

საქმე № 330310018002390510

საქმე № 33/321-19



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

19 მარტი, 2019 წელი

ქ. თბილისი

**თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
თავმჯდომარე - ილონა თოდუა
მოსამართლეები - შოთა გეწაძე
გიორგი გოგიაშვილი**

სხდომის მდივანი - მარინე კახაძე

აპელანტი (მოსარჩელე) - შპს „გ-----“;

წარმომადგენელი - ე-----ი;

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური;

წარმომადგენელი - მ-----

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო;

წარმომადგენელი - გ-----

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ნაწილობრივ ბათილად ცნობა;

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 17 ოქტომბრის გადაწყვეტილება;

1.1 აპელანტის მოთხოვნა – თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 17 ოქტომბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილება.

1.2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 17 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით შპს „გ-----“-ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

2.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 18 ოქტომბრის

№----- და 2017 წლის 15 ნოემბრის N---- ბრძანებების საფუძველზე ჩატარდა შპს „გ-----“-ის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების პერიოდი განისაზღვრა 2-----დან 2-----მდე. შემოწმების შედეგებზე გამოიყენა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის საფუძველზეც გამოიყენა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 26 დეკემბრის №---- ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 26 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნა. შპს „გ-----“-ს დაერიცხა ძირითადი გადასახადი 86 339 ლარი, ჯარიმა 48 6996 ლარი და საურავი 16 165.51 ლარი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი (ს.ფ.13-70);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 26 დეკემბრის №---- ბრძანება (ს.ფ.144);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 26 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნა (ს.ფ.76-77).

2.2. 2018 წლის 04 იანვარს შპს „გ-----“-მა საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტს და მოითხოვა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე დაკისრებული ჯარიმა- საურავისაგან გათავისუფლება, რადგან დარიცხული თანხა გამოწვეულ იქნა პროგრამული ხარვეზების გამო (S-----), საიდანაც გარკვეულ შემთხვევებში 1620-ის და 1690-ის ანგარიშებზე გაორმაგებულად აღირიცხებოდა შენაძენები.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- შპს „გ-----“-ის 2018 წლის 04 იანვრის საჩივარი (ს.ფ.78-81);

2.3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 26 იანვრის №---- ბრძანებით შპს „გ-----“-ის საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ.

კერძოდ, აღნიშნული ბრძანების თანახმად, საგადასახადო შემოწმების აქტით დგინდება, რომ საზოგადოებას 2017 წლის აგვისტოს თვეში არ ჰქონდა

დეკლარირებული და საშემოსავლო გადასახადით დაბეგრული ფიზიკურ პირზე განხორციელებული პროცენტის სახით განაცემი 1 484 ლარის ოდენობით. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად, 2017 წლის აგვისტოს თვეში საზოგადოებას დაერიცხა ბიუჯეტის კუთვნილი საშემოსავლო გადასახადი ფაქტობრივად გაცემულ თანხაზე და დაერიცხა ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მიხედვით. შემოწმების მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 130-ე მუხლის შესაბამისად დაკორექტირდა აგვისტოსა და სექტემბრის თვის საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაციები და გადამხდელს დაერიცხა კუთვნილი საშემოსავლო გადასახადი და ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მოთხოვნათა დაცვით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე და იმის გათვალისწინებით, რომ სამართალდარღვევა გამოწვეული იყო გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით, საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ და შპს „გ-----“ უნდა გათავისუფლდეს 2017 წლის 26 დეკემბრის N----- საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველზე მოგების გადასახადში დარიცხული ჯარიმის გადასახადისაგან. დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლო უყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 26 იანვრის №---- ბრძანება (ს.ფ.82-86).

2.4. შპს „გ-----“-ის მიმართ გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის

აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 09 თებერვლის N----

ბრძანება დარიცხული/შემცირებული თანხების კორექტირების შესახებ, რომლის თანახმადაც, შპს „გ-----“-ს შეუმცირდა ჯარიმა 43 953 ლარი.

სასამართლო უყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 09 თებერვლის N---- ბრძანება (ს.ფ.142).

2.5. შპს „გ-----“-მა 2018 წლის 16 თებერვალს საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 16 მარტის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. აღნიშნული გადაწყვეტილებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულმა დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ ვინაიდან საგადასახადო შემოწმების აქტით გადამხდელს გამოუვლინდა დამატებითი საგადასახადო

შემოსავლები და შესაბამისად, საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესით და ვადით შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებები, რის გამოც ძირითადი გადასახადის თანხებთან ერთად დაერიცხა, ასევე, ჯარიმა გადასახადის შემცირებისათვის, საგადასახადო კოდექსით დადგენილ ვადაში გადასახადის თანხის გადაუხდელობისათვის საურავის დარიცხვა კანონშესაბამისია. აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, ვინაიდან გადამხდელს გამოუვლინდა დამატებითი საგადასახადო შემოსავლები, საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესით და ვადით შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებები, საბჭომ მიზანშეწონილად არ მიიჩნია გადამხდელის გათავისუფლება აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 26 დეკემბრის N----- საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველზე დარიცხული საურავისაგან.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 16 მარტის გადაწყვეტილება N----- საჩივართან დაკავშირებით (ს.ფ.94-102).

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

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

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მეორე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტზე, რომლის 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. ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტად ჩაითვლება აგრეთვე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება მის უფლებამოსილებას მიკუთვნებული საკითხის დაკმაყოფილებაზე განმცხადებლისათვის უარის თქმის შესახებ, ასევე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული ან დადასტურებული დოკუმენტი, რომელსაც შეიძლება მოჰყვეს სამართლებრივი შედეგი.

სასამართლომ განმარტა, რომ სადავო სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 26 დეკემბრის №----- ბრძანება, 2017 წლის 26 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნა, 2018 წლის 26 იანვრის №----- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 16 მარტის გადაწყვეტილება საჩივარზე №-----, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მეორე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის

შესაბამისად, წარმოადგენდნენ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რომელთა კანონშესაბამისობაც სასამართლოს მიერ უნდა შემოწმებულიყო განსახილველი დავის ფარგლებში საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად.

2.7. სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო 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.

სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლი მე-4 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო კონტროლის სახეებია მიმდინარე კონტროლი და საგადასახადო შემოწმება. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო კონტროლს ახორციელებს მხოლოდ საგადასახადო ორგანო. სხვა მაკონტროლებელ და სამართალდამცავ ორგანოებს ეკრძალებათ პირის საქმიანობის საგადასახადო კონტროლის განხორციელება, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

სასამართლომ მიუთითა ამავე კოდექსის 262-ე მუხლზე, რომლის შესაბამისად, საგადასახადო შემოწმება შეიძლება იყოს კამერალური და გასვლითი. ხოლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 264-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის გადაწყვეტილების საფუძველზე.

აღნიშნული მუხლების შესაბამისად, სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო შემოწმება არის საგადასახადო კონტროლის ერთ-ერთი ფორმა, რომლის საფუძველზეც დგება საგადასახადო შემოწმების აქტი. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 268-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილებას, რომლის ასლი წარედგინება გადასახადის გადამხდელს

შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად.

ამავე კოდექსის 61-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, სასამართლომ განმარტა, რომ გადასახადის დარიცხვა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისათვის გადასახადის თანხის აღრიცხვასა და ასახვას გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე, რომლის წარმოების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, გადასახადის დარიცხვის საფუძველია საგადასახადო შემოწმების აქტი.

სასამართლომ მიუთითა დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებაზე, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 18 ოქტომბრის №----- და 2017 წლის 15 ნოემბრის N---- ბრძანებების საფუძველზე ჩატარდა შპს „გ-----“-ის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების პერიოდი განისაზღვრა 2-----დან 2-----მდე. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის საფუძველზეც გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 26 დეკემბრის №----- ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 26 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნა. შპს „გ-----“-ს დაერიცხა ძირითადი გადასახადი 86 339 ლარი, ჯარიმა 48 6996 ლარი და საურავი 16 165.51 ლარი.

სასამართლომ განმარტა, რომ დავის საგანს წარმოადგენდა არა განხორციელებული დარიცხვების კანონიერების შემოწმება, არამედ მოსარჩელე აღნიშნავდა, რომ უნდა გათავისუფლდეს დარიცხული სანქციებისაგან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, ვინაიდან იგი წარმოადგენდა კეთილსინდისიერ გადასახადის გადამხდელს და ამასთან, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 09 თებერვლის N---- ბრძანების საფუძველზე შპს „გ-----“-ს შეუმცირდა ჯარიმა 43 953 ლარი.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, რომლის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს ეკისრება საგადასახადო კოდექსით ან/და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, სასამართლომ განმარტა, რომ 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 განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობისა ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის მიმართ გამოიყენება საგადასახადო პასუხისმგებლობა. სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო სანქციის სახეებს მიეკუთვნება ჯარიმა და საურავი. ჯარიმა გამოიყენება კანონმდებლობით გათვალისწინებული კონკრეტული სამართალდარღვევის ჩადენისას, ამავე კანონით გათვალისწინებული ოდენობით; ხოლო საურავი გადასახადის გადამხდელს ეკისრება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში გადასახადის გადასახდელი თანხის გადაუხდელობისათვის. ამასთან, საგადასახადო პასუხისმგებლობის მიზანია საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფა, გააჩნია როგორც „სადამსჯელო“, ისე პრევენციული დანიშნულება. მოცემულ შემთხვევაში, მართალია, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 09 თებერვლის N--- ბრძანების საფუძველზე შპს „გ-----“-ს შეუმცირდა ჯარიმა 43 953 ლარი, მაგრამ აღნიშნული არ გულისხმობს მის ავტომატურ გათავისუფლებას დაკისრებული საურავისაგან.

სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო სანქციისაგან გათავისუფლების ერთ-ერთ საფუძველს ითვალისწინებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი, რომლის თანახმადაც, საგადასახადო ორგანოს/დავის განმხილველ ორგანოს ან სასამართლოს უფლება აქვს, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით. შესაბამისად, აღნიშნული მუხლით დავის განმხილველ ორგანოს ენიჭება დისკრეციული უფლებამოსილება, რომლის ფარგლებშიც მან უნდა იმოქმედოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული წესებით. კერძოდ, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „ლ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დისკრეციული უფლებამოსილება არის უფლებამოსილება, რომელიც ადმინისტრაციულ ორგანოს ან თანამდებობის პირს ანიჭებს თავისუფლებას საჯარო და კერძო ინტერესების დაცვის საფუძველზე კანონმდებლობის შესაბამისი რამდენიმე გადაწყვეტილებიდან შეარჩიოს ყველაზე მისაღები გადაწყვეტილება. ამავე კოდექსის მე-7 მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილებით განსაზღვრულია, რომ დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას არ შეიძლება გამოიყენოს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, თუ პირის კანონით დაცული უფლებებისა და ინტერესებისათვის მიყენებული ზიანი არსებითად აღემატება იმ სიკეთეს, რომლის მისაღებადაც იგი გამოიცა. დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით გათვალისწინებულმა ზომებმა არ შეიძლება გამოიწვიოს პირის კანონიერი უფლებებისა და ინტერესების დაუსაბუთებელი შეზღუდვა.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2014 წლის 7 ოქტომბრის გადაწყვეტილებაზე (საქმე №ბს-222-219(კ-14) და განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი საგადასახადო ორგანოს/სასამართლოს ანიჭებს დისკრეციულ უფლებამოსილებას, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი დარიცხული სანქციისაგან, რაც გულისხმობს, რომ საგადასახადო ორგანო არ არის ვალდებული, ნებისმიერ შემთხვევაში გამოიყენოს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ზემოაღნიშნული ნორმა. გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერების პრინციპი პასუხისმგებლობის გამომრიცხველ გარემოებად განიხილება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი გადასახადის გადამხდელის ქმედების შესაფასებლად არ განსაზღვრავს „კეთილსინდისიერების“ ან „არაკეთილსინდისიერების“ ცნებას. თუმცა კეთილსინდისიერების საკითხს საგადასახადო დავის გადაწყვეტისა და კონკრეტული საგადასახადო-სამართლებრივი ნორმების შეფარდების პროცესში განსაკუთრებული დატვირთვა გააჩნია. გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერება გულისხმობს პირის სუბიექტურ დამოკიდებულებას მის მიერ ჩადენილი ქმედებისადმი. პირს სწამს, რომ მისი ქმედება კანონიერია, არ არის მართლსაწინააღმდეგო. ამასთან, პირი მოქმედებს ე.წ. საპატიებელი შეცდომის პირობებში, ანუ მან არ იცოდა და არც შეიძლებოდა სცოდნოდა, რომ ჩადიოდა აკრძალულ ქმედებას. საპატიებელი შეცდომის დროს პირი ფიქრობს, რომ არ არსებობს ისეთი ნორმა, რომელიც მის ქმედებას კრძალავს. მაშასადამე, მას არ გააჩნია სამართალდარღვევის ჩადენის შეგნება. მოცემულ შემთხვევაში კანონის მიზანს წარმოადგენს, საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან გაათავისუფლოს არა სტანდარტულად შეცდომის დამშვები პირი, არამედ პირი, რომელიც სამართლებრივი შეცდომის არეალში მოქმედებდა, რადგან სამართლებრივი შეცდომის დროს პირი არასწორად აფასებს ჩადენილი ქმედების სამართლებრივ არსს და ამ ქმედებით გამოწვეულ სამართლებრივ შედეგს. გადასახადის გადამხდელი შეიძლება კეთილსინდისიერად ცდებოდეს კანონის არსთან მიმართებაში, თუ აშკარად ბუნდოვანი და ორაზროვანი შინაარსის გამო კანონის ნორმა აზრთა სხვადასხვაობის, განსხვავებული ინტერპრეტაციისა და არაერთგვაროვანი განმარტების საშუალებას იძლევა.

ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, სასამართლომ დაადგინა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან პირის გათავისუფლების იმგვარ საკითხებს აწესრიგებს, როდესაც უფლებამოსილ ორგანოს აძლევს შესაძლებლობას, გაათავისუფლოს საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან პირი, თუ იგი საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმის აშკარა ბუნდოვანი და ორაზროვანი შინაარსის გამო, კეთილსინდისიერად ცდებოდა კანონის არსთან მიმართებაში. სასამართლომ განმარტა, რომ აღნიშნული მუხლით გათვალისწინებული რეგულირების ქვეშ არ ექცეოდა შპს „გ-----“-ის მიერ ვალდებულებების შეუსრულებლობის

საფუძველზე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად დაკისრებული საურავისაგან გათავისუფლების მოთხოვნა, რადგან შემოწმების მიხედვით დგინდება - საზოგადოებას 2017 წლის აგვისტოს თვეში არ ჰქონდა დეკლარირებული და საშემოსავლო გადასახადით დაბეგრული ფიზიკურ პირზე განხორციელებული პროცენტის სახით განაცემი 1 484 ლარის ოდენობით. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად 2017 წლის აგვისტოს თვეში საზოგადოებას დაერიცხა ბიუჯეტის კუთვნილი საშემოსავლო გადასახადი ფაქტობრივად გაცემულ თანხაზე და დაერიცხა ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მიხედვით. შემოწმების მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 130-ე მუხლის შესაბამისად დაკორექტირდა აგვისტოსა და სექტემბრის თვის საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაციები და გადამხდელს დაერიცხა კუთვნილი საშემოსავლო გადასახადი და ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მოთხოვნათა დაცვით. ამასთან, სასამართლო მოსარჩელე მხარის ყურადღებას მიაქცევს იმ გარემოებას, რომ ზემომითითებული ნორმის საფუძველზე კეთილსინდისიერი გადამხდელის სანქციისაგან გათავისუფლება საგადასახადო ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილებაა, ისევე, როგორც იმის განსაზღვრა, თუ სანქციის რომელი სახისგან გათავისუფლება შეიძლება ჩაითვალოს მიზანშეწონილად. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელის არგუმენტაცია, რომ საგადასახადო ორგანო ვალდებულია გაათავისუფლოს გადამხდელი არა მხოლოდ ჯარიმისაგან, არამედ დარიცხული საურავისაგანაც, უსაფუძვლო და დაუსაბუთებელია.

სასამართლომ განმარტა, რომ გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერად მიჩნევისთვის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი როლი უკავია მტკიცების ტვირთის გადანაწილების საკითხს. დავების განხილვის ორგანოებს მხოლოდ სათანადო დასაბუთების შემთხვევაში უნდა ჰქონდეთ უფლება, გაათავისუფლონ გადასახადის გადამხდელი სანქციისგან, რათა გამოჩნდეს ის ფაქტები, გარემოებები, რომელსაც ისინი დაეყრდნობიან გადაწყვეტილების მიღებისას.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის თანახმად, მართალია, თუ კანონით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის არარა აქტად აღიარების, ბათილად ცნობის ან ძალადაკარგულად გამოცხადების შესახებ სარჩელის წარდგენის შემთხვევაში მტკიცების ტვირთი ეკისრება ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელმაც გამოსცა ეს აქტი, მაგრამ სადავო საკითხთან მიმართებაში მტკიცების ტვირთის გადატანა ადმინისტრაციულ ორგანოზე, არ უნდა იყოს გამოყენებული, რამდენადაც ამ შემთხვევაში სადავოა და დამტკიცებას ექვემდებარება არა დავის საგნის სამართლებრივი მხარე, არამედ გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერების ფაქტის დადგენა/არ დადგენა. ამ შემთხვევაში კი აუცილებელია მოდავე მხარეებზე მტკიცების ტვირთი პროპორციულად იქნას გადანაწილებული.

სასამართლომ მიუთითა, რომ ადმინისტრაციული აქტის ბათილად ცნობის ან ძალადაკარგულად გამოცხადების შესახებ სარჩელის წარდგენის შემთხვევაში მტკიცების ტვირთი ეკისრება იმ ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელმაც გამოსცა ეს აქტი. შესაბამისად, სწორედ საგადასახადო ორგანოზე იქნება მტკიცების ტვირთი დაამტკიცოს სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტის ნამდვილობა. თუმცა, სანქციისგან კეთილსინდისიერი გადამხდელის გათავისუფლების მტკიცების ტვირთის გადანაწილების საკითხი კანონმდებლობით არ არის განმარტებული. დოქტრინის მიხედვით ყოველი პროცესუალური კანონმდებლობა აირეკლავს და ითვალისწინებს შესაბამისი დარგის მატერიალური კანონმდებლობის ინსტიტუტებს, პრინციპებს, მიზანს. ადმინისტრაციულ მართლმსაჯულების მეშვეობით პირი ახდენს თავის სუბიექტური უფლების სასამართლოსადმი მიმართვის შესაძლებლობის რეალიზაციას, ხოლო სასამართლო ამოწმებს ადმინისტრაციის მოქმედების კანონიერებას. (იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2007 წლის 25 დეკემბრის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-626-596(კ-07)). სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი წარმოადგენს უფლებამოსილი ორგანოების უფლებამოსილებას გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადამხდელი სანქციისგან, რაც თავისთავად გულისხმობს გადამხდელის უფლებას მიმართოს უფლებამოსილ ორგანოებს, წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები და გათავისუფლდეს სანქციისგან თუ დაამტკიცებს სამართლებრივი ნორმის გამოყენების წინაპირობების არსებობას. მოცემულ შემთხვევაში, შპს „გ-----“-ის მიერ არ მომხდარა იმ გარემოებების დადასტურება, რომელიც გახდებოდა საფუძველი სადავო საურავის ნაწილში მის გათავისუფლების.

სასამართლომ, ასევე, მოიხმო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლის პირველ და მესამე ნაწილებს, რომელთა თანახმად, საურავი არის საგადასახადო სანქცია, რომელიც პირს ეკისრება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში გადასახადის გადასახდელი თანხის გადაუხდელობისათვის. საურავი ერიცხება გადასახადის თანხას, რომელიც არის სხვაობა გადასახადის გადამხდელის მიერ შეუსრულებელ საგადასახადო ვალდებულებებსა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ჯამს შორის. თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, საურავის დარიცხვა ხორციელდება თითოეული ვადაგადაცილებული დღისათვის, გადასახადის გადახდის ვადის ამოწურვის დღის მომდევნო დღიდან.

სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო პასუხისმგებლობა საჯარიმო სანქციების გარდა ითვალისწინებს უფლებააღმდგენ სანქციებსაც, მათ შორის, საურავს, რომელიც უზრუნველყოფს საგადასახადო ვალდებულების სათანადოდ შესრულებას, აგრეთვე, მართლსაწინააღმდეგო ქმედების შედეგად სახელმწიფოსათვის მიყენებული ზიანის კომპენსაციას. ვინაიდან, მოცემულ შემთხვევაში, საურავი გაანგარიშებულია გადამხდელის კუთვნილი, მათ შორის, საგადასახადო შემოწმებით დადგენილი გადასახადის დადგენილ ვადაში

გადაუხდელობისათვის, არ არსებობს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის გათვალისწინებული უფლებამოსილების გამოყენების საფუძველი.

აღნიშნულის გათვალისწინებით, სასამართლომ მიიჩნია, რომ არ არსებობდა აღნიშნული მუხლის საფუძველზე სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ნაწილობრივ ბათილად ცნობისა და მოსარჩელისთვის დარიცხული სანქციისაგან გათავისუფლების საფუძველები.

2.8. სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილზე, რომლის შესაბამისად, ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით სასამართლო უფლებამოსილია გამოიტანოს გადაწყვეტილება ადმინისტრაციული აქტის ბათილად ცნობის შესახებ თუ ადმინისტრაციული აქტი ეწინააღმდეგება კანონს და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მას.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ 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 მომზადებისა ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადების 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 სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მოცემულ საქმეზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

ზემოაღნიშნული სამართლებრივი მსჯელობისა და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების ურთიერთშეჯერების საფუძველზე სასამართლომ მიიჩნია, რომ არ არსებობდა შპს „გ-----“-ის სარჩელის დაკმაყოფილების - საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლით განსაზღვრული გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ნაწილობრივ ბათილად ცნობის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველები.

3. სააპელაციო საჩივრის საფუძველები:

3.1. აპელანტს მიაჩნია, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არ არის საკარისად დასაბუთებული, იგი მიიჩნევს, რომ უნდა გაუქმდეს მიღებული გადაწყვეტილება და უნდა დაკმაყოფილდეს შპს „გ-----“-ის მოთხოვნა.

აპელანტი მიიჩნევს, რომ ფაქტობრივი გარემოებების შეფასებისას სასამართლომ არასწორად განმარტა სამართლებრივი ნორმები, რის გამოც მიღებული იქნა არასაკმარისად დასაბუთებული გადაწყვეტილება.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება:

სააპელაციო პალატამ განიხილა საქმის მასალები, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებები, შეამოწმა გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობა და მიიჩნევს, რომ სააპელაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

სააპელაციო პალატა თვლის, რომ სააპელაციო საჩივარში მითითებული გარემოებები არ ქმნიან სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებულ შემადგენლობას და შესაბამისად, გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალურ-სამართლებრივ საფუძვლებს.

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. იმავე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით. 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.

ფაქტობრივი დასაბუთება

4.1. სააპელაციო სასამართლო სრულად ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად დაადგინა საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, რასაც იზიარებს სააპელაციო პალატაც.

სამართლებრივი დასაბუთება

4.2. სააპელაციო სასამართლო ასევე სრულად იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა საქმეში წარმოდგენილ

მტკიცებულებებს.

სააპელაციო პალატა, ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს (Hirvisaari v. Finland, §32) გადაწყვეტილებაზე დაყრდნობით განმარტავს, რომ დასაბუთებული გადაწყვეტილების უფლება არ მოითხოვს მხარეების მიერ მითითებულ ყველა არგუმენტზე დეტალური პასუხის გაცემას; გარდა ამისა, აღნიშნული უფლება ზედა ინსტანციის სასამართლოებს საშუალებას აძლევს დაეთანხმონ ქვედა ინსტანციის სასამართლოს დასაბუთებას, საფუძვლების გამეორების გარეშე.

აქვე სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს შემდეგ განმარტებაზე: „სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია გამოასწოროს პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების დაუსაბუთებულობა და, პირიქით, ძალიან მოკლე მსჯელობა საჩივრის დაუშვებლად ცნობის შესახებ-ქვედა ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობა საჩივრის დაუშვებლად ცნობის შესახებ-ქვედა ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობის გაზიარება, არ არღვევს დასაბუთებული გადაწყვეტილების უფლებას“ (Gorou v. Greece (N.3) §§ 38-42).

4.3. სააპელაციო პალატა სრულად იზიარებს საქალაქო სასამართლოს მსჯელობას და განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო 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, საგადასახადოს გამდმხდელისა 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.

პალატა განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლი მე-4 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო კონტროლის სახეებია მიმდინარე კონტროლი და საგადასახადო შემოწმება. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო კონტროლს ახორციელებს მხოლოდ საგადასახადო ორგანო. სხვა მაკონტროლებელ და სამართალდამცავ ორგანოებს ეკრძალებათ პირის საქმიანობის საგადასახადო კონტროლის განხორციელება, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

ამავე კოდექსის 262-ე მუხლის შესაბამისად კი საგადასახადო შემოწმება შეიძლება იყოს კამერალური და გასვლითი. ხოლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 264-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გასვლითი

საგადასახადო შემოწმება ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის გადაწყვეტილების საფუძველზე.

საგადასახადო შემოწმება არის საგადასახადო კონტროლის ერთ-ერთი ფორმა, რომლის საფუძველზეც დგება საგადასახადო შემოწმების აქტი. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 268-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილებას, რომლის ასლი წარედგინება გადასახადის გამდხდელს შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად.

პალატა აღნიშნავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, რომ გადასახადის დარიცხვა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისათვის გადასახადის თანხის აღრიცხვასა და ასახვას გადასახადის გამდხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე, რომლის წარმოების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, გადასახადის დარიცხვის საფუძველია საგადასახადო შემოწმების აქტი.

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 18 ოქტომბრის №----- და 2017 წლის 15 ნოემბრის N----- ბრძანებების საფუძველზე ჩატარდა შპს „გ-----“-ის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების პერიოდი განისაზღვრა 2-----დან 2-----მდე. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის საფუძველზეც გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 26 დეკემბრის №----- ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 26 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნა. შპს „გ-----“-ს დაერიცხა ძირითადი გადასახადი 86 339 ლარი, ჯარიმა 48 6996 ლარი და საურავი 16 165.51 ლარი.

პალატა მოიხმობს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის მე-4 ნაწილს, რომლის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გამდხდელს ეკისრება საგადასახადო 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.

პალატა განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობისა ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის მიმართ გამოიყენება საგადასახადო პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სანქციის სახეებს მიეკუთვნება ჯარიმა და საურავი. ჯარიმა გამოიყენება კანონმდებლობით გათვალისწინებული კონკრეტული სამართალდარღვევის ჩადენისას, ამავე კანონით გათვალისწინებული ოდენობით; ხოლო საურავი გადასახადის გადამხდელს ეკისრება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში გადასახადის გადასახდელი თანხის გადაუხდელობისათვის. ამასთან, საგადასახადო პასუხისმგებლობის მიზანია საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფა, გააჩნია როგორც „სადამსჯელო“, ისე პრევენციული დანიშნულება.

პალატა იზიარებს მსჯელობას, რომ საგადასახადო სანქციისაგან გათავისუფლების ერთ-ერთ საფუძველს ითვალისწინებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი, რომლის თანახმადაც, საგადასახადო ორგანოს/დავის განმხილველ ორგანოს ან სასამართლოს უფლება აქვს, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით. შესაბამისად, აღნიშნული მუხლით დავის განმხილველ ორგანოს ენიჭება დისკრეციული უფლებამოსილება, რომლის ფარგლებშიც მან უნდა იმოქმედოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული წესებით. კერძოდ, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „ლ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დისკრეციული უფლებამოსილება არის უფლებამოსილება, რომელიც ადმინისტრაციულ ორგანოს ან თანამდებობის პირს ანიჭებს თავისუფლებას საჯარო და კერძო ინტერესების დაცვის საფუძველზე კანონმდებლობის შესაბამისი რამდენიმე გადაწყვეტილებიდან შეარჩიოს ყველაზე მისაღები გადაწყვეტილება. ამავე კოდექსის მე-7 მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილებით განსაზღვრულია, რომ დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას არ შეიძლება გამოიყენოს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, თუ პირის კანონით დაცული უფლებებისა და ინტერესებისათვის მიყენებული ზიანი არსებითად აღემატება იმ სიკეთეს, რომლის მისაღებადაც იგი გამოიცა. დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით გათვალისწინებულმა ზომებმა არ შეიძლება გამოიწვიოს პირის კანონიერი უფლებებისა და ინტერესების დაუსაბუთებელი შეზღუდვა.

მნიშვნელოვანია საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2014 წლის 7 ოქტომბრის გადაწყვეტილებაზე (საქმე №ბს-222-219(კ-14) განმარტება, რომელშიც

აღნიშნულია, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი საგადასახადო ორგანოს/სასამართლოს ანიჭებს დისკრეციულ უფლებამოსილებას, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი დარიცხული სანქციისაგან, რაც გულისხმობს, რომ საგადასახადო ორგანო არ არის ვალდებული, ნებისმიერ შემთხვევაში გამოიყენოს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ზემოაღნიშნული ნორმა. გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერების პრინციპი პასუხისმგებლობის გამომრიცხველ გარემოებად განიხილება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი გადასახადის გადამხდელის ქმედების შესაფასებლად არ განსაზღვრავს „კეთილსინდისიერების“ ან „არაკეთილსინდისიერების“ ცნებას. თუმცა კეთილსინდისიერების საკითხს საგადასახადო დავის გადაწყვეტისა და კონკრეტული საგადასახადო-სამართლებრივი ნორმების შეფარდების პროცესში განსაკუთრებული დატვირთვა გააჩნია. გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერება გულისხმობს პირის სუბიექტურ დამოკიდებულებას მის მიერ ჩადენილი ქმედებისადმი. პირს სწამს, რომ მისი ქმედება კანონიერია, არ არის მართლსაწინააღმდეგო. ამასთან, პირი მოქმედებს ე.წ. საპატიებელი შეცდომის პირობებში, ანუ მან არ იცოდა და არც შეიძლებოდა სცოდნოდა, რომ ჩადიოდა აკრძალულ ქმედებას. საპატიებელი შეცდომის დროს პირი ფიქრობს, რომ არ არსებობს ისეთი ნორმა, რომელიც მის ქმედებას კრძალავს. მაშასადამე, მას არ გააჩნია სამართალდარღვევის ჩადენის შეგნება. მოცემულ შემთხვევაში კანონის მიზანს წარმოადგენს, საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან გაათავისუფლოს არა სტანდარტულად შეცდომის დამშვები პირი, არამედ პირი, რომელიც სამართლებრივი შეცდომის არეალში მოქმედებდა, რადგან სამართლებრივი შეცდომის დროს პირი არასწორად აფასებს ჩადენილი ქმედების სამართლებრივ არსს და ამ ქმედებით გამოწვეულ სამართლებრივ შედეგს. გადასახადის გადამხდელი შეიძლება კეთილსინდისიერად ცდებოდეს კანონის არსთან მიმართებაში, თუ აშკარად ბუნდოვანი და ორაზროვანი შინაარსის გამო კანონის ნორმა აზრთა სხვადასხვაობის, განსხვავებული ინტერპრეტაციისა და არაერთგვაროვანი განმარტების საშუალებას იძლევა.

პალატა განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან პირის გათავისუფლების იმგვარ საკითხებს აწესრიგებს, როდესაც უფლებამოსილ ორგანოს აძლევს შესაძლებლობას, გაათავისუფლოს საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან პირი, თუ იგი საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმის აშკარა ბუნდოვანი და ორაზროვანი შინაარსის გამო, კეთილსინდისიერად ცდებოდა კანონის არსთან მიმართებაში. აღნიშნული მუხლით გათვალისწინებული რეგულირების ქვეშ არ ექცევა შპს „გ-----“-ის მიერ ვალდებულებების შეუსრულებლობის საფუძველზე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად დაკისრებული საურავისაგან გათავისუფლების მოთხოვნა, რადგან შემოწმების მიხედვით დგინდება - საზოგადოებას 2017 წლის აგვისტოს თვეში არ ჰქონდა დეკლარირებული და საშემოსავლო გადასახადით დაბეგრული ფიზიკურ პირზე

განხორციელებული პროცენტის სახით განაცემი 1 484 ლარის ოდენობით. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად 2017 წლის აგვისტოს თვეში საზოგადოებას დაერიცხა ბიუჯეტის კუთვნილი საშემოსავლო გადასახადი ფაქტობრივად გაცემულ თანხაზე და დაერიცხა ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მიხედვით. შემოწმების მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 130-ე მუხლის შესაბამისად დაკორექტირდა აგვისტოსა და სექტემბრის თვის საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაციები და გადამხდელს დაერიცხა კუთვნილი საშემოსავლო გადასახადი და ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მოთხოვნათა დაცვით. ამასთან, სასამართლო მოსარჩელე მხარის ყურადღებას მიაქცევს იმ გარემოებას, რომ ზემომითითებული ნორმის საფუძველზე კეთილსინდისიერი გადამხდელის სანქციისაგან გათავისუფლება საგადასახადო ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილებაა, ისევე, როგორც იმის განსაზღვრა, თუ სანქციის რომელი სახისგან გათავისუფლება შეიძლება ჩაითვალოს მიზანშეწონილად. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელის არგუმენტაცია, რომ საგადასახადო ორგანო ვალდებულია გაათავისუფლოს გადამხდელი არა მხოლოდ ჯარიმისაგან, არამედ დარიცხული საურავისაგანაც, უსაფუძვლო და დაუსაბუთებელია.

პალატა მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლის პირველ და მესამე ნაწილებს, რომელთა თანახმად, საურავი არის საგადასახადო სანქცია, რომელიც პირს ეკისრება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში გადასახადის გადასახდელი თანხის გადაუხდელობისათვის. საურავი ერიცხება გადასახადის თანხას, რომელიც არის სხვაობა გადასახადის გადამხდელის მიერ შეუსრულებელ საგადასახადო ვალდებულებებსა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ჯამს შორის. თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, საურავის დარიცხვა ხორციელდება თითოეული ვადაგადაცილებული დღისათვის, გადასახადის გადახდის ვადის ამოწურვის დღის მომდევნო დღიდან.

ზემოაღნიშნული გარემოებების გაანალიზების შედეგად პალატა დასკვნის სახით აღნიშნავს, რომ განსახილველ შემთხვევაში საურავი გაანგარიშებულია გადამხდელის კუთვნილი, მათ შორის, საგადასახადო შემოწმებით დადგენილი გადასახადის დადგენილ ვადაში გადაუხდელობისათვის. შესაბამისად არ არსებობს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის გათვალისწინებული უფლებამოსილების გამოყენების საფუძველი.

აღნიშნულის გათვალისწინებით, ცალსახაა, რომ არ არსებობს აღნიშნული მუხლის საფუძველზე სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ნაწილობრივ ბათილად ცნობისა და მოსარჩელისთვის დარიცხული სანქციისაგან გათავისუფლების საფუძველები.

4.4. პალატა იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტებას იმასთან

დაკავშირებით, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილსა და საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლზე დაყრდნობით მიიჩნევს, რომ არ არსებობს შპს „გ-----“-ის სარჩელის დაკმაყოფილების - საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლით განსაზღვრული გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ნაწილობრივ ბათილად ცნობის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები.

5. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

5.1. სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ სახეზე არ არის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული საფუძვლები ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით, აპელანტების მიერ არ ყოფილა წარმოდგენილი საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად მტკიცებულებები, რომლებიც გააბათილებდა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებით დადგენილ გარემოებებს და გაკეთებულ სამართლებრივ დასკვნებს.

სასამართლო ხარჯები:

5.2. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 37-ე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, სასამართლო ხარჯებს მოიცავს სახელმწიფო ბაჟი. ამავე კოდექსის 55-ე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, სარჩელზე უარის თქმისას სასამართლოს მიერ გაწეული ხარჯები გადახდება მოსარჩელეს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ.

აპელანტის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი განსახილველ საქმეზე, ჩაითვალოს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილად.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

თბილისის სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

დ ა ა დ გ ი ნ ა:

1. შპს „გ-----“-ის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელი დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 17 ოქტომბრის გადაწყვეტილება;

3. სააპელაციო საჩივარზე გადანდილი სახელმწიფო ბაჟი ჩაითვალოს ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადანდილად;

4. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო წესით მხარეებისათვის დასაბუთებული განჩინების კანონით დადგენილი წესით ჩაბარებიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში საქართველოს უზენაეს სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (მდებარე: ქ. თბილისი ძმ. ზუბალაშვილების ქუჩა №32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის (მდებარე: ქ. თბილისი, გრ. რობაქიძის 7ა) მეშვეობით.

თავმჯდომარე

ილონა თოდუა

მოსამართლეები

შოთა გეწაძე

გიორგი გოგიაშვილი