



[← უკან](#)

[«წინა შემდეგ»](#)

საკასაციო საჩივარი

|               |   |              |  |
|---------------|---|--------------|--|
| საქმის ნომერი | ბს-1308(2კ-20)                            | კატეგორია    | საგადასახადო ურთიერთობებიდან წარმოშობილი დავები                  |
| თარიღი        | 25/11/2021                                | სახეობა      | საერთო სახელმწიფო და ადგილობრივ გადასახადებთან დაკავშირებით      |
| შედეგი        | გაუქმდა და მიღებულია ახალი გადაწყვეტილება | დავის საგანი | ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა |

გადაწყვეტილება/განჩინება

საქმე #ბს-1308(2კ-20)

25 ნოემბერი, 2021 წელი  
ქ. თბილისი

ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა  
შემდეგი შემადგენლობით:

მაია ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),  
მოსამართლეები: გოჩა აბუსერიძე, ბიძინა სტურუა

სხდომის მდივანი – ანა ვარდიძე

კასატორები (მოპასუხეები) – 1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო; წარმომადგენელი - გ. ბ-ე

2. სსიპ შემოსავლების სამსახური; წარმომადგენლები – ლ. ა-ი, მ. კ-ე, მ. წ-ე

მოწინააღმდეგე მხარე (მოსარჩელე) – დ. ყ-ი; წარმომადგენელი – ს. კ-ე

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 12 მარტის გადაწყვეტილება

დავის საგანი – ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

ა ღ წ ე რ ი ლ ო ბ ი თ ი ნ ა წ ი ლ ი :

2017 წლის 24 აპრილს დ. ყ-მა სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, მან 2008 წელს სს „...ს“ მიჰყიდა ქ. თბილისში, ... #34-ში მდებარე უძრავი ქონება. რამდენადაც დ. ყ-ი არასდროს ყოფილა სამეწარმეო საქმიანობით დაკავებული, მან არ იცოდა დამატებითი ღირებულების გადასახადის შესახებ.

მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ 2011 წელს განხორციელებული საკანონმდებლო ცვლილებების შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილით შესაძლებელი გახდა დარიცხული დავალიანების ჩამოწერა, რის გამოც მან მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს აღნიშნული მოთხოვნით, თუმცა უშედეგოდ. დავალიანების ჩამოწერაზე უარი მის მიერ გასაჩივრებულ იქნა დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 2017 წლის 30 მარტის გადაწყვეტილებით დ. ყ-ს უარი ეთქვა ადმინისტრაციული საჩივრის დაკმაყოფილებაზე. მოსარჩელე უსაფუძვლოდ და უსამართლოდ მიიჩნევს ზემოხსენებულ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, ვინაიდან მას 2008 წლის შემდგომ არანაირი ფინანსური ოპერაცია არ

განუხორციელება და შესაბამისად, არც დეკლარაცია წარუდგენია.

ამდენად, მოსარჩელემ #14266/2/17 საჩივარზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 30 მარტის გადაწყვეტილებისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 10 ოქტომბრის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 22 დეკემბრის გადაწყვეტილებით დ. ყ-ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლომ დადგინო ფაქტობრივ გარემოებად მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 1 ივლისის #30069 ბრძანების საფუძველზე, ჩატარდა დ. ყ-ის საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმება, რომელმაც მოიცვა 2008 წლის პირველი იანვრიდან 2009 წლის პირველ იანვრამდე პერიოდი. შემოწმების შედეგებზე გამოიგა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 29 აპრილის საგადასახადო შემოწმების აქტი. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 29 აპრილის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე, გამოიგა აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 8 მაისის #24413 ბრძანება და #6-313 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც დ. ყ-ს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადასახდელად დაერიცხა სულ 919 308.6 ლარი.

საქალაქო სასამართლომ, ასევე, დადგინოდა მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2016 წლის 10 ოქტომბრის #4066241 გადაწყვეტილებით დ. ყ-ს უარი ეთქვა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, დავალიანების ჩამოწერაზე.

2016 წლის 8 ნოემბერს დ. ყ-მა ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და არ დაეთანხმა ჩამოწერაზე უარის თქმის თაობაზე მომსახურების დეპარტამენტის 2016 წლის 10 ოქტომბრის #4066241 გადაწყვეტილებას. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 26 დეკემბრის #38075 ბრძანებით ადმინისტრაციული საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

ამასთან, საქალაქო სასამართლომ, ასევე, დადგინო ფაქტობრივ გარემოებად მიიჩნია, რომ 2017 წლის 7 მარტს დ. ყ-მა ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 26 დეკემბრის #38075 ბრძანების გაუქმება მოითხოვა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 30 მარტის გადაწყვეტილებით #14266/2/17 საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილზე და აღნიშნა, რომ დასახელებული ნორმით გათვალისწინებული საგადასახადო დავალიანების ჩამოწერის ერთ-ერთი შემთხვევა. კერძოდ, 2017 წლის 30 ივნისის #1182 საქართველოს კანონით განხორციელებული ცვლილების შედეგად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი ჩამოყალიბდა შემდეგნაირად: „ამ კოდექსის 252-ე მუხლის მოთხოვნათა გაუთვალისწინებლად, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით ჩამოწერას ექვემდებარება: ა) 2011 წლის 1 იანვრამდე **წარმოშობილი და ამ ქვეპუნქტის ამოქმედებამდე გადაუხდელი აღიარებული საგადასახადო დავალიანება და მასზე დარიცხული საურავი**, თუ პირს 2011 წლის 1 იანვრის შემდგომი პერიოდისათვის (თანხის ჩამოწერამდე) საგადასახადო ორგანოსთვის არ წარუდგენია საგადასახადო დეკლარაცია/გაანგარიშება (გარდა პირის ქონების გადასახადის დეკლარაციისა/გაანგარიშებისა, აგრეთვე ამ კოდექსის 176<sup>1</sup> მუხლის პირველი ნაწილის ან 309-ე მუხლის 58-ე და 59-ე ნაწილების მიხედვით განხორციელებული დეკლარირების ან/და დარიცხვისა) ან საგადასახადო ორგანოსთვის წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების (გარდა პირის ქონების გადასახადის დეკლარაციისა/გაანგარიშებისა, აგრეთვე ამ კოდექსის 176<sup>1</sup> მუხლის პირველი ნაწილის ან 309-ე მუხლის 58-ე და 59-ე ნაწილების მიხედვით განხორციელებული დეკლარირების ან/და დარიცხვისა) საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხა ნულის ტოლია (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციით/გაანგარიშებით ერთობლივი შემოსავლის თანხა ნულზე მეტია ან/და ჩასათვლელი თანხა დარიცხულ თანხას აღემატება)“.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა, რომ 2017 წლის 30 ივნისის #1182 საქართველოს კანონით განხორციელებულ ცვლილებამდე, მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემისას მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანხმად, ამ კოდექსის 252-ე მუხლის მოთხოვნათა გაუთვალისწინებლად, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით ჩამოწერას ექვემდებარება 2011 წლის 1 იანვრამდე **წარმოშობილი და ამ ქვეპუნქტის ამოქმედებამდე გადაუხდელი აღიარებული საგადასახადო დავალიანება და მასზე დარიცხული საურავი**, თუ პირს 2011 წლის 1 იანვრის შემდგომი პერიოდისათვის (თანხის ჩამოწერამდე) საგადასახადო ორგანოსთვის არ წარუდგენია საგადასახადო დეკლარაცია/გაანგარიშება (გარდა პირის ქონების გადასახადის დეკლარაციისა/გაანგარიშებისა, აგრეთვე ამ კოდექსის 176<sup>1</sup> მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ოპერაციის მიხედვით განხორციელებული დეკლარირებისა) ან საგადასახადო ორგანოსთვის წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების (გარდა პირის ქონების გადასახადის დეკლარაციისა/გაანგარიშებისა, აგრეთვე ამ კოდექსის 176<sup>1</sup> მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ოპერაციის მიხედვით განხორციელებული დეკლარირებისა) საფუძველზე





ქლის 19 თეიეოვლის სიდოთაჲ მოქისაალდდეგე თხოუჲ დაავალა ჟაოთოდგისა იფოროცია იის შესახებ, მომსახურების დეპარტამენტმა კონკრეტულად რომელი დავალიანება ჩამოაწერა დ. ყ-ს. თუმცა იმავე სასამართლოს 2019 წლის 12 მარტის სხდომაზე მოწინააღმდეგე მხარემ სასამართლოს აღნიშნული ინფორმაცია არ წარუდგინა. ამდენად, სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ მოწინააღმდეგე მხარეს სასამართლოსთვის არ წარუდგენია იმის დამადასტურებელი მტკიცებულება, სადავო დავალიანების გარდა, ერიცხებოდა თუ არა დ. ყ-ს სხვა სახის დავალიანება და მომსახურების დეპარტამენტის მიერ კონკრეტულად რომელი დავალიანების ჩამოწერა განხორციელდა.

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემული იყო საქმისათვის განსაკუთრებული მნიშვნელობის მქონე გარემოების სათანადოდ გამოკვლევის გარეშე, რაც სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, მოცემულ შემთხვევაში, წარმოშობდა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის გამოყენების საჭიროებას. სააპელაციო პალატამ აღნიშნა, რომ არსებობდა ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ საკითხის ხელახალი შესწავლის აუცილებლობა, რა დროსაც უნდა დადგენილიყო და დასაბუთებულიყო, თუ რატომ უნდა ყოფილიყო მიჩნეული საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის მომენტად 2014 წელი და არა დ. ყ-ის მიერ 2008 წელს განხორციელებული ქმედების პერიოდი. ამასთან, გამორკვეული და დადგენილი უნდა ყოფილიყო სადავო დავალიანების გარდა, ერიცხებოდა თუ არა დ. ყ-ს სხვა სახის დავალიანება და მომსახურების დეპარტამენტის მიერ კონკრეტულად რომელი დავალიანების ჩამოწერა განხორციელდა. სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურს დ. ყ-თან მიმართებით დასაბუთებული ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, კანონმდებლობის მოთხოვნათა შესაბამისად, სწორედ აღნიშნული საკითხების გამორკვევისა და დადგენის შედეგად უნდა გამოეცა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 12 მარტის გადაწყვეტილება სარჩელის დაკმაყოფილების ნაწილში საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომლებმაც გასაჩივრებულ ნაწილში გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე სრულად უარის თქმა მოითხოვეს.

კასატორის - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს განმარტებით, შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2017 წლის 24 მარტის #35894-21-11 სამსახურებრივი ბარათის დართული დოკუმენტაციიდან ირკვევა, რომ დ. ყ-ის დავალიანება წარმოშობილია 2014 წლის მაისში ჩატარებული საგადასახადო შემოწმების შედეგად 2008-2009 წლებზე დარიცხული თანხებით, აგრეთვე, გადამხდელის მიერ 2014 წლის 12 აპრილს წარმოდგენილი 2009 წლის წლიური საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაციის თანხით. სამსახურებრივ ბარათში ასევე აღნიშნულია, რომ დ. ყ-ს 2011 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით პირადი აღრიცხვის ბარათზე დავალიანება არ ერიცხება, რადგან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, მომსახურების დეპარტამენტის მიერ მოხდა დავალიანების ჩამოწერა და ამის თაობაზე გადამხდელს ეცნობა ელექტრონულად 2016 წლის 10 ოქტომბერს, ხოლო დღეის მდგომარეობით გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე არსებული დავალიანება წარმოშობილია 2014 წლის მაისში ჩატარებული საგადასახადო შემოწმების შედეგად და ასევე 2014 წლის 12 აპრილს წარმოდგენილი 2009 წლის წლიური საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაციით.

კასატორი მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილზე, აგრეთვე, ამავე კოდექსის მე-8 მუხლის მე-5 ნაწილზე და აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ზემოხსენებული მუხლების შინაარსიდან გამომდინარე, აღიარებული საგადასახადო დავალიანება არის დავალიანება, რომელიც აღრიცხული და დარიცხულია გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე კანონით დადგენილი წესით და რომლის აღიარება მოხდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-5 ნაწილის „ა“ – „ვ“ ქვეპუნქტების შესაბამისად. კასატორის განმარტებით, ვინაიდან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილი ითვალისწინებს მხოლოდ „აღიარებული საგადასახადო დავალიანების“ ჩამოწერას, იგულისხმება, რომ საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის საფუძველზე, დავალიანება უნდა იყოს აღრიცხული და დარიცხული გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე 2011 წლის მდგომარეობით და ამავდროულად, უნდა იყოს აღიარებული საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-5 ნაწილის „ა“ – „ვ“ ქვეპუნქტებით დადგენილი წესით.

ამდენად, კასატორი არ იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას, რომ საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის პერიოდს გადასახადის გადამხდელის მიერ დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების პერიოდი (2008 წელი) წარმოადგენდა, რამდენადაც დასაბეგრი ოპერაციის შედეგად წარმოშობილი საგადასახადო ვალდებულება მხოლოდ იმ შემთხვევაში მიიჩნევა საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ ჩამოსაწერ აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებად, თუკი იგი დარიცხულია გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე და აღიარებულია საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით, რასაც მოცემულ შემთხვევაში, ადგილი არ ჰქონია. კასატორი მიუთითებს, რომ 2011 წლის მდგომარეობით დ. ყ-ის პირადი აღრიცხვის ბარათზე დავალიანება არ ერიცხებოდა.

კასატორი ასევე არ იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას, რომლის თანახმად, საქმის მასალებით ვერ დგინდებოდა სადავო დავალიანების გარდა ერიცხებოდა თუ არა დ. ყ-ს

სხვა დავალიანება და ასეთი დავალიანების არსებობის შეძენის შემთხვევაში, კონკრეტულად რომელი დავალიანება ჩამოიწერა.

აღნიშნულთან დაკავშირებით, კასატორი განმარტავს, რომ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2017 წლის 24 მარტის #35894-21-11 სამსახურებრივი ბარათის დართული დოკუმენტაციიდან ირკვევა, რომ დ. ყ-ს დავალიანება 2011 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით პირადი აღრიცხვის ბარათზე არ ერიცხებოდა მისი კანონით დადგენილი წესით ჩამოწერის გამო, ხოლო ახალი (სადავო) დავალიანება წარმოიშვა 2011 წლის შემდგომ პერიოდში 2014 წლის მაისში ჩატარებული საგადასახადო შემოწმების შედეგად და ასევე, 2014 წლის 12 აპრილს წარმოდგენილი 2009 წლის წლიური საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაციით. ამდენად, კასატორი მიიჩნევს, რომ საქმეში არსებული მასალების მიხედვით, დგინდება სადავო საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის პერიოდი და იგი არ საჭიროებს ადმინისტრაციული ორგანოების მხრიდან დამატებით კვლევას.

კასატორი - სსიპ შემოსავლების სამსახური ერთმანეთისაგან მიჯნავს საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობისა და საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის მომენტს. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულებად ითვლება პირის ვალდებულება, გადაიხადოს ამ კოდექსით დაწესებული, აგრეთვე ამ კოდექსით დაწესებული და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს მიერ შემოღებული გადასახადი. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, პირს საგადასახადო ვალდებულება ეკისრება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომლებიც ითვალისწინებს გადასახადის გადახდას.

კასატორი ასევე მიუთითებს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 23-ე ნაწილზე, რომლის თანახმად, საგადასახადო დავალიანება არის სხვაობა გადასახადის გადამხდელის მიერ დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადების ან/და სანქციების თანხასა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ან/და სანქციების თანხას შორის. კასატორის განმარტებით, როდესაც გადასახადის დარიცხვის საფუძველს საგადასახადო შემოწმების აქტი წარმოადგენს, საგადასახადო ორგანოს მიერ მის საფუძველზე მიიღება გადაწყვეტილება გადასახადის ან/და სანქციის თანხის დარიცხვის თაობაზე და გადასახადის გადამხდელს წარედგინება საგადასახადო მოთხოვნა, რომელიც მიღებიდან 30 დღის ვადაში უნდა შესრულდეს. აღნიშნულ ვადაში მისი შეუსრულებლობა ან საგადასახადო დავის განმხილველ ორგანოში გაუსაჩივრებლობა იწვევს აღიარებული საგადასახადო დავალიანების წარმოშობას.

კასატორის მოსაზრებით, სააპელაციო სასამართლომ არასწორი ინტერპრეტაცია მისცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის სამსახურებრივი ბარათით მოწოდებულ ინფორმაციას, რომლის თანახმად, დ. ყ-ს 2011 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით არ ერიცხებოდა საგადასახადო დავალიანება, ხოლო 2011 წლის 1 იანვრის შემდგომ წარმოშობილი დავალიანების ჩამოწერაზე მას 2016 წლის 10 ოქტომბრის #4066241 გადაწყვეტილებით ეთქვა უარი. აღნიშნულის დაზუსტების მიზნით, კიდევ ერთხელ მიემართა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტს, რომლის 2020 წლის 18 ნოემბრის #120169-21-11 სამსახურებრივი ბარათით ირკვევა, რომ დ. ყ-ს პირადი აღრიცხვის ბარათზე საგადასახადო დავალიანების ჩამოწერა არ მომხდარა. ამასთან, კასატორი მიუთითებს, რომ გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია 2013 წლის 1 იანვრის შემდგომი პერიოდიდან. შესაბამისად, აღნიშნული დავალიანება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის მოქმედი რედაქციის მიხედვითაც კი არ ექვემდებარება ჩამოწერას.

ამასთან, კასატორმა - სსიპ შემოსავლების სამსახურმა წარმოდგენილ საკასაციო საჩივარში თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 24 დეკემბრის გადაწყვეტილების (საქმე #3/202-15), თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 8 სექტემბრის განჩინების (საქმე #38/318-16) და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2020 წლის 18 ნოემბრის #120169-21-11 სამსახურებრივი ბარათის საქმეზე დართვის თაობაზე იშუამდგომლა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2020 წლის 11 დეკემბრის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებამი იქნა მიღებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საკასაციო საჩივარი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2021 წლის 18 იანვრის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებამი იქნა მიღებული სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2021 წლის 25 მარტის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მათი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრებით.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2021 წლის 28 ოქტომბრის საოქმო განჩინებით კასატორის - სსიპ შემოსავლების სამსახურის შუამდგომლობა ახალი მტკიცებულებების დართვის თაობაზე არ დაკმაყოფილდა.

## ს ა მ ტ ი ვ ა ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი :

საკასაციო სასამართლო გეცნო საქმის მასალებს, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებები, შემოწმა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობა, რის შედეგადაც მივიდა დასკვნამდე, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 12 მარტის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც დ. ყ-ის სარჩელი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

საკასაციო სასამართლო უპირველესად მიზანშეწონილად მიიჩნევს, ყურადღება გაამახვილოს თავად სადავო სამართალურთიერთობის შინაარსზე. კერძოდ, საქმის მასალებით დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 1 ივლისის #30069 ბრძანების საფუძველზე, ჩატარდა დ. ყ-ის საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმება, რომელმაც მოიცვა 2008 წლის პირველი იანვრიდან 2009 წლის პირველ იანვრამდე პერიოდი. შემოწმების შედეგებზე გამოიგა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 29 აპრილის საგადასახადო შემოწმების აქტი, ხოლო აღნიშნული აქტის საფუძველზე, გამოიგა აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 8 მაისის #24413 ბრძანება და #6-313 „საგადასახადო მოთხოვნა“, რომლითაც დ. ყ-ს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადასახდელად დაერიცხა სულ 919 308.6 ლარი. აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 8 მაისის #24413 ბრძანებისა და #6-313 საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემას საფუძველად დაედო შემდეგი გარემოებები: დ. ყ-მა 2008 წლის ნოემბერში შეიძინა არასაცხოვრებელი ფართი, რომლის მიწოდებაც განახორციელა იმავე წლის ნოემბერში. აღნიშნული ოპერაცია გადამხდელმა არ განიხილა დღ-ით დასაბეგრ ოპერაციად და არ მიმართა საგადასახადო ორგანოს სავალდებულო რეგისტრაციისათვის. ასევე, დ. ყ-მა იმავე წელს უძრავი ქონება (არასაცხოვრებელი ფართი) მიჰყიდა სს „...ს“. შემოწმების შედეგად აღნიშნული სხვაობა ალებულ იქნა ერთობლივ შემოსავალში და შესაბამისად დაიბეგრა საშემოსავლო გადასახადით. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო დავალიანების დაკისრების საფუძველი გახდა 2008 წელს განხორციელებული ქმედება, რომლისთვისაც საგადასახადო კანონმდებლობით მოსარჩელეს გადასახადის გადახდა ევალებოდა, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა 2016 წლის 10 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით და შემდგომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულმა დავების განხილვის საბჭომ 2017 წლის 30 მარტის გადაწყვეტილებით მიიჩნიეს, რომ საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილი იყო 2011 წლის შემდეგ, კერძოდ, 2014 წლის მაისში.

ამასთან, ასევე დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2016 წლის 10 ოქტომბრის #4066241 გადაწყვეტილებით დ. ყ-ს უარი ეთქვა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, დავალიანების ჩამოწერაზე.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით მოსარჩელის - დ. ყ-ის სარჩელი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა და სადავო საკითხის გადაწყვეტლად გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილად იქნა ცნობილი ორი საფუძველით: 1) სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ უნდა გამორკვეულიყო და დადგენილიყო სადავო დავალიანების გარდა, ერიცხებოდა თუ არა დ. ყ-ს სხვა სახის დავალიანება და მომსახურების დეპარტამენტის მიერ კონკრეტულად რომელი დავალიანების ჩამოწერა განხორციელდა; 2) სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ საკითხის ხელახალი შესწავლის პროცესში უნდა დადგენილიყო და დასაბუთებულიყო, თუ რატომ უნდა ყოფილიყო მიჩნეული საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის მომენტად 2014 წელი და არა დ. ყ-ის მიერ 2008 წელს განხორციელებული ქმედების პერიოდი.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში მოხმობილი პირველი არგუმენტი დაეფუძნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 30 მარტის გადაწყვეტილების შინაარსს, რომლის თანახმად: შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 24.03.2017წ. #35894-21-11 სამსახურებრივ ბარათს დართული დოკუმენტაციიდან ირკვევა, რომ დ. ყ-ის დავალიანება წარმოშობილია 2014 წლის მაისში ჩატარებული საგადასახადო შემოწმების შედეგად 2008-2009 წლებზე დარიცხული თანხებით, აგრეთვე, გადამხდელის მიერ 2014 წლის 12 აპრილს წარმოდგენილი 2009 წლის წლიური საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაციის თანხით. სამსახურებრივ ბარათში ასევე აღნიშნულია, რომ დ. ყ-ს 01.01.2011წ. მდგომარეობით პირადი აღრიცხვის ბარათზე დავალიანება არ ერიცხება, რადგან საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, **მომსახურების დეპარტამენტის მიერ მოხდა დავალიანების ჩამოწერა და ამის თაობაზე გადამხდელს ეცნობა ელექტრონულად 2016 წლის 10 ოქტომბერს**, ხოლო დღეის მდგომარეობით, გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე არსებული დავალიანება წარმოშობილია 2014 წლის მაისში ჩატარებული საგადასახადო შემოწმების შედეგად და ასევე 2014 წლის 12 აპრილს წარმოდგენილი 2009 წლის წლიური საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაციით.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სასამართლო სხდომაზე გამოცხადებულმა სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა განმარტა, რომ სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში განვითარებული მსჯელობა სხვა რაიმე დავალიანების

ჩამოწერის საკითხის დამატებითი კვლევის საჭიროების თაობაზე განაპირობა თავად საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 30 მარტის გადაწყვეტილებაში ხარვეზის არსებობამ. კერძოდ, შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა ხაზგასმით მიუთითა, რომ დ. ყ-ს 01.01.2011წ. მდგომარეობით პირადი აღრიცხვის ბარათზე არანაირი საგადასახადო დავალიანება არ ერიცხებოდა. ამასთან, ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში ადმინისტრაციული საჩივრის განხილვის პროცესში არასწორად იქნა ამოკითხული შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2016 წლის 22 დეკემბრის #169582-21-11 სამსახურებრივი ბარათის შინაარსი და დანახულ იქნა იგი იმგვარად, რომ თითქოს გადამხდელს პირადი აღრიცხვის ბარათიდან ჩამოეწერა გარკვეული ოდენობის საგადასახადო დავალიანებები და 2011 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით მას ასეთი დავალიანებები სწორედ ამიტომ აღარ ერიცხებოდა. საკასაციო პალატა ხაზგასმით მიუთითებს, რომ არც თავად ხსენებული სამსახურებრივი ბარათის შინაარსი და საქმეში წარმოდგენილი არც სხვა რაიმე დოკუმენტი არ მიუთითებს მოსარჩელე დ. ყ-ისათვის რაიმე სახის საგადასახადო დავალიანების ჩამოწერის თაობაზე. ამგვარი დავალიანების არსებობასა და მის ჩამოწერაზე არც თავად მხარე აცხადებს პრეტენზიას, შესაბამისად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში ადმინისტრაციული საჩივრის განხილვისას ზემოხსენებული საკითხის სხვაგვარი ინტერპრეტაცია საფუძვლად ვერ დაედება სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად ცნობასა და საგადასახადო ორგანოებისათვის საკითხის ხელახალი შესწავლის დავალებას. საგულისხმოა ისიც, რომ დაუშვებელია საგადასახადო დავალიანება ჩამოეწერილ იქნეს საგადასახადო კანონმდებლობითვე გათვალისწინებული საკანონმდებლო მოთხოვნების გვერდის ავლით. ამდენად, კანონსაწინააღმდეგოდ დავალიანების ჩამოწერის ფაქტი, ასეთის არსებობის შემთხვევაში, ვერ შეტოკავს სასამართლოს, საგადასახადო ორგანოს დაავალოს მსგავსი ტიპის სხვა საგადასახადო დავალიანების ასევე სამართლებრივ ნორმათა დარღვევით ჩამოეწერა.

რაც შეეხება სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში განვითარებულ მეორე არგუმენტს, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოებს უნდა გამოეკვლიათ, თუ რატომ უნდა ყოფილიყო მიჩნეული საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის მომენტად 2014 წელი და არა დ. ყ-ის მიერ 2008 წელს განხორციელებული ქმედების პერიოდი, **საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სადავო სამართალურთიერთობასთან მიმართებით გამოსაყენებელი სამართლებრივი ნორმის განმარტება სასამართლოს ექსკლუზიური კომპეტენციაა.** დაუშვებელია დავის გადაწყვეტის პროცესში სასამართლო გვერდის უკლიდეს სადავო შემთხვევის სამართლებრივი კვალიფიკაციის საკითხს და აღნიშნულ ვალდებულებას პროცესის მონაწილე ადმინისტრაციულ ორგანოს გადაანდობდეს. თავის მხრივ, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლის გამოყენების აუცილებელ წინაპირობას წარმოადგენს სასამართლოს მხრიდან საქმის გარემოებების გამოკვლევისა და სადავო საკითხის არსებითად გადაწყვეტის შეუძლებლობა. *„...საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით მინიჭებულ უფლებამოსილებას სასამართლო იყენებს იმ შემთხვევაში, როცა სასამართლო წესით ვერ ხერხდება ფაქტობრივი გარემოებების დადგენა და შეფასება. მათი დადგენა მხოლოდ ადმინისტრაციულ ორგანოს შეუძლია მისთვის კანონით მინიჭებული უფლებამოსილებიდან გამომდინარე ან აღნიშნული საკითხი მის დისკრეციას განეკუთვნება. შესაბამისად, შეუძლებელი ხდება სასამართლოს მიერ სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მატერიალური კანონიერების შეფასება.“* (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 13.12.2018წ. #ბს-681-681(ვ-18) გადაწყვეტილება).

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, სადავო სამართალურთიერთობის მართებული გადაწყვეტა სააპელაციო სასამართლოს მხრიდან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის განმარტებას და შედეგად, მითითებული მუხლის მოცემულ სადავო ურთიერთობასთან მისადაგებას მოითხოვდა. საკითხი იმის თაობაზე, თუ კონკრეტულად რომელი მომენტიდან უნდა მიჩნეულიყო საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილად და აღიარებულად, საგადასახადო კოდექსის ნორმათა სისტემური განმარტების საფუძველზე, სასამართლოს შეფასების საგანს წარმოადგენდა. შესაბამისად, იმის გათვალისწინებით, რომ დ. ყ-ისათვის სხვა რაიმე დავალიანების 2011 წლის 1 იანვრამდე პერიოდზე არსებობისა და ამ პერიოდშივე ჩამოწერის საკითხი დამატებით კვლევას არ საჭიროებდა, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სასამართლოს მხრიდან მოცემულ შემთხვევასთან მიმართებით მართოდ აღმნიშნული ადმინისტრაციული ორგანოსათვის საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის მომენტის განსაზღვრის დავალების მიზნით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის გამოყენება არ იყო მიზანშეწონილი. ამასთან, სააპელაციო სასამართლომ გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში პრაქტიკულად დააფიქსირა საკუთარი პოზიცია, რომ საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის მომენტად არა 2014 წელი, არამედ დ. ყ-ის მიერ ქმედების განხორციელების პერიოდი - 2008 წელი უნდა მიჩნეულიყო. ასეთმა მიდგომამ კი, დავის საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლის საფუძველზე გადაწყვეტა კიდევ უფრო დაუსაბუთებლად აქცია.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონიერების შეფასებისათვის გადამწყვეტია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციის 309-ე მუხლის 37-ე მუხლის რეალური შინაარსი, კერძოდ, განსაზღვრა იმისა, დასახელებული ნორმის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქცია კონკრეტულად რა სახის თანხების ჩამოწერის შესაძლებლობას ითვალისწინებდა.



საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილით გათვალისწინებულია საგადასახადო დავალიანების ჩამოწერის ერთ-ერთი შემთხვევა. კერძოდ, საქართველოს 2017 წლის 30 ივნისის #1182 კანონით განხორციელებული ცვლილების შედეგად საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი ჩამოყალიბდა შემდეგნაირად: „ამ კოდექსის 252-ე მუხლის მოთხოვნათა გაუთვალისწინებლად, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით ჩამოწერას ექვემდებარება: ა) 2011 წლის 1 იანვრამდე **წარმოშობილი** და ამ ქვეპუნქტის ამოქმედებამდე **გადაუხდელი აღიარებული საგადასახადო დავალიანება** და მასზე დარიცხული საურავი, თუ პირს 2011 წლის 1 იანვრის შემდგომი პერიოდისათვის (თანხის ჩამოწერამდე) საგადასახადო ორგანოსთვის არ წარუდგენია საგადასახადო დეკლარაცია/გაანგარიშება (გარდა პირის ქონების გადასახადის დეკლარაციისა/გაანგარიშებისა, აგრეთვე ამ კოდექსის 176<sup>1</sup> მუხლის პირველი ნაწილის ან 309-ე მუხლის 58-ე და 59-ე ნაწილების მიხედვით განხორციელებული დეკლარირებისა ან/და დარიცხვისა) ან საგადასახადო ორგანოსთვის წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების (გარდა პირის ქონების გადასახადის დეკლარაციისა/გაანგარიშებისა, აგრეთვე ამ კოდექსის 176<sup>1</sup> მუხლის პირველი ნაწილის ან 309-ე მუხლის 58-ე და 59-ე ნაწილების მიხედვით განხორციელებული დეკლარირებისა ან/და დარიცხვისა) საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხა ნულის ტოლია (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციით/გაანგარიშებით ერთობლივი შემოსავლის თანხა ნულზე მეტია ან/და ჩასათვლელი თანხა დარიცხულ თანხას აღემატება)“.

ამასთან, საქართველოს 2017 წლის 30 ივნისის #1182 კანონით განხორციელებული ცვლილებამდე, მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემისას მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად კი, ამ კოდექსის 252-ე მუხლის მოთხოვნათა გაუთვალისწინებლად, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით ჩამოწერას ექვემდებარება 2011 წლის 1 იანვრამდე **წარმოშობილი** და ამ ქვეპუნქტის ამოქმედებამდე **გადაუხდელი აღიარებული საგადასახადო დავალიანება** და მასზე დარიცხული საურავი, თუ პირს 2011 წლის 1 იანვრის შემდგომი პერიოდისათვის (თანხის ჩამოწერამდე) საგადასახადო ორგანოსთვის არ წარუდგენია საგადასახადო დეკლარაცია/გაანგარიშება (გარდა პირის ქონების გადასახადის დეკლარაციისა/გაანგარიშებისა, აგრეთვე ამ კოდექსის 176<sup>1</sup> მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ოპერაციის მიხედვით განხორციელებული დეკლარირებისა) ან საგადასახადო ორგანოსთვის წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების (გარდა პირის ქონების გადასახადის დეკლარაციისა/გაანგარიშებისა, აგრეთვე ამ კოდექსის 176<sup>1</sup> მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ოპერაციის მიხედვით განხორციელებული დეკლარირებისა) საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხა ნულის ტოლია (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციით/გაანგარიშებით ერთობლივი შემოსავლის თანხა ნულზე მეტია ან/და ჩასათვლელი თანხა დარიცხულ თანხას აღემატება).

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ მითითებული საგადასახადო-სამართლებრივი ნორმა წარმოადგენს საგადასახადო ამნისტიის აქტს, რომლითაც განისაზღვრა **2011 წლის 1 იანვრამდე წარმოშობილი** და 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის ამოქმედებამდე **გადაუხდელი აღიარებული საგადასახადო დავალიანებისა** და მასზე დარიცხული საურავის ჩამოწერის შესაძლებლობა, იმ შემთხვევაში, თუკი გადამხდელს არ უფიქსირდება შემდგომი პერიოდის აქტივობები. **საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ საგადასახადო ამნისტია კანონმდებლის ექსკლუზიურ შეხედულებას ეფუძნება, რის გამოც დაუშვებელია ამნისტიის ფარგლების სასამართლოს მიხედულებით კანონმდებლის ნებასთან შეუთავსებელი გაფართოვება.** საგადასახადო ამნისტია, როგორც წესი, პასუხობს ქვეყანაში შექმნილ ეკონომიკურ გამოწვევებს, გადასახადის გადამხდელის ამოუღებელი საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლებისა და გადამხდელთა წახალისების საჭიროებას, რათა მათ მიეცეთ საქმიანობის განახლებისა და სახელმწიფო ბიუჯეტის ფორმირებაში მონაწილეობის მიღების შესაძლებლობა. ამასთან, საგადასახადო ამნისტია ეფუძნება გადასახადების ადმინისტრირების ფუნქციის გაჯანსაღებას, რამდენადაც მინიმუმამდე იქნეს დაყვანილი უიმედო საგადასახადო დავალიანებების ამოღებისაკენ მიმართული საგადასახადო ორგანოთა ძალისხმევა და მაქსიმალურად ეფექტურად იქნეს განხორციელებული მიმდინარე საგადასახადო პასუხისმგებლობებით განსაზღვრული თანხების ბიუჯეტში დროული აკუმულირება.

განსახილველ შემთხვევასთან მიმართებით, საკასაციო სასამართლო დგას აღიარებული საგადასახადო დავალიანების მნიშვნელობის განსაზღვრის საჭიროების წინაშე, რა დროსაც გადამწყვეტია ერთმანეთისაგან გაიმიჯნოს საგადასახადო ვალდებულება და აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ცნება.

საკასაციო პალატა მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციის 53-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულებად ითვლება პირის ვალდებულება, გადაიხადოს ამ კოდექსით დაწესებული, აგრეთვე ამ კოდექსით დაწესებული და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს მიერ შემოღებული გადასახადი. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, პირს საგადასახადო ვალდებულება ეკისრება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომლებიც ითვალისწინებს გადასახადის გადახდას.

საგადასახადო ვალდებულება და მისი თესულება გულისხმობს აიოის თოქედეიას ან მოქმედებათა ერთობლიობას, რომელიც მიმართულია გადასახადის გამოანგარიშებასთან და გადახდასთან. საგადასახადო ვალდებულების კონკრეტული შინაარსი საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის მომენტიდან იწყება და ბიუჯეტში გადასახადის თანხის გადახდის მომენტში მთავრდება. შესაბამისად, საგადასახადო ვალდებულება ორი დამოუკიდებელი, მაგრამ ამავდროულად თანამიმდევრული და ურთიერთდაკავშირებული სტადიისაგან შედგება: 1) გადასახადის გამოანგარიშება; 2) გადასახადის გადახდა. გადასახადის გამოანგარიშება საგადასახადო ვალდებულებისა და მისი შესრულების პირველი სტადიაა. გადასახადის გამოანგარიშება გულისხმობს პირის მოქმედებას ან მოქმედებათა ერთობლიობას, რომელიც დაკავშირებულია გადასახადის თანხის გამოანგარიშებასთან. გადასახადის გამოანგარიშება პროცესია. გადასახადის გამოანგარიშების შედეგად ვალდებული პირი განსაზღვრავს საგადასახადო ვალდებულების ოდენობას. გადასახადის გადახდა საგადასახადო ვალდებულების შესრულების მეორე სტადიაა. გადასახადის გადახდა გულისხმობს პირის მოქმედებას ან მოქმედებათა ერთობლიობას, რომელიც დაკავშირებულია გადასახადის თანხის ბიუჯეტში გადახდასთან (ლ. ნადარაია, ზ. როგავა, კ. რუხაძე, ბ. ბოლქვაძე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი პირველი § 1-155, USAID, თბილისი, 2012წ., გვ. 392-395).

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლი განსაზღვრავს გადასახადის დარიცხვის არსსა და საფუძვლებს. მითითებული მუხლის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციის 61-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, გადასახადის დარიცხვა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისათვის გადასახადის თანხის აღრიცხვასა და ასახვას გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე, რომლის წარმოების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად კი, გადასახადის დარიცხვის ერთ-ერთ საფუძველს საგადასახადო შემოწმების აქტი წარმოადგენს.

ამავე კოდექსის 268-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილებას, რომლის ასლი წარედგინება გადასახადის გადამხდელს შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციის 64-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია პირს წარუდგინოს საგადასახადო მოთხოვნა, თუ არსებობს გადასახადის დარიცხვის ან/და სანქციის დაკისრების შესახებ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება ან საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი. ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად კი, საგადასახადო მოთხოვნა შესრულებულად ითვლება პირის მიერ საგადასახადო მოთხოვნაში აღნიშნული თანხის გადახდის მომენტიდან.

საკასაციო პალატა ასევე მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციის 62-ე მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის შესაბამისად, თუ ამ კოდექსით განსაზღვრული არ არის გადასახადის გადახდის ვადა, მისი გადახდა ხორციელდება დეკლარაციის წარდგენისათვის დადგენილ ვადაში, ხოლო სხვა შემთხვევაში – საგადასახადო მოთხოვნის მიღებიდან 30 დღის ვადაში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 23-ე ნაწილის თანახმად, საგადასახადო დავალიანება არის სხვაობა გადასახადის გადამხდელის მიერ დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადების ან/და სანქციების თანხასა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ან/და სანქციების თანხას შორის. ამავე მუხლის მე-5 ნაწილის მიხედვით კი, აღიარებული საგადასახადო დავალიანება არის საგადასახადო დავალიანება, თუ: ა) დარიცხვის საფუძველია საგადასახადო დეკლარაცია/საბაჟო დეკლარაცია; ბ) პირს გაშვებული აქვს საგადასახადო ორგანოს მიერ მისთვის წარდგენილი საგადასახადო მოთხოვნის ან/და დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრების ამ კოდექსით დადგენილი ვადა; გ) მისი შემცირების მიზნით შემოსავლების სამსახურსა და გადასახადის გადამხდელს შორის გაფორმდა საგადასახადო შეთანხმება; დ) დარიცხვის მართლზომიერების შესახებ სასამართლოს გადაწყვეტილება შესულია კანონიერ ძალაში.

საკასაციო პალატა ხაზგასმით აღნიშნავს, რომ საგადასახადო ვალდებულებასა და აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებას შორის არსებობს მნიშვნელოვანი შინაარსობრივი და პრაქტიკული განსხვავება. საგადასახადო ვალდებულება გულისხმობს პირის ვალდებულებას, გადაიხადოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული გადასახადი, რომელიც წარმოიშობა კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომლებიც ითვალისწინებს გადასახადის გადახდას. საგადასახადო ვალდებულება არსებობს საგადასახადო დავალიანებისაგან დამოუკიდებლად, კერძოდ, იგი წარმოიშობა დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტიდან. საგადასახადო ვალდებულება აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებად ტრანსფორმირდება მაშინ, როდესაც გადამხდელს დაერიცხება გადასახადი ან/და სანქცია და მის მიმართ გამოიცემა საგადასახადო მოთხოვნა. ამასთან, განსხვავებით საგადასახადო ვალდებულებისაგან, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში საგადასახადო ორგანოს უფლება ეძლევა გადასახადების გადახდევინების უზრუნველყოფის მიზნით გამოიყენოს საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

საკასაციო პალატა ასევე განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის დისპოზიციას არის კუმულაციური, კერძოდ, როგორც გრამატიკული, ასევე, სისტემურ-ტელოლოგიური განმარტებით ცალსახაა, რომ კანონმდებელმა

ძითითებულ ხორძაში გამოყენებული „და“ კავშირით საგადასახადო აძხისტიის გავრცელებისათვის სავალდებულო პირობად დაადგინა აღიარებული საგადასახადო დავალიანების 2011 წლის 1 იანვრამდე წარმოშობა და ამ დავალიანების საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის ამოქმედებამდე გადაუხდელობის ფაქტის ერთობლივი არსებობა. შესაბამისად, საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ სიტყვები - „წარმოშობილი“ და „გადაუხდელი“ ამავე ნორმაში გამოყენებულ ტერმინს - „აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებას“ მიემართება. ამდენად, კანონმდებელმა მიზნად დაისახა თანხების ჩამოწერის გზით საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან გაეთავისუფლებინა არა 2011 წლის 1 იანვრამდე წარმოშობილი საგადასახადო ვალდებულებები, არამედ მითითებულ პერიოდამდე წარმოშობილი და აღიარებული საგადასახადო დავალიანებები. გამომდინარე აქედან, საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ მართალია, დ. ყ-ის მხრიდან დასაბეგრი ოპერაცია განხორციელებულ იქნა 2008 წელს, რისი გათვალისწინებითაც მისი საგადასახადო ვალდებულება გადასახადის გადახდის თაობაზე სწორედ ამავე პერიოდში წარმოიშვა, თუმცა აღნიშნული საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობის გამო დ. ყ-ის საგადასახადო შემოწმება 2013 წელს ჩატარდა, აუდიტის დეპარტამენტის ბრძანება და საგადასახადო მოთხოვნა კი 2014 წლის მაისში გამოიცა. შესაბამისად, საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ დ. ყ-ის შემთხვევა არ მიესადაგება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით დადგენილ მოთხოვნებს, რის გამოც გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები კანონიერია და არ არსებობს მათი ბათილად ცნობის ფაქტობრივ-სამართლებრივი საფუძვლები.

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 12 მარტის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც დ. ყ-ის სარჩელი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

**ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი :**

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლით და

**გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა :**

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 12 მარტის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. დ. ყ-ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს;
4. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

თავმჯდომარე

მ. ვაჩაძე

მოსამართლეები:

გ. აბუსერიძე

ბ. სტურუა