოვა მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

**2.2.** მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო და მოითხოვა მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა .

## **3. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნები:**

### **3.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:**

სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 23 დეკემბრის №ა206-21-10 საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების აქტი, სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2015 წლის 23 დეკემბრის №49618 ბრძანება და 2015 წლის 23 დეკემბრის №007-469 საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 17 მარტის №6849 ბრძანება და აღნიშნული ინდივიდუალური ადმინისტრაციული - სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის თაობაზე საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 08 ივლისის გადაწყვეტილება; დანარჩენ ნაწილში სარჩელი არ დაკმაყოფილდა;

## **4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტები:**

**4.1 .** სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ 2015 წლის 23 დეკემბერს გამოიცა

№ა 206-21- 10 საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების აქტი.

შემოწმების აქტის თანახმად, ი/მ ნ-----მ 2010 წლის 21 ივლისის №69227/C-7880 სასაქონლო საბაჟო დეკლარაციით განახორციელა საყოფაცხოვრებო ავეჯის იმპორტი რუმინეთიდან. აღნიშნული სასაქონლო საბაჟო დეკლარაცია თანმხლებ დოკუმენტაციასთან ერთად გადამოწმდა ექსპორტიორი ქვეყნის (რუმინეთი) შესაბამის სამსახურში. 2015 წლის 11 მარტს რუმინეთის საბაჟო სამსახურიდან მიღებული №40601/21 წერილისა და თანდართული დოკუმენტაციის დეტალური შესწავლის შედეგად გაირკვა, რომ შესყიდვის №25 15/07/2010 ინვოისისა და ROIS465022149/16.07.2010 ექსპორტის დეკლარაციის მიხედვით, არის 23 დასახელების საქონელი, ღირებულება კი შეადგენს 14 771 ევროს (35 089,98 ლარი). ი/მ ნ-----ს მიერ №69227/C-7880 21.07.2010 სასაქონლო საბაჟო დეკლარაციის გაფორმებისას წარდგენილი №25 15/07/2010 ინვოისით განსაზღვრული საქონელი (ავეჯი) კი არის 10 165 ევროს (24 147,97 ლარი) ღირებულებისა და 15 დასახელების.

შემოწმების აქტის მიხედვით, 8 დასახელების საქონელი, რომელიც არ არის ასახული №25 დეკლარაციაში, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის №241 ბრძანების (საგარეო- ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის (სეს ესნ) დამტკიცების თაობაზე) მიხედვით, საქონლის დეკლარირების დროს ითვალისწინებს დამატებითი ზომის ერთეულის მითითებას (ცალი). აღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან არ მოხდა მოცემული 8 დასახელების საქონლის გაფორმების დროს წარდგენილ ინვოისში დაფიქსირება და შესაბამისად, მისი დეკლარირება, ი/მ ნ-----მ მოახდინა საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადმოტანა საბაჟო კონტროლის გვერდის ავლით ან მისგან მალულად. ინვოისებს შორის სხვაობა (შემცირება) მოპოვებული ინფორმაციის მიხედვით შეადგენს 4 606 ევროს (10 942 ლარი). შესაბამისად, ნ-----ს დამატებით გადასახდელად დაერიცხა დღგ 1 970 ლარის ოდენობით და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10 ნაწილის შესაბამისად შეეფარდა ჯარიმა 10 942,01 ლარის ოდენობით.

**4.2.** სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 23 დეკემბრის №ა 206-21-10 საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემული სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2015 წლის 23 დეკემბრის №49618 ბრძანებით ნ-----ს ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა ძირითადი გადასახადი დღგ - 1 970 ლარის ოდენობით და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10 ნაწილის საფუძველზე, ჯარიმა - 10 942,01 ლარი.

ზემოაღნიშნულის საფუძველზე გამოცემულ იქნა 2015 წლის 23 დეკემბრის №007-469 საგადასახადო მოთხოვნა და ნ--- კ-----ას გადასახდელად დაერიცხა სულ 15 564,82 ლარი.

**4.3.** 2016 წლის 11 თებერვალს ნ-----მ ადმინისტრაციული საჩივრით

მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს 2015 წლის 23 დეკემბრის №ა 206-21-10 საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების აქტის, საბაჟო დეპარტამენტის 2015 წლის 23 დეკემბრის №49618 ბრძანებისა და 2015 წლის 23 დეკემბრის №007-469 საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმების მოთხოვნით.

საჩივრის ავტორმა განმარტა, რომ კონტეინერში, სადაც მის მიერ შემოტანილი საქონელი იყო განთავსებული, ექსპორტიორი ქვეყნის მიერ მითითებული რაოდენობისა და დასახელების საქონელი (ავეჯი) ფიზიკურად ვერ მოთავსდებოდა. საქონლის დეკლარირებისას რაოდენობის გრაფაში მითითებულია წონა და არა საქონლის დასახელების რაოდენობა. საქონლის წონა აღნიშნულ ინვოისებში - რუმინეთში წარდგენილ ექსპორტის საბაჟო დეკლარაციასა და საქართველოში წარდგენილ იმპორტის სასაქონლო დეკლარაციაში ემთხვევა ერთმანეთს, ასევე ემთხვევა საქონლის შეფუთვის რაოდენობებიც, რაც მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ ი/მ ნ-----ს მიერ წარდგენილ ინვოისში აღნიშნული რაოდენობის, წონის დასახელებისა და ღირებულების საქონელმა გადმოკვეთა საქართველოს საზღვარი. საჩივრის ავტორმა აღნიშნა, რომ რუმინეთის საბაჟო სამსახურის წერილის, დართული ინვოისისა და ექსპორტის დეკლარაციის ლეგიტიმურობაზე პასუხისმგებლობა ეკისრება არა მას, არამედ საბუთების შემდგენ მხარეს.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 17 მარტის №6849 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

ბრძანების მიხედვით, 2015 წლის 8 მაისს №21-10/47403 წერილით გადამხდელს გაეგზავნა საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების აქტის პროექტი, რომლის თანახმად მას დამატებით გადასახდელად დაერიცხებოდა დღგ - 1 970 ლარი და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10 ნაწილით გათვალისწინებული სანქცია - 10 942,01 ლარი. მეწარმემ 2015 წლის 19 ივნისს წარადგინა წერილობითი პოზიცია, რომლითაც საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების აქტის პროექტს არ დაეთანხმა. 2015 წლის 26 ივნისს ჩატარდა საბაჟო დეპარტამენტის სათათბირო საბჭოს სხდომა და საბჭოს გადაწყვეტილებით საქონლის გაფორმების მთავარ სამმართველოს დაევალა შესაბამისი საბაჟო პროცედურების (საქონლის შეჩერება, ფიზიკური დათვალიერება და შემდეგ გაფორმება) განხორციელება ნ-----ს კუთვნილი საქონლის მიმართ, რომელიც ჩამოვიდოდა უახლოეს მომავალში, ხოლო საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების სამმართველოს დაევალა აღნიშნული საქონლის თანხლები დოკუმენტაციის გადამოწმება ექსპორტიორ ქვეყანაში. საბაჟო დეპარტამენტის მიერ 2015 წლის 16 ივლისის №100298-21- 10 წერილით რუმინეთის საბაჟო სამსახურში გადამოწმდა ნ--- კ-----ის მიერ დაფუძნებული საწარმოს შპს „ელეგანსი + -ის“ კუთვნილი სასაქონლო საბაჟო დეკლარაციები (№11111/C-15070 03.04.2015, №11111/C-31940 30.06.2015). რუმინეთის საბაჟო სამსახურიდან 2015 წლის 2 ნოემბერს №184239/21 წერილით პასუხი მიღებულია ნაწილობრივ. ექსპორტიორი ქვეყნიდან მიღებული ინფორმაცია არ იძლეოდა სრულყოფილი გადაწყვეტილების მიღების საფუძველს, ამასთან, ი/მ ნ-----ს კუთვნილი

№69227/C-7880 21.07.2010 სასაქონლო საბაჟო დეკლარაცია მოიცავდა ხანდაზმულ პერიოდს და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლის შესაბამისად, 2016 წლის პირველი იანვრიდან მასზე ვერ განხორციელდებოდა დამატებითი საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა. აღნიშნულთან დაკავშირებით, 2015 წლის 21 დეკემბერს გაიმართა საბაჟო დეპარტამენტის სათათბირო საბჭოს სხდომა, რომლის გადაწყვეტილებით საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების სამმართველოს, შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2013 წლის 8 ივლისის №31275 ბრძანებით დამტკიცებული „საბაჟო დეპარტამენტში მედიაციის წესის“ მე-7 მუხლის შესაბამისად, დაევალა საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების აქტის შედგენა, შესაბამისი გადაწყვეტილების მიღება და მასთან დაკავშირებით გამოცემული საგადასახადო მოთხოვნის გადასახადის გადამხდელთათვის გაგზავნა/ჩაბარება.

ბრძანების მიხედვით, დადასტურებულია, რომ ნ-----მ საქართველოს საბაჟო საზღვარზე მოახდინა საქონლის გადმოტანა საბაჟო კონტროლის გვერდის ავლით ან მისგან მამულად, რის გამოც განხორციელებული დარიცხვა მართლზომიერია.

**4.4** დადგენილია, რასაც მხარეები არ ხდიან სადავოდ, რომ საქონლის ექსპორტისას და საქართველოში იმპორტისას წარდგენილი ინვოისების ნომრები და გაცემის თარიღები იდენტურია, ასევე იდენტურია ორივე ინვოისში ჯამური მაჩვენებლები (colete (buc) 39, brutto (kg) 1853, netto (kg) 1691). განსხვავებულია მხოლოდ ფასი (გადამხდელის წარდგენილ დოკუმენტში მითითებულია 10165 ევრო, ხოლო რუმინეთის საბაჟოდან მიღებულში - 14771 ევრო) და საქონლის რაოდენობა (გადამხდელის წარდგენილ დოკუმენტში მითითებულია 15 დასახელების საქონელი, ხოლო რუმინეთის საბაჟოდან მიღებულში - 23).

**4.5.** №69227/C-7880 სასაქონლო საბაჟო დეკლარაციის თანახმად, საქონლის ექსპორტიორს წარმოადგენს კომპანია „CAPITOL IMPEX S.L.R“, რუმინეთი, ხოლო იმპორტიორს - ი/მ ნ-----ს. საქონელს მიეკუთვნება ავეჯი. გამომგზავნ ქვეყანას წარმოადგენს რუმინეთი. საქონლის ღირებულებად კი მითითებულია 10 165 ევრო.

**4.6.** ი/მ ნ-----ს მიერ კომპანია „CAPITOL IMPEX S.L.R-თვის“ 2010 წლის 6 აგვისტოს, 18 აგვისტოსა და 23 აგვისტოს საბანკო ანგარიშზე ჯამში გადარიცხულია 10 165 ევრო. გადარიცხვის დანიშნულებაში მითითებულია 2010 წლის 15 ივლისის №25 ინვოისი.

**4.7.** დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ 2014 წლის 13 მარტს გამოიცა №ა 13-21-10 საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების შუალედური აქტი, რომლის თანახმადაც, საბაჟო დეპარტამენტის მიერ განხორციელდა ი/მ ნ--- კ-----ის 2011 წლის 3 იანვრის №11111/C-39 სასაქონლო საბაჟო დეკლარაციის გაფორმებისას გამოყენებული დოკუმენტაციის

გადამოწმება ექსპორტიორ ქვეყანაში. რუმინეთის საბაჟო სამსახურიდან მიღებული №135732/21 წერილისა და თანდართული დოკუმენტაციის დეტალური შესწავლის შედეგად გაირკვა, რომ შესყიდვის №44 27/12/2010 წლის ინვოისის და ROIS4650E00425135/28.12.2010 ექსპორტის დეკლარაციის მიხედვით არის 62 დასახელების საქონელი, რომლის ღირებულება შეადგენს 54 029 ევროს (128 091.95 ლარი), ხოლო ი/მ ნ-----ს მიერ №11111/C-39 სასაქონლო საბაჟო დეკლარაციის გაფორმებისას წარდგენილი №44 27.12.2010 ინვოისით განსაზღვრული საქონელი არის 42 დასახელების და 35 901 ევროს (85 114.09 ლარი) ღირებულების. შესაბამისად, არ მოხდა 20 დასახელების საქონლის გაფორმების დროს წარდგენილ ინვოისში დაფიქსირება და დეკლარირება, ამდენად, ნ-----მ მოახდინა საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადმოტანა საბაჟო კონტროლის გვერდის ავლით ან მისგან მალულად. ინვოისებს შორის სხვაობა შეადგენს 18128 ევროს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ნ-----ს დამატებით გადასახდელად დაერიცხა დღგ - 7740 ლარის ოდენობით. შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემულ იქნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2014 წლის 18 მარტის №15624 ბრძანება, №7-135 საგადასახადო მოთხოვნა და ნ-----ს გადასახდელად დაერიცხა დღგ - 7740 ლარი და საურავი - 4801,9 ლარი. აღნიშნული აქტები ნ-----მ გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში, თუმცაღა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 07 მაისის №24040 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 13 მარტის №ა 13-21-10 საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების აქტის, საბაჟო დეპარტამენტის 2014 წლის 18 მარტის №15624 ბრძანებისა და № 7-135 საგადასახადო მოთხოვნის, ასევე სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 07 მაისის №24040 ბრძანების ბათილად ცნობის მოთხოვნით ნ-----მ სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 22 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით (საქმე №3/1831-14) სარჩელი დაკმაყოფილდა და ბათილად იქნა ცნობილი გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები. აღნიშნული გადაწყვეტილება გასაჩივრებულია და არ არის შესული კანონიერ ძალაში.

**4.8.** სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ 2016 წლის 26 იანვარს გამოიცა №ა 17-21-10 საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების აქტი.

შემოწმების აქტის თანახმად, 2014 წლის 13 მარტის საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების №ა 13-21-10 შუალედური აქტის მიხედვით, ი/მ ნ-----ს ბიუჯეტში დამატებით გადასახდელად დაერიცხა დღგ - 7 740 ლარი, ხოლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების საკითხი უნდა გადაწყვეტილიყო საქმეზე საგამოძიებო ორგანოს ან სასამართლოს მიერ

შესაბამისი გადაწყვეტილების მიღების შემდეგ. 2015 წლის 8 დეკემბერს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურიდან მიღებული წერილის მიხედვით, ი/მ ნ-----ს მიმართ მიმდინარეობს სისხლის სამართლის საქმეზე გამოძიება. ამ დროისათვის საგამოძიებო ორგანოსა ან სასამართლოს შესაბამისი საბოლოო გადაწყვეტილების შესახებ ინფორმაცია არ არის ცნობილი. ამავდროულად შემოწმება დანიშნულია 2011 წელს წარდგენილ სასაქონლო საბაჟო დეკლარაციებზე, რის გამოც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლის შესაბამისად, შეუძლებელია სანქციის შეფარდება ხანდაზმულობის ვადის გასვლის გამო. ამრიგად, შედგენილ იქნა საბოლოო საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების აქტი, რომლის მიხედვით, მეწარმეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის შესაბამისად გათვალისწინებული სანქცია ჯარიმის სახით არ შეეფარდა.

**4.9.** სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 26 იანვარის №ა 17-21-10 საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემულ იქნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2016 წლის 26 იანვრის №1514 ბრძანება და 2016 წლის 26 იანვრის №007-19 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლებითაც ი/მ ნ-----ს ბიუჯეტში გადასახდელად სანქცია ჯარიმის სახით არ დაერიცხა.

**4.10.** 2016 წლის 15 თებერვალს ნ-----მ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს 2016 წლის 26 იანვარის №ა 17-21-10 საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების აქტის, საბაჟო დეპარტამენტის 2016 წლის 26 იანვრის №1514 ბრძანებისა და №007-19 საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმების მოთხოვნით.

საჩივრის ავტორმა განმარტა, რომ წინა აქტით დარიცხული თანხა გასაჩივრებული აქვს სასამართლოში და სადავო აქტების გაუქმება მოითხოვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 17 მარტის №6850 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

ბრძანებაში აღნიშნულია, რომ 2014 წლის 11 ნოემბერს შემოსავლების სამსახურში №157633/21 წერილით თბილისის საქალაქო სასამართლოდან შევიდა №3/1831-14 09.11.2014წ. სასამართლო უწყება, რომელშიც მოსარჩელედ დაფიქსირებული იყო ი/მ ნ-----, ხოლო დავის საგანს წარმოადგენდა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის შესაბამისობა საქართველოს კანონმდებლობასთან. სასამართლოს საბოლოო გადაწყვეტილება სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის ამ დრომდე არ არის ცნობილი. საბაჟო დეპარტამენტის მიერ 2015 წლის 25 ნოემბერს საგამოძიებო სამსახურში გაიგზავნა №21-10/123068 წერილი ი/მ ნ-----ს მიმართ გატარებული ღონისძიებების შესახებ ინფორმაციის მიწოდების მიზნით, რასთან დაკავშირებითაც მიღებული 2015 წლის 8 დეკემბრის №208075/21 წერილის მიხედვით, ი/მ ნ-----ს მიმართ მიმდინარეობს სისხლის სამართლის საქმეზე გამოძიება. ვინაიდან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-4

მუხლის თანახმად საქმე ეხებოდა ხანდაზმულ პერიოდს და საგამოძიებო სამსახურიდან მომავალში პასუხის მიღების მიუხედავად, შეუძლებელი იქნებოდა სანქციის შეფარდება ხანდაზმულობის ვადის გასვლის გამო და რადგან გადასახადის გადამხდელს აღარ შეექმნებოდა დამატებითი საგადასახადო ვალდებულება სანქციის შეფარდების კუთხით, ი/მ ნ-----ს მიმართ დანიშნული შემოწმება საჭიროებდა დასრულებას, რის საფუძველზეც გამოიცა გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები.

**4.11.** 2016 წლის 4 აპრილს ი/მ ნ-----მ №12362/2/16 და №12363/2/16 საჩივრებით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 23 დეკემბრის №ა 206-21-10 შემოწმების აქტის, №49618 ბრძანებისა და №007-469 საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 26 იანვრის №ა 17-21-10 შემოწმების აქტის, №1514 ბრძანებისა და №007-19 საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 17 მარტის №6849 და №6850 ბრძანებების გაუქმება მოითხოვა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 08 ივლისის გადაწყვეტილებით საჩივრები არ დაკმაყოფილდა.

**4.12.** საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო დეპარტამენტის საბაჟო წესების დარღვევის წინააღმდეგ ბრძოლის სამმართველოს 2014 წლის 28 მარტის წერილით ნ--- კ-----იას ეცნობა, რომ სამმართველოს წარმოებაშია სისხლის სამართლის №092240913001 საქმე, საქართველოს საბაჟო საზღვარზე განსაკუთრებით დიდი ოდენობით მოძრავი ნივთის საბაჟო დეკლარაციაში ყალბი მონაცემების შეტანით გადმოტანის ფაქტზე, დანაშაული გათვალისწინებულია საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 214-ე მუხლის მეორე ნაწილით. ამასთან, ნ-----ს განემარტა, რომ არ წარმოადგენს აღნიშნული სისხლის სამართლის საქმის მხარეს.

## **5. დადგენილი ფაქტები პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივად შემდეგნაირად შეაფასა:**

**5.1.** სასამართლომ საქმეში წარმოდგენილი მასალებით დადგენილად მიიჩნია, რომ საქონლის ექსპორტისას და საქართველოში იმპორტისას წარდგენილი ინვოისების ნომრები და გაცემის თარიღები იდენტურია, ხოლო საქონლის წონა და შეფუთვა ემთხვევა ერთმანეთს და აღნიშნული გარემოება მოპასუხეთა მიერ სადავოდ არ არის ქცეული. ამასთან, საგადასახადო ორგანოები განმარტავენ, რომ მოსარჩელის მიერ მითითებული საქონლის რაოდენობა არ ემთხვევა ექსპორტიორი ქვეყნის საბაჟო სამსახურიდან მიღებულ ინფორმაციას. ნ-----ს მიერ საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის საბაჟო კონტროლის გვერდის ავლით ან მისგან მალულად საქონლის გადმოტანის ფაქტის დამადასტურებლად მიჩნეულია მხოლოდ რუმინეთის საბაჟო სამსახურიდან მიღებული ინფორმაცია.

სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ ინვოისში ექსპორტიორი კომპანიის მიერ და ნ-----ს მიერ წარდგენილ ინვოისში მითითებული საქონლის შეფუთვა, ნეტოს და ბრუტოს მონაცემები ემთხვევა, ხოლო საქონლის ცალობის მითითება აღნიშნულ ინვოისში გათვალისწინებული არ არის. რაც შეეხება ღირებულების სხვაობას, სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა საქმეში წარდგენილ ნ-----ს საბანკო ანგარიშიდან ამონაწერსა და საგადასახადო დავალებებზე, რომელთა მიხედვითაც, ი/მ ნ-----ს მიერ კომპანია „CAPITOL IMPEX S.L.R-თვის“ 2010 წლის 6 აგვისტოს, 18 აგვისტოსა და 23 აგვისტოს საბანკო ანგარიშზე გადარიცხულია სულ 10 165 ევრო. გადარიცხვის დანიშნულებაში კი მითითებულია 2010 წლის 15 ივლისის №25 ინვოისი.

სასამართლომ განმარტა, რომ არ არსებობს მტკიცებულება, რომლითაც ცალსახად დადასტურებული იქნებოდა მოსარჩელის მიერ საქართველოს საბაჟო საზღვარზე მოძრავი ნივთის საბაჟო დეკლარაციაში ყალბი მონაცემების შეტანით გადმოტანის ფაქტი. საგადასახადო ორგანო კი მიუთითებს მხოლოდ რუმინეთის საბაჟო სამსახურიდან გადაცემულ ინფორმაციაზე.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენლის იმ განმარტებაზე, რომ ექსპორტიორის მიერ მითითებული საქონლის ღირებულების სისწორეზე მიუთითებს მის მიერ წარმოებული ბუღალტერია, სასამართლომ განმარტა, რომ საქმეში არსებული მტკიცებულებებით ადმინისტრაციულ ორგანოთა მიერ აღნიშნული საკითხის გამოკვლევის, შესწავლისა და შეფასების ფაქტი, ასევე მისი ი/მ ნ-----ს მიერ წარმოებულ ბუღალტერიასთან შედარების ფაქტი დადასტურებული არ არის, სასამართლო კი მხოლოდ ზეპირ ახსნა-განმარტებას ფაქტის არსებობის დამამტკიცებელ მტკიცებულებად ვერ მიიჩნევს. გარდა აღნიშნულისა, სასამართლოს მიერ საქონლის არაიდენტიფიკაციის დამადასტურებლად ვერ იქნა მიჩნეული მოპასუხეთა მიერ მითითებული Transport mean-ის სხვაობა, კერძოდ ის, რომ რუმინეთის საბაჟოდან მიღებულ ინვოისში მითითებულია IS 12 CAP/IS 13 CAP, რომელიც ემთხვევა 2010 წლის 21 ივლისის №69227/C-7880 სასაქონლო საბაჟო დეკლარაციაში ასახულს, ხოლო მეწარმის მიერ წარდგენილში მითითებულია - IS 58 ECO/IS 57 ECO. სასამართლომ მიიჩნია, რომ სატრანსპორტო საშუალების დეკლარაციაში არასწორად ასახვა არ წარმოშობს დეკლარაციაში მითითებული სხვა მონაცემების არასწორად მიჩნევის პრეზუმფციას.

სასამართლომ განმარტა, რომ სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი აქტები არ შეიცავს საკმარის დასაბუთებას, რატომ იქნა მიჩნეული დეკლარაციაში არასწორი ინფორმაციის შეტანა დადასტურებულად და რატომ არ იქნა გაზიარებული მოსარჩელის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებები. მოპასუხეთა წარმომადგენლებმა სარწმუნოდ მიიჩნიეს სხვა სახელმწიფოს უწყების მიერ გამოგზავნილი ინფორმაცია, ვიდრე ნ-----ს იმპორტის დეკლარაციებში მითითებული ინფორმაცია

მაშინ, როდესაც თუკი რუმინეთის მიერ მოწოდებული ინფორმაცია გამომდინარეობდა ექსპორტის დეკლარაციიდან, მას ასევე გადასახადის გადამხდელი ავსებს. ამრიგად, სახეზეა ორი დეკლარაცია, რომლებიც შევსებულია სხვადასხვა საწარმოს მიერ და შეიცავს განსხვავებულ მონაცემებს და უცხო ქვეყნის საწარმოს მიერ შევსებული დეკლარაციის გადამოწმება სსიპ შემოსავლების სამსახურს არ შეუძლია და მისი კანონშესაბამისობაც დადასტურებული არ არის. ამასთან, საქმეში არსებობს მტკიცებულებები, რომლებიც ნ-----ს მიერ მითითებულ ფაქტობრივ გარემოებებს ასაბუთებენ.

მოსარჩელის მიერ ასევე სადავოდ გამხდარ აქტებთან (სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 26 იანვრის №17-21-10 საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების აქტი, სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2016 წლის 26 იანვრის №1514 ბრძანებასა და №007-19 საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 17 მარტის №6850 ბრძანება და აღნიშნული აქტების ბათილად ცნობის თაობაზე წარდგენილი საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 08 ივლისის გადაწყვეტილება) დაკავშირებით სასამართლომ განმარტა შემდეგი: ი/მ ნ-----მ 2011 წლის 3 იანვარს №1111/C-39 სასაქონლო დეკლარაციით განაზოციელა ავეჯის იმპორტი რუმინეთიდან, რაზედაც საბაჟო დეპარტამენტის 2013 წლის 12 დეკემბრის №65122 ბრძანების საფუძველზე დაინიშნა საქონლის გაშვების შემდგომი კამერალური შემოწმება და გამოიცა 2014 წლის 13 მარტის №13-21-10 საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების შუალედური აქტი. საგადასახადო ორგანოთა მიერ იმპორტის გადასახადების დარიცხვის სისწორის შემოწმების მიზნით, საქონლის დეკლარირებისას წარდგენილი დოკუმენტაცია გადამოწმდა ექსპორტიორ ქვეყანაში, რის შემდეგადაც დოკუმენტაციას შორის გამოვლინდა სხვაობა. სსიპ შემოსავლების სამსახურმა იხელმძღვანელა რუმინეთის საბაჟო სამსახურიდან მიღებული ინფორმაციით და დადგენილად მიიჩნია, რომ მოსარჩელის მიერ მოხდა 20 დასახელების საქონლის საქართველოს საბაჟო საზღვარზე გადმოტანა საბაჟო კონტროლის გვერდის ავლით ან მისგან მალულად. შედეგად, ნ-----ს დამატებით გადასახდელად დაერიცხა დღგ - 7740 ლარის ოდენობით. შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემულ იქნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2014 წლის 18 მარტის №15624 ბრძანება და №7-135 საგადასახადო მოთხოვნა. აღნიშნული აქტები ნ-----მ გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში, თუმცაღა სსიპ შემოსავლების სამსახურის შემდეგადაც გადასახადის გადამხდელმა სარჩელით მიმართა სასამართლოს. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 22 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით (საქმე №3/1831-14) ნ-----ს სარჩელი დაკმაყოფილდა და ბათილად იქნა ცნობილი გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები. აღნიშნული გადაწყვეტილება გასაჩივრებულია და არ არის შესული კანონიერ ძალაში.

სასამართლომ ასევე დადგენილად მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ 2016 წლის 26 იანვარს გამოიცა №ა 17-21-10 საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების აქტი, რომლის თანახმადაც, №ა 13- 21-10 შუალედური აქტი ი/მ ნ----- ბიუჯეტში დამატებით გადასახდელად დაერიცხა დღგ - 7 740 ლარი, ხოლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების საკითხი უნდა გადაწყვეტილიყო საქმეზე საგამოძიებო ორგანოს ან სასამართლოს მიერ შესაბამისი გადაწყვეტილების მიღების შემდეგ. 2015 წლის 8 დეკემბერს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურიდან მიღებული წერილის მიხედვით, ი/მ ნ-----ს მიმართ მიმდინარეობს სისხლის სამართლის საქმეზე გამოძიება. ამ დროისათვის საგამოძიებო ორგანოსა ან სასამართლოს შესაბამისი საბოლოო გადაწყვეტილების შესახებ ინფორმაცია არ არის ცნობილი. ამავდროულად შემოწმება დანიშნულია 2011 წელს წარდგენილ სასაქონლო საბაჟო დეკლარაციებზე, რის გამოც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლის შესაბამისად, შეუძლებელია სანქციის შეფარდება ხანდაზმულობის ვადის გასვლის გამო. ამრიგად, შედგენილ იქნა საბოლოო საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების აქტი, რომლის მიხედვით, მეწარმეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის შესაბამისად გათვალისწინებული სანქცია ჯარიმის სახით არ შეეფარდა. მითითებული შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემულ იქნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2016 წლის 26 იანვრის №1514 ბრძანება და 2016 წლის 26 იანვრის №007-19 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლებითაც ი/მ ნ-----ს ბიუჯეტში გადასახდელად სანქცია ჯარიმის სახით არ დაერიცხა.

სასამართლომ მიუთითა, რომ ვინაიდან შემოსავლების სამსახურმა მოახდინა საგადასახადო შემოწმების დასრულება, რაც საჭიროებდა საბოლოო შემაჯამებელი საგადასახადო შემოწმების აქტის გამოცემას, საგადასახადო ორგანო არ იყო უფლებამოსილი, რომ გამოძიების დასრულებამდე ან სასამართლოს საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებამდე შეეფარდებინა სანქცია გადამხდელისათვის, თუმცა საგადასახადო პერიოდი იყო უკვე ხანდაზმული, რაზედაც საგადასახადო სანქციის გამოყენება ვეღარ განხორციელდებოდა, მიუხედავად იმისა, როგორი შედეგით დასრულდება გამოძიება ან როგორ გადაწყდება საკითხი სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილებით, უფრო მეტიც, გამოძიების თუ სასამართლო განხილვის შედეგს - გადამხდელის საწინააღმდეგო თუ სასარგებლო გადაწყვეტილების მიღებას საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10 ნაწილიდან გამომდინარე განსხვავებული სამართლებრივი შედეგი სანქციის განსაზღვრის ხანდაზმულობის ვადის გასვლის გამო ვერ მოჰყვებოდა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 26 იანვრის №ა 17-21-10 საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების აქტი, სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2016 წლის 26 იანვრის №1514 ბრძანება და 2016 წლის 26 იანვრის №007-19 საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 17 მარტის №6850 ბრძანება და აღნიშნული ინდივიდუალური

ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის თაობაზე საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 08 ივლისის გადაწყვეტილება კანონშესაბამისია.

## **6. სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო მოთხოვნა:**

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 4 მაისის გადაწყვეტილების გაუქმება დაკმაყოფილებულ ნაწილში.

### **6.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:**

სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენლის განმარტებით, გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტები მიღებულია საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა შესაბამისად და არ არსებობს აქტების ბათილად ცნობის არც ერთი სამართლებრივი საფუძველი.

აპელანტის განმარტებით, 2015 წლის 11 მარტს რუმინეთის საბაჟო სამსახურიდან მიღებული N40601/21 წერილის და თანდართული დოკუმენტაციის შესწავლის შედეგად გაირკვა, რომ შესყიდვის N 25 15/072010 ინვოისის და ROIS 465022149/16.07.2010 ექსპორტის დეკლარაციის მიხედვით იყო 23 დასახელების საქონელი ექსპორტირებული რუმინეთიდან, ღირებულება კი შეადგენდა 14 771 ევროს. წარმომადგენლის განმარტებით, აღნიშნული ინფორმაციის მოწოდება მოხდა 1996 წლის 22 აპრილის (ძალაშია 1999 წლის 1 ივლისიდან) "საქართველოსა და ევროკავშირს შორის პარტნიორობისა და თანამშრომლობის შესახებ" საერთაშორისო შეთანხმების ოქმის - "საბაჟო საკითხებში ადმინისტრაციულ ორგანოთა ურთიერთდახმარების შესახებ" შესაბამისად. აღნიშნული ოქმის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, მხარეები დაეხმარებიან ერთმანეთს თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში, ოქმით გათვალისწინებული პირობების თანახმად, საბაჟო კანონმდებლობის დარღვევის საწინააღმდეგო კონფლიქტური ზომების მიღების, ასეთი დარღვევით გამოძლევის და გამოძიების საქმეში.

წარმომადგენლის განმარტებით, საერთაშორისო შეთანხმების მათ მიერ მოყვანილი ზემოაღნიშნული მუხლები ცხადყოფს, რომ საბაჟო ორგანოს მიერ შემოწმებისას გამოყენებული, ექსპორტიორი ქვეყნის მიერ მოწოდებული ინფორმაცია უტყუარია და ეყრდნობა ექსპორტიორი ქვეყნის კომპეტენტური ორგანოს მიერ ჩატარებულ შემოწმებას, რომლის თანახმადაც გამოვლენილია სხვაობა ი/მ ნ-----ს მიერ დეკლარირებული საქონლის ფასსა და ექსპორტიორი კომპანიის მიერ მის საბუღალტრო ჩანაწერებში აღმოჩენილ ფასს შორის.

აპელანტის განმარტებით, აღნიშნულის საპირწონედ, პირველი ინსტანციის

სასამართლოს მიერ სხვა რაიმე მტკიცებულება გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში მითითებული არ არის და სასამართლო ეყრდნობა მხოლოდ მოსარჩელის ზეპირსიტყვიერ განმარტებას.

წარმომადგენელი არ ეთანხმება სასამართლოს იმ განმარტებას, რომ საქონლის რაიოდენობის ძირითად ზომის ერთეულს სეს ესნ-ის ყველა პოზიციისთვის წარმოადგენს მასის ერთეული - კილოგრამი და განმარტავს, რომ ი/მ ნ-----ს მიერ წარდგენილი 2010 წლის 21 ივლისის N69227/C7880 დეკლარაციით მოხდა ფინანსთა მინისტრის N241 ბრძანებით დამტკიცებული სეს ესნ-ით გათვალისწინებული 15 დასახელების საქონლის იმპორტი, ხოლო 8 დასახელების საქონელი, რომელიც არ არის ასახული აღნიშნულ დეკლარაციაში, საჭიროებდა დამატებითი ზომის ერთეულის - ცალის მითითებას სეს ესნ დამტკიცების შესახებ ფინანსთა მინისტრის N241 ბრძანების მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად. თუმცა ი/მ ნ-----ს მიერ აღნიშნული დამატებითი ზომის ერთეული არ ყოფილა მითითებული საბაჟო დეკლარაციაში.

## **6.2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:**

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენლის განმარტებით, გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტები მიღებულია საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა შესაბამისად და არ არსებობს აქტის ბათილად ცნობის არც ერთი სამართლებრივი საფუძველი.

სააპელაციო საჩივრის აპელირებს საგადასახადო კოდექსის 266-ე მუხლზე, რომლის თანახმად, საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმება გამოიყენება დეკლარანტის ან/და სხვა ვალდებული პირის მიმართ, თუ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმება არის საბაჟო კონტროლის პროცედურა, რომლის გამოყენებაც საშუალებას იძლევა: ა) შემცირდეს საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანილი ან ამ ტერიტორიიდან გასატანი საქონლის მიმართ საქონლის გაშვებამდე განსახორციელებელი საბაჟო კონტროლის პროცედურების ხვედრითი წილი; ბ) გაიზარდოს საქონლის გაფორმების ადგილებისა და საბაჟო გამშვები პუნქტების გამტარუნარიანობა; გ) გაიზარდოს საბაჟო კონტროლის ეფექტიანობა.

აპელანტი ასევე მიუთითებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2012 წლის 26 ივლისის N290 ბრძანებით დამტკიცებული "საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ" ინსტრუქციის შემოწმების აქტის შედგენისას მოქმედი რედაქციის 112-ე მუხლზე, რომლის "გ" ქვეპუნქტის თანახმად, საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების ჩატარების საფუძვლებია: საგადასახადო ორგანოში არსებულ მონაცემთა ანალიზის შედეგების გათვალისწინებით, დადგენილი წესით

მოთხოვნილი და მიღებული ინფორმაცია, მათ შორის, საერთაშორისო თანამშრომლობისა და ურთიერთდახმარების ფარგლებში მიღებული ინფორმაცია; ხოლო მეორე ნაწილის თანახმად საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების მიზანია საქონლის საბაჟო ღირებულების ან/და იმპორტის გადასახდელების დარიცხვის ან/და საქონლის რაოდენობის ან/და სახეობათა რაოდენობის ან/და სეს ესნ-ის კოდის განსაზღვრის სისწორის ან/და საქონლის მიმართ არასატარიფო ღონისძიებების განხორციელებასთან დაკავშირებული საქართველოს კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვის შემოწმება.

აპელანტი მიუთითებს აღნიშნული წესის 114-ე მუხლზე, რომლის თანახმად, საქონლის გაშვების შემდგომი კამერალური შემოწმება (შემდგომში – კამერალური შემოწმება) ტარდება პირის საქმიანობის ადგილზე გაუსვლელად, საგადასახადო ორგანოში არსებული საბაჟო დეკლარაციის, დოკუმენტებისა და სხვა ინფორმაციის საფუძველზე. კამერალური შემოწმების ჩატარებისას, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს: ა) დამოუკიდებლად განსაზღვროს საქონლის საბაჟო ღირებულება ან/და დეკლარანტის საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა საგადასახადო ორგანოში არსებული ინფორმაციით.

აპელანტი ასევე მიუთითებს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10 ნაწილს და განმარტავს, რომ საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადატანა ან გადმოტანა საბაჟო კონტროლის გვერდის ავლით ან მისგან მალულად – იწვევს ვალდებული პირის (ამ მუხლის მე-14 ნაწილით გათვალისწინებულის გარდა) დაჯარიმებას საქონლის საბაჟო ღირებულების 100 პროცენტის ოდენობით, ან ამ საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევას.

აპელანტის განმარტებით, ექსპორტიორ ქვეყანაში საქონლის დეკლარირებისას წარდგენილი თანმხლები დოკუმენტაციის გადამოწმებისას ექსპორტირებულია 23 დასახელების საქონელი, ღირებულებით 14771 ევრო, ხოლო მეწარმის მიერ იმპორტის საბაჟო დეკლარაციით განხორციელდა 15 დასახელების საქონლის გაფორმება ღირებულებით 10165 ევრო. წარმომადგენლის განმარტებით 8 დასახელების საქონელი, ღირებულებით 4606 ევრო არ არის ასახული N25/15.07.2010 იანვლისში და შესაბამისად, N69227/C-7880 სასაქონლო საბაჟო დეკლარაციაში, მეწარმემ საქართველოს საბაჟო საზღვარზე გადმოიტანა საბაჟო დეკლარაციის გვერდის ავლით.

## **7. სააპელაციო სასამართლოს მიერ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ძალაში დატოვების ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება:**

**7.1.** სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გამოტანისას არ დარღვეულა მატერიალური და საპროცესო სამართლის ნორმები, სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა

გამოეყენებინა, სწორი შეფასება მისცა საქმის მასალებს, საქმეზე ფაქტობრივი გარემოებები დადგენილია სრულყოფილად, რაც არ იძლევა გადაწყვეტილების გაუქმებისა და სააპელაციო საჩივრების დაკმაყოფილების საფუძველს.

სააპელაციო სასამართლო იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს და მიუთითებს მათზე, სამართლებრივი შეფასების თვალსაზრისით კი აღნიშნავს შემდეგს:

პალატა მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველ ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტზე, რომლის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოებს თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ გამოიკვლიონ საწარმოთა, ორგანიზაციათა და მეწარმე ფიზიკურ პირთა საწარმოო, სასაწყობო, სავაჭრო და სხვა სათავსები, განახორციელონ საგადასახადო მონიტორინგი, ინვენტარიზაციით აღრიცხონ საქონლის მარაგები, ჩაატარონ დაკვირვება ქრონომეტრაჟის ან სხვა მეთოდის გამოყენებით და განსაზღვრონ დასაბეგრი ობიექტების რაოდენობა, ჩაატარონ საგადასახადო შემოწმება, უზრუნველყონ გადასახადის გადამხდელის მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი და მათი დარღვევის შემთხვევაში შესაბამისი პირების მიმართ გაატარონ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი პასუხისმგებლობის ზომები.

ამავე კოდექსის 207-ე მუხლის „ს“ ქვეპუნქტის მიხედვით, საბაჟო ზედამხედველობა არის შემოსავლების სამსახურის მიერ გასატარებელ ღონისძიებათა ერთობლიობა, რომლის მიზანია საქონლის მიმართ სავაჭრო პოლიტიკის ღონისძიებების დაცვა, ხოლო „ტ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საბაჟო კონტროლი არის შემოსავლების სამსახურის მიერ განხორციელებული ცალკეული მოქმედებები, რომელთა მიზანია საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის შემოტანასა და საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან საქონლის გატანასთან დაკავშირებული საქართველოს კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვის უზრუნველყოფა.

პალატა მიუთითებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2012 წლის 26 ივლისის №290 ბრძანებით დამტკიცებული „საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ“ ინსტრუქციის 112-ე მუხლის „გ“ ქვეპუნქტზე, რომლის შესაბამისად, საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების ჩატარების საფუძველია - საგადასახადო ორგანოში არსებულ მონაცემთა ანალიზის შედეგების გათვალისწინებით, დადგენილი წესით მოთხოვნილი და მიღებული ინფორმაცია, მათ შორის, საერთაშორისო თანამშრომლობისა და ურთიერთდახმარების ფარგლებში მიღებული ინფორმაცია. ამავე მუხლის მე-2 პუნქტის მიხედვით, საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების მიზანია საქონლის საბაჟო ღირებულების ან/და იმპორტის გადასახდელების დარიცხვის ან/და საქონლის რაოდენობის ან/და საქონლის სახეობათა რაოდენობის სისწორის

ან/და საქონლის მიმართ არასატარიფო ღონისძიებების განხორციელებასთან დაკავშირებული საქართველოს კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვის შემოწმება. ინსტრუქციის 114-ე მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, საქონლის გაშვების შემდგომი კამერალური შემოწმება (შემდგომში – კამერალური შემოწმება) ტარდება პირის საქმიანობის ადგილზე გაუსვლელად, საგადასახადო ორგანოში არსებული საბაჟო დეკლარაციის, დოკუმენტებისა და სხვა ინფორმაციის საფუძველზე.

პალატა დამატებით მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, რომლის მიხედვით, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს ეკისრება ამ კოდექსით ან/და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა. ამავე კოდექსის 269-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით.

მითითებული კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10 ნაწილის შესაბამისად, საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადატანა ან გადმოტანა საბაჟო კონტროლის გკერდის ავლით ან მისგან მალულად – იწვევს ვალდებული პირის (ამ მუხლის მე-14 ნაწილით გათვალისწინებულის გარდა) დაჯარიმებას საქონლის საბაჟო ღირებულების 100 პროცენტის ოდენობით, ან ამ საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევას.

დადგენილია, რომ ი/მ ნ-----მ 2010 წლის 21 ივლისის №69227/C-7880 სასაქონლო საბაჟო დეკლარაციით განხორციელა ავეჯის იმპორტი რუმინეთიდან, რაზედაც ჩატარდა საქონლის გაშვების შემდგომი კამერალური შემოწმება. სასაქონლო საბაჟო დეკლარაცია თანმხლებ დოკუმენტაციასთან ერთად გადამოწმდა ექსპორტიორი ქვეყნის შესაბამის სამსახურში. შედეგად, დადგინდა, რომ საქონლის ექსპორტისას და საქართველოში იმპორტისას წარდგენილი ინვოისების ნომრები და გაცემის თარიღები იდენტურია, ასევე იდენტურია ორივე ინვოისში ჯამური მაჩვენებლები (colete (buc) 39, brutto (kg) 1853, netto (kg) 1691), თუმცაღა განსხვავებულია ფასი (გადამხდელის წარდგენილ დოკუმენტში მითითებულია 10165 ევრო, ხოლო რუმინეთის საბაჟოდან მიღებულში - 14771 ევრო) და საქონლის რაოდენობა (გადამხდელის წარდგენილ დოკუმენტში მითითებულია 15 დასახელების საქონელი, ხოლო რუმინეთის საბაჟოდან მიღებულში - 23). სსიპ შემოსავლების სამსახურმა 2015 წლის 11 მარტს რუმინეთის საბაჟო სამსახურიდან მიღებული №40601/21 წერილის, შესყიდვის №25 15/07/2010 ინვოისისა და ROIS465022149/16.07.2010 ექსპორტის დეკლარაციის საფუძველზე დადგენილად მიიჩნია, რომ განხორციელდა 14 771 ევროს ღირებულების 23 დასახელების საქონლის

შემოტანა, ნაცვლად ნ-----ს მიერ №69227/C-7880 21.07.2010 სასაქონლო საბაჟო დეკლარაციის გაფორმებისას წარდგენილ №25 15/07/2010 ინვოისში მითითებული 10 165 ევროს ღირებულების 15 დასახელების საქონლისა. ვინაიდან ინვოისებს შორის სხვაობამ შეადგინა 4 606 ევრო, ნ-----ს დამატებით გადასახდელად დაერიცხა დღგ 1 970 ლარის ოდენობით და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10 ნაწილის შესაბამისად შეეფარდა ჯარიმა 10 942,01 ლარის ოდენობით.

საგადასახადო ორგანოები დამატებით მიუთითებენ საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის (სეს ესნ) დამტკიცების თაობაზე საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2012 წლის 11 ივლისის №241 ბრძანებაზე და განმარტავენ, რომ აღნიშნული ბრძანება საქონლის დეკლარირებისას ითვალისწინებს ზომის ერთეულის მითითებას (ცალი), რაც მოსარჩელის მიერ არ მითითებულა.

პალატა მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 210-ე მუხლზე, რომლითაც დადგენილია, რომ საქართველოს ინტეგრირებული ტარიფი არის მონაცემთა სისტემატიზებული ერთობლიობა, რომელიც შედგება: ა) საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურისაგან (შემდგომში – სეს ესნ); ბ) იმპორტის გადასახდელების განაკვეთებისაგან ან/და შეღავათებისაგან, რომლებიც გამოიყენება სეს ესნ-ში მოცემული საქონლის მიმართ; გ) საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული და ძალაში შესული საერთაშორისო ხელშეკრულებებით დადგენილი შეღავათებისაგან (პრეფერენციებისაგან); დ) საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი აკრძალვებისა და შეზღუდვებისაგან, რომლებიც გამოიყენება სეს ესნ-ში მოცემული საქონლის მიმართ. საქართველოს ინტეგრირებული ტარიფი დგინდება საქართველოს მთავრობის დადგენილებით.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2012 წლის 11 ივლისის №241 ბრძანებით დამტკიცებული „საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის (სეს ესნ)“ მე-2 მუხლის პირველი პუნქტის მიხედვით, საქონლის რაოდენობის ძირითად ზომის ერთეულს სეს ესნ-ის ყველა პოზიციისათვის წარმოადგენს მასის ერთეული – კილოგრამი.

ამრიგად, მითითებული ბრძანება საქონლის რაოდენობის ძირითად ზომის ერთეულად სეს ესნ-ის ყველა პოზიციისათვის მიიჩნევს მასის ერთეულს - კილოგრამს. საქმეში წარმოდგენილი მასალებით დადგენილია, რომ საქონლის ექსპორტისას და საქართველოში იმპორტისას წარდგენილი ინვოისების ნომრები და გაცემის თარიღები იდენტურია, ხოლო საქონლის წონა და შეფუთვა ემთხვევა ერთმანეთს და აღნიშნული გარემოება მოპასუხეთა მიერ სადავოდ არ არის ქცეული. ამასთან, საგადასახადო ორგანოები განმარტავენ, რომ მოსარჩელის მიერ მითითებული საქონლის რაოდენობა არ ემთხვევა ექსპორტიორი ქვეყნის საბაჟო სამსახურიდან მიღებულ ინფორმაციას. ნ-----ს მიერ საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის საბაჟო კონტროლის

გვერდის ავლით ან მისგან მალულად საქონლის გადმოტანის ფაქტის დამადასტურებლად მიჩნეულია მხოლოდ რუმინეთის საბაჟო სამსახურიდან მიღებული ინფორმაცია.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად გაამახვილა ყურადღება იმ გარემოებაზე, რომ ინვოისში ექსპორტიორი კომპანიის მიერ და ნ-----ს მიერ წარდგენილ ინვოისში მითითებული საქონლის შეფუთვა, ნეტოს და ბრუტოს მონაცემები ემთხვევა, ხოლო საქონლის ცალობის მითითება აღნიშნულ ინვოისში გათვალისწინებული არ არის. რაც შეეხება ღირებულების სხვაობას, საქმის განმხილველმა სასამართლომ მართებულად გაამახვილა ყურადღება საქმეში წარდგენილ ნ-----ს საბანკო ანგარიშიდან ამონაწერზე და საგადასახადო დავალებებზე, რომლის თანახმად, ი/მ ნ-----ს მიერ კომპანია „CAPITOL IMPEX S.L.R-თვის“ 2010 წლის 6 აგვისტოს, 18 აგვისტოსა და 23 აგვისტოს საბანკო ანგარიშზე გადარიცხულია სულ 10 165 ევრო. გადარიცხვის დანიშნულებაში კი მითითებულია 2010 წლის 15 ივლისის №25 ინვოისი.

სასამართლომ ასევე მართებულად გაამახვილა ყურადღება 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.“

პალატა განმარტავს: 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.

პალატა დადგენილად მიიჩნევს, რომ მოსარჩელის მიერ წარდგენილია „CAPITOL IMPEX S.L.R-თვის“ სწორედ 10 165 ევროს გადახდის დამადასტურებელი ფაქტი, დადგენილია ინვოისებში მითითებული საქონლის ბრუტოს, ნეტოსა და შეფუთვის რაოდენობის იდენტურობა, ასევე არ

არსებობს მტკიცებულება, რომლითაც ცალსახად დადასტურებული იქნებოდა მოსარჩელის მიერ საქართველოს საბაჟო საზღვარზე მოძრავი ნივთის საბაჟო დეკლარაციაში ყალბი მონაცემების შეტანით გადმოტანის ფაქტი. საგადასახადო ორგანო კი მიუთითებს მხოლოდ რუმინეთის საბაჟო სამსახურიდან გადაცემულ ინფორმაციაზე.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენლის განმარტებაზე - ექსპორტიორის მიერ მითითებული საქონლის ღირებულების სისწორეზე მიუთითებს მის მიერ წარმოებული ბუღალტერია, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად განმარტა, რომ საქმეში არსებული მტკიცებულებებით ადმინისტრაციულ ორგანოთა მიერ აღნიშნული საკითხის გამოკვლევის, შესწავლისა და შეფასების ფაქტი, ასევე მისი ი/მ ნ-----ს მიერ წარმოებულ ბუღალტერიასთან შედარების ფაქტი დადასტურებული არ არის. სასამართლომ მხოლოდ ზეპირი ახსნა-განმარტება ფაქტის არსებობის დამამტკიცებელ მტკიცებულებად არ მიიჩნია.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ საქონლის არაიდენტიფიკაციის დამადასტურებლად ასევე ვერ იქნა მიჩნეული მოპასუხეთა მიერ მითითებული Transport mean-ის სხვაობა, კერძოდ ის, რომ რუმინეთის საბაჟოდან მიღებულ ინვოისში მითითებულია IS 12 CAP/IS 13 CAP, რომელიც ემთხვევა 2010 წლის 21 ივლისის №69227/C- 7880 სასაქონლო საბაჟო დეკლარაციაში ასახულს, ხოლო მეწარმის მიერ წარდგენილში მითითებულია - IS 58 ECO/IS 57 ECO. პალატა ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს იმ განმარტებას, რომ სატრანსპორტო საშუალების დეკლარაციაში არასწორად ასახვა არ წარმოშობს დეკლარაციაში მითითებული სხვა მონაცემების არასწორად მიჩნევის პრეზუმფციას.

პალატა განმარტავს, რომ საქმეში განსხვავებული სამართლებრივი შედეგის გამომწვევი მტკიცებულებების არსებობისას, განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, რომ ადმინისტრაციული წარმოება წარმართოს წარდგენილი მტკიცებულებების დეტალურად შესწავლის, შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. დაუშვებელია, რომ რომელიმე მტკიცებულებას მიენიჭოს წინასწარ დადგენილი ძალა. ამასთან, აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო ორგანოთა მიერ მიღებული გადაწყვეტილება, რომელსაც თან ახლავს გადასახადის გადამხდელის უფლებების მნიშვნელოვანი შეზღუდვა, საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამოყენება, აუცილებლად უნდა იყოს განსაკუთრებულად არგუმენტირებული, რამეთუ პირდაპირ არის დაკავშირებული თავისუფალი მეწარმეობის განვითარების ხელშეწყობის, პირის ძირითადი უფლებებისა და თავისუფლებების დაცვის კონსტიტუციურ პრინციპებთან. აღსანიშნავია ასევე, რომ პირის მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტების ცალსახად დაუდგენლობისას, საგადასახადო ორგანომ უნდა იმოქმედოს კონსტიტუციური პრინციპების გათვალისწინებით, არ უნდა დაეყრდნოს მხოლოდ ეჭვსა თუ ვარაუდს, რამეთუ ყოველგვარი ეჭვი პირის სასარგებლოდ უნდა გადაწყდეს და დაუშვებელია

პირისთვის სანქციის შეფარდება იმ პირობებში, როდესაც სამართალდარღვევა ცალსახად არ არის დადგენილი. ამასთან, იმ შემთხვევაში, როდესაც საგადასახადო ორგანო იზიარებს რომელიმე საბუთს და არ ეყრდნობა მხარის მიერ წარდგენილ დოკუმენტებს, მან უნდა დაასაბუთოს, რატომ გაითვალისწინა კონკრეტული მტკიცებულებები, რის საფუძველზე მიანიჭა მათ უპირატესობა, რათა გადასახადის გადამხდელისთვის გასაგები იყოს, რატომ იქნა მისთვის არასასურველი გადაწყვეტილება მიღებული, რაც უზრუნველყოფს მხარის მაქსიმალურ ინფორმირებას, გაიაზროს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება და გაიზიაროს იგი ან წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები, რომლებიც საკმარისად იქნება მიჩნეული მისთვის სასურველი გადაწყვეტილების მისაღებად, ხოლო საჭიროების შემთხვევაში, წარადგინოს ადმინისტრაციული საჩივარი/სარჩელი და მიუთითოს იმ გარემოებებსა და მტკიცებულებებზე, რომლებიც, მისი აზრით, ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ განვითარებულ მსჯელობას გამორიცხავს.

პალატა ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს იმ განმარტებას, რომ მოცემულ შემთხვევაში ადმინისტრაციულ ორგანოთა მიერ არ წარმართულა ადმინისტრაციული წარმოება აღნიშნული წესების დაცვით. კერძოდ კი, სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი აქტები არ შეიცავს საკმარის დასაბუთებას, რატომ იქნა მიჩნეული დეკლარაციაში არასწორი ინფორმაციის შეტანა დადასტურებულად და რატომ არ იქნა გაზიარებული მოსარჩელის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებები. მოპასუხეთა წარმომადგენლებმა სარწმუნოდ მიიჩნიეს სხვა სახელმწიფოს უწყების მიერ გამოგზავნილი ინფორმაცია, ვიდრე ნ-----ს იმპორტის დეკლარაციებში მითითებული ინფორმაცია მაშინ, როდესაც თუკი რუმინეთის მიერ მოწოდებული ინფორმაცია გამომდინარეობდა ექსპორტის დეკლარაციიდან, მას ასევე გადასახადის გადამხდელი ავსებს. ამრიგად, სასამართლომ მართებულად განმარტა, რომ სახეზეა ორი დეკლარაცია, რომლებიც შევსებულია სხვადასხვა საწარმოს მიერ და შეიცავს განსხვავებულ მონაცემებს და უცხო ქვეყნის საწარმოს მიერ შევსებული დეკლარაციის გადამოწმება სსიპ შემოსავლების სამსახურს არ შეუძლია და მისი კანონშესაბამისობაც დადასტურებული არ არის.

**7.2.** პალატა ყურადღებას ამახვილებს სადავოდ გამხდარ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 26 იანვრის №17-21-10 საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების აქტზე, სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2016 წლის 26 იანვრის №1514 ბრძანებასა და №007-19 საგადასახადო მოთხოვნაზე, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 17 მარტის №6850 ბრძანებას და აღნიშნული აქტების ბათილად ცნობის თაობაზე წარდგენილი საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 08 ივლისის გადაწყვეტილებაზე. დადგენილად მიიჩნევა, რომ ი/მ ნ-----მ 2011 წლის 3 იანვარს №11111/C-39 სასაქონლო დეკლარაციით განახორციელა ავეჯის იმპორტი რუმინეთიდან, რაზედაც საბაჟო დეპარტამენტის 2013 წლის 12

დეკემბრის №65122 ბრძანების საფუძველზე დაინიშნა საქონლის გაშვების შემდგომი კამერალური შემოწმება და გამოიცა 2014 წლის 13 მარტის №ა 13-21-10 საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების შუალედური აქტი. საგადასახადო ორგანოთა მიერ იმპორტის გადასახადების დარიცხვის სისწორის შემოწმების მიზნით, საქონლის დეკლარირებისას წარდგენილი დოკუმენტაცია გადამოწმდა ექსპორტიორ ქვეყანაში, რის შემდეგაც დოკუმენტაციას შორის გამოვლინდა სხვაობა. სსიპ შემოსავლების სამსახურმა იხელმძღვანელა რუმინეთის საბაჟო სამსახურიდან მიღებული ინფორმაციით და დადგენილად მიიჩნია, რომ მოსარჩელის მიერ მოხდა 20 დასახელების საქონლის საქართველოს საბაჟო საზღვარზე გადმოტანა საბაჟო კონტროლის გვერდის ავლით ან მისგან მალულად. შედეგად, ნ-----ს დამატებით გადასახდელად დაერიცხა დღგ - 7740 ლარის ოდენობით. შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემულ იქნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2014 წლის 18 მარტის №15624 ბრძანება და №7-135 საგადასახადო მოთხოვნა. აღნიშნული აქტები ნ-----მ გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში, თუმცაღა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 07 მაისის №24040 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, რის შემდეგაც გადასახადის გადამხდელმა სარჩელით მიმართა სასამართლოს. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 22 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით (საქმე №3/1831-14) ნ-----ს სარჩელი დაკმაყოფილდა და ბათილად იქნა ცნობილი გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები. აღნიშნული გადაწყვეტილება გასაჩივრებულია და არ არის შესული კანონიერ ძალაში.

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ 2016 წლის 26 იანვარს გამოიცა №ა 17-21-10 საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების აქტი, რომლის თანახმადაც, №ა 13- 21-10 შუალედური აქტი ი/მ ნ----- ბიუჯეტში დამატებით გადასახდელად დაერიცხა დღგ - 7 740 ლარი, ხოლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების საკითხი უნდა გადაწყვეტილიყო საქმეზე საგამოძიებო ორგანოს ან სასამართლოს მიერ შესაბამისი გადაწყვეტილების მიღების შემდეგ. 2015 წლის 8 დეკემბერს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურიდან მიღებული წერილის მიხედვით, ი/მ ნ-----ს მიმართ მიმდინარეობს სისხლის სამართლის საქმეზე გამოძიება. ამ დროისათვის საგამოძიებო ორგანოსა ან სასამართლოს შესაბამისი საბოლოო გადაწყვეტილების შესახებ ინფორმაცია არ არის ცნობილი. ამავდროულად შემოწმება დანიშნულია 2011 წელს წარდგენილ სასაქონლო საბაჟო დეკლარაციებზე, რის გამოც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლის შესაბამისად, შეუძლებელია სანქციის შეფარდება ხანდაზმულობის ვადის გასვლის გამო. ამრიგად, შედგენილ იქნა საბოლოო საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების აქტი, რომლის მიხედვით, მეწარმეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის შესაბამისად გათვალისწინებული სანქცია ჯარიმის სახით არ შეეფარდა. მითითებული შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემულ იქნა

სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2016 წლის 26 იანვრის №1514 ბრძანება და 2016 წლის 26 იანვრის №007-19 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლებითაც ი/მ ნ-----ს ბიუჯეტში გადასახდელად სანქცია ჯარიმის სახით არ დაერიცხა.

პალატა მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 271-ე მუხლის მე-7 ნაწილზე, რომლის მიხედვით, დანაშაულის ნიშნების აღმოჩენის შემთხვევაში მასალები დაუყოვნებლივ ეგზავნება შესაბამის საგამოძიებო ორგანოს ქვემდებარეობის მიხედვით, ხოლო პირის მიმართ ამ კოდექსის 289-ე მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების საკითხი გადაწყდება საქმეზე საგამოძიებო ორგანოს ან სასამართლოს მიერ შესაბამისი გადაწყვეტილების მიღების შემდეგ.

სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლის პირველი და მეორე ნაწილების მიხედვით, გადასახადის გადამხდელისათვის გადასახადის თანხის დარიცხვისა და საგადასახადო ვალდებულების შესახებ საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადაა 6 წელი, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. ვადა აითვლება შესაბამისი საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან.

ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელისათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციის (გარდა საურავისა) დაკისრებისა და შესაბამისი საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადაა 6 წელი, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, ხოლო მე-4 ნაწილის თანახმად, ამ მუხლის მე-3 ნაწილით განსაზღვრული ვადა აითვლება: ა) საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის კალენდარული წლის დასრულებიდან, გარდა ამ ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა; ბ) საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან, თუ ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციის თანხის გაანგარიშება უკავშირდება საგადასახადო ვალდებულების თანხის ოდენობას.

ამასთან, საგადასახადო კოდექსში 2015 წლის 18 დეკემბერს განხორციელებული ცვლილებით, 309-ე მუხლის 62-ე ნაწილით განისაზღვრა, რომ 2016 წლის 1 იანვრიდან ამ კოდექსის მე-4 მუხლის პირველი, მე-3, მე-5, მე-8 და მე-9 ნაწილებით განსაზღვრული ხანდაზმულობის ვადა, აგრეთვე ამ კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტითა და 72-ე მუხლის მე-3 ნაწილით განსაზღვრული ვადა არის: ა) 2015 წლის 1 იანვრიდან 2016 წლის 1 იანვრამდე პერიოდში - 5 წელი; ბ) 2016 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე პერიოდში - 4 წელი.

პალატა მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 20 ივლისის გადაწყვეტილებაზე (საქმე ბს-174-168(23-10)), სადაც საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ

„ადმინისტრაციული კანონმდებლობით დადგენილი სავალდებულო პროცედურების კანონისმიერ ვადაში ჩაუტარებლობა არღვევს სამართლებრივი სახელმწიფოს ერთ - ერთ მნიშვნელოვან და ფუნდამენტურ მოთხოვნას პროცედურული დემოკრატიის უზრუნველყოფის შესახებ, რომლის ხარისხი, თავის მხრივ, უზრუნველყოფს სახელმწიფოს ქვეშევრდომების კანონიერ მოლოდინს - ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მმართველობის განხორციელება კანონიერების პრინციპის საფუძველზე, რასაც ადმინისტრაციულ სამართალში კანონიერი ნდობის უფლება ეწოდება. საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ადმინისტრაციული სამართლის ერთ - ერთ უმნიშვნელოვანეს ინსტიტუტს წარმოადგენს კანონიერი ნდობა. კანონიერი ნდობის უფლება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ ურთიერთობებში განსაკუთრებულ დატვირთვას ატარებს, რადგან ადმინისტრაციულ - სამართლებრივ ურთიერთობას თავისი არსით სუბორდინაციული ხასიათი გააჩნია. კანონიერი ნდობის უფლება იცავს პირს ადმინისტრაციული ორგანოს სამართლებრივი შეცდომისა და მომავალში განსახორციელებელი მოქმედების შეუსრულებლობისაგან. აღნიშნული ინსტიტუტის სრულფასოვანი დამკვიდრება უზრუნველყოფს მმართველობის კანონიერებას, სტაბილურობას, მის ავტორიტეტს საზოგადოებაში. საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის გამოვლენა და დამრღვევის დასჯა ემსახურება მმართველობის კანონიერებას, საჯარო წესრიგს, ხოლო პროცედურული მოქმედებების ჩატარების ვალდებულება - კერძო ინტერესის - ადამიანის უფლების მაქსიმალური დაცვის უზრუნველყოფას. ასეთის იგნორირების პირობებში ირღვევა ადმინისტრაციული სამართლის ასევე უმნიშვნელოვანესი ინსტიტუტი - კერძო და საჯარო ინტერესების პროპორციულობის პრინციპი.“

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ადმინისტრაციულ ორგანოთა მიერ სახდელის დადების ხანდაზმულობის ვადის დაცვა სამართლებრივი სახელმწიფოს ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი პრინციპია. კანონმდებლობა განსაზღვრავს სამართალდარღვევისათვის კანონით გათვალისწინებული სანქციის შეფარდების ზოგად წესს და სანქციის შემფარდებლის უფლებამოსილებას აქცევს დროით განსაზღვრულ ჩარჩოებში.

პალატა ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს იმ განმარტებას, რომ ვინაიდან მიმდინარეობს სისხლის სამართლის საქმეზე გამოძიება საქართველოს საბაჟო საზღვარზე განსაკუთრებით დიდი ოდენობით მოძრავი ნივთის საბაჟო დეკლარაციაში ყალბი მონაცემების შეტანით გადმოტანის ფაქტზე, ამასთან, გამოძიება დასრულებული არ არის, მეორე მხრივ, სასამართლოს საბოლოო გადაწყვეტილება კანონიერ ძალაში არ არის შესული და სადავო ფაქტთან დაკავშირებით საგადასახადო ორგანო არ იყო უფლებამოსილი, გამოძიების დასრულებამდე გადაეწყვიტა ი/მ ნ-----სათვის 289-ე მუხლის მე-10 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების საკითხი, ამასთან, საკითხი უკვე ეხებოდა ხანდაზმულ პერიოდს, რომელზეც შემოსავლების

სამსახური აღარ იყო უფლებამოსილი რომ მოეხდინა საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრება, ამასთან, იმ გარემოების გათვალისწინებით, რომ გამოცემული იყო მხოლოდ შუალედური აქტი და საგადასახადო ორგანოს უნდა მოეხდინა საკითხის დასრულება, საბოლოო შემოწმების აქტის გამოცემა, შედგა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ 2016 წლის 26 იანვრის №ა 17-21-10 საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების აქტი და გადამხდელს წარედგინა საბაჟო დეპარტამენტის 2016 წლის 26 იანვრის №1514 ბრძანება და №007-19 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლებითაც ი/მ ნ-----ს ბიუჯეტში გადასახდელად სანქცია ჯარიმის სახით არ დაერიცხა.

ვინაიდან შემოსავლების სამსახურმა მოახდინა საგადასახადო შემოწმების დასრულება, რაც საჭიროებდა საბოლოო შემაჯამებელი საგადასახადო შემოწმების აქტის გამოცემას, საგადასახადო ორგანო არ იყო უფლებამოსილი, რომ გამოძიების დასრულებამდე ან სასამართლოს საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებამდე შეეფარდებინა სანქცია გადამხდელისათვის, თუმცა საგადასახადო პერიოდი იყო უკვე ხანდაზმული, რაზედაც საგადასახადო სანქციის გამოყენება ვეღარ განხორციელდებოდა, მიუხედავად იმისა, როგორი შედეგით დასრულდება გამოძიება ან როგორ გადაწყდება საკითხი სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილებით.

პალატა სრულას ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს შედეგს და მიუთითებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლზე, რომლის მიხედვითაც, ადმინისტრაციული საქმის განხილვისას მხარეები სარგებლობენ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით მინიჭებული უფლება-მოვალეობებით. 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 საფუძველად 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.

ამრიგად, ადმინისტრაციული თუ სასამართლო წარმოებისას მიღებული გადაწყვეტილება ეფუძნება მხარეთა მიერ წარდგენილი მტკიცებულებების

სრულად, ყოველმხრივ და ობიექტურად გამოკვლევას, შესწავლასა და შეფასებას.

სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ განსახილველ შემთხვევაში არ დასტურდება მოპასუხეთა მიერ გადაწყვეტილების მიღება საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების შესწავლისა და შეფასების შემდეგ. ადმინისტრაციულმა ორგანომ უნდა მოახდინოს საკითხის დამატებითი სრულყოფილი შესწავლა, გამოკვლევა და დასაბუთებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი აქტის გამოცემა.

ამდენად, სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ საქალაქო სასამართლომ არსებითად სწორად გადაწყვიტა დავა, აპელანტების მიერ არ ყოფილა მითითებული გარემოებებზე და წარმოდგენილი საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102.3-ე მუხლის შესაბამისად მტკიცებულებები, რომლებიც გააბათილებდა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებით გაკეთებულ სამართლებრივ დასკვნებს. შესაბამისად, სახეზე არ არის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული გარემოებები, რის გათვალისწინებითაც უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 4 მაისის გადაწყვეტილება;

## **8. პროცესის ხარჯები:**

**8.1.** „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის 1-ლი პუნქტის „უ“ ქვეპუნქტიდან გამომდინარე, აპელანტები გათავისუფლებულნი არიან სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან.

### **ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი**

სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი, მე-12, 22-ე, 32-ე მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

### **დ ა ა დ გ ი ნ ა :**

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. ძალაში დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 4 მაისის გადაწყვეტილება;
3. აპელანტები განთავისუფლებული არიან სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან.

4. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო საჩივრით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ. №7ა), მხარეთათვის დასაბუთებული განჩინების ასლის გადაცემის მომენტიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში. ამ ვადის გაგრძელება და აღდგენა დაუშვებელია. იგი იწყება მხარისათვის დასაბუთებული განჩინების ასლის გადაცემის მომენტიდან. განჩინების გადაცემის მომენტად ითვლება დასაბუთებული განჩინების ასლის მხარისათვის ჩაბარება უშუალოდ სასამართლოში ან საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 70-78-ე მუხლების შესაბამისად.

## **მოსამართლეები:**

**შოთა გეწაძე -**

**ილონა თოდუა -**

**გიორგი გოგიაშვილი -**