



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

19 ივნისი, 2018 წელი

ქ. თბილისი

**თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

**თავმჯდომარე (მომხსენებელი) - მარიამ ცისკაძე
მოსამართლეები - ნინო ქადაგიძე, გელა ბადრიაშვილი**

სხდომის მდივანი - რუსუდან ანდრიაშვილი

აპელანტი (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური;

აპელანტი (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო;

მოწინააღმდეგე მხარე (მოსარჩელე) - შპს „ჯ-----“;

დავის საგანი - ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა;

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 17 ივლისის გადაწყვეტილება;

სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის მოთხოვნა - თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 17 ივლისის გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის არ დაკმაყოფილება;

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრის მოთხოვნა - თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 17 ივლისის გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის არ დაკმაყოფილება;

1. პირველი ინსტანციის სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

1.1. შპს „ჯ-----ს“ წარმომადგენელმა სარჩელით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხეების საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ და მოითხოვა ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2017 წლის 17 იანვრის №----- და №----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმები; სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2017 წლის 17 იანვრის №----- და №----- საგადასახადო მოთხოვნები; სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 28 თებერვლის №---- და №---- ბრძანებები; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 23 მარტის გადაწყვეტილებები №----- და №----- საჩივრებზე.

1.2. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 17 ივლისის გადაწყვეტილებით შპს „ჯ-----ს“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ და სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო 2017 წლის 17 იანვრის №----- და №----- სამართალდარღვევის ოქმები და №----- და №----- საგადასახადო მოთხოვნები და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი კანონით დადგენილ ვადაში; ასევე ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 28 თებერვლის №---- და №---- ბრძანებები და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 23 მარტის გადაწყვეტილებები შპს „ჯ-----ს“ №----- და №----- საჩივრებთან დაკავშირებით.;

2.1. პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები: 2017 წლის 17 იანვარს სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის მიერ შპს „ჯ-----ს“ მიმართ შედგენილია №----- და №----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმები. №----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის მიხედვით, რკინიგზის ელექტრონული აღრიცხვის მოწმობით R-----, 03.01.2017,

გადაადგილებული ტრანზიტული საქონელი (პროპილენი) გამოცხადდა შპს „შავი ზღვის ტერმინალის“ საბაჟო საწყობში, სადაც კერძო სურვეიერული კომპანიის მიერ განხორციელდა აზომვითი სამუშაოები და გაფორმდა ვაგონებიდან ნავთობპროდუქტების ჩამოსხმის აქტი №---, 15.01.2017. აზომვების შედეგად დადგინდა, რომ საქონლის დანაკლისმა შეადგინა 1160 კგ. აღნიშნულის საფუძველზე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილის შესაბამისად, საწარმო დაჯარიმდა 175,7 ლარით. №----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის მიხედვით, რკინიგზის ელექტრონული აღრიცხვის მოწმობით R-----, 03.01.2017, გადაადგილებული ტრანზიტული საქონელი (პროპილენი) გამოცხადდა შპს „შავი ზღვის ტერმინალის“ საბაჟო საწყობში, სადაც კერძო სურვეიერული კომპანიის მიერ განხორციელდა აზომვითი სამუშაოები და გაფორმდა ვაგონებიდან ნავთობპროდუქტების ჩამოსხმის აქტები: №---, 12.01.2017, №---, 12.01.2017, №---, 15.01.2017. აზომვების შედეგად დადგინდა, რომ საქონლის დანაკლისმა შეადგინა 3 310 კგ. აღნიშნულის საფუძველზე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილის შესაბამისად, საწარმო დაჯარიმდა 501,3 ლარით. (ტ.1. ს.ფ. 16-17; 20-21).

2.2. 2017 წლის 17 იანვარს სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის მიერ შპს „ჯ-----ს“ მიმართ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 64-ე მუხლის მე-2 ნაწილისა და 269-ე მუხლის მე-3 ნაწილის საფუძველზე, გამოცემულ იქნა №----- და №----- საგადასახადო მოთხოვნები. №----- საგადასახადო მოთხოვნით, საწარმოს გადასახდელად დაერიცხა დღგ - 175,7 ლარის ოდენობით. №----- საგადასახადო მოთხოვნით, საწარმოს გადასახდელად დაერიცხა დღგ - 501,3 ლარის ოდენობით. (ტ.1. ს.ფ. 18-19; ს.ფ. 22-23).

2.3. 2017 წლის 09 თებერვალს შპს „ჯ-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრებით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2017 წლის 17 იანვრის №----- და №----- -- სამართალდარღვევის ოქმებისა და №----- და №----- საგადასახადო მოთხოვნების გაუქმება მოითხოვა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 28 თებერვლის №---- და №---- ბრძანებებით, წარდგენილი საჩივრები არ დაკმაყოფილდა. (ტ.1. ს.ფ. 30-39)

2.5. შპს „ჯ-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრებით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2017 წლის 17 იანვრის №----- და №----- სამართალდარღვევის ოქმების, №----- და №----- საგადასახადო მოთხოვნებისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 28 თებერვლის №---- და №---- ბრძანებების გაუქმება მოითხოვა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 23

მარტის გადაწყვეტილებებით, შპს „ჯ-----ს“ №----- და №----- საჩივრები არ დაკმაყოფილდა. (ტ.1. ს.ფ. 49-68).

3. მოცემული დავის გადასაწყვეტად პირველი ინსტანციის სასამართლომ გამოიყენა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველი, 43-ე, 269-ე, 289-ე მუხლები, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე, 96-ე მუხლები, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4, მე-17 მუხლები, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4, 102-ე, 105-ე მუხლები.

4.1. პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 7 ოქტომბრის განმარტებაზე (საქმე №ბს-222-219(კ-14), სადაც საკასაციო სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო პასუხისმგებლობას გააჩნია სამი საფუძველი: 1. ფორმალური (ნორმატიული), ე.ი. მისი მომწესრიგებელი ნორმატიული აქტების სისტემა, რომლებიც ადგენენ საგადასახადო სამართალდარღვევათა შემადგენლობებს, სამართალდაცვითი ურთიერთობის მონაწილეთა უფლებებს და ვალდებულებებს, განსაზღვრავენ საგადასახადო პასუხისმგებლობის პრინციპებს, გამოყენების წესს და პროცესუალურ ფორმას; 2. ფაქტობრივი, ე.ი. საგადასახადო სამართლის კონკრეტული სუბიექტის ქმედება, რომელიც არღვევს პასუხისმგებლობის ზომებით დაცულ სამართლებრივ ნორმებს; 3. პროცესუალური, ე.ი. უფლებამოსილი ორგანოს აქტი (გადაწყვეტილება) კონკრეტული საგადასახადო სამართალდამრღვევის მიმართ კონკრეტული სანქციის დაკისრების შესახებ. საგადასახადო პასუხისმგებლობა დგება მხოლოდ აღნიშნული საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში. ამასთან, საფუძვლები მკაცრად განსაზღვრული თანმიმდევრობით უნდა წარმოიშვას. აუცილებელია, არსებობდეს ვალდებულების დამდგენი ნორმა და სანქცია მისი შეუსრულებლობისათვის. შემდეგ უნდა წარმოიშვას ფაქტობრივი საფუძველი – საგადასახადო სამართალდარღვევა. ნორმისა და საგადასახადო სამართალდარღვევის არსებობის შემთხვევაში უფლებამოსილი სუბიექტი, კანონით დადგენილი წესით, განსაზღვრავს საგადასახადო სანქციას საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის.

4.2. პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტებით, განსახილველ შემთხვევაში შპს „ჯ-----ს“ მიმართ შედგენილია საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმები საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილის საფუძველზე. მითითებული ნორმის თანახმად, სასაქონლო ოპერაციის განხორციელებამდე შემოსავლების სამსახურთან შეუთანხმებელი ქმედების განხორციელება ან სასაქონლო ოპერაციის პირობების დარღვევა, რამაც გამოიწვია საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ მყოფი საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უკანონო განკარგვა, დაკარგვა ან განადგურება, იწვევს ვალდებული პირის დაჯარიმებას

იდენტურ/მსგავს საქონელზე ან/და სატრანსპორტო საშუალებაზე გადასახდელი იმპორტის გადასახდელების თანხის 100 პროცენტის ოდენობით. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევა სახეზეა მხოლოდ მაშინ, თუ ადგილი აქვს სასაქონლო ოპერაციის განხორციელებამდე შემოსავლების სამსახურთან შეუთანხმებელი ქმედების განხორციელებას ან სასაქონლო ოპერაციის პირობების ისეთ დარღვევას, რამაც გამოიწვია საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ მყოფი საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უკანონო განკარგვა, დაკარგვა ან განადგურება. ამრიგად, გადასახადის გადამხდელისთვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის

289-ე მუხლის მე-19 ნაწილის საფუძველზე პასუხისმგებლობის დაკისრებისთვის ერთმნიშვნელოვნად და ნათლად უნდა ირკვეოდეს და დგინდებოდეს პირის მიერ განხორციელებული მართლსაწინააღმდეგო ქმედების შინაარსი, არსებობდეს პირის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედების თანმხლები მართლსაწინააღმდეგო შედეგი და დასტურდებოდეს მიზეზობრივი კავშირი ქმედებასა და შედეგს შორის. სასამართლომ განმარტა, რომ რომელიმე მოცემული ელემენტის არარსებობა განაპირობებს აღნიშნული მუხლის გამოყენების უკანონობას.

4.3. ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის მითითებით, განსახილველ შემთხვევაში დადგენილ იქნა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის მიერ შპს „ჯ-----ს“ საქონლის გადამოწმებისას გამოვლინდა სხვაობა დოკუმენტურად აღრიცხულ და ფაქტობრივად არსებულ საქონელს შორის. სწორედ დანაკლისის გამოვლენა გახდა საფუძველი საწარმოს მიმართ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილით გათვალისწინებული საგადასახდო სამართალდარღვევის ოქმების შედგენისა.

4.4. სასამართლომ განმარტა, რომ დანაკლისის აღმოჩენისას/გამოვლენისას სსიპ შემოსავლების სამსახურმა უნდა განხორციელოს აღნიშნულ ფაქტზე სათანადო რეაგირება, რაც გამოიხატება საქმის ფაქტობრივი გარემოებების შესწავლასა და სამართალდარღვევის გამოვლენაში, ასეთის არსებობის შემთხვევაში. დანაკლისის აღმოჩენა არის შემდგომი მოკვლევის დაწყების საფუძველი, თუმცა არ არის უპირობო და საკმარისი საფუძველი პირის სამართალდამრღვევად ცნობისათვის. იმისათვის, რათა დადგენილად იქნას მიჩნეული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის არსებობა, უფლებამოსილი ორგანოს მიერ უნდა დადგინდეს დანაკლისის გამომწვევი

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

4.5. პირველი ინსტანციის სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა მოსარჩელე მხარის მითითებაზე, იმის შესახებ, რომ კომპანიას არ განუკარგავს, დაუკარგავს ან გაუნადგურებია საქონელი, ასევე, არ განუხორციელებია აღნიშნულის გამომწვევი მოქმედება. იგი განმარტავს, რომ საქონლის გადმოტვირთვა მხოლოდ სპეციალური ხელსაწყოთი არის შესაძლებელი და აღნიშნულისათვის საჭიროა გარკვეული დრო, რისი განხორციელება და ამისთვის საკმარისი დროის არსებობა საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის მოძრაობისას არ დასტურდება.

აღნიშნულთან დაკავშირებით სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის თანახმადაც, საგადასახადო ორგანოს თანხმობის გარეშე იდენტიფიკაციის საშუალების მოხსნა/მოცილება ან/და სხვაგვარად გაუვარგისება/განადგურება, ნიშანდებული სატრანსპორტო საშუალების ან საბაჟო კონტროლის ზონაში არსებული შენობა-ნაგებობის ან ნიშანდებული ბარგის/ხელბარგის დაზიანება, აგრეთვე სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილება იმგვარად დადებული იდენტიფიკაციის საშუალებით, რომელიც მასში იდენტიფიკაციის საშუალების დაზიანების გარეშე შეღწევის საშუალებას იძლევა, იწვევს მფლობელის დაჯარიმებას. განსახილველ შემთხვევაში შპს „ჯ-----ს“ მიმართ მითითებული ნორმის საფუძველზე საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმების შედგენა არ მომხდარა. შესაბამისად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქართველოს საზღვრის გადმოკვეთისას ვაგონებზე არსებული საიდენტიფიკაციო ნიშნების (ლოუქების) მთლიანობა დარღვეული/დაზიანებული არ ყოფილა, ასევე, სატრანსპორტო საშუალებებზე დადებული იდენტიფიკაციის საშუალებები არ იძლეოდა საიდენტიფიკაციო საშუალების დაზიანების გარეშე ვაგონებში შეღწევის შესაძლებლობას.

4.6. ადმინისტრაციულმა კოლეგიამ განმარტა, რომ დანაკლისის არსებობა შესაძლოა მიჩნეულიყო შპს „ჯ-----ს“ მართლსაწინააღმდეგო

ქმედებით გამოწვეულ, საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ მყოფი საქონლის დაკარგვად, თუმცა იმ ფაქტის გათვალისწინებით, რომ ლუქის მთლიანობა დარღვეული არ ყოფილა და აღნიშნულს მოპასუხე სადავოდ არ ხდის, ხოლო საქონლის გადმოტვირთვა მხოლოდ სპეციალური პროცედურის დაცვითაა შესაძლებელი, საგადასახადო ორგანო, სათანადო წესით დალუქულ ტრანსპორტში აღმოჩენილი დანაკლისის დანაკარგად მიჩნევამდე, ვალდებული იყო დაედგინა და დაესაბუთებინა, თუ რა გზით იყო შესაძლებელი დალუქული ტრანსპორტიდან ფაქტობრივად არსებული საქონლის დაკარგვა, იძლეოდა თუ არა სატრანსპორტო საშუალება ლუქის დაუზიანებლად შეღწევის საშუალებას, ასევე, ტვირთების სახეობიდან გამომდინარე, იყო თუ არა შესაძლებელი მათი დაკარგვა, განკარგვა ან განადგურება ტრანსპორტირების პროცესში. ამასთან, აღსანიშნავია, რომ საქმეში წარმოდგენილია მატარებლების მოძრაობის გრაფიკი, რომელში მოცემული მატარებლების დაყოვნების გრაფიკიც ვერ მიუთითებს საფუძვლიან ეჭვზე, რომ საქართველოს საზღვრებს შიგნით სარკინიგზო ხაზზე გადაადგილებისას მოხდა ვაგონების გაცხელება, გახსნა და ტვირთის ამოღება და მოსარჩელეს ჰქონდა საამისოდ საკმარისი დრო.

4.7. პირველი ინსტანციის სასამართლომ ასევე ყურადღება გაამახვილა მოსარჩელე მხარის მითითებაზე, რომ დანაკლისი შესაძლებელია გამოწვეული იყოს გამომგზავნი ქვეყნის ტერიტორიაზე ტვირთის ცისტერნებში ჩატვირთვისა და გაზომვის დროს დაშვებული შეცდომით, ხოლო მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოებს არ მოუპოვებია ისეთი მტკიცებულებები, რაც გამორიცხავს აღნიშნულ ფაქტს და სწორედ საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის განკარგვა/დაკარგვა/განადგურების ვარაუდს რეალურად/ნამდვილ ფაქტებად წარმოაჩენს და დაადასტურებს. სასამართლოს მითითებით, განსახილველ შემთხვევაში, არ არის დასაბუთებული, რამ განაპირობა საქონლის დანაკლისი - სასაქონლო ოპერაციის განხორციელებამდე შემოსავლების სამსახურთან შეუთანხმებული ქმედების განხორციელებამ თუ სასაქონლო ოპერაციის პირობების დარღვევამ. ასევე არ არის დადგენილი, შპს „ჯ-----მა“ უკანონოდ განკარგა საქონელი, დაკარგა იგი თუ გაანადგურა. ამდენად, პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებით, საქმეში არსებული მტკიცებულებები ცალსახად არ ქმნის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის ფაქტის არსებობის დადასტურების საფუძველს.

4.8. პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებით, განსახილველ შემთხვევაში არ დასტურდება მოპასუხეთა მიერ გადაწყვეტილების მიღება საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების შესწავლისა და შეფასების შემდეგ, რადგან ისინი მიუთითებენ მხოლოდ დანაკლისის

არსებობაზე, რაც საკმარისი საფუძველი არ იყო სადავო საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმების შედგენისათვის. ადმინისტრაციულ ორგანოს შპს „ჯ-----სთვის“ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილით პასუხისმგებლობის დაკისრებისას არ დაუდგენია შპს „ჯ-----ს“ მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (სასაქონლო ოპერაციის განხორციელებამდე შემოსავლების სამსახურთან შეუთანხმებელი ქმედების განხორციელება ან/და სასაქონლო ოპერაციის პირობების დარღვევა), რომელმაც გამოიწვია აღმოჩენილი დანაკლისი, არ გამოუკვლევია, თუ რა გზით იყო შესაძლებელი დალუქული ტრანსპორტიდან ფაქტობრივად არსებული საქონლის დაკარგვა, იძლეოდა თუ არა სატრანსპორტო საშუალება ლუქის დაუზიანებლად შეღწევის საშუალებას, ასევე, ტვირთების სახეობიდან გამომდინარე, იყო თუ არა შესაძლებელი მათი დაკარგვა, განკარგვა ან განადგურება ტრანსპორტირების პროცესში. ასევე, საგადასახადო ორგანომ უნდა შეისწავლოს, საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები ხომ არ ქმნის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის სხვა მუხლებით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის შემადგენლობას.

4.9. ზემოაღნიშნული სამართლებრივი ნორმების ანალიზისა და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების შეფასების საფუძველზე, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიიჩნია, რომ არსებობდა სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2017 წლის 17 იანვრის №----- და №----- სამართალდარღვევის ოქმებისა და №----- და №----- საგადასახადო მოთხოვნების ბათილად ცნობის საფუძველი და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა კანონით დადგენილ ვადაში.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 17 ივლისის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენლებმა, მათ მოითხოვეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 17 ივლისის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

5. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი ეფუძნება შემდეგ საფუძვლებს:

5.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელი სააპელაციო

საჩივარში განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლით რეგულირდება ტრანზიტის სასაქონლო ოპერაციის პირობები. ამ მუხლის მიხედვით, დეკლარანტი ანდა საქონლის გადამზიდველი ტრანზიტის სასაქონლო ოპერაციისათვის დადგენილი სხვა პირობების დაცვასთან ერთად, ვალდებულია საქონელი დანიშნულების ადგილზე მიიტანოს უცვლელ მდგომარეობაში გარდა იმ ცვლილებებისა, რაც გამოწვეულია ბუნებრივი ცვლილებებით, ტრანსპორტირებით ან შენახვის ნორმალური პირობებისათვის დამახასიათებელი ბუნებრივი დანაკარგით. განსახილველ შემთხვევაში შპს „ჯ-----ს“ მიერ ტრანზიტის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეული საქონელი არ იქნა მიტანილი უცვლელ მდგომარეობაში დანიშნულების ადგილზე, რაც დასტურდება სურვეირული კომპანიის მიერ შედგენილი აქტით, რაც წარმოადგენს აღნიშნული სასაქონლო ოპერაციის პირობის დარღვევას. ზემოაღნიშნული გარემოება ადასტურებს სასაქონლო ოპერაციის პირობების დარღვევის ფაქტს.

5.2. რაც შეეხება საქონლის უკანონო განკარგვის, დაკარგვის და განადგურების ფაქტს, აპელანტი განმარტავს, რომ საქონლის კანონიერი განკარგვა ხდება მისი საგადასახადო კოდექსით დადგენილი რომელიმე სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევით, როგორც საქმის გარემოებებით ცნობილია, საქონელი არ მოქცეულა არცერთ სასაქონლო ოპერაციაში, რაც თავისთავად ადასტურებს, რომ მოხდა საქონლის უკანონოდ განკარგვა, შესაბამისად ადგილი აქვს სსკ-ის 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილის დისპოზიციაში აღნიშნულ ქმედებას, რისთვისაც იმავე მუხლით განსაზღვრულია სანქცია.

6. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივარი ეფუძნება შემდეგ საფუძვლებს:

6.1. სააპელაციო საჩივრის ავტორი, მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-19 პუნქტის დისპოზიციაზე და განმარტავს, რომ მოსარჩელის მიერ საქართველოს საბაჟო საზღვრის გადმოკვეთის შემდგომ ვაგონებზე

არსებული საიდენტიფიკაციო ნიშნების (ლუქების) მთლიანობა არ დარღვეულა და მაშასადამე ადგილი არ და ვერ ექნებოდა ტრანსპორტირებული საქონლის „განკარგვის, დაკარგვის ან განადგურების“ ფაქტს. ტვირთების ნაწილის სახეობებიდან გამომდინარე გამორიცხულია მათი განკარგვა, დაკარგვა ან განადგურება ტრანსპორტირების პროცესში.

6.2. აპელანტი არ იზიარებს მოსარჩელე მხარის პოზიციას იმის თაობაზე, რომ ზემოაღნიშნული ტვირთების ნაწილის დაცლა შესაძლებელია მხოლოდ მაღალ ტემპერატურაზე შესაბამისი გაცხელებით და ისიც ნავთობტერმინალის სპეციალური მოწყობილობების გამოყენებით და ასევე იმის თაობაზე, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურს მიეწოდა საქართველოს

რკინიგზიდან მიღებული წერილობითი ინფორმაცია ცისტერნების საქართველოს ტერიტორიაზე გადაადგილების შესახებ, რაც ასევე გამორიცხავს ცისტერნებიდან ტვირთის მოპარვის ფაქტს. აპელანტის განმატებით, განსახილველ შემთხვევაში კომპანიის მიერ ტრანზიტის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეული საქონელი არ იქნა მიტანილი უცვლელ მდგომარეობაში დანიშნულების ადგილზე, რაც დასტურდება სურვეირული კომპანიის მიერ შედგენილი აქტით. დანაკლისი გასცდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2011 წლის 29 ივნისის N3376 ბრძანებით დამტკიცებულ ნავთობისა და ნავთობპროდუქტების რაოდენობის გაზომვის მეთოდების დასაშვებ ცდომილების ნორმებს, კონკრეტულად კი მოცემული საქონლის საერთო რაოდენობის 0.5%-ს, რაც წარმოადგენს აღნიშნული სასაქონლო ოპერაციის პირობების დარღვევას, რისთვისაც იმავე მუხლით განსაზღვრულია სანქცია.

6.3. საიდენტიფიკაციო საშუალებების (ლუქები) დაზიანებასთან დაკავშირებით აპელანტი განმარტავს, რომ ყველა ზემოთაღნიშნულ შემთხვევაში კომპანიის კუთვნილი ტვირთი შესაბამისი სარკინიგზო შემადგენლობით მოძრაობდა დადგენილი მარშრუტით, ვერ გამოდგება იმის დამადასტურებელ არგუმენტად, რომ სამართალდარღვევას ადგილი არ ჰქონია, რადგანაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. ანუ, საგადასახადო სამართალდარღვევა სახეზეა თუ ქმედება მართლსაწინააღმდეგოა და ამ ქმედებისთვის საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა მიუხედავად პირის ბრალეულობისა.

სააპელაციო სასამართლოს მიერ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება:

სააპელაციო სასამართლო სააპელაციო საჩივრების მოტივების შემოწმების, საქმის მასალების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, გასაჩივრებული სასამართლოს გადაწყვეტილების დასაბუთებულობა-კანონიერების შეფასების შედეგად თვლის, რომ სააპელაციო საჩივრები უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

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

7.2. 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 იმავე კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით.

7.3. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 382-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია გაიზიაროს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ მტკიცებულებათა გამოკვლევის შედეგები მთლიანად ან ნაწილობრივ. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, სააპელაციო სასამართლოს განჩინება აღწერილობითი და სამოტივაციო ნაწილების ნაცვლად უნდა შეიცავდეს მოკლე დასაბუთებას გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების ან უცვლელად დატოვების შესახებ.

7.4. სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციის მე-6 მუხლის პირველი პარაგრაფი ავალდებულებს სასამართლოს დაასაბუთოს თავისი გადაწყვეტილება, რაც არ უნდა იქნეს გაგებული თითოეულ არგუმენტზე დეტალურ პასუხისმგებლად (იხ. ჯლარკავა საქართველოს წინააღმდეგ, #7932/03; Van de Hurk v. Netherlands, par.61, Garcia Ruiz v. Spain [GC] par.26; Jahnke and Lenoble v France (dec.); Perez v France [GC], par. 81).

7.5. სააპელაციო პალატა სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრების მოტივების შემოწმების მიზნით ყურადღებას ამახვილებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილი შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებების შესახებ:

7.6. დადგენილია, რომ 2017 წლის 17 იანვარს სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის მიერ შპს „ჯ-----ს“ მიმართ შედგენილია №----- და №----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმები. №----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის მიხედვით, რკინიგზის ელექტრონული აღრიცხვის მოწმობით R-----, 03.01.2017, გადაადგილებული ტრანზიტული საქონელი (პროპილენი) გამოცხადდა შპს „შავი ზღვის ტერმინალის“ საბაჟო საწყობში, სადაც კერძო სურვეიერული კომპანიის მიერ განხორციელდა აზომვითი სამუშაოები და გაფორმდა ვაგონებიდან ნავთობპროდუქტების ჩამოსხმის აქტი №---, 15.01.2017. აზომვების შედეგად დადგინდა, რომ საქონლის დანაკლისმა შეადგინა 1160 კგ. აღნიშნულის საფუძველზე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილის შესაბამისად, საწარმო დაჯარიმდა 175,7

ლარი. №----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის მიხედვით, რკინიგზის ელექტრონული აღრიცხვის მოწმობით R-----, 03.01.2017,

გადაადგილებული ტრანზიტული საქონელი (პროპილენი) გამოცხადდა შპს „შავი ზღვის ტერმინალის“ საბაჟო საწყობში, სადაც კერძო სურვეიერული კომპანიის მიერ განხორციელდა აზომვითი სამუშაოები და გაფორმდა ვაგონებიდან ნავთობპროდუქტების ჩამოსხმის აქტები: №---, 12.01.2017, №---, 12.01.2017, №---, 15.01.2017. აზომვების შედეგად დადგინდა, რომ საქონლის დანაკლისმა შეადგინა 3 310 კგ. აღნიშნულის საფუძველზე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილის შესაბამისად, საწარმო დაჯარიმდა 501,3 ლარით. (ტ.1. ს.ფ. 16-17; 20-21).

7.7. 2017 წლის 17 იანვარს სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის მიერ შპს „ჯ-----ს“ მიმართ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 64-ე მუხლის მე-2 ნაწილისა და 269-ე მუხლის მე-3 ნაწილის საფუძველზე, გამოცემულ იქნა №----- და №----- საგადასახადო მოთხოვნები. №----- საგადასახადო მოთხოვნით, საწარმოს გადასახდელად დაერიცხა დღგ - 175,7 ლარის ოდენობით. №----- საგადასახადო მოთხოვნით, საწარმოს გადასახდელად დაერიცხა დღგ - 501,3 ლარის ოდენობით. (ტ.1. ს.ფ. 18-19; ს.ფ. 22-23).

7.8. 2017 წლის 09 თებერვალს შპს „ჯ-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრებით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2017 წლის 17 იანვრის №----- და №----- -- სამართალდარღვევის ოქმებისა და №----- და №----- საგადასახადო მოთხოვნების გაუქმება მოითხოვა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 28 თებერვლის №---- და №---- ბრძანებებით, წარდგენილი საჩივრები არ დაკმაყოფილდა. (ტ.1. ს.ფ. 30-39)

7.9. შპს „ჯ-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრებით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2017 წლის 17 იანვრის №----- და №----- სამართალდარღვევის ოქმების, №----- და №----- საგადასახადო მოთხოვნებისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 28 თებერვლის №---- და №---- ბრძანებების გაუქმება მოითხოვა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 23 მარტის გადაწყვეტილებებით, შპს „ჯ-----ს“ №----- და №----- საჩივრები არ დაკმაყოფილდა. (ტ.1. ს.ფ. 49-68).

7.10. პალატა მიუთითებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს ეკისრება ამ კოდექსით ან/და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა.

7.11. 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.

7.12. პალატა მიუთითებს, რომ განსახილველ შემთხვევაში შპს „ჯ-----ს“ მიმართ შედგენილია საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმები საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილის საფუძველზე. მითითებული ნორმის თანახმად, სასაქონლო ოპერაციის განხორციელებამდე შემოსავლების სამსახურთან შეუთანხმებული ქმედების განხორციელება ან სასაქონლო ოპერაციის პირობების დარღვევა, რამაც გამოიწვია საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ მყოფი საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უკანონო განკარგვა, დაკარგვა ან განადგურება, იწვევს ვალდებული პირის დაჯარიმებას იდენტიურ/მსგავს საქონელზე ან/და სატრანსპორტო საშუალებაზე გადასახდელი იმპორტის გადასახდელების თანხის 100 პროცენტის ოდენობით. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევა სახეზეა მხოლოდ მაშინ, თუ ადგილი აქვს სასაქონლო ოპერაციის განხორციელებამდე შემოსავლების სამსახურთან შეუთანხმებული ქმედების განხორციელებას ან სასაქონლო ოპერაციის პირობების ისეთ დარღვევას, რამაც გამოიწვია საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ მყოფი საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უკანონო განკარგვა, დაკარგვა ან განადგურება. ამრიგად, გადასახადის გადამხდელისთვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილის საფუძველზე პასუხისმგებლობის დაკისრებისთვის ერთმნიშვნელოვნად და ნათლად უნდა ირკვეოდეს და დგინდებოდეს პირის მიერ განხორციელებული მართლსაწინააღმდეგო ქმედების შინაარსი, არსებობდეს პირის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედების თანმხლები მართლსაწინააღმდეგო შედეგი და დასტურდებოდეს მიზეზობრივი კავშირი ქმედებასა და შედეგს შორის. სასამართლო განმარტავს, რომ რომელიმე მოცემული ელემენტის არარსებობა განაპირობებს აღნიშნული მუხლის გამოყენების უკანონობას.

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

შედგენისა.

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

7.15. შპს „ჯ-----ს“ წარმომადგენელი აღნიშნავს, რომ არ განუკარგავს, დაუკარგავს ან გაუნადგურებია საქონელი, ასევე, არ განუხორციელებია აღნიშნულის გამომწვევი მოქმედება. იგი განმარტავს, რომ საქონლის გადმოტვირთვა მხოლოდ სპეციალური ხელსაწყოთი არის შესაძლებელი და აღნიშნულისათვის საჭიროა გარკვეული დრო, რისი განხორციელება და ამისთვის საკმარისი დროის არსებობა საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის მოძრაობისას არ დასტურდება.

7.16. სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის თანახმადაც, საგადასახადო ორგანოს თანხმობის გარეშე იდენტიფიკაციის საშუალების მოხსნა/მოცილება ან/და სხვაგვარად გაუვარგისება/განადგურება, ნიშანდებული სატრანსპორტო საშუალების ან საბაჟო კონტროლის ზონაში არსებული შენობა-ნაგებობის ან ნიშანდებული ბარგის/ხელბარგის დაზიანება, აგრეთვე სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილება იმგვარად დადებული იდენტიფიკაციის საშუალებით, რომელიც მასში იდენტიფიკაციის საშუალების დაზიანების გარეშე შეღწევის საშუალებას იძლევა, იწვევს მფლობელის დაჯარიმებას. განსახილველ შემთხვევაში შპს „ჯ-----ს“ მიმართ მითითებული ნორმის საფუძველზე საგადასახადო

სამართალდარღვევის ოქმების შედგენა არ მომხდარა. შესაბამისად, საქართველოს საზღვრის გადმოკვეთისას ვაგონებზე არსებული საიდენტიფიკაციო ნიშნების (ლუქების) მთლიანობა დარღვეული/დაზიანებული არ ყოფილა, ასევე, სატრანსპორტო საშუალებებზე დადებული იდენტიფიკაციის საშუალებები არ იძლეოდა საიდენტიფიკაციო საშუალების დაზიანების გარეშე ვაგონებში შეღწევის შესაძლებლობას.

7.17. სააპელაციო სასამართლო იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს პოზიციას, იმის თაობაზე, რომ ადგილი რომ ჰქონოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულ დარღვევებს, დანაკლისის არსებობა შესაძლოა მიჩნეულიყო შპს „ჯ-----ს“ მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით გამოწვეულ, საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ მყოფი საქონლის დაკარგვად, თუმცა იმ ფაქტის გათვალისწინებით, რომ ლუქის მთლიანობა დარღვეული არ ყოფილა და აღნიშნულს მოპასუხე სადავოდ არ ხდის, ხოლო საქონლის გადმოტვირთვა მხოლოდ სპეციალური პროცედურის დაცვითაა შესაძლებელი, საგადასახადო ორგანო, სათანადო წესით დალუქულ ტრანსპორტში აღმოჩენილი დანაკლისის დანაკარგად მიჩნევამდე, ვალდებული იყო დაედგინა და დაესაბუთებინა, თუ რა გზით იყო შესაძლებელი დალუქული ტრანსპორტიდან ფაქტობრივად არსებული საქონლის დაკარგვა, იძლეოდა თუ არა სატრანსპორტო საშუალება ლუქის დაუზიანებლად შეღწევის საშუალებას, ასევე, ტვირთების სახეობიდან გამომდინარე, იყო თუ არა შესაძლებელი მათი დაკარგვა, განკარგვა ან განადგურება ტრანსპორტირების პროცესში. ამასთან, აღსანიშნავია, რომ საქმეში წარმოდგენილია მატარებლების მოძრაობის გრაფიკი, რომელში მოცემული მატარებლების დაყოვნების გრაფიკიც ვერ მიუთითებს საფუძვლიან ეჭვზე, რომ საქართველოს საზღვრებს შიგნით სარკინიგზო ხაზზე გადაადგილებისას მოხდა ვაგონების გაცხელება, გახსნა და ტვირთის ამოღება და შპს „ჯ-----ს“ ჰქონდა საამისოდ საკმარისო დრო.

7.18. შპს „ჯ-----“, როგორც პირველი ინსტანციის სასამართლოში, ასევე სააპელაციო სასამართლოში საქმის განხილვისას უთითებს, რომ დანაკლისი შესაძლებელია გამოწვეული იყოს გამომგზავნი ქვეყნის ტერიტორიაზე ტვირთის ცისტერნებში ჩატვირთვისა და გაზომვის დროს დაშვებული შეცდომით, ხოლო მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოებს არ მოუპოვებია ისეთი მტკიცებულებები, რაც გამორიცხავს აღნიშნულ ფაქტს და სწორედ საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის განკარგვა/დაკარგვა/განადგურების ვარაუდს რეალურად/ნამდვილ ფაქტებად წარმოაჩენს და დაადასტურებს.

7.19. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე

ვალდებულია წარადგინოს წერილობითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები. მითითებული დებულება ადგენს მხარეთა საპროცესო მოვალეობებს ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში, რაც უზრუნველყოფს მხარეთა შეჯიბრებითობის პრინციპის სრულყოფილ რეალიზაციას. აქვე, კანონი ადგენს საგამონაკლისო შემთხვევას, კერძოდ, როცა დავის საგანს წარმოადგენს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მართლობიერების შემოწმება, მტკიცების ტვირთი გადადის აქტის გამომცემ ადმინისტრაციულ ორგანოზე – მოპასუხე სუბიექტზე. ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილი პირობა სწორედ ამგვარად უნდა იქნას გაგებული, რამდენადაც სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის კანონიერების შემოწმებისას აქტის გამომცემმა ადმინისტრაციულმა ორგანომ უნდა უზრუნველყოს მიღებული გადაწყვეტილების მართლობიერების დამტკიცება სასამართლოს წინაშე, ვინაიდან ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-5 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, ადმინისტრაციული ორგანოს უფლება არა აქვს კანონმდებლობის მოთხოვნების საწინააღმდეგოდ განახორციელოს რაიმე ქმედება, რაც გულისხმობს ადმინისტრაციული ორგანოს (თანამდებობის პირის) ვალდებულებას და სამართლებრივ პასუხისმგებლობას აქტის კანონიერებასთან დაკავშირებით, შესაბამისად ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილით, სადავო აქტის კანონიერების მტკიცების ტვირთისგან ათავისუფლებს მოსარჩელეს და ავალდებულებს მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოს დაამტკიცოს, რომ მან უზრუნველყო მის მიერ გამოცემული გადაწყვეტილების კანონის საფუძველზე და მის შესაბამისად მომზადება, მიღება, გამოცემა. ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილით, ადმინისტრაციულ ორგანოს ევალება დაამტკიცოს სწორედ სადავო აქტის სამართლებრივი მხარე, რადგან მატერიალურ-სამართლებრივი კანონმდებლობის მიხედვით, მას აქვს საჯარო-სამართლებრივი ვალდებულება, თავისი გადაწყვეტილება, ყოველგვარი გასაჩივრების პრეზუმფციის გარეშე, მიიღოს მხოლოდ კანონის შესაბამისად. ამდენად, სავსებით ლოგიკურია მტკიცების ტვირთის ადმინისტრაციულ ორგანოზე დაკისრება (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2013 წლის 18 ივნისის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-48-43(2კ-13)).

7.20. სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლზე, რომლის მიხედვითაც, ადმინისტრაციული საქმის განხილვისას მხარეები სარგებლობენ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით მინიჭებული უფლება-მოვალეობებით. სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით განმტკიცებულია შეჯიბრებითობის პრინციპი. კერძოდ, სამართალწარმოება მიმდინარეობს შეჯიბრებითობის

საფუძველზე. მხარეები სარგებლობენ თანაბარი უფლებებითა და შესაძლებლობებით, დაასაბუთონ თავიანთი მოთხოვნები, უარყონ ან გააქარწყლონ მეორე მხარის მიერ წამოყენებული მოთხოვნები, მოსაზრებები თუ მტკიცებულებები. მხარეები თვითონვე განსაზღვრავენ, თუ რომელი ფაქტები უნდა დაედოს საფუძვლად მათ მოთხოვნებს ან რომელი მტკიცებულებებით უნდა იქნეს დადასტურებული ეს ფაქტები. იმავე კოდექსის 102-ე მუხლის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს, 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილით კი განსაზღვრულია, რომ სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს მათ ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ.

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

სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ განსახილველ შემთხვევაში არ არის დასაბუთებული, რამ განაპირობა საქონლის დანაკლისი - სასაქონლო ოპერაციის განხორციელებამდე შემოსავლების სამსახურთან შეუთანხმებული ქმედების განხორციელებამ თუ სასაქონლო ოპერაციის პირობების დარღვევამ. ასევე, არ არის დადგენილი შპს „ჯ-----მა“ უკანონოდ განკარგა საქონელი, დაკარგა იგი თუ გაანადგურა. ამდენად, საქმეში არსებული მტკიცებულებები ცალსახად არ იძლევა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის ფაქტის არსებობის დადასტურებულად მიჩნევის საფუძველს.

ამდენად, სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ საქალაქო სასამართლომ არსებითად სწორად გადაწყვიტა დავა, აპელანტების მიერ არ ყოფილა მითითებული გარემოებებზე და წარმოდგენილი საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102.3-ე მუხლის შესაბამისად მტკიცებულებები, რომლებიც გააბათილებდა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებაში მითითებულ სამართლებრივ დასკვნებს. შესაბამისად, მოცემულ საქმეზე არ არსებობს სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული პირობები, რის გამოც უცვლელი უნდა დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 17 ივლისის გადაწყვეტილება.

8. პროცესის ხარჯები:

8.1. „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის 1-ლი პუნქტის „უ“ ქვეპუნქტიდან გამომდინარე აპელანტები გათავისუფლებულნი არიან სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე მუხლით და

დ ა ა დ გ ი ნ ა:

1. არ დაკმაყოფილდეს სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი.
 2. არ დაკმაყოფილდეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივარი.
 3. უცვლელად დარჩეს მოცემულ საქმეზე თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 17 ივლისის გადაწყვეტილება.
 4. სააპელაციო პალატის განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო წესით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (ქ. თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. N32), დასაბუთებული განჩინების
- მხარეთათვის გადაცემიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს მეშვეობით (ქ. თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზირი N7ა).

თავმჯდომარე

მოსამართლეები

მარიამ ცისკაძე

ნინო ქადაგიძე

გელა ბადრიაშვილი