

საქმე № 330310018002512234
საქმე N3ბ/1156-19



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

03 ივლისი, 2019 წელი
თბილისი

ქ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ
შემდეგი შემადგენლობით:

თავმჯდომარე - ნინო ქადაგიძე
მოსამართლეები- გელა ბადრიაშვილი
მარიამ ცისკაძე

სხდომის მდივანი - თეა გობეჯიშვილი

აპელანტი - სსიპ შემოსავლების სამსახური;
წარმომადგენელი - მ-----

მოწინააღმდეგე მხარე - ი/მ „შ-----ი“;
წარმომადგენელი - კ-----ე

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების
ბათილად ცნობა;

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 19 თებერვლის
გადაწყვეტილება;

აპელანტის მოთხოვნა - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 19 თებერვლის
გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის
დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 19 თებერვლის გადაწყვეტილებით ი/მ „შ-----ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის სამსახურის 2018 წლის 27 აპრილის №C----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 12 ივნისის №----- ბრძანება.

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

2018 წლის 27 აპრილს სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მიერ შედგა №C----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რომლის თანახმად, საგადასახადო კონტროლის განხორციელების დროს გამოვლინდა, რომ შ-----ის მიერ დაირღვა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნები (სამეწარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/მისაწოდებელი საქონლის საბაზრო ღირებულება არ აღემატება 10000 ლარს, ჩადენილი განმეორებით) (სატრანსპორტო საშუალების სახელმწიფო ნომერი - R-----, მძღოლი შ-----ი, გადამოწმების დრო 2018 წლის 27 აპრილის 10:56სთ), კერძოდ, 400 ლარის საბაზრო ღირებულების საქონლის „იმპორტირებული - ბროწეული, წიწაკა, ლიმონი, ნიორი, ვაშლი“ (400 ლარი), ტრანსპორტირება სასაქონლო ზედნადების გარეშე. აღნიშნულის საფუძველზე შ-----ი დაჯარიმდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად 5000 ლარით (ს.ფ.15).

ი/მ „შ-----მა“ 2018 წლის 14 მაისს საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს. საჩივრის თანახმად, სოფლის მეურნეობის პროდუქცია შეძენილი ჰქონდა ოჯახის საჭიროებისათვის და არა სამეწარმეო საქმიანობისათვის, შესაბამისად, მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2018 წლის 27 აპრილის №C----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის ბათილად ცნობა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 12 ივნისის №----- ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. ბრძანების თანახმად, საბჭომ მიიჩნია, რომ სამართალდარღვევის ფაქტი წარმოადგენს განმეორებით შემთხვევას, რაც დგინდება შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზების მონაცემებით, შესაბამისად, სადავო საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი შედგენილია გამოვლენილი სამართალდარღვევის ფაქტზე და მის

შესაბამისად დაკისრებული ჯარიმის გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი არ არსებობს (ს.ფ.16-20).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2017 წლის 23 ოქტომბრის №C----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმით ი/მ „შ-----ი“ დაჯარიმდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად 500 ლარით (ს.ფ.72).

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

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.

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.

განსახილველ შემთხვევაში საქმის მასალებით დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2018 წლის 27 აპრილის №C----- სამართალდარღვევის ოქმით ი/მ „შ-----ი“ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად დაჯარიმდა 5000 ლარით. სამართალდარღვევის ფაქტად კი მითითებულია საქონლის ტრანსპორტირება სასაქონლო ზედნადების გარეშე, ვინაიდან მოცემულ შემთხვევაში სადავო საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენა სწორედ იმ გარემოებას ეფუძნება, რომ მოსარჩელე სამეწარმეო საქმიანობას ახორციელებდა და ევალუბოდა სასაქონლო ზედნადების გამოწერა, უნდა დადგინდეს, რამდენად ასრულებდა სამეწარმეო საქმიანობას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით, სამეწარმეო საქმიანობისათვის ქვეყნის შიგნით საქონლის ტრანსპორტირებისას, ხოლო საქონლის მიწოდებისას – მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში (გარდა სპეციალური დამატებული ღირებულების გადასახადის ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით განხორციელებული მიწოდებისა, რომლებიც მოიცავს სასაქონლო ზედნადებით გათვალისწინებულ რეკვიზიტებს) სასაქონლო ზედნადები უნდა

გამოიწეროს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმითა და წესით. ამასთანავე, საქონლის მიწოდებისას მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში სასაქონლო ზედნადების გამოწერისას აკრძალულია საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე შენახვა.

სამეწარმეო საქმიანობისთვის საქონლის დოკუმენტის გარეშე ტრანსპორტირების/შეძენის ფაქტის გამოვლენის საკითხს აწესრიგებს, ასევე, „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 ბრძანება, რომლის 72-ე მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, საქონლის დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირებად/შეძენად განიხილება სამეწარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/მისაწოდებელი საქონლის საბაზრო ღირებულება არ აღემატება 10 000 ლარს. ამავე მუხლით განსაზღვრულია, რომ საქონლის დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირებად/შეძენის ფაქტის გამოვლენის უფლებამოსილება აქვთ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირებს, რომლებიც ამგვარ შემთხვევაში ადგენენ შესაბამის ოქმს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, სამეწარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/მისაწოდებელი საქონლის საბაზრო ღირებულება არ აღემატება 10 000 ლარს, – იწვევს პირის დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ქმედება, ჩადენილი განმეორებით, – იწვევს პირის დაჯარიმებას 5 000 ლარის ოდენობით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, მიუხედავად ასეთი საქმიანობის შედეგებისა, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. სამეწარმეო საქმიანობის არსს განსაზღვრავს

„მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მეორე პუნქტი, რომლის მიხედვითაც, სამეწარმეო საქმიანობად მიიჩნევა მართლზომიერი და არაერთჯერადი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების მიღების მიზნით, დამოუკიდებლად და ორგანიზებულად.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 23 სექტემბრის განჩინებაზე (საქმე №ბს-205-203(კ-14)), სადაც საკასაციო სასამართლომ განმარტა, რომ „სასაქონლო ზედნადები უნდა გაიცეს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც საქონლის მიმღები (მყიდველი) პირი ეწევა სამეწარმეო საქმიანობას და მიღებული საქონლის შემდგომი რეალიზაციით იგი ნახულობს მოგებას ან იმ შემთხვევაში, როდესაც საქონლის მიმცემი (გამყიდველი) მის მიერ დაქირავებული თანამშრომლის, დისტრიბუტორის მეშვეობით ახორციელებს საქონლის ქვეყნის შიგნით ტრანსპორტირებას, ე.ი. გამყიდველი (მეწარმე) ყველა შემთხვევაში არ არის ვალდებული - გამოწეროს სასაქონლო ზედნადები, მას ამგვარი ვალდებულება აქვს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მყიდველი წარუდგენს მეწარმის დამადასტურებელ დოკუმენტს.“

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 18 ივნისის განჩინებაში კი (საქმე №ბს-48-43(2კ-13)) განმარტებულია, რომ „286.1 მუხლით განსაზღვრული სანქციის შეფარდებისთვის აუცილებელია დადგინდეს, თუ ვინ არის ქმედების სუბიექტი, რომლის გამორკვევა შეუძლებელია ნორმის ფუნქციის, მიზნისა და სტრუქტურის ანალიზის გარეშე. საკასაციო სასამართლოს შეფასებით, კანონმდებელი სამართალდარღვევად აკვალიფიცირებს შემდეგ შემთხვევებს: 1. სამეწარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება; 2. მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა; 3. საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა“. „საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ პირველი - სამეწარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, და მესამე შემთხვევაში - საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, ნათელია, რომ ნორმის სუბიექტად გვევლინება საქონლის შემძენი, ხოლო, მეორე შემთხვევაში - მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა, ცხადია, რომ დამრღვევი პირი - საქონლის გამყიდველია.“

პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტებით, სამეწარმეო საქმიანობა მართლზომიერი და არაერთჯერადი საქმიანობაა, რომლის განხორციელება უკავშირდება მოგების მიზანს, ეკონომიკური საქმიანობა კი განმარტებულია, როგორც ნებისმიერი საქმიანობა, რომლის განხორციელების მიზანს მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მიღება წარმოადგენს. ამასთან, ქვეყნის შიგნით საქონლის ტრანსპორტირებისას სასაქონლო ზედნადების გამოწერის

ვალდებულებას კოდექსი აწესებს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუკი აღნიშნული საქონლის ტრანსპორტირება ხდება სამეწარმეო საქმიანობისთვის, ანუ არაერთჯერადი, მოგების მიღების მიზნით ტრანსპორტირებული საქონლისთვის.

სასამართლოს მითითებით, მოპასუხე აღნიშნავს, რომ ადგილი ჰქონდა სამეწარმეო საქმიანობის ფარგლებში იმპორტირებული სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციის ქვეყნის ტერიტორიის შიგნით გადაადგილებას, რადგან აღნიშნული საქონელი იყო 400 ლარის ღირებულების და გადასახადის გადამხდელი დაჯარიმებულია არაერთხელ სასაქონლო ზედნადების გარეშე საქონლის ტრანსპორტირებისათვის.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ყურადღებას გაამახვილა იმ ფაქტზე, რომ სადავო საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმში მითითებული არ არის საქონლის რაოდენობა, ხოლო საქმეში წარმოდგენილი აუდიო-ვიდეო ჩანაწერი არ იძლევა შესაძლებლობას განისაზღვროს ტრანსპორტირებული საქონლის ოდენობა. ამასთან, საქმეში არ არის წარმოდგენილი არანაირი მტკიცებულება, რომლითაც დადგინდებოდა რა მონაცემებზე დაყრდნობით გამოიანგარიშა საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლებმა ტრანსპორტირებული საქონლის ღირებულება და რაზე დაყრდნობით მიიჩნია ეს საქონელი იმპორტირებულად. შესაბამისად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ აღნიშნული გარემოებები ქმნის ვარაუდს, რომ ი/მ „შ-----ი“ სადავო სამართალდარღვევის ოქმში მითითებულ საქონლის ტრანსპორტირებას არ ახდენდა სამეწარმეო მიზნებისათვის და ამიტომ სასამართლო ვერ გაიზიარებს მოპასუხის პოზიციას.

სასამართლომ დამატებით მიუთითა სადავო მუხლის დისპოზიციაზე, რომელშიც აღნიშნულია, რომ სამართალდარღვევას წარმოადგენს სამეწარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება. ამდენად, მუხლის მიზნებისთვის განმსაზღვრელია საქონლის სამეწარმეო საქმიანობისთვის კუთვნილება და არა ტრანსპორტირების განმახორციელებელი პირის მეწარმე-სუბიექტად არსებობა. პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 24-ე მუხლის პირველ პუნქტზე და განმარტა, რომ სასაქონლო ზედნადების შევსების მიზანია გადასახადის გადამხდელის შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა. ამდენად, საგადასახადო მიზნებისთვის საქონლის ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მხოლოდ მაშინ შეიძლება იქნას საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულ ვალდებულებათა შესრულებისაგან თავის არიდების საფუძველი, როდესაც საქონელი განკუთვნილია სამეწარმეო საქმიანობისთვის. მეწარმე სუბიექტების მიერ განხორციელებული ყველა

ქმედება შეიძლება არ წარმოადგენდეს მოგების მიღების მიზნით განხორციელებულს. მართალია, ფართო გაგებით, მეწარმის საქმიანობა ყოველთვის მოგების მიღებაზეა ორიენტირებული, მაგრამ ეს არ გამორიცხავს კონკრეტული ქმედების სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელების მიზნის გარეშე შესრულებას, მით უფრო, როდესაც მეწარმე წარმოადგენილი არის ინდივიდუალური მეწარმის სახით, რომელიც წარმოადგენს ფიზიკურ პირს და შესაბამისად, მის მიერ ამა თუ იმ საქონლის შეძენა თანამედროვე ადამიანის ყოფის აუცილებელ ელემენტს წარმოადგენს და ფიზიკური პირები ყოველდღიურად უამრავ სხვადასხვა გარიგებას დებენ საკუთარი მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად. შესაბამისად, მათი ნებისმიერი მოქმედება არ უნდა იქნას მიჩნეული სამეწარმეო მიზნებისთვის განხორციელებულად, არამედ აღნიშნული მხოლოდ მტკიცებულებათა ერთობლიობით უნდა დადგინდეს.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოს არ წარმოუდგენია იმ გარემოების დამადასტურებელი მტკიცებულება, რომ ი/მ „შ-----ი“ ახორციელებდა სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციის სამეწარმეო საქმიანობის მიზნით ტრანსპორტირებას.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, განსახილველ შემთხვევაში დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები არ იძლევა დასკვნის გაკეთების საფუძველს, რომ მოსარჩელე კონკრეტული საქონლის ტრანსპორტირებას ახორციელებდა სამეწარმეო საქმიანობისათვის, რაც მისი მხრიდან შესაბამისი საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენას გამორიცხავს.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი წინაპირობები

სააპელაციო საჩივრის ავტორის მითითებით, პირველი ინსტანციის სასამართლოს მოსაზრებები არ არის შესაბამისობაში საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებთან, ვინაიდან სამეწარმეო საქმიანობის სასამართლოსეული განმარტება ვიწრო ჩარჩოებში აქცევს სამეწარმეო საქმიანობის ცნებას და ისეთ რეგლამენტაციას ადგენს, რომელიც არ არის განსაზღვრული არც მეწარმეთა შესახებ კანონით და არც საგადასახადო კოდექსით. აპელანტის მითითებით, პირველი ინსტანციის სასამართლო ყურადღების მიღმა ტოვებს იმ გარემოებას რომ სამეწარმეო, ანუ მოგების მიზნით განხორციელებულ საქმიანობას პირი შეიძლება ახორციელებდეს ყოველგვარი ფორმალიზაციის გარეშე, ამასთან შესაძლებელია ადგილი ჰქონდეს იმ შემთხვევასაც, როცა პირი ერთჯერადად ახორციელებს დიდი რაოდენობით ერთი ან რამდენიმე სახეობის საქონლის შესყიდვა-გაყიდვა-რეალიზაციას ისე, რომ არ არის რეგისტრირებული არც მეწარმე სუბიექტად და არც გადასახადის გადამხდელად. ასეთ შემთხვევაში

სამართალდარღვევის გამოვლენის მიზნით მაკონტროლებელი ორგანო, რასაკვირველია, ფაქტობრივი გარემოების მიხედვით შეაფასებს პირის ქმედებას და იგი არ უნდა შეიზღუდოს სამეწარმეო საქმიანობის მხოლოდ იმ ფორმალური დანაწესით, რომელზედაც პირველი ინსტანციის სასამართლო აკეთებს ძირითად აქცენტს.

სააპელაციო საჩივრის ავტორის მითითებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ტერმინი „სამეწარმეო საქმიანობა“ ვრცელ ჭრილში განიხილავს პირის მოგების მიზნით განხორციელებულ ქმედებას, რაც შესაბამისობაშია მეწარმეთა შესახებ კანონის მიზნებთან.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით. სსკ-ის 270-ე მუხლის თანახმად „1. საგადასახადო სანქცია არის პასუხისმგებლობის ზომა ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის. 2. საგადასახადო სანქცია გამოიყენება გაფრთხილების, საურავის, ფულადი ჯარიმის, სამართალდარღვევის საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უსასყიდლოდ ჩამორთმევის სახით, ამ კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში.“ ამავე კოდექსის 51-ე მუხლის „დ“ და „პ“ პუნქტების შესაბამისად საგადასახადო ორგანოს ვალდებულებაა - უზრუნველყოს გადასახადის გადამხდელთა დროულად აღრიცხვა; გამოავლინოს ფიზიკური და იურიდიული პირები რომლებიც თავს არიდებენ გადასახადის გადახდას.

„მიმდინარე კონტროლის პროცედურების, სასაქონლო მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის, საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე „საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანების 72-ე მუხლის შესაბამისად: „1. საქონლის დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირებად/შეძენად განიხილება სამეწარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/მისაწოდებელი საქონლის საბაზრო ღირებულება არ აღემატება 10000 ლარს. 2. დოკუმენტების გარეშე საქონლის ტრანსპორტირების/შეძენის ფაქტის გამოვლენის მიზნით, სატრანსპორტო საშუალებების გაჩერებას, სატრანსპორტო საშუალებების დათვალიერებას, საქონლის ტრანსპორტირებისათვის საჭირო დოკუმენტების შემოწმებას, ასევე მოქალაქის პირადობის დამადასტურებელი საბუთების

შემოწმებას ახორციელებენ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის ან/და საგადასახადო ორგანოების უფლებამოსილი პირები. 3. დოკუმენტების გარეშე საქონლის ტრანსპორტირების/შეძენის ფაქტის გამოვლენის შემთხვევაში, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის ან/და საგადასახადო ორგანოების უფლებამოსილი პირები, კომპეტენციის ფარგლებში: ა) ახორციელებენ დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირებული/შეძენილი საქონლის ან/და ამ საქონლის გადამზიდავი სატრანსპორტო საშუალების გაჩერებას, რაზედაც ადგენენ შესაბამის ოქმს“.

აპელანტის მითითებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, „სამეწარმეო საქმიანობისათვის ქვეყნის შიგნით საქონლის ტრანსპორტირებისას, ხოლო საქონლის მიწოდებისას - მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში (გარდა სპეციალური დამატებული ღირებულების გადასახადის ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით განხორციელებული მიწოდებისა, რომლებიც მოიცავს სასაქონლო ზედნადებით გათვალისწინებულ რეკვიზიტებს), სასაქონლო ზედნადები უნდა გამოიწეროს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმითა და წესით. ამასთანავე, აკრძალულია საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე შენახვა.“

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 24-ე მუხლის მე-2 და მე-3 პუნქტების თანახმად: „2. სამეწარმეო საქმიანობისათვის, სასაქონლო ზედნადები სავალდებულოა გამოყენებულ იქნეს საქონლის: ა) ქვეყნის შიგნით ტრანსპორტირებისას, მიუხედავად იმისა ხდება თუ არა საქონლის მიწოდება; ბ) მიწოდებისას, მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში. 3. მე-2 პუნქტით გათვალისწინებული დოკუმენტის გარეშე აკრძალულია საქონლის საწარმოს ტერიტორიულად განცალკევებულ სტრუქტურულ ქვედანაყოფებს შორის (ფილიალები, საამქროები, უბნები და ა.შ.) საქონლის ტრანსპორტირება (გადაადგილება) და შენახვა.“

აპელანტის მითითებით, წარმოდგენილი მტკიცებულებითა და აღნიშნული სამართლებრივი საფუძვლებიდან გამომდინარე, ნათლად დგინდება, რომ ი.მ.,შ-----ის“ მხრიდან ადგილი ჰქონდა საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მოთხოვნების დარღვევას, რაც იწვევს პასუხისმგებლობას. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად სანქციას - 500 ლარის ოდენობით. საგადასახადო ორგანოს მიერ განხორციელებული ქმედება შესაბამისობაშია მოქმედ კანონმდებლობასთან, შესაბამისად, არ არსებობს სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილების სამართლებრივი საფუძველი.

საქმეზე არსებული მასალებით და წარმოდგენილი მტკიცებულებების გათვალისწინებით აპელანტი მიიჩნევს, რომ სამართალდარღვევის ფაქტი

წარმოადგენს განმეორებით შემთხვევას, რაც დგინდება შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზების მონაცემებით, შესაბამისად, სადავო 2018 წლის 27 აპრილის NC----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი შედგენილია გამოვლენილ სამართალდარღვევის ფაქტზე და მის საფუძველზე დაკისრებული ჯარიმის გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი არ არსებობს.

ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება

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

სააპელაციო სასამართლო 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.

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 საფუძველითა და წესით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით, სამეწარმეო საქმიანობისათვის ქვეყნის შიგნით საქონლის ტრანსპორტირებისას, ხოლო საქონლის მიწოდებისას – მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში (გარდა სპეციალური დამატებული ღირებულების გადასახადის ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით განხორციელებული მიწოდებისა, რომლებიც მოიცავს სასაქონლო ზედნადებით გათვალისწინებულ რეკვიზიტებს) სასაქონლო ზედნადები უნდა გამოიწეროს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმითა და წესით. ამასთანავე, საქონლის მიწოდებისას მყიდველის მოთხოვნის შემთხვევაში სასაქონლო ზედნადების გამოწერისას აკრძალულია საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე შენახვა.

სამეწარმეო საქმიანობისთვის საქონლის დოკუმენტის გარეშე ტრანსპორტირების/შეძენის ფაქტის გამოვლენის საკითხს აწესრიგებს ასევე „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე” საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანება, რომლის 72-ე მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, საქონლის დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირებად/შეძენად განიხილება სამეწარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/მისაწოდებელი საქონლის საბაზრო ღირებულება არ აღემატება 10 000 ლარს. ამავე მუხლით განსაზღვრულია, რომ საქონლის დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირებად/შეძენის ფაქტის გამოვლენის უფლებამოსილება აქვთ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურისა და საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირებს, რომლებიც ამგვარ შემთხვევაში ადგენენ შესაბამის ოქმს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, სამეწარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/მისაწოდებელი საქონლის საბაზრო ღირებულება არ აღემატება 10 000 ლარს, – იწვევს პირის დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ქმედება, ჩადენილი განმეორებით, - იწვევს პირის დაჯარიმებას 5 000 ლარის ოდენობით.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 23 სექტემბრის განჩინებით (საქმე №ბს-205-203(კ-14)), საკასაციო სასამართლომ განმარტა, რომ სასაქონლო ზედნადები უნდა გაიცეს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც საქონლის მიმღები (მყიდველი) პირი ეწევა სამეწარმეო საქმიანობას და მიღებული საქონლის შემდგომი რეალიზაციით იგი ნახულობს მოგებას ან იმ შემთხვევაში, როდესაც საქონლის მიმცემი (გამყიდველი) მის მიერ დაქირავებული თანამშრომლის, დისტრიბუტორის მეშვეობით ახორციელებს საქონლის ქვეყნის შიგნით ტრანსპორტირებას, ე.ი. გამყიდველი (მეწარმე) ყველა შემთხვევაში არ არის ვალდებული - გამოწეროს სასაქონლო ზედნადები, მას ამგვარი ვალდებულება აქვს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მყიდველი წარუდგენს მეწარმის დამადასტურებელ

დოკუმენტს.“

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 18 ივნისის განჩინებით კი (საქმე №ბს-48-43(2კ-13)) განმარტებულია, რომ „286.1 მუხლით განსაზღვრული სანქციის შეფარდებისთვის აუცილებელია დადგინდეს, თუ ვინ არის ქმედების სუბიექტი, რომლის გამორკვევა შეუძლებელია ნორმის ფუნქციის, მიზნისა და სტრუქტურის ანალიზის გარეშე. საკასაციო სასამართლოს შეფასებით, კანონმდებელი სამართალდარღვევად აკვალიფიცირებს შემდეგ შემთხვევებს: 1. სამეწარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება; 2. მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა; 3. საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა“. „საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ I - სამეწარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, და III შემთხვევაში - საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, ნათელია, რომ ნორმის სუბიექტად გვევლინება საქონლის შემძენი, ხოლო, II შემთხვევაში - მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა, ცხადია, რომ დამრღვევი პირი - საქონლის გამყიდველია.“

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, მიუხედავად ასეთი საქმიანობის შედეგებისა, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. რაც შეეხება სამეწარმეო საქმიანობას, მის განმარტებას იძლევა „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონი, რომლის პირველი მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, სამეწარმეო საქმიანობად მიიჩნევა მართლზომიერი და არაერთჯერადი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების მიზნით, დამოუკიდებლად და ორგანიზებულად. შესაბამისად, სასამართლო განმარტავს, რომ სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელება განსხვავდება ეკონომიკური საქმიანობისაგან, რომელიც უფრო ფართო ცნებაა და მოიცავს მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად განხორციელებულ ნებისმიერ ქმედებას. საქმიანობის სამეწარმეოდ მიჩნევისათვის კი მხოლოდ მოგების მიღების მიზნის დადგენა საკმარისი არაა, არამედ მასთან ერთად აუცილებელია, რომ საქმიანობა იყოს მართლზომიერი, არაერთჯერადი ხასიათის მატარებელი, იყოს დამოუკიდებლად და ორგანიზებულად განხორციელებული.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საქმეში წარმოდგენილი მასალებით მართალია დადასტურებულია, რომ ი/მ შოთა კონსტანტინოვი ეწევა სამეწარმეო საქმიანობას, ქ. ხაშურში გააჩნია საკუთარი სასურსათო მაღაზია, თუმცა განსახილველ შემთხვევაში საქმეში არსებული

მტკიცებულებებით ვერ დგინდება, რომ ი/მ შ-----ი სატრანსპორტო საშუალებაში აღმოჩენილი საქონლის (ხილ-ბოსტნეულის) ტრანსპორტირებას ახდენდა სამეწარმეო საქმიანობის ფარგლებში. აღსანიშნავია, რომ სატრანსპორტო საშუალება გაჩერებული იქნა არა ხაშურის მიმართულებით, არამედ ხაშურიდან თბილისის მიმართულებით მოძრაობის პროცესში, რაც ფაქტობრივად გამორიცხავს იმ მოსაზრების მტკიცების შესაძლებლობას, რომ შეძენილი საქონელი მიჰქონდა ხაშურში, საკუთარ მაღაზიაში რეალიზების მიზნით. საგულისხმოა, რომ სადავო საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმში მითითებული არ არის ტრანსპორტირებული საქონლის რაოდენობა, ხოლო საქმეში წარმოდგენილი აუდიო-ვიდეო ჩანაწერი არ იძლევა შესაძლებლობას განისაზღვროს ტრანსპორტირებული საქონლის ოდენობა. ამასთან, საქმეში არ არის წარმოდგენილი არანაირი მტკიცებულება, რომლითაც დადგინდებოდა რა მონაცემებზე დაყრდნობით მოხდა ტრანსპორტირებული საქონლის ღირებულების დაანგარიშება და რა მტკიცებულებებზე დაყრდნობით მიიჩნეეს საქონელი სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელების მიზნით ტრანსპორტირებულად.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლი ვრცელდება სამეწარმეო საქმიანობისათვის ტრანსპორტირებულ საქონელზე და არა ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების შემთხვევებზე. სააპელაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს მოსარჩელე მხარის განმარტებაზე, რომ ტრანსპორტირებული საქონელი იყო ბორჯომის რაიონში მცხოვრები მისივე დისშვილისაგან საჩუქრად მიღებული სათესლე კარტოფილი, ასევე ხაშურის აგრარულ ბაზარში შეძენილი დაახლოებით 6 კგ. სამწნილე ნიორი, 2 ყუთი ვაშლი, 3 კგ. ლიმონი, 1 კგ. წიწაკა, რაც განკუთვნილი იყო მხოლოდ მისი ოჯახის საჭიროებების და არა სამეწარმეო საქმიანობისათვის, აღნიშნული გარემოების საწინააღმდეგო მტკიცებულება კი სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ საქმეში წარმოდგენილი არ არის.

პალატა აღნიშნავს, რომ საგადასახადო ორგანოთა მიერ მიღებული გადაწყვეტილება, რომელსაც თან ახლავს გადასახადის გადამხდელის უფლებების მნიშვნელოვანი შეზღუდვა, საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამოყენება, აუცილებლად უნდა იყოს განსაკუთრებულად არგუმენტირებული, რადგან პირდაპირ არის დაკავშირებული თავისუფალი მეწარმეობის განვითარების ხელშეწყობის, პირის ძირითადი უფლებებისა და თავისუფლებების დაცვის კონსტიტუციურ პრინციპებთან. აღსანიშნავია ასევე, რომ პირის მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტების ცალსახად დაუდგენლობისას, საგადასახადო ორგანომ უნდა იმოქმედოს კონსტიტუციური პრინციპების გათვალისწინებით, არ უნდა დაეყრდნოს მხოლოდ ეჭვსა თუ ვარაუდს, რადგან ყოველგვარი ეჭვი პირის სასარგებლოდ უნდა გადაწყდეს და დაუშვებელია პირისთვის სანქციის

შეფარდება იმ პირობებში, როდესაც სამართალდარღვევა ცალსახად დადგენილი არ არის. საგადასახადო ორგანოს მიერ მხოლოდ იმ გარემოებაზე მითითება, რომ აღნიშნული პირის მიმართ წარსულში ჩადენილი იყო საგადასახადო სამართალდარღვევა ვერ გახდება ი/მ შ-----ის მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის ჩადენის დამადასტურებელი გარემოება იმ პირობებში, როდესაც ეს ფაქტი საქმეში არსებული არცერთი მტკიცებულებით დადასტურებული არ არის.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ არსებითად სწორად დაადგინა ფაქტობრივი გარემოებები და სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა მათ, სააპელაციო საჩივრის ავტორს კი არ წარმოუდგენია იმგვარი მტკიცებულებები ან არგუმენტები, რომელიც შექმნიდა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებისა და სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილების საფუძველს.

საპროცესო ხარჯები

„სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „ლ“ ქვეპუნქტის თანახმად, აპელანტი გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდის მოვალეობისაგან.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 390-ე მუხლებით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 19 თებერვლის გადაწყვეტილება დარჩეს უცვლელად;
3. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო საჩივრით საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით

(თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ. №7ა) მხარეთათვის დასაბუთებული განჩინების ასლის ჩაბარებიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში.

თავმჯდომარე

ნინო ქადაგიძე

**მოსამართლეები:
ბადრიაშვილი**

გელა

მარიამ ცისკაძე