

საქმე № 330310014686009
საქმე №3ბ/316-16



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

26 იანვარი, 2018 წელი
თბილისი

ქ.

**თბილისის სააპელაციო სასამართლო
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
შემადგენლობა**

**თავმჯდომარე - ლევან მურუსიძე
მოსამართლეები: ნინო ქადაგიძე
თამარ ონიანი**

სხდომის მდივანი - რუსუდან ანდრიაშვილი

აპელანტი - ი.მ მ--- ბ-----ი

წარმომადგენელი - გ----- ზ-----ე

მოწინააღმდეგე მხარე - სსიპ შემოსავლების სამსახური

წარმომადგენელი - ნ----- გ-----ი

მოწინააღმდეგე მხარე - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

წარმომადგენელი - თ-----ე

**მოწინააღმდეგე მხარე - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან
არსებული დავების განხილვის საბჭო**

დავის საგანი - ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

**გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 10 ნოემბრის
გადაწყვეტილება**

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

2.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის

2015 წლის 10 ნოემბრის გადაწყვეტილებით ი.მ მ--- ბ-----ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

2.2. დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

2.2.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ განხორციელდა ი.მ მ--- ბ-----ის შემოწმება, ხოლო შემოწმების შედეგებზე შედგა 2013 წლის 06 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

-სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 06 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი (იხ.ს.ფ. 138-205. ტ.1).

2.2.2. 2013 წლის 06 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ გამოცემული იქნა 2013 წლის 13 დეკემბრის №----- ბრძანება, რომლითაც ი.მ მ--- ბ-----ს ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა სულ 108 680 ლარი, მათ შო---- : ძირითადი გადასახადი - 76 431 ლარი, ჯარიმა - 32 249 ლარი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

-სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 13 დეკემბრის №----- ბრძანება (იხ.ს.ფ. 134. ტ.1).

2.2.3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 13 დეკემბრის №----- ბრძანების საფუძველზე გამოცემული იქნა 2013 წლის 13 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

-სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 13 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნა (იხ.ს.ფ. 133. ტ.1).

2.2.4. ი.მ მ--- ბ-----მა აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 13 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნა გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში. შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 02 აპრილის №----- ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

-სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 02 აპრილის №----- ბრძანება. (იხ.ს.ფ. 26-28. ტ.2).

2.2.5. ი.მ მ--- ბ-----მა აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 13 დეკემბრის №----- ბრძანება, 2013 წლის 13 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნა და სსიპ

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 02 აპრილის №----- ბრძანება გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში. დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 05 დეკემბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. ნაწილობრივ გაუქმდა შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 02 აპრილის №----- ბრძანება და 2013 წლის 13 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნა და დაევალა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტს ამ გადაწყვეტილების მიხედვით მოახდინოს შემოწმებით დარიცხული თანხების კორექტირება დარიცხული ჯარიმის ნაწილში, ხოლო დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

-საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 05 დეკემბრის გადაწყვეტილება (საჩივარი №-----) (იხ.ს.ფ. 85-93).

2.3. დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

2.3.1. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლის შესაბამისად, სარჩელი შეიძლება აღიძვრას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის ან ძალადაკარგულად გამოცხადების მოთხოვნით.

ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძვლებს განსაზღვრავს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, რომლის მე-60¹ მუხლის 1-ლი და მე-2 ნაწილების თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადების ან გამოცემის წესის არსებით დარღვევად ჩაითვლება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა ამ კოდექსის 32-ე ან 34-ე მუხლით გათვალისწინებული წესის დარღვევით ჩატარებულ სხდომაზე ან კანონით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული წარმოების სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მოცემულ საკითხზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

2.3.2. 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ გადასახადის გადამხდელი არ ახორციელებს ბუღალტრულ აღრიცხვას კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფორმითა და წესით ან არ ახორციელებს მას საერთოდ, ან სააღრიცხვო დოკუმენტაცია დაკარგული ან/და განადგურებულია, რის გამოც შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტისა და საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა, მაშინ საგადასახადო ორგანოს გადასახადის ოდენობის დადგენის მიზნით უფლება

აქვს გადასახადის გადამხდელს გადასახადი დაარიცხოს არსებული მასალების საფუძველზე შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების გათვალისწინებით, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე).

2011 წლის 1 იანვრიდან მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, განუსაზღვროს პირს საგადასახადო ვალდებულებები არსებული მასალების საფუძველზე, შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების გათვალისწინებით, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე), ქვემოთ მოყვანილი ერთზე მეტი ნებისმიერი პირობის არსებობისას: ა) პირი არ ახორციელებს ბუღალტრულ აღრიცხვას ან არ ახორციელებს მას საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფორმითა და წესით; ბ) სააღრიცხვო დოკუმენტაცია დაკარგულია ან განადგურებულია; გ) ადგილი აქვს პირის აქტივების დაუსაბუთებელ ზრდას; დ) პირის დასაბეგრი შემოსავალი ან/და ოპერაციის მოცულობა ან/და ფასნამატის მაჩვენებელი მნიშვნელოვნად იცვლება საგადასახადო პერიოდების მიხედვით; ე) პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის ან/და პირადი მოხმარებისათვის გაწეული ხარჯი აჭარბებს დეკლარირებულ შემოსავალს. ვ) მიმდინარე საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების შედეგად შესამოწმებელ პერიოდში გამოვლენილია პირის მიერ საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის ორი ან მეტი შემთხვევა ან/და არსებითი სხვაობა პირის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილ/დეკლარირებულ დაბეგვრასთან დაკავშირებულ მონაცემებსა და ამ ღონისძიებების შედეგად ფაქტობრივად დაფიქსირებულ მონაცემებს შორის.

კონკრეტულ შემთხვევაში, მოსარჩელე თავის არგუმენტაციას არსებითად ამყარებს იმ გარემოებაზე, რომ მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოებს სადავო აქტების გამოცემისას არ შეუსწავლიათ საკითხი სრულყოფილად და გასაჩივრებული აქტები არ მოიცავს დასაბუთებას. ამასთან, აპელირებს, რომ სადავო აქტებში მითითებულია გადამხდელის მხრიდან ბუღალტრული აღრიცხვის წესების დარღვევის შესახებ, თუმცა აღნიშნული არ არის კონკრეტულად რა დარღვევას ქონდა ადგილი ი.მ მ--- ბ-----ის მხრიდან. სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის ეს პოზიცია და განმარტა, რომ სადავო 2013 წლის 06 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტში ნათლად არის მითითებული, რომ „ინდ. მეწარმე არ აწარმოებს ბუღალტრულ აღრიცხვას კანონმდებლობით დადგენილი წესით, შესამოწმებელ პერიოდში მნიშვნელოვნად იცვლება გადამხდელის ერთობლივი შემოსავალი და დასაბეგრი მოგება, ამასთან, ი.მ. „მ--- ბ-----ის“ მიერ გამოწერილი დოკუმენტების მიხედვით დაფიქსირებული ფასნამატი აღემატება მის მიერ

დეკლარირებულ ფასნამატს. (პირი ახორციელებს ზოგ შემთხვევაში დოკუმენტებით, ზოგ შემთხვევაში ჩეკით რეალიზაციას). მეტიც, გასაჩივრებულ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 05 დეკემბრის გადაწყვეტილებაში მითითებულია დავის ორი საგანი და ჩამოყალიბებულია შემოსავლების სამსახურის, მომჩივნისა და დავების განხილვის საბჭოს არგუმენტაციები თითოეულ დავის საგანთან მიმართებით. ამასთან, სასამართლომ აღნიშნა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 12 აპრილის №----- ბრძანებით (იხ.ს.ფ. 218-220, ტ.1) გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება შემმოწმებლისათვის წარედგინა შესაბამისი დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები და არგუმენტები, მათ შო---- ინფორმაცია საანგარიშო წლის საწყისი და საბოლოო სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების და საკონტროლო სალარო აპარატით რეალიზებული საქონლის რაოდენობრივი და თანხობრივი გაშიფვრის შესახებ, სახეობების მიხედვით, ხოლო მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე შემმოწმებელს დაევალა გადამხდელის მონაწილეობით წარმოდგენილი მტკიცებულებების გაანალიზება და იდენტიფიცირებულ საქონელზე სახეობების მიხედვით გაანგარიშებული ფასნამატის, ხოლო იმ საქონელზე, რომელზეც ვერ ხდება სახეობების მიხედვით იდენტიფიცირება გადამხდელის მიერ დეკლარირებული ფასნამატის გავრცელება. საგადასახადო ორგანოს მიერ მიცემული წინადადების შესაბამისად ი.მ მ--- ბ-----მა სსიპ შემოსავლების სამსახურში წარადგინა 2013 წლის 29 ოქტომბრის განცხადება (იხ.ს.ფ. 221-222, ტ.2), სადაც გადამხდელი განმარტავდა, რომ ინფორმაცია წლის დასაწყისსა და წლის ბოლოს სასაქონლო მატერიალური მარაგების რაოდენობრივი და თანხობრივი გაშიფვრის შესახებ არსებობდა, თუმცა მისგან დამოუკიდებელი მიზეზების გამო საბუღალტრო პროგრამაში ასახული ყველა სამეურნეო ოპერაცია დაიკარგა ტექნიკური მიზეზების გამო და გააჩნდა დამუშავებული ინფორმაცია ამონარიდის სახით, რომელიც იძლეოდა მონაცემებს რეალიზაციის ციფრზე, თუმცა სასაქონლო მარაგებზე ანალიტიკური ინფორმაცია არ გააჩნდა. ამის საპირისპიროდ სასამართლო სხდომაზე გამოცხადებულმა მოსარჩელის წარმომადგენელმა განმარტა, რომ მართალია „ო----ის“ პროგრამა დაზიანდა, თუმცა ი.მ მ--- ბ-----ს ანალოგიური მონაცემები ასახული ქონდა „ექსელის“ ფაილში, რაც მხარის პოზიციით შემოსავლების სამსახურისათვის მხოლოდ გადამხდელის საბუღალტრო მონაცემების დათვლის კუთხით წარმოშობდა სირთულეს, ვინაიდან „ო----ის“ პროგრამა მონაცემების დათვლის უფრო ხელსაყრელი მეთოდია. (იხ. სხდომის ოქმი). ამდენად, მოსარჩელე მხარის არგუმენტაცია იმის თაობაზე, რომ ადმინისტრაციული ორგანოების მხრიდან არ ყოფილა საკითხი გამოკვლეული სრულყოფილად სრულიად უსაფუძვლო და დაუსაბუთებელია, ვინაიდან შემოსავლების სამსახურმა მისცა წინადადება გადამხდელს წარმოედგინა დამატებითი დოკუმენტები, თუმცა ი.მ მ--- ბ-----ის განცხადებით პროგრამა „ო----ში“ ასახული ყველა სამეურნეო ოპერაცია დაიკარგა და მას გააჩნდა

დამუშავებული ინფორმაცია მხოლოდ რეალიზაციის ციფრზე. ამასთან დაკავშირებით უნდა აღინიშნოს, რომ მოსარჩელის მიერ 2013 წლის 29 ოქტომბრის განცხადებაში წერილობით მითითებული გარემოებები და მოსარჩელის წარმომადგენლის ზეპირსიტყვიერი ახსნა-განმარტება წინააღმდეგობაში მოდის ერთმანეთთან.

სასამართლომ მითითებულ სადავო საკითხთან დაკავშირებით ყურადღება მიაქცია გასაჩივრებულ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 06 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის შემდგენი მთავარი აუდიტო--- - გ--- ბ-----ის განმარტებას, რომელიც აღნიშნავს, რომ მოცემულ შემთხვევაში, მართალია „ექსელის“ პროგრამაში მონაცემების აღრიცხვა არ წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის კანონმდებლობით დადგენილ წესს, თუმცა ამ მონაცემების „ო---ის“ პროგრამაში აღრიცხვის შემთხვევაშიც კი ადგილი ექნებოდა დარღვევას ვინაიდან კონკრეტულ შემთხვევაში არსებითი მნიშვნელობა ჰქონდა არა საბუღალტრო მონაცემების „ო---ის“ პროგრამაში აღრიცხვას, არამედ შესყიდული და რეალიზებული საქონლის ერთმანეთისაგან გამიჯვნას, რასაც კონკრეტულ შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონია, გადამხდელი ზოგ შემთხვევაში ახორციელებდა დოკუმენტებით და ზოგ შემთხვევაში ჩვეუთ რეალიზაციას, ვერ ხდებოდა ჩამოწერილი საქონლის იდენტიფიცირება და შესაბამისად, ვერ ხერხდებოდა გადასახადების პირდაპირი მეთოდით დათვლა, რის გამოც აუდიტორების მიერ გამოყენებული იქნა არაპირდაპირი მეთოდი. ანალოგიური პოზიცია არის დაფიქსირებული გასაჩივრებულ საგადასახადო შემოწმების აქტშიც. შესაბამისად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ უსაფუძვლოა მოსარჩელე მხარის განმარტება იმასთან დაკავშირებით, რომ ადმინისტრაციული ორგანოების მხრიდან სადავო აქტებში მითითებული არ იყო თუ კონკრეტულად რა დარღვევას ქონდა ადგილი ი.მ მ--- ბ-----ის მხრიდან, რის გამოც მხარე მოკლებული იყო შესაძლებლობას წარმოედგინა კონკრეტული არგუმენტაცია მოცემულ საკითხთან მიმართებაში. რაც შეეხება ფასნამატის მაჩვენებლის მნიშვნელოვან ცვლილებას საგადასახადო პერიოდების მიხედვით, მოსარჩელე მხარე არ უარყოფს ამ გარემოებას, თუმცა მიუთითებს, რომ ვინაიდან ი.მ მ--- ბ-----ის საქმიანობა ძირითადად შეეხება ალკოჰოლური სასმელებით ვაჭრობას და სავაჭრო ობიექტი განთავსებული იყო ბათუმში, შესაბამისად, სეზონური ვაჭრობიდან გამომდინარე გადასახადის გადამხდელის მიერ სხვადასხვა პერიოდებში მიღებული მოგება განსხვავდებოდა ერთმანეთისაგან.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე სასამართლომ მიიჩნია, რომ სახეზეა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებული ერთზე მეტი პირობა, შესაბამისად, შემოსავლების სამსახური უფლებამოსილი იყო გადასახადების განსაზღვრისათვის გამოეყენებინა დათვლის არაპირდაპირი მეთოდი.

2.3.3. რაც შეეხება, მოსარჩელე მხარის სასარჩელო მოთხოვნას ი.მ მ--- ბ----- ის, როგორც კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელის შემოსავლების სამსახურის მიერ დაკისრებული საურავებისაგან გათავისუფლების შესახებ, სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს/დავის განმხილველ ორგანოს ან სასამართლოს უფლება აქვს, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით. კონკრეტულ შემთხვევაში, მოსარჩელე მხარე ვერ უთითებს გადასახადის გადამხდელის მხრიდან რა სახის შეცდომას ან რომელი ნორმის არცოდნას ქონდა ადგილი, რაც შეიძლება გახდეს 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის გამოყენების საფუძველი. მეტიც, მითითებული მუხლის საფუძველზე პირის სანქციისაგან გათავისუფლების საფუძველი შეიძლება გახდეს საგადასახადო კოდექსის ბუნდოვანი ნორმის არასწორი ინტერპრეტაცია, რასაც მოცემულ შემთხვევაში ადგილი არ აქვს.

2.3.4. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლის მიხედვით, მხარეები თვითონვე განსაზღვრავენ, თუ რომელი ფაქტები უნდა დაედოს საფუძვლად მათ მოთხოვნებს ან რომელი მტკიცებულებებით უნდა იქნეს დადასტურებული ეს ფაქტები. ამავე კოდექსის 102-ე მუხლის პირველი ნაწილი კი ადგენს, რომ თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. ამასთან, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს წერილობითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელემ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლით და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლით განსაზღვრული ვალდებულების შესაბამისად, ვერ უზრუნველყო იმ გარემოებების დამადასტურებელი მტკიცებულებების წარმოდგენა, რომელზეც ის ამყარებდა თავის სასარჩელო მოთხოვნებს, რის გამოც არ არსებობს სარჩელის დაკმაყოფილებისა და გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის ფაქტობრივ-სამართლებრივი საფუძვლები.

3. სააპელაციო საჩივრის საფუძვლები:

3.1. ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

აპელანტი მიუთითებს, რომ სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც არ

უნდა გამოეყენებინა, კერძოდ, 2011 წლის 01 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსი. ამასთან, სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, კერძოდ, 2011 წლის 01 იანვრიდან მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილი.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება:

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 389-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება აღწერილობითი და სამოტივაციო ნაწილების ნაცვლად უნდა შეიცავდეს საქმის გარემოებებთან დაკავშირებით გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითებას, შესაძლო ცვლილებების ან დამატებების გათვალისწინებით.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, თუ სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ ან/და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მაშინ დასაბუთება იცვლება მათზე მითითებით.

4.1. ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება:

4.1.1. სააპელაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასაბუთებულობა-კანონიერების შემოწმებისა და საქმის სასამართლო განხილვის შედეგად მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ სააპელაციო საჩივარი უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გამოტანისას არ დარღვეულა მატერიალური და საპროცესო სამართლის ნორმები, სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, სწორი შეფასება მისცა საქმის მასალებს, საქმეზე ფაქტობრივი გარემოებები დადგენილია სრულყოფილად, რაც არ იძლევა გადაწყვეტილების გაუქმებისა და სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილების საფუძველს.

პალატა განმარტავს, რომ დავის არსებით გადაწყვეტას და სწორ სამართლებრივ კვალიფიკაციას მნიშვნელოვანწილად განაპირობებს საქმეზე გამოკვლეული ფაქტების ობიექტური შეფასება და მათი ერთობრივი ანალიზი. მოცემულ შემთხვევაში, სააპელაციო სასამართლო იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ საქმეზე დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს და ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივ შეფასებებს, მიუთითებს მათზე და დამატებით აღნიშნავს შემდეგს:

განსახილველ შემთხვევაში, დავის საგანს წარმოადგენდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 05 დეკემბრის გადაწყვეტილების ნაწილობრივ (სარეზოლუციო ნაწილის მე-5 პუნქტი), სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 13 დეკემბრის №----- ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 13 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 06 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის ბათილად ცნობა.

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ განხორციელდა ი.მ მ--- ბ-----ის შემოწმება, ხოლო შემოწმების შედეგებზე შედგა 2013 წლის 06 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი.

ასევე, დადგენილია, რომ 2013 წლის 06 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ გამოცემული იქნა 2013 წლის 13 დეკემბრის №----- ბრძანება, რომლითაც ი.მ მ--- ბ-----ს ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა სულ 108 680 ლარი, მათ შო----: ძირითადი გადასახადი 76 431 ლარი, ჯარიმა 32 249 ლარი.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 13 დეკემბრის №----- ბრძანების საფუძველზე გამოცემული იქნა 2013 წლის 13 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნა.

მოცემული ფაქტობრივი გარემოებების არსებობის პირობებში, პალატა ვერ გაიზიარებს აპელანტის მოსაზრებას, რომ სასამართლომ არასწორად გამოიყენა 2011 წლის მდგომარეობით არსებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილი. პალატა მიუთითებს, რომ აღნიშნულ მუხლში

შესაბამისად, საკითხის განხილვა-გადაწყვეტისათვის პალატა მიუთითებს 2011 წლის 1 იანვრიდან მოქმედ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილზე, რომლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, განუსაზღვროს პირს საგადასახადო ვალდებულებები არსებული მასალების საფუძველზე, შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების გათვალისწინებით, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე), ქვემოთ მოყვანილი ერთზე მეტი ნებისმიერი პირობის არსებობისას: ა) პირი არ ახორციელებს ბუღალტრულ აღრიცხვას ან არ ახორციელებს მას საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფორმითა და წესით; ბ) სააღრიცხვო დოკუმენტაცია დაკარგულია ან განადგურებულია; გ) ადგილი აქვს პირის აქტივების დაუსაბუთებელ ზრდას; დ) პირის დასაბეგრი შემოსავალი ან/და ოპერაციის მოცულობა ან/და ფასნამატის მაჩვენებელი მნიშვნელოვნად იცვლება საგადასახადო პერიოდების მიხედვით; ე) პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის ან/და პირადი მოხმარებისათვის გაწეული ხარჯი აჭარბებს დეკლარირებულ შემოსავალს. ვ) მიმდინარე საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების შედეგად შესამოწმებელ პერიოდში გამოვლენილია პირის მიერ საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის ორი ან მეტი შემთხვევა ან/და არსებითი სხვაობა პირის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილ/დეკლარირებულ დაბეგვრასთან დაკავშირებულ მონაცემებსა და ამ ღონისძიებების შედეგად ფაქტობრივად დაფიქსირებულ მონაცემებს შორის.

საქმის მასალების შესწავლის შედეგად, პალატა სრულად იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებას სადავო 2013 წლის 06 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტზე, რომლის თანახმად, დგინდება, რომ ინდ. მეწარმე არ აწარმოებს ბუღალტრულ აღრიცხვას კანონმდებლობით დადგენილი წესით, შესამოწმებელ პერიოდში მნიშვნელოვნად იცვლება გადამხდელის ერთობლივი შემოსავალი და დასაბეგრი მოგება, ამასთან, ი.მ. „მ- -- ბ-----ის“ მიერ გამოწერილი დოკუმენტების მიხედვით დაფიქსირებული ფასნამატი აღემატება მის მიერ დეკლარირებულ ფასნამატს (პირი ახორციელებს ზოგ შემთხვევაში დოკუმენტებით, ზოგ შემთხვევაში ჩეკით რეალიზაციას) (ტომი პირველი, ს.ფ. 55).

10

ერთმანეთისაგან გამიჯვნა, გადამხდელი ზოგ შემთხვევაში ახორციელებდა დოკუმენტებით და ზოგ შემთხვევაში ჩეკით რეალიზაციას, ვერ ხდებოდა ჩამოწერილი საქონლის იდენტიფიცირება და შესაბამისად, ვერ ხერხდებოდა გადასახადების პირდაპირი მეთოდით დათვლა, რის გამოც აუდიტორების მიერ გამოყენებული იქნა არაპირდაპირი მეთოდი. ანალოგიური პოზიცია არის დაფიქსირებული გასაჩივრებულ საგადასახადო შემოწმების აქტშიც. ასევე, დადგენილია, რომ ადგილი ჰქონდა ფასნამატის მაჩვენებლის მნიშვნელოვან ცვლილებას საგადასახადო პერიოდების მიხედვით, რაზეც მოსარჩელე მიუთითებს, რომ ვინაიდან ი.მ მ--- ბ-----ის საქმიანობა ძირითადად შეეხება ალკოჰოლური სასმელებით ვაჭრობას და სავაჭრო ობიექტი განთავსებული იყო ბათუმში, შესაბამისად, სეზონური ვაჭრობიდან გამომდინარე გადასახადის გადამხდელის მიერ სხვადასხვა პერიოდებში მიღებული მოგება განსხვავდებოდა ერთმანეთისაგან.

მოცემული ფაქტობრივი გარემოებების არასებობის პირობებში, სააპელაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქმის მასალებით არ დასტურდება, ხოლო საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მესამე ნაწილის შესაბამისად, აპელანტის მიერ სააპელაციო ინსტანციაში ვერ იქნა წარმოდგენილი რაიმე მტკიცებულება, რომლითაც დადასტურდებოდა, რომ გასაჩივრებული აქტების გამოცემისას, ადგილი ჰქონდა კანონით დადგენილი ისეთი პროცედურული ნორმების არსებით დარღვევას, რომლის არარსებობის შემთხვევაში, აღნიშნულ საკითხზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

მოცემულ შემთხვევაში, საქმეში არსებული მტკიცებულებებით დასტურდება, რომ სადავო საკითხთან დაკავშირებით მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ ჩატარებულია ადმინისტრაციული წარმოება და მხოლოდ საქმის ფაქტობრივი გარემოებების სრულყოფილად შესწავლის შემდგომად მიღებული გადაწყვეტილებები.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლის შესაბამისად, სარჩელი შეიძლება აღიძრას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის ან ძალადაკარგულად გამოცხადების მოთხოვნით.

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.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-60¹ მუხლში ჩამოთვლილია ის საფუძვლები, რომელთა არსებობის შემთხვევაშიც შესაძლებელია ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა. კერძოდ, დასახელებული მუხლის პირველი ნაწილი ადგენს, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს, ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადებისა ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადების ან გამოცემის წესის არსებით დარღვევად ჩაითვლება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა ამ კოდექსის 32-ე ან 34-ე მუხლით გათვალისწინებული წესის დარღვევით ჩატარებულ სხდომაზე ან კანონით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული წარმოების სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მოცემულ საკითხზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

განსახილველ შემთხვევაში, პალატა მიიჩნევს, რომ აპელანტის ი.მ მ--- ბ----- ის მიერ ვერ იქნა გაბათილებული პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებით დადგენილი გარემოებები და სამართლებრივი დასკვნები, რისი გათვალისწინებითაც არ არსებობს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამართლებრივი და ფაქტობრივი საფუძვლები.

5. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა:

პალატას მიაჩნია, რომ სასამართლომ საქმე განიხილა საპროცესო დარღვევების გარეშე, სწორად დაადგინა საქმეზე ფაქტობრივი გარემოებები და სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა მათ. შესაბამისად, სახეზე არ არის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები, რისი გათვალისწინებითაც სააპელაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 10 ნოემბრის გადაწყვეტილება.

6. საპროცესო ხარჯები:

6.1. აპელანტის მიერ სააპელაციო საჩივრის წარდგენისას გადახდილია სახელმწიფო ბაჟი, რაც უნდა ჩაითვალოს სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილად.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-

ლი, მე-12, 34-ე მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

დაადგინა:

1. ი.მ მ--- ბ-----ის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს.
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 10 ნოემბრის გადაწყვეტილება.
3. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს კასაციის წესით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (ქ. თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32), დასაბუთებული განჩინების მხარეთათვის გადაცემიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს მეშვეობით (ქ. თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზირი №7ა).

თავმჯდომარე

ლევან მურუსიძე

მოსამართლეები:

ნინო ქადაგიძე

თამარ ონიანი