



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

18 თებერვალი, 2020 წელი
ქუთაისი

ქალაქი

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლო
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

მოსამართლეები: ხათუნა ხომერიკი (მომხსენებელი),
გოჩა აბუსერიძე, მურთაზ მეშველიანი

სხდომის მდივანი: ეკატერინე სილაგაძე

აპელანტი (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური

მოწინააღმდეგე მხარე (მოსარჩელე) - ზ-----ი მ-----ე

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2019 წლის 15 ოქტომბრის გადაწყვეტილება

1. აპელანტის მოთხოვნა: ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2019 წლის 15 ოქტომბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ზ----- მ-----ის სარჩელის უარყოფა.

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება

2018 წლის 07 თებერვალს ზ-----ი მ-----ემ სარჩელით მიმართა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 04 დეკემბრის N2----- წერილის ბათილად ცნობა, მისი გამოცემის მომენტიდან, ამავე სამსახურის დავების საბჭოს 2018 წლის 18 იანვრის N7-- ბრძანების ბათილად ცნობა და შემოსავლების სამსახურის დავალდებულება მოსარჩელის მიერ იმპორტირებული მოტოციკლის საბაჟო გაფორმება, გადასახადის დარიცხვა განახორციელოს 2017 წლის 15 ნოემბრამდე მოქმედი საგადასახადო წესით, კერძოდ, აქციზის განაკვეთის ნაცვლად დამატებითი ღირებულების გადასახადის 18%-ანი განაკვეთით.

სარჩელი ეფუძნებოდა იმ გარემოებებს, რომ 2017 წლის 15 აგვისტოს აშშ-ში

აუქციონზე შეიძინა მოტოციკლი, რომელიც ტრანსპორტირების შემდეგ საქართველოში ჩამოიტანა 2017 წლის 13 ოქტომბერს. 2017 წლის 13 ოქტომბრიდან განბაჟებისათვის მიეცა 60 დღე. იმ დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის თანახმად, უნდა მომხდარიყო მოტოციკლის შეფასება ლ.სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს მიერ საქონლის საბაზრო ღირებულების მიხედვით. საბაჟო გაფორმება სასაქონლო ექსპერტიზის დასკვნით განსაზღვრული საქონლის ღირებულების 18%-ით მისთვის, როგორც ნივთის შემძენისათვის იყო მისაღები.

2017 წლის 07 ნოემბერს, სათანადო ექსპერტიზების ჩატარების მიზნით მიმართა ლ.სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს და განსაზღვრულ დროში მიიღო სასაქონლო ექსპერტიზის დასკვნები. 2017 წლის 15 ნოემბერს საქართველოს საგადასახადო კოდექსში განხორციელდა ცვლილება, კერძოდ 188-ე მუხლის პირველ ნაწილს დაემატა 4¹ გრაფა, რითაც შეიცვალა მოტოციკლის დაბეგვრის წესი.

2017 წლის 30 ნოემბერს, მოსარჩელემ განცხადებით მიმართა საბაჟო დეპარტამენტს და მოითხოვა მის მიერ შეძენილ ნივთზე დაბეგვრა მომხდარიყო იმ დროს მოქმედი კანონმდებლობით, რა დროსაც მოხდა ნივთის (მოტოციკლის) საქართველოს საზღვარზე შემოტანა. 2017 წლის 04 დეკემბრის N2----- წერილით მოსარჩელეს ეცნობა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-60 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ამ კოდექსით გათვალისწინებული საერთო-სახელმწიფოებრივი ან ადგილობრივი გადასახადებისგან გათავისუფლება შეიძლება მხოლოდ ამ კოდექსში ცვლილებისა და დამატებების შეტანით. ამავე მუხლის მე-4 ნაწილით კი აკრძალულია ინდივიდუალური ხასიათის საგადასახადო შეღავათების დაწესება და ცალკეულ პირის გათავისუფლება გადასახადისაგან.

მოსარჩელემ 2017 წლის 08 დეკემბერს საჩივრით მიმართა შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტს და მოითხოვა აღნიშნული საკითხის შესწავლა. 2018 წლის 18 იანვარს სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის N7- - ბრძანებით, მოსარჩელის მოთხოვნა არ დაკმაყოფილდა იმ მოტივით, რომ სასაქონლო ოპერაციის განხორციელებისას საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დროდ ითვლება საბაჟო დეკლარაციის რეგისტრაციის დღე.

მოსარჩელე არ ეთანხმება მოპასუხის პოზიციას და აღნიშნავს, რომ მას საკანონმდებლო ცვლილებით გაუძვირდა გადასახადი და ამით გაუარესდა მისი, როგორც გადასახადის გადამხდელის მდგომარეობა. მხარეს მიაჩნია, რომ საგადასახადო კოდექსში განხორციელებული ცვლილება მის მიმართ არ უნდა გავრცელდეს, რადგან მან არ იცოდა და არც შეიძლება სცოდნოდა საგადასახადო კოდექსში მის მიერ ნივთის შეძენის შემდეგ განხორციელებული საკანონმდებლო ცვლილების შესახებ.

მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა პირველი ინსტანციის სასამართლოში სარჩელი არ ცნო და განმარტა, რომ გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები იყო კანონიერი და არ არსებობდა მათი

ბათილად ცნობის საფუძველი.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2019 წლის 15 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით ზ----- მ-----ის სარჩელი დაკმაყოფილდა. ბათილად იქნა ცნობილი:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 04 დეკემბრის N2----- წერილი მისი გამოცემის მომენტიდან;
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების საბჭოს 2018 წლის 18 იანვრის N7-- ბრძანება;

ამავე გადაწყვეტილებით მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა მოსარჩელის მიერ იმპორტირებული მოტოციკლის საბაჟო გაფორმება, გადასახადის დარიცხვა განახორციელოს 2017 წლის 15 ნოემბრამდე მოქმედი საგადასახადო წესით, აქციზის განაკვეთის ნაცვლად დამატებითი ღირებულების გადასახადის 18% განაკვეთით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურს ზ----- მ-----ის სასარგებლოდ დაეკისრა სარჩელზე გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის - 100 (ასი) ლარის ანაზღაურება.

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

სასამართლომ დაადგინა, რომ ზ----- მ-----ემ აშშ - ში გამართულ აუქციონზე 2017 წლის 15 აგვისტოს შეიძინა მოტოციკლი.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 13 ოქტომბრის N4----- შეტყობინების თანახმად, ზ----- მ-----ის მფლობელობაში არსებული მოტოციკლი - ვინ კოდით: N1----- საბაჟო კონტროლის ზონა დატოვა 2017 წლის 13 ოქტომბერს.

ამავე N4----- შეტყობინებით ზ----- მ-----ეს ეცნობა, რომ დეკლარაციით გადასახდელი თანხის გადახდის ბოლო ვადა იყო 18.10.2017 წელი. მომსახურების საფასური - 50 ლარი; გახსნის თარიღი: გამოცხადების ბოლო ვადა იყო - 12.12.2017 წელი. ავტომობილი NT-----, ადგილის N C-----.

ზ----- მ-----ის მიერ 2017 წლის 13 ოქტომბერს გადახდილი იქნა მომსახურების საფასური 50 ლარი.

2017 წლის 07 ნოემბერს ზ----- მ-----ემ მოტოციკლის სატარიფო ღირებულების დადგენის მიზნით მიმართა ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს.

2017 წლის 29 ნოემბრის ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს N0----- დასკვნით ირკვევა, რომ გამოსაკვლევადა წარდგენილი „HONDA GLX 1500“, საიდენტიფიკაციო ნომრით N1-----, დამზადებული (გამოშვების წელი) 1996 წელი, ძრავის მოცულობა შეადგენს - 1520 სმ³, ძრავის სიმძლავრეა - 100ცხ.ძ. – 73კვ; დაუტვირთავი წონა - 372 კგ. დასაშვები წონა - 583კგ.

2017 წლის 30 ნოემბერს ზ----- მ-----მ განცხადებით მიმართა სსიპ საქართველოს შსს მომსახურების სააგენტოს ტერიტორიული სერვისების ბიუროს მთავარ სამმართველოს რეგიონალური მართვის სამმართველოს აჭარის სამსახურის უფროსს და აღნიშნა, რომ 2017 წლის 15 აგვისტოს კოპარქსის აუქციონზე შეიძინა წყალში ჩანადირი მოტოციკლი 1996 წლის HONDA GLX 1500”, აღნიშნულმა მოტოციკლმა საქართველოს საბაჟო გადმოკვეთა 2017 წლის 13 ოქტომბერს. განმცხადებელმა ითხოვა მოტოციკლის განბაჟება ძველი კანონმდებლობის შესაბამისად.

2017 წლის 30 ნოემბერს ზ----- მ-----მ განცხადებით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის უფროსს და აღნიშნა, რომ 2017 წლის 15 აგვისტოს კოპარქსის აუქციონზე შეიძინა წყალში ჩანადირი მოტოციკლი 1996 წლის HONDA GLX 1500”, აღნიშნულმა მოტოციკლმა საქართველოს საბაჟო გადმოკვეთა 2017 წლის 13 ოქტომბერს. განმცხადებელმა ითხოვა მოტოციკლის განბაჟება ძველი კანონმდებლობის შესაბამისად.

სსიპ საქართველოს შსს მომსახურების სააგენტოს ტერიტორიული სერვისების ბიუროს მთავარ სამმართველოს რეგიონალური მართვის სამმართველოს აჭარის სამსახურის მიერ ზ----- მ-----ის განცხადება შემდგომი რეაგირებისათვის გადაგზავნილი იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურში.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2017 წლის 04 დეკემბრის N2----- წერილით და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2017 წლის 17 დეკემბრის N2----- წერილით ზ----- მ-----ეს ეცნობა, რომ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შეტანის შესახებ“ 2017 წლის 15 ნოემბრის საქართველოს კანონის (1378-ლს) თანახმად, საგარეო ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის (სეს ესნ) 8711 სასაქონლო პოზიციით გათვალისწინებული მოტოციკლის (მოპედის ჩათვლით) იმპორტი მიმდინარე წლის 18 ნოემბრიდან დაექვემდებარა აქციზის განაკვეთით დაბეგვრას, მაგრამ გათავისუფლდა დამატებითი ღირებულების გადასახადისაგან. შესაბამისად სეს ესნ-ის 8711 კოდში აღნიშნული მოტოციკლი (მოპედის ჩათვლით) იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევისას, დღგ-ის 18%-იანი განაკვეთის ნაცვლად იბეგრება აქციზის განაკვეთით, რომელიც განსაზღვრულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 188-ე მუხლის პირველი ნაწილის 4¹ გრაფის შესაბამისად.

ამასთან, განმცხადებელს განცხადებაში მითითებული ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით, გამონაკლისის სახით, მოტოციკლის იმპორტის ძველი წესით დაბეგვრის თაობაზე განემარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-60 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ამ კოდექსით გათვალისწინებული საერთო-სახელმწიფოებრივი ან ადგილობრივი გადასახადისაგან გათავისუფლება შეიძლება მხოლოდ ამ კოდექსში ცვლილებებისა და დამატების შეტანით”. ამავე მუხლის მე-4 ნაწილით კი აკრძალულია ინდივიდუალური ხასიათის საგადასახადო შეღავათის დაწესება და ცალკეული პირის გათავისუფლება გადასახადისაგან. აღნიშნულიდან

გამომდინარე საბაჟო დეპარტამენტმა ზ----- მ-----ეს უარი უთხრა მოთხოვნას დაკმაყოფილებაზე.

2017 წლის 07 დეკემბრის ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს N0----- დასკვნით ირკვევა შემდეგი: მარკა - ჰონდა, ძრავი მოცულობა 1520, ვინ კოდი: N1-----; გამოშვების წელი -1996 წელი, დაუტვირთავი წონა - 372; დასაშვები წონა - 583; მასა -583; სიმძლავრე - 73, საწვავი - ბენზინი; სატარიფო ღირებულება - 5500,00 ლარი; სიმძლავრე და წონის ფარდობა - 0,2688; სეს ესნ კოდი: 8711 50 000 00. მოტოციკლი იმყოფება არამუშა მდგომარეობაში;

2017 წლის 08 დეკემბერს ზ----- მ-----ემ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტს და 2017 წლის 04 დეკემბრის სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის N2----- წერილის გაუქმება ითხოვა.

2018 წლის 18 იანვრის სსიპ შემოსავლების სამსახურის N7-- ბრძანებით ზ----- მ-----ის საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი შეფასებისას საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, გადასახადი არის ამ კოდექსის მიხედვით სავალდებულო, უპირობო ფულადი შენატანი ბიუჯეტში, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი, გადახდის აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, გადასახადის სახეებია საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები. ამავე მუხლის მე-5 ნაწილის შესაბამისად, საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებს მიეკუთვნება: ა) საშემოსავლო გადასახადი; ბ) მოგების გადასახადი; გ) დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ); დ) აქციზი; ე) იმპორტის გადასახადი.

2017 წლის ოქტომბრის მდგომარეობით მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 176¹-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში ან სხვა ფულადი ვალდებულების (გარდა სისხლის სამართლის და ადმინისტრაციული წესით დაკისრებული სანქციებისა) გადახდევენების მიზნით საქონლის აუქციონის, პირდაპირი მიყიდვის ან სხვა წესით რეალიზაცია იბეგრება დღგ-ით ამ მუხლის შესაბამისად, ხოლო ამ ოპერაციაზე დარიცხული დღგ-ის თანხის პირის (საქონლის მესაკუთრის) სახელით ბიუჯეტში გადახდას უზრუნველყოფს საქონლის რეალიზაციის განმახორციელებელი უფლებამოსილი პირი. ამასთანავე, ამ შემთხვევაში დღგ-ით არ იბეგრება: ა) საცხოვრებელი ბინის/სახლის რეალიზაცია; ბ) მიწის ნაკვეთის რეალიზაცია; გ) საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 8703 კოდით გათვალისწინებული მსუბუქი

ავტომობილის რეალიზაცია; დ) ფიზიკური პირის (გარდა ინდივიდუალური მეწარმისა) საკუთრებაში არსებული ქონების რეალიზაცია.

„ცალკეულ შემთხვევებში დღგ-ით დაბეგვრის და დღგ-ის თანხის ბიუჯეტში გადახდის წესის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 25 ივლისის №290 დადგენილების პირველი მუხლის მე-2 პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დღგ-ით ამ წესის შესაბამისად იბეგრება საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში ან სხვა ფულადი ვალდებულების (გარდა სისხლის სამართლის და ადმინისტრაციული წესით დაკისრებული სანქციებისა) გადახდევენების მიზნით საქონლის აუქციონის, პირდაპირი მიყიდვის ან სხვა წესით რეალიზაცია. ამავე მუხლის მე-3 პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, ამ მუხლის მე-2 პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაში დღგ-ის გადამხდელად ითვლება პირი, რომლის საქონლის რეალიზაციაც ხდება საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში ან სხვა ფულადი ვალდებულების (გარდა სისხლის სამართლის და ადმინისტრაციული წესით დაკისრებული სანქციებისა) გადახდევენების მიზნით აუქციონის, პირდაპირი მიყიდვის ან სხვა წესით, მხოლოდ ამ ოპერაციაზე, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულების გარეშე.

მითითებული საკანონმდებლო ნორმები ადგენდა დამატებითი ღირებულების გადასახადით დაბეგვრას 2017 წლის 15 ნოემბრამდე.

2017 წლის 15 ნოემბერს განხორციელებული საკანონმდებლო ცვლილებების შესაბამისად, დღგ-ით არ იბეგრება: საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 8703 კოდში აღნიშნული მსუბუქი ავტომობილის ან/და 8711 კოდში აღნიშნული მოტოციკლის (მოპედის ჩათვლით) რეალიზაცია; (სსკ-ის 176¹-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტი) (15.11.2017. №1378).

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 188-ე მუხლში მოცემულია აქციზის განაკვეთები: კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსში 2017 წლის 15 ნოემბრის განხორციელებული ცვლილების შესაბამისად, 188-ე მუხლის 4¹ მუხლის თანახმად, მოტოციკლი (მოპედის ჩათვლით) (დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების წელსა და მოტოციკლის (მოპედის ჩათვლით) გამოშვების წელს შორის სხვაობის მიხედვით, ხოლო იმპორტის შემთხვევაში – საბაჟო დეკლარაციის რეგისტრაციის წელსა და მოტოციკლის (მოპედის ჩათვლით) გამოშვების წელს შორის სხვაობის მიხედვით), ძრავის მოცულობის 1 სმ³ 8711 (გარდა 8711 სასაქონლო პოზიციით გათვალისწინებული ეტლისა) ა) 1 წლამდე - 1 სმ³ -1.5; ბ) 1 წლის - 1 სმ³ -1.3; გ) 2 წლის -1 სმ³ -0.7; დ) 3 წლის - 1 სმ³ -0.7; ე) 4 წლის -1 სმ³ -0.7; ვ) 5 წლის - 1 სმ³ - 0.7; ზ) 6 წლის -1 სმ³ - 0.8; თ) 7 წლის -1 სმ³ -0.8; ი) 8 წლის - 1 სმ³; 0.8; კ) 9 წლის - 1 სმ³ - 0.8; ლ) 10 წლის - 1 სმ³ - 1.; 0.

მხარეთა შორის დავას არ იწვევს ის გარემოება, რომ ზ----- მ-----ემ მოტოციკლი შეიძინა აუქციონზე 2017 წლის 15 აგვისტოს. ასევე, სადავო არ არის ის გარემოება, რომ ზ----- მ-----ის მოტოციკლი - ვინ კოდით: N1----- საბაჟო კონტროლის

ზონა დატოვა 2017 წლის 13 ოქტომბერს. სატრანსპორტო საშუალების (მოტოციკლი - N1-----) ზოგადი დეკლარირება განხორციელდა 2017 წლის 13 ოქტომბერს და საბაჟო ორგანოში წარდგენის ბოლო ვადა განისაზღვრა 2017 წლის 12 დეკემბერი (რომელიც შემდეგ გაგრძელდა 2018 წლის 11 იანვრის ჩათვლით).

დადგენილია, რომ 2017 წლის 07 ნოემბერს ზ----- მ-----მ მიმართა ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს მოტოციკლის სატარიფო ღირებულების დადგენის მიზნით.

სადავო პერიოდში მოქმედი „საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე“ 2012 წლის 26 ივლისის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის N290 ბრძანების მე-3 მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანილი საქონლის ზოგადი დეკლარირება ხორციელდება საბაჟო გამშვებ პუნქტში, სასაზღვრო კონტროლის განხორციელების დასრულებიდან არაუგვიანეს 3 სამუშაო დღისა, გარდა ამ მუხლის 11 პუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევებისა. ამავე მუხლის 11 ნაწილის შესაბამისად, გაფორმების ეკონომიკური ზონის დანიშნულებით სხვა სატრანსპორტო საშუალებით (მათ შორის, კონტეინერით) გადაადგილებული, საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის (შემდგომში – სეს ესნ) 8701, 8702, 8703, 8704, 8705 და 8711 სასაქონლო პოზიციებით გათვალისწინებული მექანიკური სატრანსპორტო საშუალების (რომლის შიგაწვის ძრავას ცილინდრის მუშა მოცულობა 50სმ3-ზე მეტია, ხოლო ელექტროძრავას შემთხვევაში – მაქსიმალური გამომუშავებული სიმძლავრე 4 კვტ-ზე მეტია) ან 8716 სასაქონლო პოზიციით გათვალისწინებული მისაბმელის და ნახევრადმისაბმელის ზოგადი დეკლარირება ხორციელდება გაფორმების ეკონომიკურ ზონაში, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი თანამშრომლის მიერ საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს მონაცემთა ავტომატიზებულ ბაზაში ინფორმაციის ასახვისას, მაგრამ არაუგვიანეს 60 კალენდარული დღისა, რომელიც აითვლება საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების აღრიცხვის მოწმობის (დანართი №II-01) რეგისტრაციის ან სპეციალური ელექტრონული კონტროლის საშუალებით კონტეინერის რეგისტრაციის ან საბაჟო საწყობის მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის მე-4 მუხლის 21 პუნქტით გათვალისწინებული ინფორმაციის ელექტრონულად მიწოდების მომენტიდან.

უდავო გარემოებას წარმოადგენს, რომ ზ----- მ-----ის მიერ სატრანსპორტო საშუალების საქართველოს ტერიტორიაზე შემოყვანისას იგი ექცეოდა იმ დროს მოქმედი საკანონმდებლო რეგულაციის ფარგლებში და მის მიმართ უფლებამოსილი ორგანოს მიერ განხორციელდა საქონლის ზოგადი დეკლარირება - საბაჟო ორგანოში წარდგენის ვადა განესაზღვრა 60 დღით, რომელიც იწურებოდა 2017 წლის 12 დეკემბერს.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ 2017 წლის 15 ნოემბერს განხორციელებული ცვლილებების შესაბამისად, მოსარჩელე ზ----- მ-----ის მიერ იმპორტირებული მოტოციკლის საბაჟო გაფორმებისას აქციზის განაკვეთით გადასახადის დარიცხვამ

გააუარესა მისი, როგორც გადასახადის გადამხდელის მდგომარეობა. სასამართლოს მოსაზრებით, საკანონმდებლო ცვლილება, რომელიც გადასახადის გადამხდელის მიერ ვალდებულების შესრულების დაწყების შემდგომ განხორციელდა და ვალდებულების შესრულების დასასრულისათვის შედეგობრივად განსხვავებულ რეგულაციას ადგენს, ვერ გახდება მომეტებული პასუხისმგებლობის დაკისრებისა და გადასახადის გადამხდელის იურიდიული და ფინანსური მდგომარეობის დამძიმების საფუძველი. კანონმდებლობის მოქმედება ვრცელდება იმ ურთიერთობებზე, რომელიც ნორმის ამოქმედების შემდეგ განხორციელდა ხოლო, ზ----- მ-----ისათვის, როგორც გადასახადის გადამხდელისათვის, მოტოციკლის საზღვარზე შემოტანისა და ზოგადი დეკლარირების მომენტში იურიდიული შედეგი ნათელი, განსაზღვრული და არაორაზროვანი იყო.

საქალაქო სასამართლომ საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებების საფუძველზე აღნიშნა, რომ ზ----- მ-----ეს მოტოციკლის - ვინ კოდით: N1----- შეძენისას დღგ-ით დაბეგვრის ვალდებულება წარმოეშვა საბაჟო კონტროლის ზონაში მოქცევის დროს - 2017 წლის 13 ოქტომბერს, საკანონმდებლო ცვლილებების განხორციელებამდე. შესაბამისად სასამართლომ მიიჩნია, რომ ზ----- მ-----ის მოტოციკლი ექვემდებარებოდა დამატებითი ღირებულების გადასახადით დაბეგვრას, რადგან მისი ვალდებულების წარმოშობის დრო წარმოადგენს საქონლის ზოგადი დეკლარირების დრო, რადგან ამ მომენტისათვის კანონმდებლობამ საქონელზე ოპერაციის განსაზღვრის პროცედურებისათვის ვადად დააწესა 60 დღე. ხოლო, ის გარემოება, რომ 2017 წლის 13 ოქტომბერს დაწყებული საგადასახადო ვალდებულების დასრულების პერიოდში (60 დღის პერიოდში) შეიცვალა რეგულაცია, არ ნიშნავს, რომ ვალდებულების შესრულების დაწყების დროს არსებული სამართლებრივი შედეგი, ცვლილების განხორციელების გამო სხვაგვარი, უფრო მძიმე სამართლებრივი შედეგით უნდა დასრულდეს. კანონის მოთხოვნების შესრულება გულისხმობს პირის სურვილს და განზრახვას მისი ქმედება შეუსაბამოს მოქმედ ნორმატიულ სივრცეს, რაც თავის მხრივ, ასევე გულისხმობს პასუხისმგებლობას განხორციელებული ქმედების და მისი შედეგის კანონიერების მიმართ. პასუხისმგებლობა საკუთარ ქმედებაზე კი ნიშნავს კანონით მინიჭებულ უფლებასაც, ნებისმიერი პირი დაცული იყოს მისი ქმედების შეფასების სტაბილური სამართლებრივი გარანტიებით. სამართლებრივი გარანტიების შექმნა და შენარჩუნება კი, სოციალური სახელმწიფოს ვალდებულებას წარმოადგენს.

სასამართლოს მოსაზრებით, ადმინისტრაციული ორგანოები თავიანთი უფლებამოსილების განხორციელების დროს უნდა ხელმძღვანელობდნენ კონკრეტული საკანონმდებლო დანაწესით და მათი ქმედება, მით უფრო როდესაც ის ეხება ადამიანის ძირითად უფლებებს, უნდა ექვემდებარებოდეს კანონმდებლის შინაარსობრივი ნორმირებას და არ შეიძლება შემოიფარგლოს მხოლოდ ზოგად პრინციპებზე მითითებით, რადგან დაუკონკრეტებელი და არამკაფიოდ განსაზღვრული ზოგადი ხასიათის დათქმა, რომელიც აღმასრულებელ ხელისუფლებას ანიჭებს უფლებამოსილებას, ცალკეულ შემთხვევაში თვითონ განსაზღვროს ქმედების თავისუფლების ფარგლები, არ შეესაბამება ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან კანონიერების პრინციპის დაცვას.

სასამართლოს განმარტებით, სამართლებრივი სახელმწიფოს პრინციპი, მოქალაქის თავისუფლების უპირატესობის ვარაუდთან ერთად, მოითხოვს თითოეულის დაცვას საჯარო ხელისუფლების მხრიდან განხორციელებული არასაჭირო, ზედმეტი შეზღუდვებისაგან; ხოლო იმ შემთხვევაში, თუ უფლების ამგვარი ხელყოფა გამოწვეულია კანონით გათვალისწინებული პრინციპისა თუ აკრძალვის აუცილებლობით, მაშინ სავალდებულოა, მოქალაქეს განემარტოს მისი წინაპირობები და მისთვის გასაგები ფორმით მიეწოდოს ამასთან, რაც უფრო მეტად ეხება კანონით გათვალისწინებული შეზღუდვა ადამიანის თავისუფალი მოქმედების გამოვლენის ელემენტარულ ფორმას, მით უფრო ზედმიწევნითა და სიფრთხილით უნდა მოხდეს მოქალაქის თავისუფლების, უფლების, როგორც ძირითადი პრინციპისა, და აღნიშნული შეზღუდვის გამამართლებელი საფუძვლების ურთიერთშეფარდება. ყოველივე აღნიშნული, პირველ რიგში, გულისხმობს, რომ შეზღუდვის საშუალებები შეესაბამებოდეს კანონით გათვალისწინებულ მიზანს და ზედმეტად არ ზღუდავდეს ცალკეულ მოქალაქეს.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 33¹ მუხლზე, რომლის თანახმად, თუ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ რაიმე მოქმედების განხორციელება ან უარი რაიმე მოქმედების განხორციელებაზე უკანონოა და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას ან ინტერესს, სასამართლო ამ კოდექსის 24-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას, რომლითაც ადმინისტრაციულ ორგანოს ავალებს, განახორციელოს ეს მოქმედება ან თავი შეიკავოს ამ მოქმედების განხორციელებისაგან.

ზემოთ მითითებული სამართლებრივი ნორმებისა და ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოპასუხის მიერ მოსარჩელის მოტოციკლის საბაჟო გაფორმება, გადასახადის დარიცხვის განხორციელება აქციზის განაკვეთის შესაბამისად უკანონოა, ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას ან ინტერესს, ამდენად, მოსარჩელის მოთხოვნა - დაევალოს სსიპ შემოსავლების სამსახურს მოსარჩელის მიერ იმპორტირებული მოტოციკლის საბაჟო გაფორმება, გადასახადის დარიცხვა განხორცილდეს 2017 წლის 15 ნოემბრამდე მოქმედი საგადასახდო კოდექსით დადგენილი წესით, კერძოდ აქციზის განაკვეთის ნაცვლად დამატებითი ღირებულების გადასახადის 18% განაკვეთით საფუძვლიანია და უნდა დაკმაყოფილდეს.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით სასამართლო უფლებამოსილია გამოიტანოს გადაწყვეტილება ადმინისტრაციული აქტის ბათილად ცნობის შესახებ თუ ადმინისტრაციული აქტი ეწინააღმდეგება კანონს და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მას.

სასამართლომ განმარტა, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძვლები რეგლამენტირებულია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60¹ მუხლით, რომლის პირველი ნაწილი ადგენს, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს, ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადებისა ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. ამასთან, კანონმდებელი მითითებული მუხლის მე-2 ნაწილში აზუსტებს, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადების ან გამოცემის წესის არსებით დარღვევად ჩაითვლება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა ამ კოდექსის 32-ე ან 34-ე მუხლით გათვალისწინებული წესის დარღვევით ჩატარებულ სხდომაზე ან კანონით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული წარმოების სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მოცემულ საკითხზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოტანილი იყო საქმისათვის მნიშვნელოვანი გარემოებების გამოკვლევის გარეშე. შესაბამისად სახეზე იყო გასაჩივრებული აქტების ბათილად ცნობის სამართლებრივი საფუძველი და ადმინისტრაციული ორგანოსათვის ქმედების განხორციელების დავალდებულების პირობები.

3. სააპელაციო საჩივრის საფუძვლები

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2019 წლის 15 ოქტომბრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების გაუქმება და ზ----- მ-----ის სარჩელის უარყოფა მოითხოვა.

აპელანტის განმარტებით, „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ“ 2017 წლის 15 ნოემბრის საქართველოს კანონის (№1378-IX) თანახმად, საგარეო ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის (სეს ესნ) 8711 სასაქონლო პოზიციით გათვალისწინებული მოტოციკლის (მოპედის ჩათვლით) იმპორტი მიმდინარე წლის 18 ნოემბრიდან დაექვემდებარა აქციზის განაკვეთით დაბეგვრას, მაგრამ გათავისუფლდა დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სეს ესნ-ის 8711 კოდში აღნიშნული მოტოციკლი (მოპედის ჩათვლით) იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევისას, დღგ-ის 18%-იანი განაკვეთის ნაცვლად იბეგრება აქციზის განაკვეთით, რომელიც განსაზღვრულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 188-ე მუხლის პირველი ნაწილის 4¹ გრაფის შესაბამისად.

სასამართლომ გადაწყვეტილებაში აღნიშნა, რომ ზ----- მ-----ის მიერ სატრანსპორტო საშუალების საქართველოს ტერიტორიაზე შემოყვანისას იგი ექცეოდა იმ დროს მოქმედი საკანონმდებლო რეგულაციის ფარგლებში და მის მიმართ უფლებამოსილი ორგანოს მიერ განხორციელდა საქონლის ზოგადი დეკლარირება - საბაჟო ორგანოში წარდგენის ვადა განესაზღვრა 60 დღით, რომელიც იწურებოდა

2017 წლის 12 დეკემბერს. 2017 წლის 15 ნოემბერს განხორციელებული ცვლილებების შესაბამისად, მოსარჩელე ზ----- მ-----ის მიერ იმპორტირებული მოტოციკლის საბაჟო გაფორმებისას აქციზის განაკვეთით გადასახადის დარიცხვამ გააუარესა მისი, როგორც გადასახადის გადამხდელის მდგომარეობა. სასამართლოს მოსაზრებით, საკანონმდებლო ცვლილება, რომელიც გადასახადის გადამხდელის მიერ ვალდებულების შესრულების დაწყების შემდგომ განხორციელდა და ვალდებულების შესრულების დასრულებისათვის შედეგობრივად განსხვავებულ რეგულაციას ადგენს, ვერ გახდება მომეტებული პასუხისმგებლობის დაკისრებისა და გადასახადის გადამხდელის იურიდიული და ფინანსური მდგომარეობის დამძიმების საფუძველი. კანონმდებლობის მოქმედება ვრცელდება იმ ურთიერთობებზე, რომელიც ნორმის ამოქმედების შემდეგ განხორციელდა ხოლო, ზ----- მ-----ისათვის, როგორც გადასახადის გადამხდელისათვის, მოტოციკლის საზღვარზე შემოტანისა და ზოგადი დეკლარირების მომენტში იურიდიული შედეგი ნათელი, განსაზღვრული და არაორაზროვანი იყო, რასაც აპელანტი მხარე არ ეთანხმება.

აპელანტის განმარტებით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილია, რომ გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა. 2017 წელში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 222-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად კი, სასაქონლო ოპერაციის განხორციელებისას საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დროდ ითვლება საბაჟო დეკლარაციის რეგისტრაციის დღე. ანალოგიურ დათქმას ითვალისწინებს ამჟამად მოქმედი საბაჟო კოდექსიც, რომლის 47-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საბაჟო ვალდებულება წარმოიშობა საბაჟო დეკლარაციის რეგისტრაციის მომენტში.

„ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის პირველი პუნქტის მიხედვით, „საქართველოს ნორმატიული აქტი მოქმედებს საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე, თუ თვით ამ ნორმატიული აქტით სხვა რამ არ არის დადგენილი, და სავალდებულოა შესასრულებლად.“

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-60 მუხლის თანახმად, ამ კოდექსით გათვალისწინებული საერთო-სახელმწიფოებრივი ან ადგილობრივი გადასახადისაგან გათავისუფლება შეიძლება მხოლოდ ამ კოდექსში ცვლილებისა და დამატების შეტანით. ამასთან, საგადასახადო შეღავათად ითვლება სხვა გადასახადის გადამხდელებთან შედარებით ცალკეული კატეგორიის გადასახადის გადამხდელისათვის მინიჭებული უპირატესობა, კერძოდ, შესაძლებლობა, გადაიხადონ გადასახადი ნაკლები ოდენობით ან გათავისუფლდნენ გადასახადის გადახდისაგან. ამავე მუხლით დადგენილია, რომ აკრძალულია ინდივიდუალური ხასიათის საგადასახადო შეღავათის დაწესება და ცალკეული პირის გათავისუფლება გადასახადისაგან.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აპელანტის აზრით, გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ სამართლებრივი აქტები მიღებული იქნა კანონმდებლობის

მოთხოვნათა სრული დაცვით. მათი მიღებისას არ მომხდარა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არ არსებობის შემთხვევაში მიღებული იქნებოდა განსხვავებული გადაწყვეტილება, ამდენად აპელანტის განმარტებით გადაწყვეტილება სარჩელის დაკმაყოფილების თაობაზე დაუსაბუთებელი, უსაფუძვლო და კანონშეუსაბამოა, რადგან სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, ამასთან გადაწყვეტილება არ არის საკმარისად დასაბუთებული.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება

სააპელაციო სასამართლო, გამოცხადებულ მხარეთა მოსაზრებების მოსმენის, საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებების გაანალიზების, პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებისა და სააპელაციო საჩივრის საფუძვლიანობა-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად, მიიჩნევს, რომ აპელანტის მოთხოვნა არ უნდა დაკმაყოფილდეს, უცვლელად უნდა დარჩეს ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2019 წლის 15 ოქტომბრის გადაწყვეტილება, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქართველოს ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, 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 შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში, ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილით, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას, სასამართლო ხელმძღვანელობს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 382-ე მუხლის მე-2 ნაწილით, სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია გაიზიაროს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ მტკიცებულებათა გამოკვლევის შედეგები მთლიანად ან ნაწილობრივ. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით, სააპელაციო სასამართლოს განჩინება აღწერილობითი და სამოტივაციო ნაწილების ნაცვლად უნდა შეიცავდეს მოკლე დასაბუთებას გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების ან უცვლელად დატოვების შესახებ. თუ სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებასა და დასკვნებს, საქმის ფაქტობრივ ან/და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მაშინ დასაბუთება იცვლება მათზე მითითებით.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციის მე-6 მუხლის პირველი პარაგრაფზე, რომელიც ავალდებულებს სასამართლოს დასაბუთოს თავისი გადაწყვეტილება, ამავდროულად, სააპელაციო პალატა, ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს (Hirvisaari v. Finland, §32;

ჯღარკავა საქართველოს წინააღმდეგ, N7932/03; Van de Hurk v. Netherlands, par.61, Garcia Ruiz v. Spain [GC] par.26; Jahnke and Lenoble v France (dec.); Perez v France [GC], par. 81) გადაწყვეტილებებზე დაყრდნობით განმარტავს, რომ დასაბუთებული გადაწყვეტილების უფლება არ მოითხოვს მხარეების მიერ მითითებულ ყველა არგუმენტზე დეტალური პასუხის გაცემას; გარდა ამისა, აღნიშნული უფლება ზედა ინსტანციის სასამართლოებს საშუალებას აძლევს დაეთანხმონ ქვედა ინსტანციის სასამართლოს დასაბუთებას, საფუძვლების გამეორების გარეშე.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს შემდეგ განმარტებაზე: „სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია გამოასწოროს პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების დაუსაბუთებულობა და, პირიქით, ძალიან მოკლე მსჯელობა საჩივრის დაუშვებლად ცნობის შესახებ-ქვედა ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობა საჩივრის დაუშვებლად ცნობის შესახებ-ქვედა ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობის გაზიარება, არ არღვევს დასაბუთებული გადაწყვეტილების უფლებას“ (Gorou v. Greece (N.3) §§ 38-42).

სააპელაციო პალატა სრულად ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, კერძოდ, პალატა მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სრულად და ყოველმხრივ გამოიკვლია დავასთან დაკავშირებული ყველა ფაქტობრივი გარემოება, ასევე, სამართლებრივი თვალსაზრისით სწორად შეაფასა საქმესთან დაკავშირებული ყველა ფაქტობრივი გარემოება. პალატა აღნიშნავს, რომ ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არის სრულად დასაბუთებული და იგი იძლევა მკაფიო შესაძლებლობას, მონაწილე მხარეებმა გაიგონ, თუ რატომ გაიზიარა სასამართლომ მოსარჩელის პოზიცია საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი აქტის უკანონობასთან დაკავშირებით და რატომ უარყო მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოს მტკიცება სარჩელის უსაფუძვლობასთან დაკავშირებით.

სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძვლები რეგლამენტირებულია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60¹ მუხლით, რომლის პირველი ნაწილი ადგენს, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს, ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. ამასთან, კანონმდებელი მითითებული მუხლის მე-2 ნაწილში აზუსტებს, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადების ან გამოცემის წესის არსებით დარღვევად ჩაითვლება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა ამ კოდექსის 32-ე ან 34-ე მუხლით გათვალისწინებული წესის დარღვევით ჩატარებულ სხდომაზე ან კანონით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული წარმოების სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მოცემულ საკითხზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 24-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სარჩელი შეიძლება აღიძრას ისეთი მოქმედების განხორციელების ან ისეთი მოქმედებისაგან თავის შეკავების მოთხოვნით, რომელიც არ გულისხმობს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას, ამავე ნორმის მე-2 ნაწილით, სარჩელი დასაშვებია, თუ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ რაიმე მოქმედების განხორციელება ან რაიმე მოქმედებისაგან თავის შეკავება პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალური) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას ან ინტერესს. ამავე კოდექსის 33¹ მუხლის თანახმად, თუ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ რაიმე მოქმედების განხორციელება ან უარი რაიმე მოქმედების განხორციელებაზე უკანონოა და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალური) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას ან ინტერესს, სასამართლო ამ კოდექსის 24-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას, რომლითაც ადმინისტრაციულ ორგანოს ავალებს, განახორციელოს ეს მოქმედება ან თავი შეიკავოს ამ მოქმედების განხორციელებისაგან.

სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, აწესრიგებს საქართველოს საბაჟო საზღვარზე მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს, სამართლებრივ ურთიერთობაში მონაწილე პირის, გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას, განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს (1-ლი მუხ.).

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 2.2 მუხლის შესაბამისად, გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა. ამავე კოდექსის 6.1. მუხლის თანახმად, გადასახადი არის ამ კოდექსის მიხედვით სავალდებულო, უპირობო ფულადი შენატანი ბიუჯეტში, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი, გადახდის აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე. ამავე მუხლის მე-5 ნაწილის შესაბამისად, საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებს მიეკუთვნება: ა) საშემოსავლო გადასახადი; ბ) მოგების გადასახადი; გ) დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ); დ) აქციზი; ე) იმპორტის გადასახადი.

საქმეში დაცული მასალით დადგენილია, რომ 2017 წლის 15 აგვისტოს ზ----- მ----- ემ აშშ - ში, აუქციონზე შეიძინა მოტოციკლი.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 13 ოქტომბრის N4----- შეტყობინების თანახმად, ზ----- მ-----ის მფლობელობაში არსებული მოტოციკლი (ვინ კოდით: N1-----) საბაჟო კონტროლის ზონა დატოვა 2017 წლის 13 ოქტომბერს. ამავე შეტყობინებით (N4-----) ზ----- მ-----ეს ეცნობა, რომ დეკლარაციით გადასახდელი თანხის გადახდის ბოლო ვადა იყო 18.10.2017 წელი. მომსახურების საფასური - 50 ლარი; გახსნის თარიღი: გამოცხადების ბოლო ვადა იყო - 12.12.2017 წელი. ავტომობილი NT-----, ადგილის N C-----.

დადგენილია, რომ ზ----- მ-----ემ მომსახურების საფასური - 50 ლარი გადაიხადა 2017 წლის 13 ოქტომბერს.

2017 წლის 30 ნოემბერს ზ----- მ-----ემ განცხადებით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის უფროსს და აღნიშნა, რომ 2017 წლის 15 აგვისტოს კოპარქსის აუქციონზე შეიძინა წყალში ჩანადირი მოტოციკლი 1996 წლის HONDA GLX 1500", აღნიშნულმა მოტოციკლმა საქართველოს საბაჟო გადმოკვეთა 2017 წლის 13 ოქტომბერს. განმცხადებელმა ითხოვა მოტოციკლის განბაჟებას ძველი კანონმდებლობის შესაბამისად.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2017 წლის 04 დეკემბრის N2----- და 2017 წლის 17 დეკემბრის N2----- წერილებით ზ----- მ-----ეს ეცნობა, რომ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შეტანის შესახებ“ 2017 წლის 15 ნოემბრის საქართველოს კანონის (1378-ს) თანახმად, საგარეო ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის (სეს ესნ) 8711 სასაქონლო პოზიციით გათვალისწინებული მოტოციკლის (მოპედის ჩათვლით) იმპორტი მიმდინარე წლის 18 ნოემბრიდან დაექვემდებარა აქციზის განაკვეთით დაბეგვრას, მაგრამ გათავისუფლდა დამატებითი ღირებულების გადასახადისაგან. შესაბამისად სეს ესნ-ის 8711 კოდში აღნიშნული მოტოციკლი (მოპედის ჩათვლით) იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევისას, დღგ-ის 18%-იანი განაკვეთის ნაცვლად იბეგრება აქციზის განაკვეთით, რომელიც განსაზღვრულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 188-ე მუხლის პირველი ნაწილის 4¹ გრაფის შესაბამისად.

2017 წლის 08 დეკემბერს ზ----- მ-----ემ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტს და 2017 წლის 04 დეკემბრის სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის N2----- წერილის გაუქმება ითხოვა, რაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 18 იანვრის N7-- ბრძანებით არ დაკმაყოფილდა.

პალატა განმარტავს, რომ 2017 წლის ოქტომბრის მდგომარეობით მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 176¹ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში ან სხვა ფულადი ვალდებულების (გარდა სისხლის სამართლის და ადმინისტრაციული წესით დაკისრებული სანქციებისა) გადახდევის მიზნით საქონლის აუქციონის, პირდაპირი მიყიდვის ან სხვა წესით რეალიზაცია იბეგრება დღგ-ით ამ მუხლის შესაბამისად, ხოლო ამ ოპერაციაზე დარიცხული დღგ-ის თანხის პირის (საქონლის მესაკუთრის) სახელით ბიუჯეტში გადახდას

უზრუნველყოფს საქონლის რეალიზაციის განმახორციელებელი უფლებამოსილი პირი. ამასთანავე, ამ შემთხვევაში დღგ-ით არ იბეგრება: ა) საცხოვრებელი ბინის/სახლის რეალიზაცია; ბ) მიწის ნაკვეთის რეალიზაცია; გ) საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 8703 კოდით გათვალისწინებული მსუბუქი ავტომობილის რეალიზაცია; დ) ფიზიკური პირის (გარდა ინდივიდუალური მეწარმისა) საკუთრებაში არსებული ქონების რეალიზაცია.

„ცალკეულ შემთხვევებში დღგ-ით დაბეგვრის და დღგ-ის თანხის ბიუჯეტში გადახდის წესის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 25 ივლისის №290 დადგენილების პირველი მუხლის მე-2 პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დღგ-ით ამ წესის შესაბამისად იბეგრება საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში ან სხვა ფულადი ვალდებულების (გარდა სისხლის სამართლის და ადმინისტრაციული წესით დაკისრებული სანქციებისა) გადახდევენების მიზნით საქონლის აუქციონის, პირდაპირი მიყიდვის ან სხვა წესით რეალიზაცია; ამავე მუხლის მე-3 პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, ამ მუხლის მე-2 პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაში დღგ-ის გადამხდელად ითვლება პირი, რომლის საქონლის რეალიზაციაც ხდება საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში ან სხვა ფულადი ვალდებულების (გარდა სისხლის სამართლის და ადმინისტრაციული წესით დაკისრებული სანქციებისა) გადახდევენების მიზნით აუქციონის, პირდაპირი მიყიდვის ან სხვა წესით, მხოლოდ ამ ოპერაციაზე, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულების გარეშე.

მითითებული საკანონმდებლო ნორმები ადგენდა დამატებითი ღირებულების გადასახადით დაბეგვრას 2017 წლის 15 ნოემბრამდე.

პალატა აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 188-ე მუხლში მოცემულია აქციზის განაკვეთები: კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსში 2017 წლის 15 ნოემბრის განხორციელებული ცვლილების შესაბამისად, 188-ე მუხლის 4¹ მუხლის თანახმად, მოტოციკლი (მოპედის ჩათვლით) (დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების წელსა და მოტოციკლის (მოპედის ჩათვლით) გამოშვების წელს შორის სხვაობის მიხედვით, ხოლო იმპორტის შემთხვევაში – საბაჟო დეკლარაციის რეგისტრაციის წელსა და მოტოციკლის (მოპედის ჩათვლით) გამოშვების წელს შორის სხვაობის მიხედვით), ძრავის მოცულობის 1 სმ³ 8711 (გარდა 8711 სასაქონლო პოზიციით გათვალისწინებული ეტლისა) ა) 1 წლამდე - 1 სმ³ -1.5; ბ) 1 წლის - 1 სმ³ -1.3; გ) 2 წლის -1 სმ³ -0.7; დ) 3 წლის - 1 სმ³ -0.7; ე) 4 წლის -1 სმ³ -0.7; ვ) 5 წლის - 1 სმ³ - 0.7; ზ) 6 წლის -1 სმ³ - 0.8; თ) 7 წლის -1 სმ³ -0.8; ი) 8 წლის - 1 სმ³; 0.8; კ) 9 წლის - 1 სმ³ - 0.8; ლ) 10 წლის - 1 სმ³ - 1.; 0.

მხარეთა შორის დავას არ იწვევს ის გარემოება, რომ ზ----- მ-----ემ მოტოციკლი შეიძინა აუქციონზე 2017 წლის 15 აგვისტოს. ასევე, სადავო არ არის ის გარემოება, რომ ზ----- მ-----ის მოტოციკლი - ვინ კოდით: N1----- საბაჟო კონტროლის

ზონა დატოვა 2017 წლის 13 ოქტომბერს. სატრანსპორტო საშუალების (მოტოციკლი - N1-----) ზოგადი დეკლარირება განხორციელდა 2017 წლის 13 ოქტომბერს და საბაჟო ორგანოში წარდგენის ბოლო ვადა განისაზღვრა 2017 წლის 12 დეკემბერი (რომელიც შემდეგ გაგრძელდა 2018 წლის 11 იანვრის ჩათვლით).

სადავო პერიოდში მოქმედი „საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე“ 2012 წლის 26 ივლისის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის N290 ბრძანების მე-3 მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანილი საქონლის ზოგადი დეკლარირება ხორციელდება საბაჟო გამშვებ პუნქტში, სასაზღვრო კონტროლის განხორციელების დასრულებიდან არაუგვიანეს 3 სამუშაო დღისა, გარდა ამ მუხლის მე-11 პუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევებისა. ამავე მუხლის 1¹ ნაწილის შესაბამისად, გაფორმების ეკონომიკური ზონის დანიშნულებით სხვა სატრანსპორტო საშუალებით (მათ შორის, კონტეინერით) გადაადგილებული, საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის (შემდგომში – სეს ესნ) 8701, 8702, 8703, 8704, 8705 და 8711 სასაქონლო პოზიციებით გათვალისწინებული მექანიკური სატრანსპორტო საშუალების (რომლის შიგაწვის ძრავას ცილინდრის მუშა მოცულობა 50 სმ³-ზე მეტია, ხოლო ელექტროძრავას შემთხვევაში – მაქსიმალური გამომუშავებული სიმძლავრე 4 კვტ-ზე მეტია) ან 8716 სასაქონლო პოზიციით გათვალისწინებული მისაბმელის და ნახევრადმისაბმელის ზოგადი დეკლარირება ხორციელდება გაფორმების ეკონომიკურ ზონაში, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი თანამშრომლის მიერ საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს მონაცემთა ავტომატიზებულ ბაზაში ინფორმაციის ასახვისას, მაგრამ არაუგვიანეს 60 კალენდარული დღისა, რომელიც აითვლება საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების აღრიცხვის მოწმობის (დანართი №11-01) რეგისტრაციის ან სპეციალური ელექტრონული კონტროლის საშუალებით კონტეინერის რეგისტრაციის ან საბაჟო საწყობის მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის მე-4 მუხლის 2¹ პუნქტით გათვალისწინებული ინფორმაციის ელექტრონულად მიწოდების მომენტიდან.

ზ----- მ-----ის მიერ სატრანსპორტო საშუალების საქართველოს ტერიტორიაზე შემოყვანისას იგი ექცეოდა იმ დროს მოქმედი საკანონმდებლო რეგულაციის ფარგლებში და მის მიმართ უფლებამოსილი ორგანოს მიერ განხორციელდა საქონლის ზოგადი დეკლარირება - საბაჟო ორგანოში წარდგენის ვადა განესაზღვრა 60 დღით, რომელიც იწურებოდა 2017 წლის 12 დეკემბერს.

პალატა აღნიშნავს, რომ 2017 წლის 15 ნოემბერს განხორციელებული ცვლილებების შესაბამისად, მოსარჩელე ზ----- მ-----ის მიერ იმპორტირებული მოტოციკლის საბაჟო გაფორმებისას აქციზის განაკვეთით გადასახადის დარიცხვამ გააუარესა მისი, როგორც გადასახადის გადამხდელის მდგომარეობა. პალატის მოსაზრებით, საკანონმდებლო ცვლილება, რომელიც გადასახადის გადამხდელის ვალდებულების წარმოშობის შემდეგ განხორციელდა და ვალდებულების შესრულების დასასრულისათვის შედეგობრივად განსხვავებულ რეგულაციას ადგენს, კერ განდება მომეტებული პასუხისმგებლობის დაკისრებისა და გადასახადის

გადამხდელის ფინანსური მდგომარეობის დამძიმების საფუძველი. კანონმდებლობის მოქმედება ვრცელდება იმ ურთიერთობებზე, რომელიც ნორმის ამოქმედების შემდეგ განხორციელდა ხოლო, ზ----- მ-----ისათვის, როგორც გადასახადის გადამხდელისათვის, მოტოციკლის საქართველოს საზღვარზე შემოტანისა და ზოგადი დეკლარირების მომენტში იურიდიული შედეგი ნათელი, განსაზღვრული და არაორაზროვანი იყო.

ამდენად სააპელაციო პალატა იზიარებს საქალაქო სასამართლოს დასკვნას, რომ ზ----- მ-----ის მოტოციკლის - ვინ კოდით: N1----- შეძენისას დღე-ით დაბეგვრის ვალდებულება წარმოეშვა საბაჟო კონტროლის ზონაში მოქცევის დროს - 2017 წლის 13 ოქტომბერს, საკანონმდებლო ცვლილებების განხორციელებამდე. ამ დროიდან (2017 წლის 13 ოქტომბერი) ზ----- მ-----ის მოტოციკლი დაექვემდებარა დამატებითი ღირებულების გადასახადით დაბეგვრას, რადგან მისი ვალდებულების წარმოშობის მომენტია საქონლის ზოგადი დეკლარირების დრო. საქონელზე განბაჟების პროცედურის ვადა იყო 60 დღე. ის გარემოება, რომ 2017 წლის 13 ოქტომბერს წარმოქმნილი საგადასახადო ვალდებულების დასრულების პერიოდში (60 დღის პერიოდში) შეიცვალა საკანონმდებლო რეგულაცია, არ ნიშნავს, რომ ვალდებულების წარმოშობის დროს არსებული სამართლებრივი შედეგი, ცვლილების განხორციელების გამო სხვაგვარი, უფრო მძიმე სამართლებრივი შედეგით უნდა დასრულდეს.

პალატა განმარტავს, რომ კანონის მოთხოვნების შესრულება გულისხმობს პირის სურვილს და განზრახვას მისი ქმედება შეუსაბამოს მოქმედ ნორმატიულ სივრცეს, რაც თავის მხრივ, ასევე გულისხმობს პასუხისმგებლობას განხორციელებული ქმედების და მისი შედეგის კანონიერების მიმართ. პასუხისმგებლობა საკუთარ ქმედებაზე კი ნიშნავს კანონით მინიჭებულ უფლებასაც, ნებისმიერი პირი დაცული იყოს მისი ქმედების შეფასების სტაბილური სამართლებრივი გარანტიებით. სამართლებრივი გარანტიების შექმნა და შენარჩუნება კი, სოციალური სახელმწიფოს ვალდებულებას წარმოადგენს.

5.შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და მოხმობილი სამართლებრივი ნორმების ურთიერთშეჯერების შედეგად, სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ აპელანტის მიერ ვერ იქნა გაბათილებული პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებით დადგენილი გარემოებები და სამართლებრივი დასკვნები, რისი გათვალისწინებითაც არ არსებობს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები.

6. სასამართლო ხარჯები

სსიპ შემოსავლების სამსახური გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „ლ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე.

სარეზოლუციო ნაწილი

სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მეორე ნაწილით, მე-12 მუხლით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 386-ე; 390-ე მუხლებით

და ა დ გ ი ნ ა

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2019 წლის 15 ოქტომბრის გადაწყვეტილება;
3. აპელანტი გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟი გადახდილია;
4. სააპელაციო სასამართლოს განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო წესით საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქუჩა №6) დასაბუთებული განჩინების ასლის მხარეებისათვის კანონით დადგენილი წესით გადაცემიდან 21 დღის ვადაში ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (ქუთაისი, ნიუპორტის ქუჩა №32).

მოსამართლეები:

ხათუნა

ხომერიკი

გოჩა

აბუსერიძე

მურთაზ

მეშველიანი