

საქმე № 330310016001606458

საქმე №33/138-18



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

საქართველოს სახელით

ი შ ე ს ა ვ ა ლ ი

02 აპრილი, 2019 წელი
თბილისი

ქ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლო
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

თავმჯდომარე - მანანა ჩოხელი
მოსამართლეები - გიორგი ტყავაძე
მერაბ ლომიძე

სხდომის მდივანი - ნინო პაპინაშვილი

აპელანტი (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური
წარმომადგენელი - მა-----ია

აპელანტი (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო
წარმომადგენელი - თა-----ე

მოწინააღმდეგე მხარე - შპს „თე----“

წარმომადგენლები - გი-----ი, და-----ე, ლა-----ე

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი
აქტების ბათილად ცნობა

სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – თბილისის საქალაქო
სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 24 მაისის
გადაწყვეტილება

II აღწერილობითი ნაწილი

1. აპელანტების მოთხოვნა

აპელანტები ითხოვენ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებას და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

2. მოწინააღმდეგე მხარის პოზიცია

შპს „თე---ს“ წარმომადგენლები არ დაეთანხმნენ წარმოდგენილ სააპელაციო საჩივრებს და გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვება მოითხოვეს.

3. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

3.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 24 მაისის გადაწყვეტილებით შპს „თე---ს“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 14 იანვრის საგადასახადო შემოწმების აქტი, 2015 წლის 20 იანვრის №914 ბრძანება და 2015 წლის 21 იანვრის №006-18 საგადასახადო მოთხოვნა; სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 13 მარტის №7854 ბრძანება; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაკავშირების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 27 სექტემბრის გადაწყვეტილება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისის გამოვლენისათვის პასუხისმგებლობის დაკისრების ნაწილში და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა კანონით დადგენილ ვადაში.

3.2. დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

დადგენილია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის 2014 წლის 8 ივლისის №4742/15-04-01 წერილისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 6 აგვისტოს №83290-21-14 მოხსენებითი ბარათის საფუძველზე, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 7 აგვისტოს №36395 ბრძანებით დაინიშნა შპს „თე---ს“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2008 წლის პირველი იანვრიდან 2014 პირველ ივლისამდე, მოგებისა და ქონების გადასახადების

ნაწილში - 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 და 2013 წლების საანგარიშო პერიოდი. საგადასახადო შემოწმების შედეგებზე გამოიცა 2015 წლის 14 იანვრის საგადასახადო შემოწმების აქტი.

საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით, საზოგადოების საქმიანობის სფეროს წარმოადგენს საცალო-საბითუმო ვაჭრობა საყოფაცხოვრებო საქონლით.

საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, შემოწმების მიმდინარეობისას დადგინდა, რომ საზოგადოების მიმართ 2010 წლის 29 სექტემბერს საგადასახადო ორგანოს მიერ ჩატარებულია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობებისა და ძირითადი საშუალებების ინვენტარიზაცია. ინვენტარიზაციის შედეგებზე შედგენილია შესაბამისი ოქმები. ინვენტარიზაციის დაწყებამდე საზოგადოების მიერ წარდგენილმა ბუღალტრულმა ნაშთმა თვითღირებულებით 2 708 336 ლარი შეადგინა. 2010 წლის საწყისი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები დეკლარირებულია 4 736 753 ლარის ოდენობით. ინვენტარიზაციის მომენტამდე შეძენილმა სასაქონლო-მატერიალურმა ფასეულობებმა შემოწმებით შეადგინა 2 389 781 ლარი. ამავე პერიოდში რეალიზებულია 3 809 817 ლარის თვითღირებულების სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები. შესაბამისად, საზოგადოებას ინვენტარიზაციის მომენტისთვის ნაშთად უნდა ჰქონოდა 3 316 717 ლარის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები თვითღირებულებით, ნაცვლად ინვენტარიზაციისას წარდგენილი 2 708 336 ლარისა. სხვაობის თანხა - 608 381 ლარი, დეკლარირებული ფასნამატის გათვალისწინებით, შემოწმების შედეგად განხილულ იქნა მიწოდებად (დასაბეგრ ოპერაციად), დაექვემდებარა 2010 წლის ერთობლივ შემოსავალში ჩართვას 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 173-ე მუხლის შესაბამისად და დღგ-ს დარიცხვას - 225-ე მუხლების მიხედვით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 14 იანვრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემულ იქნა გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 20 იანვრის №914 ბრძანება და შპს „თე---ს“ წარედგინა 2015 წლის 21 იანვრის №006-18 საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, საწარმოს გადასახდელად დაერიცხა სულ 815 790,26 ლარი, მათ შორის, გადასახადის ძირითადი თანხა - 355 285 ლარი, ჯარიმა - 173 670 ლარი და საურავი - 286 835,26 ლარი.

2015 წლის 18 თებერვალს შპს „თე---მ“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს, რომლითაც აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 21 იანვრის №006-18 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა

მოითხოვა. გადასახადის გადამხდელი არ დაეთანხმა: 1. შემოწმების აქტის თანახმად ინვენტარიზაციით გამოვლენილი დანაკლისის რეალიზებულად განხილვას და მოგების გადასახადითა და დღგ-ით დაბეგვრას. საჩივრის ავტორმა მიუთითა დანაკლისის გამოვლენის მომენტისთვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-8 ნაწილზე; 2. შემოწმებით დოკუმენტურად დაუდასტურებელი ხარჯების შემცირებას; 3. გამოქვითვებიდან გაუცემელი ხელფასების ამოღებას; 4. ერთობლივი შემოსავლის გაანგარიშებას (ტექნიკური უსწორობა); 5. თავდაცვის სამინისტროსთან სავინტილაციო სამონტაჟო სამუშაოების შესრულების მიმდინარეობის გრძელვადიან კონტრაქტად განხილვის დროს შემოსავლებისა და ხარჯების განსაზღვრას; 6. საწარმომ განმარტა, რომ კომპანიამ 2013 წლის მოგების დეკლარაციაში საწყის და საბოლოო სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებში შეცდომით ასახა გრძელვადიანი კონტრაქტის მიხედვით გამოსაქვითი ხარჯი, შემოწმებით საწყისი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ღირებულება შემცირდა და საბოლოო იგივე დარჩა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 13 მარტის №7854 ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. ამასთან, პირველ სადავო საკითხთან დაკავშირებით შემოსავლების სამსახურმა მიუთითა საგადასახადო შემოწმების აქტის შედგენის პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილზე, განმარტა, რომ დადგენილია, რომ დანაკლისის გამოვლენა შემოწმების შედეგად განხორციელდა, ამდენად, მისი საბაზრო ფასით მიწოდებად განხილვა შესაბამისობაშია კანონმდებლობასთან. ამდენად, აღნიშნული მოთხოვნის ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

2015 წლის 6 აპრილსა და 2016 წლის 16 სექტემბერს შპს „თე---მ“ ადმინისტრაციული საჩივრებით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 21 იანვრის №006-18 საგადასახადო მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 13 მარტის №7854 ბრძანების, ასევე სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 11 ივლისის №006-443 საგადასახადო მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 25 აგვისტოს №24574 ბრძანების გაუქმება მოითხოვა. დავის საგანს წარმოადგენდა: 1. საგადასახადო შემოწმების ჩატარების შედეგად გამოვლენილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნაშთის საბაზრო ფასით მიწოდებად განხილვა და ერთობლივი შემოსავლებიდან გამოსაქვით ხარჯებში გაუთვალისწინებლობა; 2. საჩივრის განუხილველად დატოვება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 27 სექტემბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი ნაწილობრივ

დაკმაყოფილდა - გაუქმდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 25 აგვისტოს №24574 ბრძანება და აუდიტის დეპარტამენტს საგადასახადო ვალდებულებების გადაწყვეტილების შესაბამისად კორექტირება დაევალა. დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

პირველ სადავო საკითხთან დაკავშირებით საჩივრის ავტორმა განმარტა, რომ ბუღალტრული პროგრამის ტექნიკური ხარვეზების გამო კომპანიის მიერ 2010 წლის 29 სექტემბერს საგადასახადო ორგანოს მიერ ჩატარებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის დაწყებამდე ვერ იქნა წარდგენილი სწორი ბუღალტრული ნაშთები. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 13 მარტის №7854 ბრძანებაში არსებული ჩანაწერი გულისხმობს იმას, რომ დანაკლისის აღმოჩენის მომენტი არის საგადასახადო შემოწმების აქტის შედგენის თარიღი - 14.01.2015 წელი, ამ დროისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, დანაკლისი დაბეგვრას ექვემდებარება 2015 წელს (დღგ 2015 წლის იანვარში), რომელიც შესამოწმებელ პერიოდში არ შედიოდა. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საწარმომ განმარტა, რომ წარდგენილ ბუღალტრულ ნაშთს შორის სხვაობის მიწოდებად განხილვა უნდა მოხდეს საგადასახადო შემოწმების შედგენის თარიღისათვის - 14.01.2015 წლისათვის, ნაცვლად საგადასახადო შემოწმებით დადგენილი 2010 წლისა, ხოლო ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვას უნდა დაექვემდებაროს დანაკლისი ფასეულობის შეძენის ღირებულება - 608 381 ლარი.

დავების განხილვის საბჭომ მიუთითა საგადასახადო შემოწმების აქტის შედგენის პერიოდში მოქმედი (14.01.2015 წ.) საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილზე, ასევე ინვენტარიზაციის ჩატარების პერიოდში მოქმედი (29.09.2010 წ.) საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-8 ნაწილზე, განმარტა, რომ საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოვლინდა 2010 წელს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის ჩატარების შედეგად აღმოჩენილი დანაკლისი. ამდენად, მართებულია გამოვლენილი დანაკლისის აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით მიწოდებად განხილვა და გადასახადებით დაბეგვრა.

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.

სადავო სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 14 იანვრის საგადასახადო შემოწმების აქტი 2015 წლის 20 იანვრის №914

ბრძანებასა და 2015 წლის 21 იანვრის №006-18 საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 13 მარტის №7854 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 27 სექტემბრის გადაწყვეტილება, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მეორე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, წარმოადგენს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რომელთა კანონშესაბამისობაც უნდა შეამოწმოს სასამართლომ განსახილველი დავის ფარგლებში.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველ მუხლზე, 43-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის პირველ ნაწილზე. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანების 69-ე მუხლის მე-2 პუნქტის შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოება მოიცავს საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენისას სამართალდარღვევის ოქმის შედგენის, საქმის განხილვის, სანქციის შეფარდების, გადაწყვეტილების მიღების და მიღებული გადაწყვეტილებების აღრიცხვის პროცედურებს.

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 7 აგვისტოს №36395 ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა შპს „თე---ს“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. საგადასახადო შემოწმების შედეგებზე გამოცემული 2015 წლის 14 იანვრის საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით, შემოწმების მიმდინარეობისას დადგინდა, რომ საზოგადოების მიმართ 2010 წლის 29 სექტემბერს საგადასახადო ორგანოს მიერ ჩატარებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობებისა და ძირითადი საშუალებების ინვენტარიზაცია. ინვენტარიზაციის შედეგებზე შედგენილია შესაბამისი ოქმები. შედეგად გამოვლინდა სხვაობები, რაც დეკლარირებული ფასნამატის გათვალისწინებით, შემოწმების შედეგად განხილული იქნა მიწოდებად (დასაბეგრ ოპერაციად), დაექვემდებარა 2010 წლის ერთობლივ შემოსავალში ჩართვას 2011 წლამდე საგადასახადო კოდექსის მოქმედი 173-ე მუხლის შესაბამისად და დღგ-ს დარიცხვას - 225-ე მუხლების შესაბამისად.

საგადასახადო ორგანოები განმარტავენ, რომ საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოვლინდა 2010 წელს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის ჩატარების შედეგად აღმოჩენილი დანაკლისი და საგადასახადო შემოწმების აქტის შედგენის პერიოდში მოქმედი (14.01.2015 წ.) საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილის საფუძველზე, დანაკლისის აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით მიწოდებად განხილვა და გადასახადებით დაბეგვრა მართებულია.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 7 ოქტომბრის განჩინებაზე (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.“

პირველი ინსტანციის სასამართლომ განმარტა, რომ კონკრეტულ შემთხვევაში სადავო არ არის სამართალდარღვევის ფაქტობრივი და პროცესუალური საფუძველი და მოსარჩელე სადავოდ არ ხდის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისის არსებობას, თუმცა სადავოა პასუხისმგებლობის დაკისრების ნორმატიული საფუძველი. კერძოდ, შპს „თე-“ მიუთითებს, რომ დაირღვა საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრების პრინციპი - მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო ორგანო აღიარებს, რომ დანაკლისი აღმოჩენილ იქნა ინვენტარიზაციის შედეგად, სანქცია გამოყენებულ იქნა შემოწმების ჩატარების პერიოდში მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად, რამაც საგადასახადო ტვირთის დამძიმება გამოიწვია.

მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელთან ამ კოდექსით გათვალისწინებული დანაკლისის გამოვლენა ითვლება მისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით განხორციელებულ მიწოდებად. ამასთანავე, თუ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისი საგადასახადო ორგანოს მიერ ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლინდა, პირი დამატებით ჯარიმდება ამ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულების 10 პროცენტის ოდენობით. ნორმის მოქმედი რედაქცია ჩამოყალიბებულია 2015 წლის პირველ

მაისს განხორციელებული საკანონმდებლო ცვლილების შედეგად. საკანონმდებლო ცვლილების განხორციელებამდე კი, საგადასახადო შემოწმების აქტის შედგენის პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილი ადგენდა, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელთან: ა) ამ კოდექსით განსაზღვრული ინვენტარიზაციის შედეგად სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისის გამოვლენა - იწვევს პირის დაჯარიმებას გამოვლენის მომენტში ამ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულების 50 პროცენტის ოდენობით (მათზე გაწეული ხარჯის და დღგ-ის ჩათვლის გაუქმების გარეშე), ამასთანავე, სამართალდამრღვევს გამოვლენილ დანაკლისთან დაკავშირებით შემდგომ პერიოდში საგადასახადო ვალდებულება აღარ დაეკისრება; ბ) ამ კოდექსით განსაზღვრული დანაკლისის გამოვლენა, გარდა ამ ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა, განიხილება მისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით განხორციელებულ მიწოდებად და გადასახადებით დაიბეგრება ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საგადასახადო შემოწმების მიმდინარეობისას მოქმედი ნორმა განსხვავებულ საგადასახადო ტვირთს აწესებდა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისის გამოვლენის საფუძვლის მიხედვით, კერძოდ, დანაკლისის გამოვლენა მოხდებოდა ინვენტარიზაციის შედეგად თუ მის გარეშე. განსახილველ შემთხვევაში, მართალია, დანაკლისი აღმოჩენილი იქნა ინვენტარიზაციის ჩატარების შედეგად, თუმცაღა მისი გამოვლენა მოხდა საგადასახადო შემოწმების მიერ. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოპასუხეები საგადასახადო შემოწმებისას მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტზე მიუთითებენ და განმარტავენ, რომ დანაკლისი გამოვლინდა საგადასახადო შემოწმების მეშვეობით, შესაბამისად, იგი განხილულ იქნა აღმოჩენის მომენტში - ინვენტარიზაციის ჩატარებისას საბაზრო ფასით განხორციელებულ მიწოდებად, დაიბეგრა გადასახადებით და მოხდა მოსარჩელისათვის საურავის დარიცხვაც. ამასთან, მნიშვნელოვანია, რომ ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ მითითებული ნორმა განასხვავებს დანაკლისის აღმოჩენისა და გამოვლენის მომენტებს და შესაძლებელია, რომ ისინი ერთმანეთს არ დაემთხვეს, რასაც სადავო შემთხვევაში ჰქონდა ადგილი. კერძოდ, დანაკლისის აღმოჩენის მომენტია ინვენტარიზაციის ჩატარების პერიოდი - 2010 წლის სექტემბერი, ხოლო გამოვლენის მომენტი - საგადასახადო შემოწმების ჩატარების პერიოდი. ამდენად, საგადასახადო შემოწმებამ იხელმძღვანელა დანაკლისის გამოვლენის მომენტში მოქმედი ნორმით და განიხილა იგი მისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით განხორციელებულ მიწოდებად მაშინ, როდესაც დანაკლისის აღმოჩენის მომენტში მოქმედებდა 2004 წლის საგადასახადო კოდექსი, რომელიც სადავო შემთხვევას განსხვავებულად არეგულირებდა. კერძოდ, მოსარჩელესთან ინვენტარიზაციის ჩატარების

პერიოდში მოქმედი (29.09.2010) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-8 ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელთან ამ კოდექსით განსაზღვრული დანაკლისის გამოვლენა – იწვევს პირის დაჯარიმებას გამოვლენის მომენტში ამ საქონლის საბაზრო ღირებულების 50 პროცენტის ოდენობით (მასზე გაწეული ხარჯისა და დღგ-ის ჩათვლის გაუქმების გარეშე). ამასთანავე, სამართალდამრღვევ პირს გამოვლენილ დანაკლისთან დაკავშირებით შემდგომ პერიოდში საგადასახადო ვალდებულება აღარ დაეკისრება.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს კონსტიტუციის (სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქცია) 42-ე მუხლის მე-5 პუნქტზე, რომლის მიხედვით, არავინ არ აგებს პასუხს იმ ქმედებისათვის, რომელიც მისი ჩადენის დროს სამართალდარღვევად არ ითვლებოდა. კანონს, თუ ის არ ამსუბუქებს ან არ აუქმებს პასუხისმგებლობას, უკუძალა არა აქვს. „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის 24-ე მუხლის პირველი და მე-2 პუნქტების თანახმად, ნორმატიულ აქტს უკუძალა აქვს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ეს პირდაპირ არის დადგენილი ამ ნორმატიული აქტით. ნორმატიულ აქტს, რომელიც ადგენს ან ამძიმებს პასუხისმგებლობას, უკუძალა არა აქვს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა. ამავე კოდექსის 269-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების დროს, თუ კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი ქმედების ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა, ხოლო თუ შემოღებულია ან დამძიმებულია პასუხისმგებლობა, გამოიყენება ქმედების ჩადენის მომენტისათვის არსებული ნორმა, ხოლო მე-2¹ ნაწილით დადგენილია, რომ თუ საგადასახადო დავის განხილვის დასრულებამდე კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი ქმედების ჩადენისათვის, დავის განმხილველი ორგანო ვალდებულია გამოიყენოს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა.

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

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ განმარტა, რომ კანონში განხორციელებული ცვლილებისთვის უკუძალის მინიჭებისთვის ერთდროულად უნდა არსებობდეს შემდეგი ორი პირობა: 1. მიღებული კანონი უნდა ითვალისწინებდეს უკუძალის გამოყენებას; 2. მითითებული საკანონმდებლო ცვლილება უნდა აუქმებდეს ან ამსუბუქებდეს პირის

პასუხისმგებლობას და არ უნდა ამძიმებდეს პირის მდგომარეობას. აღნიშნულ პირობათა ერთობლიობის შემთხვევაშია შესაძლებელი, რომ გამოყენებულ იქნეს ახალი კანონის მიმართ უკუძალა. ცალსახაა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-2¹ ნაწილი ითვალისწინებს უკუძალის მინიჭებას იმ სამართლებრივი აქტების მიმართ რომლებითაც გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა, ამასთან, საგადასახადო კანონმდებლობა დამატებით აწესებს, რომ საკანონმდებლო აქტისთვის უკუძალის მინიჭება შესაძლებელია საგადასახადო დავის განხილვის დასრულებამდე.

სასამართლომ დამატებით მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2011 წლის 26 იანვრის გადაწყვეტილებაზე (საქმე ბს-903-877(კ-10)), სადაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-2 ნაწილთან მიმართებით საკასაციო სასამართლომ განმარტა, რომ „საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების დროს, თუ კანონით გაუქმებული ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა სამართალდარღვევის ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა. სანქციის შეფარდების დრო მოიცავს არამხოლოდ საგადასახადო ორგანოს მიერ მისი გამოყენების, არამედ აგრეთვე ზემდგომი ორგანოების ან სასამართლოს მიერ სანქციის გამოყენების კანონიერების შემოწმების პერიოდს. ზემოაღნიშნულის გარდა, იმის გათვალისწინებით, რომ სადავო აქტების გასაჩივრება, მართალია, არ აჩერებს აქტის მოქმედებას, მაგრამ აჩერებს საჯარიმო თანხის გადახდის ვალდებულებას, ამასთანავე სადავო აქტის გასაჩივრების შემთხვევაში პირისათვის საბოლოო შედეგს იწვევს სასამართლო გადაწყვეტილება და არა საგადასახადო ორგანოს სადავო აქტები, საკასაციო პალატა თვლის, რომ სადავო სამართალურთიერთობების მიმართ შესაძლებელია სამართალდარღვევის შემდგომ მიღებული შეღავათიანი რეჟიმის გამოყენება, ხსენებული ნორმისათვის, რომელიც მნიშვნელოვან დამატებით პირობას ადგენს წარსულ, ნორმის ძალაში შესვლამდე დასრულებული სამართალდარღვევისათვის რეგულაციაში და ამდენად აუმჯობესებს მანამდელ მდგომარეობას, ე.წ. «ნამდვილი უკუძალის», რეტროაქტიულობის მინიჭება“.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-8 ნაწილის თანახმად, გადასახადების ადმინისტრირება არის გადასახადების გამოანგარიშებასთან, გადახდასთან და დეკლარირებასთან, საგადასახადო კონტროლთან, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვასთან, ინფორმირებასთან და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ფორმების, მეთოდებისა და წესების ერთობლიობა, რომლებსაც საგადასახადო ორგანოები ახორციელებენ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში. ამავე კოდექსის 51-ე მუხლების „ა“ და „გ“ ქვეპუნქტების მიხედვით, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში დაიცვან

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა, იმოქმედონ ამ კოდექსისა და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მოთხოვნათა შესაბამისად და მონაწილეობა მიიღონ სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკის განხორციელებაში; გააკონტროლონ გადასახადების გამომანგარიშების სისწორე და სისრულე და მათი დროულად გადახდა, ჩაატარონ საგადასახადო შემოწმებები ამ კოდექსით დადგენილი წესით და ამ შემოწმებათა ჩატარებისას გააცნონ გადასახადის გადამხდელს თავისი უფლებები და ვალდებულებები.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან საგადასახადო შემოწმებამ გამოიყენა შემოწმების მიმდინარეობისას მოქმედი ნორმა, რომელიც განასხვავებს სამართალდარღვევის გამოვლენისა და აღმოჩენის მომენტს და კონკრეტულ შემთხვევაში განსხვავებულია არა მხოლოდ სამართალდარღვევის გამოვლენისა და აღმოჩენის მომენტები, არამედ შესაბამის პერიოდებში მოქმედი საკანონმდებლო ნორმებით გათვალისწინებული საგადასახადო ტვირთიც, უფრო მეტიც, საგადასახადო ორგანოების მიერ გამოყენებული ნორმა საგადასახადო ვალდებულების ოდენობის განსაზღვრას უკავშირებს მისი აღმოჩენის მომენტს, როდესაც განსხვავებული სამართლებრივი რეგულირება არსებობდა, ადმინისტრაციულმა ორგანოებმა, როგორც გადასახადების ადმინისტრირების განმახორციელებლებმა, უნდა გამოიკვლიონ და შეაფასონ საკითხი, თუ რომელი საკანონმდებლო ნორმის გამოყენება იქნება გადასახადის გადამხდელისათვის ნაკლები საგადასახადო ტვირთის მატარებელი და პასუხისმგებლობის განსაზღვრაც სწორედ აღნიშნული ნორმის საფუძველზე უნდა მოხდეს.

დამატებით აღსანიშნავია, რომ მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილით შემსუბუქებულია საგადასახადო პასუხისმგებლობა შესაბამისი სამართალდარღვევების მიმართ, რომლისთვისაც დაეკისრა პასუხისმგებლობა შპს „თე---ს“, ამასთან, საწარმოს მიერ არ არის აღიარებული დაკისრებული საგადასახადო დავალიანება და საგადასახადო დავის განხილვის მიმდინარეობა მოიცავს როგორც საგადასახადო ორგანოებში წარდგენილი საჩივრის საფუძველზე დაწყებულ წარმოებას, ისე სარჩელის წარდგენის გზით სასამართლო დავის მიმდინარეობას. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოებმა აღნიშნული საკანონმდებლო ნორმის გამოყენების შესაძლებლობასაც უნდა მისცენ შესაბამისი სამართლებრივი შეფასება.

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. ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად კი, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი. სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისათვის არსებობს მხარის გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, წერილობითი ფორმით გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი უნდა შეიცავდეს წერილობით დასაბუთებას. ამავე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს. ამავე კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი ნაწილი ადგენს, რომ ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე.

ზემოაღნიშნული სამართლებრივი ნორმების ანალიზისა და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების შეფასების საფუძველზე სასამართლომ მიიჩნია, რომ სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები და სსიპ შემოსავლების სამსახურს უნდა დაევალოს საქმისთვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა კანონით დადგენილ ვადაში.

4.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

აპელანტი მიუთითებს საგადასახადო შემოწმების აქტის შედგენის პერიოდში (15.01.2015წ.) მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილზე, ინვენტარიზაციის ჩატარების პერიოდში მოქმედი (29.09.2010 წ.) საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-3 ნაწილზე, საგადასახადო კოდექსის 177-ე, 178-ე, 199-ე მუხლებზე. აპელანტი ასევე მიუთითებს საგადასახადო კოდექსის მეორე მუხლის მეორე ნაწილზე, რომლის თანახმად, გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა. აპელანტის მოსაზრებით, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მითითებული ნორმები არასწორად განმარტა, რადგან სარჩელის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების საფუძველი არ არსებობდა. შემოსავლების სამსახური მიიჩნევს, რომ საქმეზე მიღებულ უნდა იქნას ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც სასარჩელო განცხადება არ დაკმაყოფილდება.

4.2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

აპელანტი მიუთითებს საქმეზე დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებზე, საგადასახადო შემოწმების აქტის შედგენის პერიოდში (15.01.2015წ.) მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლზე, ინვენტარიზაციის ჩატარების პერიოდში მოქმედი (29.09.2010 წ.) საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-3 ნაწილზე და აღნიშნავს, თბილისის საქალაქო სასამართლომ გაიზიარა ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები, თუმცა გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით საგადასახადო ორგანოს დაავალა შეაფასოს და გამოიკვლიოს, რომელი საკანონმდებლო ნორმის გამოყენება იქნება გადამხდელისათვის ნაკლები საგადასახადო ტვირთის მატარებელი. აპელანტი მიიჩნევს, რომ გამოვლენილი დანაკლისის აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით მიწოდებად ჩათვლა და შესაბამისი გადასახადებით დაბეგვრა ნაკლები საგადასახადო ტვირთის მატარებელია, ვიდრე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის მთლიანი საბაზრო ღირებულება 50%-იანი ჯარიმის შეფარდება და შესაბამისად, კანონმდებლობის სრული დაცვით განხორციელდა შემოწმების მიერ საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა, არ არსებობს დამატებით რაიმე გარემოების გამოკვლევის საჭიროება.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აპელანტი გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას ითხოვს.

III სამოტივაციო ნაწილი:

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

5.2. სამართლებრივი დასაბუთება:

პალატა მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ არსებითად

სწორად გადაწყვიტა სადავო საკითხი, სამართლებრივი თვალსაზრისით სწორად შეაფასა საქმესთან დაკავშირებული ყველა ფაქტობრივი გარემოება; თავის მხრივ, აპელანტებმა სააპელაციო საჩივრებში ვერ გააქარწყლეს პირველი ინსტანციის სასამართლოს სამართლებრივი დასკვნები, ვერ მიუთითეს და ვერ წარმოადგინეს ისეთი არგუმენტები, რომლებზე დაყრდნობითაც შესაძლებელი იქნებოდა საქმეზე დადგენილი ფაქტების სხვაგვარი სამართლებრივი შეფასება.

მოცემულ შემთხვევაში დავის საგანს წარმოადგენს შპს „თე---სთვის“ საგადასახადო პასუხისმგებლობის შეფარდებისას სანქციის განსაზღვრის კანონიერება. კერძოდ, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 7 აგვისტოს №36395 ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა შპს „თე---ს“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. საგადასახადო შემოწმების შედეგებზე გამოცემული 2015 წლის 14 იანვრის საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით, შემოწმების მიმდინარეობისას დადგინდა, რომ საზოგადოების მიმართ 2010 წლის 29 სექტემბერს საგადასახადო ორგანოს მიერ ჩატარებულია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობებისა და ძირითადი საშუალებების ინვენტარიზაცია. ინვენტარიზაციის შედეგებზე შედგენილია შესაბამისი ოქმები. შედეგად გამოვლინდა სხვაობები, რაც დეკლარირებული ფასნამატის გათვალისწინებით, შემოწმების შედეგად განხილულ იქნა მიწოდებად (დასაბეგრ ოპერაციად), დაექვემდებარა 2010 წლის ერთობლივ შემოსავალში ჩართვას 2011 წლამდე საგადასახადო კოდექსის მოქმედი 173-ე მუხლის შესაბამისად და დღგ-ს დარიცხვას - 225-ე მუხლების შესაბამისად. მნიშვნელოვანია, რომ განსახილველ შემთხვევაში სადავოდ არ არის ქცეული საგადასახადო სამართალდარღვევის არსებობა, არამედ სადავოა პასუხისმგებლობის დაკისრების ნორმატიული საფუძველი.

მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელთან ამ კოდექსით გათვალისწინებული დანაკლისის გამოვლენა ითვლება მისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით განხორციელებულ მიწოდებად. ამასთანავე, თუ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისი საგადასახადო ორგანოს მიერ ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლინდა, პირი დამატებით ჯარიმდება ამ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულების 10 პროცენტის ოდენობით. ნორმის მოქმედი რედაქცია ჩამოყალიბებულია 2015 წლის პირველ მაისს განხორციელებული საკანონმდებლო ცვლილების შედეგად. საკანონმდებლო ცვლილების განხორციელებამდე კი, საგადასახადო შემოწმების აქტის შედგენის პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილი ადგენდა, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელთან: ა) ამ კოდექსით განსაზღვრული ინვენტარიზაციის შედეგად სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების

დანაკლისის გამოვლენა – იწვევს პირის დაჯარიმებას გამოვლენის მომენტში ამ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულების 50 პროცენტის ოდენობით (მათზე გაწეული ხარჯის და დღგ-ის ჩათვლის გაუქმების გარეშე), ამასთანავე, სამართალდამრღვევს გამოვლენილ დანაკლისთან დაკავშირებით შემდგომ პერიოდში საგადასახადო ვალდებულება აღარ დაეკისრება; ბ) ამ კოდექსით განსაზღვრული დანაკლისის გამოვლენა, გარდა ამ ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა, განიხილება მისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით განხორციელებულ მიწოდებად და გადასახადებით დაიბეგრება ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

მოსარჩელესთან ინვენტარიზაციის ჩატარების პერიოდში მოქმედი (29.09.2010) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-8 ნაწილის მიხედვით კი, საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელთან ამ კოდექსით განსაზღვრული დანაკლისის გამოვლენა – იწვევს პირის დაჯარიმებას გამოვლენის მომენტში ამ საქონლოს საბაზრო ღირებულების 50 პროცენტის ოდენობით (მასზე გაწეული ხარჯისა და დღგ-ის ჩათვლის გაუქმების გარეშე). ამასთანავე, სამართალდამრღვევ პირს, გამოვლენილ დანაკლისთან დაკავშირებით, შემდგომ პერიოდში საგადასახადო ვალდებულება აღარ დაეკისრება.

ზემოაღნიშნულ ნორმათა საფუძველზე, სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, რომ გადასახადის გადამხდელთან დანაკლისის გამოვლენა განსხვავებულ სამართლებრივ რეჟიმში ექცეოდა და განსხვავებული სანქციის დაკისრებას იწვევდა შპს „თე---ს“ მიერ ინვენტარიზაციის ჩატარებისას, მასთან საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისას და დღეს მოქმედი საგადასახადო კოდექსების შესაბამისი რედაქციებით. ამდენად, იმ პირობებში, როდესაც სადავოა სწორედ საგადასახადო სანქციის ოდენობის განსაზღვრის წესი, აუცილებელია შეფასებული იქნეს საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრების ზოგადი პრინციპები. კერძოდ, საქართველოს კონსტიტუციის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციის 42-ე მუხლის მე-5 პუნქტის მიხედვით, არავინ არ აგებს პასუხს იმ ქმედობისათვის, რომელიც მისი ჩადენის დროს სამართალდარღვევად არ ითვლებოდა. კანონს, თუ ის არ ამსუბუქებს ან არ აუქმებს პასუხისმგებლობას, უკუძალა არა აქვს. „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის 24-ე მუხლის პირველი და მე-2 პუნქტების თანახმად, ნორმატიულ აქტს უკუძალა აქვს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ეს პირდაპირ არის დადგენილი ამ ნორმატიული აქტით. ნორმატიულ აქტს, რომელიც ადგენს ან ამძიმებს პასუხისმგებლობას, უკუძალა არა აქვს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების დროს, თუ

კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი ქმედების ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა, ხოლო თუ შემოღებულია ან დამძიმებულია პასუხისმგებლობა, გამოიყენება ქმედების ჩადენის მომენტისათვის არსებული ნორმა, ხოლო მე-2¹ ნაწილით დადგენილია, რომ თუ საგადასახადო დავის განხილვის დასრულებამდე კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი ქმედების ჩადენისათვის, დავის განმხილველი ორგანო ვალდებულია გამოიყენოს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა. ამავე კოდექსის 296-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო დავა შესაძლებელია განხილულ იქნეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სასამართლოში. ამდენად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-2¹ ნაწილი ითვალისწინებს უკუძალის მინიჭებას იმ სამართლებრივი აქტების მიმართ, რომლებითაც გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა, თუკი საგადასახადო დავა დასრულებული არ არის. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2011 წლის 26 იანვრის განმარტებით საქმეზე ბს-903-877(კ-10), „საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების დროს, თუ კანონით გაუქმებული ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა სამართალდარღვევის ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა. სანქციის შეფარდების დრო მოიცავს არამხოლოდ საგადასახადო ორგანოს მიერ მისი გამოყენების, არამედ აგრეთვე ზემდგომი ორგანოების ან სასამართლოს მიერ სანქციის გამოყენების კანონიერების შემოწმების პერიოდს. ზემოაღნიშნულის გარდა, იმის გათვალისწინებით, რომ სადავო აქტების გასაჩივრება, მართალია, არ აჩერებს აქტის მოქმედებას, მაგრამ აჩერებს საჯარიმო თანხის გადახდის ვალდებულებას, ამასთანავე სადავო აქტის გასაჩივრების შემთხვევაში პირისათვის საბოლოო შედეგს იწვევს სასამართლო გადაწყვეტილება და არა საგადასახადო ორგანოს სადავო აქტები, საკასაციო პალატა თვლის, რომ სადავო სამართალურთიერთობების მიმართ შესაძლებელია სამართალდარღვევის შემდგომ მიღებული შეღავათიანი რეჟიმის გამოყენება, ხსენებული ნორმისათვის, რომელიც მნიშვნელოვან დამატებით პირობას ადგენს წარსულ, ნორმის ძალაში შესვლამდე დასრულებული სამართალდარღვევისათვის რეგულაციაში და ამდენად აუმჯობესებს მანამდელ მდგომარეობას, ე.წ. «ნამდვილი უკუძალის», რეტროაქტიულობის მინიჭება“.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ კანონით გათვალისწინებულია საგადასახადო დავის განმავლობაში ამოქმედებული ახალი, პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელი ნორმის გამოყენების ვალდებულება, თუმცაღა აღნიშნული პირდაპირ არის დაკავშირებული საგადასახადო სამართალდარღვევის პასუხისმგებლობის ზომის განსაზღვრასთან და აღნიშნული მუხლიდან გამომდინარე, საგადასახადო სამართალდარღვევებისათვის პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელ ან გამაუქმებელ აქტებს აქვთ უკუქცევითი ძალა, ე.ი.

ვრცელდება ამ აქტის გამოცემამდე ჩადენილ სამართალდარღვევებზეც. სანქციის შეფარდების დროს, თუ გაუქმებული ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა სამართალდარღვევის ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა. სწორედ ამიტომ, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულიად გაამახვილა ყურადღება სადავო საგადასახადო სამართალდარღვევისთვის სხვადასხვა პერიოდში განსხვავებული სანქციის არსებობაზე. მათ შორის, როგორც პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულიად გაამახვილა ყურადღება, ვინაიდან საგადასახადო შემოწმებამ გამოიყენა შემოწმების მიმდინარეობისას მოქმედი ნორმა, რომელიც განასხვავებს სამართალდარღვევის გამოვლენისა და აღმოჩენის მომენტს და კონკრეტულ შემთხვევაში განსხვავებულია არა მხოლოდ სამართალდარღვევის გამოვლენისა და აღმოჩენის მომენტები, არამედ შესაბამის პერიოდებში მოქმედი საკანონმდებლო ნორმებით გათვალისწინებული საგადასახადო ტვირთიც, უფრო მეტიც, საგადასახადო ორგანოების მიერ გამოყენებული ნორმა საგადასახადო ვალდებულების ოდენობის განსაზღვრას უკავშირებს მისი აღმოჩენის მომენტს, როდესაც განსხვავებული სამართლებრივი რეგულირება არსებობდა, ადმინისტრაციულმა ორგანოებმა, როგორც გადასახადების ადმინისტრირების განმახორციელებლებმა, უნდა გამოიკვლიონ და შეაფასონ საკითხი, თუ რომელი საკანონმდებლო ნორმის გამოყენება იქნება გადასახადის გადამხდელისათვის ნაკლები საგადასახადო ტვირთის მატარებელი და პასუხისმგებლობის განსაზღვრაც სწორედ აღნიშნული ნორმის საფუძველზე უნდა მოხდეს. გარდა ამისა, საგადასახადო ორგანოებმა უნდა გაითვალისწინონ, რომ მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილით შემსუბუქებულია საგადასახადო პასუხისმგებლობა შესაბამისი სამართალდარღვევების მიმართ, რომლისთვისაც დაეკისრა პასუხისმგებლობა მოსარჩელე შპს „თე---ს“, ამასთან, საწარმოს მიერ არ არის აღიარებული დაკისრებული საგადასახადო დავალიანება და საგადასახადო დავის განხილვის მიმდინარეობა მოიცავს როგორც საგადასახადო ორგანოებში წარდგენილი საჩივრის საფუძველზე დაწყებულ წარმოებას, ისე სარჩელის წარდგენის გზით სასამართლო დავის მიმდინარეობას. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოებმა აღნიშნული საკანონმდებლო ნორმის გამოყენების შესაძლებლობასაც უნდა მისცენ შესაბამისი სამართლებრივი შეფასება.

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. ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად კი, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ

ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი. სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისათვის არსებობს მხარის გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი.

ზემოაღნიშნული სამართლებრივი ნორმების ანალიზისა და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების შეფასების საფუძველზე პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად მიიჩნია, რომ სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები და სსიპ შემოსავლების სამსახურს უნდა დაევალოს საქმისთვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა კანონით დადგენილ ვადაში, რადგან სწორედ სსიპ შემოსავლების სამსახური წარმოადგენს გადასახადების ადმინისტრირების განმახორციელებელ ადმინისტრაციულ ორგანოს და მან უნდა განახორციელოს შპს „თე---სთვის“ დასაკისრებელი სანქციის ოდენობის გადაანგარიშება.

6. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა:

ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე, 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 საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 24 მაისის გადაწყვეტილება.

7. საპროცესო ხარჯები:

აპელანტები გათავისუფლებული არიან სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან, „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „ლ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად.

რაც შეეხება შემოსავლების სამსახურის მითითებას პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ სახელმწიფო ბაჟის საკითხის გადაწყვეტის თაობაზე, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-10 მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემული იყო საქმის გარემოებების სათანადო გამოკვლევის გარეშე, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ანაზღაუროს პროცესის ხარჯები მის სასარგებლოდ გადაწყვეტილების გამოტანის შემთხვევაშიც. ამდენად, ვინაიდან სადავო საკითხი გადაწყვეტილია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე, სადავო აქტების გამომცემ ადმინისტრაციულ ორგანოებს მართებულად დაეკისრათ მოსარჩელის სასარგებლოდ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის სოლიდარულად ანაზღაურება და საკითხს არ ცვლის აპელანტთა სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან გათავისუფლების ზოგადი წესი, რომელიც მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად, გადახდილი ბაჟის ანაზღაურების სხვაგვარად გადაწყვეტას არ იწვევს.

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

დ ა ა დ გ ი ნ ა :

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 24 მაისის 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:
ტყავაძე

გიორგი

მერაბ ლომიძე