



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა
საქართველოს სახელით
ი შ ე ს ა ვ ა ლ ი

22 იანვარი, 2019 წელი
თბილისი

ქ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

თავმჯდომარე - მანანა ჩოხელი
მოსამართლეები - ნინო ქადაგიძე
მერაბ ლომიძე

სხდომის მდივანი - ნინო პაპინაშვილი

აპელანტი (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური
წარმომადგენელი - ნ----- გ-----

მოწინააღმდეგე მხარე (მოსარჩელე) - შპს „ჯ----ა“
წარმომადგენლები - თ----- ს-----, ნ----- წ-----

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი
აქტების ბათილად ცნობა

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 30 აგვისტოს
გადაწყვეტილება

ი ა ჯ წ ე რ ი ლ ო ბ ი თ ი ნ ა წ ი ლ ი

1. აპელანტის მოთხოვნა

აპელანტი ითხოვს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებას და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

2. მოწინააღმდეგე მხარის პოზიცია

შპს „ჯ----ას“ წარმომადგენლები არ დაეთანხმნენ წარმოდგენილ სააპელაციო საჩივარს და გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვება მოითხოვეს.

3. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

3.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 30 აგვისტოს გადაწყვეტილებით შპს „ჯ----ას“ სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 1-----4 და №----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმები და გაუქმდა მათ საფუძველზე დაკისრებული ჯარიმა; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 4-----ს №2--- ბრძანება. მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაეკისრა სარჩელზე გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის - 100 ლარის გადახდა მოსარჩელის სასარგებლოდ.

3.2. დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

უდავო ფაქტობრივი გარემოებები:

2-----რს, 10:51 საათზე, სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის თანამშრომლების მიერ შპს „ჯ----ას“ მიმართ შედგენილი იქნა №C----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის მიხედვით, საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 3----- ბრძანების საფუძველზე განხორციელდა საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების დაცვის კონტროლი. მომხმარებლის მიერ შეძენილი იქნა 1.20 ლარის ღირებულების საქონელი (2 ფინჯანი ყავა, ერთეულის ღირებულებით - 0.60 ლარი), რა დროსაც მომხმარებელთან ნაღდი ფულადი ანგარიშსწორებისას არ იქნა გამოყენებული საკონტროლო-სალარო აპარატი. აღნიშნულიდან გამომდინარე, შპს „ჯ----ას“, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის ჩადენისთვის, დაჯარიმდა 200 (ორასი) ლარით. ოქმში მითითებულია, რომ გადამხდელმა ოქმის ხელმოწერაზე უარი განაცხადა.

2-----რს, 12:16 საათზე, სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის თანამშრომლების მიერ შპს „ჯ---ას“ მიმართ შედგენილი იქნა №----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის მიხედვით, საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების დაცვის კონტროლის განხორციელებისას, შპს „ჯ---ას“ მიერ გაწეული იქნა წინააღმდეგობა. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საწარმო, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 277-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის ჩადენისთვის, დაჯარიმდა 800 (რვაასი) ლარით. ოქმში მითითებულია, რომ გამოძახებული იქნა პოლიცია, გადამხდელმა ოქმის ხელმოწერაზე უარი განაცხადა.

2015 წლის 2-----ს შპს „ჯ---ამ“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 1-----4 და №----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმებისა და მათ საფუძველზე დაკისრებული ჯარიმის გაუქმება მოითხოვა. ბრძანების მიხედვით, გადასახადის გადამხდელმა წარდგენილ საჩივარში განმარტა, რომ ადგილი არ ჰქონია ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებას და შპს „ჯ---ას“ ეკონომიკური საქმიანობის უშუალოდ განმახორციელებელმა პირმა ყავა უსასყიდლოდ მიაწოდა მომხმარებელს (მეგობარს). ამასთან, ადგილი არ ჰქონია წინააღმდეგობის გაწევას. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 4-----ს №2--- ბრძანებით შპს „ჯ---ას“ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. ბრძანებაში განმარტებულია, რომ ოქმზე თანდართულ ვიდეოჩანაწერში შპს „ჯ---ას“ ეკონომიკური საქმიანობის უშუალოდ განმახორციელებელი პირი -ი----- ბ---ა არ უარყოფს სამართალდარღვევის ფაქტს და აღნიშნავს, რომ ყავის რეალიზაციის შემთხვევაში არ იყენებს საკონტროლო-სალარო აპარატს. ასევე, საგადასახადო სამართალდარღვევის შედგენისას ადგილი ჰქონდა საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირებისათვის წინააღმდეგობის გაწევას.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის სამართალდარღვევათა გამოვლენის სამმართველოს ოფიცრების გ----- ქ-----სა და ვ--- ნ-----ას 2015 წლის 2-----ს №1----- მოხსენებითი ბარათის მიხედვით, საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლის პროცედურის განხორციელებისას შპს „ჯ---ას“ წარმომადგენელს წარუდგინეს სამსახურებრივი მოწმობა, საკონტროლო-სალარო აპარატიდან ამობეჭდეს 0.01-ლარიანი ქვითარი და X-ანგარიში, სადაც კონკრეტული 1.20-ლარიანი ქვითარი არ ფიქსირდებოდა. შპს „ჯ---ას“ წარმომადგენელმა დაურეკა საწარმოს დირექტორს თ----- ს-----ას, რომელიც ადგილზე არ იმყოფებოდა. ობიექტზე მისვლის შემდეგ დირექტორს აუხსნეს, რომ იყვნენ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ოფიცრები და ახორციელებდნენ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლის პროცედურას. საპასუხოდ, დირექტორი სთავაზობდა, რომ

პოლიციაში განაცხადებდა, თითქოს დაკარგა სალარო აპარატი და მისთვის არ შეედგინათ სამართალდარღვევის ოქმი. უარით განაწყენებულმა ჩამტვრია ჯიხურის შუშა და მიაყენა მათ სიტყვიერი შეურაცხყოფა. მოხსენებითი ბარათის მიხედვით, შპს „ჯ----ას“ დირექტორის თ----- ს-----ას მიერ საჩივარში მოყვანილი ფაქტები არ შეესაბამება სინამდვილეს. ადგილზე სამართალდარღვევის ოქმების შედგენა მხოლოდ საპატრულო პოლიციის მისვლის შემდეგ მოხერხდა. საწარმოს წარმომადგენელმა და დირექტორმა ოქმებზე ხელის მოწერაზე უარი განაცხადეს.

დადგენილი სადავო ფაქტობრივი გარემოებები:

მხარეთა და სადავო სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 1-----4 და №----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმების შემდგენების - გ----- ქ-----სა და ვ--- ხ-----ას ახსნა-განმარტებების, მოწმედ დაკითხული შპს „ჯ----ას“ ეკონომიკური საქმიანობის უშუალოდ განმახორციელებელი პირის ი---- ბ---ას ჩვენების მოსმენის, საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებების ურთიერთშეჯერებისა და ანალიზის საფუძველზე, პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადასტურებულად მიიჩნია, რომ ადგილი არ ჰქონია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-3 ნაწილითა და 277-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევების ჩადენას, რამეთუ არ დასტურდება, რომ სადავო შემთხვევაში ადგილი ჰქონდა მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებას, რომლის დროსაც სავალდებულოა საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენება, ასევე, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირისათვის წინააღმდეგობის გაწევას, რომელიც გამოიწვევდა საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ღონისძიებების განხორციელების შეუძლებლობასა ან შეფერხებას.

3.3. დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სარჩელი შეიძლება აღიძრას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის მოთხოვნით. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მეორე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, სასამართლომ აღნიშნა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 1-----ის №----- და №C----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმები და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 4-----ს №2--- ბრძანება წარმოადგენს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რომელთა კანონშესაბამისობა უნდა შეამოწმოს სასამართლომ განსახილველი დავის ფარგლებში.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველ მუხლზე, 43-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, 269-ე მუხლის პირველ ნაწილზე და მიუთითა, რომ სადავო შემთხვევაში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 3----- ბრძანების საფუძველზე განხორციელდა საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების დაცვის კონტროლი, რის შედეგადაც შპს „ჯ----ას“ მიმართ 2----- -----რს, 10:51 საათზე, შედგენილ იქნა №C----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-3 ნაწილის საფუძველზე, ხოლო 12:16 საათზე, საწარმოს მიმართ შედგენილია №----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 277-ე მუხლის პირველი ნაწილის საფუძველზე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, **მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას** საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებლობა – იწვევს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას 200 ლარის ოდენობით.

საგადასახადო ორგანოების მიერ კონტროლის განხორციელების (მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის, ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების და სამართალდარღვევების საქმის წარმოების) პროცედურები განისაზღვრება „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით. ბრძანების მე-4 მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, მიმდინარე კონტროლის პროცედურები ხორციელდება უფლებამოსილი საგადასახადო ორგანოს მიერ.

მითითებული ბრძანების მე-16 მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, სსა-ის, აგრეთვე ამ მუხლის პირველი პუნქტის „ბ“ და „გ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული საკონტროლო-სალარო აპარატის და აგს-ში, აირგასამართ და აირსავსებ საკომპრესორო სადგურებში არსებული საწვავის რეალიზაციის ავტომატური აღრიცხვის სისტემის ექსპლუატაციის განმახორციელებელმა პირმა უნდა უზრუნველყოს: ა) საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული, მათი ექსპლუატაციის წესების დაცვა; ბ) **საქონლის/მომსახურების მიწოდების ღირებულების ნაღდი ფულით ანაზღაურებისას მომხმარებლისთვის ამობეჭდილი ჩეკის გაცემა, რომელიც ადასტურებს საქონლის/მომსახურების მიწოდების ოპერაციასთან დაკავშირებით შესაბამისი ნაღდი ფულის გადახდის**

ფაქტს, ხოლო მე-3 პუნქტის მიხედვით, პირის მიერ ჩეკის გაცემა ხდება მისთვის ნაღდი ფულის გადახდისთანავე ან/და მის მიერ ხურდის დაბრუნებასთან ერთად, ხოლო იმ შემთხვევაში, როცა მომხმარებელი ნაღდი ფულის გადახდას ახორციელებს იმ პირთან, რომელიც არ წარმოადგენს მოლარე-ოპერატორს (მაგ. საზოგადოების ობიექტში მომსახურე პერსონალი), მომხმარებელს ჩეკი უნდა გადაეცეს გონივრულ ვადაში.

ამავე ბრძანების მე-20 მუხლის მე-2 პუნქტის შესაბამისად, პირი ვალდებულია მომხმარებლის მიერ მისთვის მიწოდებული/მისაწოდებელი საქონლის ღირებულების ანაზღაურებისას, შესაბამისი მონაცემების აღსარიცხავად გამოიყენოს სსა. მითითებული მუხლის მე-4 პუნქტის თანახმად, სსა-ის გამოუყენებლობა გულისხმობს იმ შემთხვევას, როდესაც პირს გააჩნია საგადასახადო ორგანოში რეგისტრირებული სსა, რომელიც შეტანილია რეესტრში, **სსა-ზე ჩართულია ფისკალური მეხსიერება**, მაგრამ მომხმარებლებთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას არ ხდება ვაჭრობის/მომსახურების ყველა ოპერაციაზე სსა-ის გამოყენება, რაც, თავის მხრივ, მოიცავს იმ მომენტს, რომ მომხმარებლისგან ყოველ ფულის მიღებაზე (გარდა იმ შემთხვევისა, როცა კანონმდებლობის შესაბამისად ასეთი ოპერაცია ან პირი თავისუფლდება სსა-ის გამოყენების ვალდებულებისაგან) სსა-ში ამობეჭდილი უნდა იყოს ჩეკი. სსა-ის გამოუყენებლობად არ მიიჩნევა შემთხვევა, როდესაც სსა-ის შეკეთების პერიოდში (არა უმეტეს 7 კალენდარული დღისა) მომხმარებლებთან ნაღდი ფულადი ანგარიშსწორება წარმოებს სარეზერვო სსა-ის მეშვეობით. მითითებული მუხლის მე-7 პუნქტის „დ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, მოლარე-ოპერატორი ვალდებულია მომხმარებლის მიერ ნაღდი ფულით ანგარიშსწორების ყველა ოპერაციაზე ამობეჭდოს და შესთავაზოს (დადოს მომხმარებლისათვის თვალსაჩინო ადგილას) მომხმარებელს ამობეჭდილი ჩეკი. თუ მომხმარებლის მიერ მიწოდებული/მისაწოდებელი საქონლის/მომსახურების ანგარიშში გადახდილი თანხიდან მომხმარებელს უნდა დაუბრუნდეს ხურდა, ჩეკში ამოსაბეჭდად სსა-ში გატარებულ უნდა იქნეს მხოლოდ ის თანხა, რომელიც რჩება სალაროში.

მითითებული ბრძანების 22-ე მუხლის პირველი პუნქტით განსაზღვრულია, რომ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვთ სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე, ამ კარით დადგენილი წესით განახორციელონ სსა-ების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი. აღნიშნული მუხლის მე-3 პუნქტის მიხედვით, სსა-ების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი ხორციელდება შემდეგი ფაქტების გამოვლენის მიზნით: ა) სსა-ის რეგისტრაციის წესების დარღვევის; ბ) სსა-ის გამოუყენებლობის და გამოყენების წესების დარღვევის; გ) ჩეკში ფაქტობრივად გადახდილზე ნაკლები თანხის ჩვენების; დ) სსა-ის დაკარგვის; ე) ჩგდ-ის გამოყენების წესების დარღვევის; ვ) სსა-ის ექსპლუატაციის წესების დარღვევის; ზ) ამ კარით გათვალისწინებული სხვა პირობების დარღვევის. ბრძანების 22-ე მუხლის მე-6 პუნქტის თანახმად, **საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი**,

უფლებამოსილია საგადასახადო სამართალდარღვევის ფაქტის დაფიქსირებამდე არ გაამჟღავნოს თავისი სამსახურებრივი მიზანი (გამოვიდეს ფსევდომომხმარებლის როლში) და სპეციალური ტექნიკური საშუალებების გამოყენებით (ვიდეო ან აუდიო ჩანაწერების საშუალებით) ან მის გარეშე მოახდინოს მოლარის მიერ სხვა მომხმარებლისთვის სსა-ის გამოუყენებლობის ან ამობეჭდილი ქვითრის (ჩეკის) წარუდგენლობის ფაქტის გამოვლენა. აღნიშნული ფაქტის გამოვლენის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ადგენს შესაბამის სამართალდარღვევის ოქმს. აღნიშნული პროცედურა შეიძლება ჩატარდეს ერთსა და იმავე ობიექტში სისტემატურად. ამავე მუხლის მე-4 პუნქტის „ბ“ ქვეპუნქტი ადგენს, რომ სსა-ების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლის სისტემატურად განხორციელების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი მე-2 მუხლის მე-6 პუნქტით გათვალისწინებული ღონისძიების შემდეგ, უფლებამოსილია: სსა-დან ამობეჭდოს კონკრეტული პერიოდის მიხედვით აპარატის ფისკალურ მექსიერებაში არსებული ინფორმაცია ამონაგები თანხის შესახებ.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 259-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირებს უფლება აქვთ, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით განახორციელონ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი. ამავე კოდექსის 271-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენისას საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც სამართალდარღვევა საგადასახადო შემოწმების აქტშია დაფიქსირებული. ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენაზე უფლებამოსილი პირი სამართალდარღვევის ადგილზე განიხილავს საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეს და სამართალდამრღვევ პირს ადგილზევე უფარდებს საგადასახადო სანქციას. ამ შემთხვევაში პირს შესაბამისი პასუხისმგებლობა დაეკისრება საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის საფუძველზე, რომელიც ითვლება საგადასახადო მოთხოვნად, ხოლო მე-5 ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი გასაცნობად წარედგინება სამართალდამრღვევ პირს, რომელსაც უფლება აქვს, წარმოადგინოს განმარტებები და შენიშვნები, რომლებიც აისახება ოქმში ან დაერთვება მას. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის ერთი ეგზემპლარი ბარდება ან ეგზავნება სამართალდამრღვევ პირს.

2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანების 69-ე მუხლის მე-2 პუნქტის მიხედვით, საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოება მოიცავს საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენისას სამართალდარღვევის ოქმის შედგენის, საქმის განხილვის, სანქციის შეფარდების, გადაწყვეტილების

მიღების და მიღებული გადაწყვეტილებების აღრიცხვის პროცედურებს. 70-ე მუხლის პირველი და მე-2 პუნქტების თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს ადგენენ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი, ასევე აღსრულების ეროვნული ბიუროს შესაბამისი უფლებამოსილი პირი. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს აქვს ინდივიდუალური ნომერი და შესაძლებელია შედგეს როგორც წერილობითი (რომელიც წარმოადგენს მკაცრი აღრიცხვის ფორმას), ისე ელექტრონული ფორმით, რომლებსაც აქვთ თანაბარი იურიდიული ძალა. ამავე მუხლის მე-3 პუნქტით დადგენილია, რომ ელექტრონული ფორმით ოქმი დგება ერთ ეგზემპლარად და ბარდება/ეგზავნება სამართალდამრღვევ პირს ან მის უფლებამოსილ წარმომადგენელს; მე-4 პუნქტის მიხედვით, ოქმი გასაცნობად წარედგინება სამართალდამრღვევ პირს, თუ იგი ესწრება მის შედგენას.

სამართალდამრღვევ პირს უფლება აქვს წარმოადგინოს განმარტებები და შენიშვნები, რომლებიც აისახება ოქმში ან დაერთვება მას. თუ სამართალდამრღვევი პირი უარს აცხადებს ოქმის ხელმოწერაზე ან ჩაბარებაზე, უფლებამოსილი პირის მიერ ოქმში კეთდება შესაბამისი ჩანაწერი.

სასამართლომ განმარტა, რომ მიმდინიერ კონტროლის პროცედურები ხორციელდება უფლებამოსილი პირის ბრძანების საფუძველზე. განსახილველ შემთხვევაში საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი განხორციელდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 3----- ბრძანების საფუძველზე. ამდენად, აღნიშნული ბრძანების საფუძველზე გ----- ქ----- და ვ--- ხ-----ა უფლებამოსილნი იყვნენ, რომ განეხორციელებინათ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი. გარდა აღნიშნულისა, სასამართლომ განმარტა, რომ, მართალია, საკონტროლო შესყიდვის განხორციელების ერთ-ერთი მიზანი სწორედ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების კონტროლია, თუმცა აღნიშნული არ წარმოადგენს საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების კონტროლის ერთადერთ შესაძლებლობას და განსახილველ შემთხვევაში უფლებამოსილი პირის მიერ გამოცემული ბრძანების საფუძველზე საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის თანამშრომლებს ჰქონდათ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლის განხორციელების უფლებამოსილება, რაც გამოიხატება არა მხოლოდ უშუალოდ მონიტორინგის განმახორციელებელი პირის მიერ საკონტროლო შესყიდვის განხორციელებაში. უფლებამოსილ პირებს შეუძლიათ, რომ დააკვირდნენ, რამდენად ხდება სხვა მომხმარებლებთან ანგარიშსწორებისას ჩეკის გაცემა, რისი განუხორციელებლობის დროსაც საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები ვალდებული არიან, მოახდინონ რეაგირება გამოვლენილ სამართალდარღვევაზე და შეადგინონ შესაბამისი საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები უფლებამოსილნი იყვნენ, რომ განეხორციელებინათ

დაკვირვება რომელიმე მომხმარებელთან ანგარიშსწორებაზე და აღნიშნულზე ჩეკის გამოწერის დადასტურებისათვის გადაემოწმებინათ საკონტროლო-სალარო აპარტში დაცული ინფორმაცია. ამასთან, სამართალდარღვევის გამოვლენის შემთხვევაში კანონით დადგენილი წესით უნდა მოხდეს საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენა.

მოსარჩელე მიუთითებს, რომ სამართალდარღვევის ოქმის გამოწერისას არ იქნა გათვალისწინებული მისი ახსნა-განმარტება, სამართალდარღვევის ოქმებში აღნიშნულია, რომ მან უარი განაცხადა ოქმის ხელმოწერაზე, თუმცა იგი ფიზიკურად იყო მოკლებული შესაძლებლობას, ხელი მოეწერა ოქმზე. სასამართლომ განმარტა, რომ ოქმზე ხელი უნდა მოაწეროს გადასახადის გადამხდელის უფლებამოსილმა პირმა, რომელსაც გააჩნია საწარმოს წარმომადგენლობისა და/ან ხელმძღვანელობის უფლება, ამასთან, იმ პირობებში, როდესაც ერთ-ერთი ოქმი შედგენილ იქნა საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოუყენებლობის თაობაზე, ასეთ უფლებამოსილ პირად მიჩნეულ უნდა იქნეს არა მხოლოდ დირექტორი, არამედ უშუალოდ მესამე პირებთან ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი პირიც. სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა საქმეში წარმოდგენილ ვიდეომასალაზე, სადაც ნათლად ჩანს, რომ საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები განუმარტავენ თ----- ს-----ას, რომ ოქმზე ხელმოწერის უფლება აქვს გამყიდველსაც. ამრიგად, გადამხდელს განემარტა ოქმზე ხელის მოწერის წესიც, ამასთან, მიუხედავად საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლების მიერ ოქმში გადამხდელის მიერ ოქმის ხელის მოწერაზე უარის თქმის მითითებისა, განსახილველი დავის ფარგლებში არსებითი მნიშვნელობის მქონეა საგადასახადო სამართალდარღვევის ფაქტის ჩადენის დადასტურება და მხოლოდ ის გარემოება, რომ ოქმის შედგენის თაობაზე ინფორმირებული პირის მიერ ოქმის ხელმოწერა ვერ ან არ განხორციელდა ობიექტური მიზეზით, რომელი მიზეზიც ოქმში მითითებული არ არის, არ ქმნის ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძველს.

რაც შეეხება მოსარჩელის იმ გარემოებაზე მითითებას, რომ საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლების მიერ კანონით დადგენილი წესით არ მომხდარა საკუთარი ვინაობის გამხელა, გადამხდელისთვის მოწმობების წარდგენა, სასამართლომ, ერთი მხრივ, ყურადღება გაამახვილა იმ ფაქტზე, რომ ვ----- ასა და გ----- ქ-----ს მიერ კონტროლის განხორციელების უფლებამოსილების ქონა დადასტურებულია, მეორე მხრივ კი, კანონით მათ აქვთ მინიჭებული უფლებამოსილება, დაკვირვების განხორციელების პროცესში არ გაამჟღავნონ საკუთარი ვინაობა, წინააღმდეგ შემთხვევაში, საგადასახადო კონტროლის განხორციელებას ვერ მოჰყვებოდა ქმედითი შედეგი, ხოლო სამართალდარღვევის ფაქტის დაფიქსირების შემდგომ, გადამხდელთან მისვლისას მათ მიერ საკუთარი ვინაობის გამხელა დადასტურებულია საქმეში წარმოდგენილი ვიდეომასალით.

მოსარჩელე მხარე ასევე მიუთითებს, რომ ადმინისტრაციული საჩივრის განხილვა მოხდა მისი მონაწილეობის გარეშე, რაც ეწინააღმდეგება კანონის მოთხოვნებს. აღნიშნულთან დაკავშირებით სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 302-ე მუხლზე, რომლის მე-5 ნაწილით დადგენილია, რომ საჩივარი განიხილება მომჩივნის მონაწილეობით. ამასთან, ამავე მუხლის მე-6 ნაწილი ადგენს, რომ შემოსავლების სამსახურს უფლება აქვს, მომჩივნის დაუსწრებლად განიხილოს საჩივარი, თუ საქმეში არსებული მასალებიდან სრულად დგინდება დავის საგანთან დაკავშირებული ფაქტობრივი გარემოებები. მითითებული მუხლის მე-7 და მე-8 ნაწილების თანამად კი, საჩივრის ზეპირი განხილვის დროისა და ადგილის შესახებ მომჩივანს ეცნობება დავის განმხილველი ორგანოს ხელთ არსებული საშუალებით, მათ შორის, ტელეფონით, დაზღვეული ან ელექტრონული ფოსტით, მოკლე ტექსტური შეტყობინებით და სხვა. მომჩივანთან დაკავშირების შეუძლებლობის, მისი მოუძიებლობის ან საჩივრის ზეპირ განხილვაზე მომჩივნის გამოუცხადებლობის შემთხვევაში საჩივარი მის დაუსწრებლად განიხილება. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილი იყო, რომ საჩივარი განეხილა საჩივრის ავტორის დასწრების გარეშე.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ მიუხედავად მოსარჩელის მიერ ზემოთმოყვანილი არგუმენტების გაუზიარებლობისა, საგადასახადო სამართალდარღვევების ოქმების კანონიერების შემოწმებისას, პირველ ყოვლისა, უნდა დადგინდეს, რამდენად ჰქონდა ადგილი სამართალდარღვევის ჩადენას, რაც კონკრეტული მტკიცებულებებით უნდა დასტურდებოდეს.

სასამართლომ მიუთითა, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოებისას, რომელსაც შედეგად მოჰყვება გადასახადის გადამხდელისათვის შესაბამისი პასუხისმგებლობის დაკისრება და რომელიც მიზნად ისახავს საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვასა და გადასახადების გადახდაზე კონტროლს, აუცილებელია, რომ სრულყოფილად იქნას გამოკვლეული და შესწავლილი საქმის გარემოებები და მხოლოდ აღნიშნულის საფუძველზე მოხდეს სამართალდარღვევის ოქმის შედგენა. სასამართლომ აღნიშნა, რომ მიუხედავად მეწარმედ სუბიექტად არსებობისა და საწარმოს ობიექტზე დაკვირვებისა, ფიზიკური პირის ნებისმიერი ქმედების ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებულ ქმედებად მიჩნევა ეწინააღმდეგება კანონის, სამართლებრივი სახელმწიფოსა და პირის კანონით დაცული უფლებების გარანტირებულობის პრინციპებსა და მოთხოვნებს. სწორედ ამიტომ, საგადასახადო ორგანოებმა პირის ქმედების ეკონომიკურ საქმიანობად მიჩნევა უნდა განახორციელონ კანონის მოთხოვნათა, წინასწარ განსაზღვრული ნორმატიული მითითებების სრული დაცვით, რათა არ მოხდეს კერძო პირთა უფლებების უკანონო შელახვა.

მოცემულ შემთხვევაში მოსარჩელე სადავოდ ხდის იმ გარემოებას, რომ მის

მიერ არ მომხდარა მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორება, რომლის დროსაც ითვალისწინებს კანონმდებელი სალარო აპარატის გამოყენების ვალდებულებას. მოპასუხე აღნიშნული ფაქტის დასადასტურებლად მიუთითებს, რომ საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლებმა დაკვირვების განხორციელებისას, დაინახეს, როგორ მივიდა მომხმარებელი ობიექტში, საიდანაც წამოიღო ორი ყავა, ამასთან, მან გამყიდველს გადაუხადა ფული. გარდა აღნიშნულისა, საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები მიუთითებენ გამყიდველის განმარტებაზე, რომ ყავის გაყიდვისას საკონტროლო-სალარო აპარატს არ იყენებს, რაც უტყუარად ადასტურებს საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენას.

სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ მოსარჩელე ადასტურებს მომხმარებლის ობიექტზე მისვლას, მისთვის ყავის გადაცემასა და თანხის მიღებას, ამასთან, როგორც მოსარჩელის ახსნა-განმარტებიდან და მოწმის ი---- ბ---ას ჩვენებიდან იკვეთება, აღნიშნული პიროვნება წარმოადგენს მათ მეგობარს, რომელსაც ი---- ბ---ამ ყოველგვარი ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებისა და მოგების მიღების მიზნის გარეშე მოუშადა და გადასცა ყავა; ამდენად, ადგილი არ ჰქონდა საქონლის გაყიდვასა და ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებას. რაც შეეხება გადაცემულ თანხას, აღნიშნული წარმოადგენდა პირის მიერ უკვე შესყიდული საქონლის ღირებულების გადახდას, მან დააბრუნა ვალი, თუმცა აღნიშნულ საქონელზე საკონტროლო-სალარო აპარატის ჩეკი გაცემული იქნა საქონლის შეძენის დროს, როდესაც თანხა არ იყო გადახდილი და ამდენად ჩეკის დამატებით გამოწერის ვალდებულება არ არსებობდა. სამართალდარღვევის გამოვლენისას ი---- ბ---ას განმარტებასთან მიმართებით საყურადღებოა, რომ ვიდეომასალაში გამყიდველი ნამდვილად წარმოთქვამს წინადადებას, რომლის თანახმადაც, იგი სხვა საქონელზე საკონტროლო-სალარო აპარატს იყენებს, ხოლო ყავაზე - არა, ამასთან, აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ ი---- ბ---ა აღნიშნული განმარტების მიცემამდე ამბობს, რომ ისე უბრალოდ მისცა პირს ყავა. დამატებით საგულისხმოა ის ფაქტი, რომ გამყიდველი სათანადოდ არ ფლობს ქართულ ენას, შესაბამისად, მას საგადასახადო ორგანოს ერთ-ერთი თანამშრომელი ესაუბრება რუსულად. ამრიგად, სასამართლო მხედველობაში იღებს იმ გარემოებას, რომ ი---- ბ---ასგან ახსნა-განმარტების მიღებისას ენობრივი დაბროკოლების არსებობის გამო, პირის მიერ მიცემული განმარტება მხოლოდ სიტყვა-სიტყვითი განმარტებით არ უნდა იქნეს აღქმული, მით უფრო, რომ მისი საუბრიდან ცალსახად არ გამომდინარეობს, რომ მან ზუსტად გაიგო საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა მითითება სავარაუდო სამართალდარღვევის თაობაზე, მათი შეკითხვა და მის მიერ გაცემული განმარტებების ერთობლიობაში განხილვა არ ქმნის იმის უტყუარად მტკიცების შესაძლებლობას, რომ მან აღიარა სამართალდარღვევის ჩადენა. რაც შეეხება მომხმარებლის მიერ ფულის გადაცემას, აღნიშნული ფაქტის ამსახველი ვიდეომასალა მოპასუხის მიერ ვერ იქნა წარმოდგენილი, ხოლო საგადასახადო ოქმის შემდგენები მიუთითებენ, რომ დაინახეს ფულის გადაცემის ფაქტი,

მაგრამ არ დაუნახავთ გადაცემული თანხისა და დაბრუნებული ხურდის ოდენობა, შესაბამისად, პირის მიერ გადაცემული თანხის ოდენობის შედარება ორი ყავის ღირებულებასთან და ამით სწორედ ყავის ფასის გადახდის დადასტურება ვერ მოხდება. იმ პირობებში კი, როდესაც მოსარჩელე არ აღიარებს სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტს და გამყიდველს ჰქონდა უფლება, მოემზადებინა და გადაეცა პირისთვის ყავა ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების გარეშე, ასევე, გაეცა საქონელი შემდგომში გადახდის პირობით და მიეღო დაბრუნებული ვალი, სამართალდარღვევის ფაქტის არსებობის დამადასტურებელ მტკიცებულებათა საკმარისობის კუთხით მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა ახსნა-განმარტება ვერ იქნება მიჩნეული კონკრეტული ფაქტის უტყუარად დადასტურების საკმარის მტკიცებულებად. ამასთან, ოქმის შემდგენების მიერ კონკრეტული ფაქტების დასადგენად მომხმარებლისაგან ინფორმაციის მოპოვების მცდელობასაც კი ადგილი არ ჰქონია.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლზე, რომლის მიხედვითაც, ადმინისტრაციული საქმის განხილვისას მხარეები სარგებლობენ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით მინიჭებული უფლება-მოვალეობებით. სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით განმტკიცებულია შეჯიბრებითობის პრინციპი. კერძოდ, სამართალწარმოება მიმდინარეობს შეჯიბრებითობის საფუძველზე. მხარეები სარგებლობენ თანაბარი უფლებებითა და შესაძლებლობებით, დაასაბუთონ თავიანთი მოთხოვნები, უარყონ ან გააქარწყლონ მეორე მხარის მიერ წამოყენებული მოთხოვნები, მოსაზრებები თუ მტკიცებულებები. მხარეები თვითონვე განსაზღვრავენ, თუ რომელი ფაქტები უნდა დაედოს საფუძველად მათ მოთხოვნებს ან რომელი მტკიცებულებებით უნდა იქნეს დადასტურებული ეს ფაქტები. ამავე კოდექსის 102-ე მუხლის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილით კი განსაზღვრულია, რომ სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს მათ ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ.

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

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

ამრიგად, ადმინისტრაციული თუ სასამართლო წარმოებისას მიღებული გადაწყვეტილება ეფუძნება მხარეთა მიერ წარდგენილი მტკიცებულებების სრულად, ყოველმხრივ და ობიექტურად გამოკვლევას, შესწავლასა და შეფასებას. ამდენად, მიუთითებს რა კონკრეტულ ფაქტობრივ გარემოებაზე, მხარემ უნდა წარადგინოს შესაბამისი ფაქტის დამადასტურებელი მტკიცებულებები. მტკიცებულებას შეიძლება წარმოადგენდეს მხარეთა ახსნა-განმარტება, მოწმეთა ჩვენება, ფაქტების კონსტატაციის მასალები, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებები და ექსპერტთა დასკვნები. ამასთან, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილით ცალსახადაა განსაზღვრული, რომ საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით.

ამდენად, მიუთითებს რა კონკრეტულ ფაქტობრივ გარემოებებზე, მხარემ უნდა წარმოადგინოს აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოების დამადასტურებელი

მტკიცებულება. დაუშვებელია ფიზიკური პირის ქმედების საგადასახადო სამართალდარღვევად მიჩნევა ეფუძნებოდეს მხოლოდ საგადასახადო მოხელის აღქმით შეფასებას და არ დასტურდებოდეს სხვა მტკიცებულებებთან ერთობლიობით. მოცემულ შემთხვევაში კი საქმეში არსებული მტკიცებულებებით ცალსახად და უტყუარად არ დგინდება, რომ მომხმარებლის მხრიდან ადგილი ჰქონდა ყავის შეძენას და მის მიერ გადაცემული თანხა წარმოადგენდა სწორედ შეძენილი ყავის ღირებულებას, ხოლო მხოლოდ ოქმის შემდგენთა ახსნა-განმარტება ვერ იქნება მიჩნეული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის ფაქტის ჩადენის უტყუარად დამადასტურებელ მტკიცებულებად.

რაც შეეხება საგადასახადო კოდექსის 277-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის ჩადენას, მითითებული მუხლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს უფლებამოსილი პირისათვის წინააღმდეგობის გაწევა, მისი კანონიერი მოთხოვნის უგულებელყოფა, რამაც შეაფერხა საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ღონისძიების განხორციელება, – იწვევს პირის დაჯარიმებას 800 ლარის ოდენობით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია შეასრულოს საგადასახადო ორგანოს და მისი უფლებამოსილი პირის კანონიერი მოთხოვნები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოვლენილი დარღვევების აღმოფხვრასთან დაკავშირებით, აგრეთვე ხელი არ შეუშალოს ამ უფლებამოსილ პირს სამსახურებრივი უფლებამოსილების განხორციელებაში.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით დამტკიცებული „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების სასაქონლო მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის საქმისწარმოების წესის“ პირველი მუხლის მე-3 პუნქტის მიხედვით, კონტროლის განხორციელებისას საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირისათვის წინააღმდეგობის გაწევის შემთხვევაში, პირს ეკისრება პასუხისმგებლობა მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად.

სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები უფლებამოსილნი არიან, განახორციელონ გადასახადის გადამხდელთა კონტროლი საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვასა და შესრულებაზე, გამოავლინონ კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტები და მოახდინონ შესაბამისი რეაგირება. ამრიგად, მათი კანონიერი მოთხოვნის დამორჩილება

წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელთა ვალდებულებას და ემსახურება საჯარო ლეგიტიმურ მიზანს. ამასთან, სავალდებულოა, რომ უფლებამოსილი პირის მითითება კონკრეტული ქმედების განხორციელებასა თუ ქმედების განხორციელებისაგან თავის შეკავებაზე იყოს კანონიერი. გარდა აღნიშნულისა, ქმედების ერთ-ერთ მაკვალიფიცირებელ გარემოებას წარმოადგენს ის ფაქტი, რომ წინააღმდეგობის გაწევა/კანონიერი მოთხოვნის უგულებელყოფა უნდა იწვევდეს კონკრეტულ შედეგს - აფერხებდეს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ღონისძიების განხორციელებას.

სასამართლომ დადასტურებულად მიიჩნია, რომ შპს „ჯ----ას“ დირექტორის თ----ს ს-----ას მხრიდან ადგილი ჰქონდა უცენზურო სიტყვების გამოყენებას, გინებას, თუმცა სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა სადავო მუხლის დისპოზიციაზე და განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის 277-ე მუხლით გათვალისწინებული სახდელის დადებისათვის საკმარისი არ არის საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა მიმართ შეურაცხყოფის მიყენება, თუ მათ მიერ სამართალდარღვევის ფაქტის თაობაზე განმარტების მიცემისას უმისამართო გინება, ვინაიდან აღნიშნული მუხლი იწვევს პასუხისმგებლობას მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც პირის ქმედებას მოჰყვა საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა მიერ სამართალდარღვევის აღკვეთისა თუ მასზე რეაგირების განხორციელებაში ხელშეშლა. წინააღმდეგ შემთხვევაში, პირის მიერ სხვა პირისათვის შეურაცხყოფის მიყენებას თუ საზოგადოებრივი წესრიგის დარღვევას შესაძლებელია, მოჰყვეს კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა პასუხისმგებლობის დაკისრება, რაც არ გულისხმობს, რომ სახეზეა სწორედ საგადასახადო კოდექსის 277-ე მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევა. მით უფრო, რომ ადგილზე გამოცხადებული იყო საპატრულო პოლიციის თანამშრომლები და მათ მიერ პირის ქმედებაში ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ნიშნების გამოვლენის შემთხვევაში მოხდებოდა შესაბამისი რეაგირება. განსახილველ შემთხვევაში დადგენილია, რომ №C----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი შედგა 2-----რს, 10:51 საათზე, ხოლო №----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი - 2-----რს, 12:16 საათზე. ასევე დადგენილია, რომ საკონტროლო-საღარო აპარატის გამოუყენებლობის შესახებ სამართალდარღვევის ფაქტის გამოვლენისას თ-----ს ს-----ას არ იმყოფებოდა ობიექტზე და იგი გამოცხადდა მხოლოდ მას შემდეგ, რაც მას დაუკავშირდა ი----ბ---ა. საწარმოს დირექტორი განმარტავს, რომ მისი ადგილზე მისვლისას №C----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი იყო შედგენილი. სასამართლომ მიუთითა, რომ განსახილველ შემთხვევაში არ დგინდება, თუ რაში გამოიხატა თ-----ს ს-----ას მიერ საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლებისათვის წინააღმდეგობის გაწევა, რადგან სიტყვიერი შეურაცხყოფის მიყენება არ ქმნის საგადასახადო კოდექსის 277-ე მუხლის პირველი ნაწილის გამოყენების საკმარის საფუძველს, ხოლო საქმეში არსებული მასალით არ დგინდება, რომ მისი რომელი ქმედებით შეუძლებელი გახდა ან გართულდა

სამართალდარღვევის გამოვლენა, რადგან ფაქტი, რომელზე დაყრდნობითაც მიიჩნია საგადასახადო ორგანომ, რომ არ მოხდა საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენება, მოხდა გადამხდელის ობიექტზე მისვლამდე. ასევე გასათვალისწინებელი დროის ინტერვალი სამართალდარღვევის ოქმების შედგენის დროებს შორის და სამართალდარღვევის გამოვლენიდან თ----- ს----- ას ადგილზე მისვლისასთვის საჭირო დროის შესახებ, რაც არ ქმნის გონივრულ ეჭვს, რომ თ----- ს-----ამ მოახდინა ისეთი წინააღმდეგობის გაწევა, რომ მისი მისვლის შემდგომ გართულდა სამართალდარღვევის ოქმის შედგენა, რამეთუ პირველი ოქმი 10:51 საათზე არის შედგენილი, ხოლო აღნიშნული დროიდან მეორე ოქმის შედგენამდე (12:16 სთ) არსებული დროის ხანგრძლივობა ვერ ასაბუთებს, თუკი მხარის ქმედებით შეუძლებელი იყო სამართალდარღვევაზე რეაგირება, რატომ მოხდა ოქმების შედგენა ასეთი ხანგრძლივი შუალედის არსებობით.

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

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან მისი ნაწილი კანონს ეწინააღმდეგება და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მის უფლებას, სასამართლო ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შესახებ. ზემოაღნიშნული მსჯელობის გათვალისწინებით სასამართლომ მიიჩნია, რომ სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს.

4. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები

აპელანტი მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე და 259-ე მუხლებზე და აღნიშნავს, რომ შპს „ჯ----ას“ ეკონომიკური საქმიანობის ფაქტობრივად განხორციელების ადგილზე, საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 30 ნოემბრის N45101 ბრძანების საფუძველზე, 2----- -----რს განხორციელდა საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი, რომლის დროსაც დადგინდა, რომ მომხმარებლის მიერ შესყიდული იქნა 1.20 ლარის ღირებულების პროდუქცია (2 ფინჯანი ყავა, ერთეულის ღირებულებით - 0,60 ლარი) და ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას არ იქნა გამოყენებული საკონტროლო-სალარო აპარატი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით

კი, მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-საღარი აპარატის გამოუყენებლობა იწვევს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას 200 ლარის ოდენობით. აღნიშნულის საფუძველზე შედგენილი იქნა №C----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რომლითაც სამართალდამრღვევს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მესამე ნაწილის შესაბამისად პასუხისმგებლობის ზომად განესაზღვრა ჯარიმა მითითებული ნორმით დადგენილი ოდენობით და ფარგლებში. აპელანტი არ ეთანხმება სასამართლოს განმარტებას მითითებული დარღვევის არსებობის დაუდასტურებლობასთან დაკავშირებით. აპელანტი მიიჩნევს, რომ სასამართლომ სწორი სამართლებრივი შეფასება არ მისცა წარმოდგენილ ვიდეომასალაში დაფიქსირებულ გარემოებას, ასევე, არ შეაფასა ის ფაქტი, რომ, მართალია, გამყიდველის განმარტებით ყავა არ იყიდებოდა, მაგრამ იმავდროულად ასახელებს მის ღირებულებას.

აპელანტი ასევე აღნიშნავს, რომ მიმდინარე კონტროლის პროცედურის განხორციელებისას გადასახადის გადამხდელის მხრიდან ადგილი ჰქონდა წინააღმდეგობის გაწევას, რაზედაც შედგა №----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი. საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტით დადგენილია, რომ გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია შეასრულოს საგადასახადო ორგანოს და მისი უფლებამოსილი პირის კანონიერი მოთხოვნები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოვლენილი დარღვევების აღმოფხვრასთან დაკავშირებით, აგრეთვე ხელი არ შეუშალოს ამ უფლებამოსილ პირს სამსახურებრივი უფლებამოსილების განხორციელებაში. მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლების გათვალისწინებით, სამართალდამრღვევს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 277-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად პასუხისმგებლობის ზომად განესაზღვრა ჯარიმა 800 (რვაასი) ლარის ოდენობით. სააპელაციო საჩივრის თანახმად, სასამართლომ მიუხედავად იმისა, რომ დადასტურებულად მიიჩნია მოსარჩელის მხრიდან უცენზურო სიტყვების გამოყენება და გინება, მიუთითა, რომ საგადასახადო კოდექსის 277-ე მუხლით გათვალისწინებული სახდელის დადებისათვის საკმარისი არ არის საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთათვის შეურაცხყოფის მიყენება, ვინაიდან მუხლი იწვევს პასუხისმგებლობას მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც პირის ქმედებას მოჰყვა საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა მიერ სამართალდარღვევის აღკვეთისა და მასზე რეაგირების განხორციელებაში ხელშეშლა. აპელანტის მოსაზრებით, სასამართლომ არ გაითვალისწინა, რომ საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლებმა 10:48 საათზე ობიექტი იძულებით დატოვეს მოსალოდნელი გართულებების თავიდან აცილების მიზნით (სწორედ ამით აიხსნება ოქმის შედგენა 10:51 საათზე) და ობიექტზე დაბრუნება მოხერხდა მხოლოდ საპატრულო პოლიციის ადგილზე მისვლის შემდეგ. აღნიშნული კი წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა მიერ სამართალდარღვევის აღკვეთასა და მასზე რეაგირების განხორციელებაში ხელშეშლას, ვინაიდან როგორც ვიდეომტკიცებულება

ადასტურებს, მოსარჩელის მხრიდან შეურაცხყოფისა და მუქარის შედეგად, საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლების მიერ შეუძლებელი იყო მათთვის დაკისრებული უფლებამოსილების განხორციელება და ის გარემოება, რომ სამართალდარღვევის ფაქტის გამოვლენა საწარმოს დირექტორის მისვლამდე მოხდა, არ ნიშნავს, რომ სამართალდარღვევის ფაქტის გამოვლენის შემდგომ გათვალისწინებულ პროცედურათა განხორციელებაში ხელშეშლა არ ყოფილა.

სააპელაციო საჩივრის თანახმად, თბილისის საქალაქო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება უკანონოა შემოსავლების სამსახურისთვის მოსარჩელის სასარგებლოდ სახელმწიფო ბაჟის (100 ლარის) დაკისრების ნაწილშიც, ვინაიდან „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „ლ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საერთო სასამართლოებში განსახილველ საქმეებზე სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან თავისუფლდებიან საგადასახადო ორგანოები.

ამდენად, შემოსავლების სამსახურს მიაჩნია, რომ თბილისის საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება არის დაუსაბუთებელი, უსაფუძვლო და კანონშეუსაბამო, რომელიც უნდა გაუქმდეს და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

III ს ა მ ო ტ ი ვ ა ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

5. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება:

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

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

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

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

5.1. ფაქტობრივი დასაბუთება:

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

5.2. სამართლებრივი დასაბუთება:

სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ არსებითად სწორად გადაწყვიტა სადავო საკითხი, სამართლებრივი თვალსაზრისით სწორად შეაფასა საქმესთან დაკავშირებული ყველა ფაქტობრივი გარემოება; თავის მხრივ, აპელანტმა სააპელაციო საჩივარში ვერ გააჩარწყლა პირველი ინსტანციის სასამართლოს სამართლებრივი დასკვნები, ვერ მიუთითა და ვერ წარმოადგინა ისეთი არგუმენტები, რომლებზე დაყრდნობითაც შესაძლებელი იქნებოდა საქმეზე დადგენილი ფაქტების სხვაგვარი სამართლებრივი შეფასება.

მოცემულ შემთხვევაში დავის საგანს წარმოადგენს შპს „ჯ----ას“ მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა დარღვევისა და საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტის დადგენა. კერძოდ, სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 3----- ბრძანების საფუძველზე განხორციელდა საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების დაცვის კონტროლი, რის შედეგადაც შპს „ჯ----ას“ მიმართ შედგენილი იქნა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმები მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებლობისა და საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირისათვის წინააღმდეგობის გაწევისთვის.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, **მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას** საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებლობა – იწვევს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას 200 ლარის ოდენობით. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით დამტკიცებული „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა

ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის“ მე-16 მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, სსა-ის, აგრეთვე ამ მუხლის პირველი პუნქტის „ბ“ და „გ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული საკონტროლო-საღარიბო აპარატის და აგს-ში, აირგასამართ და აირსავსებ საკომპრესორო სადგურებში არსებული საწვავის რეალიზაციის ავტომატური აღრიცხვის სისტემის ექსპლუატაციის განმახორციელებელმა პირმა უნდა უზრუნველყოს: ა) საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული, მათი ექსპლუატაციის წესების დაცვა; ბ) **საქონლის/მომსახურების მიწოდების ღირებულების ნაღდი ფულით ანაზღაურებისას მომხმარებლისთვის ამობეჭდილი ჩეკის გაცემა, რომელიც ადასტურებს საქონლის/მომსახურების მიწოდების ოპერაციასთან დაკავშირებით შესაბამისი ნაღდი ფულის გადახდის ფაქტს**, ხოლო მე-3 პუნქტის მიხედვით, პირის მიერ ჩეკის გაცემა ხდება მისთვის ნაღდი ფულის გადახდისთანავე ან/და მის მიერ ხურდის დაბრუნებასთან ერთად, ხოლო იმ შემთხვევაში, როცა მომხმარებელი ნაღდი ფულის გადახდას ახორციელებს იმ პირთან, რომელიც არ წარმოადგენს მოღარე-ოპერატორს (მაგ. საზოგადოების ობიექტში მომსახურე პერსონალი), მომხმარებელს ჩეკი უნდა გადაეცეს გონივრულ ვადაში. ამავე წესის მე-20 მუხლის მე-2 პუნქტის შესაბამისად, პირი ვალდებულია მომხმარებლის მიერ მისთვის მიწოდებული/მისაწოდებული საქონლის ღირებულების ანაზღაურებისას, შესაბამისი მონაცემების აღსარიცხავად გამოიყენოს სსა. მითითებული მუხლის მე-4 პუნქტის თანახმად, სსა-ის გამოუყენებლობა გულისხმობს იმ შემთხვევას, როდესაც პირს გააჩნია საგადასახადო ორგანოში რეგისტრირებული სსა, რომელიც შეტანილია რეესტრში, სსა-ზე ჩართულია ფისკალური მექანიზმები, მაგრამ მომხმარებლებთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას არ ხდება ვაჭრობის/მომსახურების ყველა ოპერაციაზე სსა-ის გამოყენება, რაც, თავის მხრივ, მოიცავს იმ მომენტს, რომ მომხმარებლისგან ყოველ ფულის მიღებაზე (გარდა იმ შემთხვევისა, როცა კანონმდებლობის შესაბამისად ასეთი ოპერაცია ან პირი თავისუფლდება სსა-ის გამოყენების ვალდებულებისაგან) სსა-ში ამობეჭდილი უნდა იყოს ჩეკი. სსა-ის გამოუყენებლობად არ მიიჩნევა შემთხვევა, როდესაც სსა-ის შეკეთების პერიოდში (არა უმეტეს 7 კალენდარული დღისა) მომხმარებლებთან ნაღდი ფულადი ანგარიშსწორება წარმოებს სარეზერვო სსა-ის მეშვეობით. მითითებული მუხლის მე-7 პუნქტის „დ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, მოღარე-ოპერატორი ვალდებულია მომხმარებლის მიერ ნაღდი ფულით ანგარიშსწორების ყველა ოპერაციაზე ამობეჭდოს და შესთავაზოს (დადოს მომხმარებლისათვის თვალსაჩინო ადგილას) მომხმარებელს ამობეჭდილი ჩეკი. თუ მომხმარებლის მიერ მიწოდებული/მისაწოდებული საქონლის/მომსახურების ანგარიშში გადახდილი თანხიდან მომხმარებელს უნდა დაუბრუნდეს ხურდა, ჩეკში ამოსაბეჭდად სსა-ში გატარებულ უნდა იქნეს მხოლოდ ის თანხა, რომელიც რჩება საღარიბოში.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელმა პირმა მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას უნდა გამოიყენოს საკონტროლო-სალარო აპარატი, რომლის მეშვეობითაც ფიქსირდება კონკრეტული ღირებულების საქონლის მიწოდება და ამოიბეჭდება ჩეკი, რომელიც უნდა გადაეცეს მომხმარებელს. ამასთანავე, ჩეკის გაცემა ადასტურებს საქონლის/მომსახურების მიწოდების ოპერაციასთან დაკავშირებით შესაბამისი ნაღდი ფულის გადახდის ფაქტს. სწორედ ამიტომ, საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენება პირდაპირ და უშუალოდ უკავშირდება ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებას. შესაბამისად, სადავო შემთხვევის შეფასებისას უტყუარად უნდა დადასტურდეს საგადასახადო სამართალდარღვევის ფაქტის არსებობა - მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოუყენებლობა. სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ მეწარმე სუბიექტის არსებობა ავტომატურად არ გულისხმობს, რომ საწარმოს ობიექტზე განხორციელებული ყველა ქმედება ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში ხორციელდება. ამდენად, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად მიუთითა, რომ მიუხედავად მეწარმედ სუბიექტის არსებობისა და საწარმოს ობიექტზე დაკვირვებისა, ფიზიკური პირის ნებისმიერი ქმედების ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებულ ქმედებად მიჩნევა ეწინააღმდეგება კანონის, სამართლებრივი სახელმწიფოსა და პირის კანონით დაცული უფლებების გარანტირებულობის პრინციპებსა და მოთხოვნებს. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოებმა პირის ქმედების ეკონომიკურ საქმიანობად მიჩნევა უნდა განახორციელონ კანონის მოთხოვნათა, წინასწარ განსაზღვრული ნორმატიული მითითების სრული დაცვით, რათა არ მოხდეს კერძო პირთა უფლებების უკანონო შელახვა.

განსახილველ შემთხვევაში, საწარმოს წარმომადგენელმა დაადასტურა მომხმარებლის ობიექტზე მისვლა, მისთვის ყავის გადაცემა და თანხის მიღება; ამასთან, როგორც მოსარჩელის ახსნა-განმარტებისა და მოწმის ი----- ბ---ას ჩვენებიდან გამომდინარეობს, ფიზიკური პირი წარმოადგენს მათ მეგობარს, რომელსაც ი----- ბ---ამ ყოველგვარი ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებისა და მოგების მიღების მიზნის გარეშე, მოუმზადა და გადასცა ყავა, შესაბამისად, ადგილი არ ჰქონდა საქონლის გაყიდვასა და ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებას. რაც შეეხება პირის მიერ გამყიდველისთვის გადაცემულ თანხას, აღნიშნული წარმოადგენდა პირის მიერ უკვე შესყიდული საქონლის ღირებულების გადახდას, მან დააბრუნა ვალი, რომელ ოპერაციაზეც საკონტროლო-სალარო აპარატის ჩეკი გაცემული იქნა საქონლის შეძენის დროს და ამდენად, ჩეკის დამატებით გამოწერის ვალდებულება არ არსებობდა.

სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ზემოაღნიშნულ განმარტებას არ გამოირიცხავს არც წარმოდგენილ ვიდეომასალაში დაფიქსირებული გარემოებები. კერძოდ, ვიდეომასალაში გამყიდველი ნამდვილად წარმოთქვამს წინადადებას, რომლის თანახმადაც, იგი სხვა საქონელზე საკონტროლო-

საღარო აპარატს იყენებს, ხოლო ყავაზე - არა, ამასთან, აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ ი----- ბ---ა აღნიშნული განმარტების მიცემამდე ამბობს, რომ „ისე, უბრალოდ“ მისცა პირს ყავა. ამასთანავე, გამყიდველი სათანადოდ არ ფლობს ქართულ ენას, შესაბამისად, მას საგადასახადო ორგანოს ერთ-ერთი თანამშრომელი ესაუბრება რუსულად. ამრიგად, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად გაამხვილა ყურადღება, რომ ი----- ბ---ასგან ახსნა-განმარტების მიღებისას ენობრივი დაბროკოლების არსებობის გამო, პირის მიერ მიცემული განმარტება მხოლოდ სიტყვა-სიტყვითი განმარტებით არ უნდა იქნეს აღქმული, მით უფრო, რომ მისი საუბრიდან ცალსახად არ გამომდინარეობს, რომ მან ზუსტად გაიგო საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა მითითება სავარაუდო სამართალდარღვევის თაობაზე, მათი შეკითხვა და მის მიერ გაცემული განმარტებების ერთობლიობაში განხილვა, არ ქმნის იმის უტყუარად მტკიცების შესაძლებლობას, რომ მან აღიარა სამართალდარღვევის ჩადენა. რაც შეეხება მომხმარებლის მიერ ფულის გადაცემას, აღნიშნული ფაქტის ამსახველი ვიდეომასალა მოპასუხის მიერ ვერ იქნა წარმოდგენილი, ხოლო საგადასახადო ოქმის შემდგენები მიუთითებენ, რომ დაინახეს ფულის გადაცემის ფაქტი, მაგრამ არ დაუნახავთ გადაცემული თანხისა და დაბრუნებული ხურდის ოდენობა; შესაბამისად, პირის მიერ გადაცემული თანხის ოდენობის შედარება ორი ყავის ღირებულებასთან და ამით სწორედ ყავის ფასის გადახდის დადასტურება ვერ მოხდება. იმ პირობებში კი, როდესაც მოსარჩელე არ აღიარებს სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტს და გამყიდველს ჰქონდა უფლება, მოემზადებინა და გადაეცა პირისთვის ყავა ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების გარეშე, ასევე, უფრო ადრე გაეცა საქონელი შემდგომში გადახდის პირობით და მიეღო დაბრუნებული ვალი, სამართალდარღვევის ფაქტის არსებობის დამადასტურებელ მტკიცებულებათა საკმარისობის კუთხით, მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა ახსნა-განმარტება, ვერ იქნება მიჩნეული კონკრეტული ფაქტის უტყუარად დადასტურების საკმარის მტკიცებულებად. ამასთან, ოქმის შემდგენების მიერ კონკრეტული ფაქტების დასადგენად მომხმარებლისაგან ინფორმაციის მოპოვების მცდელობასაც კი ადგილი არ ჰქონია.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან წარმოდგენილი მტკიცებულებებით ცალსახად და უტყუარად არ დგინდება სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტი, რომ მომხმარებლის მხრიდან ადგილი ჰქონდა ყავის შეძენას და მის მიერ გადაცემული თანხა წარმოადგენდა სწორედ შეძენილი ყავის ღირებულებას, მხარეები კი ურთიერთგამომრიცხავ გარემოებებზე მიუთითებენ, ამასთანავე, მოსარჩელის მიერ გაკეთებული განცხადებები ერთობლიობაში ქმნის დარღვევის არარსებობის ფაქტის შესახებ დასკვნის გაკეთების შესაძლებლობას, პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად განმარტა, რომ მხოლოდ ოქმის შემდგენთა ახსნა-განმარტება ვერ იქნება მიჩნეული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის ფაქტის ჩადენის

უტყუარად დამადასტურებელ მტკიცებულებად.

მოსარჩელის მიმართ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი ასევე შედგენილია საგადასახადო კოდექსის 277-ე მუხლის პირველი ნაწილის საფუძველზე, რომლის თანახმადაც, საგადასახადო ორგანოს ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს უფლებამოსილი პირისათვის წინააღმდეგობის გაწევა, მისი კანონიერი მოთხოვნის უგულებელყოფა, რამაც შეაფერხა საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ღონისძიების განხორციელება, – იწვევს პირის დაჯარიმებას 800 ლარის ოდენობით. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტის შესაბამისად კი, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია შეასრულოს საგადასახადო ორგანოს და მისი უფლებამოსილი პირის კანონიერი მოთხოვნები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოვლენილი დარღვევების აღმოფხვრასთან დაკავშირებით, აგრეთვე ხელი არ შეუშალოს ამ უფლებამოსილ პირს სამსახურებრივი უფლებამოსილების განხორციელებაში.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით დამტკიცებული „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის“ პირველი მუხლის მე-3 პუნქტის მიხედვით, კონტროლის განხორციელებისას საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირისათვის წინააღმდეგობის გაწევის შემთხვევაში, პირს ეკისრება პასუხისმგებლობა მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად.

ზემოაღნიშნულ ნორმათა საფუძველზე, სააპელაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები უფლებამოსილნი არიან რა, განხორციელონ გადასახადის გადამხდელთა კონტროლი საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვასა და შესრულებაზე, გამოავლინონ კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტები და მოახდინონ შესაბამისი რეაგირება, მათი კანონიერი მოთხოვნის შესრულება წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელთა ვალდებულებას და ემსახურება საჯარო ლეგიტიმურ მიზანს. სწორედ ამიტომ, საგადასახადო კოდექსის 277-ე მუხლით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირისთვის წინააღმდეგობის გაწევისა თუ კანონიერი მოთხოვნის უგულებელყოფისთვის და ამავედროულად ქმედების მაკვალიფიცირებელ ნიშნად მითითებულია, რომ გადამხდელის მსგავსმა ქმედებამ უნდა შეაფერხოს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ღონისძიების განხორციელება. კონკრეტულ შემთხვევაში კი, მართალია, შპს „ჯ----ას“ დირექტორის თ----- ს-----ას მხრიდან ადგილი ჰქონდა უცენზურო სიტყვების გამოყენებას, გინებას, თუმცა საგადასახადო კოდექსის 277-ე მუხლით

გათვალისწინებული სახდელის დადებისათვის, აუცილებელია პირის ქმედებას მოჰყვა საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა მიერ სამართალდარღვევის აღკვეთისა თუ მასზე რეაგირების განხორციელებაში ხელშეშლა. წინააღმდეგ შემთხვევაში, პირის მიერ სხვა პირისათვის შეურაცხყოფის მიყენებას თუ საზოგადოებრივი წესრიგის დარღვევას შესაძლებელია, მოჰყვეს კანონმდებლობით, მათ შორის, ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის დაკისრება, რაც არ გულისხმობს, რომ სახეზეა სწორედ საგადასახადო კოდექსის 277-ე მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევა. კონკრეტულ შემთხვევაში, ადგილზე გამოცხადებული იყვნენ საპატრულო პოლიციის თანამშრომლები და მათ მიერ პირის ქმედებაში ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ნიშნების გამოვლენის შემთხვევაში მოხდებოდა შესაბამისი რეაგირება. ასევე დადგენილია, რომ №C----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოუყენებლობის თაობაზე, შედგა 2-----რს, 10:51 საათზე, ხოლო №----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენისას გაწეული წინააღმდეგობის თაობაზე - 2-----რს, 12:16 საათზე. გარდა ამისა, დადგენილია, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოუყენებლობის შესახებ სამართალდარღვევის ფაქტის გამოვლენისას თ----- ს-----ა არ იმყოფებოდა ობიექტზე და იგი გამოცხადდა მხოლოდ მას შემდეგ, რაც მას დაუკავშირდა ი----ბ---ა. საწარმოს დირექტორი განმარტავს, რომ მისი ადგილზე მისვლისას №C----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი იყო შედგენილი. შესაბამისად, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად მიუთითა, რომ განსახილველ შემთხვევაში არ დგინდება, თუ რაში გამოიხატა თ----- ს-----ას მიერ საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლებისათვის წინააღმდეგობის გაწევა და დაკისრებული მოვალეობის შესრულებაში ხელშეშლა, თუკი სამართალდარღვევა უკვე გამოვლენილი იყო და ოქმი შედგენილი. ამდენად, სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ, მართალია, სხვა პირისთვის სიტყვიერი შეურაცხყოფის მიყენება წარმოადგენს საზოგადოებისგან გასაკიცხ ქმედებას, რომელიც შესაძლებელია შეიცავდეს სამართალდარღვევის ნიშნებს, მაგრამ აუცილებელია ქმედების სწორი სამართლებრივი კვალიფიკაცია. სადავო შემთხვევაში კი არსებული გარემოებებით არ დასტურდება საგადასახადო კოდექსის 277-ე მუხლის პირველი ნაწილის შემადგენლობის არსებობა - არ დგინდება მეწარმის რომელი ქმედებით გახდა შეუძლებელი ან გართულდა სამართალდარღვევის გამოვლენა, რადგან ფაქტი, რომელზე დაყრდნობითაც მიიჩნია საგადასახადო ორგანომ, რომ არ მოხდა საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენება, მოხდა გადამხდელის ობიექტზე მისვლამდე. ასევე გასათვალისწინებელია დროის ინტერვალი სამართალდარღვევის ოქმების შედგენის დროებს შორის და სამართალდარღვევის გამოვლენიდან თ----- ს-----ას ადგილზე მისვლისასთვის საჭირო დროს შორის, რაც არ ქმნის გონივრულ ეჭვს, რომ თ----- ს-----ამ მოახდინა ისეთი წინააღმდეგობის გაწევა, რომ მისი მისვლის შემდგომ გართულდა სამართალდარღვევის ოქმის შედგენა.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან მისი ნაწილი კანონს ეწინააღმდეგება და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მის უფლებას, სასამართლო ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შესახებ.

ზემოაღნიშნული მსჯელობის გათვალისწინებით პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად მიიჩნია, რომ კანონშეუსაბამოა და ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2015 წლის 1-----4 და №----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმები და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 4-----ს №2--- ბრძანება.

6. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა:

სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ საქმე განიხილა არსებითი საპროცესო დარღვევების გარეშე, სწორად დაადგინა საქმეზე ფაქტობრივი გარემოებები და სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა მათ. შესაბამისად, სახეზე არ არის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები, რის გათვალისწინებითაც სააპელაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 30 აგვისტოს გადაწყვეტილება.

7. საპროცესო ხარჯები:

აპელანტი გათავისუფლებული არის სააპელაციო საჩივარზე სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი ნაწილის „ლ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად.

რაც შეეხება პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ სახელმწიფო ბაჟის განაწილების საკითხს, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, იმ მხარის მიერ გაღებული ხარჯების გადახდა, რომლის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადაწყვეტილება, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე გათავისუფლებული იყოს სახელმწიფოს ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან. ვინაიდან სარჩელი დაკმაყოფილდა, ხოლო მოსარჩელეს სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი ჰქონდა 100 ლარი, მიუხედავად შემოსავლების სამსახურის

სახელმწიფო ბაჟის გადახდისგან გათავისუფლებისა, მას მართებულად დაეკისრა მოსარჩელის სასარგებლოდ სასამართლო ხარჯის ანაზღაურება.

IV ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი, მე-12 მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-391-ე, 397-ე მუხლებით და

და ა დ გ ი ნ ა :

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 30 აგვისტოს გადაწყვეტილება;
3. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს კასაციის წესით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (მდებარე: ქ. თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32), დასაბუთებული განჩინების მხარეთათვის გადაცემიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (მდებარე: ქ. თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზირი №7ა).

თავმჯდომარე:

მანანა ჩოხელი

მოსამართლეები:

ნინო ქადაგიძე

მერაბ ლომიძე