



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

11 მაისი, 2018 წელი
თბილისი

ქ.

**თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
თავმჯდომარე - ლევან მურუსიძე
მოსამართლეები: ნინო ქადაგიძე, მანანა ჩოხელი
სხდომის მდივანი - რუსუდან ანდრიაშვილი**

აპელანტი (მოპასუხე) – სსიპ შემოსავლების სამსახური
წარმომადგენელი - ლ— ა-----ი

აპელანტი (მოპასუხე) – საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო
წარმომადგენელი - რ-----ა

მოწინააღმდეგე მხარე (მოსარჩელე) - შპს „ჯ-----ი“
წარმომადგენელი - გო-----ე

დავის საგანი - ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების
ბათილად ცნობა

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 7 მარტის გადაწყვეტილება

1. სააპელაციო საჩივრის ავტორების მოთხოვნა

1.1. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის
2017 წლის 7 მარტის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების
მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

2.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

2.1.1. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა

კოლეგიის 2017 წლის 7 მარტის გადაწყვეტილებით შპს „ჯ-----ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2015 წლის 3 სექტემბრის №E----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 4 სექტემბრის №6----- საგადასახადო მოთხოვნა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი კანონით დადგენილ ვადაში. ასევე, ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 13 ოქტომბრის №----- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 13 მაისის გადაწყვეტილება №----- საჩივართან დაკავშირებით.

2.2. დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

2.2.1. 2015 წლის 3 სექტემბერს სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის მიერ შპს „ჯ-----ის“ მიმართ შედგენილია №E----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი.

საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის მიხედვით, D----- (30.07.2015 წ.) აღრიცხვის მოწმობით გადაადგილებული ტრანზიტული საქონელი (ერთი ვაგონი ავიაწვითი TS-1) გამოცხადდა შპს „ჩ----- ე----- (ფოთი) ლ----- საქართველოს“ საბაჟო საწყობში, სადაც კერძო სურვეიერული კომპანიის მიერ განხორციელდა აზომვითი სამუშაოები და გაფორმდა ვაგონიდან ნავთობპროდუქტების ჩამოსხმის აქტი №----- 01.08.2015 წ. აზომვების შედეგად დადგინდა, რომ აღნიშნული საქონლის დანაკლისმა შეადგინა 1,688 ტონა, რაც აღემატება ნავთობპროდუქტების აზომვისას დასაშვები ცდომილების ზღვრულ ნორმას - 0,8%-ს (0,477 ტონა). აღნიშნულის საფუძველზე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილის შესაბამისად, საწარმო დაჯარიმდა 784,3 ლარით.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2015 წლის 3 სექტემბრის №E----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი (ს.ფ. 15)

2.2.2. 2015 წლის 4 სექტემბერს სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო გამშვები პუნქტის „ფოთისა და ყულევის პორტები და ფოთის თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის“ მიერ შპს „ჯ-----ის“ მიმართ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 64-ე მუხლის მე-2 ნაწილისა და 269-ე მუხლის მე-3 ნაწილის საფუძველზე, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების აღრიცხვის

მოწმობაზე D----- (30.07.2015 წ.) მითითებით, გამოცემულ იქნა №6----- საგადასახადო მოთხოვნა.

საგადასახადო მოთხოვნით საწარმოს გადასახდელად დაერიცხა დღგ - 511,3 ლარის ოდენობით და აქციზი - 273 ლარის ოდენობით.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 4 სექტემბრის №6----- საგადასახადო მოთხოვნა (ს.ფ. 16)

2.2.3. 2015 წლის 5 ივნისს შპს „ჯ-----მა“ საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და საბაჟო დეპარტამენტის 2015 წლის 3 სექტემბრის №E----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმისა და 2015 წლის 4 სექტემბრის №6----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 13 ოქტომბრის №----- ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 13 ოქტომბრის №----- ბრძანება (ს.ფ. 20-23)

2.2.4. 2015 წლის 29 ოქტომბერს შპს „ჯ-----მა“ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 13 ოქტომბრის №----- ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2015 წლის 3 სექტემბრის №E----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმისა და 2015 წლის 4 სექტემბრის №6----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 13 მაისის გადაწყვეტილებით №----- საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 13 მაისის გადაწყვეტილება (ს.ფ. 27-33)

2.3. დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

2.3.1. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლის

პირველი ნაწილის თანახმად, სარჩელი შეიძლება აღიძრას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის მოთხოვნით.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მეორე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი არის ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემული სამართლებრივი აქტი, რომელიც აწესებს, ცვლის, წყვეტს ან ადასტურებს პირის ან პირთა შეზღუდული წრის უფლებებსა და მოვალეობებს.

მოსარჩელის მიერ სადავოდ ქცეული სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2015 წლის 3 სექტემბრის №E----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი და 2015 წლის 4 სექტემბრის №6----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 13 ოქტომბრის №----- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაკების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 13 მაისის გადაწყვეტილება, წარმოადგენენ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რომელთა კანონშესაბამისობას ამოწმებს სასამართლო განსახილველი დავის ფარგლებში.

2.3.2. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველი მუხლის თანახმად, 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, განსაზღვრავენ 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.

განსახილველ შემთხვევაში, შპს „ჯ-----ის“ მიმართ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი შედგენილია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილის საფუძველზე.

მითითებული ნორმის თანახმად, სასაქონლო ოპერაციის განხორციელებამდე შემოსავლების სამსახურთან შეუთანხმებელი ქმედების განხორციელება ან სასაქონლო ოპერაციის პირობების დარღვევა, რამაც გამოიწვია საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ მყოფი საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების

უკანონო განკარგვა, დაკარგვა ან განადგურება, იწვევს ვალდებული პირის დაჯარიმებას იდენტიურ/მსგავს საქონელზე ან/და სატრანსპორტო საშუალებაზე გადასახდელი იმპორტის გადასახდელების თანხის 100 პროცენტის ოდენობით.

ამდენად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევა სახეზეა მხოლოდ მაშინ, თუ ადგილი აქვს სასაქონლო ოპერაციის განხორციელებამდე შემოსავლების სამსახურთან შეუთანხმებელი ქმედების განხორციელებას ან სასაქონლო ოპერაციის პირობების ისეთ დარღვევას, რამაც გამოიწვია საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ მყოფი საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უკანონო განკარგვა, დაკარგვა ან განადგურება. ამრიგად, გადასახადის გადამხდელისთვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილის საფუძველზე პასუხისმგებლობის დაკისრებისთვის ერთმნიშვნელოვნად და ნათლად უნდა ირკვეოდეს და დგინდებოდეს პირის მიერ განხორციელებული მართლსაწინააღმდეგო ქმედების შინაარსი, არსებობდეს პირის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედების თანმხლები მართლსაწინააღმდეგო შედეგი და დასტურდებოდეს მიზეზობრივი კავშირი ქმედებასა და შედეგს შორის. სასამართლომ განმარტა, რომ რომელიმე მოცემული ელემენტის არარსებობა განაპირობებს აღნიშნული მუხლის გამოყენების უკანონობას.

განსახილველ შემთხვევაში, დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის მიერ შპს „ჯ-----ის“ საქონლის გადამოწმებისას გამოვლინდა სხვაობა დოკუმენტურად აღრიცხულ და ფაქტობრივად არსებულ საქონელს შორის. სწორედ დანაკლისის გამოვლენა გახდა საფუძველი საწარმოს მიმართ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილით გათვალისწინებული საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენისა.

სასამართლომ მიუთითა, რომ დანაკლისის აღმოჩენისას/გამოვლენისას სსიპ შემოსავლების სამსახურმა უნდა განახორციელოს აღნიშნულ ფაქტზე სათანადო რეაგირება, რაც გამოიხატება საქმის ფაქტობრივი გარემოებების შესწავლასა და სამართალდარღვევის გამოვლენაში, ასეთის არსებობის შემთხვევაში. დანაკლისის აღმოჩენა არის შემდგომი მოკვლევის დაწყების საფუძველი, თუმცა არ არის უპირობო და საკმარისი საფუძველი პირის სამართალდამრღვევად ცნობისათვის. იმისათვის, რომ დადგენილად იქნას მიჩნეული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის არსებობა, უფლებამოსილი ორგანოს მიერ უნდა დადგინდეს დანაკლისის გამომწვევი ქმედება, იყო თუ არა აღნიშნული შემოსავლების სამსახურთან შეუთანხმებელი ქმედების განხორციელება ან/და სასაქონლო ოპერაციის

პირობების დარღვევა, ხოლო მართლსაწინააღმდეგო ქმედების დადგენის შემდგომ, - გამოიწვია თუ არა მან საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ მყოფი საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უკანონო განკარგვა, დაკარგვა ან განადგურება. შესაბამისად, დანაკლისის აღმოჩენისას ადმინისტრაციულ ორგანოს უნდა დაედგინა შპს „ჯ-----ის“ მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (შემოსავლების სამსახურთან შეუთანხმებელი ქმედების განხორციელება ან/და სასაქონლო ოპერაციის პირობების დარღვევა) და საქონლის განადგურება/დაკარგვა/განკარგვის ფაქტი, დრო, ადგილი, ვითარება.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ არ განუკარგავს, დაუკარგავს ან გაუნადგურებია საქონელი, ასევე, არ განუხორციელებია აღნიშნულის გამომწვევი მოქმედება. იგი აპელირებდა ტრანსპორტირებული საქონლის გადმოტვირთვის სპეციფიკაზე და განმარტავდა, რომ აღნიშნულის შესაძლებლობა მატარებლის მოძრაობის გრაფიკის გათვალისწინებით საწარმოს არ გააჩნდა. გარდა ამისა, მნიშვნელოვანია, რომ ლუქები დაზიანებული არ ყოფილა, რაც, ასევე, გამორიცხავს დანაკლისის გამოწვევას შპს „ჯ-----ის“ უკანონო ქმედებით.

აღნიშნულთან დაკავშირებით სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის თანახმადაც, საგადასახადო ორგანოს თანხმობის გარეშე იდენტიფიკაციის საშუალების მოხსნა/მოცილება ან/და სხვაგვარად გაუვარგისება/განადგურება, ნიშანდებული სატრანსპორტო საშუალების ან საბაჟო კონტროლის ზონაში არსებული შენობა-ნაგებობის ან ნიშანდებული ბარგის/ხელბარგის დაზიანება, აგრეთვე სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილება იმგვარად დადებული იდენტიფიკაციის საშუალებით, რომელიც მასში იდენტიფიკაციის საშუალების დაზიანების გარეშე შეღწევის საშუალებას იძლევა იწვევს მფლობელის დაჯარიმებას. განსახილველ შემთხვევაში, შპს „ჯ-----ის“ მიმართ მითითებული ნორმის საფუძველზე საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმების შედგენა არ მომხდარა. შესაბამისად, უნდა მივიჩნიოთ, რომ საქართველოს საზღვრის გადმოკვეთისას ვაგონებზე არსებული საიდენტიფიკაციო ნიშნების (ლუქების) მთლიანობა დარღვეული/დაზიანებული არ ყოფილა, ასევე, სატრანსპორტო საშუალებებზე დადებული იდენტიფიკაციის საშუალებები არ იძლეოდა საიდენტიფიკაციო საშუალების დაზიანების გარეშე ვაგონებში შეღწევის შესაძლებლობას. სასამართლომ განმარტა, ადგილი რომ ჰქონოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულ დარღვევებს, დანაკლისის არსებობა შესაძლოა მიჩნეულიყო შპს „ჯ-----ის“ მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით გამოწვეულ საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ მყოფი საქონლის დაკარგვად, თუმცა იმ ფაქტის გათვალისწინებით, რომ ლუქის მთლიანობა დარღვეული არ ყოფილა და აღნიშნულს მოპასუხე

სადავოდ არ ხდის, ხოლო საქონლის გადმოტვირთვა მხოლოდ სპეციალური პროცედურის დაცვითაა შესაძლებელი, საგადასახადო ორგანო, სათანადო წესით დალუქულ ტრანსპორტში აღმოჩენილი დანაკლისის დანაკარგად მიჩნევამდე, ვალდებული იყო დაედგინა და დაესაბუთებინა, თუ რა გზით იყო შესაძლებელი დალუქული ტრანსპორტიდან ფაქტობრივად არსებული საქონლის დაკარგვა, იძლეოდა თუ არა სატრანსპორტო საშუალება ლუქის დაუზიანებლად შეღწევის საშუალებას, ასევე, ტვირთების სახეობიდან გამომდინარე, იყო თუ არა შესაძლებელი მათი დაკარგვა, განკარგვა ან განადგურება ტრანსპორტირების პროცესში. ამასთან, აღსანიშნავია, რომ საქმეში წარმოდგენილია მატარებლების მოძრაობის გრაფიკი, რომელიც ვერ მიუთითებს საფუძვლიან ეჭვზე, რომ საქართველოს საზღვრებს შიგნით სარკინიგზო ხაზზე გადაადგილებისას მოხდა ვაგონების გახსნა და ტვირთის ამოღება და მოსარჩელეს ჰქონდა საამისოდ საკმარისო დრო და საშუალებები.

სასამართლომ, ასევე, მიუთითა, რომ მოცემულ შემთხვევაში, არსებული საქონლის სპეციფიკიდან გამომდინარე, განსაკუთრებული მნიშვნელობის მქონეა ბუნებრივი დანაკარგის ზღვრული ოდენობის დადგენაც. მართალია, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა იხელმძღვანელა აზომვის ზღვრული ოდენობით, თუმცაღა ამასთანავე საგულისხმოა საქონლის ბუნებრივი დანაკარგიც, რომლის ზღვრული ოდენობაც საგადასახადო ორგანოს არ აქვს განსაზღვრული და შესაბამისად, მისი ოდენობაც გათვალისწინებული არ არის.

მოსარჩელემ მიუთითა, რომ დანაკლისი შესაძლებელია გამოწვეული იყოს გამომგზავნი ქვეყნის ტერიტორიაზე ტვირთის ცისტერნებში ჩატვირთვისა და გაზომვის დროს დაშვებული შეცდომით, ხოლო მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოებს არ მოუპოვებია ისეთი მტკიცებულებები, რაც გამორიცხავს აღნიშნულ ფაქტს და სწორედ საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის განკარგვა/დაკარგვა/განადგურების ვარაუდს რეალურად/ნამდვილ ფაქტებად წარმოაჩენს და დაადასტურებს.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს წერილობითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები. მითითებული დებულება ადგენს მხარეთა საპროცესო მოვალეობებს ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში, რაც უზრუნველყოფს მხარეთა შეჯიბრებითობის პრინციპის სრულყოფილ რეალიზაციას. აქვე, კანონი ადგენს საგამონაკლისო შემთხვევას, კერძოდ, როცა დავის საგანს წარმოადგენს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მართლზომიერების შემოწმება, მტკიცების ტვირთი გადადის აქტის გამომცემ ადმინისტრაციულ

ორგანოზე – მოპასუხე სუბიექტზე. ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილი პირობა სწორედ ამგვარად უნდა იქნას გაგებული, რამდენადაც სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის კანონიერების შემოწმებისას აქტის გამომცემმა ადმინისტრაციულმა ორგანომ უნდა უზრუნველყოს მიღებული გადაწყვეტილების მართლზომიერების დამტკიცება სასამართლოს წინაშე, ვინაიდან ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-5 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, ადმინისტრაციული ორგანოს უფლება არა აქვს კანონმდებლობის მოთხოვნების საწინააღმდეგოდ განახორციელოს რაიმე ქმედება, რაც გულისხმობს ადმინისტრაციული ორგანოს (თანამდებობის პირის) ვალდებულებას და სამართლებრივ პასუხისმგებლობას აქტის კანონიერებასთან დაკავშირებით, შესაბამისად ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილით, სადავო აქტის კანონიერების მტკიცების ტვირთისგან ათავისუფლებს მოსარჩელეს და ავალდებულებს მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოს დაამტკიცოს, რომ მან უზრუნველყო მის მიერ გამოცემული გადაწყვეტილების კანონის საფუძველზე და მის შესაბამისად მომზადება, მიღება, გამოცემა. ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილით, ადმინისტრაციულ ორგანოს ევალება დაამტკიცოს სწორედ სადავო აქტის სამართლებრივი მხარე, რადგან მატერიალურ-სამართლებრივი კანონმდებლობის მიხედვით მას აქვს საჯარო-სამართლებრივი ვალდებულება თავისი გადაწყვეტილება, ყოველგვარი გასაჩივრების პრეზუმფციის გარეშე, მიიღოს მხოლოდ კანონის შესაბამისად. ამდენად, სავსებით ლოგიკურია მტკიცების ტვირთის ადმინისტრაციულ ორგანოზე დაკისრება (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2013 წლის 18 ივნისის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-48-43(2კ-13)).

სასამართლომ მიუთითა 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 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.

ამრიგად, ადმინისტრაციული თუ სასამართლო წარმოებისას მიღებული გადაწყვეტილება ეფუძნება მხარეთა მიერ წარდგენილი მტკიცებულებების სრულად, ყოველმხრივ და ობიექტურად გამოკვლევას, შესწავლასა და შეფასებას. ამდენად, 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.

განსახილველ შემთხვევაში, არ იყო დასაბუთებული, რამ განაპირობა საქონლის დანაკლისი - სასაქონლო ოპერაციის განხორციელებამდე შემოსავლების სამსახურთან შეუთანხმებელი ქმედების განხორციელებამ, თუ სასაქონლო ოპერაციის პირობების დარღვევამ. ასევე, არ იყო დადგენილი შპს „ჯ-----მა“ უკანონოდ განკარგა საქონელი, დაკარგა იგი თუ გაანადგურა. ამასთან, აღნიშნული გარემოებების დადგენას აქვს არსებითი მნიშვნელობა სადავო სამართალდარღვევის ჩადენილად მიჩნევისათვის. ამდენად, საქმეში არსებული მტკიცებულებები ცალსახად არ იძლევა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის ფაქტის არსებობის დადასტურებულად მიჩნევის საფუძველს.

2.3.3. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლი პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. ამავე ნორმის მე-2 ნაწილის თანახმად, დაუშვებელია, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას საფუძველად დაედოს ისეთი გარემოება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ.

საქმის გარემოებების სრულ და ყოველმხრივ გამოკვლევას ავალდებულებს ადმინისტრაციულ ორგანოს ამავე კოდექსის 53-ე მუხლის მე-5 ნაწილიც,

რომლის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს.

ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარება მოიცავს ადმინისტრაციული ორგანოს უმნიშვნელოვანეს პროცედურულ ვალდებულებას - გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. აქტის გამოცემისათვის კანონმდებლობით დადგენილია პროცედურის დაცვა, რამდენადაც მიუკერძოებლად, საქმის გარემოებათა ყოველმხრივი და ობიექტური გამოკვლევის საფუძველზე გამოცემული ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის დასაბუთებულობა-კანონიერების ხარისხი გაცილებით მაღალია, ხოლო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემისათვის დადგენილი წარმოების პროცედურის დაცვა განმსაზღვრელ მნიშვნელობას ანიჭებს თვით აქტის კანონიერებას. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის ეს უმნიშვნელოვანესი იმპერატიული ხასიათის დანაწესი ემსახურება საჯარო მმართველობის კანონიერების პრინციპს, რამდენადაც ყოველი მმართველობითი გადაწყვეტილების მიღება უნდა ეფუძნებოდეს განსახილველი საკითხის გარემოებებისა და ფაქტების ობიექტურ შესწავლა-გამოკვლევას, რომლის შეფასებიდან უნდა გამომდინარეობდეს საკითხის გადასაწყვეტად ჩამოყალიბებული დასკვნა. (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2014 წლის 23 სექტემბრის განჩინება საქმეზე №ბს-246-243(კ-14).

სასამართლომ განმარტა, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ უნდა გამოიყენოს კანონით მისთვის მინიჭებული ყველა შესაძლებლობა, რათა სრულყოფილად დაადგინოს და შეისწავლოს საქმისთვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება. მხოლოდ საქმისთვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების სრულად შესწავლისა და დადგენის შემდეგ არის შესაძლებელი კანონიერი და დასაბუთებული გადაწყვეტილების მიღება. ამასთან, „ამ ვალდებულების შესრულება ემსახურება ადმინისტრაციული ორგანოს ასევე უმნიშვნელოვანეს - მიღებული გადაწყვეტილების დასაბუთების ვალდებულებას - ადმინისტრაციულმა ორგანომ უნდა ახსნას, განმარტოს, დაასაბუთოს, თუ რატომ რა ფაქტებზე დაყრდნობით მიიღო ამგვარი გადაწყვეტილება, გარდა აღნიშნულისა, გადაწყვეტილების დასაბუთება აუცილებელია ადრესატისათვის, რათა შეაფასოს მისი მართლობიერება, დარწმუნდეს მის კანონშესაბამისობაში, ხოლო უფლების დარღვევის განცდის შემთხვევაში ისარგებლოს გასაჩივრების შესაძლებლობით, მას უნდა შეეძლოს იცოდეს რა არგუმენტებით უნდა დაუპირისპირდეს მიღებულ გადაწყვეტილებას, რასაც დასაბუთების გარეშე გადაწყვეტილების მიღების პირობებში, მოკლებულია. აგრეთვე, დასაბუთებული აქტის გამოცემა აადვილებს საჩივრის ან სარჩელის

განმხილველი ორგანოების მიერ მისი კანონიერებისა და მიზანშეწონილობის გადამოწმების პროცესს.“ (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2014 წლის 23 სექტემბრის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-205-203(კ-14)).

განსახილველ შემთხვევაში, არ დადასტურდა მოპასუხეთა მიერ გადაწყვეტილების მიღება საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების შესწავლისა და შეფასების შემდეგ, რამეთუ ისინი მიუთითებენ მხოლოდ დანაკლისის არსებობაზე, რაც საკმარისი საფუძველი არ იყო სადავო საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმების შედგენისათვის. ადმინისტრაციულ ორგანოს შპს „ჯ-----ისთვის“ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილით პასუხისმგებლობის დაკისრებისას არ დაუდგენია შპს „ჯ-----ის“ მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (სასაქონლო ოპერაციის განხორციელებამდე შემოსავლების სამსახურთან შეუთანხმებელი ქმედების განხორციელებას ან/და სასაქონლო ოპერაციის პირობების დარღვევა), რომელმაც გამოიწვია აღმოჩენილი დანაკლისი, არ გამოუკვლევია, თუ რა გზით იყო შესაძლებელი დალუქული ტრანსპორტიდან ფაქტობრივად არსებული საქონლის დაკარგვა, იძლეოდა თუ არა სატრანსპორტო საშუალება ლუქის დაუზიანებლად შეღწევის საშუალებას, ასევე, ტვირთების სახეობიდან გამომდინარე იყო თუ არა შესაძლებელი მათი დაკარგვა, განკარგვა ან განადგურება ტრანსპორტირების პროცესში. ასევე, საგადასახადო ორგანომ უნდა შეისწავლოს საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები ხომ არ ქმნის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის სხვა მუხლებით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის შემადგენლობას.

2.3.4. სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძველს წარმოადგენს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის კანონშეუსაბამობა ან მისი მომზადების და გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნების არსებითი დარღვევა.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან მისი ნაწილი კანონს ეწინააღმდეგება და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მის უფლებას, სასამართლო ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შესახებ. ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად კი, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების

გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი. სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისათვის არსებობს მხარის გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი.

ზემოაღნიშნული სამართლებრივი ნორმების ანალიზისა და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების შეფასების საფუძველზე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად უნდა იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2015 წლის 3 სექტემბრის №E----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 4 სექტემბრის №B----- საგადასახადო მოთხოვნა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს უნდა დაევალოს საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა კანონით დადგენილ ვადაში.

იმის გათვალისწინებით, რომ სასამართლომ, საქართველოს ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე, ბათილად ცნო ზემოაღნიშნული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები, ამავე კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ბათილად უნდა იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 13 ოქტომბრის №----- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 13 მაისის გადაწყვეტილება №----- საჩივართან დაკავშირებით.

3. სააპელაციო საჩივრების სამართლებრივი საფუძვლები:

3.1. აპელანტებს მიაჩნიათ, რომ გასაჩივრებულ სასამართლოს გადაწყვეტილებაში არ არის საკმარისად დასაბუთებული სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონთან წინააღმდეგობა, ასევე მათი მომზადებისა და გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნების დარღვევის ფაქტი. სადავო აქტები შესაბამისობაშია კანონმდებლის მოთხოვნებთან, ხოლო სასამართლომ დაარღვია მატერიალური და საპროცესო ნორმები. სასამართლოს არსებითად არ გამოუკვლევია საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებები, არასწორად განმარტა კანონი, რის გამოც გადაწყვეტილება სამართლებრივი თვალსაზრისით დაუსაბუთებელია.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების

დასაბუთება:

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

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 389-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება აღწერილობითი და სამოტივაციო ნაწილების ნაცვლად უნდა შეიცავდეს საქმის გარემოებებთან დაკავშირებით გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითებას, შესაძლო ცვლილებების ან დამატებების გათვალისწინებით.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, თუ სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ ან/და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მაშინ დასაბუთება იცვლება მათზე მითითებით.

აქვე პალატა განმარტავს, რომ ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციის მე-6 მუხლის პირველი პარაგრაფი ავალდებულებს სასამართლოს, დაასაბუთოს თავისი გადაწყვეტილება, რაც არ უნდა იქნეს გაგებული თითოეულ არგუმენტზე დეტალური პასუხის გაცემად. გარდა ამისა, დასაბუთებული გადაწყვეტილების უფლების ზედა ინსტანციის სასამართლოებს საშუალებას აძლევს დაეთანხმონ ქვედა ინსტანციის სასამართლოს დასაბუთებას, საფუძვლების გამეორების გარეშე.

ფაქტობრივი დასაბუთება:

4.1. სააპელაციო სასამართლო სრულად ეთანხმება თბილისის საქალაქო სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, სასამართლომ სწორად

დაადგინა საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, რასაც იზიარებს სააპელაციო პალატაც.

სამართლებრივი დასაბუთება:

4.2. სააპელაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასაბუთებულობა-კანონიერების შემოწმებისა და საქმის სასამართლო განხილვის შედეგად მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ სააპელაციო საჩივრები უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს, შემდეგ გარემოებათა გამო:

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 გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველს.

პალატა განმარტავს, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სარჩელი შეიძლება აღიძრას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის მოთხოვნით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, 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 თანახმად, 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.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევა სახეზეა მხოლოდ მაშინ, თუ ადგილი აქვს სასაქონლო ოპერაციის განხორციელებამდე შემოსავლების სამსახურთან შეუთანხმებელი ქმედების განხორციელებას ან სასაქონლო ოპერაციის პირობების ისეთ დარღვევას, რამაც გამოიწვია საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ მყოფი საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების

უკანონო განკარგვა, დაკარგვა ან განადგურება.

განსახილველ შემთხვევაში, დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის მიერ შპს „ჯ-----ის“ საქონლის გადამოწმებისას გამოვლინდა სხვაობა დოკუმენტურად აღრიცხულ და ფაქტობრივად არსებულ საქონელს შორის, რის გამოც 2015 წლის 3 სექტემბერს სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის მიერ შპს „ჯ-----ის“ მიმართ შედგენილია №E----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილის შესაბამისად.

საქმის მასალების შესწავლის შედეგად, პალატა განმარტავს, რომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ცალსახად არის განსაზღვრული ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულება, ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე, ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, დაუშვებელია ადმინისტრაციული აქტის გამოცემას საფუძვლად დაედოს ისეთი გარემოება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-5 მუხლში რეგლამენტირებულია ადმინისტრაციული ორგანოს უფლებამოსილების განხორციელების სავალდებულო პრინციპი – უფლებამოსილების განხორციელება კანონის საფუძველზე, რაც გულისხმობს, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოს ეკრძალება კანონმდებლობის მოთხოვნის საწინააღმდეგოდ განახორციელოს რაიმე მოქმედება. სასამართლო განმარტავს, რომ ადმინისტრაციული ორგანო აქტის გამოცემის შემთხვევაში, შეზღუდულია კანონის მოთხოვნის ფარგლებით.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-5 და 96-ე მუხლების შესაბამისად ადმინისტრაციულ ორგანოს არა აქვს უფლება, კანონმდებლობის მოთხოვნათა საწინააღმდეგოდ განახორციელოს რაიმე ქმედება, მათ შორის, გამოსცეს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევა-შეფასების გარეშე.

პალატა დამატებით მიუთითებს, რომ საქართველოს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძველები რეგლამენტირებულია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლით, რომლის პირველი ნაწილი ადგენს, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს, ან არსებითად დარღვეულია მისი

მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. ამასთან, კანონმდებელი მითითებული მუხლის მე-2 ნაწილში აზუსტებს, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადებისა ან გამოცემის წესის არსებით დარღვევად ჩაითვლება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა ამ კოდექსის 32-ე ან 34-ე მუხლით გათვალისწინებული წესის დარღვევით ჩატარებულ სხდომაზე ან კანონით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული წარმოების სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მოცემულ საკითხზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად, ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი. სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისათვის არსებობს მხარის გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი.

მოცემულ შემთხვევაში, პალატა სრულად იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობას მასზედ, რომ დანაკლისის აღმოჩენისას/გამოვლენისას სსიპ შემოსავლების სამსახურმა უნდა განახორციელოს აღნიშნულ ფაქტზე სათანადო რეაგირება, რაც გამოიხატება საქმის ფაქტობრივი გარემოებების შესწავლასა და სამართალდარღვევის გამოვლენაში, ასეთის არსებობის შემთხვევაში. დანაკლისის აღმოჩენა არის შემდგომი მოკვლევის დაწყების საფუძველი, თუმცა არ არის უპირობო და საკმარისი საფუძველი პირის სამართალდამრღვევად ცნობისათვის. იმისათვის, რომ დადგენილად იქნას მიჩნეული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის არსებობა, უფლებამოსილი ორგანოს მიერ უნდა დადგინდეს დანაკლისის გამომწვევი ქმედება, იყო თუ არა აღნიშნული შემოსავლების სამსახურთან შეუთანხმებული ქმედების განხორციელება ან/და სასაქონლო ოპერაციის პირობების დარღვევა, ხოლო მართლსაწინააღმდეგო ქმედების დადგენის შემდგომ, - გამოიწვია თუ არა მან საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ მყოფი საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უკანონო განკარგვა, დაკარგვა ან განადგურება. შესაბამისად, დანაკლისის აღმოჩენისას ადმინისტრაციულ ორგანოს უნდა დაედგინა შპს „ჯ-----ის“ მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (შემოსავლების სამსახურთან შეუთანხმებული ქმედების განხორციელება ან/და სასაქონლო ოპერაციის

პირობების დარღვევა) და საქონლის განადგურება/დაკარგვა/განკარგვის ფაქტი, დრო, ადგილი, ვითარება.

პალატა დამატებით განმარტავს, რომ დავის არსებით გადაწყვეტას და სწორ სამართლებრივ კვალიფიკაციას მნიშვნელოვანწილად განაპირობებს საქმეზე გამოკვლეული ფაქტების ობიექტური შეფასება და მათი ერთობრივი ანალიზი.

სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, სადავო შემთხვევაში, ადგილი აქვს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლით გათვალისწინებულ კანონის დარღვევას, ვინაიდან გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები არ აკმაყოფილებს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის კანონიერების, როგორც ფორმალურ, ასევე მატერიალურ კრიტერიუმებს. შესაბამისად, პალატის დასკვნით, თბილისის საქალაქო სასამართლოს მიერ მართებული გადაწყვეტილებაა მიღებული.

5. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა:

5.1. პალატას მიაჩნია, რომ სასამართლომ საქმე განიხილა საპროცესო დარღვევების გარეშე, სწორად დაადგინა საქმეზე ფაქტობრივი გარემოებები და სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა მათ. შესაბამისად, სახეზე არ არის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები, რისი გათვალისწინებითაც, სააპელაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 7 მარტის გადაწყვეტილება.

6. საპროცესო ხარჯები:

6.1. „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „უ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, აპელანტები გათავისუფლებულნი არიან სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი, მე-12, 34-ე მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 389-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

დ ა ა დ გ ი ნ ა

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს.

2. უცვლელად დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 7 მარტის გადაწყვეტილება.

3. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო წესით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (ქ. თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32), დასაბუთებული განჩინების მხარეთათვის გადაცემიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს მეშვეობით (ქ. თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზირი №7ა).

თავმჯდომარე

ლევან მურუსიძე

მოსამართლეები

ნინო ქადაგიძე

მანანა ჩოხელი