



საქმე №3/7663-18

გ ა დ ა წ ყ ვ ე ტ ი ლ

ე ბ ა

საქართველოს სახელით

15 ივლისი, 2019 წელი

თბილისი

შესავალი ნაწილი

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგია

მოსამართლე ინგა კვაჭანტირაძე

სხდომის მდივანი ციალა გახელაძე

მოსარჩელე - შპს „ე-----“

წარმომადგენელი - ნ-----ა

მოპასუხე - სსიპ შემოსავლების სამსახური

წარმომადგენელი - მ-----ი

მოპასუხე - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

წარმომადგენელი - ე-----ე

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი

1. სასარჩელო მოთხოვნა

1.1. ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2018 წლის 20 ივლისის №C----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი.

1.2. ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 15 აგვისტოს №2---- ბრძანება.

1.3. ბათილად იქნას ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 30 ოქტომბრის გადაწყვეტილება №6----- საჩივარზე.

2. მოპასუხის პოზიცია

2.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო და მოითხოვა სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

2.2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო, მხარი დაუჭირა წერილობით წარმოდგენილ შესაგებელს და მოითხოვა სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

3. დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები

3.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მიერ 2018 წლის 20 ივლისს 16:32 საათზე შედგა №C----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რომლის თანახმად, საგადასახადო კონტროლის განხორციელების დროს გამოვლინდა, რომ შპს „ე-----“ მიერ დაირღვა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნები (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), კერძოდ, სამეწარმეო საქმიანობისათვის 1632 ლარის საბაზრო ღირებულების ხე-ტყის (მორის) პირველადი გადამუშავების პროდუქტების: დახერხილი წიწვოვანი ჯიშის ხე-მასალა (2.72მ³x600 ლარი), ტრანსპორტირებას (სატრანსპორტო საშუალების სახელმწიფო ნომერი X-----, მძღოლი - თ-----ა, გადამოწმების დრო - 09.07.2018 წლის 19:35სთ), ახორციელებდა კანონმდებლობით განსაზღვრული სასაქონლო ზედნადების გარეშე. ამდენად, შპს „ე-----“ დაჯარიმდა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 1² ნაწილით, 5000 ლარის ოდენობით და ჩამოერთვა ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული საქონელი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2018 წლის 20 ივლისის №C----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი (ს.ფ.95-96);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2018 წლის 2 აგვისტოს №8----- სამსახურებრივი ბარათი (ს.ფ.87-88);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ექსპერტიზის სამმართველოს 2018 წლის 19 ივლისის №4----- დასკვნა (ს.ფ.91-94);

- გარემოსდაცვითი ზედამხედველობის დეპარტამენტის ქვემო ქართლის რეგიონის სამმართველოს 2018 წლის 13 ივლისის №D-----5 წერილი (ს.ფ.97);
- 2018 წლის 9 ივლისის აქტი (ს.ფ.98);
- სატრანსპორტო საშუალების სპეცავტოსადგომზე გაჩერება - ჩაბარების 2018 წლის 9 ივლისის №061 აქტი (ს.ფ.100-101).

3.2. შპს „ე-----“ წარმომადგენელმა 2018 წლის 27 ივლისის საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2018 წლის 20 ივლისის №C----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის გაუქმება.

საჩივრის თანახმად, 2018 წლის 9 ივნისს შპს „ე-----მა“ შეიძინა წიწვოვანი დახერხილი მასალა შემდგომი რეალიზაციისათვის, შეძენის დოკუმენტია - №ელ-----3 ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები. საწარმომ 2018 წლის 9 ივლისს შპს „მ-----ს“ მიჰყიდა აღნიშნული მასალა №03----- სასაქონლო ზედნადებით. ზედნადებში არ არის მითითებული სარეალიზაციო საქონლის კოდი და ფირნიშის ცნობის ნომერი, რის გამოც 2018 წლის 20 ივლისს გამოიცა №C----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი. საჩივარში აღნიშნულია, რომ საწარმო ატვირთავდა №03----- სასაქონლო ზედნადებს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურასთან ერთად და მოხდებოდა დეკლარირება ივლისის თვის დეკლარაციაში. შესაბამისად შპს „ე-----“ გადაიხდიდა ბიუჯეტში დღგ-ს გადასახადს. ვინაიდან შპს „ე-----“ მიერ შეცდომით გამოწერილი ზედნადებით ზარალი არ მიაღდა სახელმწიფო ბიუჯეტს, ითხოვა შეუმცირდეს ან მოეხსნას ჯარიმა და დაუბრუნდეს ჩამორთმეული საქონელი.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 15 აგვისტოს №2---- ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

ბრძანების თანახმად, დაკვეთის განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ ვინაიდან საქმეში არსებული მასალებით დასტურდება, რომ შპს „ე-----“ მხრიდან ადგილი ჰქონდა სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტს, ამდენად, საჩივარი დაუსაბუთებელია, საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მიერ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი შედგენილია კანონმდებლობის მოთხოვნათა სრული დაცვით და არ არსებობს მისი გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- შპს „ე-----“ 2018 წლის 27 ივლისის საჩივარი (ს.ფ.14);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 15 აგვისტოს №2---- ბრძანება (ს.ფ.15-17).

3.3. შპს „ე-----“ წარმომადგენელმა საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დაკვეთის განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2018 წლის 20 ივლისის №C----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმისა და სსიპ

შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 15 აგვისტოს №2---- ბრძანების გაუქმება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 30 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

გადაწყვეტილების თანახმად, საბჭომ მიუთითა, რომ სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტს ადასტურებს თავად გადასახადის გადამხდელი, რომელიც აღნიშნავს, რომ ტრანსპორტირებულ საქონელზე გააჩნდა ჩვეულებრივი სასაქონლო ზედნადები, რომელშიც არ ჰქონდა მითითებული ხე-მასალის წარმოშობისა და ფირნიშის ნომრები. აღნიშნულ გარემოებაზე დაყრდნობით ითხოვა ფულადი ჯარიმის გაუქმება. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საბჭომ მიიჩნია, რომ არ არსებობს შემოსავლების სამსახურის სადავო ოქმით შეფარდებული ჯარიმის და შემოსავლების სამსახურის ბრძანების გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- შპს „ე-----“ საჩივარი (ს.ფ.77-81);
- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 30 ოქტომბრის გადაწყვეტილება (ს.ფ.22-27).

3.4. 2018 წლის 9 ივლისს 19:17:53 საათზე გამოიწერა №ელ03----- სასაქონლო ზედნადები, რომლის თანახმად, შპს „ე-----მა“ შპს „მ-----ს“ 1800 ლარად მიჰყიდა დახერხილი ხის მასალა 3მ³. ტრანსპორტირების დაწყების ადგილად განისაზღვრა ხ-----4, ტრანსპორტირების დასრულების ადგილად გა-----. ტრანსპორტის სახელმწიფო ნომერი X-----, მძღოლი თ-----ა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- 2018 წლის 9 ივლისის №ელ03----- სასაქონლო ზედნადები (ს.ფ.82).

სამოტივაციო ნაწილი

4. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

საქმეში არსებული მასალების, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, სარჩელის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმებისა და საქმეში არსებულ მტკიცებულებათა სამართლებრივი შეფასების შედეგად, სასამართლო მივიდა დასკვნამდე, რომ სარჩელი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

5. კანონები, რომლებითაც სასამართლომ იხელმძღვანელა

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე, 136-ე, 269-ე და 286-ე მუხლები; 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; საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებულ „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქცია.

6. სამართლებრივი შეფასება

6.1. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სარჩელი შეიძლება აღიძრას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის მოთხოვნით.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მეორე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი არის ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემული სამართლებრივი აქტი, რომელიც აწესებს, ცვლის, წყვეტს ან ადასტურებს პირის ან პირთა შეზღუდული წრის უფლებებსა და მოვალეობებს. ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტად ჩაითვლება აგრეთვე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება მის უფლებამოსილებას მიკუთვნებული საკითხის დაკმაყოფილებაზე განმცხადებლისათვის უარის თქმის შესახებ, ასევე, ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული ან დადასტურებული დოკუმენტი, რომელსაც შეიძლება მოჰყვეს სამართლებრივი შედეგი.

სადავო სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2018 წლის 20 ივლისის №C----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 15 აგვისტოს №2---- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 30 ოქტომბრის გადაწყვეტილება, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მეორე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, წარმოადგენენ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რომელთა კანონშესაბამისობა უნდა შეამოწმოს სასამართლომ განსახილველი დავის ფარგლებში ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად.

6.2. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველი მუხლის თანახმად, ეს 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.

ამავე კოდექსის 43-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შესრულებლობის 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 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.

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/შექმნის 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/შექმნად განიხილება სამეწარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის

შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა.

ამავე მუხლის მე-2 და 2¹ პუნქტებით 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 1² ნაწილის მიხედვით, სამეწარმეო საქმიანობისათვის მრგვალი ხეცის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების 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 მრგვალი ხეცის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების საბაზრო ღირებულება აღემატება 1 000 ლარს, მაგრამ არ აღემატება 10 000 ლარს, იწვევს პირის დაჯარიმებას 5 000 ლარის ოდენობით და საქონლის ჩამორთმევას.

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

ამდენად, პირისთვის საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრებამდე უნდა განისაზღვროს, კონკრეტულად რაში გამოიხატება კანონმდებლის მოთხოვნა და

რამდენად წარმოადგენს პირის ქმედება კანონმდებლობით დაკისრებული ვალდებულების არაჯეროვან შესრულებას/შეუსრულებლობას. ზემოაღნიშნულ ნორმათა საფუძველზე, სასამართლო განმარტავს, რომ საქონლის ტრანსპორტირებისას სასაქონლო ზედნადების არსებობა სავალდებულოა არა ნებისმიერ შემთხვევაში, არამედ როდესაც საქონელი განკუთვნილია სამეწარმეო საქმიანობისათვის.

6.3. განსახილველ შემთხვევაში სადავო არ არის ის ფაქტი, რომ შპს „ე-----“ სამეწარმეო მიზნებისათვის ახორციელებდა სადავო ხე-მასალის ტრანსპორტირებას.

მოსარჩელის წარმომადგენელი აპელირებს იმ გარემოებაზე, რომ შეცდომით მოხდა აღნიშნულ საქონელზე ჩვეულებრივი ზედნადების გამოწერა, რომელშიც არ იყო მითითებული ხე-ტყის წარმოშობის დოკუმენტის და ფირნიშის ნომრები. მოსარჩელის წარმომადგენლის განმარტებით, ვინაიდან მას არ გააჩნდა განზრახვა სამართალდარღვევის ჩადენისა, ამიტომ არ უნდა დაკისრებოდა სანქცია.

სასამართლო მიუთითებს, რომ სასაქონლო ზედნადების გამოწერის წესი რეგულირდება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციით, რომლის 25¹ მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, ზედნადები ივსება ელექტრონულად (გარდა ამ მუხლის მე-13 პუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა) საქონლის გამყიდველის/გამგზავნის მიერ, საქონლის მიწოდებისთანავე ან საქონლის ტრანსპორტირების დაწყებისთანავე.

ამავე ბრძანების 25² მუხლით მოწესრიგებულია ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადების გამოწერის საფუძვლები და წესი. აღნიშნული მუხლის პირველი პუნქტის „ა“ და „ბ.ა“ ქვეპუნქტები ადგენს, რომ ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები (ამ მუხლის მიზნებისთვის შემდეგში – ზედნადები) არის №II-01³ დანართის შესაბამისად დადგენილი ფორმის დოკუმენტი, რომლის შევსება სავალდებულოა ამ პუნქტით გათვალისწინებულ შემდეგ საქონელზე: მრგვალ ხე-ტყეზე (მორი) – ხე-ტყის ან ხე/მცენარის დამზადების შედეგად (მათ შორის, ძირნაყარი ხე-ტყისგან) მიღებული 12 სმ-ზე მეტი (წვრილი თავის ბოლოდან) დიამეტრის, ასევე დადგენილი წესით დაფირნიშებული წვრილი თავის ბოლოდან არაუმეტეს 12 სანტიმეტრის დიამეტრის მქონე მერქნული რესურსი. მრგვალი ხე-ტყის (მორის) ან ხე-მცენარის პირველადი გადამუშავების პროდუქტზე, კერძოდ: ფიცარზე – სიგრძეზე დახერხილი მორის ნაწილი, რომლის სისქე სწორკუთხა განივ ჭრილში 10 სანტიმეტრზე მეტი არ არის, ხოლო სიგანე ორჯერ და მეტად აღემატება სისქეს. ფიცარს აქვს ორი განიერი და ორი ვიწრო გვერდი.

მითითებული მუხლის მე-2 პუნქტის შესაბამისად, 25¹ მუხლით გათვალისწინებული დებულებები ვრცელდება ამავე ინსტრუქციის №II-01³ დანართით დამტკიცებული ფორმის ზედნადებზე.

ამავე მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად, ზედნადების მე-20 სტრიქონში მიეთითება მრგვალი ხე-ტყის (მორი), ხე/მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტის წარმოშობის, შეძენის ან იმპორტის დამადასტურებელი შესაბამისი დოკუმენტის დასახელება, თარიღი და ნომერი, კერძოდ: ა) მრგვალი ხე-ტყის (მორი) ან მისი პირველადი გადამუშავების პროდუქტის შემთხვევაში – საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული შესაბამისი ლიცენზიის ან შესაბამისი გრძელვადიანი ტყითსარგებლობის ხელშეკრულების საფუძველზე მოპოვებულ ხე-ტყეზე დადგენილი წესით გაცემული – ხე-ტყის წარმოშობის დოკუმენტი ან ამ ინსტრუქციის №II-01³ დანართით გათვალისწინებული ზედნადები; ბ) ხე/მცენარის ან მისი პირველადი გადამუშავების პროდუქტის შემთხვევაში – ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოს მიერ გაცემული ხე/მცენარეების ადგილწარმოშობის ცნობა ან/და დადგენილი წესით გაცემული ხე-ტყის წარმოშობის დოკუმენტი ან ამ ინსტრუქციის №II-01³ დანართით გათვალისწინებული ზედნადები; გ) იმპორტის შემთხვევაში – იმპორტის დამადასტურებელი დოკუმენტი ან/და ხე-ტყის წარმოშობის დოკუმენტი; დ) სახელმწიფო საკუთრებაში მიქცეული მრგვალი ხე-ტყის (მორი), ხე-მცენარის და მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტის შემთხვევაში – შესაბამისი უფლებამოსილი ორგანოს მიერ გაცემული გასხვისების დამადასტურებელი დოკუმენტი ან/და ხე-ტყის წარმოშობის დოკუმენტი; ე) სსიპ – ეროვნულის სატყეო სააგენტოს მიერ განხორციელებული სპეციალური ჭრებით მიღებული ხე-ტყის (მორის) შემთხვევაში – შესაბამისი უფლებამოსილი ორგანოს მიერ გაცემული დოკუმენტი; ვ) სასამართლოს გადაწყვეტილებით მრგვალი ხე-ტყის (მორის), ხე/მცენარის და მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტის პირის (მათ შორის, სახელმწიფოს) საკუთრებაში მიქცევის შემთხვევაში – სასამართლოს შესაბამისი გადაწყვეტილება; ზ) ერთ მეტრამდე სიგრძის დაკოტრილი მრგვალი ხე-ტყისა(მორის) და წვრილი ბოლოდან 12 სანტიმეტრის ჩათვლით დიამეტრის ხე-ტყის შემთხვევაში – ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოს მიერ გაცემული ხე-მცენარეების ადგილწარმოშობის ცნობა ან/და ხე-ტყის წარმოშობის დოკუმენტი ან ამ ინსტრუქციის №II-01³ დანართით გათვალისწინებული ზედნადები.

ამავე მუხლის მე-4 პუნქტის მიხედვით, ზედნადების ცხრილის VIII სვეტში იწერება: ა) ამავე ცხრილის II სვეტში ცალ-ცალკე რიგითი ნომრის მიხედვით მითითებული თითოეული მრგვალი ხე-ტყის (მორის), ხე-მცენარის სპეციალური ფირნიშის ერთი კონკრეტული ნომერი. სპეციალური ფირნიშის ნომრის მითითება ასევე სავალდებულოა მრგვალი ხე-ტყის (მორის) ან ხე-მცენარის პირველადი გადამუშავების პროდუქტის (ამ ქვეპუნქტის მიზნებისთვის შემდგომში – პროდუქტი) ტრანსპორტირებისას (გარდა ამ მუხლის 41 პუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა), მიუხედავად იმისა, ხდება თუ არა მიწოდება, მისი ტრანსპორტირების ნებისმიერ ეტაპზე. ამასთან, ზედნადების ცხრილის II სვეტში ცალ-ცალკე რიგითი ნომრის მიხედვით მითითებულ, კონკრეტული დასახელების თითოეულ პროდუქტზე, ზედნადების ცხრილის VIII სვეტში სავალდებულოა მიეთითოს შესაბამისი ერთი კონკრეტული სპეციალური ფირნიშის ნომერი, რომლით მარკირებული მრგვალი ხე-ტყის (მორის) ან/და ხე-მცენარის

გადამუშავების შედეგადაც არის მიღებული პროდუქტი. იმ შემთხვევაში, თუ ერთი დასახელების პროდუქტი მიღებულია სხვადასხვა სპეციალური ფირნიშით მარკირებული ხე-ტყის (მორის) ან ხე-მცენარისგან, თითოეულისაგან მიღებული პროდუქტი, ასევე ცალ-ცალკე იწერება ზედნადების ცხრილის II სვეტში რიგითი ნომრის მიხედვით; ბ) ამავე ცხრილის II სვეტში ცალ-ცალკე რიგითი ნომრის მიხედვით მითითებულ მრგვალი ხე-ტყის (მორის) ან ხე-მცენარის პირველადი გადამუშავების თითოეულ პროდუქტზე, ამ პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევებში და სპეციალური ფირნიშის ნომრის მითითებისათვის დადგენილი წესის შესაბამისად, საქართველოს მთავრობის 2014 წლის 10 იანვრის №46 დადგენილებით დამტკიცებული, „საქართველოს ტერიტორიაზე ხე-ტყის მოძრაობის წესებისა და მრგვალი ხე-ტყის (მორის) პირველადი გადამუშავების ობიექტის (სახერხი საამქროს) ტექნიკური რეგლამენტის“ (ამ ქვეპუნქტის მიზნებისთვის შემდგომში – რეგლამენტი) №14 დანართით გათვალისწინებული, მრგვალი ხე-ტყის (მორის), ხე-მცენარის პირველადი გადამუშავების პროდუქტის სახერხი საამქროდან გატანის შესახებ ცნობის (ამ ქვეპუნქტის მიზნებისთვის შემდგომში – ცნობა) ნომერი, თუ რეგლამენტით განსაზღვრული სახერხი საამქროდან მრგვალი ხე-ტყის (მორის) ან ხე-მცენარის პირველადი გადამუშავების პროდუქტი გატანილია ამავე რეგლამენტით გათვალისწინებულ ელექტრონულ ჟურნალში ცნობის გენერირების სახერხი საამქროსათვის ვალდებულების დადგენის მომენტიდან.

სასამართლო განმარტავს, რომ ხე-ტყისა და მისი პირველადი გადამუშავების შედეგად მიღებული პროდუქტის სპეციფიკისა და მნიშვნელობის გათვალისწინებით, გარემოსდაცვითი მიზნებიდან გამომდინარე საჯარო ინტერესების დაცულობის უზრუნველსაყოფად კანონმდებელმა, ერთი მხრივ, სამეწარმეო საქმიანობისთვის განკუთვნილი საქონლიდან ცალკე გამოჰყო ხე-ტყე და მის მიმართ კანონმდებლობით დადგენილ შემთხვევაში სასაქონლო ზედნადების გამოუწერლობაზე დააწესა განსხვავებული და უფრო მკაცრი სანქცია, ხოლო, მეორე მხრივ, შემოღებულ იქნა სასაქონლო ზედნადების სპეციალური სახე - ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადები, რომელიც მოიცავს ჩვეულებრივი სასაქონლო ზედნადებისათვის გათვალისწინებულ მოთხოვნებს და ამასთან, დამატებულია მე-20 და 21-ე სტრიქონები (პირველადი დოკუმენტი და ფირნიშის ნომერი). სასამართლო მიუთითებს, რომ მე-20 და 21-ე სტრიქონების შევსება ემსახურება ხე-ტყის წარმოშობის კანონიერების გადამოწმებას, რათა გამოირიცხოს პირის მიერ ხე-ტყის მოპოვება კანონით დადგენილი წესის დარღვევით. ამდენად, ხე-ტყის სასაქონლო ზედნადების კანონმდებლობით დადგენილი წესით გამოწერა გულისხმობს არა მხოლოდ ფორმალური მოთხოვნების დაცვას, როდესაც პირი ავსებს ზედნადების ყველა პუნქტს, არამედ მეწარმის მიერ მითითებული მონაცემები უნდა იყოს სწორი.

6.4. განსახილველ შემთხვევაში დადგენილია, რომ 2018 წლის 9 ივლისს 19:17:53 საათზე გამოიწერა №ელ03----- სასაქონლო ზედნადები, რომლის თანახმად, შპს „ე---
-----მა“ შპს „მ-----ს“ 1800 ლარად მიჰყიდა

დახერხილი ხის მასალა 3მ³. ტრანსპორტირების დაწყების ადგილად განისაზღვრა ხ-----4, ტრანსპორტირების დასრულების ადგილად გა----- . ტრანსპორტის სახელმწიფო ნომერი X-----, მძღოლი თ-----ა.

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მიერ 2018 წლის 20 ივლისს 16:32 საათზე შედგა №C----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რომლის თანახმად, საგადასახადო კონტროლის განხორციელების დროს გამოვლინდა, რომ შპს „ე-----“ მიერ დაირღვა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნები. კერძოდ, სამეწარმეო საქმიანობისათვის 1632 ლარის საბაზრო ღირებულების ხე-ტყის (მორის) პირველადი გადამუშავების პროდუქტების: დახერხილი წიწვოვანი ჯიშის ხე-მასალა (2.72მ³×600 ლარი), ტრანსპორტირებას (სატრანსპორტო საშუალების სახელმწიფო ნომერი X-----, მძღოლი - თ-----ა, გადამოწმების დრო - 09.07.2018 წლის 19:35სთ), ახორციელებდა კანონმდებლობით განსაზღვრული სასაქონლო ზედნადების გარეშე. ამდენად, შპს „ე-----“ დაჯარიმდა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 1² ნაწილით, 5000 ლარის ოდენობით და ჩამოერთვა ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული საქონელი.

სასამართლო ვერ გაიზიარებს მოსარჩელის არგუმენტაციას, რომ ვინაიდან მან უცოდინრობით დაუშვა შეცდომა და არ ჰქონია განზრახვა სამართალდარღვევის ჩადენისა, არ უნდა მომხდარიყო მისი დაჯარიმება და საქონლის ჩამორთმევა. სასამართლო აღნიშნავს, რომ შპს „ე-----“ წარმოადგენს მეწარმე სუბიექტს, რომელსაც ევალება სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელებისას იცოდეს შესაბამისი ნორმატიული აქტების შინაარსი და მის მიერ დაუდევრობით შეცდომის დაშვება არ გამორიცხავს მისთვის საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის შემთხვევაში პასუხისმგებლობის დაკისრებას განსაკუთრებით იმ პირობებში, როდესაც საგადასახადო კანონმდებლობით ცალსახადაა დადგენილი ხე-ტყის და მისი პირველადი გადამუშავების მასალის ტრანსპორტირების დაწყებისთანავე შესაბამისი ზედნადების გამოწერის ვალდებულება, რომელიც უნდა იძლეოდეს შესაძლებლობას მოხდეს საქონლის იდენტიფიცირება და გადამოწმდეს მასზე უფლების კანონიერად მოპოვების საკითხი. ამდენად, ვინაიდან შპს „ე-----“ მიერ 2018 წლის 9 ივლისს გამოწერილი №ელ03----- სასაქონლო ზედნადები არ იძლევა შესაძლებლობას აღნიშნული ინფორმაციის გადამოწმებისა, სახეზეა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის 1² ნაწილით გათვალისწინებული საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტი.

სასამართლო, ასევე, ვერ გაიზიარებს მოსარჩელის წარმომადგენლის არგუმენტაციას, რომ შპს „ე-----“ მიერ ჩადენილი ქმედებით სახეზე არ არის სახელმწიფოსათვის ზიანის მიყენების ფაქტი და არ უნდა დაკისრებოდა მას საგადასახადო პასუხისმგებლობა. აღნიშნულთან მიმართებაში სასამართლო განმარტავს, რომ ცალკეულ შემთხვევაში პირის განზრახ ქმედებას (გარკვეულ შემთხვევაში

უმოქმედობასაც, რაც შეიძლება გამოხატული იყო კანონის მოთხოვნათა შესაბამისი მოქმედების განუხორციელებლობაში) შესაძლოა არც მოჰყვეს შედეგი, მაგრამ ეს არ შეიძლება გახდეს ქმედების შედეგის მიხედვით შეფასების საფუძველი. სახელმწიფო ბიუჯეტისათვის ზიანის არმიყენების ფაქტი, ვერ იქნება ქმედების სამართლებრივად სწორედ შეფასებისა და სანქციის გამოყენება არგამოყენების განსაზღვრის კრიტერიუმი.

ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებების გათვალისწინებით სასამართლო მიიჩნევს, რომ სასარჩელო მოთხოვნა დაუსაბუთებელი და იგი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

6.5. 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.

სასამართლო აღნიშნავს, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძვლები რეგლამენტირებულია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-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. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, 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 სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მოცემულ საქმეზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სარჩელი უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს, რამეთუ არ იკვეთება სამართლებრივი აქტების გამოცემისას კანონის მოთხოვნათა თუ მათი მომზადებისა და გამოცემის წესის დარღვევა.

7. საპროცესო ხარჯები

7.1. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 55-ე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, სარჩელზე უარის თქმისას სასამართლოს მიერ გაწეული ხარჯები გადახდება მოსარჩელეს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ. თუ სარჩელი დაკმაყოფილებულია ნაწილობრივ, ხოლო მოპასუხე გათავისუფლებულია სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან, სასამართლოს მიერ საქმის განხილვასთან

დაკავშირებით გაწეული ხარჯები სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდება მოსარჩელეს, რომელიც არ არის გათავისუფლებული სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან, სასარჩელო მოთხოვნათა იმ ნაწილის პროპორციულად, რომლის დაკმაყოფილებაზეც მას უარი ეთქვა.

შესაბამისად, მოსარჩელის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი 150 (ასორმოცდაათი) ლარის ოდენობით უნდა ჩაითვალოს სახელმწიფოს სასარგებლოდ გადახდილად.

სარეზოლუციო ნაწილი

სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მეორე ნაწილით, მე-12, მე-13, 22-ე მუხლებით, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-8, 55-ე, 243-244-ე, 248-249-ე, 257-ე, 367-ე, 369-ე მუხლებით და

გადაწყვეტა

1. შპს „ე-----“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს.
2. მოსარჩელის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი 150 (ასორმოცდაათი) ლარის ოდენობით ჩაითვალოს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილად.
3. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს სააპელაციო წესით თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (მისამართი: ქ. თბილისი გრ. რობაქიძის გამზ. №7ა) თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის (მისამართი: ქ. თბილისი, დავით აღმაშენებლის ხეივანის მე-12 კმ, №6) მეშვეობით 14 დღის ვადაში დასაბუთებული გადაწყვეტილების მხარეთათვის გადაცემის დღიდან.

მოსამართლე
კვაჭანტირაძე

ინგა