



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

საქართველოს სახელით
შ ე ს ა ვ ა ლ ი ნ ა წ ი ლ ი

05 აპრილი, 2018 წელი
თბილისი

ქ.

**თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

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

სხდომის მდივანი - თინათინ ვაშაყმაძე

**აპელანტი (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური;
წარმომადგენელი - მ-----ძე;**

**აპელანტი (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული
დავების განხილვის საბჭო;
წარმომადგენელი - ა-----ია;**

**მოწინააღმდეგე მხარე (მოსარჩელე) - სს „გ---ა“;
წარმომადგენლები - შ-----ე, გ-----ილი;**

**დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციული - სამართლებრივი
აქტების ბათილად ცნობა;**

**გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 19 მაისის გადაწყვეტილება;**

1. სასარჩელო მოთხოვნა:

1.1 შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 02 დეკემბრის №4---- და 2014 წლის 02 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა სადავო ნაწილში;

1.2 სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 27 იანვრის №1--- ბრძანების ბათილად ცნობა;

1.3. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 16 ოქტომბრის №9----- გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა;

2. მოპასუხეების პოზიცია:

2.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო, მხარი დაუჭირა წერილობით წარმოდგენილ შესაგებელს და განმარტა, რომ არ არსებობს სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძელი.

2.2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო და მოითხოვა მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

3. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნები:

3.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

შპს „ე----- ფ-----ას“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. ბათილად იქნა ცნობილი შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 02 დეკემბრის №4---- ბრძანება, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 02 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 27 იანვრის №1--- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 16 ოქტომბრის №9589/2/15 გადაწყვეტილება სარეგისტრაციო მოწმობების არამატერიალურ აქტივებად განუხილველობის ნაწილში. დანარჩენ ნაწილში სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტები:

4.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის ბრძანებით დაინიშნა შპს „ეი ბი-----ას“ გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2009 წლის 1 ივნისიდან 2014 წლის 1 აპრილამდე. შემოწმების შედეგებზე 2014 წლის 28 ნოემბერს შედგა საგადასახადო შემოწმების აქტი.

4.2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2014 წლის 2 დეკემბერს, 2014 წლის 28 ნოემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე, გამოსცა №4---- ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და №0----- - საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის საფუძველზეც, შპს „ეი ბი-----ას“ სახელმწიფო ბიუჯეტში გადასახდელად დაერიცხა სულ 206 426,69 ლარი, მათ

შორის, ძირითადი გადასახადის სახით - 110 508 ლარი, ჯარიმა - 75 892 ლარი, საურავი - 206 426,69 ლარი.

4.3. შპს „ეი ბი-----ამ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 2 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში. მომჩივანმა საჩივარში აღიარა მოგების, დღგ-ს და საშემოსავლო გადასახადების დეკლარაციაში დაშვებული შეცდომები და ითხოვა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 267-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე ჯარიმის პატიება. ამასთან, განმარტა, რომ გადამხდელს ფარმაცევტული პროდუქციის მიმოქცევაში დაშვების უფლება განხილული ჰქონდა არამატერიალურ აქტივად და არიცხავდა ცვეთას, შესაბამისად, არ დაეთანხმა შემმოწმებლების მიერ აღნიშნულის მიმდინარე ხარჯად განხილვას და სრული მოცულობით შესაბამისი პერიოდისთვის მიკუთვნებას. ასევე, ითხოვა, ამავე საფუძლით, პერიოდის შეცვლის გამო დაკისრებული 50%-იანი ჯარიმის 10%-იანით შეცვლა. სსიპ შემოსავლების სამსახური 2015 წლის 27 იანვრის №1--- ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

4.4. შპს „ეი ბი-----ამ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 27 იანვრის №1--- ბრძანება გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში.

4.5. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 16 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით, საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

5. დადგენილი ფაქტები პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივად შემდეგნაირად შეაფასა:

5.1. პირველი ინსტანციის სასამართლომ განმარტა, რომ ფარმაცევტული პროდუქტის სარეგისტრაციო მოწმობა წარმოდგენს არა მარტო წამლის საქართველოს დადგენილ სტანდარტებთან შესაბამისობის დამადასტურებელ დოკუმენტს, არამედ ერთგვარ ნებართვას ფარმაცევტული პროდუქტის საქართველოს ბაზარზე რეალიზაციისთვის, რამდენადაც უფლებამოსილი ადმინისტრაციულ ორგანოს მიერ ფარმაცევტული პროდუქტის საქართველოს ტერიტორიაზე დაშვების გარეშე დაინტერესებული პირი ვერ შეძლებს საქართველოს ტერიტორიაზე ფარმაცევტული პროდუქტის რეალიზაციას. სწორედ ფარმაცევტული პროდუქტის რეგისტრაცია აძლევს დაინტერესებულ პირს საქართველოს ბაზარზე ფარმაცევტული პროდუქტის მიმოქცევის შესაძლებლობას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ფარმაცევტული პროდუქტის სარეგისტრაციო მოწმობა, პირველი ინსტანციის სასამართლოს მოსაზრებით, მიეკუთვნება სწორედ ზემოაღნიშნული „ბ“ პუნქტით გათვალისწინებულ აქტივს.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელე არ მოქმედებდა სამართლებრივი შეცდომის ფარგლებში, მისი ქმედება, საქმეში არსებული მასალების საფუძველზე, არ გამორიცხავს მის ბრალეულობას, რამდენადაც იგი მოქმედებდა გაუფრთხილებლად, რაც ბრალის ერთ-ერთ ფორმას წარმოადგენს, შესაბამისად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ არ არსებობდა მისი კეთილსინდისიერ პირად მიჩნევის მატერიალურ - სამართლებრივი საფუძვლები, რის გამოც არ დაუშვა საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, შპს „ეი ბი-----ას“ საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლება. დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების ურთიერთშეჯერების საფუძველზე სასამართლომ სარჩელი დააკმაყოფილა ნაწილობრივ, ბათილად სცნო სადავო ადმინისტრაციულ სამართლებრივი აქტები სარეგისტრაციო მოწმობების არამატერიალურ აქტივებად განუხილველობის ნაწილში. დანარჩენ ნაწილში სარჩელი არ დააკმაყოფილა.

6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო მოთხოვნა:

გაუქმდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 19 მაისის გადაწყვეტილება და ახალი გადაწყვეტილებით უარი ეთქვას მოსარჩელე მხარეს სარჩელის დაკმაყოფილებაზე სრულად;

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

სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელი მიიჩნევს რომ გადაწყვეტილება იურიდიულად არ არის საკმარისად დასაბუთებული. გადაწყვეტილების დასაბუთება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელია.

აპელანტის განმარტებით, მოცემულ შემთხვევაში, სადავო საკითხს წარმოადგენს ფარმაცევტული პროდუქტის სარეგისტრაციო მოწმობის საგადასახადო კოდექსის მიზნებისთვის არამატერიალურად აქტივად მიჩნევა, რაც სასამართლოს მიერ არ არის საკმარისად დასაბუთებული

აპელანტი ყურადღებას ამახვილებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს იმ განმარტებაზე, რომ ფარმაცევტული პროდუქტის სარეგისტრაციო მოწმობა წარმოადგენს არა მარტო წამლის საქართველოს დადგენილ სტანდარტებთან შესაბამისობის დამადასტურებელ დოკუმენტს, არამედ ერთგვარ ნებართვას ფარმაცევტული პროდუქტის საქართველოს ბაზარზე რეალიზაციისთვის, რამდენადაც უფლებამოსილი ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ფარმაცევტული პროდუქტის საქართველოს ტერიტორიაზე დაშვების გარეშე დაინტერესებული პირი ვერ შეძლებს საქართველოს ტერიტორიაზე ფარმაცევტოლი პროდუქტის რეალიზაციას.

ამასთან დაკავშირებით, შემოსავლების სამსახური მიუთითებს, რომ

საგადასახადო კოდექსი აკეთებს არამატერიალური აქტივის განმარტებას, რომლის მე-8 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, იგი არის არამატერიალური აქტივი – ფიზიკური ფორმის არმქონე, იდენტიფიცირებადი არაფულადი აქტივი, რომელსაც პირი იყენებს საქონლის წარმოების, საქონლის მიწოდების/მომსახურების გაწევის, სხვისთვის იჯარით გადაცემის ან/და ადმინისტრაციული მიზნებისათვის. არამატერიალურ აქტივს მიეკუთვნება: საავტორო უფლება, პატენტი, სავაჭრო ნიშანი, გუდვილი, კომპიუტერული პროგრამა, ლიცენზია, იჯარის უფლება, ფრანჩიზი, საბადოს დამუშავების უფლება, იმპორტისა და ექსპორტის სპეციალური უფლებები და სხვა ამგვარი არამატერიალური აქტივები. ანალოგიური შინაარსისაა 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 27-ე ნაწილიც.

აპელანტის განმარტებით, საწარმო აკონტროლებს აქტივს, თუ მას გააჩნია საფუძვლად აღებული რესურსის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მიღების უფლება. ამასთან, მას შეუძლია შეზღუდოს ამ სარგებლის სხვების მიერ მიღება. საწარმოს არამატერიალური აქტივების მომავალი ეკონომიკური სარგებლის კონტროლის უნარი, ჩვეულებრივ გამომდინარეობს იურიდიული უფლებებიდან, რისი დაცვაც შეიძლება სასამართლოს საშუალებით. არამატერიალური აქტივის კონტროლის მიზნებისთვის მნიშვნელოვანია, რომ აღნიშნული სარეგისტრაციო მოწმობების გაცემა ხდება რეგისტრაციის რეჟიმების შესაბამისად. ამასთან, წამლის შესაბამისი რეგისტრაციის შემდგომ ამ წამლის შემოტანა ბაზარზე სხვა სუბიექტების მიერ შეზღუდული არ არის წამლის რეგისტრაციის მოწმობაში მითითებული ვადის განმავლობაში.

აპელანტს მიაჩნია, რომ სარეგისტრაციო მოწმობები არ აკმაყოფილებს აქტივების არამატერიალურ აქტივად მიჩნევის პირობებს. რაც კიდევ ერთხელ ცხადყოფს შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოცემული აქტების მართებულობასა და კანონშესაბამისობას.

7. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს სააპელაციო მოთხოვნა:

გაუქმდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 19 მაისის გადაწყვეტილება და ახალი გადაწყვეტილებით უარი ეთქვას მოსარჩელე მხარეს სარჩელის დაკმაყოფილებაზე სრულად;

7.1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს წარმომადგენელი მიიჩნევს, რომ გადაწყვეტილება იურიდიულად არ არის საკმარისად დასაბუთებული, გადაწყვეტილების დასაბუთება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება

შეუძლებელია.

აპელანტი მიუთითებს, რომ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა მოახდინა შპს "ეი ბი-----ას" 2009 წლის 1 ივნისიდან 2014 წლის 1 აპრილამდე პერიოდის საგადასახადო შემოწმება, შედგა 2014 წლის 28 ნოემბრის აქტი. შემოწმების აქტის საფუძველზე გაიცა აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 2 დეკემბრის N4---- ბრძანება და 2014 წლის 2 დეკემბრის N0----- "საგადასახადო მოთხოვნა", რომლითაც დაერიცხა სულ 206426.69 ლარი, მათ შორის: ძირითდი თანხა 110508 ლარი, ჯარიმა 75892 ლარი, საურავი 20026.69 ლარი.

შემოწმების აქტში აღნიშნულია, რომ საზოგადოება შესამოწმებელ პერიოდში ახორციელებს მედიკამენტების იმპორტს და იმპორტის დროს საქართველოს შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის სამინისტროში ახორციელებს მედიკამენტების რეგისტრაციას მომწოდებლის სახელით. საზოგადოება სარეგისტრაციო მოწმობებს განიხილავს როგორც არამატერიალურ აქტივს, ახორციელებს მასზე ამორტიზაციის დარიცხვას და შესაბამისად, იხდის ქონების გადასახადს.

წარმომადგენლის განმარტებით, შემოწმების მიერ აღნიშნული სარეგისტრაციო მოწმობები არ იქნა განხილული არამატერიალურ აქტივად, რადგან შემოწმებამ აჩვენა, რომ არ აკმაყოფილებს სსკ-ის მე-8 მუხლის მე-2 ნაწილის მოთხოვნებს. აღნიშნული გარემოებიდან გამომდინარე, შემცირდა ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯი ამორტიზაციის ხარჯის სახით. შესაბამისად, გაიზარდა დასაბეგრი მოგება. წარმომადგენელი მიუთითებს, რომ გაცემულ მოწმობას კომპანია 2009-2013 წლებში მოგების გადასახადის მიზნებისათვის განიხილავდა როგორც არამატერიალურ აქტივს, ბუღალტრულ ბაზაში აღრიცხავდა შესაბამის ანგარიშზე და ერთობლივი შემოსავლიდან ქვითავდა ამორტიზაციის გზით სსკ-ის 111-ე მუხლის მიხედვით. ამასთანავე 2009-2011 წლებში არამატერიალური აქტივების ღირებულებას ითვალისწინებდა ქონების გადასახადით დასაბეგრ ბაზაში. წარმომადგენლის განმარტებით, საგადასახადო კოდექსით არამატერიალური აქტივის ცნება ასევე წარმოადგენს ფინანსური აღრიცხვის სფეროს ტერმინს, რომელიც რეგულირდება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის (ბასს) 38-ით. მედიკამენტების სარეგისტრაციო მოწმობა აკმაყოფილებს არამატერიალური აქტივისათვის საგადასახადო კოდექსითა და ბასს-ით დადგენილ მოთხოვნებს, წარმოადგენს ფიზიკური ფორმის არმქონე არაფულად აქტივს და შესაძლებელია მისი იდენტიფიცირება. ამასთანავე, სარეგისტრაციო მოწმობაზე კომპანიას აქვს კონტროლი, მისი გამოყენებით ახორციელებს მედიკამენტების რეალიზაციას და იღებს სარგებელს. ამდენად, ფარმაცევტული პროდუქციის მიმოქცევაში დაშვების უფლება სსკ-ის და ბასს-ის შესაბამისად, სრულად აკმაყოფილებს არამატერიალური აქტივის განმარტების მოთხოვნას.

წარმომადგენელი მიუთითებს "სამედიცინო და ფარმაცევტული საქმიანობის ლიცენზიის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-7 მუხლზე, რომლის თანახმად, სამინისტრო სამედიცინო საქმიანობაზე ლიცენზიის გაცემის, ხოლო წამლის სააგენტო ფარმაცევტულ საქმიანობაზე ლიცენზიის გაცემის თაობაზე, გადაწყვეტილებას იღებს "სამეწარმეო საქმიანობის ლიცენზიისა და ნებართვების გაცემის საფუძვლების შესახებ" საქართველოს კანონის მე-10 და მე-11 მუხლებით დადგენილი წესით. შესაბამისად, მხარეს არ აქვს არც ლიცენზია და არც საქმიანობის ნებართვა და აპელანტისათვის გაუგებარია პირველი ინსტანციის სასამართლოს ის განმარტება, რომ წამლის რეგისტრაციის მოწმობა ფაქტიურად უთანაბრდება საქმიანობის ნებართვას, ვინაიდან ამ რეგისტრაციის გარეშე მეწარმე ვერ მოახდენს წამლის რეალიზაციას საქართველოს ბაზარზე. აპელანტს მიაჩნია, რომ მედიკამენტის მომწოდებლის სახელით რეგისტრაციასთან დაკავშირებით გაცემული მოწმობა არ წარმოადგენს არამატერიალურ აქტივს და შემოწმებულთა მიერ ამორტიზაციის სახით გამოქვითული თანხების კორექტირება შესაბამისობაშია საგადასახადო კანონმდებლობასთან.

8. სააპელაციო სასამართლოს მიერ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ძალაში დატოვების ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება:

8.1. 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 საჩივრის დაკმაყოფილების საფუძველს.

8.2. განსახილველ შემთხვევაში სადავო აქტების ბათილად ცნობა მოთხოვნილია სარეგისტრაციო მოწმობების არამატერიალურ აქტივებად განუხილველობის ნაწილში. კერძოდ, შემოწმების აქტის თანახმად, საზოგადოება შესამოწმებელ პერიოდში ახორციელებდა მედიკამენტების იმპორტს და იმპორტის დროს საქართველოს შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის სამინისტროში ახორციელებდა მედიკამენტების რეგისტრაციას მომწოდებლის სახელით. საზოგადოება სარეგისტრაციო მოწმობებს განიხილავდა როგორც არამატერიალურ აქტივს, ახორციელებდა მასზე დარიცხვას და შესაბამისად, იხდიდა ქონების გადასახადს. შემოწმების მიერ აღნიშნული სარეგისტრაციო მოწმობები არ იქნა განხილული როგორც არამატერიალური აქტივი, რადგან არ აკმაყოფილებდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-2 ნაწილს (ძვ.სსკ-ის მე-12 მუხლის 27-ე ნაწილი). აღნიშნულიდან გამომდინარე, შემცირებულ იქნა ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯი ამორტიზაციის ხარჯის სახით. შესაბამისად, გაზრდილ იქნა დასაბეგრი მოგება.

პალატა აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, არამატერიალური აქტივი არის ფიზიკური ფორმის არმქონე, იდენტიფიცირებადი არაფულადი აქტივი, რომელსაც პირი იყენებს საქონლის წარმოების, საქონლის მიწოდების/მომსახურების გაწევის, სხვისთვის იჯარით გადაცემის ან/და ადმინისტრაციული მიზნებისათვის. არამატერიალურ აქტივს მიეკუთვნება: საავტორო უფლება, პატენტი, სავაჭრო ნიშანი, გუდვილი, კომპიუტერული პროგრამა, ლიცენზია, იჯარის უფლება, ფრანჩიზი, საბადოს დამუშავების უფლება, იმპორტისა და ექსპორტის სპეციალური უფლებები და სხვა ამგვარი არამატერიალური აქტივები. ანალოგიურად იყო განმარტებული არამატერიალური აქტივის ცნება 2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 27-ე ნაწილიც.

არამატერიალურ აქტივებს არეგულირებს ბასს 38. აღნიშნული სტანდარტით მოითხოვება, რომ საწარმომ აღიაროს არამატერიალური აქტივი მხოლოდ მაშინ, როცა იგი აკმაყოფილებს განსაზღვრულ კრიტერიუმებს. კერძოდ, არამატერიალური აქტივი არის არაფულადი, იდენტიფიცირებადი აქტივი, რომელსაც ფიზიკური ფორმა არ გააჩნია, საწარმო ფლობს მიწოდების პროცესში გამოსაყენებლად, ადმინისტრაციული მიზნებისთვის და ღებულობს ეკონომიკურ სარგებელს.

აპელანტთა მოსაზრებით, წამლის სარეგისტრაციო მოწმობის არამატერიალურ აქტივად შეუძლებელია მისი არაიდენტიფიცირებადობიდან გამომდინარე, კერძოდ, შეუძლებელია სარეგისტრაციო მოწმობის რაიმე ფორმით გასხვისება. პალატა განმარტავს, რომ ბასს 38.8. შესაბამისად, იდენტიფიცირებადია აქტივი რომელიც: ა) განცალკევებადია, ე.ი. შესაძლებელია მისი გამოყოფა საწარმოდან და გაყიდვა, გადაცემა, ლიცენზირება, გაქირავება ან გაცვლა ცალკე ან მასთან დაკავშირებულ ხელშეკრულებას, აქტივთან ან ვალდებულებასთან ერთად; ან ბ) წამოიქმნება სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებებით, მიუხედავად იმისა, შესაძლებელია თუ არა უფლების გადაცემა ან განცალკევება საწარმოსგან ან სხვა უფლებების და მოვალეობებისგან. ამდენად, აქტივის გახვისების შესაძლებლობა არ წარმოადგენს იდენტიფიცირებადობის განსაზღვრის ერთადერთ კრიტერიუმს, ინდენტიფიცირებადი შეიძლება იყოს ისეთი აქტივიც, რომლის გასხვისებაც შეუძლებელია. სასამართლო აღნიშნავს, რომ „ბ“ პუნქტში იგულისხმება ისეთი აქტივები, რომლებიც წარმოადგენენ სარგებლობის უფლებას ნივთზე ან არამატერიალურ ქონებრივ სიკეთეზე.

პალატა მიუთითებს „წამლისა და ფარმაცევტული საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონს, რომელიც ქმნის ფარმაცევტული პროდუქტის მიმოქცევის მართლზომიერი პრაქტიკის სახელმწიფო უზრუნველყოფის სამართლებრივ საფუძვლებს. აღნიშნული კანონის 11 მუხლის მე-20 პუნქტის თანახმად, ფარმაცევტული პროდუქტის საქართველოს ბაზარზე დაშვება განიმარტება როგორც ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ფარმაცევტული

პროდუქტის საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრულ მოთხოვნებთან შესაბამისობის დადგენის პროცედურა, რომლის საფუძელზეც არსებული კანონმდებლობის შესაბამისად ნებადართულია ფარმაცევტული პროდუქტის საქართველოს ბაზარზე მიმოქცევა. იმავე მუხლის 52-ე პუნქტის თანახმად, ფარმაცევტული პროდუქტის სერტიფიკატი (CPP) არის შესაბამისი ქვეყნის ან სახელმწიფოთაშორისი ფარმაცევტული პროდუქტების მარეგულირებელი სახელმწიფო ორგანოს მიერ გაცემული ფარმაცევტული პროდუქტის საკუთარ ბაზარზე დაშვების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტი.

მითითებული კანონის მე-114 მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, საქართველოს ბაზარზე ფარმაცევტული პროდუქტის დაშვება ხორცილდება შემდეგი რეჟიმებით:

ა) ფარმაცევტული პროდუქტის სახელმწიფო რეგისტრაციის აღიარებითი რეჟიმით; ბ) ფარმაცევტული პროდუქტის სახელმწიფო რეგისტრაციის ეროვნული რეჟიმით. ამავე კანონის 115 მუხლის თანახმად, 1. ფარმაცევტული პროდუქტის საქართველოს ბაზარზე დაშვება განისაზღვრება ფარმაცევტული პროდუქტის სახელმწიფო რეგისტრაციის აღიარებით და ეროვნული რეჟიმების შესაბამისად. საქართველოს ბაზარზე დაშვების ვადის გასვლის შემდეგ ფარმაცევტული პროდუქტის მიმოქცევა, გარდა იმპორტისა, დაშვებულია საქართველოს ტერიტორიაზე უკვე მიმოქცევაში არსებული ფარმაცევტული პროდუქტის ვარგისიანობის ვადის ამოწურვამდე. მითითებულ ნორმათა ანალიზის საფუძველზე, პალატა განმარტავს, რომ ფარმაცევტული პროდუქტის სარეგისტრაციო მოწმობა წარმოდგენს არა მარტო წამლის საქართველოს დადგენილ სტანდარტებთან შესაბამისობის დამადასტურებელ დოკუმენტს, არამედ ერთგვარ ნებართვას ფარმაცევტული პროდუქტის საქართველოს ბაზარზე რელიზაციისთვის, რამდენადაც უფლებამოსილი ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ფარმაცევტული პროდუქტის საქართველოს ტერიტორიაზე დაშვების გარეშე დაინტერესებული პირი ვერ შეძლებს საქართველოს ტერიტორიაზე ფარმაცევტული პროდუქტის რელიზაციას. სწორედ ფარმაცევტული პროდუქტის რეგისტრაცია აძლევს დაინტერესებულ პირს საქართველოს ბაზარზე ფარმაცევტული პროდუქტის მიმოქცევის შესაძლებლობას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ფარმაცევტული პროდუქტის სრეგისტრაციო მოწმობა, სასამართლოს მოსაზრებით, მიეკუთვნება სწორედ ზემოაღნიშნული „ბ“ პუნქტით გათვალისწინებულ აქტივს.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად არ გაიზიარა მოსარჩელის პოზიცია საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის გამოყენების საფუძვლების არსებობის თაობაზე და აღნიშნა, რომ საგადასახადო ორგანოს/დავის განმხილველ ორგანოს ან სასამართლოს უფლება აქვს, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ასევე მართებულად გაამახვილა ყურადღება საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2014 წლის 7 ოქტომბრის გადაწყვეტილებაში (საქმე №ბს-222-219(კ-14)) ჩამოყალიბებულ მსჯელობაზე და დასკვნებზე, სადაც საკასაციო სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის კვალიფიციური გაგება-გამოყენება მოითხოვს ნორმის ტექსტის გაანალიზებას, რის საფუძველზეც უნდა დავასკვნათ, რომ გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერებას კანონმდებელი მის მიერ დაშვებულ შეცდომას უკავშირებს. გადასახადის გადამხდელი კეთილსინდისიერია იმ შემთხვევაში, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია მის მიერ დაშვებული შეცდომით (არცოდნით)... გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერება გულისხმობს პირის სუბიექტურ დამოკიდებულებას მის მიერ ჩადენილი ქმედებისადმი. პირს სწამს, რომ მისი ქმედება კანონიერია, არ არის მართლსაწინააღმდეგო. ამასთან, პირი მოქმედებს ე.წ. საპატიებელი შეცდომის პირობებში ანუ მან არ იცოდა და არც შეიძლებოდა სცოდნოდა, რომ ჩადიოდა აკრძალულ ქმედებას (სამართალდარღვევას). საპატიებელი შეცდომის დროს პირი ფიქრობს, რომ არ არსებობს ისეთი ნორმა, რომელიც მის ქმედებას კრძალავს. მაშასადამე, მას არ გააჩნია სამართალდარღვევის ჩადენის შეგნება. იმ შემთხვევაში, თუ შეცდომა საპატიებელი არ არის (მაგალითად, მოქმედებდა თვითიმედოვნებით ან დაუდევრობით) პირი არ შეიძლება განთავისუფლდეს საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან... პირი შეიძლება განთავისუფლდეს საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან, თუ იგი საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმის აშკარა ბუნდოვანი და ორაზროვანი შინაარსის გამო კეთილსინდისიერად ცდებოდა კანონის არსთან მიმართებაში, ამასთან, სასამართლო საგადასახადო კანონმდებლობაში არსებულ ბუნდოვანებას, წინააღმდეგობასა და ორაზროვნებას გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ განმარტავს.

პალატა სრულად ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს იმ განმარტებას, რომ მოცემულ შემთხვევაში მოსარჩელე არ მოქმედებდა სამართლებრივი შეცდომის ფარგლებში, მისი ქმედება, საქმეში არსებული მასალების საფუძველზე, არ გამორიცხავდა მის ბრალეულობას, რამდენადაც იგი მოქმედებდა გაუფრთხილებლად, რაც ბრალის ერთ-ერთ ფორმას წარმოადგენს, შესაბამისად, არ არსებობს მისი კეთილსინდისიერ პირად მიჩნევის მატერიალურ - სამართლებრივი საფუძვლები, რის გამოც დაუშვებელია საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, შპს „ეი ბი-----ას“ საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლება.

სააპელაციო სასამართლო, მიუთითებს სსსკ-ის 102-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომელიც ადგენს მტკიცების ტვირთისა და მტკიცებულებათა დასაშვებობის პირობებს. მითითებული მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად კი, საქმის

გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, პალატა მიიჩნია, რომ აპელანტებმა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლით და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლით განსაზღვრული ვალდებულების შესაბამისად, ვერ უზრუნველყვეს იმ გარემოებების დამადასტურებელი მტკიცებულებების წარმოდგენა, რაზედაც ამყარებდნენ თავის მოთხოვნებს.

სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის 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 2016 წლის 19 მაისის გადაწყვეტილება;

9. პროცესის ხარჯები:

9.1. „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის „უ“ ქვეპუნქტის თანახმად, აპელანტები განთავისუფლებულნი 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, 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. სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;

2. ძალაში დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 19 მაისის გადაწყვეტილება;

3. აპელანტები განთავისუფლებულნი 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 -