



## გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

საქმე №38/576-10

08 თებერვალი 2011 წელი  
თბილისი

თბილისის სააკელაციო სასამართლოს  
ადმინისტრაციულ საქმეთა ააღატაშ  
შემდეგი შემადგენლობით

თავმჯდომარე მერაბ ლომიძე  
მოსამართლეები ლეილა მამულაშვილი  
ქეთევან ლუგლაძე  
სხდომის მდივანი – ლელა მილდენბერგერი

აპელანტი (მოპასუხე) – საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო  
წარმომადგენელი – გიორგი ზედგენიძე

აპელანტი (მოპასუხე) – სსიპ შემოსავლების სამსახური  
წარმომადგენელი – მანანა ნაგლაძე

აპელანტი (მოპასუხე) – სსიპ შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული  
ცენტრი  
წარმომადგენელი – მანანა ნაგლაძე

მოწინააღმდეგე მხარე (მოსარჩევე) – შპს „ოშკი“  
წარმომადგენელი – გიორგი ნოზაძე, ზურაბ კუპრაშვილი (დირექტორი)

მესამე პირი – შპს „კარგი ველი“

დავის საგანი – ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად  
ცნობა

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – თბილისის საქალაქო სასამართლოს  
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგის 2009 წლის 23 დეკემბრის გადაწყვეტილება

**1. აპელანტების მოთხოვნა – თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2009 წლის 23 დეკემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.**

## **2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება**

### **გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი**

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2009 წლის 23 დეკემბრის გადაწყვეტილებით შპს „ოშკის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა, ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) 2009 წლის 6 ივლისის №12/358 ბრძანება, 2009 წლის 5 ივლისის №12/358 „საგადასახადო მოთხოვნა“, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 15 სექტემბრის №2868 ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2009 წლის 12 ოქტომბრის გადაწყვეტილება. აღდგენილ იქნა შპს „ოშკის“ მიმართ უკანონოდ გაუქმებული დღგ-ის ჩათვლა თანხით 19 666,37 ლარი. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალურ ცენტრს (საგადასახადო ინსპექცია), საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურსა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სოლიდარულად დაეკისრათ შპს „ოშკის“ სასარგებლოდ 688 ლარის გადახდა.

### **დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:**

**2.1. საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2009 წლის 23 აპრილის №16-11-04/1290 წერილის საფუძველზე, თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექცია) 2009 წლის 17 ივნისს შეადგინა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი №015537 შპს „ოშკის“ მიმართ. ოქმის თანახმად, არასწორად ჩაითვალა საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის დარღვევით გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურა სერია ბბ-04 №2228396 დღგ-ს თანხით 19 666,37 ლარი, ამასთან, საგადასახადო კოდექსის 132-ე მუხლის საფუძველზე, დაერიცხა ჯარიმა 3244,34 ლარი.**

**2.2. საგადასახადო კოდექსის 127-ე მუხლის თანახმად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექცია) 2009 წლის 6 ივლისს გამოსცა ბრძანება №12/358 შპს „ოშკის“ მიმართ სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ თანხის დაკისრების შესახებ. მითითებული ბრძანების საფუძველზე, საგადასახადო ორგანომ 2009 წლის 6 ივლისს საწარმოს მიმართ გამოსცა №12/358 „საგადასახადო მოთხოვნა“.**

**2.3. საგადასახადო კოდექსის 155-ე მუხლის საფუძველზე, №12/358 „საგადასახადო მოთხოვნა“ შპს „ოშკის“ მიერ გასაჩივრებულ იქნა საქართველოს ფინანსთა**

სამინისტროს შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2009 წლის 15 სექტემბრის №2868 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

2.4. საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლის საფუძველზე, შპს „ოშკის“ მიერ შემოსავლების სამსახურის ზემოაღნიშნული ბრძანება გასაჩივრებულ იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 2009 წლის 12 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

2.5. საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს „კარგი ველის“ მიერ შპს „ოშკისათვის“ მიწოდებულ საქონელზე ზედნადები გამოიწერა 2006 წლის 23 იანვარს, ხოლო აღნიშნულ ოპერაციაზე გამყიდველის შპს „კარგი ველის“ მიერ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა სერია ბბ-04 №228396 გამოწერილია 2006 წლის 31 იანვარს.

#### **დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:**

2.6. საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2009 წლის 6 ივლისის №12/358 ბრძანება, 2009 წლის 5 ივლისის №12/358 საგადასახადო მოთხოვნა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 15 სექტემბრის №2868 ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2009 წლის 12 ოქტომბრის გადაწყვეტილება, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის პირველი ნაწილის, 156-ე, 159-ე მუხლების და საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, წარმოადგენენ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამათლებრივ აქტებს, რომლებიც აწესებენ და ცვლიან პირის (შპს „ოშკის“) უფლებებსა და მოვალეობებს.

2.7. სასამართლოს მითითებით, დღგ თავისი არსით წარმოადგენს არაპირდაპირ გადასახადს. არაპირდაპირი გადასახადის ცნება განმარტებულია საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის მე-14 ნაწილით, რომლის თანახმად, არაპირდაპირი გადასახადი არის გადასახადი, რომელიც დგინდება მიწოდებული (იმპორტირებული) საქონლის ან/და გაწეული მომსახურების ფასზე დანამატის სახით და რომელსაც იხდის მომსმარებელი (იმპორტიორი) ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის ან/და მომსახურების შეძნისას (იმპორტისას). არაპირდაპირი გადასახადის ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ეკისრება საქონლის მიმწოდებელს (იმპორტიორს) ან/და მომსახურების გამწევს, რომელიც ამ კოდექსის მიზნებისათვის გადასახადის გადამხდელად იწოდება. შესაბამისად, დღგ-ის სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ეკისრებათ საქონლის მიმწოდებლებს (იმპორტიორს) ან/და მომსახურების გამწევს. სწორედ საქონლის მიმწოდებელი (იმპორტიორი) ან/და მომსახურების გამწევი იყო ვალდებული საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის პირველი ნაწილის მოთხოვნათა შესაბამისად, გამოეწერა მყიდველისთვის – შპს „ოშკისათვის“ დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა. ანგარიშ-ფაქტურის სწორად და დროულად შევსება წარმოადგენს მიმწოდებლის ვალდებულებას და შესაბამისად, მასზე პასუხისმგებლობა მოსარჩევეს არ

უნდა დაეკისროს. ამასთან, საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლი განსაზღვრავს რა დღგ-ს ჩასათვლელი თანხის ცნებას, ამომწურავად ჩამოთვლის იმ პირობებს, რომელთა არარსებობის შემთხვევაში არ წარმოებს დღგ-ს ჩათვლა. საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით, დღგ-ს ჩათვლა არ წარმოებს: ა) მსუბუქ ავტომობილებზე, გარდა იმ პირების მიერ შეძენილი მსუბუქი ავტომობილებისა, რომელთა ძირითადი საქმიანობაა მსუბუქი ავტომობილების ყიდვა-გაყიდვა, ლიზინგით გაცემა, გაქირავება, ასევე გარდა იმ შემთხვევისა, თუ ამ პირის შემოსავლები მხოლოდ ავტომობილით მომსახურებაზეა დამოკიდებული; ბ) საქველმოქმედო ან სოციალური მიზნით გასართობი ღონისძიებებისათვის ან წარმომადგენლობითი ხარჯებისას გადახდილ დღგ-ის თანხებზე; გ) ამ მუხლის მე-5 ნაწილის გათვალისწინებით იმ საქონელზე/მომსახურებაზე გადახდილ დღგ-ზე, რომელიც გამოიყენება მხოლოდ დღგ-ისგან გათავისუფლებული საქონლის/მომსახურების საწარმოებლად, მიუხედავად იმისა, გათვალისწინებულია თუ არა მისი შემდგომი მიწოდება; დ) იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით, რომლებიც არ იძლევა საქონლის/მომსახურების გამყიდველის იდენტიფიცირების საშუალებას; ე) იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით, რომლებიც არ არის წარმოდგენილი მყიდველის (ჩათვლის მიმღების) მიერ დღგ-ის საანგარიშო პერიოდის დამთავრებიდან არა უგვიანეს 45 კალენდარული დღისა. ამასთანავე, თუ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების წარდგენის პერიოდი იწურება შესაბამის თვეში დღგ-ის დეკლარაციის წარდგენის ვადამდე, მაშინ არა უგვიანეს აღნიშნული ვადისა. (2008 წლის 26 დეკემბრამდე მოქმედი რედაქცია). სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა „დ“ ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმად, დღგ-ს ჩათვლა არ წარმოებს იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით, რომელიც საქონლის/მომსახურების გამყიდველის იდენტიფიცირების საშუალებას არ იძლევა. სასამართლოს აზრით, აღნიშნული ნორმა ზუსტად განსაზღვრავს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-2 ნაწილის დისპოზიციაში დაფიქსირებული მიღვომის არსს. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით (2008 წლის 26 დეკემბრამდე რედაქცია), ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია ამ კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ან/და საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციებზე ან/და დასაბეგრ იმპორტზე, თუ საქონელი/მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობისათვის. სასამართლოს მითითებით, ერთი შეხედვით, კანონმდებელი გამორიცხავს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის პირველი ნაწილის მოთხოვნების დარღვევით გამოწერილი დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით გადასახდელი ან გადახდილი დღგ-ს ჩათვლის შესაძლებლობას, მაგრამ შემდგომში, სადავო საკითხის განმარტებისას კანონმდებელი საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტით ზუსტად განსაზღვრავს 248-ე მუხლის მოთხოვნების რა სახის დარღვევის შემთხვევაში არ წარმოებს დღგ-ს ჩათვლა. ასეთი სახის დარღვევას წარმოადგენს დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის არა დაგვიანებით გამოწერა, არამედ ისეთი გამოწერა, რომელიც არ იძლევა საქონლის/მომსახურების გამყიდველის იდენტიფიცირების საშუალებას. ამ მიღვომას კანონმდებელი ავითარებს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლში, რომელიც განსაზღვრავს გადასახადის გადამხდელის პასუხისმგებლობას დღგ-სათვის გათვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევისთვის. აღნიშნული მუხლის „გ“ პუნქტის

თანახმად, პირის მიერ დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის შევსების დადგენილი წესის დარღვევა, რამაც გამოიწვია დღგ-ის თანხის შემცირება ან ჩათვლილი დღგ-ის თანხის გაზრდა, იწვევს პირის დაჯარიმებას შემცირებული ან ჩასათვლელად გაზრდილი დღგ-ის თანხის 100 პროცენტის ოდენობით. დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურის შევსების წესის დარღვევაში იგულისხმება თვით ანგარიშ-ფაქტურის კანონით დადგენილი ვადის დარღვევით შევსება, რაც კონკრეტულ შემთხვევაში დღგ-ს ჩათვლის გაუქმების საფუძველი გახდა. ასეთ შემთხვევაში პასუხისმგებლობა საქონლის მიმწოდებლისთვისაა გათვალისწინებული. ამასთან, პასუხისმგებლობა დგება იმ შემთხვევაში, თუ ამ ქმედებამ გამოიწვია დღგ-ის თანხის შემცირება ან ჩასათვლელი დღგ-ის თანხის გაზრდა.

2.8. საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილის დეფინიცია ითვალისწინებს იმ შემთხვევას, რომ მყიდველი, კონკრეტულ შემთხვევაში შპს „ოშკი“ დღგ-ს ჩათვლას ვერ მიიღებდა მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული ერთ-ერთი სამართლებრივი საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში, მაშინ, როდესაც წარმოდგენილი მტკიცებულებებით დგინდება, რომ მოსარჩელეს დღგ-ს ჩათვლა უკვე მიღებული აქვს და სწორედ მიღებული დღგ-ს ჩათვლა გაუქმდა საგადასახადო ორგანოს მიერ, ხოლო მყიდველისთვის დღგ-ს ჩათვლის გაუქმების ერთადერთ სამართლებრივ საფუძველს წარმოადგენდა საქრათველოს საგადასახადო კოდექსის 251-ე მუხლის მე-3 ნაწილის ბოლო წინადადება, რომლის თანახმად, თუ საგადასახადო შემოწმებით დადგინდება, რომ განხორციელდა უსაქონლო ოპერაციები ან ფიქტიური გარიგებები, მაშინ ამ ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით მყიდველისთვის დღგ-ის ჩათვლა უქმდება.

2.9. სასამართლომ მიიჩნია, რომ საგადასახადო ორგანომ უკანონოდ გაუქმება დღგ-ს ჩათვლა შპს „ოშკს“ და შესაბამისად, უკანონოდ დაარიცხა ჯარიმა საგადასახადო კოდექსის 132-ე მუხლის საფუძველზე.

2.10. სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა საგადასახადო კოდექსის გარდამავალი დებულებების, კერძოდ, 281-ე მუხლის 53-ე ნაწილთან დაკავშირებით და განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-2 ნაწილში 2008 წლის 26 დეკემბერს შევიდა ცვილება, რომლითაც ნორმიდან ამოღებულ იქნა 248-ე მუხლზე მითითება და იგი ამოქმედდა 2009 წლის 1 იანვრიდან. სასამართლოს მითითებით, კიდევაც რომ გაიზიაროს საგადასახადო ორგანოს პოზიცია და ჩათვალოს, რომ 247-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე სახეზე იყო საგადასახადო სამართალდარღვევა, 2009 წლის 1 იანვრიდან საგადასახადო სამართალდარღვევისთვის არ შეიძლება გამოყენებული იქნეს პასუხისმგებლობა, ვინაიდან „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის 47-ე მუხლის მე-3 პუნქტის (სადაც პერიოდში მოქმედი რედაქცია) თანახმად, თუ სამართალდარღვევის ჩადენის შემდეგ კანონით გაუქმდა ან შემსუბუქდა პასუხისმგებლობა ასეთი სამართალდარღვევის ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა. ამასთან, 2009 წლის 1 დეკემბერს საგადასახადო კოდექსში „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში დამატებებისა და ცვლილებების შესახებ“ საქართველოს კანონით შეტანილ იქნა დამატება და 281-ე მუხლს დაემატა 53-ე ნაწილი, რომლის თანახმად, 2005 წლის 1 იანვრიდან 2009 წლის 1 იანვრამდე

პერიოდის მიხედვით დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირის მიერ საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას მასზე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერისათვის დადგენილი ვადის (დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა) დარღვევით გამოწერილი და წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით მიღებული დღგ-ის ჩათვლები 2010 წლის 1 იანვრიდან გაუქმებას არ ექვემდებარება. ამ ნაწილის მოქმედება არ ვრცელდება 2010 წლის 1 იანვრამდე გაუქმებულ დღგ-ის ჩათვლებზე, მათ შორის, ჩათვლებზე, რომლებზედაც მიმდინარეობს საგადასახადო დავა. მითითებული დამატებები და ცვლილებები საკანონმდებლო მაცნეში გამოქვეყნდა 2009 წლის 7 დეკემბერს და ამოქმედდა მე-15 დღეს. სასამართლოს მითითებით, საქართველოს კონსტიტუციის 42-ე მუხლის მე-5 პუნქტის თანახმად, კანონს, თუ ის არ ამსუბუქებს ან არ აუარესებს პასუხისმგებლობას, უკუძალა არა აქვს. აღნიშნული პრინციპი ორგანულადაა დაკავშირებული იურიდიულ პასუხისმგებლობასთან და გამოიყენება მასთან ერთობლიობაში. ტერმინი „პასუხისმგებლობა“ უნდა განიმარტოს ფართოდ და მასში უნდა ვიგულისხმოთ ნებისმიერი იურიდიული პასუხისმგებლობა. „ნორმატიული აქტების შესახებ“ კანონის 47-ე მუხლის მე-2 პუნქტის (სადაც პერიოდში მოქმედი რედაქცია) მიხედვით, ნორმატიულ აქტს, რომელიც აღგენს ან ამძიმებს პასუხისმგებლობას, უკუძალა არა აქვს. აღნიშნული ნორმაც უშუალოდ შეეხება იურიდიულ პასუხისმგებლობას. სასამართლოს მითითებით, უკუძალის აკრძალვით კანონმდებელი იძლევა იმის გარანტიას, რომ სამართლის სუბიექტები დაცული იქნენ კანონთა მოქმედების შედეგად გამოწვეული ურყოფითი შედეგებისგან. ერთმანეთისგან განასხვავებენ კანონთა ნამდვილ უკუძალას და კანონთა არანამდვილ უკუძალას. ნამდვილი უკუძალა გულისხმობს კანონის მოქმედების გავრცელებას იმ ურთიერთობებზე, რომლებიც წარმოიშვა და განხორციელდა ახალი კანონის ამოქმედებამდე და იწვევს წარსულში მომხდარი სამართლებრივი ურთიერთობის შედეგების შეცვლას. კანონის არანამდვილი უკუძალა კი ნიშნავს კანონის მოქმედების გავრცელებას იმ ურთიერთობებზე, რომლებიც წარმოიშობიან ახალი კანონის მიღებამდე, მაგრამ არსებობას აგრძელებენ მისი მოქმედების პერიოდშიც. სასამართლომ განმარტა, რომ კანონის მოქმედება, როგორც წესი, ვრცელდება იმ ურთიერთობებზე, რომლებიც წარმოიშობა კანონის იურიდიულ ძალაში შესვლის შემდეგ. საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის 53-ე ნაწილმა, რომელიც ძალაში შევიდა 2009 წლის 22 დეკემბერს, დაადგინა და დაამძიმა იურიდიული პასუხისმგებლობა. ამასთან, განსახილველ შემთხვევაში, მითითებულ ნორმას მიენიჭა ნამდვილი უკუძალა, ვინაიდან სახეზეა წარსულში მომხდარი და წარსულშივე დასრულებული ფაქტობრივი ურთიერთობები, ანუ ნამდვილი (რეტროაქტიული) უკუძალა. კანონის ასეთი უკუძალა კი აკრძალულია და დაშვებულია გამონაკლისი სახით, როცა ახალი კანონი უკეთეს პირობებში აყენებს უფლების სუბიექტს.

2.11. საქალაქო სასამართლომ განმარტა, 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. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძვლები რეგლამენტირებულია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60<sup>1</sup> 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. საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სარჩელი იყო საფუძვლიანი, რადგან ადგილი ქონდა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60<sup>1</sup> მუხლით გათვალისწინებულ მოთხოვნათა დარღვევას, გასაჩივრებულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებში ასახული კონკრეტული ურთიერთობის მოწესრიგება არ შეესაბამებოდა მისი გამოცემის სამართლებრივ საფუძვლებს და წინააღმდეგობაში მოდიოდა მოცემული ურთიერთობის მარეგულირებელ სამართლებრივ ნორმებთან.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ თბილისის რეგიონალურ ცენტრს (საგადასახადო ინსპექცია) უნდა დაევალოს „გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათების წარმოების წესის შესახებ“ ინსტრუქციის შესაბამისად, შპს „ოშკისთვის“ უკანონოდ გაუქმებული დღგ-ს ჩათვლის 19 666,37 ლარის აღდგენა პირადი აღრიცხვის ბარათზე.

სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, იმ მხარის მიერ გაღებული ხარჯების გადახდა, რომელის სასარგებლობაც იქნა გამოტანილი გადაწყვეტილება, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე გათავისუფლებული იყოს სახელმწიფოს ბიუჯეტში სასამართლოს ხარჯების გადახდისაგან. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოპასუხებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალურ ცენტრს (საგადასახადო ინსპექცია), საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურსა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სოლიდარულად უნდა დაეკისროთ მოსარჩელის სასარგებლოდ 688 ლარის გადახდა.

**საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:**

3.1. აპელანტის მითითებით, სასამართლომ არასწორად განმარტა ჩასათვლელი დღგ-ს ცნება და მიიჩნია, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილი იმპერატიულად განსაზღვრავს დღგ-ს ჩათვლის გაუქმების ყველა შემთხვევას. აპელანტის მითითებით, თუ სასამართლოს ლოგიკას გავიზიარებთ, მაშინ პირს, რომელიც არ არის დღგ-ს გადამხდელი, შეუძლია წარადგინოს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და მიიღოს ჩათვლა, ვინაიდან აღნიშნული შემთხვევა არ არის მითითებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილში. სასამართლოს ასეთი მსჯელობა ეწინააღმდეგება ზოგადად დამატებითი ლირებულების გადასახადის არსეს. აპელანტის განმარტებით, საქმის მასალებიდან ირკვევა, რომ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ 2009 წლის 13 მარტს შპს „კარგ ველში“ ჩატარდა გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. აღნიშნული შემოწმების აქტიდან ირკვევა, რომ შპს „კარგი ველის“ მიერ გამოწერილია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა დარღვევით. კერძოდ, შპს „ოშკი“-სათვის მიწოდებულ საქონელზე ზედნადები გამოიწერა 2006 წლის 23 იანვარს, ხოლო აღნიშნულ ოპერაციაზე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა სერია ბბ-04 №228396 გამოწერილია 2006 წლის 31 იანვრის თარიღით. შესაბამისად, შპს „ოშკის“ მიერ დღის ჩათვლები განხორციელებულია საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-2 ნაწილის დარღვევით, კერძოდ, ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია ამ კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ან/და საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციებზე ან/და დასაბეგრ იმპორტზე, თუ საქონელი/მომსახურება გამოყენება ან გამოყენებული იქნება გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობისათვის. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის მიხედვით (2009 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი რედაქცია), საწარმო ვალდებული იყო დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურა გამოეწერა დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა. 2005 წლის 14 თებერვლის №84 ბრძანებით დამტკიცებული „საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის (მათ შორის კორექტირების) გამოწერისა და წარდგენის შესახებ“ ინსტრუქციის მე-3 მუხლის 27-ე პუნქტის თანახმად, დაუშვებელია საქონლის (მომსახურების) მიწოდებლის მიერ არასწორად შევსებული ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენა მყიდველისათვის. ასეთი ანგარიშ-ფაქტურის ოთხივე ეგზემპლარი შესაბამისი თვის დღგ-ს დეკლარაციასთან ერთად წარედგინება საგადასახდო ორგანოს მისი გაუქმების მიზნით. აქედან გამომდინარე, მოსარჩელის კონტრაგენტის მიერ არასწორად შევსებული ანგარიშ-ფაქტურა ექვემდებარება გაუქმებას, ხოლო ასეთი ანგარიშ-ფაქტურით მიღებული ჩათვლა კი ანულირებას. გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში გადასახადის თანხის აღმნიშვნელ შესაბამის ველში არასწორი მონაცემის შეტანა და თვით ამ დეკლარაციის საგადასახადო ორგანოში წარდგენა კი განიხილება საგადასახადო ვალდებულების შემცირებული ოდენობით აღიარებად და დეკლარანტი ექვემდებარება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 132-ე მუხლის შესაბამისად დაჯარიმებას. აპელანტის მითითებით, განსახილველ დავაში ძირითად არსეს წარმოადგენს ის გარემოება, რომ დაუშვებელია დღგ-ს ჩათვლების განხორციელება იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით, რომელიც გამოწერილი იქნა არასწორად. ასეთი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები საგადასახადო ორგანოს წარედგინება მხოლოდ გასაუქმებლად.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

3.2. აპელანტის მითითებით, შპს „ოშკმა“ 2006 წლის 23 იანვრის ხელშეკრულების საფუძველზე შპს „კარგი ველი“-საგან შეიძინა ხორბალი. თავიდანვე გადახდილი იქნა საქონლის ღირებულებაც და მოთხოვნილ იქნა ანგარიშ-ფაქტურა. შპს „კარგი ველის“ მიერ 2006 წლის 31 იანვარს გამოწერილი იქნა სადაო ანგარიშ-ფაქტურა და მომდევნო თვის დეკლარაციასთან ერთად წარედგინა საგადასახადო ინსპექციას დაბეგვრის განსახორციელებლად. საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა ბბ-04 №228396 მიხედვით განხორციელდა ჩათვლა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალური ცენტრის 2009

წლის 14 აგვისტოს №16-17-8/05-6031 წერილის საფუძველზე დადგენილი იქნა, რომ აუდიტის დეპარტამენტის 2009 წლის 13 მარტის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე შპს „კარგ ველს“ გაუუქმდა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით მიღებული ჩათვლა, ვინაიდან საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის თანახმად, დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურების გამოწერას ახორციელებდა თვის ბოლოსათვის. დადგენილი იქნა, რომ დასაბეგრი ოპერაცია განხორციელებულია 2006 წლის 23 იანვარს, ხოლო დღგ-ს სადაც ანგარიშ-ფაქტურა გამოწერილია 2006 წლის 31 იანვარს, რითაც დაირღვა საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მოთხოვნები, კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, „ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია ამ კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციებზე“, ხოლო იმავე კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის მიხედვით, „დღგ-ს გადამხდელად რევისტრირებული პირი ვალდებულია საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას, გარდა საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილებში აღნიშნული საქონლის მიწოდებისა, ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარუდგინოს იგი მიმღებს, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა ეს უკანასკნელი გადასახადის გადამხდელი“.

3.3. აპელანტის განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად (2009 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი რედაქცია), ორგანიზაცია ვალდებული იყო დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არაუგვიანეს მე-2 დღისა გამოწერა დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურა, მითუმეტეს, რომ მიწოდება განხორციელდა 2006 წლის 23 იანვარს, რაც დადასტურებულია ფაქტობრივი მდგომარეობით და მომჩივანი არ უარყოფს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, შპს „ოშკს“ გაუუქმდა სადაც ანგარიშ-ფაქტურებით ჩათვლილი დღგ 19 666,37 ლარის ოდენობით, შედგენილი იქნა შესაბამისი სამართალდარღვევის ოქმი №015537 და გადამხდელი დაჯარიმებული იქნა საგადასახადო კოდექსის 132-ე მუხლით.

3.4. აპელანტის მითითებით, სასამართლო გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილში განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსში 2008 წლის 26 დეკემბერს შევიდა ცვლილება, რომლითაც 247-ე მუხლის მე-2 ნაწილიდან ამოღებულ იქნა მითითება 248-ე მუხლზე და იგი ამოქმედდა 2009 წლის 1 იანვრიდან. შესაბამისად, სასამართლომ რომც ჩათვალოს, რომ სახეზე იყო საგადასახადო სამართალდარღვევა, 2009 წლის 1 იანვრიდან აღნიშნული სამართალდარღვევისათვის არ შეიძლება გამოყენებულ იქნეს პასუხისმგებლობა, ვინაიდან „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის 47-ე მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად, თუ სამართალდარღვევის ჩადენის შემდეგ კანონით გაუქმდა ან შემსუბუქდა პასუხისმგებლობა ასეთი სამართალდარღვევის ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა. აპელანტის განმარტებით, აღნიშნულთან დაკავშირებით გასათვალისწინებელია, რომ „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის 47-ე მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად, ახალი კანონით დადგენილ ნორმა მოქმედებს იმ შემთხვევაში, თუ სამართალდარღვევის ჩადენის შემდეგ გაუქმდა ან შემსუბუქდა პასუხისმგებლობა ასეთი დარღვევის ჩადენისათვის. ხსენებულ ნორმაში საუბარია „სამართალდარღვევაზე“, ხოლო საგადასახადო ორგანოების მიერ

გაუქმებულ იქნა რა შპს „ოშკის“ მიერ გადახდის ვალდებულება, ხოლო გადასახადის გადახდა არც თავისი არსით და არც კანონმდებლობით არ წარმოადგენს პასუხისმგებლობას და შესაბამისად კონკრეტულ შემთხვევაში არ უნდა იქნეს გამოყენებული „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის 47-ე მუხლის მე-3 პუნქტით გათვალისწინებული ნორმა.

3.5. აპელანტის განმარტებით, სასამართლომ სამოტივაციო ნაწილში ასევე მიუთითა, რომ 2009 წლის 1 დეკემბერს საგადასახადო კოდექსში შეტანილ იქნა ცვლილება და საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლს დაემატა 53-ე ნაწილი, რომლის თანახმად, 2005 წლის 1 იანვრიდან 2009 წლის 1 იანვრამდე პერიოდის მიხედვით დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული პირის მიერ საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას მასზე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერისათვის დადგენილი ვადის (დასაბეგრი ოპერაციის განხორცილებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა) დარღვევით გამოწერილი და წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით მიღებული დღგ-ს ჩათვლები 2010 წლის 1 იანვრიდან გაუქმებას არ ექვემდებარება. ამ ნაწილის მოქმედება არ ვრცელდება 2010 წლის 1 იანვრამდე გაუქმებულ დღგ-ს ჩათვლებზე, მათ შორის, ჩათვლებზე, რომლებზეც მიმდინარეობს საგადასახადო დავა. მიუხედავად აღნიშნულისა, სასამართლომ მიიჩნია, რომ მითითებული ნორმა უშუალოდ შეეხება იურიდიულ პასუხისმგებლობას და უკავშირდება „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის 47-ე მუხლის მე-2 პუნქტს, რომლის თანახმად, ნორმატიულ აქტს, რომელიც ადგენს ან ამბიმებს პასუხისმგებლობას უკუძალა არა აქვს, ხოლო გადაწყვეტილების მე-9 გვერდის მე-3 აბზაცით განმარტა საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ცვლილება და მიიჩნია, რომ კანონის ასეთი უკუძალა აკრძალულია. აპელანტის განმატრებით, სასამართლოს აღნიშნული მოსაზრება ეწინააღმდეგება როგორც საგადასახადო კოდექსის, ისე „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის 47-ე მუხლის I პუნქტს, ვინაიდან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის 53-ე ნაწილი არეგულირებს არა გადასახდის გადამხდელისათვის პასუხისმგებლობის დაკისრების სამართლებრივ საკითხებს, არამედ დღგ-ის (ძირითადი გადასახადის) ჩათვლის საკითხს. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახდის დაბეგვრისათვის გამოიყენება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ოფიციალურად გამოქვეყნებული და ძალაში შესული ის ნორმატიული აქტები, რომლებიც მოქმედებს საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის. შპს „ოშკის“ მიერ დღგ-ს ჩათვლის განხორციელების დროს მოქმედებდა 248-ე მუხლის მოთხოვნა, რომელიც გადასახდის გადამხდელს ავალდებულებდა დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან მეორე დღეს გამოეწერა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, რაც მოსარჩელის მიერ არ იქნა შესრულებული და რაც ჩათვლის გაუქმების საფუძველი იყო.

სისიპ შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

3.6. აპელანტის მითითებით, საქმეზე წარმოდგენილი მასალებით დგინდება, რომ შპს „ოშკი“ ცალკეულ შემთხვევაში დღგ-ს თანხის ჩათვლას ახდენდა კანონმდებლობით დადგენილ ვადის დარღვევით გამოწერილი დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე, რაც

იმავე კოდექსის 247-ე მუხლის შესაბამისად გამორიცხავს დღგ-ს ჩათვლას. აღნიშნული ფაქტი დადასტურებულია იმ გარემოებით, რომ შპს „ოშკი“-სათვის სასაქონლო ზედნადები გამოწერილია 2006 წლის 23 იანვარს, ხოლო საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა კი 2006 წლის 31 იანვარს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლით დადგენილი ორდღიანი ვადის დარღვევით, რაც გახდა დღგ-ს ჩათვლის გაუქმების საფუძველი. სასამართლოს მიერ კანონის ამგარი ინტერპრეტაცია გამართლებული არ არის, რამდენადაც სასამართლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის დარღვევით გამოწერილ ანგარიშ-ფაქტურად თვლის მხოლოდ ისეთს, რომელიც არ იძლევა საქონლის/მომსახურების გამყიდველის იდენტიფიცირების საშუალებას, როგორც ეს მითითებულია 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „დ“ პუნქტში. აღნიშნული მსჯელობა მოკლებულია საფუძველს, რადგანაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ან/და საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციებზე ან/და დასაბეგრ იმპორტზე, თუ საქონელი/მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობისათვის. რაც შეეხება 248-ე მუხლს, იგი არეგულირებს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობას, რამდენადაც 247-ე მუხლი ბლანკებზე არის, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერისათვის 248-ე მუხლის დარღვევის ნებისმიერ შემთხვევაში დღგ-ს ჩათვლა არ განხორციელდება. რაც შეეხება 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილს, იგი როგორც სპეციალური ნორმა ადგენს დამატებით გარემოებებს, რომელთა არსებობაც გამორიცხავს დღგ-ს ჩათვლას. გასათვალისწინებელია ის გარემოებაც, რომ შესაძლებელია დღგ-ს ანგარიშფაქტურა გამოწერილი იყოს 248-ე მუხლის მოთხოვნათა სრული დაცვით, მაგრამ არ იძლეოდეს საქონლის/მომსახურების გამყიდველის იდენტიფიცირების საშუალებას. სწორედ ამიტომ მე-4 ნაწილით დაკონკრეტებულია ასეთი შემთხვევის არსებობისას დღგ-ს ჩათვლის შემთხვევის გამორიცხვა. შპს „ოშკის“ მიერ დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოწერილია კანონით დადგენილი ორდღიანი ვადის დარღვევით, შესაბამისად, არსებობს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული მოთხოვნის დარღვევის ფაქტი, რაც თავისთავად წარმოადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევას, მიუხედავად იმისა, რომ ანგარიშ-ფაქტურით შესაძლებელია საქონლის/მომსახურების გამყიდველის იდენტიფიცირება.

3.7. აპელანტი ასევე გაუმართლებლად მიიჩნევს სასამართლოს მსჯელობას იმის თაობაზე, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტი ზუსტად განსაზღვრავს 248-ე მუხლის მოთხოვნების რა სახის დარღვევის შემთხვევაში არ წარმოებს დღგ-ს ჩათვლა, რასაც ადასტურებს იმავე კოდექსის 140-ე მუხლით, რომელიც განსაზღვრავს გადასახადის გადამხდელის პასუხისმგებლობას დღგ-სათვის გათვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევისათვის. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის ფორმულირება გულისხმობს, რომ ჩათვლა წარმოებს მხოლოდ 248-ე მუხლით გათვალისწინებული მოთხოვნების დაცვით გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად, რაც გულისხმობს, რომ სხვა

შემთხვევაში ჩათვლა არ მოხდება, ხოლო ჩათვლილი თანხა ექვემდებარება გაუქმებას. რაც შეეხება მითითებას 251-ე მუხლზე, როგორც ჩათვლილი დღგ-ს გაუქმების ერთადერთ საშუალებაზე, მცდარია იმის გამო, რომ აღნიშნული მუხლი მოიცავს სამართალდარღვევის სრულიად განსხვავებულ შემადგენლობას, განსხვავებული ობიექტური ნიშნებით და კონკრეტულ დარღვევასთან კავშირში არ არის.

3.8. აპელანტი გაუმართლებლად მიიჩნევს სასამართლოს განმარტებას კანონის უკუძალის თაობაზე, რადგანაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ოფიციალურად გამოქვეყნებული და ძალაში შესული ის ნორმატიული აქტები, რომლებიც მოქმედებს საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დროისათვის. ამასთან, მოსამართლის მიერ მითითებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის 53-ე ნაწილი ადგენს, რომ 2005 წლის პირველი იანვრიდან 2009 წლის პირველი იანვრამდე პერიოდის მიხედვით დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული პირის მიერ საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას მასზე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით გამოწერილი და წარდგენილი ანგარიშ-ფაქტურით მიღებული დღგ-ს ჩათვლები 2010 წლის პირველი იანვრიდან გაუქმებას არ ექვემდებარება. ამ ნაწილის მოქმედება არ ვრცელდება 2010 წლის პირველი იანვრამდე გაუქმებულ დღგ-ს ჩათვლებზე, მათ შორის ჩათვლებზე, რომლებზედაც მიმდინარეობს საგადასახადო დავა. აღნიშნული ნორმა პირიქით, 2010 წლიდან აუმჯობესებს გადასახადის გადამხდელების მდგომარეობას და აღნიშნული ნორმისათვის უკუძალის მინიჭების დაუშვებლობაზე მოსამართლის მითითება აპელანტს გაუმართლებლად მიაჩნია.

#### 4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების შეცვლის დასაბუთება

სააპელაციო პალატამ განიხილა საქმის მასალები, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებები, შეამოწმა გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობა და მიიჩნევს, რომ სააპელაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, ახალი გადაწყვეტილების მიღებით, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები და სსიპ შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონულ ცენტრს უნდა დაევალოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემობების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი შემდეგ გარემობათა გამო:

სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოცემულ შემთხვევაში პირველი ინსტანციის სასამართლომ ნაწილობრივ არასწორად განმარტა კანონი, რის შედეგადაც ნაწილობრივ მიღებული იქნა სამართლებრივად დაუსაბუთებელი გადაწყვეტილება. აღნიშნული გარემოება კი სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების საფუძველზე გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ნაწილობრივ გაუქმების საფუძველს წარმოადგენს.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი,

ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. იმავე კოდექსის 386-ე მუხლის მიხედვით, თუ სააპელაციო საჩივარი დასაშვებია და საქმე პირველი ინსტანციის სასამართლოს არ უბრუნდება, სააპელაციო სასამართლო თვითონ იღებს გადაწყვეტილებას საქმეზე. იგი თავისი განჩინებით უარს ამბობს სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილებაზე ან გასაჩივრებული გადაწყვეტილების შეცვლით იღებს ახალ გადაწყვეტილებას. სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით. 393-ე მუხლის თანახმად, სამართლის ნორმები დარღვეულად ითვლება, თუ სასამართლომ: ა) არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა; ბ) გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა; გ) არასწორად განმარტა კანონი.

### **ფაქტობრივი დასაბუთება:**

4.1. საქმის მასალებით დადგენილია, რომ შპს „ოშკმა“ 2006 წლის 23 იანვრის ხელშეკრულების საფუძველზე შპს „კარგი ველი“-საგან შეიძინა ხორბალი. თავიდანვე გადახდილი იქნა საქონლის ღირებულებაც და მოთხოვნილ იქნა ანგარიშ-ფაქტურა. შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ 2009 წლის 13 მარტს შპს „კარგ ველში“ ჩატარდა გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. აღნიშნული შემოწმების აქტიდან ირკვევა, რომ შპს „კარგი ველის“ მიერ შპს „ოშკი“-სათვის მიწოდებულ საქონელზე ზედნადები გამოიწერა 2006 წლის 23 იანვარს, ხოლო აღნიშნულ ოპერაციაზე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა სერია ბბ-04 №228396 გამოიწერილია 2006 წლის 31 იანვრის თარიღით. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2009 წლის 23 აპრილის №16-11-04/1290 წერილის საფუძველზე, თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექცია) 2009 წლის 17 ივნისს შეადგინა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი №015537 შპს „ოშკის“ მიმართ. ოქმის თანახმად, არასწორად ჩაითვალა საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის დარღვევით გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურა სერია ბბ-04 №228396 დღგ-ს თანხით 19 666,37 ლარი, ამასთან, საგადასახადო კოდექსის 132-ე მუხლის საფუძველზე, დაერიცხა ჯარიმა 3244,34 ლარი. საგადასახადო კოდექსის 127-ე მუხლის თანახმად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონალურმა ცენტრმა (საგადასახადო ინსპექცია) 2009 წლის 6 ივლისს გამოსცა ბრძანება №12/358 შპს „ოშკის“ მიმართ სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ თანხის დაკისრების შესახებ. მითითებული ბრძანების საფუძველზე, საგადასახადო ორგანომ 2009 წლის 6 ივლისს საწარმოს მიმართ გამოსცა №12/358 „საგადასახადო მოთხოვნა“. საგადასახადო კოდექსის 155-ე მუხლის საფუძველზე, №12/358 „საგადასახადო მოთხოვნა“ შპს „ოშკის“ მიერ გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2009 წლის 15 სექტემბრის №2868 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლის საფუძველზე, შპს „ოშკის“ მიერ შემოსავლების სამსახურის ზემოაღნიშნული ბრძანება

გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 2009 წლის 12 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

## სამართლებრივი დასაბუთება:

4.2. ამდენად, საქმის მასალებით დადგენილია და მხარეებსაც არ გაუხდიათ სადავოდ ის გარემოება, რომ შპს „კარგი ველის“ მიერ შპს „ოშკისათვის“ მიწოდებულ საქონელზე ზედნადები გამოიწერა 2006 წლის 23 იანვარს, ხოლო აღნიშნულ ოპერაციაზე გამყიდველის შპს „კარგი ველის“ მიერ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა სერია ბბ-04 №228396 გამოწერილია 2006 წლის 31 იანვარს. ამასთან, დარიცხვა გამოწვეულია იმით, რომ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები არ იყო გამოწერილი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად. სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 220-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, დამატებითი ღირებულების გადასახადის გადამხდელად ითვლებოდა პირი, რომელიც რეგისტრირებული იყო ან ვალდებული იყო გატარებულიყო რეგისტრაციაში დღგ-ს გადამხდელად. სააპელაციო სასამართლო განსახილველი დავის სამართლებრივ რეგულირებასთან დაკავშირებით, მიუთითებს სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმადაც, დღგ-ს ჩათვლის უფლება ჰქონდა დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად კი, ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა იყო გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილი ან გადასახდელი იყო ამ კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ან საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციებზე ან/და დასაბეგრ იმპორტზე, თუ საქონელი/მომსახურება გამოიყენებოდა ან გამოიყენებული იქნებოდა გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობისათვის. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის მე-2 ნაწილით კი განსაზღვრული იყო საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, რომელიც წარმოადგენდა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს, რომლითაც დასტურდებოდა დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელების ფაქტი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის პირველი ნაწილი დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს ავალდებულებდა, საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას არა უგვიანეს მეორე დღისა, გამოეწერა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარედგინა იგი მიმღებისათვის, მიუხედავად იმისა, იყო თუ არა მიმღები გადასახადის გადამხდელი. იმავე მუხლის მე-3 ნაწილი კი ადგენდა, რომ დაუშვებელი იყო საქონლის/მომსახურების მიმწოდებლის მიერ არასწორად შევსებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენა. ასეთი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა შესაბამისი თვის დღგ-ს დეკლარაციასთან ერთად წარედგინებოდა საგადასახადო ორგანოს მისი გაუქმების მიზნით. განსახილველ შემთხვევაში, დადგენილია, რომ შპს „ოშკმა“ შპს „კარგი ველისაგან“ ანგარიშ-ფაქტურა მართლაც დაგვიანებით მიიღო, არა დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან კანონით გათვალისწინებულ ორდინან ვადაში, არამედ უფრო გვიან.

ამის მიუხედავად, მოსარჩელებ საქონლის მიმწოდებელს გადაუხადა დღგ-ს გადასახადი და შემდგომში კუთვნილი გადასახადის შესახებ მან ასახა დეკლარაციაში და წარადგინა საგადასახადო ორგანოში.

4.3. სააპელაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის მე-14 პუნქტის თანახმად, არაპირდაპირი გადასახადი წარმოადგენდა გადასახადს (დღგ, აქციზი და სხვა), რომელიც დგინდებოდა მიწოდებული საქონლის ან/და გაწეული მომსახურების ფასზე დანამატის სახით და რომელსაც იხდიდა მომხმარებელი ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის ან/და მომსახურების შეძენისას. არაპირდაპირი გადასახადის ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ეკისრებოდა საქონლის მიმწოდებელს ან/და მომსახურების გამწევს, რომელიც ამ კოდექსის მიზნებისათვის იწოდებოდა გადასახადის გადამზდელად. სააპელაციო სასამართლო განმარტავს, რომ დღგ-ს, როგორც არაპირდაპირი გადასახადის გადახდის ვალდებულება კონკრეტულ შემთხვევაში ეკისრებოდა იმ მეწარმეს, ვინც განახორციელა საქონლის მიწოდება, რადგან იგი წარმოადგენდა დღგ-ს გადასახადზე ვალდებულ პირს. როგორც საქონლის მომწოდებლებს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილი წესი ანგარიშ-ფაქტურის სწორად, დროულად და სათანადო ფორმით შევსებას და მყიდველზე გადაცემას ავალებდა სწორედ გამყიდველს. ანგარიშ-ფაქტურის სწორად და დროულად შევსება საქონლის მიმწოდებლის ვალდებულება იყო და შესაბამისად, მასზე პასუხისმგებლობა მოსარჩელეს არ უნდა დაკისრებოდა. აქედან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ გასაჩივრებული აქტების მიღების დროს საგადასახადო ორგანო ვალდებული იყო გაეთვალისწინებინა ზემოაღნიშნული სამართლებრივი გარემოებები, რა შემთხვევაშიც საქმეზე შესაძლოა მიღებული ყოფილიყო სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

4.4. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-60<sup>1</sup> მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. სააპელაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60<sup>1</sup> მუხლში მოცემულია ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის სავალდებულო წინაპირობები, რომლებიც მათი რეალიზების თვალსაზრისით, ამ მუხლში არა კუმულაციური, არამედ ალტერნატიული სახით არის წარმოდგენილი. ამასთან, არსებით დარღვევად ჩაითვლება ისეთი დარღვევა, რომელსაც შეეძლო არსებითი გავლენა მოეხდინა ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებაზე. სააპელაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის პირველ და მე-2 ნაწილებზე, რომელთა თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია, ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. დაუშვებელია, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას საფუძვლად დაედოს ისეთი გარემოება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ. სააპელაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ მოცემულ შემთხვევაში,

გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადებისა და გამოცემისას საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებას წარმოადგენდა იმ კონკრეტული ანგარიშ-ფაქტურების სრულყოფილი გამოკვლევა და სწორი სამართლებრივი შეფასება, რომლებიც შემმოწმებელმა საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესის დარღვევით გამოწერილად მიიჩნია. ამდენად, სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ უნდა იმსჯელოს, რამდენად წარმოადგენს მყიდველის მიერ მიღებული ჩათვლების გაუქმების საფუძველს საქონლის მიმწოდებლის მიერ დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის პირველი ნაწილის დარღვევით უფრო გვიან გამოწერა, მაშინ, როდესაც გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურები იძლევა საქონლის მყიდველის იდენტიფიკაციის საშუალებას და მყიდველის მიერ ჩათვლის მისაღებად, არა უგვიანეს 45 დღისა (სააგნარიშო პერიოდის დამთავრებიდან) ანგარიშ-ფაქტურები წარდგენილ იქნა საგადასახადო ორგანოში. სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, იმისათვის, რომ შესრულდეს კანონის მოთხოვნა და ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება იყოს კანონშესაბამისი, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია, სადაც საკითხის გადაუწყვეტლად, ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი. სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისათვის არსებობს მხარის გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი. სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ განსახილველ შემთხვევაში საკასაციო სასამართლო მოკლებულია შესაძლებლობას, გადაწყვიტოს სადაც საკითხი, ვინაიდან დღგ-ს ჩათვლასთან დაკავშირებით გადაწყვეტილების მიღება წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს დისკრეციულ უფლებას და მხოლოდ მას შეუძლია მიიღოს გადაწყვეტილება დღგ-ს ჩათვლებთან დაკავშირებით. შესაბამისად, მოცემულ შემთხვევაში გამოყენებულ უნდა იქნეს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილი.

## 5. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

სააპელაციო პალატა სააპელაციო საჩივრის, საქმის მასალების გაცნობისა და მხარეთა მოსაზრებების მოსმენის შედეგად მივიდა დასკვნამდე, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ ნაწილობრივ არასწორად გადაწყვიტა დავა. სააპელაციო საჩივრით ნაწილობრივ გაბათილებული იქნა საქალაქო სასამართლოს დასკვნები სარჩელის უსაფუძვლობის შესახებ, რასაც იზიარებს თბილისის სააპელაციო სასამართლო.

შესაბამისად, ნაწილობრივ უნდა გაუქმდეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და გასაჩივრებულ ნაწილში საქმეზე მიღებული უნდა იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც ნაწილობრივ დაკმაყოფილდება სასარჩელო მოთხოვნა.

## 6. საპროცესო ხარჯები

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-10 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემული იყო საქმის გარემოებების სათანადო გამოკვლევის გარეშე, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია აანაზღაუროს პროცესის ხარჯები მის სასარგებლოდ გადაწყვეტილების გამოტანის შემთხვევაშიც. აქედან გამომდინარე, სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ აპელანტებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონულ ცენტრს შპს „ოშკის“ სასარგებლოდ სოლიდარულად უნდა დაეკისროთ მის მიერ სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის ანაზღაურება 688 ლარის ოდენობით.

## ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

თბილისის სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი, მე-12, მე-13 მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 389-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

## გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის და სსიპ შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის სააპელაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგის 2009 წლის 23 დეკემბრის გადაწყვეტილების შეცვლით მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. შპს „ოშკის“ სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
4. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე, სადაც საკითხის გადაუწყვეტლად, ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის (საგადასახადო ინსპექცია) 2009 წლის 06 ივნისის №12/358 ბრძანება, 2009 წლის 05 ივნისის №12/358 „საგადასახადო მოთხოვნა“, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 15 სექტემბრის №2868 ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2009 წლის 12 ოქტომბრის გადაწყვეტილება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონულ ცენტრს დაევალოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი;
5. აპელანტებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონულ ცენტრს შპს „ოშკის“ სასარგებლოდ სოლიდარულად დაეკისროთ მის მიერ სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის ანაზღაურება 688 ლარის ოდენობით;

6. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო წესით მხარეებისათვის დასაბუთებული გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან ერთი თვის ვადაში საქართველოს უზენაეს სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (მდებარე: ქ. თბილისი ქმ. ზუბალაშვილების ქუჩა №32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის (მდებარე: ქ. თბილისი, გრ. რობაქიძის 7ა) მეშვეობით.

თავმჯდომარე

მერაბ ლომიძე

მოსამართლეები

ლეილა მამულაშვილი

ქეთევან დუგლაძე