

საქმე №330310017001885092
საქმე N33/302-19



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

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

17 აპრილი, 2019 წელი
თბილისი

ქ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

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

სხდომის მდივანი - მარინე კახაძე

აპელანტი (მოსარჩელე) - შპს „ა---- 2---“

წარმომადგენლები - დ----- კ-----ე, მ----- ნ-----ე;

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური;

წარმომადგენელი - მ----- კ-----ა;

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო;

წარმომადგენელი - რ-----;

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

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 6 ივნისის გადაწყვეტილება;

1. სასარჩელო მოთხოვნა:

1.1. ნაწილობრივ ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების
სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის პირველი დეკემბრის №-----
ბრძანება;

1.2. ნაწილობრივ ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის პირველი დეკემბრის №----- - საგადასახადო მოთხოვნა;

1.3. ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 15 თებერვლის №---- ბრძანება იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა საჩივარი;

1.4. ბათილად იქნას ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 17 მარტის გადაწყვეტილება №----- საჩივარზე იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა საჩივარი;

2. მოპასუხების პოზიცია:

2.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენლებმა მხარი დაუჭირეს წარმოდგენილ შესაგებელს და სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

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

3. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნები:

3.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

შპს „ა---- 2----ის“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტები:

4.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის პირველი სექტემბრის №----- ბრძანების საფუძველზე დაინიშნა შპს „ა---- 2----ის“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2012 წლის 01 იანვრიდან 2016 წლის 01 აგვისტომდე. შემოწმების შედეგებზე 2016 წლის 29 ნოემბერს შედგა საგადასახადო შემოწმების აქტი. შემოწმების აქტით დარიცხულ თანხებზე, გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის პირველი დეკემბრის №----- ბრძანება და №----- საგადასახადო მოთხოვნა. გადასახადის გადამხდელს ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა სულ 576389 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი 343450 ლარი, ჯარიმა 132857 ლარი და საურავი 100082 ლარი.

შემოწმების აქტის თანახმად, დარიცხვა გამოწვეულია შემდეგი გარემოებებით: შპს „ა---- 2----მა“ 2008 წელს შეიძინა 5-სართულიანი

მშენებარე საოფისე შენობა, სადაც 2008-2012 წლებში ახორციელებდა სამშენებლო - სარემონტო სამუშაოებს. აღნიშნული შენობა მის მიერ გაქირავებულია 2012 წლის მაისიდან, მერიის სამსახურის მიერ შენობის ექსპლუატაციაში მიღება განხორციელებულია 2013 წლის ივლისში. აღსანიშნავია, რომ 2013 წლის განმავლობაში გადამხდელს არ უფიქსირდება სამშენებლო სამუშაოების ჩატარებისათვის არსებითი ხარჯების გაწევა, რის გარეშეც შენობის ექსპლუატაციაში მიღება შეუძლებელი გახდებოდა (გაწეულია 27285 ლარის ღირებულების ხარჯი, რაც მოიცავს შენობაში შიდა ტიხრების მოწყობას, რომელიც ხორციელდება მოიჯარის მიერ იჯარით აღებისას დაკვეთის მომენტში), აგრეთვე აღსანიშნავია, რომ ანალოგიური ხარჯების გაწევა ხორციელდება 2014 წლის განმავლობაშიც, რაც შეადგენს 101 986 ლარს. გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარმოდგენილ მოგების გადასახადის 2012 წლის პირველად დეკლარაციაში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 111-ე მუხლის (ამორტიზაციის მეთოდი) შესაბამისად, გამოქვითული აქვს ამ შენობის ამორტიზაცია და იგივე მეთოდით შენობის ამორტიზაციის გამოქვითვა განხორციელებული აქვს 2013 წლის მოგების გადასახადის პირველად დეკლარაციაშიც. 2012 წლის აგვისტოს თვის დღგ-ის დეკლარაციაში, მის მიერ, აღნიშნული შენობის საბალანსო ღირებულება დაბეგრილია (და იმავე პერიოდში ჩათვლილია), როგორც საკუთარი წარმოების შენობა - ნაგებობის ექსპლუატაციაში მიღება, ხოლო 2014 წლის 6 მაისს მის მიერ განხორციელებულია მოგების გადასახადის დეკლარაციების (2012-2013 წლების) დაზუსტება, რის შედეგადაც 2012 წლის პერიოდში აღნიშნული შენობის კუთვნილი ამორტიზაციის თანხა ამოღებულია ამორტიზაციის ხარჯიდან (დატოვებული აქვს მხოლოდ საკუთრებაში არსებული ავტომობილის კუთვნილი ამორტიზაციის ხარჯი), ხოლო 2013 წლის დაზუსტებულ მოგების გადასახადის დეკლარაციაში სრულად გამოქვითული აქვს საკუთარი წარმოების შენობა - ნაგებობა. აგრეთვე, 2013 წლის ივლისის დღგ-ის დეკლარაციაში განმეორებით აქვს დაბეგრილი საკუთარი წარმოების შენობა ნაგებობის საბალანსო ღირებულება.

ზემოაღნიშნული ფაქტების ანალიზის შედეგად, შემმოწმებელმა მიიჩნია, რომ შემოწმებით შენობა - ნაგებობის ექსპლუატაციაში მიღების მომენტად უნდა ჩაითვალოს 2012 წლის აგვისტო, ხოლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 112-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, სრულად გამოქვითოს აქტივების ღირებულება იმ საგადასახადო წელს, როდესაც ძირითადი საშუალება ექსპლუატაციაში შევიდა. ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად, ძირითადი საშუალებების ღირებულების სრულად გამოქვითვის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს უფლება არ აქვს, არჩეული გამოქვითვის ნორმა შეცვალოს 5 წლის განმავლობაში. ამასთანავე, გამოქვითვის ასეთი ნორმის არჩევა უნდა მოხდეს იმ საგადასახადო წელს, როდესაც ძირითადი საშუალებები ექსპლუატაციაში შევიდა. შესაბამისად, იმის გათვალისწინებით, რომ გადამხდელს 2012

წლის პირველადი დეკლარაციით არჩეული ჰქონდა ძირითადი საშუალებების ამორტიზაციის წესით გამოქვითვის მეთოდი, ხოლო მეთოდის ცვლილება განხორციელა 2014 წლის მაისში (დაზუსტებული დეკლარაციის წარმოდგენის გზით), რისი უფლებაც არ გააჩნდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 112-ე მუხლის მიხედვით. შესაბამისად, შემოწმების მიერ ძირითადი საშუალებების გამოქვითვა განხორციელდა 2012-2015 წლებში ამორტიზაციის მეთოდით გამოქვითვის გზით (სსკ-ის 111-ე მუხლი), რის მიხედვითაც დაკორექტირდა საზოგადოების გამოსაქვითი ხარჯები (ტომი I, ს.ფ.26-52; 219-222).

4.2. 2016 წლის 29 დეკემბერს, შპს „ა---- 2----მა“ საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის პირველი დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება და აღნიშნულის გაუთვალისწინებლობის შემთხვევაში, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე დარიცხული ჯარიმა-საურავისაგან გათავისუფლება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 15 თებერვლის №---- ბრძანებით, საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. კერძოდ, დავების განხილვის საბჭომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 112-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, რომლის თანახმად, ძირითადი საშუალებების გამოქვითვის მეთოდის არჩევის შემთხვევაში გადამხდელს უფლება არ აქვს გამოქვითვის ნორმა შეცვალოს 5 წლის განმავლობაში. შესაბამისად, საბჭომ მიიჩნია, რომ ვინაიდან, გადამხდელმა 2012 წლის პირველადი დეკლარაციით აირჩია ძირითადი საშუალებების ამორტიზაციის წესით გამოქვითვის მეთოდი იმ წელს, როცა ძირითადი საშუალება ექსპლუატაციაში შევიდა, ხოლო მეთოდის ცვლილება განხორციელა და 100-პროცენტიანი მეთოდი აირჩია არა შენობა-ნაგებობის ექსპლუატაციაში შესვლის წელს (2012 წელს), არამედ მოგვიანებით 2014 წელს (დაზუსტებული დეკლარაციის წარმოდგენის გზით), რისი უფლებაც არ გააჩნდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 112-ე მუხლის მიხედვით. ბრძანების თანახმად, აუდიტის დეპარტამენტის მიერ ძირითადი საშუალებების გამოქვითვის განხორციელება 2012-2015 წლებში ამორტიზაციის მეთოდით გამოქვითვის გზით და გამოსაქვითი ხარჯების შესაბამისი დაკორექტირება მართებულია. რაც შეეხება აღნიშნულ საკითხში დარიცხულ ჯარიმას, საბჭომ მიიჩნია, რომ 2013 წლის მოგების გადასახადის დეკლარაციაში შენობა-ნაგებობის 100-პროცენტიანი გამოქვითვის მეთოდის გამოყენების შედეგად მოგების გადასახადის დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირებასთვის გადამხდელს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული ჯარიმის ნაცვლად, სანქციის სახით უნდა შეეფარდოს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით 10%-ის ოდენობით (ტომი I, ს.ფ.53-63).

4.3. 2017 წლის 27 თებერვალს შპს „ა---- 2----მა“ საჩივრით მიმართა

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 15 თებერვლის №---- ბრძანება იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა საჩივარი, ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის პირველი დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე ჯარიმა - საურავისაგან გათავისუფლება. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 17 მარტის გადაწყვეტილებით, საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა.

გადაწყვეტილების მიხედვით, დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ შემმოწმებელთა მიერ გამოქვითვები დაკორექტირებულია საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა შესაბამისად და არ არსებობს ძირითადი საშუალებების გამოქვითვის თაობაზე გადასახადის გადამხდელის არგუმენტების გათვალისწინების საფუძველი. ამასთან, აღნიშნული გადაწყვეტილებით, სადავო საკითხიდან გამომდინარე, შპს „ა---- 2---“ გათავისუფლდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად, ამავე კოდექსის 275-ე მუხლის საფუძველზე შეფარდებული ჯარიმისაგან (ტომი I, ს.ფ.64-81).

4.4. ქალაქ თბილისის მერიის ზედამხედველობის საქალაქო სამსახურის მიერ 2013 წლის პირველი ივლისის №----- ბრძანების საფუძველზე ქ.თბილისში, სექტორი- ს-----, ა-----ის და მ-----ის ქუჩას შორის (ს/კ 0-----) მდებარე მშენებლობადამთავრებული ობიექტი (მრავალბინიანი საცხოვრებელი კომპლექსის „ც“ ბლოკი (საოფისე შენობა)) ექსპლუატაციაში იქნა მიღებული (ტომი I, ს.ფ.205-206).

4.5. „საზოგადოების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის სააღრიცხვო პოლიტიკის ძირითადი პრინციპების დამტკიცების შესახებ“ 2012 წლის 3 აგვისტოს ბრძანების მე-5 პუნქტის მიხედვით, 2012 წლის საანგარიშო პერიოდში შეძენილი, შექმნილი და ექსპლუატაციაში შესული ძირითადი საშუალებები, 1000 ლარზე მეტი ღირებულების გამოქვითულ უნდა იქნას 2012 წელს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 112-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, აღნიშნული წესი უცვლელად უნდა დარჩეს 5 წლის განმავლობაში. (ტომი I, ს.ფ.250).

5. დადგენილი ფაქტები პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივად შემდეგნაირად შეაფასა:

5.1. პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა, რომ დავის საგანს წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელისათვის მოგების გადასახადში

დარიცხული თანხების მართლზომიერება, კერძოდ, სადავოა ძირითადი საშუალების - უძრავი ქონების ექსპლუატაციაში შესვლის დროის განსაზღვრა და მის მიმართ სრულად გამოქვითვის მეთოდის გამოყენების საკითხი. აღნიშნა, რომ ამორტიზირებადი ძირითადი საშუალების ხარჯებში გამოქვითვის მიზნით, საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს ე.წ. ამორტიზაციის ჯგუფურ მეთოდს, რომლისგანაც გამონაკლის წარმოადგენს შენობა - ნაგებობა - თითოეული შენობა თუ ნაგებობა განიხილება ცალკე ჯგუფად.

სასამართლომ მიუთითა, რომ ამოსავალ წერტილად აქტივების გამოყენების დაწყების მომენტი უნდა იქნეს მიჩნეული. ამასთან, საგადასახადო კოდექსის 112-ე მუხლში მითითებული მეთოდის არჩევა უნდა მოხდეს იმ საგადასახადო წელს, როდესაც ძირითადი საშუალებები ექსპლუატაციაში შევიდა. მოცემული მეთოდის არჩევა რეტროსპექტულად დაუშვებელია. მიუთითა, რომ მართალია საგადასახადო კანონმდებლობა არ მოითხოვს ასეთი უფლების გამოყენების შესახებ სპეციალური შეტყობინების გაგზავნას საგადასახადო ორგანოებისთვის, მაგრამ ამგვარი უფლების გამოყენება, პრაქტიკულად, შესაძლოა დადგინდეს გადასახადის გადამხდელის მიერ შესაბამისი წლის მოგების/საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაციის წარდგენის გზით. როდესაც ეს უფლება არაა გამოყენებული, გადასახადის გადამხდელს უფლება არ აქვს დააზუსტოს ეს დეკლარაცია იმ მოტივით, რომ მას არჩეული აქვს ძირითადი საშუალების ღირებულების გამოქვითვის სრული მეთოდი. გამონაკლისს აღნიშნულიდან წარმოადგენს, თუ გადასახადის გადამხდელი დაამტკიცებს შეცდომის არსებობას.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ განმარტა, რომ გადასახადის გადამხდელი წარმოადგენს იმ სუბიექტს, ვისაც აქვს უფლება აირჩიოს გამოქვითვის რა მეთოდს გამოიყენებს საგადასახადო მიზნებისათვის, თუმცა საგადასახადო კანონმდებლობა აღნიშნულთან დაკავშირებით აწესებს გარკვეულ შეზღუდვებსაც. კერძოდ, თუ გადასახადის გადამხდელს სურს, გამოიყენოს სრული გამოქვითვის მეთოდი ძირითადი საშუალების მიმართ, მაშინ იგი ვალდებულია აღნიშნული განახორციელოს ძირითადი საშუალების ექსპლუატაციაში გაშვების მომენტში. საგადასახადო მიზნებისათვის, ძირითადი საშუალების ექსპლუატაცია გულისხმობს მის ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებას. სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ სადავო შენობა, შპს „ა---- 2----ის“ მიერ, გაქირავებულია 2012 წლის მაისიდან, რაც უდავოდ მიუთითებს აღნიშნული შენობის ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენების ფაქტზე. აღნიშნული კი, თავის მხრივ, არის საფუძველი მის მიმართ გამოქვითვის შესაბამისი მეთოდის გამოყენებისა 2012 წლიდან.

სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის პოზიცია საგადასახადო

მიზნებისათვის, სადავო შენობა - ნაგებობის ექსპლოატაციის თარიღად, ქალაქ თბილისის მერიის ზედამხედველობის საქალაქო სამსახურის მიერ 2013 წლის პირველი ივლისის №----- ბრძანების განსაზღვრის შესახებ და განმარტა, რომ შენობა-ნაგებობის ექსპლუატაციაში მიღება არის უფლებამოსილი ორგანოს მიერ, სანებართვო პირობების შესაბამისად დასრულებულ მშენებლობაზე ადმინისტრაციულ -სამართლებრივი აქტის გამოცემა. სასამართლომ ასევე განმარტა, რომ სამშენებლო მიზნებისათვის შენობა - ნაგებობის ექსპლუატაცია გულისხმობს, მშენებლობადამთავრებული შენობის შესაბამისობის დადასტურებას გაცემულ სამშენებლო ნებართვასთან. აღნიშნული კი არ არის კავშირში გადასახადის გადამხდელის მიერ ეკონომიკურ საქმიანობაში შენობა - ნაგებობის გამოყენებასთან.

სასამართლომ ასევე მიუთითა, რომ შპს „ა---- 2----ის“ მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილია 2012 წლის მოგების წლიური დეკლარაცია, სადაც გამოქვითული აქვს სადავო შენობის ამორტიზაცია და იგივე მეთოდით, შენობის ამორტიზაციის გამოქვითვა განხორციელებული აქვს 2013 წლის მოგების გადასახადის პირველად დეკლარაციაშიც. აგრეთვე, ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ 2012 წლის აგვისტოს თვის დღე-ის დეკლარაციაში მის მიერ აღნიშნული შენობის საბალანსო ღირებულება დაბეგრულია (და იმავე პერიოდში ჩათვლილია), როგორც საკუთარი წარმოების შენობა-ნაგებობის ექსპლუატაციაში მიღება. შესაბამისად, სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის პოზიცია იმასთან დაკავშირებით, რომ 2012 წელს ადგილი ჰქონდა შეცდომას, რომელიც მან გამოასწორა 2014 წლის 6 მაისს, მოგების გადასახადის დეკლარაციების (2012-2013 წლების) დაზუსტებით.

6. შპს „ა---- 2----ს“ სააპელაციო მოთხოვნა:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 6 ივლისის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილება.

6.1. შპს „ა---- 2----ს“ სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

აპელანტი მიუთითებს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 112-ე მუხლის პირველ ნაწილზე და განმარტავს, რომ ძირითადი საშუალებების მიმართ, გარდა საწარმოს კაპიტალში შეტანილისა, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს სრულად გამოქვითოს ამ აქტივების ღირებულება იმ საგადასახადო წელს, როდესაც ძირითადი საშუალებები ექსპლუატაციაში შევიდა. ასევე მიუთითებს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-7 მუხლზე (კანონისა და სამართლის ანალოგია) და განმარტავს, რომ სასამართლო არ უნდა შესულიყო ინტერპრეტაციებში, კერძოდ თუ რას უწოდებდა მშენებლობის

კანონმდებლობა ტერმინს ექსპლუატაცია და უნდა ეხელმძღვანელა სათანადო ნორმით. მიიჩნევა, რომ კანონის არასწორი ინტერპრეტაციის გამო სასამართლომ შეცდომით დაეთანხმა მოპასუხის პოზიციას და განსაზღვრა ქონების ექსპლუატაციის მიღების მომენტი - 2012 წელი.

აპელანტი დეტალურად მიუთითებს საქმის ფაქტობრივ გარემოებებზე და განმარტავს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლო გადაწყვეტილებაში, კანონის განმარტებისას სასამართლომ უძრავი ქონების მცირე ნაწილის ფაქტობრივი გამოყენება (გაქირავება და მხოლოდ თანხობრივი ექვივალენტის მიღების ფაქტის დადგენა) მიიჩნია ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებად და ეს თარიღი შემდეგ გაათანაბრა და დაუკავშირა ექსპლუატაციაში მიღების მომენტთან. წარმომადგენელი არ ეთანხმება სასამართლოს აღნიშნულ მოსაზრებას და განმარტავს, რომ ტერმინი ეკონომიკური საქმიანობა გულისხმობს ნებისმიერ ქმედებების დაწყებას კომპენსაციის მისაღებად.

სააპელაციო საჩივრის ავტორი აპელირებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8, მე-9, 309-ე მუხლებზე, ასევე ყურდღებას ამახვილებს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-17, 105-ე მუხლებზე და მიაჩნია, რომ მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოების იმპერატიულად დადგენილ მოვალეობას წარმოდგენდა დაემტკიცებინა სასამართლოსათვის თუ რა მოვალეობა დაარღვია საწარმომ როგორც გადამხდელმა. მიაჩნია, რომ სასამართლო ანგარიშმიუცემლად დაეთანხმა მოწინააღმდეგე მხარეს და პირველადი დეკლარაცია მიიღო მტკიცებულებად.

აპელანტი ასევე მიუთითებს, რომ საგადასახადო ორგანომ 2013 წელს შეუზღუდა მხოლოდ კონკრეტული ძირითადი საშუალების მიმართ 100 პროცენტისანი გამოქვითვის არჩეული უფლება, მაშინ როდესაც ეს არჩევანი სხვა ძირითად საშუალებათა მიმართ უფრო ადრეა არჩეული და კომპანიაში წინა წლებში არის გამოყენებული. მიიჩნევა, რომ სასამართლომ მოპასუხეების განმარტებებიდან გამომდინარე, არასწორად მიუდგა საკითხზე მსჯელობას. კომპანიის წარმომადგენლებს მიაჩნია, რომ ეს კალენდარული წელი ის წელი უნდა იყოს, როცა ძირითადი საშუალების გარემონტებაც დასრულდა და მერიამაც ექსპლუატაციის აქტი 2013 წელს გამოსცა, ხოლო შემმოწმებლებიც და მოსამართლეს მიიჩნევა, რომ ეს არჩევანი ძირითადი საშუალების მიმართ უნდა გაკეთდეს 2012 წელს, როცა არაარსებითი ნაწილი გაქირავდა აღნიშნული შენობის.

წარმომადგენლის განმარტებით, შეცდომა არ არის დაშვებული არჩევანის თარიღში, არამედ, კომპანია ერიდებოდა საგადასახადო ორგანოების მიერ გაქვითვების გაუქმებას, რის გამოც კომპანიის მიერ არაერთხელ დაზუსტდა დეკლარაციები და გადალავდა კალენდარულ წლებში აღნიშნული გამოქვითვები. მიუთითებს, რომ არჩევანი 100 პროცენტისანი გამოქვითვაზე

კომპანიას მანამდე ჰქონდა გადაწყვეტილი.

წარმომადგენელი აპელირებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსში (სანქციის თავში) 2018 წლის 27 დეკემბერს განხორციელებულ ცვლილებებზე (ძალაში შესულია 2019 წლის 01 იანვარს) და სსკ-ის 269-ე მუხლის მე-2¹ ნაწილის გათვალისწინებით ითხოვს დავის განხილვისას მოპასუხეებმა შეისწავლონ სსკ-ის 272-ე და 275-ე მუხლებში 2018 წლის 27 დეკემბრის N----- კანონით განხორციელებული ცვლილებების შედეგებით მსუბუქდება თუ არა საგადასახადო შემოწმებით დაკისრებული სანქციები და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, თავისი ინიციატივითვე ან სასამართლოს დავალებით განახორციელონ საგადასახადო შემოწმების შედეგად დაკისრებული სანქციის შემცირება.

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

7.1. სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გამოტანისას არ დარღვეულა მატერიალური და საპროცესო სამართლის ნორმები, სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, სწორი შეფასება მისცა საქმის მასალებს, საქმეზე ფაქტობრივი გარემოებები დადგენილია სრულყოფილად, რაც არ იძლევა გადაწყვეტილების გაუქმებისა და სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილების საფუძველს.

7.2. დავის საგანს წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელისათვის მოგების გადასახადში დარიცხული თანხების მართლზომიერება, კერძოდ, სადავოა ძირითადი საშუალების - უძრავი ქონების ექსპლუატაციაში შესვლის დროის განსაზღვრა და მის მიმართ სრულად გამოქვითვის მეთოდის გამოყენების საკითხი.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად გაამხვილა ყურადღება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 111-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებულ ძირითად საშუალებათა საამორტიზაციო ანარიცხები გამოიქვითება ამ მუხლით გათვალისწინებული პირობების მიხედვით. ამავე მუხლის მე-4, მე-5 და მე-6 ნაწილების მიხედვით, თითოეული ჯგუფის საამორტიზაციო ანარიცხების ოდენობა გამოიანგარიშება საგადასახადო წლის ბოლოს ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსიდან, ამ მუხლის მე-3 ნაწილში მითითებული ამორტიზაციის ნორმების შესაბამისად. შენობებსა და ნაგებობებს (შემდგომში – ნაგებობა) ამორტიზაცია დაერიცხება თითოეულ ნაგებობაზე ცალ-ცალკე. შესაბამისად, თითოეული ნაგებობა ცალკე ჯგუფად განიხილება. საგადასახადო წლის ბოლოსთვის ჯგუფის ღირებულებით ბალანსს შეადგენს შემდეგი წესით განსაზღვრული თანხა – საანგარიშოს წინა საგადასახადო

წლის ბოლოსთვის ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი: ა) მცირდება: ა.ა) საანგარიშოს წინა საგადასახადო წელს დარიცხული ამორტიზაციის თანხით; ა.ბ) ამ მუხლის მე-8 და მე-9 ნაწილების შესაბამისად წარმოებული გამოქვითვების თანხით; ა.გ) საანგარიშო საგადასახადო წლის განმავლობაში ჯგუფის ძირითად საშუალებათა რეალიზაციის თანხით, ხოლო ძირითად საშუალებათა უსასყიდლოდ მიწოდებისას – საბაზრო ღირებულებით; ბ) იზრდება: ბ.ა) საანგარიშო საგადასახადო წლის განმავლობაში ჯგუფისათვის დამატებული, ამ კოდექსის 148-ე მუხლის თანახმად განსაზღვრული ძირითად საშუალებათა (გარდა ძირითადი საშუალებებისა, რომლებიც ამორტიზაციას არ ექვემდებარება) ღირებულებით; ბ.ბ) საანგარიშო საგადასახადო წლის განმავლობაში ძირითად საშუალებებზე გაწეული რემონტის ხარჯების ზღვრული დონის ზემოთ არსებული თანხით, ამ კოდექსის 115-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად.

ამავე კოდექსის 112-ე მუხლის პირველი, მე-2, მე-3 და მე-4 ნაწილების თანხმად, ძირითადი საშუალებების მიმართ, გარდა საწარმოს კაპიტალში შეტანილისა, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, სრულად გამოქვითოს ამ აქტივების ღირებულება იმ საგადასახადო წელს, როდესაც ძირითადი საშუალებები ექსპლუატაციაში შევიდა. ძირითადი საშუალებების ღირებულების სრულად გამოქვითვის უფლების გამოყენების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია იგივე მეთოდი გამოიყენოს ყველა შემდგომი შესყიდული (წარმოებული) ძირითადი საშუალების მიმართ. ძირითადი საშუალებების ღირებულების სრულად გამოქვითვის შემთხვევაში: ა) აღნიშნული ძირითადი საშუალებები არ შეიტანება ამ კოდექსის 111-ე მუხლით გათვალისწინებული ჯგუფის ღირებულებით ბალანსში; ბ) შემდგომში ასეთი აქტივების მიწოდებისას მიღებული ან/და მისაღები თანხები, ხოლო ასეთის არარსებობისას – საბაზრო ღირებულება დამატებული ღირებულების გადასახადის გარეშე ექვემდებარება ერთობლივ შემოსავალში ჩართვას. ძირითადი საშუალებების ღირებულების სრულად გამოქვითვის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს უფლება არ აქვს, არჩეული გამოქვითვის ნორმა შეცვალოს 5 წლის განმავლობაში. ამასთანავე, გამოქვითვის ასეთი ნორმის არჩევა უნდა მოხდეს იმ საგადასახადო წელს, როდესაც ძირითადი საშუალებები ექსპლუატაციაში შევიდა.

ამავე კოდექსის მე-8 მუხლის 31-ე ნაწილის მიხედვით, ძირითადი საშუალება არის მატერიალური აქტივი, რომელსაც პირი იყენებს საქონლის წარმოების, საქონლის მიწოდების/მომსახურების გაწევის, იჯარით (მათ შორის, ლიზინგით) გადაცემის ან/და ადმინისტრაციული მიზნებისათვის და რომლის სასარგებლო გამოყენების ვადა ერთ წელზე მეტია. ხოლო მე-9 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, მიუხედავად ასეთი საქმიანობის შედეგებისა, თუ ამ მუხლით სხვა

რამ არ არის გათვალისწინებული.

ზემოაღნიშნული ნორმების სამართლებრივი ანალიზის საფუძველზე, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად მიიჩნია, რომ ამორტიზირებადი ძირითადი საშუალების ხარჯებში გამოქვითვის მიზნით, საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს ე.წ. ამორტიზაციის ჯგუფურ მეთოდს, რომლისგანაც გამონაკლის წარმოადგენს შენობა-ნაგებობა - თითოეული შენობა თუ ნაგებობა განიხილება ცალკე ჯგუფად. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 111-ე მუხლის დანიშნულებაა, ძირითად საშუალებებთან მიმართებით, განსაზღვროს გამოსაქვითი ხარჯების ოდენობა. მის მთავარ პირობას, ძირითადი საშუალების ღირებულების საამორტიზაციო ანარიცხების სახით გამოქვითვის მიზნებისათვის, წარმოადგენს - ძირითადი საშუალების ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენება.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 112-ე მუხლით კი დადგენილია ძირითადი საშუალებების ღირებულებების გამოქვითვის ალტერნატიული მეთოდი, რომლის მიხედვით გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია სრულად გამოქვითოს ამ აქტივების ღირებულება იმ საგადასახადო წელს, როდესაც ძირითადი საშუალებები ექსპლუატაციაში შევიდა. აქტივის ექსპლუატაციაში შესვლის მომენტის დადგენის მიზნით, იგივე პრინციპი უნდა იქნეს გამოყენებული, რაც 111-ე მუხლის მიზნებისთვისაა დადგენილი. კერძოდ, ამოსავალ წერტილად აქტივების გამოყენების დაწყების მომენტი უნდა იქნეს მიჩნეული. ამასთან, აღნიშნულ მუხლში მითითებული მეთოდის არჩევა უნდა მოხდეს იმ საგადასახადო წელს, როდესაც ძირითადი საშუალებები ექსპლუატაციაში შევიდა. მოცემული მეთოდის არჩევა რეტროსპექტულად დაუშვებელია. მართალია, საგადასახადო კანონმდებლობა არ მოითხოვს ასეთი უფლების გამოყენების შესახებ სპეციალური შეტყობინების გაგზავნას საგადასახადო ორგანოებისთვის, მაგრამ ამგვარი უფლების გამოყენება, პრაქტიკულად, შესაძლოა დადგინდეს გადასახადის გადამხდელის მიერ შესაბამისი წლის მოგების/საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაციის წარდგენის გზით. როდესაც ეს უფლება არაა გამოყენებული, გადასახადის გადამხდელს უფლება არ აქვს დააზუსტოს ეს დეკლარაცია იმ მოტივით, რომ მას არჩეული აქვს ძირითადი საშუალების ღირებულების გამოქვითვის სრული მეთოდი. გამონაკლისს აღნიშნულიდან წარმოადგენს, თუ გადასახადის გადამხდელი დაამტკიცებს შეცდომის არსებობას.

პალატა ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს იმ განმარტებას, რომ გადასახადის გადამხდელი წარმოადგენს იმ სუბიექტს, ვისაც აქვს უფლება აირჩიოს გამოქვითვის რა მეთოდს გამოიყენებს საგადასახადო მიზნებისათვის, თუმცა საგადასახადო კანონმდებლობა აღნიშნულთან დაკავშირებით აწესებს გარკვეულ შეზღუდვებსაც. კერძოდ, თუ გადასახადის გადამხდელს სურს გამოიყენოს სრული გამოქვითვის

მეთოდი ძირითადი საშუალების მიმართ, მაშინ იგი ვალდებულია აღნიშნული განხორციელოს ძირითადი საშუალების ექსპლუატაციაში გაშვების მომენტში. საგადასახადო მიზნებისათვის, ძირითადი საშუალების ექსპლუატაცია გულისხმობს მის ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებას. სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ სადავო შენობა, შპს „ა---- 2---“-ის მიერ, გაქირავებულია 2012 წლის მაისიდან, რაც უდავოდ მიუთითებს აღნიშნული შენობის ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენების ფაქტზე. აღნიშნული კი, თავის მხრივ, არის საფუძველი მის მიმართ გამოქვითვის შესაბამისი მეთოდის გამოყენებისა 2012 წლიდან.

7.3. პალატა ვერ გაიზიარებს აპელანტის იმ მოსაზრებას, რომ საგადასახადო მიზნებისათვის, სადავო შენობა - ნაგებობის ექსპლოატაციის თარიღად უნდა განსაზღვროს 2013 წელი, ქალაქ თბილისის მერიის ზედამხედველობის საქალაქო სამსახურის მიერ 2013 წლის პირველი ივლისის №----- ბრძანების გათვალისწინებით. აღნიშნულთან დაკავშირებით, პალატა ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს აპელირებას „მშენებლობის ნებართვის გაცემის წესისა და სანებართვო პირობების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2009 წლის 24 მარტის №-- დადგენილების მე-3 პუნქტის 82-ე პუნქტზე, რომლის თანახმად, შენობა - ნაგებობის ექსპლუატაციაში მიღება არის უფლებამოსილი ორგანოს მიერ სანებართვო პირობების შესაბამისად დასრულებულ მშენებლობაზე ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი აქტის გამოცემა. სამშენებლო მიზნებისათვის შენობა - ნაგებობის ექსპლუატაცია გულისხმობს მშენებლობადამთავრებული შენობის შესაბამისობის დადასტურებას გაცემულ სამშენებლო ნებართვასთან. აღნიშნული კი არ არის კავშირში გადასახადის გადამხდელის მიერ ეკონომიკურის საქმიანობაში შენობა - ნაგებობის გამოყენებასთან.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულიად გაამახვილა ყურადღება იმ გარემოებაზე, რომ შპს „ა---- 2---“-ის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილია 2012 წლის მოგების წლიური დეკლარაცია, სადაც გამოქვითული აქვს სადავო შენობის ამორტიზაცია და იგივე მეთოდით, შენობის ამორტიზაციის გამოქვითვა განხორციელებული აქვს 2013 წლის მოგების გადასახადის პირველად დეკლარაციაშიც. აგრეთვე, აღსანიშნავია, რომ 2012 წლის აგვისტოს თვის დღგ-ის დეკლარაციაში მის მიერ აღნიშნული შენობის საბალანსო ღირებულება დაბეგრულია (და იმავე პერიოდში ჩათვლილია), როგორც საკუთარი წარმოების შენობა - ნაგებობის ექსპლუატაციაში მიღება. შესაბამისად, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულიად არ გაიზიარა მოსარჩელის პოზიცია მასზედ, რომ 2012 წელს ადგილი ჰქონდა შეცდომას, რომელიც მან გამოასწორა 2014 წლის 6 მაისს, მოგების გადასახადის დეკლარაციების (2012-2013 წლების) დაზუსტებით.

პალატა განმარტავს, რომ აპელანტი მიუთითებს რა კონკრეტულ ფაქტობრივ

გარემოებაზე, უნდა წარადგინოს შესაბამისი ფაქტის დამადასტურებელი მტკიცებულებები, თუმცა საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებებით - „საზოგადოების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის სააღრიცხვო პოლიტიკის ძირითადი პრინციპების დამტკიცების შესახებ“ შპს „ა---- 2----ის“ დირექტორის 2012 წლის 3 აგვისტოს ბრძანებით, პალატა დადასტურებულად ვერ მიიჩნევს იმ გარემოებების, რომ შპს „ა---- 2----ის“ მიერ საგადასახადო ორგანოში 2012 წლის საანგარიშო პერიოდზე მოგების წლიური დეკლარაციის წარდგენისას, ადგილი ჰქონდა შეცდომის დაშვებას. პირველი ინსტანციის სასამართლომ აღნიშნულზეც მართებულად მიუთითა, რომ აღნიშნული განმარტება ვერ აბათილებს საქმეში დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს და ვერ გახდება საფუძველი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 69-ე მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო დეკლარაციაში ცვლილება/დამატების შეტანისათვის.

7.4. პალატა აქვე ყურადღებას ამახვილებს აპელანტის მოთხოვნაზე - ადმინისტრაციულ ორგანოს დაევალოს დავის განხილვისას შეისწავლოს სსკ-ის 272-ე და 275-ე მუხლებში 2018 წლის 27 დეკემბრის N----- კანონით განხორციელებული ცვლილებები და განხორციელოს საგადასახადო შემოწმების შედეგად დაკისრებული სანქციის შემცირება.

აღნიშნულთან დაკავშირებით პალატა მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლზე, რომლითაც დარეგულირებულია საგადასახადო სამართალდარღვევის საკითხები და საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზოგადი პრინციპები. უფრო კონკრეტულად კი პალატა ყურადღებას ამახვილებს ამავე მუხლის 2¹ ნაწილზე, რომლის თანახმად, თუ საგადასახადო დავის განხილვის დასრულებამდე კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი ქმედების ჩადენისათვის, დავის განმხილველი ორგანო ვალდებულია გამოიყენოს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა. რაც შეეხება კანონში განხორციელებულ ცვლილებას, პალატა ყურადღებას ამახვილებს ამავე კოდექსის 272-ე მუხლზე და მასში ასახულ ცვლილებაზე. კერძოდ, 272-ე მუხლი არეგულირებს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს და პასუხისმგებლობას, დეტალურად განსაზღვრავს საურავის ცნებას და საურავის დარიცხვის პროცედურებს, ხოლო 2018 წლის 27 დეკემბრის (N4225) განხორციელებული ცვლილებით, რომელიც ამოქმედდა 2019 წლის 1 იანვრიდან, მუხლს დაემატა 2¹ ნაწილი, რომლის თანახმად, საურავის დარიცხვა წყდება მისი დარიცხვის ვალდებულების წარმოშობის დღიდან 3 წლის გასვლის თარიღიდან. კოდექსის 275-ე მუხლით დარეგულირებულია ასევე საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის შემცირების საკითხი.

პალატა მიუთითებს საქართველოს კონსტიტუციის 31-ე მუხლის მე-9 პუნქტზე რომლის თანახმად, არავინ აგებს პასუხს ქმედებისათვის, რომელიც მისი

ჩადენის დროს სამართალდარღვევად არ ითვლებოდა. კანონს, თუ იგი 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 პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით. მე-2 ნაწილის თანახმად, 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 მომენტისათვის არსებული ნორმა, ხოლო მე-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.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 296-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო დავა შესაძლებელია განხილულ იქნეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სასამართლოში.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, 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. ამრიგად, ვინაიდან 272-ე მუხლის 2¹ მუხლით საგადასახადო პასუხისმგებლობა შემსუბუქებულია შპს „ა---- 2----ს“ მიმართ, შესაბამისად შესაძლებელია ახალი კანონით დადგენილი ნორმის გამოყენება საგადასახადო გადამხდელის მიმართ.

პალატა დამატებით მიუთითებს 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 გაუქმებული ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებობა 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“.

ამდენად, პალატას მიაჩნია, რომ სახეზეა ახალი ნორმისთვის უკუძალის მინიჭების შემთხვევა, როდესაც საგადასახადო დავის განხილვის დასრულებამდე მიღებულმა და კანონიერ ძალაში შესულმა ნორმამ შეამსუბუქა მოსარჩელე შპს „ა---- 2----ს“ საგადასახადო პასუხისმგებლობა ჩადენილი სამართალდარღვევისათვის. ამრიგად, მოსარჩელისთვის პასუხისმგებლობის შეფარდება უნდა მოხდეს განხორციელებული საკანონმდებლო ცვლილების შესაბამისად.

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 პალატა მიიჩნევს, რომ განხორციელებული ცვლილების შესაბამისად მოსარჩელისთვის დარიცხული ჯარიმის კორექტირება და გამოანგარიშება თავისი ინიციატივით უნდა განხორციელოს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა.

ზემოთმითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი მდგომარეობიდან გამომდინარე პალატა ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს შედეგს და მიიჩნევს, რომ კანონში განხორციელებული ცვლილების გათვალისწინებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა თავისი ინიციატივით უნდა იმსჯელოს საურავის გადაანგარიშებაზე, ვინაიდან ცალსახაა, რომ საგადასახადო დავის განხილვის დასრულებამდე კანონით შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ანალოგიური ქმედების ჩადენისათვის. ამდენად, სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ სახეზე არ არის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული გარემოებები, რის გათვალისწინებითაც შედეგობრივად უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 6 ივნისის გადაწყვეტილება.

8. პროცესის ხარჯები:

8.1. სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლითაც დადგენილია, რომ თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 39-ე მუხლის მესამე ნაწილის "ა" ქვეპუნქტის თანახმად, სახელმწიფო ბაჟის ოდენობა სააპელაციო ინსტანციის სასამართლოში არ უნდა აღემატებოდეს 7000 ლარს.

პალატა მიუთითებს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 2019 წლის 7 მარტის განჩინებაზე, რომლითაც შპს "ა---- 2----ს" (----- 2019 წლის 18 თებერვალს, სს "თ-----" სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 7400 (შვიდიათას ოთხასი) ლარიდან, შპს "ა---- 2----ს" მიერ უკვე გადახდილი 100 (ასი) ლარის გათვალისწინებით, უკან დაუბრუნდა 500 (ხუთასი) ლარი, როგორც ზედმეტად გადახდილი.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 55-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, აპელანტის მიერ სახელმწიფო ბიუჯეტში სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 7000 (შვიდიათასი) ლარი, უნდა დარჩეს სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილად.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

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

დ ა ა დ გ ი ნ ა :

1. შპს „ა---- 2----ის“ სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. ძალაში დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 6 ივნისის გადაწყვეტილება;
3. აპელანტის მიერ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 7000 (შვიდიათასი) ლარი, დარჩეს სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილად.
4. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო საჩივრით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ.№32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ. №7ა), მხარეთათვის დასაბუთებული განჩინების ასლის გადაცემის მომენტიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში. ამ ვადის გაგრძელება და აღდგენა დაუშვებელია. იგი იწყება მხარისათვის დასაბუთებული განჩინების ასლის გადაცემის მომენტიდან. განჩინების გადაცემის მომენტად ითვლება დასაბუთებული განჩინების ასლის მხარისათვის ჩაბარება უშუალოდ სასამართლოში ან საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 70-78-ე მუხლების შესაბამისად.

მოსამართლეები:

შოთა გეჭაძე -

ილონა თოდუა -

გიორგი გოგიაშვილი -