

საქმე №33/434-18

საქმე №330310017001814881



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

საქართველოს სახელით

18

ოქტომბერი,

2018

წელი

თბილისი

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

თავმჯდომარე - თამარ ონიანი
მოსამართლეები: გიორგი ტყავაძე, მანანა ჩოხელი

სხდომის მდივანი - ნათია ზანდუკელი

აპელანტი (მოსარჩელე) - სს „ლ-----ი“

წარმომადგენლები - ა----- ს-----, ჯ--- ბ-----

აპელანტი (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური

წარმომადგენელი - მ-----

აპელანტი (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

წარმომადგენელი - ა----- რუსია

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი
აქტების ნაწილობრივ ბათილად ცნობა

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 29 დეკემბრის
გადაწყვეტილება

1. სააპელაციო საჩივრების ავტორთა მოთხოვნები

1.1. სს „ლ-----ი“ თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 29 დეკემბრის გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის სრულად დაკმაყოფილებას მოითხოვს.

1.2. სსიპ შემოსავლების სამსახური თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 29 დეკემბრის გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას მოითხოვს.

1.3. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 29 დეკემბრის გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას მოითხოვს.

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

2.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 29 დეკემბრის გადაწყვეტილებით სს „ლ-----ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახური აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 27 აპრილის №1---- ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 27 აპრილის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 15 ივლისის №2---- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 26 იანვრის გადაწყვეტილება საჩივარზე №1----- დანაკარგის დანაკლისად განხილვის შედეგად გადასახადის დარიცხვის ნაწილში და მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა საქმისთვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა კანონით დადგენილ ვადაში.

2.2. დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

2.2.1. დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ ჩატარდა სს „ლ----ის“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2011 წლის პირველი სექტემბრიდან 2014 წლის პირველ აპრილამდე. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 23 აპრილის საგადასახადო შემოწმების აქტი.

საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, 2012 წლის 5 იანვრის №მ--- ბრძანების საფუძველზე დანიშნული საგადასახადო შემოწმების შედეგად (შესამოწმებელი პერიოდი - 01.01.2011-01.09.2011) ლუდის ჩამოსასხმელ ხაზზე ექსპერტიზით დაფიქსირებული დანაკარგების გათვალისწინებით გამოვლინდა სხვაობა (379,992 ლარის ღირებულების ლუდი), რომელიც განხილულ იქნა მიწოდებად. აღნიშნული სხვაობა შემოწმების მიერ ჩართულ იქნა 2011 წლის ერთობლივ შემოსავალში.

საგადასახადო შემოწმების აქტში მითითებულია, რომ სამხარაულის სახელობის ეროვნული ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს დასკვნის მიხედვით დადგენილია ლუდის ჩამოსხმის პროცესში დანაკარგის ნორმა ჩამოსასხმელ ხაზზე მიწოდებული და ჩამოსხმული ლუდის რაოდენობას შორის სხვაობაზე სხვადასხვა ჩამოსასხმელი ხაზისა და საქონლის ტარის (ბოთლი, პეტი, ქილა) მიხედვით. აღნიშნული დასკვნის საფუძველზე შემოწმების მიერ განხორციელდა თითოეული დღის ჩამოსხმაზე ლუდის სახეობის მიხედვით დანაკარგის გაანგარიშება (ექსპერტიზის დასკვნის თანახმად დადგენილი ნორმის ზემოთ) და განხილული იქნა მიწოდებად შესაბამისი პერიოდების მიხედვით თვის საშუალო შეწონილი სარეალიზაციო ფასით. საწარმოს დაერიცხა ძირითადი გადასახადი და ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის საფუძველზე, ასევე, შემცირებულ იქნა დეკლარირებული ზარალის ოდენობა. (ტ. I, ს.ფ. 16-57).

2.2.2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 23 აპრილის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემულ იქნა აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 27 აპრილის №1---- ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და სს „ლ----ს“ წარედგინა 2015 წლის 27 აპრილის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, საწარმოს გადასახდელად დაერიცხა გადასახადის ძირითადი თანხა 521 171,12 ლარი, ჯარიმა - 291 456 ლარი და საურავი - 98 815,4 ლარი. (ტ. I, ს.ფ. 58-62).

2.2.3. 2015 წლის 30 აპრილს სს „ლ----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა

სსიპ შემოსავლების სამსახურს, რომლითაც აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 27 აპრილის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა.

გადამხდელი არ დაეთანხმა საგადასახადო მოთხოვნით დარიცხულ თანხებს და აღნიშნა, რომ დანაკარგების კალკულაციისთვის ლევან სამხარაულის ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს დასკვნის გამოყენება არ არის მართებული, რადგან ექსპერტიზის პროცესში ნორმების განსაზღვრა მოხდა ერთჯერადი დაკვირვების შედეგად, არ არის გათვალისწინებული სხვადასხვა ცვლადი (ქარხნის ზომა, პარტიის მოცულობა, სეზონურობა, ნედლეულის და მასალის ხარისხი და სხვა). აღნიშნული გავლენას ახდენს სხვადასხვა პარტიის დანაკარგის ნორმაზე და ზემოაღნიშნული დასკვნა არ განიხილავს შესაძლო მაქსიმალური დანაკარგის ნორმას. ამასთან, კომპანიას არცერთი ნორმატიული აქტი არ ავალდებულებს, დაითვალოს ლუდის ტექნოლოგიური დანაკარგები დღეების მიხედვით. 2012 წლის ივლისიდან ელექტრონულ მარკირებას ახდენს სიქპას დანადგარი, რომლის მუშაობაზე მონიტორინგს ახორციელებს სიქპას ოპერატორი და გადამხდელის მიერ აქციზის დეკლარირება ხდება აღნიშნული დანადგარის მონაცემების საფუძველზე. გადამხდელმა მიუთითა, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ საზოგადოების სმფ-ის ინვენტარიზაციის შედეგად არ გამოვლენილა რაიმე სახის დანაკარგი შესაფუთ მასალებში (ეტიკეტი, თავსახური, ბოთლები). საზოგადოებამ დამატებით განმარტა, რომ 2014 წლის 15 დეკემბერს კომპანიამ სსიპ „ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლოს ექსპერტიზის ბიუროს“ მონაწილეობით მოახდინა დანაკარგების განსაზღვრა პეტის ჩამოსასხმელ ხაზზე, შედეგად დადგინდა დანაკარგი 20,14% და 11,59%. გადამხდელმა მოითხოვა ექსპერტიზის საშუალო მაჩვენებლების გამოყენება წლის ან თვის ჭრილში 2012 წლის ივლისამდე.

გადამხდელი არ დაეთანხმა ლუდის ჩამოსასხმელ ხაზზე ექსპერტიზით დაფიქსირებული დანახარჯების გათვალისწინებით გამოვლენილი სხვაობის მიწოდებად განხილვას და 2011 წლის ერთობლივ შემოსავალში ასახვას.

გადამხდელმა ასევე მოითხოვა ზედმეტად გადახდილი უკუდაბეგვრის დღგ-ის გათვალისწინება და შესაბამისად, 2011 წლის დღგ-ის დეკლარაციის კორექტირება, რის შედეგადაც გაიზრდება ჩასათვლედი დღგ-ის თანხა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 15 ივლისის №2---- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. კერძოდ, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის მიზნით გამოეყენებინა 2013 წლის 23 აგვისტოს სსიპ „ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლოს ექსპერტიზის ბიუროს“ დასკვნით შესაბამის ტარაზე დადგენილი დანაკარგი თვის ჭრილში, მათ შორის, პეტზე არსებული საშუალო მაჩვენებელი,

აღნიშნულის გათვალისწინებით კი - განხორციელებინა შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). აუდიტის დეპარტამენტს, ასევე, დაევალა გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით დამატებით შეესწავლა გადასახადის გადამხდელის უკუდაბეგვრის დღგ-ში ჩასათვლელი თანხის განსაზღვრის საკითხი.

ბრძანებაში მეორე საკითხთან დაკავშირებით მედიაციის საბჭომ აღნიშნა, რომ ვინაიდან ექსპერტიზის დასკვნით დადგენილია დანაკარგის ზღვრული ოდენობა, შესაბამისად, შემოწმების შედეგად ექსპერტიზით დაფიქსირებული დანაკარგების გათვალისწინებით გამოვლენილი სხვაობა შემმოწმებლის მიერ მართებულად იქნა განხილული მიწოდებად, აღნიშნულიდან გამომდინარე, კუთვნილი გადასახადით დაბეგვრა შესაბამისობაშია კანონმდებლობის მოთხოვნებთან და არ არსებობს მისი გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი. (ტ. I, ს.ფ. 63-66).

2.2.4. 2015 წლის 31 ივლისს სს „ლ-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 27 აპრილის №0----- საგადასახადო მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 15 ივლისის №2---- ბრძანების გაუქმება მოითხოვა.

სადავო საკითხებს წარმოადგენდა: 1. თითოეული დღის ჩამოსხმაზე ლუდის სახეობების მიხედვით ექსპერტიზის დასკვნით გათვალისწინებულზე მეტი დანაკარგის მიწოდებად ჩათვლა; საჩივრის ავტორის განმარტებით, 2012 წლის ივლისიდან სს „ლ-----ში“ სიქპას მანქანებით ხორციელდება ელექტრონული მარკირება, რაც რეგულირდება სიქპასა და შემოსავლების სამსახურს შორის გაფორმებული ხელშეკრულებით. შესაბამისად, სიქპას მანქანები გამოიყენება სს „ლ-----ის“ მიერ წარმოებული პროდუქციის აღრიცხვისა და დათვლისთვის. სს „ლ-----ი“ იხდის აქციზის გადასახადს სიქპას მანქანების მონაცემების საფუძველზე. ამ მანქანის მუშაობის მონიტორინგს კი ახორციელებს სიქპას ოპერატორი. იმ ფაქტის გათვალისწინებით, რომ სს „ლ-----ის“ წარმოება სიქპას მანქანების კონტროლის ქვეშაა (2012 წლის ივლისიდან), უსაფუძვლოა ზენორმატიული დანაკარგის ნორმის განსაზღვრა. PET: 10,36% (2 დასკვნით დადგენილი დანაკარგის საშუალო ნორმა). 2. წინა საგადასახადო შემოწმების შედეგად ექსპერტიზით ლუდის ჩამოსასხმელ ხაზზე დაფიქსირებული დანაკარგების გათვალისწინებით გამოვლენილი სხვაობის მიწოდებად ჩათვლა. საწარმოს მითითებით, საგადასახადო აქტის თანახმად, 2011 წლის შემოსავლები გაზრდილია 379 992 ლარით და დარიცხულია შესაბამისი ჯარიმა. როგორც გაირკვა, წინა საგადასახადო შემოწმების აქტით დათვლილი

იქნა ზენორმატიული დანაკარგების ნორმა 2011 წლის იანვრიდან აგვისტოს ჩათვლით პერიოდისათვის. სს „ლ----ი“ არ ეთანხმება ამ დარიცხვას ზემოაღნიშნული არგუმენტების გამო. საწარმოს მითითებით, საერთაშორისო პრაქტიკისა და სიქპას მოწყობილობების გამჭვირვალედ მუშაობის გათვალისწინებით, სს „ლ----ის“ მიმართ საერთოდ არ უნდა იქნას გამოყენებული დანაკარგების აღრიცხვის პრინციპი. იმ შემთხვევაში კი, თუ შემოსავლების სამსახურს დაევალა სს „ლ----ზე“ დარიცხული გადასახადების კორექტირების მიზნით ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს დასკვნების გამოყენება, მაშინ აუცილებლად უნდა იქნას გამოყენებული როგორც 2013 წლის 23 აგვისტოს, ისე 2014 წლის 12 დეკემბრის დასკვნის შესაბამის ტარაზე დადგენილი დანაკარგები (მათ შორის, პეტზე ორივე დასკვნით დადგენილი დანაკარგების საშუალო მაჩვენებლის) თვის ჭრილში.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 26 იანვრის გადაწყვეტილებით №1----- საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. ნაწილობრივ გაუქმდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 27 აპრილის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 15 ივლისის №2---- ბრძანება და აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა სანქციის შემცირების უზრუნველყოფა ამ გადაწყვეტილების შესაბამისად.

გადაწყვეტილების მიხედვით, ვინაიდან ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ბიუროს დასკვნით გამოვლენილი დანაკარგის ზემოთ გამოვლენილია დანაკარგი, მომჩივნის არგუმენტები აღნიშნული დანაკარგის მიწოდებად განხილვით განხორციელებული დარიცხვის გაუქმების თაობაზე უსაფუძვლოა. ამასთან, საბჭომ მიიჩნია, რომ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, მიზანშეწონილია მომჩივანი გათავისუფლდეს სს „ლ----ის“ მიერ საქონლის არამატერიალური ფორმით მარკირების/ნიშანდების გამოყენების ვალდებულების მომენტიდან, ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ბიუროს დასკვნით გამოვლენილი დანაკარგის ზემოთ არსებული დანაკარგის მიწოდებად განხილვის შედეგად შემოწმების შედეგების გათვალისწინებით დარიცხული ჯარიმისა და საურავისგან. (ტ. I, ს.ფ. 68-73).

2.2.5. სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს ექსპერტის 2013 წლის 23 აგვისტოს №0----- დასკვნის შესაბამისად, ექსპერტიზას ეთხოვა დაკვირვება სს „ლ----ის“ ლუდის წარმოების საწარმოო პროცესზე და დაედგინა, სითხის რა დანაკარგები აქვს საწარმოს გაფილტრული ლუდის რეზერვუარებსა (ფარფასები) და ჩამოსხმის ხაზებზე.

დასკვნის შესაბამისად, სოფ. ნ-----ში მდებარე, სს „ლ-----ის“ კუთვნილ ლუდსახარშ ქარხანაში დამკვეთის მიერ წარდგენილი ლუდის სახეობებისა და ჩამომსხმელი ხაზების მიხედვით გამოვლინდა დანაკარგის შემდეგი პროცენტული მაჩვენებლები: 1. K-----ის პეტის ბოთლში ჩამომსხმელი ხაზი (2 და 2,5 ლიტრიანი) - 4,68 %, 2. შუშის ბოთლში ჩამომსხმელი ხაზი (0,5 ლიტრიანი) - 10,23%, 3. ქილის ჩამომსხმელი ხაზი (0,33 ლიტრიანი) - 9,63 %, 4. კასრში ჩამომსხმელი ხაზი (30,50 ლიტრიანი) - 7,82%.

დასკვნის გამოკვლევის ნაწილში აღნიშნულია, რომ დამკვეთის მოთხოვნით წარმოების პროცესზე დაკვირვება მოხდა მხოლოდ წარმოებული ლუდის დანაკარგების განსაზღვრის მიზნით, რაც არ გულისხმობს წარმოების პროცესში გამოყენებული შესაფუთი თუ სხვა მასალების დანაკარგის განსაზღვრას.

გამოკვლევის ნაწილში მითითებულია, რომ K-----ის პეტის ბოთლში ჩამომსხმელ ხაზზე გამოვლინდა შემდეგი მაჩვენებელი - ლუდი მ-----, 2 და 2,5 ლიტრიანი - 5,77 %, ხოლო ლუდი ნ-----, 2 და 2,5 ლიტრიანი - 3,95 %. აღნიშნული ორი დაკვირვება მოხდა ერთსა და იმავე ხაზზე, იდენტური ტექნოლოგიის გამოყენებით და დაახლოებით, ერთნაირი რაოდენობის ლუდის ჩამოსხმაზე, განსხვავდებოდა მხოლოდ ლუდის სახეობა. შესაბამისად, შესაძლებელია, გაკეთდეს დაშვება, რომ K-----ის პეტის ბოთლში ჩამომსხმელი ხაზის დანაკარგი შეადგენს ორი დაკვირვების შედეგად მიღებული შედეგების საშუალო მაჩვენებელს, კერძოდ, 4,68%-ს. (ტ. I, ს.ფ. 74-81).

2.2.6. სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს ექსპერტის 2014 წლის 15 დეკემბრის №0----- დასკვნის შესაბამისად, ექსპერტიზას ეთხოვა ერთ-ერთ ჩამოსხმის პროცესზე დაკვირვება, რათა დადგენილიყო ტექნოლოგიური დანაკარგის ოდენობა.

დასკვნის შესაბამისად, სოფ. ნ-----ში მდებარე, სს „ლ-----ის“ კუთვნილ ლუდსახარშ ქარხანაში დამკვეთის მიერ წარდგენილი ლუდის სახეობების მიხედვით გამოვლინდა დანაკარგის შემდეგი პროცენტული მაჩვენებლები: 1. K-----ის პეტის ბოთლში ჩამომსხმელი ხაზი, ლუდი ჰ----- 2 ლიტრიანი - 10000 ლიტრი ლუდის ჩამოსხმისას დანაკარგმა შეადგინა 20,14%. 2. K-----ის პეტის ბოთლში ჩამომსხმელი ხაზი, ლუდი ქ----- 1,5 ლიტრიანი - 10000 ლიტრი ლუდის ჩამოსხმისას დანაკარგმა შეადგინა 11,59%. (ტ. I, ს.ფ. 82-87).

2.3. დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

სასამართლომ განმარტა შემდეგი:

2.3.1. პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა, რომ მოსარჩელე არ ეთანხმება განხორციელებულ დარიცხვას დანაკარგის დანაკლისად განხილვის შედეგად გადასახადის დარიცხვის ნაწილში. კერძოდ, საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, 2012 წლის 5 იანვრის №მ--- ბრძანების საფუძველზე დანიშნული საგადასახადო შემოწმების შედეგად (შესამოწმებელი პერიოდი - 01.01.2011-01.09.2011) ლუდის ჩამოსასხმელ ხაზზე ექსპერტიზით დაფიქსირებული დანაკარგების გათვალისწინებით გამოვლინდა სხვაობა (379,992 ლარის ღირებულების ლუდი), რომელიც განხილულ იქნა მიწოდებად. აღნიშნული სხვაობა შემოწმების მიერ ჩართულ იქნა 2011 წლის ერთობლივ შემოსავალში. საგადასახადო შემოწმების აქტში მითითებულია, რომ სამხარაულის სახელობის ეროვნული ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს დასკვნის მიხედვით დადგენილია ლუდის ჩამოსხმის პროცესში დანაკარგის ნორმა ჩამოსასხმელ ხაზზე მიწოდებულისა და ჩამოსხმული ლუდის რაოდენობას შორის სხვაობაზე სხვადასხვა ჩამოსასხმელი ხაზისა და საქონლის ტარის (ბოთლი, პეტი, ქილა) მიხედვით. აღნიშნული დასკვნის საფუძველზე შემოწმების მიერ განხორციელდა თითოეული დღის ჩამოსხმაზე ლუდის სახეობის მიხედვით დანაკარგის გაანგარიშება (ექსპერტიზის დასკვნის თანახმად დადგენილი ნორმის ზემოთ) და განხილული იქნა მიწოდებად შესაბამისი პერიოდების მიხედვით თვის საშუალო შეწონილი სარეალიზაციო ფასით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 15 ივლისის №2---- ბრძანებით აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით გამოეყენებინა 2013 წლის 23 აგვისტოს სსიპ „ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ბიუროს“ დასკვნით შესაბამის ტარაზე დადგენილი დანაკარგი თვის ჭრილში, მათ შორის, პეტზე არსებული საშუალო მაჩვენებელი, ხოლო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 26 იანვრის გადაწყვეტილებით მოსარჩელე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, გათავისუფლდა სს „ლ----ის“ მიერ საქონლის არამატერიალური ფორმით მარკირების/ნიშანდების გამოყენების ვალდებულების მომენტიდან, ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ბიუროს დასკვნით გამოვლენილი დანაკარგის ზემოთ არსებული დანაკარგის მიწოდებად განხილვის შედეგად შემოწმების შედეგების გათვალისწინებით დარიცხული ჯარიმისა და საურავისგან.

მოსარჩელემ სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო

კოდექსის მე-8 მუხლის მე-11 ნაწილზე მიუთითა და განმარტა, რომ დანაკარგი დანაკლისად განიხილება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ უფლებამოსილ ორგანოს დადგენილი აქვს დანაკარგის ნებადართული მაქსიმალური ოდენობა. განსახილველ შემთხვევაში კი, სახელმწიფოს მხრიდან დადგენილი არ არის ლუდის წარმოების პროცესში არსებული დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრული ოდენობა. გარდა ამისა, მითითებულ ნორმაში განხორციელებული ცვლილებით დაზუსტდა, რომ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესის შესაბამისად საქონლის არამატერიალური ფორმით მარკირების/ნიშანდების შემთხვევაში დანაკლისად არ ჩაითვლება ამ საქონლის წარმოების პროცესში მწარმოებლის მიერ გამოვლენილი დანაკარგი. სს „ლ----ის“ წარმომადგენლები აღნიშნავენ, რომ აღნიშნული დაზუსტება გამოწვეულ იქნა იმ გარემოებით, რომ არამატერიალური ფორმით მარკირება ხორციელდება მხოლოდ სახელმწიფოს მიერ შერჩეული ერთი პირის - სიქპას მიერ, რომელსაც შემოსავლების სამსახურთან გაფორმებული აქვს ხელშეკრულება, რომლითაც სიქპა ვალდებულია, უზრუნველყოს არამატერიალური ფორმით მარკირების განხორციელება შეუფერხებლად და შეინარჩუნოს მონიტორინგის მაღალი ხარისხი. სიქპას მოწყობილობები მონტაჟდება საწარმოო ხაზზე და შესაბამისად, მაქსიმალურად კონტროლდება წარმოების პროცესი. იმის გათვალისწინებით, რომ წარმოების ხაზის მონიტორინგს ახორციელებს სახელმწიფოს ნდობით აღჭურვილი პირი და მარკირება წარმოადგენს ავტომატიზირებულ პროცესს, რაც გამორიცხავს პიროვნული შეცდომის დაშვების ალბათობას, სახელმწიფოს მხრიდან მიჩნეული იქნა, რომ ასეთ პირობებში საწარმოს საქმიანობა მაქსიმალურად გამჭვირვალეა და არ არსებობს დანაკარგის მაქსიმალური ნებადართული ნორმის დადგენის აუცილებლობა. ვინაიდან აღნიშნული წარმოადგენს ნორმის დაზუსტებას, იგი გამოყენებულ უნდა იქნას ცვლილების ამოქმედებამდე პერიოდზეც, როდესაც კომპანიის წარმოებული ნაწარმის მარკირება ხორციელდებოდა ან/და ხორციელდება სიქპას მიერ. მათ შორის, სს „ლ----ში“ წარმოებული საქონლის არამატერიალური ფორმით მარკირება სიქპას მიერ ხორციელდება 2012 წლის ივლისიდან.

გარდა ზემოაღნიშნულისა, მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ სახეზეა დარიცხული გადასახადების გაუქმების სხვა ნორმატიული საფუძვლებიც, რომლებიც გამომდინარეობს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის 2¹, 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილისა და მე-8 მუხლის მე-11 ნაწილის სისტემური განმარტებიდან, რამეთუ თუ დანაკარგი განიხილება დანაკლისად, მისი საბაზრო ფასით რეალიზაციად განხილვა წარმოადგენს პასუხისმგებლობის ზომას და არა ამა თუ იმ ოპერაციის დაბეგვრის სტანდარტულ წესს. შესაბამისად, თუ საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანა ცვლის ფაქტობრივი გარემოების შეფასებას, რის შედეგადაც ამ გარემოების არსებობა

აღარ განიხილება სამართალდარღვევად და არსებობს სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობის გაუქმების საფუძველი, სახეზეა დარიცხული გადასახადების, როგორც პასუხისმგებლობის ზომის, გაუქმების საფუძველები, ვინაიდან, როგორც სადავო პერიოდში, ისე მიმდინარე პერიოდშიც სს „ლ----ის“ წარმოებული საქონლის მარკირება ხორციელდება არამატერიალური ფორმით სახელმწიფოს (შემოსავლების სამსახურის) მიერ შერჩეული პირის - სიქპას მიერ და გამოვლენილი დანაკარგი არ განიხილება დანაკლისად.

მოსარჩელემ იმ გარემოებაზეც მიუთითა, რომ უფლებამოსილი ორგანოს მიერ არ არის დადგენილი დანაკარგის ზღვრული ნორმა. შემოსავლების სამსახურის მიერ მიზანშეწონილად იქნა მიჩნეული, ასეთ ნორმად განხილული ყოფილიყო სსიპ „ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ბიუროს“ მიერ კონკრეტული დაკვირვების დროს დაფიქსირებული დანაკარგის ოდენობა. ამასთან, მაქსიმალურ ნორმად გამოყენებული იქნა არა ორი დასკვნით მოცემული ინფორმაციის ურთიერთშეჯერებით მიღებული ნორმა, არამედ მხოლოდ ერთ-ერთი დასკვნით დაფიქსირებული მინიმალური ოდენობა.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-100 მუხლზე, რომლის პირველი ნაწილის მიხედვით, რეზიდენტის ერთობლივი შემოსავალი შედგება საქართველოში არსებული წყაროდან და საქართველოს ფარგლების გარეთ მიღებული შემოსავლებისაგან. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება ნებისმიერი ფორმით ან/და საქმიანობით მიღებული შემოსავალი, კერძოდ: ა) ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები; ბ) ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან; გ) სხვა შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან.

ამავე კოდექსის 102-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება: საქონლის/მომსახურების მიწოდებით მიღებული შემოსავლები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-16 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საქონლის მიწოდებად ითვლება პირის მიერ სხვა პირისათვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა სასყიდლით (მათ შორის, საქონლის რეალიზაცია, გაცვლა, ხელფასის ან ნატურალური ფორმით ანაზღაურება) ან უსასყიდლოდ.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ ვინაიდან მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო შემოწმების მიერ დადგენილი დანაკარგის ოდენობის ზემოთ არსებული დანაკლისი განხილულ იქნა მიწოდებად, რაც ექვემდებარება შესაბამისი გადასახადებით დაბეგვრას, განსახილველი დავის ფარგლებში უნდა განისაზღვროს დანაკარგისა და დანაკლისის ცნება, მათი გამოანგარიშების წესი და განისაზღვროს დანაკლისის მიწოდებად განხილვის კანონისმიერი საფუძვლების არსებობა.

სასამართლომ მიუთითა მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილს, რომლის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელთან ამ კოდექსით გათვალისწინებული დანაკლისის გამოვლენა ითვლება მისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით განხორციელებულ მიწოდებად. ამასთანავე, თუ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისი საგადასახადო ორგანოს მიერ ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლინდა, პირი დამატებით ჯარიმდება ამ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულების 10 პროცენტის ოდენობით. ნორმის მოქმედი რედაქცია ჩამოყალიბებულია 2015 წლის პირველ მაისს განხორციელებული საკანონმდებლო ცვლილების შედეგად. საკანონმდებლო ცვლილების განხორციელებამდე კი, საგადასახადო შემოწმების აქტის შედგენის პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილი ადგენდა, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელთან: ა) ამ კოდექსით განსაზღვრული ინვენტარიზაციის შედეგად სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისის გამოვლენა – იწვევს პირის დაჯარიმებას გამოვლენის მომენტში ამ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულების 50 პროცენტის ოდენობით (მათზე გაწეული ხარჯის და დღგ-ის ჩათვლის გაუქმების გარეშე), ამასთანავე, სამართალდამრღვევს გამოვლენილ დანაკლისთან დაკავშირებით შემდგომ პერიოდში საგადასახადო ვალდებულება აღარ დაეკისრება; ბ) ამ კოდექსით განსაზღვრული დანაკლისის გამოვლენა, გარდა ამ ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა, განიხილება მისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით განხორციელებულ მიწოდებად და გადასახადებით დაიბეგრება ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

სასამართლომ მიუთითა სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-11 ნაწილზე, რომლის მიხედვით, დანაკლისი არის გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრულ ჩანაწერებთან შედარებისას გამოვლენილი (მათ შორის, ინვენტარიზაციის საშუალებით) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების ნაკლებობა. ისეთი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მიმართ, რომელთა დასაწყობება ფიზიკურად შეუძლებელია (ელექტრო- და

თბოენერგია, გაზი და წყალი), დანაკლისად ითვლება სხვაობა შეძენილ (შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტის მიხედვით) და რეალიზებულ (გადასახადის გადამხდელისგან ფაქტობრივად გასულ) სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა შორის, თუ ვერ დგინდება დებიტორი (ამნაზღაურებელი) ან/და მიმთვისებელი. ამასთანავე, უფლებამოსილ ორგანოს შეუძლია დაადგინოს დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრული ოდენობა. ასეთ შემთხვევაში დანაკლისად ჩაითვლება ამ ოდენობაზე მეტი დანაკარგი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-11 ნაწილის მოქმედი რედაქციის შესაბამისად, დანაკლისი არის გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრულ ჩანაწერებთან შედარებისას გამოვლენილი (მათ შორის, ინვენტარიზაციის საშუალებით) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების ნაკლებობა. ისეთი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მიმართ, რომელთა დასაწყობება ფიზიკურად შეუძლებელია (ელექტრო- და თბოენერგია, გაზი და წყალი), დანაკლისად ითვლება სხვაობა შეძენილ (შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტის მიხედვით) და რეალიზებულ (გადასახადის გადამხდელისგან ფაქტობრივად გასულ) სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა შორის, თუ ვერ დგინდება დებიტორი (ამნაზღაურებელი) ან/და მიმთვისებელი. ამასთანავე, უფლებამოსილ ორგანოს შეუძლია დაადგინოს დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრული ოდენობა. ასეთ შემთხვევაში დანაკლისად ჩაითვლება ამ ოდენობაზე მეტი დანაკარგი. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესის შესაბამისად საქონლის არამატერიალური ფორმით მარკირების/ნიშანდების შემთხვევაში დანაკლისად არ ჩაითვლება ამ საქონლის წარმოების პროცესში მწარმოებლის მიერ გამოვლენილი დანაკარგი. აღნიშნული სახით მოცემული ნორმა ჩამოყალიბდა 2015 წლის 18 დეკემბრის №4680 საქართველოს კანონით და ამოქმედდა 2016 წლის პირველი იანვრიდან.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ერთმანეთისაგან განასხვავებს დანაკლისსა და დანაკარგს, ორივე შემთხვევაში არსებობს გარკვეული ნაკლებობა ან სხვაობა სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ოდენობისა, თუმცაღა განმსაზღვრელია მათი წარმოშობის საფუძვლები. კერძოდ, დანაკარგად შეიძლება განხილულ იქნას საწარმოო პროცესში გამოვლენილი ბუნებრივი დანაკარგი, რაც კონკრეტული საწარმოს საქმიანობის ობიექტის სპეციფიკას უკავშირდება. სწორედ ამიტომ, უფლებამოსილ ორგანოს შეუძლია დაადგინოს დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრული ოდენობა. ასეთ შემთხვევაში დანაკლისად ჩაითვლება ამ ოდენობაზე მეტი დანაკარგი. ამასთან, განსხვავებით სადავო პერიოდში მოქმედი ნორმის რედაქციისაგან, მოქმედი ნორმით საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესის შესაბამისად საქონლის

არამატერიალური ფორმით მარკირების/ნიშანდების შემთხვევაში დანაკლისად არ ჩაითვლება ამ საქონლის წარმოების პროცესში მწარმოებლის მიერ გამოვლენილი დანაკარგი. შესაბამისად, უკანასკნელ შემთხვევასთან მიმართებით დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრული ოდენობის დადგენა და გამოყენება არ მოხდება.

მოსარჩელე აღნიშნავდა, რომ მოხდა ნორმის დაზუსტება და არა ცვლილება, რაც შესაძლებელს ხდის საკანონმდებლო ცვლილების შედეგად ჩამოყალიბებული ნორმის ცვლილებამდე პერიოდზე გავრცელებასაც, თუმცა სასამართლომ მიუთითა 2015 წლის 18 დეკემბრის №4680 საქართველოს კანონის განმარტებით ბარათზე, რომელშიც კანონპროექტის ძირითად არსად მე-2 პუნქტად მითითებულია, რომ „ხორციელდება ცვლილება საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-11 ნაწილში. კერძოდ, დანაკლისად არ ჩაითვლება, საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესის შესაბამისად საქონლის არამატერიალური ფორმით მარკირების შემთხვევაში, ამ საქონლის წარმოების პროცესში მწარმოებლის მიერ გამოვლენილი დანაკარგი.“ სასამართლომ დამატებით მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომელიც იმპერატიულად განსაზღვრავს, რომ გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა. ამდენად, დავის გადაწყვეტისას სწორედ სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-11 ნაწილის რედაქციის შესაბამისად უნდა მოხდეს დანაკლისის განსაზღვრა და საკანონმდებლო ცვლილების განხორციელების მიზნიდან და კანონმდებლის მიერ განმარტებული ნებიდან გამომდინარე, სასამართლომ არ გაიზიარა მოსაზრება, რომ მოხდა ნორმის მხოლოდ დაზუსტება და მისი იმგვარად ჩამოყალიბება, რასაც ძველი კანონიც ითვალისწინებდა, ხოლო ცვლილება მხოლოდ მიზნის უფრო მკაფიოდ და ნათლად ჩამოყალიბებას ემსახურებოდა.

რაც შეეხება მოსარჩელის მითითებას, რომ მე-8 მუხლის მე-11 ნაწილში განხორციელებული ცვლილების შედეგად გაუქმდა პასუხისმგებლობა სადავო დარიცხვის ნაწილში და შესაბამისად, ახალი ნორმა უნდა ყოფილიყო გამოყენებული, სასამართლომ მიუთითა საქართველოს კონსტიტუციის 42-ე მუხლის მე-5 პუნქტზე, რომლის მიხედვით, არავინ არ აგებს პასუხს იმ ქმედობისათვის, რომელიც მისი ჩადენის დროს სამართალდარღვევად არ ითვლებოდა. კანონს, თუ ის არ ამსუბუქებს ან არ აუქმებს პასუხისმგებლობას, უკუძალა არა აქვს. „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის 24-ე მუხლის პირველი და მე-2 პუნქტების თანახმად, ნორმატიულ აქტს უკუძალა აქვს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ეს პირდაპირ არის დადგენილი ამ ნორმატიული აქტით. ნორმატიულ აქტს, რომელიც ადგენს ან ამძიმებს

პასუხისმგებლობას, უკუძალა არა აქვს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების დროს, თუ კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი ქმედების ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა, ხოლო თუ შემოღებულია ან დამძიმებულია პასუხისმგებლობა, გამოიყენება ქმედების ჩადენის მომენტიდან არსებული ნორმა, ხოლო 2¹ ნაწილით დადგენილია, რომ თუ საგადასახადო დავის განხილვის დასრულებამდე კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი ქმედების ჩადენისათვის, დავის განმხილველი ორგანო ვალდებულია გამოიყენოს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა. ამავე კოდექსის 296-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო დავა შესაძლებელია განხილულ იქნეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სასამართლოში.

სასამართლომ განმარტა, რომ კანონში განხორციელებული ცვლილებისთვის უკუძალის მინიჭებისთვის ერთდროულად უნდა არსებობდეს შემდეგი ორი პირობა: 1. მიღებული კანონი უნდა ითვალისწინებდეს უკუძალის გამოყენებას; 2. მითითებული საკანონმდებლო ცვლილება უნდა აუქმებდეს ან ამსუბუქებდეს პირის პასუხისმგებლობას და არ უნდა ამძიმებდეს პირის მდგომარეობას. აღნიშნულ პირობათა ერთობლიობის შემთხვევაშია შესაძლებელი, რომ გამოყენებულ იქნეს ახალი კანონის მიმართ უკუძალა. ცალსახაა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-2¹ ნაწილი ითვალისწინებს უკუძალის მინიჭებას იმ სამართლებრივი აქტების მიმართ რომლებითაც გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა, ამასთან, საგადასახადო კანონმდებლობა დამატებით აწესებს, რომ საკანონმდებლო აქტისთვის უკუძალის მინიჭება შესაძლებელია საგადასახადო დავის განხილვის დასრულებამდე.

სასამართლომ დამატებით მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2011 წლის 26 იანვრის გადაწყვეტილებაზე (საქმე ბს-903-877(კ-10)), სადაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-2 ნაწილთან მიმართებით საკასაციო სასამართლომ განმარტა, რომ „საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების დროს, თუ კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა სამართალდარღვევის ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა. სანქციის შეფარდების დრო მოიცავს არამხოლოდ საგადასახადო ორგანოს მიერ მისი გამოყენების, არამედ აგრეთვე ზემდგომი ორგანოების ან სასამართლოს მიერ სანქციის გამოყენების კანონიერების შემოწმების პერიოდს. ზემოაღნიშნულის

გარდა, იმის გათვალისწინებით, რომ სადავო აქტების გასაჩივრება, მართალია, არ აჩერებს აქტის მოქმედებას, მაგრამ აჩერებს საჯარიმო თანხის გადახდის ვალდებულებას, ამასთანავე სადავო აქტის გასაჩივრების შემთხვევაში პირისათვის საბოლოო შედეგს იწვევს სასამართლო გადაწყვეტილება და არა საგადასახადო ორგანოს სადავო აქტები, საკასაციო პალატა თვლის, რომ სადავო სამართალურთიერთობების მიმართ შესაძლებელია სამართალდარღვევის შემდგომ მიღებული შეღავათიანი რეჟიმის გამოყენება, ხსენებული ნორმისათვის, რომელიც მნიშვნელოვან დამატებით პირობას ადგენს წარსულ, ნორმის ძალაში შესვლამდე დასრულებული სამართალდარღვევისათვის რეგულაციაში და ამდენად აუმჯობესებს მანამდელ მდგომარეობას, ე.წ. «ნამდვილი უკუძალის», რეტროაქტიულობის მინიჭება“.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე სასამართლომ განმარტა, რომ კანონით გათვალისწინებულია საგადასახადო დავის განმავლობაში ამოქმედებული ახალი, პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელი ნორმის გამოყენების ვალდებულება, თუმცაღა აღნიშნული პირდაპირ არის დაკავშირებული საგადასახადო სამართალდარღვევის პასუხისმგებლობის ზომის განსაზღვრასთან და აღნიშნული მუხლიდან გამომდინარე, საგადასახადო სამართალდარღვევებისათვის პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელ ან გამაუქმებელ აქტებს აქვთ უკუქცევითი ძალა, ე.ი. ვრცელდება ამ აქტის გამოცემამდე ჩადენილ სამართალდარღვევებზეც. სანქციის შეფარდების დროს, თუ გაუქმებული ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა სამართალდარღვევის ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა, რაც არ გულისხმობს ძირითადი გადასახადის ოდენობის გამოანგარიშების წესის შეცვლას. ვინაიდან 286-ე მუხლში მითითებული გარემოება, რომ დანაკლისის გამოვლენა განიხილება მისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით განხორციელებულ მიწოდებად და გადასახადებით დაიბეგრება ამ კოდექსით დადგენილი წესით პირდაპირ და უშუალოდ არის დაკავშირებული ძირითადი გადასახადის გაანგარიშებასთან, რომლის მიმართაც ახალი ნორმით დადგენილი წესის გამოყენება ვერ მოხდება, სასამართლო ვერ გაიზიარებდა მოსარჩელის პოზიციას, რომ საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის 2¹, 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილისა და მე-8 მუხლის მე-11 ნაწილის სისტემური განმარტებიდან გამომდინარე, დარიცხვა უნდა გაუქმდეს. ამასთან, საყურადღებოა, რომ სს „ლ-----ი“, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებით გათავისუფლდა მის მიერ საქონლის არამატერიალური ფორმით მარკირების/ნიშანდების გამოყენების ვალდებულების მომენტიდან, ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლოს ექსპერტიზის ბიუროს დასკვნით გამოვლენილი დანაკარგის ზემოთ არსებული დანაკარგის მიწოდებად განხილვის შედეგად შემოწმების შედეგების გათვალისწინებით დარიცხული ჯარიმისა და საურავისგან.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოთა მიერ დარიცხვის განხორციელებისას გამოყენებულია შესაბამისი სამართლებრივი ნორმები, თუმცა მნიშვნელოვანია განისაზღვროს, სამართლის სათანადო ნორმების მოძიებასთან ერთად, რამდენად ზუსტად მოხდა ფაქტობრივი გარემოებების დადგენა და მათთან ნორმის შეფარდება. ამ მხრივ, განსახილველი დავის ფარგლებში არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებას დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრული ოდენობის დადგენა წარმოადგენდა, რამეთუ დანაკარგის ზღვრულ ოდენობაზე მეტი ოდენობა ითვლება დანაკლისად, რაც განხილულ უნდა იქნას მიწოდებად და დაიბეგროს შესაბამისი წესით. უდავოა ფაქტი, რომ უფლებამოსილი ორგანოს მიერ სადავო შემთხვევებთან - ლუდის საწარმოო პროცესთან მიმართებით დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრული ოდენობა, რომელსაც ყველა საწარმო გამოიყენებდა, დადგენილი არ არის. ამასთან, მოპასუხეთა წარმომადგენლების განმარტებით, მსგავსი განზოგადებული საერთო ზღვრული ოდენობის დადგენა შეუძლებელია, რამეთუ დანაკარგის ოდენობა დამოკიდებულია მრავალ ისეთ ფაქტორზე, რომელიც კონკრეტული საწარმოს მუშაობის სპეციფიკიდან და დამახასიათებელი ფაქტობრივი გარემოებიდან გამომდინარეობს. სწორედ ამიტომ, დანაკარგის ოდენობა ყოველ საწარმოსთან მიმართებით დამოუკიდებლად განისაზღვრება.

სასამართლომ განმარტა, რომ გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და კანონით დაცული ინტერესების მაქსიმალურად უზრუნველყოფა და გარანტირებულობა მჭიდროს არის დაკავშირებული დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრული ოდენობის დადგენასთან, რამეთუ დანაკლისად სწორედ ამ ოდენობაზე მეტი დანაკარგი ჩაითვლება. ამრიგად, დანაკარგის ოდენობის განსაზღვრა უნდა მოხდეს ფაქტობრივი გარემოებების ზუსტად და სწორად დადგენის შედეგად.

მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანომ გაითვალისწინა სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს ექსპერტის 2013 წლის 23 აგვისტოს №0----- დასკვნით დადგენილი მონაცემები და არა ამავე ექსპერტიზის ბიუროს 2014 წლის 15 დეკემბრის №0----- დასკვნა მაშინ, როდესაც ექსპერტის დასკვნებში დაფიქსირებული ოდენობები მკვეთრად განსხვავდება ერთმანეთისაგან. მართალია, ადმინისტრაციული წარმოების ფარგლებში გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები არ შეიცავს დასაბუთებას, რატომ არ იქნა გათვალისწინებული მეორედ ჩატარებული ექსპერტის დასკვნის მონაცემები, თუმცა მოპასუხეთა წარმომადგენლებმა განმარტეს, რომ ექსპერტის დასკვნებს შორის არსებული არსებითი განსხვავების გათვალისწინებით, რაც გამოწვეულ

იქნა განსხვავებული შეკითხვების დასმით, ასევე, იმ გარემოებით, რომ პირველი დასკვნა გაკეთებულია საწარმოო პროცესის დაკვირვების შედეგად, ხოლო მე-2 ჩატარდა შემოწმებით მოცულ პერიოდს მიღმა და წინასწარ დაგეგნილი ხელოვნური პროცესის დაკვირვების შედეგად, სწორედ პირველი ექსპერტის დასკვნა იქნა მიჩნეული ფაქტობრივი გარემოების უფრო რეალურად ამსახველად. მით უფრო, რომ მეორე დასკვნით დადგენილი ოდენობის დანაკარგით ლუდის წარმოება მეწარმის მხრიდან აზრს მოკლებულია, რომელიც, თავის მხრივ, მოტივირებულია, რომ წარმოება ნაკლები დანაკარგით აწარმოოს.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ ექსპერტის დასკვნის გაუზიარებლობის მოტივი არ შეიძლება გახდეს მისი შედგენის დრო, რამეთუ პირს შეუძლია, რომ ექსპერტის დასკვნა, როგორც მტკიცებულება, წარადგინოს ადმინისტრაციული თუ სასამართლო წარმოების ეტაპზე კი. განმსაზღვრელი ექსპერტის დასკვნის გაზიარებისას არის მისი რელევანტურობა, გამოსაკვლევ საგანი, პერიოდი და შესაბამისობა კონკრეტულ სადავო შემთხვევასთან. სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა ექსპერტიზის წინაშე დასმულ შეკითხვებზე, კერძოდ, პირველი ექსპერტიზის ჩატარებისას ექსპერტიზას ეთხოვა დაკვირვება სს „ლ-----ის“ ლუდის წარმოების საწარმოო პროცესზე და დადგენა, სითხის რა დანაკარგები აქვს საწარმოს გაფილტრული ლუდის რეზერვუარებსა (ფარფასები) და ჩამოსხმის ხაზებზე, ხოლო მეორე ექსპერტიზის დასკვნის გამოცემისას ექსპერტიზას ეთხოვა ერთ-ერთ ჩამოსხმის პროცესზე დაკვირვება, რათა დადგენილიყო ტექნოლოგიური დანაკარგის ოდენობა. სასამართლომ აღნიშნა, რომ შეკითხვების არაიდენტურობა ავტომატურად არ ადასტურებს იმ ფაქტს, რომ მოხდა სრულიად სხვადასხვა, სადავო შემთხვევასთან კავშირში არმყოფი საკითხის გამოკვლევა. მეორე ექსპერტიზის ჩატარების დროსაც ექსპერტს ეთხოვა დანაკარგის ოდენობის განსაზღვრა, რის დადგენასაც აქვს მნიშვნელობა მოცემული დავის სწორად გადაწყვეტისათვის. განსხვავება მდგომარეობს იმაში, რომ მეორე ექსპერტიზისას დაკვირვება მოხდა მხოლოდ ერთ-ერთი ჩამოსხმის პროცესზე, რაც არ შეიძლება გახდეს დასკვნის გამოუყენებლობის საფუძველი.

ამასთან, სასამართლომ მიუთითა სასამართლო სხდომაზე დაკითხული ექსპერტის - გიორგი ქურდაძის განმარტებაზე, საიდანაც არ გამომდინარეობს, რომ მეორე ექსპერტის დასკვნა არასაწარმოო, ხელოვნურად მიმდინარე პროცესზე ჩატარდა. ამასთან, ექსპერტმა აღნიშნა, რომ დანაკარგს ქმნის აპარატის მიერ წუნდებული ბოთლებიდან ან ზედმეტად დიდი ან მცირე ოდენობით ლუდის ჩასხმისას ბოთლებიდან ლუდის გადაღვრა, თუმცაღა დანაკარგის ძირითად, ყველაზე დიდ ნაწილს ქმნის ის ფაქტი, რომ ლუდის გაშვებამდე ხდება წყლის გაშვება, რასაც შემდგომში ემატება ლუდი და ვიდრე

ლუდი არ დააკმაყოფილებს შესაბამის პარამეტრს, წყალთან შერეული ლუდის გადაღვრა ხდება. ამასთან, აღნიშნულ პროცესს აკონტროლებს სწორედ აპარატი და არა რომელიმე პიროვნება დამოუკიდებლად. როგორც ექსპერტმა განმარტა, უკანასკნელის შედეგად გამოთვლილი დანაკარგის ოდენობა ლიტრობის კუთხით უცვლელია, თუმცა ჯამოსასხმელად გაშვებული ლუდის ოდენობიდან გამომდინარე იცვლება მისი პროცენტული მაჩვენებელი, რამეთუ დანაკარგის ხვედრითი წილი ნაკლები ოდენობის ლუდის ჯამოსხმისას მეტია. რადგან მეორე ექსპერტიზის დროს ნაკლები ოდენობის ლუდის ჯამოსხმა მოხდა, დანაკარგის პროცენტული ოდენობაც მეტია პირველ ექსპერტიზასთან შედარებით.

სასამართლომ ყურადღება მიაქცია ექსპერტიზის ჩატარების პერიოდებთან მიმართებით მოსარჩელის განმარტებაზე, რომ ზაფხულში ხდება მეტი ლუდის ჯამოსხმა, ვიდრე ზამთარში, ლუდის გაყიდვის სიხშირიდან გამომდინარე. მანვე, მოპასუხის მითითებასთან დაკავშირებით, რომ გაყიდვის ოდენობა დაკავშირებულია სეზონურობასთან, თუმცა არა ჯამოსხმული ლუდის ოდენობასთან, რომელიც მალეფუჭებადი არაა, განმარტა, რომ მოსარჩელის ლუდი ქსელში არ ჩერდება 20 დღეზე მეტი დროით, რაც, მათ შორის, სს „ლ-----ის“ საერთაშორისო ვალდებულებებიდან გამომდინარეობს. სასამართლომ გაითვალისწინა, რომ ჯამოსხმული ლუდის ბოთლების ოდენობის კონტროლო მოპასუხეთა მიერ შესაძლებელია, მით უფრო, რომ აღნიშნული კონტროლირდება სიქპას მიერ, ამიტომ, მოპასუხეთა ახსნა-განმარტება, ყოველგვარი დამატებითი მტკიცებულების გარეშე, არ გაიზიარა. გარდა ამისა, საქმეში წარმოდგენილია ექსპერტიზის დასკვნები, რომლებიც გაცემულია შესაბამისი კომპეტენტური ორგანოს მიერ საწარმოო პროცესზე დაკვირვების შედეგად და რელევანტურია სადავო შემთხვევასთან. შესაბამისად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ გამოყენებულ უნდა იქნას ექსპერტის დასკვნებით დადგენილი პროცენტული ოდენობების საშუალო მონაცემი.

2.3.2. სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-5 მუხლის პირველ და მე-2 ნაწილებზე, რომლებიც ადგენს, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოს უფლება არა აქვს კანონმდებლობის მოთხოვნების საწინააღმდეგოდ განახორციელოს რაიმე ქმედება. ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა ან სხვა სახის ქმედება, რომელიც იწვევს ადამიანის საქართველოს კონსტიტუციით მინიჭებული უფლებების ან თავისუფლებების შეზღუდვას, დაიშვება მხოლოდ საქართველოს კონსტიტუციის მეორე თავის შესაბამისად, კანონით ან მის საფუძველზე გამოცემული კანონქვემდებარე აქტით მინიჭებული უფლებამოსილების საფუძველზე.

ამავე კოდექსის 53-ე მუხლის პირველ ნაწილის თანახმად, წერილობითი ფორმით გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი უნდა შეიცავდეს წერილობით დასაბუთებას. ამავე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს. ამავე კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი ნაწილი ადგენს, რომ ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე.

მითითებულ ნორმათა ანალიზის საფუძველზე 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 გადაწყვეტილების მიღება.

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 ინდივიდუალური 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 მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანომ

ისე განახორციელა გადასახადების დარიცხვა, რომ არ შეუფასებია მეორე ექსპერტის დასკვნა, არ დაუსაბუთებია მისი გამოუყენებლობის მიზეზები, რამაც გადამხდელის ინტერესების ხელყოფა და მისი უფლებების არათანაბარზომიერად შეზღუდვა გამოიწვია. მხოლოდ ეჭვი, რომელიც არ არის გამყარებული სამართლებრივი საფუძვლით, არ გამომდინარეობს კონკრეტული ფაქტობრივი გარემოებების შედეგად გამოვლენილი ფაქტების გონივრული განსჯიდან და არ ქმნის რომელიმე საკანონმდებლო ნორმით გათვალისწინებულ დარღვევას, არ შეიძლება გახდეს პირისათვის დამატებითი საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის საფუძველი. ვინაიდან ექსპერტიზის დასკვნებით სხვადასხვა ოდენობის დანაკარგი განისაზღვრა, რაც მათი ჩატარების დროს ობიექტური მიზეზებით განპირობებული განსხვავებული ოდენობის ლუდის გამოშვებასთან შეიძლება იყოს დაკავშირებული, არ დასტურდება რომელიმე დასკვნის არაავტენტურობა, გამოყენებულ უნდა იქნას აღნიშნულ დასკვნათა საშუალო მონაცემი.

ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-8 ნაწილის თანახმად, გადასახადების ადმინისტრირება არის გადასახადების გამომგარიშებასთან, გადახდასთან და დეკლარირებასთან, საგადასახადო კონტროლთან, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვასთან, ინფორმირებასთან და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ფორმების, მეთოდებისა და წესების ერთობლიობა, რომლებსაც საგადასახადო ორგანოები ახორციელებენ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში. ამავე კოდექსის 51-ე მუხლების „ა“ და „გ“ ქვეპუნქტების მიხედვით, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში დაიცვან საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა, იმოქმედონ ამ კოდექსისა და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მოთხოვნათა შესაბამისად და მონაწილეობა მიიღონ სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკის განხორციელებაში; გააკონტროლონ გადასახადების გამომგარიშების სისწორე და სისრულე და მათი დროულად გადახდა, ჩაატარონ საგადასახადო შემოწმებები ამ კოდექსით დადგენილი წესით და ამ შემოწმებათა ჩატარებისას გააცნონ გადასახადის გადამხდელს თავისი უფლებები და ვალდებულებები.

2.3.3. სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლზე, რომლის 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 გადაუწყვეტლად 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.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე. შესაბამისად, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 27 აპრილის №1---- ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 27 აპრილის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 15 ივლისის №2---- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 26 იანვრის გადაწყვეტილება საჩივარზე №1----- დანაკარგის დანაკლისად განხილვის შედეგად გადასახადის დარიცხვის ნაწილში და მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურს უნდა დაევალოს საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა კანონით დადგენილ ვადაში.

3.1. სს „ლ----ის“ სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-11 ნაწილის სადავო პერიოდში მოქმედ რედაქციაზე მითითებით აპელანტი აღნიშნავს, რომ დანაკარგი დანაკლისად განიხილება, თუ უფლებამოსილ ორგანოს

დადგენილი აქვს დანაკარგის ნებადართული მაქსიმალური ოდენობა. სადავო შემთხვევაში კი სახელმწიფოს მიერ დადგენილი არ არის ლუდის წარმოების პროცესში არსებული დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრული ოდენობა. ამასთანავე, 2015 წლის 18 დეკემბერს მითითებულ ნორმაში განხორციელდა ცვლილება და შედეგად დანაკარგის განმარტება დაზუსტდა, რომ თუ პირი ახორციელებს საქონლის არამატერიალური ფორმით მარკირებას წარმოების პროცესში გამოვლენილი დანაკარგი არ განიხილება დანაკლისად. ამდენად, აპელანტის მოსაზრებით, სასამართლომ არასწორად განმარტა, რომ საკანონმდებლო ცვლილების მიზანი იყო დანაკარგის შეფასების ახალი წესის დადგენა.

სააპელაციო საჩივრის თანახმად, არამატერიალური ფორმით მარკირება ხორციელდება სახელმწიფოს მიერ შერჩეული პირის - სიქპას მიერ. სიქპას მეშვეობით არამატერიალური ფორმით მარკირება ხორციელდება არა საგადასახდო კოდექსში 2015 წელს ცვლილების შეტანის შემდეგ, არამედ - 2012 წლიდან. იმის გათვალისწინებით, რომ წარმოების ხაზის მონიტორინგს ახორციელებს სახელმწიფოს ნდობით აღჭურვილი პირი და მარკირება წარმოადგენს ავტომატიზირებულ პროცესს, რაც გამორიცხავს შეცდომის დაშვების ალბათობას, სახელმწიფომ მიიჩნია, რომ საწარმოს საქმიანობა მაქსიმალურად გამჭვირვალეა და არ არსებობს დანაკარგის მაქსიმალური ნებადართული ნორმის დადგენის აუცილებლობა. ამდენად, აპელანტი მიიჩნებს, რომ მე-8 მუხლის მე-11 ნაწილი წარმოადგენს განმარტებითი ხასიათის ნორმას, რადგან მიუთითებს, რომ დანაკარგი არ განიხილება დანაკლისად თუ პირის წარმოებული პროდუქციის არამატერიალური ფორმით მარკირება ხორციელდება სიქპას მიერ, ხოლო ვინაიდან ასეთი მარკირება ხდება 2012 წლიდან, ამ პერიოდიდანვე ნამდვილია მსგავსი განმარტება. შესაბამისად, კომპანიის მიერ გამოვლენილი საწარმოო დანაკარგი არ უნდა იქნას განხილული დანაკლისად, რადგან წარმოებული პროდუქციის მარკირება 2012 წლიდან ხორციელდებოდა არამატერიალური ფორმით სიქპას მიერ.

სააპელაციო საჩივრის ავტორი არ ეთანხმება სასამართლოს შეფასებას საგადასახდო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილთან მიმართებით, რომ იგი ადგენს არა სანქციას, არამედ დანაკლისის გამოვლენის შემთხვევაში გადასახადის გაანგარიშების წესს. აპელანტი აღნიშნავს, რომ საგადასახდო კოდექსის მე-15 თავი, რომელსაც მიეკუთვნება 286-ე მუხლი, ადგენს საგადასახდო სამართალდარღვევათა სახეებსა და პასუხისმგებლობას. 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილით კი სამართალდარღვევად განხილულია დანაკლისის არსებობა, რისთვისაც დადგენილია შესაბამისი პასუხისმგებლობა. აპელანტის მოსაზრებით, აღნიშნულ გარემოებას ადასტურებს 2017 წლის პირველი იანვრიდან კოდექსში შეტანილი ცვლილებებიც, კერძოდ, კოდექსს დაემატა 98³

მუხლი, რომლის შედეგად მოგების გადასახადის მიზნებისთვის დანაკლისი გახდა მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი და დარიცხული მოგების გადასახადი - ძირითადი გადასახადი. თუკი 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილი ადგენდა ძირითადი გადასახადის გაანგარიშების წესს, საჭირო აღარ გახდებოდა 98³ მუხლის შემოღება.

აპელანტი მიიჩნევს, რომ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269¹ მუხლის მეორე ნაწილის, 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილისა და მე-8 მუხლის მე-11 ნაწილის სისტემური განმარტებიდან გამომდინარე, სადავო აქტებით დარიცხული გადასახადები უნდა გაუქმდეს. კერძოდ, 2015 წლის 18 დეკემბრის საკანონმდებლო ცვლილებით სადავო ქმედება აღარ განიხილება სამართალდარღვევად.

3.2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

აპელანტი მიუთითებს საქმეზე დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებზე და აღნიშნავს, რომ დავის საგანი შედგება ორი საკითხისგან: 1. თითოეული დღის ჩამოსხმაზე ლუდის სახეობების მიხედვით ექსპერტიზის დასკვნით გათვალისწინებულზე მეტი დანაკარგის მიწოდებად ჩათვლა; 2. წინა საგადასახადო შემოწმების შედეგად ექსპერტიზით ლუდის ჩამოსასხმელ ხაზზე დაფიქსირებული დანაკარგების გათვალისწინებით გამოვლენილი სხვაობის მიწოდებად ჩათვლა.

პირველ საკითხთან მიმართებით აპელანტი აღნიშნავს, რომ სს „ლ-----ის“ წარმოება სიქვას მანქანების კონტროლქვეშ არის (2012 წლის ივლისიდან), ამდენად, უსაფუძვლოა, ზენორმატიული დანაკარგის ნორმების განსაზღვრა.

მეორე სადავო საკითხთან დაკავშირებით აპელანტი მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-11 ნაწილზე, 102-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტზე, 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტზე, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N996 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის 78-ე მუხლის პირველ პუნქტზე. აპელანტი მიუთითებს, რომ საგადასახადო ორგანომ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს დასკვნის საფუძველზე განახორციელა თითოეული დღის ჩამოსხმაზე ლუდის სახეობის მიხედვით დანაკარგის გაანგარიშება და განიხილა მიწოდებად შესაბამისი პერიოდების თანახმად თვის საშუალო შეწონილი სარეალიზაციო ფასით. სასამართლომ კი მიიჩნია, რომ საგადასახადო ორგანოებს უნდა გამოეყენებინათ როგორც 2013 წლის 23 აგვისტოს, ისე 2014 წლის 12 დეკემბრის დასკვნები.

სააპელაციო საჩივრის თანახმად, 2014 წლის 12 დეკემბრის დასკვნა არ უნდა იქნას გაზიარებული, რადგან ამ შემთხვევაში დაკვირვება მოხდა მხოლოდ ერთ ხაზზე და დროის შედარებით მცირე მონაკვეთში, ხოლო 2013 წლის 23 აგვისტოს დასკვნის შედგენისას დაკვირვება მოხდა მთელ საწარმოო პროცესზე, ყველა ხაზზე და დროის უფრო დიდ მონაკვეთში. დანაკარგებიდან დიდი წილი კი მოდის უშუალოდ პროდუქციის ჩამოსხმის წინა პროცესზე. კერძოდ, მანამდე აქცევს აპარატი წყალში შერეულ ლუდს, სანამ ლუდის კონდიციები საჭირო ნორმაზე არ დადგება და ეს დანაკარგი ლიტრებში გამოსახული დაახლოებით ერთნაირია. კერძოდ, სამი ტონის ჩამოსხმის დროს დანაკარგი იქნება 33,3%, ხოლო 20 ტონის ჩამოსხმის დროს - 5%. ამიტომ, საგადახადო ორგანომ ჩათვალა, რომ უფრო მართებულია იმ დასკვნის გამოყენება, რომელიც უფრო რეალურად და სრულად ასახავს სადავო საკითხს.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე აპელანტი სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებასა და სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას მოითხოვს.

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

აპელანტის მოსაზრებით, სასამართლომ არასწორად განმარტა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-11 ნაწილი და არასწორად მიიჩნია, რომ არ აქვს მნიშვნელობა დანაკარგის გამოვლენის დროს, შესაბამისად, ექსპერტიზის დასკვნა, რომელიც ჩატარებულია შემოწმების შემდეგ და ასახავს შემოწმების მიღმა არსებული პერიოდის არასაწარმოო პროცესს, განხილულ იქნა სათანადო მტკიცებულებად დანაკარგების დასადგენად.

აპელანტი აღნიშნავს, რომ დანაკლისის არსებობას კანონმდებლობა უკავშირებს ბუღალტრულ ჩანაწერებსა და გამოვლენილ ფაქტებს შორის სხვაობის არსებობას. დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრული ოდენობის განსაზღვრით შესაძლებელია მხოლოდ შემცირდეს დანაკარგის ოდენობა, თუმცა ასეთის არარსებობა არ აქარწყლებს გარემოებას, რომ კომპანიას გააჩნია დანაკარგი, რაც წარმოადგენს დოკუმენტალურად დადასტურებულ სხვაობას და გამოითვლება ბუღალტრულ ჩანაწერებსა და ფაქტობრივ რეალობას შორის არსებული სხვაობით. საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-11 ნაწილიდან გამომდინარე, დანაკლისის დანაკარგად მიჩნევისთვის, იგი გამოვლენილ უნდა იქნეს წარმოების პროცესში თავად გადამხდელის მიერ, რაც კონკრეტულ შემთხვევაში განხორციელდა მხოლოდ პირველი ექსპერტიზით დადგენილ ოდენობაზე. ამასთანავე, მითითება, რომ რომელიმე სფეროში დანაკლისის

ნებადართული მაქსიმალური ზღვრული ოდენობის არარსებობის შემთხვევაში საწარმოს არ შეიძლება გააჩნდეს დანაკლისი, არ შეესაბამება საგადასახადო კანონმდებლობას.

აპელანტის მოსაზრებით, დაუსაბუთებელია მოსარჩელის მითითება 286-ე მუხლთან მიმართებით, რომ უნდა გამოყენებულიყო უფრო მსუბუქი სახდელი. აპელანტი აღნიშნავს, რომ აუდიტორების მიერ დანაკლისი ჩაითვალა საბაზრო ფასად რეალიზაციად, ხოლო გადასახადის დაკისრება არ წარმოადგენს „სასჯელს“ და კონკრეტული მუხლი საკითხის უფრო მსუბუქ რეგულირებას არ შეიცავს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 52-ე ნაწილზე მითითებით აპელანტი აღნიშნავს, რომ შემოსავლების სამსახურს უპირატესად უნდა გამოეყენებინა შესამოწმებელ პერიოდში არსებული ექსპერტიზის შედეგები, რომელიც უფრო ზუსტად განსაზღვრავს სადავო საკითხს. სააპელაციო საჩივრის მიხედვით, იმ პირობებში, როდესაც გადასახადის გადამხდელისთვის შესამოწმებელ პერიოდზე ცნობილი იყო მისი სავარაუდო დანაკარგის თაობაზე (მის მიერ ჩატარებული ექსპერტიზით), რომელიც მას არც სადავოდ გაუხდია და არც დამატებით მიუმართავს ექსპერტიზისთვის, ახალი დანაკარგის დადგენის შემთხვევაშიც კი მის მიერ ვერ იქნება გამოყენებული იმაზე მეტი ოდენობა, ვიდრე მის მიერ იყო გამოყენებული, რადგან შესამოწმებელ პერიოდში იგი დაეთანხმა პირველი ექსპერტიზის შედეგებს. ამასთანავე, გასათვალისწინებელია, რომ პირველი ექსპერტიზისგან განსხვავებით, მეორე შემთხვევაში არ მომხდარა საწარმოო პროცესზე დაკვირვება.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე აპელანტი სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებასა და სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას მოითხოვს.

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.

5.1. ფაქტობრივი დასაბუთება:

სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება თბილისის საქალაქო სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, სასამართლომ სწორად დაადგინა საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, რასაც იზიარებს სააპელაციო პალატაც.

5.2. სამართლებრივი დასაბუთება:

5.2.1. სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ არსებითად სწორად გადაწყვიტა სადავო საკითხი, სამართლებრივი თვალსაზრისით სწორად შეაფასა საქმესთან დაკავშირებული ყველა ფაქტობრივი გარემოება; თავის მხრივ, აპელანტებმა სააპელაციო საჩივრებში ვერ გააქარწყლეს პირველი ინსტანციის სასამართლოს სამართლებრივი დასკვნები, ვერ მიუთითეს და ვერ წარმოადგინეს ისეთი არგუმენტები, რომლებზე დაყრდნობითაც შესაძლებელი იქნებოდა საქმეზე დადგენილი ფაქტების სხვაგვარი სამართლებრივი შეფასება.

მოცემულ შემთხვევაში უნდა დადგინდეს გასაჩივრებული სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 27 აპრილის №1---- ბრძანებისა და №0----- საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 15 ივლისის №2---- ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის

26 იანვრის გადაწყვეტილების შესაბამისობა საქართველოს კანონმდებლობასთან. დავის საგანს კი წარმოადგენს დანაკარგის დანაკლისად განხილვის შედეგად გადასახადის დარიცხვა.

5.2.2. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-100 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, რეზიდენტის ერთობლივი შემოსავალი შედგება საქართველოში არსებული წყაროდან და საქართველოს ფარგლების გარეთ მიღებული შემოსავლებისაგან. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება ნებისმიერი ფორმით ან/და საქმიანობით მიღებული შემოსავალი, კერძოდ: ა) ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები; ბ) ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან; გ) სხვა შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან.

ამავე კოდექსის 102-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, **ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება: საქონლის/მომსახურების მიწოდებით მიღებული შემოსავლები.**

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-16 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, **საქონლის მიწოდებად ითვლება პირის მიერ სხვა პირისათვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა** სასყიდლით (მათ შორის, საქონლის რეალიზაცია, გაცვლა, ხელფასის ან ნატურალური ფორმით ანაზღაურება) ან უსასყიდლოდ.

პალატა იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებას, რომ ვინაიდან მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო შემოწმების მიერ დადგენილი დანაკარგის ოდენობის ზემოთ არსებული დანაკარგი მიჩნეულ იქნა დანაკლისად და განხილულ იქნა მიწოდებად, რაც ექვემდებარება შესაბამისი გადასახადებით დაბეგვრას, განსახილველი დავის ფარგლებში უნდა განისაზღვროს დანაკარგისა და დანაკლისის ცნება, მათი გამომანგარიშების წესი და განისაზღვროს დანაკლისის მიწოდებად განხილვის კანონისმიერი საფუძვლების არსებობა.

5.2.3. სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-11 ნაწილის მიხედვით, **დანაკლისი არის გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრულ ჩანაწერებთან შედარებისას გამოვლენილი (მათ შორის, ინვენტარიზაციის საშუალებით) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების ნაკლებობა.** ისეთი სასაქონლო-მატერიალური

ფასეულობების მიმართ, რომელთა დასაწყობება ფიზიკურად შეუძლებელია (ელექტრო- და თბოენერგია, გაზი და წყალი), დანაკლისად ითვლება სხვაობა შეძენილ (შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტის მიხედვით) და რეალიზებულ (გადასახადის გადამხდელისგან ფაქტობრივად გასულ) სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა შორის, თუ ვერ დგინდება დებიტორი (ამნაზღაურებელი) ან/და მიმთვისებელი. ამასთანავე, **უფლებამოსილ ორგანოს შეუძლია დაადგინოს დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრული ოდენობა. ასეთ შემთხვევაში დანაკლისად ჩაითვლება ამ ოდენობაზე მეტი დანაკარგი.**

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-11 ნაწილის მოქმედი რედაქციის შესაბამისად, **დანაკლისი არის გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრულ ჩანაწერებთან შედარებისას გამოვლენილი (მათ შორის, ინვენტარიზაციის საშუალებით) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების ნაკლებობა.** ისეთი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მიმართ, რომელთა დასაწყობება ფიზიკურად შეუძლებელია (ელექტრო- და თბოენერგია, გაზი და წყალი), დანაკლისად ითვლება სხვაობა შეძენილ (შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტის მიხედვით) და რეალიზებულ (გადასახადის გადამხდელისგან ფაქტობრივად გასულ) სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა შორის, თუ ვერ დგინდება დებიტორი (ამნაზღაურებელი) ან/და მიმთვისებელი. ამასთანავე, **უფლებამოსილ ორგანოს შეუძლია დაადგინოს დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრული ოდენობა. ასეთ შემთხვევაში დანაკლისად ჩაითვლება ამ ოდენობაზე მეტი დანაკარგი.** საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესის შესაბამისად საქონლის არამატერიალური ფორმით მარკირების/ნიშანდების შემთხვევაში დანაკლისად არ ჩაითვლება ამ საქონლის წარმოების პროცესში მწარმოებლის მიერ გამოვლენილი დანაკარგი. აღნიშნული სახით მოცემული ნორმა ჩამოყალიბდა 2015 წლის 18 დეკემბრის №4680 საქართველოს კანონით და ამოქმედდა 2016 წლის პირველი იანვრიდან.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ერთმანეთისაგან განასხვავებს დანაკლისსა და დანაკარგს. კერძოდ, დანაკლისი არის სხვაობა ბუღალტრულად არსებული მონაცემებისა და რეალურად არსებული სასაქონლო/მატერიალური ფასეულობების ან ძირითადი საშუალებების ოდენობებს შორის. რაც შეეხება დანაკარგს, იგი წარმოადგენს მითითებული, გამოვლენილი სხვაობის ერთ-ერთ განმაპირობებელ ობიექტურ გარემოებას, კერძოდ, დანაკარგად განიხილება საწარმოო პროცესში გამოვლენილი ბუნებრივი დანაკარგი, რაც კონკრეტული საწარმოს საქმიანობის ბუნებრივ სპეციფიკას უკავშირდება.

ამასთანავე, როგორც ზემოთ მითითებულ ნორმებში არის აღნიშნული, უფლებამოსილ ორგანოს შეუძლია დაადგინოს დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრული ოდენობა, რა შემთხვევაში დანაკლისად ჩაითვლება ამ ოდენობაზე მეტი დანაკარგი. უდავოა, რომ უფლებამოსილი ორგანოს მიერ სადავო შემთხვევებთან - ლუდის საწარმოო პროცესთან მიმართებით დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრული ოდენობა, რომელსაც ყველა საწარმო გამოიყენებდა, დადგენილი არ არის.

სააპელაციო პალატა ყურადღებას გაამახვილებს მასზედ, რომ ფაქტობრივად ყველა საწარმოო პროცესს თან ახლავს დანაკარგი, რომელიც დამოკიდებულია როგორც ბუნებრივ პროცესებზე (ობიექტის თვისებებზე), ისე უშუალოდ საწარმოს საქმიანობის განხორციელების სპეციფიკაზე. შესაბამისად, დანაკლისის საკითხის განხილვისას, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა ნორმატიულად დადგენილი დანაკარგის მაქსიმალური ოდენობა, გამოკვლეული და შესწავლილი უნდა იქნას დანაკარგის საკითხიც, რაც, პირველ ყოვლისა, კონკრეტული საქმის გარემოებების სრულყოფილად დადგენასა და საწარმოს საქმიანობის თავისებურებების შესწავლას უკავშირდება. ამასთანავე, საგადასახადო კოდექსის გარდამავალ დებულებებში, 309-ე მუხლის 52-ე ნაწილის “ბ” ქვეპუნქტით დადგენილია, რომ **უფლებამოსილი ორგანოს მიერ დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრული ოდენობის დადგენამდე** არსებული საგადასახადო პერიოდის/პერიოდების საგადასახადო შემოწმებისას თუ გადასახადის გადამხდელი აღნიშნულ საგადასახადო პერიოდში დანაკარგის ნორმას იყენებდა უფლებამოსილი ორგანოს მიერ დადგენილი ან დადგენილზე ნაკლები ოდენობით, **გამოყენებული დანაკარგის ნორმის ფარგლებში არსებული ნაკლებობა დანაკლისად არ ჩაითვლება**. შესაბამისად, განსახილველ შემთხვევაში ზუსტად უნდა განისაზღვროს სს „ლ-----ის“ მიმართ დანაკარგის ზღვრული ოდენობა.

რაც შეეხება დანაკარგის გამოვლენას, განსხვავებით სადავო პერიოდში მოქმედი ნორმის რედაქციისაგან, მოქმედი ნორმით საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესის შესაბამისად, საქონლის არამატერიალური ფორმით მარკირების/ნიშანდების შემთხვევაში დანაკლისად არ ჩაითვლება ამ საქონლის წარმოების პროცესში მწარმოებლის მიერ გამოვლენილი დანაკარგი. აღსანიშნავია, რომ 2015 წლის 18 დეკემბრის №4680 საქართველოს კანონის განმარტებით ბარათში კანონპროექტის ძირითად არსად მე-2 პუნქტად მითითებულია, რომ „**ხორციელდება ცვლილება** საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-11 ნაწილში. კერძოდ, დანაკლისად არ ჩაითვლება, საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესის შესაბამისად საქონლის

არამატერიალური ფორმით მარკირების შემთხვევაში, ამ საქონლის წარმოების პროცესში მწარმოებლის მიერ გამოვლენილი დანაკარგი.“ ამრიგად, საკანონმდებლო ცვლილების განხორციელების მიზნიდან და კანონმდებლის მიერ განმარტებული ნებიდან გამომდინარე, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად აღნიშნა, რომ არ მომხდარა ნორმის მხოლოდ დაზუსტება და მისი იმგვარად ჩამოყალიბება, რასაც ძველი კანონიც ითვალისწინებდა. ამასთანავე, მითითებულ ნორმას არ აქვს მინიჭებული უკუქცევითი ძალა, ხოლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილი იმპერატიულად განსაზღვრავს, რომ გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა. ამდენად, სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-11 ნაწილის რედაქციის შესაბამისად უნდა განსაზღვრულიყო დანაკლისი როგორც თავად მწარმოებლის, ასევე შემოწმებისას საგადასახადო ორგანოს მხრიდან.

5.2.4. ვინაიდან დანაკარგის ოდენობის განსაზღვრას უკავშირდება დანაკლისის ოდენობის დადგენაც, რამეთუ დანაკარგის ზღვრულ ოდენობაზე მეტი ოდენობა ითვლება დანაკლისად, მნიშვნელოვანია განისაზღვროს, რამდენად ზუსტად მოხდა ფაქტობრივი გარემოებების დადგენა და დანაკარგის ოდენობის გამომანგარიშება.

მოცემულ შემთხვევაში დადგენილია, რომ საგადასახადო ორგანომ გაითვალისწინა სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს ექსპერტის 2013 წლის 23 აგვისტოს №0----- დასკვნით დადგენილი მონაცემები და არა ამავე ექსპერტიზის ბიუროს 2014 წლის 15 დეკემბრის №0----- დასკვნა მაშინ, როდესაც ექსპერტის დასკვნებში დაფიქსირებული ოდენობები მკვეთრად განსხვავდება ერთმანეთისაგან. მართალია, ადმინისტრაციული წარმოების ფარგლებში გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები არ შეიცავს დასაბუთებას, რატომ არ იქნა გათვალისწინებული მეორედ ჩატარებული ექსპერტის დასკვნის მონაცემები, თუმცა აპელანტთა (მოპასუხეთა) წარმომადგენლებმა განმარტეს, რომ ექსპერტის დასკვნებს შორის არსებული არსებითი განსხვავების გათვალისწინებით, რაც გამოწვეულ იქნა განსხვავებული შეკითხვების დასმით, ასევე, იმ გარემოებით, რომ პირველი დასკვნა გაკეთებულია საწარმოო პროცესის დაკვირვების შედეგად, ხოლო მეორე ჩატარდა შემოწმებით მოცულ პერიოდს მიღმა და წინასწარ დაგეგნილი ხელოვნური პროცესის დაკვირვების შედეგად, სწორედ პირველი ექსპერტის დასკვნა იქნა მიჩნეული ფაქტობრივი გარემოების უფრო რეალურად ამსახველად.

სააპელაციო პალატა იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტებას, რომ ექსპერტის დასკვნის გაუზიარებლობის მოტივი არ შეიძლება გახდეს მისი შედგენის დრო, რამეთუ პირს შეუძლია, რომ ექსპერტის დასკვნა, როგორც მტკიცებულება, წარადგინოს ადმინისტრაციული თუ სასამართლო წარმოების ეტაპზე კი. განმსაზღვრელი ექსპერტის დასკვნის გაზიარებისთვის არის მისი რელევანტურობა, გამოსაკვლევი საგანი, პერიოდი და შესაბამისობა კონკრეტულ სადავო შემთხვევასთან.

პირველი ექსპერტიზის ჩატარებისას ექსპერტიზას ეთხოვა დაკვირვება სს „ლ----ის“ ლუდის წარმოების საწარმოო პროცესზე და დადგენა სითხის რა დანაკარგები აქვს საწარმოს გაფილტრული ლუდის რეზერვუარებსა (ფარფასები) და ჩამოსხმის ხაზებზე, ხოლო მეორე ექსპერტიზის დასკვნის გამოცემისას ექსპერტიზას ეთხოვა ერთ-ერთ ჩამოსხმის პროცესზე დაკვირვება, რათა დადგენილიყო ტექნოლოგიური დანაკარგის ოდენობა. მიუხედავად ამისა, შეკითხვების არაიდენტურობა ავტომატურად არ ადასტურებს იმ ფაქტს, რომ მოხდა სრულიად სხვადასხვა, სადავო შემთხვევასთან კავშირში არმყოფი საკითხის გამოკვლევა. მეორე ექსპერტიზის ჩატარების დროსაც ექსპერტს ეთხოვა დანაკარგის ოდენობის განსაზღვრა, რის დადგენასაც აქვს მნიშვნელობა მოცემული დავის სწორად გადაწყვეტისათვის. განსხვავება მდგომარეობს იმაში, რომ მეორე ექსპერტიზისას დაკვირვება მოხდა მხოლოდ ერთ-ერთი ჩამოსხმის პროცესზე, რაც არ შეიძლება გახდეს დასკვნის შესწავლასა და გათვალისწინებაზე ავტომატურად უარის თქმის საფუძველი.

საყურადღებოა, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლო სხდომაზე დაკითხული ექსპერტიზის ჩამტარებელი ექსპერტის - გიორგი ქურდაძის განმარტებიდან არ გამომდინარეობს, რომ მეორე ექსპერტის დასკვნა არასაწარმოო, ხელოვნურად მიმდინარე პროცესზე ჩატარდა. ექსპერტმა აღნიშნა, რომ დანაკარგს ქმნის აპარატის მიერ წუნდებული ბოთლებიდან ან ზედმეტად დიდი ან მცირე ოდენობით ლუდის ჩასხმისას ბოთლებიდან ლუდის გადაღვრა, თუმცაღა დანაკარგის ძირითად, ყველაზე დიდ ნაწილს ქმნის ის ფაქტი, რომ ლუდის გაშვებამდე ხდება წყლის გაშვება, რასაც შემდგომში ემატება ლუდი და ვიდრე ლუდი არ დააკმაყოფილებს შესაბამის პარამეტრს, წყალთან შერეული ლუდის გადაღვრა ხდება. ამასთან, აღნიშნულ პროცესს აკონტროლებს სწორედ აპარატი და არა რომელიმე პიროვნება დამოუკიდებლად. როგორც ექსპერტმა განმარტა, უკანასკნელის შედეგად გამოთვლილი დანაკარგის ოდენობა ლიტრობის კუთხით უცვლელია, თუმცაღა ჩამოსასხმელად გაშვებული ლუდის ოდენობიდან გამომდინარე იცვლება მისი პროცენტული მაჩვენებელი, რამეთუ დანაკარგის ხვედრითი წილი ნაკლები ოდენობის ლუდის ჩამოსხმისას მეტია. სწორედ ამიტომ, რადგან მეორე ექსპერტიზის დროს ნაკლები ოდენობის ლუდის ჩამოსხმა მოხდა, დანაკარგის

პროცენტული ოდენობაც მეტია პირველ ექსპერტიზასთან შედარებით.

ყურადღება უნდა მიექცეს მოსარჩელის განმარტებასაც, რომ ზაფხულში ხდება მეტი ლუდის ჩამოსხმა, ვიდრე ზამთარში, ლუდის გაყიდვის სიხშირიდან გამომდინარე. იგი მიუთითებს, რომ გაყიდვის ოდენობა დაკავშირებულია სეზონურობასთან, ამასთანავე, ლუდი ქსელში არ ჩერდება 20 დღეზე მეტი, რაც, მათ შორის, სს „ლ----ის“ საერთაშორისო ვალდებულებებიდან გამომდინარეობს.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საგადასახადო ორგანოს უნდა გამოეყენებინა და გაეთვალისწინებინა ორივე ექსპერტიზის დასკვნა, მით უფრო, როდესაც ორივე დასკვნა მომზადებულია ერთი და იმავე ორგანოს მიერ, რელევანტურია სადავო საკითხთან მიმართებით და ერთ-ერთი დასკვნის გამოუყენებლობა ადმინისტრაციულ ორგანოთა მიერ არ არის სათანადოდ დასაბუთებული. ამდენად, პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტებები ექსპერტიზის დასკვნის გამოუყენებლობასთან მიმართებით მართებულია.

5.2.5. გარდა ზემოაღნიშნულისა, დადგენილია, რომ მოსარჩელესთან 2012 წლის ივლისიდან ელექტრონულ მარკირებას ახდენს სიქპას დანადგარი, რომლის მუშაობაზე მონიტორინგს ახორციელებს სიქპას ოპერატორი და გადამხდელის მიერ აქციზის დეკლარირება ხდება აღნიშნული დანადგარის მონაცემების საფუძველზე. როგორც მოსარჩელე აღნიშნავს, სიქპას მოწყობილობები მონტაჟდება საწარმოო ხაზზე და შესაბამისად, მაქსიმალურად კონტროლდება წარმოების პროცესი, რაც გამორიცხავს პიროვნული შეცდომის დაშვების ალბათობას, სახელმწიფოს მხრიდან მიჩნეული იქნა, რომ ასეთ პირობებში საწარმოს საქმიანობა მაქსიმალურად გამჭვირვალეა და არ არსებობს დანაკარგის მაქსიმალური ნებადართული ნორმის დადგენის აუცილებლობა.

პალატა მიუთითებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 81² მუხლზე, რომლის პირველი პუნქტის მიხედვით, არამატერიალური ფორმით სავალდებულო ნიშანდება/მარკირება ხორციელდება შერჩეული პირის მიერ საწარმოო ხაზზე დამონტაჟებული დანადგარების საშუალებით. ამავე მუხლის მე-3 პუნქტის შესაბამისად კი, არამატერიალური ფორმის მარკებით საქონლის სავალდებულო ნიშანდების/მარკირების განხორციელებისას, შერჩეული პირის უფლება-მოვალეობებია: უზრუნველყოს ნიშანდების/მარკირების განსახორციელებლად საჭირო დანადგარების მონტაჟი საწარმოო ხაზებზე შემოსავლების სამსახურთან გაფორმებული ხელშეკრულებით

გათვალისწინებული პირობებისა და ვადების შესაბამისად; („ა“ ქვეპუნქტი); უზრუნველყოს ნიშანდებული/მარკირებული პროდუქციის შესახებ მონაცემთა ბაზაში არასწორად ასახული ინფორმაციის თაობაზე მწარმოებელთან ერთად შესაბამისი ოქმის შედგენა და შემოსავლების სამსახურის დასტურის შემდეგ, ბაზაში ინფორმაციის გასწორება. („თ“ ქვეპუნქტი).

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ 2012 წლის ივლისიდან პერიოდის მიმართ ასევე დამატებით გათვალისწინებული უნდა იქნას, რომ საწარმოში ელექტრონულ მარკირებას ახდენს სიქპას დანადგარი.

5.2.6. რაც შეეხება აპელანტის (მოსარჩელის) მითითებას საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილზე, მითითებული ნორმის მოქმედი რედაქციის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელთან ამ კოდექსით გათვალისწინებული დანაკლისის გამოვლენა ითვლება მისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით განხორციელებულ მიწოდებად. ამასთანავე, თუ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისი საგადასახადო ორგანოს მიერ ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლინდა, პირი დამატებით ჯარიმდება ამ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულების 10 პროცენტის ოდენობით. ნორმის მოქმედი რედაქცია ჩამოყალიბებულია 2015 წლის პირველ მაისს განხორციელებული საკანონმდებლო ცვლილების შედეგად. საკანონმდებლო ცვლილების განხორციელებამდე კი, საგადასახადო შემოწმების აქტის შედგენის პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილი ადგენდა, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელთან: ა) ამ კოდექსით განსაზღვრული ინვენტარიზაციის შედეგად სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისის გამოვლენა - იწვევს პირის დაჯარიმებას გამოვლენის მომენტში ამ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულების 50 პროცენტის ოდენობით (მათზე გაწეული ხარჯის და დღგ-ის ჩათვლის გაუქმების გარეშე), ამასთანავე, სამართალდამრღვევს გამოვლენილ დანაკლისთან დაკავშირებით შემდგომ პერიოდში საგადასახადო ვალდებულება აღარ დაეკისრება; ბ) ამ კოდექსით განსაზღვრული დანაკლისის გამოვლენა, გარდა ამ ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა, **განიხილება მისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით განხორციელებულ მიწოდებად და გადასახადებით დაიბეგრება ამ კოდექსით დადგენილი წესით.**

სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლი მოქცეულია საგადასახადო კოდექსის მე-13 კარში, რომელიც შეეხება საგადასახადო სამართალდარღვევებსა და პასუხისმგებლობას. მითითებული

ნორმა კი ითვალისწინებს სანქციას საქონლის დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირებისთვის, რეალიზაციისა და აღურიცხველობისთვის. შესაბამისად, 286-ე მუხლი ითვალისწინებს კონკრეტული სამართალდარღვევების შემადგენლობასა და სანქციას მითითებული დარღვევების ჩადენისთვის. ამავე მუხლის მე-9 ნაწილში კი 2015 წლის პირველ მაისს განხორციელებული საკანონმდებლო ცვლილების შედეგად შეიცვალა ჯარიმის გამოანგარიშების წესი - პირი დამატებით ჯარიმდება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულების 10 და არა 50 პროცენტის ოდენობით. ამდენად, უშუალოდ ჯარიმის გამოანგარიშების ნაწილში განხორციელებული ცვლილებით მოხდა სანქციის შემსუბუქება, რომლის მიმართაც უნდა გავრცელდეს უკუძალა. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის 2¹ ნაწილით დადგენილია, რომ თუ საგადასახადო დავის განხილვის დასრულებამდე კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი ქმედების ჩადენისათვის, დავის განმხილველი ორგანო ვალდებულია გამოიყენოს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა. ამავე კოდექსის 296-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო დავა შესაძლებელია განხილულ იქნეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სასამართლოში.

ამასთანავე, გათვალისწინებული უნდა იქნას, რომ საგადასახადო დავის განმავლობაში ამოქმედებული ახალი, პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელი ნორმის გამოყენების ვალდებულება პირდაპირ არის დაკავშირებული საგადასახადო სამართალდარღვევის პასუხისმგებლობის ზომის განსაზღვრასთან და აღნიშნული მუხლიდან გამომდინარე, საგადასახადო სამართალდარღვევებისათვის პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელ ან გამაუქმებელ აქტებს აქვთ უკუქცევითი ძალა, ე.ი. ვრცელდება ამ აქტის გამოცემამდე ჩადენილ სამართალდარღვევებზეც. სანქციის შეფარდების დროს, თუ გაუქმებული ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა სამართალდარღვევის ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა, რაც არ გულისხმობს ძირითადი გადასახადის ოდენობის გამოანგარიშების წესის შეცვლას, რომელიც გამოანგარიშდება შესაბამის საგადასახადო პერიოდში მოქმედი კანონმდებლობის მიხედვით. საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილი კი ჯარიმის გამოანგარიშების წესის გარდა, შეიცავს მითითებას, რომ გადასახადის გადამხდელთან ამ კოდექსით გათვალისწინებული დანაკლისის გამოვლენა ითვლება მისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით განხორციელებულ მიწოდებად. ამდენად, მოცემულ ნაწილში გაკეთებული მითითება პირდაპირ და უშუალოდ არის დაკავშირებული ძირითადი გადასახადის გაანგარიშებასთან, რომლის მიმართაც ახალი ნორმით დადგენილი წესის გამოყენება ვერ მოხდება.

სწორედ ამიტომ, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულიად არ გაიზიარა მოსარჩელის პოზიცია, რომ საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის 2¹, 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილისა და მე-8 მუხლის მე-11 ნაწილის სისტემური განმარტებიდან გამომდინარე, დარიცხვა სრულად უნდა გაუქმდეს. ამასთან, საყურადღებოა, რომ სს „ლ-----ი“, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებით, გათავისუფლდა მის მიერ საქონლის არამატერიალური ფორმით მარკირების/ნიშანდების გამოყენების ვალდებულების მომენტიდან, ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლოს ექსპერტიზის ბიუროს დასკვნით გამოვლენილი დანაკარგის ზემოთ არსებული დანაკარგის მიწოდებად განხილვის შედეგად შემოწმების შედეგების გათვალისწინებით დარიცხული ჯარიმისა და საურავისგან.

5.2.7. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, წერილობითი ფორმით გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი უნდა შეიცავდეს წერილობით დასაბუთებას. ამავე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს. ამავე კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი ნაწილი ადგენს, რომ ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე.

მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანომ ისე განახორციელა გადასახადების დარიცხვა, რომ არ შეუფასებია მეორე ექსპერტის დასკვნა, არ დაუსაბუთებია მისი გამოუყენებლობის მიზეზები, რამაც გადამხდელის ინტერესების ხელყოფა და მისი უფლებების არათანაბარზომიერად შეზღუდვა გამოიწვია. მხოლოდ ეჭვი, რომელიც არ არის გამყარებული სამართლებრივი საფუძვლით, არ გამომდინარეობს კონკრეტული ფაქტობრივი გარემოებების შედეგად გამოვლენილი ფაქტების გონივრული განსჯიდან და არ ქმნის რომელიმე საკანონმდებლო ნორმით გათვალისწინებულ დარღვევას, არ შეიძლება გახდეს პირისათვის დამატებითი საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის საფუძველი.

5.2.8. 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 გადაუწყვეტლად 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.

სააპელაციო სასამართლო ითვალისწინებს, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოებს სრულყოფილად არ გამოუკვლევიათ და შეუფასებიათ საქმისთვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებები. ამასთანავე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-8 ნაწილის თანახმად, გადასახადების ადმინისტრირება არის გადასახადების გამოანგარიშებასთან, გადახდასთან და დეკლარირებასთან, საგადასახადო კონტროლთან, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვასთან, ინფორმირებასთან და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ფორმების, მეთოდებისა და წესების ერთობლიობა, რომლებსაც საგადასახადო ორგანოები ახორციელებენ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში. ამავე კოდექსის 51-ე მუხლების „ა“ და „გ“ ქვეპუნქტების მიხედვით, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში დაიცვან საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა, იმოქმედონ ამ კოდექსისა და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მოთხოვნათა შესაბამისად და მონაწილეობა მიიღონ სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკის განხორციელებაში; გააკონტროლონ გადასახადების გამოანგარიშების სისწორე და სისრულე და მათი დროულად გადახდა, ჩაატარონ საგადასახადო შემოწმებები ამ კოდექსით დადგენილი წესით და ამ შემოწმებათა ჩატარებისას გააცნონ გადასახადის გადამხდელს თავისი უფლებები და ვალდებულებები.

ზემოაღნიშნულ ნორმათა საფუძველზე სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ საკითხი გადაწყვეტილია მართებულად და სასამართლოს გადაწყვეტილების შესაბამისად მოსარჩელისთვის დარიცხული გადასახადის კორექტირება და გამოანგარიშება

სწორედ მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურმა უნდა განახორციელოს.

6. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა:

ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ სახეზე არ არის გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები, რის გათვალისწინებითაც სააპელაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს და თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 29 დეკემბრის გადაწყვეტილება უნდა დარჩეს უცვლელად.

7. საპროცესო ხარჯები:

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 55-ე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, სარჩელზე უარის თქმისას სასამართლოს მიერ გაწეული ხარჯები გადახდება მოსარჩელეს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ.

ამდენად, აპელანტის - სს „ლ----ის“ მიერ სააპელაციო საჩივარზე გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი - 3661 ლარის ოდენობით უნდა ჩაითვალოს სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილად.

სსიპ შემოსავლების სამსახური და საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო კი გათავისუფლებულნი არიან სახელმწიფო ბაჟის გადახდისგან, „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის „ლ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი, მე-12 მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-391-ე, 397-ე მუხლებით და

დ ა ა დ გ ი ნ ა:

1. სს „ლ-----ის“, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 29 დეკემბრის გადაწყვეტილება;
3. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო წესით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (მდებარე: ქ. თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32), დასაბუთებული განჩინების მხარეთათვის გადაცემიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (მდებარე: ქ. თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზირი №7ა).

თავმჯდომარე

თამარ ონიანი

**მოსამართლეები
ტყავაძე**

გიორგი

მანანა ჩოხელი