



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

საქართველოს სახელით
შ ე ს ა ვ ა ლ ი ნ ა წ ი ლ ი

12 ივლისი, 2018 წელი

ქ. თბილისი

**თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

**თავმჯდომარე (მომხსენებელი) - შოთა გეჭაძე
მოსამართლეები - გიორგი გოგიაშვილი, ილონა თოდუა**

სხდომის მდივანი - გიორგი სანიკიძე

აპელანტი (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური;

წარმომადგენელი - გ----- ჩ-----;

აპელანტი (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო;

წარმომადგენელი - თ----- ტ-----;

მოწინააღმდეგე მხარე (მოსარჩელე) - შპს „ბ-----“ (შპს „B-----“);

წარმომადგენლები - მ----- ქ-----, ნ-----;

მესამე პირი (ა.ს.კ 16.1) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო
სამსახური;

წარმომადგენელი - მ-----;

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი
აქტების ბათილად ცნობა;

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 28 დეკემბრის
გადაწყვეტილება;

1. სასარჩელო მოთხოვნა:

1.1. ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის

დეპარტამენტის 2012 წლის 13 იანვრის №----- საგადასახადო მოთხოვნა და 2012 წლის 13 იანვრის №-- ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2012 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილება №----- საჩივარზე და 2014 წლის 08 აპრილის გადაწყვეტილება №----- საჩივარზე (დაზუსტებული სასარჩელო მოთხოვნა - თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 10 აპრილის სასამართლოს სხდომის ოქმი).

2. მოპასუხისა და მესამე პირის პოზიცია

2.1. მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენლები არ დაეთანხმნენ წარმოდგენილ სარჩელს და მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

2.2. მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო და მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

2.3. მესამე პირის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის წარმომადგენლებმა სარჩელი არ ცნეს და განმარტეს, რომ არ არსებობს სარჩელის დაკმაყოფილების ფაქტობრივ-სამართლებრივი საფუძვლები.

3. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნები:

3.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

შპს „B-----ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 08 აპრილის გადაწყვეტილება №----- საჩივარზე. სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 13 იანვრის №----- საგადასახადო მოთხოვნა და 2012 წლის 13 იანვრის №-- ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2012 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილება №----- საჩივარზე და მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა საქმისთვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ -სამართლებრივი აქტის გამოცემა კანონით დადგენილ ვადაში.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტები:

4.1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის თბილისის მთავარი სამმართველოს 2011 წლის 6 სექტემბრის №----- მიმართვისა და საგამოძიებო სამსახურის სპეციალურ გამოკვლევათა და ექსპერტიზის დეპარტამენტის 2011 წლის 7 სექტემბრის №--- დავალების საფუძველზე, ამავე დეპარტამენტის მე-2 სამმართველოს მიერ,

სისხლის სამართლის №----- საქმესთან დაკავშირებით, გამოძიების მიერ წარდგენილ მასალებზე დაყრდნობით ჩატარდა შპს „ბ-----ს“ 2009 წლის პირველი ივლისიდან 2011 წლის პირველ სექტემბრამდე პერიოდის საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის რევიზია, რაზედაც შედგენილ იქნა 2011 წლის 29 დეკემბრის აქტი.

შემოწმების აქტის თანახმად, შპს „ბ-----“ გადასახადის გადამხდელად რეგისტრირებულია შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის ვაკე-საბურთალოს განყოფილების მიერ 2009 წლის 07 ივლისს და მინიჭებული აქვს გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი 2-----საწარმოს დირექტორი და 100%-იანი წლის მფლობელი არის მ----- ქ-----საზოგადოება რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად 2010 წლის 09 სექტემბერს. საზოგადოების ძირითად საქმიანობას წარმოადგენს ტანსაცმლის იმპორტი და შემდგომ რეალიზაცია სავაჭრო ქსელში (ქ. თბილისი, ვ-----ს გამზირი №---ში მალაზია „თ-----“). საწარმოს 2010 წლის 06 ივლისს თბილისის რეგიონალურ ცენტრში ვაკე-საბურთალოს განყოფილებაში რეგისტრირებული აქვს ერთი საკონტროლო-სალარო აპარატი.

აქტის თანახმად, გამოძიების მიერ წარდგენილი და საზოგადოების მალაზიიდან „თ-----“ ამოღებული ე.წ. „შავი ჩანაწერების“ მიხედვით, რომელშიც დაფიქსირებულია საქონლის დასახელება, რაოდენობა და სარეალიზაციო ფასები, ირკვევა, რომ საწარმო სრულად არ ასახავს დასაბეგრ შემოსავლებს. ანალოგიურად, სრულად არ არის ასახული შემოსავალები ქ. თბილისში, ე.წ. სავაჭრო ობიექტ „პ----ში“ არსებული მალაზიიდან ამოღებული „შავი ჩანაწერების“ მიხედვით, რომლის დირექტორი და 100% წილის მფლობელი, ასევე, არის მ----- ქ-----საზოგადოება. ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე, საგადასახადო ვალდებულებების სრულად განსაზღვრის მიზნით შემოწმება დაეყრდნო რა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე და 73-ე მუხლების მოთხოვნებს, საზოგადოებას შესამოწმებელ პერიოდში ერთობლივი შემოსავალი განესაზღვრა ე.წ. „შავ ჩანაწერებში“ დაფიქსირებული ფასების მიხედვით, რამაც შეადგინა სულ 1 080 858 ლარი, მათ შორის, 2010 წელს - 581 823 ლარი, 2011 წელს - 499 035 ლარი. ამასთან, წარდგენილი მასალებით ირკვევა, რომ 2010 წლის 07 ივლისიდან 2010 წლის 31 აგვისტოს ჩათვლით საწარმოს მიღებული აქვს 126 661 ლარის შემოსავალი, რომელმაც 2010 წლის 31 აგვისტოს გადააჭარბა 100 000 ლარს, (საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ პუნქტის თანახმად, საწარმო ვალდებული იყო არაუგვიანეს 2 სამუშაო დღისა, ანუ 2010 წლის 02 სექტემბერს, საგადასახადო ორგანოში წარედგინა განცხადება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის მიზნით). დღგ-ით დასაბეგრმა შემოსავალმა, 2010 წლის 31 აგვისტოდან 2010 წლის 09 სექტემბრამდე (გადამხდელის დღგ-ის რეგისტრაციამდე), შეადგინა 68 816 ლარი. საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლის მოთხოვნების შეუსრულებლობისათვის, საზოგადოებას, საგადასახადო კოდექსის 282-ე მუხლის პირველი ნაწილით, დაეკისრება

ჯარიმა 10 322 ლარი. საზოგადოების მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი დღგ-ის ყოველთვიური დეკლარაციებით, დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა შესამოწმებელ პერიოდში შეადგენს 749 692 ლარს, კუთვნილი დღგ-134 944 ლარს, ჩასათვლელი დღგ - 112 847 ლარს, ხოლო ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ - 22 097 ლარს. გამოძიების მიერ წარდგენილი დოკუმენტებით, შესამოწმებელ პერიოდში დღგ-ით დასაბეგრმა ბრუნვამ შეადგინა 989 889 ლარი, კუთვნილმა დღგ-მ - 178 182 ლარი, ჩასათვლელმა დღგ-მ - 112 808 ლარი, ბიუჯეტში გადასახდელმა დღგ-მ - 65 374 ლარი, ანუ გადამხდელის მიერ დეკლარირებულზე 43 277 ლარით მეტი, რაც გადამხდელს დაეკისრა ძირითადი გადასახადის სახით, ასევე, დაეკისრა ჯარიმა საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლით - 12 937 ლარი.

შემოწმების აქტში განმარტებულია, რომ აღურიცხავი შემოსავალი 235 450 ლარი, (2010 წელს - 179 133 ლარი, 2011 წლის თებერვლიდან აგვისტოს ჩათვლით - 56 317 ლარი), საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, ჩაითალა პირადი მიზნებისათვის გამოყენებულად, რაც უთანაბრდება ხელფასს. ამდენად, შპს „ბ-----ს“ საშემოსავლო გადასახადის სახით დამატებით ბიუჯეტში გადასახდელად უნდა დაეკისროს ძირითადი გადასახადი 47 090 ლარი, საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ჯარიმა 23 545 ლარი, ხოლო საგადასახადო კოდექსის 274-ე მუხლით - ჯარიმა 2 283 ლარი.

შემოწმებით, შპს „ბ-----ს“ ერთობლივი შემოსავალი 2010 წელს განისაზღვრა 581 823 ლარით, გამოსაქვითმა ხარჯებმა შეადგინა 621 313 ლარი, გადასახადით დასაბეგრმა მოგება - 50 121 ლარი, შესაბამისად, კუთვნილმა მოგების გადასახადმა - 7 518 ლარი, ანუ დეკლარირებულზე 68 ლარით მეტი, რაც გადამხდელს დაეკისრა ძირითადი გადასახადის სახით. შედეგად, საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მეორე ნაწილით, დასარიცხი ჯარიმა განისაზღვრა 34 ლარის ოდენობით.

შემოწმების აქტის შესაბამისად, სხვაობა გამოწვეულია შემდეგით: 1) ერთობლივი შემოსავალი გაზრდილია დეკლარირებულ შემოსავალსა და ფაქტიურად მიღებულ შემოსავალს შორის სხვაობით 179 133 ლარით. 2) გამოსაქვითი ხარჯი გაზრდილია 179 133 ლარით, რომელიც საზოგადოების ხელმძღვანელობას ჩაეთვალა ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლად. 3) ხარჯებში არ იქნა გათვალისწინებული 146 ლარი ელ-ენერგიის ღირებულება, ვინაიდან წარდგენილი ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტი გამოწერილი იყო ი/მ მ----- ქ-----ზე, ხოლო 311 ლარის ღირებულების სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეძენაზე არ იყო ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტი (ს.ფ. ტ.1. 367-370).

4.2. 2011 წლის 29 დეკემბრის შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემულ იქნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 13 იანვრის №-- ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო

სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და შპს „B-----ს“ წარედგინა 2012 წლის 13 იანვრის №---- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, საწარმოს გადასახდელად დაერიცხა გადასახადის ძირითადი თანხა 90 503 ლარი, ჯარიმა - 49 121 ლარი და საურავი - 23 228,8 ლარი (ტ.1, ს.ფ. 366-365).

4.3. 2012 წლის 23 იანვარს შპს „ბ-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 13 იანვრის №-- ბრძანებისა და №---- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2012 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილებით №----- საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

დავების განხილვის საბჭომ მიუთითა საგამოძიებო სამსახურის 2012 წლის 1 თებერვლის №----- წერილით წარდგენილ ინფორმაციაზე, რომ შემოწმებამ „შავ ჩანაწერებად“ ჩათვალა გამოძიების მიერ თბილისში, ვ-----ს გამზ. №---ში მდებარე მაღაზიიდან „თ-----“ ამოღებული რვეულები, სადაც დაფიქსირებულია მიღებული საქონლის რაოდენობა, დასახელება და ამ საქონლის სარეალიზაციო ფასები. ამ ჩანაწერებს რომ აწარმოებდა მაღაზიის გამყიდველი, აღნიშნულია უშუალოდ 2011 წლის 30 სექტემბრის მოწმის დაკითხვის ოქმში. აღნიშნულ რვეულებში ერთი და იგივე დასახელების საქონელზე დაფიქსირებული იყო სხვადასხვა სარეალიზაციო ფასი, შემოწმებამ იხელმძღვანელა 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილით და შესამოწმებელ პერიოდში დასაბეგრი შემოსავალი განსაზღვრა ე.წ. „შავ ჩანაწერებში“ (რვეულებში) დაფიქსირებული ფასებიდან არითმეტიკული საშუალო ფასის გამოყენებით (ტ.1, ს.ფ. 14-18).

4.4. 2013 წლის 14 მარტს შპს „ბ-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 13 იანვრის №-- ბრძანებისა და №---- საგადასახადო მოთხოვნის, ასევე, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2012 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილების გაუქმება მოითხოვა (ტ.1, ს.ფ.214-218).

საჩივრის ავტორმა განმარტა, რომ დარღვეული იქნა მოქალაქისა და მეწარმის კანონიერი ინტერესები და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს წინა შემადგენლობის მიერ მისი დავის არსებითი განხილვა არ შემდგარა, ყველა დარიცხვა დაემყარა ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურიდან მიწოდებულ წერილობით ინფორმაციას, რომლის მიხედვითაც, დარიცხვები გამაგრებული იყო მოწმეთა ჩვენებებითა და ე.წ. „შავი ჩანაწერებით“, რაც არ შეესაბამება ფაქტობრივად არსებულ გარემოებებს.

გადამხდელმა აღნიშნა, რომ 2011 წლის აგვისტოს დასაწყისში საქონლის შესაძენად იმყოფებოდა თ-----ს რესპუბლიკაში, საიდანაც ჩამოვიდა 2011 წლის 13 აგვისტოს. საქართველოში ჩამოსვლის მესამე დღეს დაპატიმრებული იყო საგამოძიებო სამსახურის მიერ. ამასთან, პატიმრობაში ყოფნის საწყის ეტაპზე კატეგორიულად უარყოფდა გამოძიების მიერ წაყენებულ ბრალდებებს, რის შემდეგაც გადაყვანილ იქნა გლდანის მე-8 საპრობილეში, სადაც მასზე ყოველდღიურად ხორციელდებოდა ფიზიკური და მორალური ზეწოლა. ადვოკატი ჰპირდებოდა საქმის „მოგვარებას“ იმ პირობით, თუ აღიარებდა დანაშაულს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მეწარმე იძულებული გახდა, ელიარებინა დანაშაული, რაც არ ჩაუდენია. სტრესისა და შიშის პირობებში ხელს აწერდა ყველა დოკუმენტს, მათი შინაარსის გაცნობის გარეშე. აღნიშნულის გამო, ჩვენებაში დაფიქსირდა გარემოებები, რაც გახდა გადასახადის დარიცხვის საფუძველი. ადვოკატმა ასევე აღუთქვა დახმარება, რომ გაუწევდა შუამდგომლობას და მას გაუშვებდნენ საპატიმრო დაწესებულებიდან ბრალის აღიარებისა და 50 ათასი ლარის გირაოს გადახდის სანაცვლოდ, ხოლო მასზე და მის მიერ დაფუძნებულ ორ შპს-სა და ინდივიდუალურ მეწარმეზე დარიცხული თანხების ანგარიშში მოუწევდა ბიუჯეტის სასარგებლოდ მხოლოდ 50 ათასი ლარის გადახდა. მართალია, საპატიმროდან მისი განთავისუფლება 50 ათას ლარიანი გირაოს გადახდის სანაცვლოდ მოხდა, მაგრამ დარიცხული თანხების გადაანგარიშება ან შემცირება არ მომხდარა.

საჩივრის ავტორის განმარტებით, დავების განხილვის საბჭოს მიერ დავის განხილვა ატარებდა ფორმალურ ხასიათს და დაეყრდნო მოწმის ზეწოლის შედეგად მიღებულ ჩვენებას. თავად მოწმემაც აღარა, რომ ე.წ. „შავი ჩანაწერები“ არ არის სრული და ფასდაკლებამდე პერიოდს მიეკუთვნება, მაშინ როდესაც საწარმო ხშირად ახდენდა გასაყიდ საქონელზე ფასის დაკლებას. რვეულის შესახებ არაფერი იცოდა დირექტორმა და მასში დაფიქსირებულზე ნაკლებ ფასად ხდებოდა საქონლის გაყიდვა. საგულისხმოა, რომ კომპანია არ დაჯარიმებულა საკონტროლო - სალარო აპარატის გამოუყენებლობისათვის. საგადასახადო ორგანოს არ განუხორციელებია საკონტროლო შესყიდვა ან რაიმე სხვა კონტროლის პროცედურა. გარდა ამისა, შემოწმებამ ყურადღება არ მიაქცია იმ ფაქტს, რომ საწარმოს გააჩნდა დავალიანება მ----- ქ-----ს მიმართ იმპორტირებული საქონლის ღირებულების დაფარვის ანგარიშში და პირადი ინტერესებისათვის თანხის გამოყენებას კი არ ექნებოდა ადგილი, არამედ დაიფარებოდა კუთვნილი დავალიანება.

საჩივარში მითითებულია, რომ საწარმოს მიერ წარდგენილი მტკიცებულებები და ახლად აღმოჩენილი გარემოებები იძლევა საკმარის და კანონიერ საფუძველს, რათა განხორციელდეს დარიცხული გადასახადის და სანქციის გაუქმება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის

საბჭოს 2014 წლის 08 აპრილის გადაწყვეტილებით საჩივარი №----- არ დაკმაყოფილდა. საბჭომ განმარტა, რომ საჩივარში მითითებული გარემოებები კერ განდება დავის განახლების საფუძველი, რადგან არ წარმოადგენს გარემოებას ან მტკიცებულებას, რომელიც მომჩივანმა არ იცოდა და არ შეეძლო სცოდნოდა მისთვის არასასურველი გადაწყვეტილების მიღებამდე და რომელთა წარდგენა გამოიწვევდა მომჩივნისათვის ხელსაყრელი გადაწყვეტილების მიღებას.

4.5. სისხლის სამართლის №----- საქმესთან დაკავშირებით, მოწმის სახით თ----- ც-----ის 2011 წლის 30 სექტემბრის დაკითხვის ოქმის მიხედვით, იგი 2008 წლიდან მუშაობს ი/მ მ----- ქ-----სთან გამყიდველად. მეწარმის ძირითად საქმიანობას წარმოადგენდა თ-----დან ტანსაცმლის იმპორტი საქართველოში და შემდგომ რეალიზაცია სავაჭრო ქსელში. ამ მიზნით თბილისში, ვ-----ს გამზ. №---ში იჯარით აღებულ ფართში ახორციელებს სამეწარმეო საქმიანობას. კერძოდ, აღნიშნულ მისამართზე გახსნილია სავაჭრო მაღაზია „თ-----ი“, სადაც იყიდება მხოლოდ მამაკაცის ტანსაცმელი და ფეხსაცმელი. 2011 წლის 16 აგვისტოს აღნიშნული მაღაზიიდან, საგამოძიებო სამსახურის თანამშრომლების მიერ, ამოღებული იქნა ორი ცალი უჯრებიანი რვეული, რომლებშიც მის მიერ შესრულებულია შავი ჩანაწერები, იმ პერიოდში მაღაზიაში არსებული საქონლის რაოდენობისა და გასაყიდი ფასების შესახებ. კერძოდ, მას წარედგინა დიდი ზომის რვეული, რომლის ორ ფურცელზე ჩაწერილია ტანსაცმლის ჩამონათვალი კოდების მიხედვით, რაოდენობა და ფასები. რაც შეეხება მცირე ზომის რვეულს, მასში 6 გვერდზე ჩაწერილია იმ პერიოდისათვის მაღაზიაში არსებული აღწერილი საქონელი, რაოდენობა და გასაყიდი ფასები. რვეულში ფასები მოცემულია ფასდაკლებამდე პერიოდის. რვეულში ჩამონათვალი გაკეთებულია 1-220-მდე საქონელზე (ტ.1, ს.ფ. 394-396).

4.6. დადგენილია, რომ საგამოძიებო სამსახურის მიერ ამოღებულია შპს „B----- ის“ საბუღალტრო დოკუმენტაცია: 2010 წლის ივლისის თვიდან 2011 წლის აგვისტომდე პერიოდის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები და სასაქონლო ზედნადებები, საბაჟო დეკლარაციები, სალაროს ჩეკები, ხელშეკრულებები, ამონაწერები ბანკის ანგარიშიდან, სალაროს გასავლის ორდერები და სხვა ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტები (ტ.1,ს.ფ. 309).

4.7. შპს „ბ-----ს“ 2011 წლის 29 დეკემბრის შემოწმების და მის მიერ წარმოებული დავების შეფასებასთან დაკავშირებით გამოცემულია დამოუკიდებელი აუდიტორის 2017 წლის 20 მარტის დასკვნა (ტ.1, ს.ფ. 343-347).

დასკვნის შესაბამისად, როგორც შემოწმების აქტიდან ჩანს, გადასახადების დარიცხვა განხორციელდა არა პირველად საბუღალტრო დოკუმენტებზე დაყრდნობით, არამედ ამოღებული „შავი ჩანაწერების“ მიხედვით. ცალკე განხილვის თემაა ამ „შავი ჩანაწერების“ სისწორისა და კანონიერების

საკითხი, თუმცა „შავი ჩანაწერები“ არ შეიცავს მონაცემებს, თუ რა პერიოდს მოიცავს მასში დაფიქსირებული ფასები, არ შეიცავს ინფორმაციას ფასდაკლებების შესახებ, „შავი ჩანაწერებში“ დაფიქსირებული საქონლის დასახელებები არ იდენტიფიცირდება საბუღალტრო მონაცემებში არსებულ სასაქონლო ნაშთებთან და არ შეიცავს სხვა არსებითი ხასიათის ინფორმაციას, ამიტომ სრულიად მიუღებელია ის დასკვნები, რაც შემოწმებამ გააკეთა ამ საექვო ჩანაწერების საფუძველზე. მიუღებელია აღნიშნული ფასების გავრცელება საზოგადოების ფუნქციონირების მთელ პერიოდზე, როცა ვერ ხერხდება საქონლის იდენტიფიცირება და ფასების განსაზღვრა პერიოდების მიხედვით. დამოუკიდებელმა აუდიტორმა მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილზე, განმარტა, რომ საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი უფლება, გამოყენებულ იქნას საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის სხვა მეთოდები, ვიდრე საზოგადოების მიერ თავის საქმიანობის მანძილზე შექმნილი საბუღალტრო დოკუმენტების შესწავლაა, არ არსებობს, რადგან 1. საზოგადოებას აქვს თავისი საქმიანობის ამსახველი სრული და სრულყოფილი საბუღალტრო დოკუმენტაცია. 2. საზოგადოებას სააღრიცხვო დოკუმენტაცია ნაწარმოები აქვს შესაბამისი პერიოდის საგადასახადო კოდექსის 93-ე მუხლით დადგენილი წესით. 3. საზოგადოების პირველადი საგადასახადო დოკუმენტაცია სრულ შესაბამისობაშია მოქმედ საგადასახადო კანონმდებლობასთან.

დასკვნაში აღნიშნულია, რომ შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის 19.08.2010 წლის #----- ბრძანების საფუძველზე, 30.09.2010 წლის #----- ბრძანებისა და 24.12.2010 წლის #----- ბრძანების საფუძველზე შპს „ბ-----ში“ შემოსავლების სამსახურის თბილისის რეგიონული ცენტრის მიერ 23/08/2010 წელს, 01/10/2010 წელს და 26/12/2010 წელს ჩატარდა საქონლის საკონტროლო შესყიდვა. აღნიშნული შემოწმებების (მოულოდნელი შემოწმების) შედეგად საწარმოში საგადასახადო სამართალდარღვევა (განსხვავებული ფასი, განსხვავებული რაოდენობა) არ გამოვლენილა. მიუხედავად იმისა, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ 2010 წელს სამჯერ განხორციელდა მიმდინარე კონტროლის პროცედურები (საქონლის საკონტროლო შესყიდვა), შემოწმებამ არ გაითვალისწინა პროცედურების შედეგები და ფასების გავრცელება განხორციელა საექვო ჩანაწერების საფუძველზე. საზოგადოებას თავისი ფუნქციონირების მთელ პერიოდში არ უფიქსირდება საქონლის/მომსახურების მიწოდების დროს მომხმარებლებთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორება საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების გარეშე. ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე, არ არსებობდა საფუძველი საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის ალტერნატიული საშუალებების გამოყენებისათვის, აქტი არ შეიცავს დასაბუთებას, რატომ გახდა საჭირო და რატომ გადაწყვიტეს აქტის ავტორებმა, საზოგადოების საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის კანონიერების შესწავლისას, გვერდი აეკლოთ არსებული საბუღალტრო დოკუმენტაციისათვის და დაყრდნობოდნენ საექვო ჩანაწერებს.

დასკვნაში შპს „ბ-----ს“ მიერ წარმოებული დავების შეფასებასთან დაკავშირებით მითითებულია, რომ 2015 წელს საზოგადოების მიერ ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურიდან გამოთხოვილ ინფორმაციაში არსებული მასალების შესწავლით ირკვევა, რომ „შავი ჩანაწერები“ არ შეიცავენ არსებითი ხასიათის ინფორმაციას, რითაც შესაძლებელი იქნებოდა გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებების განსაზღვრა პერიოდების მიხედვით. აღნიშნული „შავი ჩანაწერები“ უტყუარ მტკიცებულებებადაც რომ ჩაითვალოს, აღსანიშნავია, თუ როგორ გავრცელდა 2010 წლის შემოსავლების განსაზღვრისას, 2011 წლის სექტემბრის თვეში მაღაზიიდან ამოღებულ „შავ ჩანაწერებში“ დაფიქსირებული ფასები. აგრეთვე, შემოწმების აქტი არ შეიცავს ინფორმაციას, როგორ მოახდინეს შემმოწმებლებმა საშუალო არითმეტიკული ფასის გაანგარიშება საქონლის დასახელების და ჩაშლილ ასორტიმენტებზე ფასების მისადაგებით.

5. დადგენილი ფაქტები პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივად შემდეგნაირად შეაფასა:

პირველი ინსტანციის სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხეთა მითითება, რომ შპს „ბ-----ს“ 2013 წლის 14 მარტის ადმინისტრაციული საჩივარში მითითებული ფაქტები და მსჯელობა არ წარმოადგენდა ახლად აღმოჩენილს ან ახლად გამოვლენილ გარემოებებს და არსებითი მნიშვნელობა მიაჩნდა იმ ფაქტს, მოსარჩელის მიერ სადავოდ ქცეული აქტები რამდენად იყო კანონიერ ძალაში შესული, წინააღმდეგ შემთხვევაში, ვერ მოხდებოდა დავის განახლების საფუძვლების არსებობის თაობაზე საკითხის განხილვა, რამეთუ დავის განახლებაზე მსჯელობა მხოლოდ მაშინ არის შესაძლებელი, როდესაც მხარე ასაჩივრებს იმ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს, რომელიც შესულია კანონიერ ძალაში.

სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო ორგანო ვალდებულია, უზრუნველყოს პირისთვის მიღებული გადაწყვეტილების ოფიციალური გაცნობა, რაც შეიძლება, გამოიხატოს გადამხდელისთვის გადაწყვეტილების წერილობითი ფორმით გაგზავნასა ან ელექტრონული ფორმით წარდგენაში. ამასთან, რომელი ფორმით მოხდება გადასახადის გადამხდელისთვის გადაწყვეტილების გაგზავნა, დამოკიდებულია თავად საგადასახადო ორგანოს არჩევანზე. კანონით განსაზღვრულია მხოლოდ ჩაუბარებლობისას ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ პირისთვის გადაწყვეტილების ჩაბარებისთვის საჯარო შეტყობინების გამოყენების წესი, ხოლო პირველად გაგზავნისას ფორმას ირჩევს საგადასახადო ორგანო.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ აღნიშნა, რომ კონკრეტულ შემთხვევაში, მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ არ არის წარდგენილი მოსარჩელისათვის 2012 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილების ჩაბარების დამადასტურებელი საფოსტო უკუგზავნილი, ხოლო საზოგადოება უარყოფს ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი აქტის ჩაბარებას და მიუთითა, რომ

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 305-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, მომჩივნის მიერ გასაჩივრების ვადის დარღვევის შესახებ მტკიცების ტვირთი ეკისრება საგადასახადო ორგანოს.

იმის გათვალისწინებით, რომ საგადასახადო ორგანომ ვერ უზრუნველყო შესაბამისი დასტურის წარდგენა, მოსარჩელე კი უარყოფს გადაწყვეტილების ჩაბარებას, სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2012 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილება 2013 წლის 14 მარტის საჩივრის წარდგენისას არ იყო კანონიერ ძალაში შესული, რამეთუ იგი მოსარჩელეს კანონით დადგენილი წესითა და ვადაში არ ჩაბარდა.

რაც შეეხება 2013 წლის 14 მარტის საჩივარში ახლად აღმოჩენილ გარემოებებზე მითითებას, სასამართლომ განმარტა, რომ აღნიშნული ტერმინის გამოყენება არ გულისხმობს და არ ადასტურებს, რომ მხარეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2012 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილება ჰქონდა ჩაბარებული და ამავდროულად გაშვებული იყო მისი გასაჩივრების ვადა. განმხილველმა სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა 2013 წლის 14 მარტის საჩივრის შინაარსზე და მხარის მოთხოვნაზე და მიიჩნია, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოს საჩივრის განხილვამდე ზუსტად უნდა განესაზღვრა მხარის მოთხოვნა.

სასამართლო განმარტავს, რომ საჩივრის განხილვა უპირველესად მოიცავს სადავო საკითხისა და გასაჩივრებული აქტების დადგენას, რომელთა შესახებ მხარის პოზიციასაც ამომწურავად უნდა უპასუხოს დავის განმხილველმა ორგანომ. სასამართლოს განმარტებით, ხშირად მხარე არასწორად ახდენს მოთხოვნის ფორმულირებას, მაგრამ წარდგენილი საჩივრიდან მისი რეალური ინტერესი და მოთხოვნა იკვეთება, რა დროსაც ადმინისტრაციულმა ორგანომ უნდა დააზუსტებინოს პირს მოთხოვნა. სადავო საკითხის ამომწურავ დადგენას მნიშვნელობა აქვს იმდენად, რამდენადაც თუკი საჩივრის წარდგენის შემდგომ ადმინისტრაციული ორგანო დაიწყებს ადმინისტრაციულ წარმოებას და გამოსცემს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს, მის მიერ ნაკისრი ვალდებულებები შესრულებულად მაინც არ ჩაითვლება, როდესაც მიღებული გადაწყვეტილება არ პასუხობს გასაჩივრებულ საკითხს, არის დაუსაბუთებელი და გაუგებარი. მხოლოდ სადავო აქტებისა და მოთხოვნების დადგენის შემდგომ არის შესაძლებელი საჩივრის განხილვაზე უფლებამოსილი ორგანოს დადგენა და თუკი ადმინისტრაციული ორგანოს კომპეტენციას სცდება სადავო მოთხოვნაზე მსჯელობისა და გადაწყვეტის უფლებამოსილება, მან უნდა გაატაროს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ღონისძიებები. კონკრეტულ შემთხვევაში, სასამართლომ მიიჩნია, რომ სადავო საკითხის ზუსტად დადგენა უზრუნველყოფდა იმ ფაქტის გამოვლენას, რომ რეალურად მხარე ითხოვდა არა დავის განახლებას ახლად აღმოჩენილ გარემოებათა გამო, არამედ ზოგადად

ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობას.

რაც შეეხება საჩივარში ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2012 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილებაზე მითითებას, სასამართლოს მოსაზრებით ვინაიდან არ დასტურდება ამ აქტის საწარმოსათვის ჩაბარება და ვერ დგინდება მისი გასაჩივრების ვადის დენის ათვლის წერტილი, მიიჩნევა, რომ იგი გასაჩივრდა დადგენილ ვადაში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროში. ვინაიდან საქართველოს ფინანსთა სამინისტროში აქტი დროულად გასაჩივრდა, საგადასახადო ორგანომ კი განიხილა საჩივარი, საწარმოს მიერ 2012 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილების სასამართლოში გასაჩივრების ვადის ათვლა მოგვიანებით დაუკავშირდა 2014 წლის 8 აპრილის გადაწყვეტილების ჩაბარებას, რადგან საჩივრის განხილვის პერიოდში, აქტის სასამართლოში გასაჩივრების ვადის ათვლა დენადად ვერ ჩაითვლება.

რაც შეეხება მხარის მიერ სადავოდ გამხდარ - სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 13 იანვრის №---- საგადასახადო მოთხოვნასა და №-- ბრძანებას, ასევე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2012 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილებას, პირველი ინსტანციის სასამართლომ განმარტა, რომ აუცილებელია დადგინდეს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენება სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის რომელი ორი პირობის არსებობამ გამოიწვია. როგორც სასამართლო სხდომაზე გამოცხადებულმა შემოწმების განმანხორციელებელმა სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა განაცხადა, არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენება განპირობებულია საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის „ა“ და „დ“ ქვეპუნქტებით. სასამართლომ, „დ“ ქვეპუნქტზე მითითებით მიიჩნია, რომ არ დადასტურდა პირის დასაბეგრი შემოსავლის ან/და ოპერაციის მოცულობის ან/და ფასნამატის მაჩვენებლის მნიშვნელოვანი ცვლილება საგადასახადო პერიოდების მიხედვით, რადგან ნორმაში საუბარია კონკრეტულ მაჩვენებელთა ისეთ მნიშვნელოვან ცვლილებაზე, რომ თავად ეს ცვლილება, სხვა პირობასთან ერთად, წარმოშობს ეჭვს გადასახადების სწორი ოდენობით დაანგარიშებასა და გადახდაზე, შესაბამისად, ხდება საფუძველი არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებისა. აღნიშნული, როგორც არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების ერთ-ერთი წინაპირობათაგანი, არ უნდა განიმარტოს როგორც არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების შედეგად დადგენილი ფაქტი, რადგან ჯერ მაჩვენებელთა ცვლილება უნდა დასტურდებოდეს, რათა მოხდეს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების შესაძლებლობის საკითხის განხილვა და არა პირიქით - არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების შემდგომ გამოვლენილი ფაქტი ვერ გახდება არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების საფუძვლად განხილული.

სასამართლომ ასევე განმარტა, რომ მოცემულ შემთხვევაში, ერთი მხრივ,

საგადასახადო ორგანომ ისე განახორციელა გადასახადების დარიცხვა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, რომ არ შეუფასებია სადავო პერიოდში მოქმედი საკანონმდებლო ნორმები და არ დაუსაბუთებია აღნიშნული ნორმებით გათვალისწინებული არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების კანონიერება, მეორე მხრივ კი, მოპასუხეები აპელირებენ ბუღალტრული აღრიცხვის სათანადო წესით წარმოების განუხორციელებლობაზე, თუმცადა მხოლოდ ეჭვი ბუღალტერიის არასათანადო წარმოებაზე, რომელიც არ არის გამყარებული სამართლებრივი საფუძვლით, არ გამომდინარეობს კონკრეტული ფაქტობრივი გარემოებების შედეგად გამოვლენილი ფაქტების გონივრული განსჯიდან და არ ქმნის რომელიმე საკანონმდებლო ნორმით გათვალისწინებულ დარღვევას, არ შეიძლება გახდეს პირისათვის დამატებითი საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის საფუძველი.

6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო მოთხოვნა:

გაუქმდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 28 დეკემბრის გადაწყვეტილება და ახალი გადაწყვეტილებით უარი ეთქვას მოსარჩელე მხარეს სარჩელის დაკმაყოფილებაზე სრულად;

6.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

სააპელაციო საჩივრის ავტორს მიაჩნია, რომ სასამართლომ არასწორად განმარტა კანონი, აპელირებს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილზე, რომლის შესაბამისად საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, პირის საგადასახადო ვალდებულებები განსაზღვროს არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების, პირის შესახებ ინფორმაციის მისი საქმიანობის სხვა საგადასახადო პერიოდთან ან სხვა ამგვარი გადასახადის გადამხდელის შესახებ მონაცემების შედარების, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე): ა) თუ პირს არ აქვს სააღრიცხვო დოკუმენტაცია ან სააღრიცხვო დოკუმენტაციით შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის დადგენა; ბ) ერთზე მეტი ნებისმიერი შემდეგი პირობის არსებობისას: ბ.ა) ადგილი აქვს პირის აქტივების დაუსაბუთებელ ზრდას; ბ.ბ) პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის ან/და პირადი მოხმარებისათვის გაწეული ხარჯი აჭარბებს დეკლარირებულ შემოსავალს; ბ.გ) მიმდინარე საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების შედეგად საგადასახადო შემოწმების დაწყების შესახებ საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი აქტით განსაზღვრულ შესამოწმებელ პერიოდში გამოვლენილია პირის მიერ საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის ორი ან მეტი შემთხვევა; ბ.დ) გამოვლენილია არსებითი სხვაობა პირის მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენილ/დეკლარირებულ დაბეგვრასთან დაკავშირებულ მონაცემებსა და მიმდინარე საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების შედეგად ფაქტობრივად დაფიქსირებულ მონაცემებს შორის.

აპელანტი ასევე ყურადღებას ამახვილებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე და 199-ე მუხლებზე და განმარტავს, რომ საგადასახადო კანონმდებლობა მაკონტროლებელ ორგანოს აძლევს უფლებამოსილებას, იხელმძღვანელოს საწარმოში არსებული მასალებისა და მოპოვებული ნებისმიერი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით თუ შემოწმების დროს ბუღალტრული აღრიცხვები არასათანადოდ იყო წარმოებული და მაკონტროლებელ ორგანოს არ შეეძლო დაედგინა მეწარმის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია.

აპელანტი ასევე არ ეთანხმება სასამართლოს იმ განმარტებას, რომ რადგან ფინანსთა სამინისტროს მიერ ვერ იქნა წარდგენილი 2012 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილების ჩაბარების დასტური, ესე იგი არ არის გასული გასაჩივრების 20 დღიანი ვადა. აღნიშნულის საწინააღმდეგოდ აპელანტი მიუთითებს, რომ კონკრეტულ საქმეზე სადავოდ ქცეული აქტების ნაწილში გასულია სასამართლოში სარჩელის წარდგენის 20 დღიანი ვადა. მნიშვნელოვნად მიიჩნევს, რომ როდესაც მოსარჩელემ 2012 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილებაზე შეიტანა განცხადება ახლად აღმოჩენილი გარემოების გამო საქმის წარმოების განახლების თხოვნით, აღნიშნული უნდა ჩაითვალოს, მხარის მიერ გადაწყვეტილების ჩაბარებად.

აპელანტის განმარტებით, 30 დღიანი ვადის გასვლის შემდეგ დავის დაწყება დასაშვებია მხოლოდ ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოების ან მტკიცებულებების საფუძველზე. შესაბამისად, მხარის მიერ წარდგენილი უნდა იყოს ახალი მტკიცებულება ან სახეზე უნდა იყოს ახალი გარემოება, რომელიც საქმის წარმოების წინა ეტაპზე არ იყო განხილული საქმის ფარგლებში.

სააპელაციო საჩივრის ავტორი მიიჩნევს, რომ სახეზე არ არის ისეთი არსებითი გარემოება, რომელიც შესაძლოდ შეცვლიდა დარიცხვას, ამასთან მოსარჩელის მიერ მითითებული ფაქტებიდან არც ერთი არ არის ისეთი ფაქტი, რომელიც მოსარჩელემ არ იცოდა ან/და მისთვის ცნობილი გახდა შემდგომ. წარმომადგენელს მიაჩნია, რომ არ არსებობდა ახლად აღმოჩენილი ან/და ახლად გამოვლენილი გარემოება, რომელიც იქნებოდა დავის აღნიშნული საფუძველით განახლების საფუძველი. შესაბამისად, აპელანტისთვის გაუგებარია თუ რა საფუძველით გაუქმდა დავების საბჭოს გადაწყვეტილება.

7. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო მოთხოვნა:

გაუქმდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 28 დეკემბრის გადაწყვეტილება და ახალი გადაწყვეტილებით უარი ეთქვას მოსარჩელე მხარეს სარჩელის დაკმაყოფილებაზე სრულად;

7.1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრის

ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

სააპელაციო საჩივრის ავტორი არ ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობას ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2012 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილების საწარმოსთვის ჩაბარების დაუდგელობის თაობაზე და აღნიშნულის საწინააღმდეგოდ მიუთითებს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2012 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილება შპს „ბ-----ს“ გაეგზავნა 2012 წლის 20 ივნისს, ანუ როდესაც მოსარჩელემ 2013 წლის 14 მარტს მიმართა დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა ახლად აღმოჩენილ გარემოებათა გამო საქმის განახლება. აღსანიშნავია, რომ საჩივარს თან ერთვის დავების განხილვის საბჭოს 2012 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილება შპს „ბ-----ს“ მიმართ, სადაც გადამხდელი დეტალურად განიხილავს საბჭოს 2012 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილებას და ითხოვს მის გაუქმებას. აპელანტის განმარტებით, ნათლად დასტურდება ის ფაქტი, რომ გადამხდელისთვის ცნობილი იყო გადაწყვეტილების შინაარსი და ამიტომ ითხოვდა დავის განახლებასა და ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობას.

აპელანტი ასევე ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ 2011 წლის 16 აგვისტოს, სავაჭრო მაღაზია „თ-----დან“ საგამოძიებო სამსახურის თანამშრომლებმა ამოიღეს ორი რვეული, სადაც ჩანაწერები შესრულებულია გამყიდველ თ----- ც-----ის მიერ. კერძოდ, ერთ რვეულში საქონლის ჩამონათვალის მიხედვით, აღნიშნულია საქონლის რაოდენობა და ღირებულება. მეორე რვეულში აღნიშნულია, იმ პერიოდში, მაღაზიაში არსებული საქონლის რაოდენობა და გასაყიდი ფასი. აღნიშნულზე წარმომადგენელი განმარტავს, რომ გადასახადის გადამხდელი ახორციელებდა საქონლის რეალიზაციას მხოლოდ საკონტროლო - სალარო აპარატის საშუალებით, რომლის საფუძველზე შეუძლებელია განისაზღვროს დაბეგვრის ობიექტი და შესაბამისი საგადასახადო ვალდებულებები. ამასთან, დღის ბოლოს განხორციელებული ჩანაწერებით შეუძლებელი იყო კონტროლი განხორციელებულიყო ოპერაციის დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე. ამდენად, წარმომადგენლის განმარტებით ცალსახაა რომ გადასახადის გადამხდელი არ ახორციელებდა ბუღალტრულ აღრიცხვას დადგენილი წესით.

აპელანტის განმარტებით, შემოწმების შედეგად დადგენილი საწარმოს აღურიცხავი შემოსავალი სსკ-ის 73-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად ჩაითვალა პირადი მიზნებისთვის გამოყენებულად, რაც გაუთანაბრდა ხელფასს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საზოგადოების საშემოსავლო გადასახადში დამატებით გადასახდელად დაეკისრა სულ 5670 ლარი. შესაბამისად, არ არსებობს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული აქტის გაუქმების საფუძველი.

8. სააპელაციო სასამართლოს მიერ გასაჩივრებული

გადაწყვეტილების ძალაში დატოვების ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება:

8.1. 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 მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 308-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის მიხედვით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავის განახლება დასაშვებია მხოლოდ ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოების შემთხვევაში, გადაწყვეტილების მიღებიდან 6 წლის ვადაში. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, მომჩივანი ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოებით მიმართავს დავის განმხილველ ბოლო ორგანოს, რომელმაც არსებითად იმსჯელა მომჩივნის მიერ მითითებულ დავის საგანზე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის მე-7 ნაწილით კი განმარტებულია, რომ ახლად აღმოჩენილად ან ახლად გამოვლენილად ჩაითვლება ისეთი გარემოებები ან მტკიცებულებები, რომლებიც მომჩივანმა არ იცოდა და არ შეეძლო სცოდნოდა მისთვის არასასურველი გადაწყვეტილების მიღებამდე და რომელთა დროულად წარდგენა გამოიწვევდა მომჩივნისათვის ხელსაყრელი გადაწყვეტილების მიღებას.

ამრიგად, კანონმდებლობით დასაშვებია დავის განხილვის განახლება ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოების არსებობისას. გარემოება თუ მტკიცებულება რომ ახლად აღმოჩენილად/გამოვლენილად ჩაითვალოს, უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ პირობებს: 1. მის შესახებ მომჩივანისათვის ცნობილი არ უნდა ყოფილიყო დავის განხილვისას; 2. მისი დავის განხილვის დროს წარდგენა მომჩივანისთვის ხელსაყრელი გადაწყვეტილების მიღების საფუძველი უნდა გამხდარიყო. ამრიგად, კანონიერ ძალაში შესული ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით მოწესრიგებული საკითხის დამატებითი კვლევა, შესწავლა და დავის ხელახალი განხილვა მხოლოდ იმ შემთხვევაშია დასაშვები, თუკი განმცხადებელი მიუთითებს ადმინისტრაციულ ორგანოს იმ გარემოებებზე და წარუდგენს იმ ფაქტების დამადასტურებელ მტკიცებულებებს, რაც დაადასტურებს ახლად აღმოჩენილი თუ ახლად გამოვლენილი გარემოებების გამო დავის განახლების საფუძველების არსებობას.

პალატა დადგენილად მიიჩნევს, რომ შპს „ბ-----ს“ 2009 წლის პირველი ივლისიდან 2011 წლის პირველ სექტემბრამდე პერიოდის საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის რევიზიის შედეგებზე შედგენილ იქნა 2011

წლის 29 დეკემბრის აქტი, რომლის საფუძველზეც გამოცემულ იქნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 13 იანვრის №-- ბრძანება და №----- საგადასახადო მოთხოვნა. აღნიშნული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გაუქმების თაობაზე შპს „ბ-----ს“ 2012 წლის 23 იანვრის საჩივარი, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2012 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილებით, არ დაკმაყოფილდა.

ასევე დადგენილია, რომ 2013 წლის 14 მარტს შპს „ბ-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 13 იანვრის №-- ბრძანებისა და №----- საგადასახადო მოთხოვნის, ასევე, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2012 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილების გაუქმება მოითხოვა. საწარმომ საჩივარში განმარტა 2011 წლის 29 დეკემბრის შემოწმების აქტში მითითებული დარიცხვის საფუძვლების უკანონობის მიზეზები. ამასთან, მიუთითა, რომ კომპანიის მიერ წარდგენილი მტკიცებულები და ახლად აღმოჩენილი გარემოებები იძლევა საკმარის და კანონიერ საფუძველს, რათა განხორციელდეს დარიცხული გადასახადისა და სანქციის გაუქმება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 08 აპრილის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა იმ მოტივით, რომ საჩივარში მითითებული გარემოებები ვერ განდებდა დავის განახლების საფუძველი, რადგან არ წარმოადგენს გარემოებას ან მტკიცებულებას, რომელიც მომჩივანმა არ იცოდა და არ შეეძლო სცოდნოდა მისთვის არასასურველი გადაწყვეტილების მიღებამდე და რომელთა წარდგენა გამოიწვევდა მომჩივნისათვის ხელსაყრელი გადაწყვეტილების მიღებას.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად გაიზიარა მოპასუხეთა მითითება, იმ საკითხზე, რომ შპს „ბ-----ს“ 2013 წლის 14 მარტის ადმინისტრაციული საჩივარში მითითებული ფაქტები და მსჯელობა არ წარმოადგენდა ახლად აღმოჩენილს ან ახლად გამოვლენილ გარემოებებს, ასევე მართებულად გაამახვილა ყურადღება იმ ფაქტზე, მოსარჩელის მიერ სადავოდ ქცეული აქტები რამდენად იყო კანონიერ ძალაში შესული, წინააღმდეგ შემთხვევაში, ვერ მოხდებოდა დავის განახლების საფუძვლების არსებობის თაობაზე საკითხის განხილვა, რამეთუ დავის განახლებაზე მსჯელობა მხოლოდ მაშინ არის შესაძლებელი, როდესაც მხარე ასაჩივრებს იმ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ - სამართლებრივ აქტს, რომელიც შესულია კანონიერ ძალაში.

პალატა მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის „ი“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, გადასახადის

გადამხდელს უფლება აქვს კანონით დადგენილი წესით გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს ქმედება ან გადაწყვეტილება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ნ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში დადგენილი წესით განიხილონ გადასახადის გადამხდელის წერილები, საჩივრები და შეკითხვები, საჭიროების შემთხვევაში უსასყიდლოდ მიაწოდონ მას ინფორმაცია მოქმედი გადასახადების, მათი გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და ვალდებულებების თაობაზე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 296-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო დავა შესაძლებელია განხილულ იქნეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სასამართლოში. ამავე კოდექსის 297-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოები არიან შემოსავლების სამსახური და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭო (შემდგომში – დავის განმხილველი ორგანოები), ხოლო 299-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს მიერ პირის მიმართ ამ კოდექსის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს დავის განმხილველ ორგანოში ამ თავით დადგენილი წესით.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად განმარტა, რომ გასაჩივრების უფლება არის პირის ერთ - ერთი უმნიშვნელოვანესი პროცესუალური უფლება, რომელიც უზრუნველყოფს მისი კანონიერი უფლებებისა და ინტერესების, კანონის უზენაესობის დაცვას, რამეთუ საჩივრის თუ სარჩელის წარდგენისას დავის განმხილველი ორგანო ამოწმებს გადაწყვეტილების კანონიერებას და მისი კანონშეუსაბამისობისას აუქმებს მას, რაც გარანტირებულს ხდის, ერთი მხრივ, კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვასა და აღსრულებას და, მეორე მხრივ, ხელს უშლის პირის უფლებათა დაუსაბუთებელ და უკანონო შეზღუდვას. ამასთან, პირის მიერ საჩივრის წარდგენას უკავშირდება ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულება, რომ კანონით დადგენილი წესითა და ვადაში განიხილოს და გადაწყვიტოს წარდგენილი საჩივარი. საჩივრის წარდგენის უფლებას სწორედ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ აღნიშნული ვალდებულების შესრულება ხდის ქმედით, ხოლო პირის უფლებების დაცვას - გარანტირებულს, რამეთუ რომ არა ადმინისტრაციული ორგანოს მოვალეობა საჩივრის განხილვისა და გადაწყვეტის შესახებ, გასაჩივრების უფლება იქნებოდა მხოლოდ დეკლარაციული ხასიათის. ამასთან, გასაჩივრების ვადის გასვლის შემდგომ, თუკი სახეზე არ არის ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის არარად აღიარების საფუძვლები, რომელზეც საჩივრის წარდგენის ვადა არ ვრცელდება, აქტი იძენს შესასრულებლად სავალდებულო ძალას და მისით განსაზღვრული მოწესრიგება ძალაში შედის. კანონმდებლობა უშვებს გამონაკლისს საერთო წესიდან, ადგენს რა ახლად გამოვლენილ/ახლად აღმოჩენილ გარემოებათა

გამო დავის განახლების შესაძლებლობას. ვინაიდან გასაჩივრების უფლების ჯეროვანი გამოყენება პირდაპირაა დაკავშირებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ადრესატისათვის ჩაბარებასთან, კანონმდებლობით დადგენილი წესით გაცნობასთან, რაც უკავშირდება როგორც გასაჩივრების ვადის დენის დაწყებას, ისე მხოლოდ აქტის გაცნობის შემდეგ ხდება პირისთვის ცნობილი, რა ფაქტობრივი გარემოებების საფუძველზე და რომელი სამართლებრივი ნორმებით იხელმძღვანელა ადმინისტრაციულმა ორგანომ აქტის გამოცემისას, აუცილებელია, რომ დაინტერესებულ პირს კანონით დადგენილი წესით გაეგზავნოს და ჩაბარდეს აქტი.

პალატა მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 44-ე მუხლზე, რომლითაც განსაზღვრულია გადასახადის გადამხდელთან მიმოწერის წესი. აღნიშნული მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანო დოკუმენტს პირს უგზავნის ან/და წარუდგენს წერილობითი ან ელექტრონული ფორმით. ამავე მუხლის მე-8 ნაწილის შესაბამისად, დოკუმენტის ჩაბარება დასტურდება მის მეორე ეგზემპლარზე ან ფოსტის შესაბამის დოკუმენტზე მიმღების ხელმოწერით. იქვე აღინიშნება მიმღების სახელი და გვარი და ადრესატთან მისი დამოკიდებულება, აგრეთვე დოკუმენტის ჩაბარების თარიღი.

სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ საგადასახადო ორგანო ვალდებულია, უზრუნველყოს პირისთვის მიღებული გადაწყვეტილების ოფიციალური გაცნობა, რაც შეიძლება, გამოიხატოს გადამხდელისთვის გადაწყვეტილების წერილობითი ფორმით გაგზავნასა ან ელექტრონული ფორმით წარდგენაში. ამასთან, რომელი ფორმით მოხდება გადასახადის გადამხდელისთვის გადაწყვეტილების გაგზავნა, დამოკიდებულია თავად საგადასახადო ორგანოს არჩევანზე. კანონით განსაზღვრულია მხოლოდ ჩაუბარებლობისას ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ პირისთვის გადაწყვეტილების ჩაბარებისთვის საჯარო შეტყობინების გამოყენების წესი, ხოლო პირველად გაგზავნისას ფორმას ირჩევს საგადასახადო ორგანო.

განსახილველ შემთხვევაში დადგენილია, რომ მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ პირველი ინსტანციის სასამართლოში არ არის წარდგენილი მოსარჩელისათვის 2012 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილების ჩაბარების დამადასტურებელი საფოსტო უკუგზავნილი, ხოლო საზოგადოება უარყოფს ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი აქტის ჩაბარებას.

პალატა მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 305-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, რომლის თანახმად, მომჩივნის მიერ გასაჩივრების ვადის დარღვევის შესახებ მტკიცების ტვირთი ეკისრება საგადასახადო ორგანოს და განმარტავს, რომ ვინაიდან აქტის გაგზავნა არ წარმოადგენს მისი ოფიციალურად გაცნობის ეტაპის საბოლოო საფეხურს, არამედ აუცილებელია შეტყობინების ადრესატის მიერ მისი მიღების ფაქტის დადასტურება, შემოსავლების სამსახურს უნდა უზრუნველყოს მტკიცებულებათა წარდგენა,

რომ ადრესატს კანონმდებლობით დადგენილი წესით ჩაბარდა გზავნილი, ხოლო საწინააღმდეგო ფაქტის მტკიცების ტვირთი მოსარჩელეს აკისრია.

პალატა ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს იმ განმარტებას, რომ ადმინისტრაციული თუ სასამართლო წარმოებისას მიღებული გადაწყვეტილება ეფუძნება მხარეთა მიერ წარდგენილი მტკიცებულებების სრულად, ყოველმხრივ და ობიექტურად გამოკვლევას, შესწავლასა და შეფასებას. ამდენად, მიუთითებს რა კონკრეტულ ფაქტობრივ გარემოებაზე, მხარემ უნდა წარადგინოს შესაბამისი ფაქტის დადასტურებელი მტკიცებულებები. მტკიცებულებას შეიძლება წარმოადგენდეს მხარეთა ახსნა-განმარტება, მოწმეთა ჩვენება, ფაქტების კონსტატაციის მასალები, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებები და ექსპერტთა დასკვნები. ამასთან, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილით ცალსახადაა განსაზღვრული, რომ საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით. ვინაიდან კანონმდებლობით დადგენილია საფოსტო გზავნილის მეშვეობით აქტის გაგზავნისას მისი ადრესატისათვის ჩაბარების ფაქტის დადასტურების პროცედურა, ხოლო საგადასახადო ორგანო ვერ უზრუნველყოფს შესაბამისი დასტურის წარმოდგენას, მოსარჩელე კი უარყოფს გადაწყვეტილების ჩაბარებას, სასამართლომ მართებულად მიიჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2012 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილება 2013 წლის 14 მარტის საჩივრის წარდგენისას არ იყო კანონიერ ძალაში შესული, რამეთუ იგი მოსარჩელეს კანონით დადგენილი წესითა და ვადაში არ ჩაბარდა.

რაც შეეხება 2013 წლის 14 მარტის საჩივარში ახლად აღმოჩენილ გარემოებებზე მითითებას, სასამართლომ მართებულად განმარტა, რომ აღნიშნული ტერმინის გამოყენება არ გულისხმობს და არ ადასტურებს, რომ მხარეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2012 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილება ჰქონდა ჩაბარებული და ამავედროულად გაშვებული იყო მისი გასაჩივრების ვადა.

პალატა ყურადღებას მიაქცევს 2013 წლის 14 მარტის საჩივრის შინაარსს, მხარის მოთხოვნას და მიაჩნია, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოს საჩივრის განხილვამდე ზუსტად უნდა განესაზღვრა მხარის მოთხოვნა. პალატა აქვე მიუთითებს, რომ ნებისმიერ პირს უფლება აქვს, რომ კანონით დადგენილი წესით და ვადაში სადავოდ გახადოს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი აქტი ადმინისტრაციული საჩივრის წარდგენის გზით. ადმინისტრაციული საჩივრის წარდგენა ემსახურება დარღვეული თუ სადავოდ ქცეული უფლების დაცვას და იგი ადმინისტრაციული წარმოების დაწყების საფუძველს წარმოადგენს. ამასთან, ადმინისტრაციული საჩივრის წარდგენის შესაძლებლობა მიზნად ისახავს არა მხოლოდ პირის უფლებების დაცვას, არამედ ადმინისტრაციულ ორგანოთა

მიერ თვითკონტროლის განხორციელებას. ადმინისტრაციული წარმოებისას, განსხვავებით სასამართლო წარმოებისაგან, შეისწავლება როგორც სადავო საკითხის კანონიერება, ისე მიზანშეწონილობა, რაც უშუალოდ არის დაკავშირებული პირის კანონით დაცული ინტერესების მაქსიმალურად გათვალისწინებასა და უზრუნველყოფასთან.

პალატა განმარტავს, რომ საჩივრის განხილვა უპირველესად მოიცავს სადავო საკითხისა და გასაჩივრებული აქტების დადგენას, რომელთა შესახებ მხარის პოზიციასაც ამომწურავად უნდა უპასუხოს დავის განმხილველმა ორგანომ. ამასთან, გასაჩივრებულ აქტებსა და მოთხოვნებს მიუთითებს საჩივრის ავტორი. ამრიგად, ადმინისტრაციული ორგანო შეზღუდულია მოთხოვნათა ამ ფარგლებით და ადმინისტრაციული საჩივრის საფუძველზე დაწყებული ადმინისტრაციული წარმოების შედეგად იღებს გადაწყვეტილებას საჩივრის ავტორის მოთხოვნათა შესაბამისად, თუმცა აღნიშნული გარემოება არ გამორიცხავს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ პირისთვის მოთხოვნის ჩამოყალიბებაში დახმარების გაწევას. ხშირად მხარე არასწორად ახდენს მოთხოვნის ფორმულირებას, მაგრამ წარდგენილი საჩივრიდან მისი რეალური ინტერესი და მოთხოვნა იკვეთება, რა დროსაც ადმინისტრაციულმა ორგანომ უნდა დააზუსტებინოს პირს მოთხოვნა.

პალატა აღნიშნავს, რომ სადავო საკითხის ამომწურავ დადგენას მნიშვნელობა აქვს იმდენად, რამდენადაც თუკი საჩივრის წარდგენის შემდგომ ადმინისტრაციული ორგანო დაიწყებს ადმინისტრაციულ წარმოებას და გამოსცემს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს, მის მიერ ნაკისრი ვალდებულებები შესრულებულად მაინც არ ჩაითვლება, როდესაც მიღებული გადაწყვეტილება არ პასუხობს გასაჩივრებულ საკითხს, არის დაუსაბუთებელი და გაუგებარი. გარდა აღნიშნულისა, მხოლოდ სადავო აქტებისა და მოთხოვნების დადგენის შემდგომ არის შესაძლებელი საჩივრის განხილვაზე უფლებამოსილი ორგანოს დადგენა და თუკი ადმინისტრაციული ორგანოს კომპეტენციას სცდება სადავო მოთხოვნაზე მსჯელობისა და გადაწყვეტის უფლებამოსილება, მან უნდა გაატაროს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ღონისძიებები. კონკრეტულ შემთხვევაში, სადავო საკითხის ზუსტად დადგენა უზრუნველყოფდა იმ ფაქტის გამოვლენას, რომ რეალურად მხარე ითხოვდა არა დავის განახლებას ახლად აღმოჩენილ გარემოებათა გამო, არამედ ზოგადად ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობას.

რაც შეეხება საჩივარში ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2012 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილებაზე მითითებას, ვინაიდან არ დასტურდება ამ აქტის საწარმოსათვის ჩაბარება და ვერ დგინდება მისი გასაჩივრების ვადის დენის ათვლის წერტილი, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად მიიჩნია, რომ იგი გასაჩივრდა დადგენილ ვადაში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროში. ვინაიდან საქართველოს ფინანსთა სამინისტროში აქტი დროულად გასაჩივრდა, საგადასახადო ორგანომ კი

განიხილა საჩივარი, საწარმოს მიერ 2012 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილების სასამართლოში გასაჩივრების ვადის ათვლა მოგვიანებით დაუკავშირდა 2014 წლის 8 აპრილის გადაწყვეტილების ჩაბარებას, რადგან საჩივრის განხილვის პერიოდში, აქტის სასამართლოში გასაჩივრების ვადის ათვლა დენადად ვერ ჩაითვლება.

რაც შეეხება სადავოდ გამხდარ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 13 იანვრის №----- საგადასახადო მოთხოვნასა და №- - ბრძანებას, ასევე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2012 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილებას, პალატა მიუთითებს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილზე, რომლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, პირის საგადასახადო ვალდებულებები განსაზღვროს არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების, პირის შესახებ ინფორმაციის მისი საქმიანობის სხვა საგადასახადო პერიოდთან ან სხვა ამგვარი გადასახადის გადამხდელის შესახებ მონაცემების შედარების, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე): აღნიშნული ნორმა ამოქმედდა საგადასახადო კოდექსში 2013 წლის 26 დეკემბრის №1886 საქართველოს კანონით ცვლილების განხორციელების შედეგად.

პალატა მიუთითებს, რომ 2011 წლიდან მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თავდაპირველი რედაქციის შესაბამისად, თუ გადასახადის გადამხდელი არ ახორციელებს ბუღალტრულ აღრიცხვას საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფორმითა და წესით ან საერთოდ არ ახორციელებს მას, ან სააღრიცხვო დოკუმენტაცია დაკარგულია ან/და განადგურებულია, რის გამოც შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტისა და საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა, მაშინ საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გადასახადის ოდენობის დადგენის მიზნით 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).

აღნიშნულ ნორმაში 2011 წლის 8 ნოემბრის №---- საქართველოს კანონით განხორციელებული ცვლილების შედეგად განისაზღვრა, რომ 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) აღილი 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.

პალატა განმარტავს შემდეგს: 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის მე-2 ნაწილი ადგენდა, რომ 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).

პალატა განმარტავს, რომ ზემოაღნიშნული ნორმები ეხება ყველა სახის გადასახადს. ხსენებული ნორმებით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გადამხდელს გადასახადი დაარიცხოს მის ხელთ არსებული მასალების/საწარმო ინფორმაციის ანალიტიკური დამუშავების მეშვეობით. ეს მასალები ან ინფორმაცია შეიძლება არსებობდეს როგორც საგადასახადო ორგანოში და ეხებოდეს მსგავსი საქმიანობით დაკავებულ სხვა პირს, ისე ინახებოდეს გადასახადის გადამხდელთან. სასამართლო განმარტავს, რომ, მართალია, საგადასახადო ორგანო ამოწმებს გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებას სწორედ გადამხდელის მიერ წარდგენილი დოკუმენტაციისა და მტკიცებულებების შესწავლის საფუძველზე, მაგრამ შესაბამისი წინაპირობების არსებობისას მას შეუძლია, რომ გამოიყენოს არაპირდაპირი მეთოდი, რაც გულისხმობს გარემოებითი მტკიცებულებებით საგადასახადო ვალდებულების დადგენას. აუდიტორი დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ ინფორმაცია, რომელსაც ის იყენებს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების პროცესში, არის მართებული და სწორი, არ უნდა იქნას გამოყენებული ისეთი ფაქტი, რომელიც წარმოადგენს მხოლოდ მოსაზრებას და არ არის დოკუმენტალურად დადასტურებული. სასამართლო აღნიშნავს, რომ აუდიტორის გადაწყვეტილება არაპირდაპირი

მეთოდით გადასახადების განსაზღვრის თაობაზე უნდა იყოს გონივრული და დასაბუთებული ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე. ამასთან, არაპირდაპირი მეთოდი, რომელსაც აუდიტორი გამოიყენებს, უნდა შეესაბამებოდეს გადამხდელის საქმიანობის სპეციფიკას და უნდა იყოს დეტალურად განმარტებული.

პალატა აქვე განმარტავს, რომ ვინაიდან საგადასახადო კოდექსის როგორც საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის პერიოდისთვის, ისე საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის დროს მოქმედი რედაქციები საგადასახადო ორგანოს, გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით, არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებისათვის უდგენს კონკრეტულ წინაპირობებს, რომელთა არსებობის შემთხვევაშიც ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან აღნიშნული მეთოდის გამოყენება ჩაითვლება კანონშესაბამისად, პირველ ყოვლისა, უნდა განისაზღვროს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების წინაპირობების არსებობა, ხოლო შემდგომში კონკრეტულად გამოყენებული არაპირდაპირი მეთოდის კანონიერება.

მოცემულ შემთხვევაში, არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენება შეეხო 2009, 2010 და 2011 წლებს, შესაბამისად, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად არ გაიზიარა მოპასუხეთა აპელირება მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილზე. სასამართლომ ასევე მართებულად მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის შესაბამისად, გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა. აღნიშნული დანაწესიდან გამომდინარე, ვინაიდან არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენება უშუალოდ გადასახადებით დაბეგვრას უკავშირდება და იგი წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელისათვის საგადასახადო ტვირთის მოცულობის განსაზღვრის საფუძველს, ხოლო არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით 2009-2011 წლებში განხორციელებული დარიცხვა არის სადავო, სწორედ აღნიშნულ პერიოდებში მოქმედი არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების თაობაზე შესაბამისი საკანონმდებლო რეგულაციების გამოყენება უნდა მოხდეს.

პალატა განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის (2010 წ.) 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილით, 2011 წლის 8 ნოემბრის №---- საქართველოს კანონით განხორციელებული ცვლილების შედეგად, განისაზღვრა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების შესაძლებლობა, თუკი სახეზე იქნებოდა ამავე მუხლით გათვალისწინებული ერთზე მეტი, ე.ი. მინიმუმ ორი პირობა.

ამდენად, პალატა განმარტავს, რომ აუცილებელია, დადგინდეს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენება სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის რომელი ორი პირობის

არსებობამ გამოიწვია. პალატა ყურადღებას ამახვილებს პირველი ინსტანციის სასამართლო სხდომაზე გამოცხადებული შემოწმების განმახორციელებელი სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენლის იმ განმარტებაზე, რომ არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენება განპირობებულია საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის „ა“ და „დ“ ქვეპუნქტებით. სასამართლოს, „დ“ ქვეპუნქტზე მითითებით მიაჩნია, რომ არ დასტურდება პირის დასაბეგრი შემოსავლის ან/და ოპერაციის მოცულობის ან/და ფასნამატის მაჩვენებლის მნიშვნელოვანი ცვლილება საგადასახადო პერიოდების მიხედვით, რადგან ნორმაში საუბარია კონკრეტულ მაჩვენებელთა ისეთ მნიშვნელოვან ცვლილებაზე, რომ თავად ეს ცვლილება, სხვა პირობასთან ერთად, წარმოშობს ეჭვს გადასახადების სწორი ოდენობით დაანგარიშებასა და გადახდაზე, შესაბამისად, ხდება საფუძველი არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებისა. აღნიშნული, როგორც არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების ერთ-ერთი წინაპირობათაგანი, არ უნდა განიმარტოს როგორც არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების შედეგად დადგენილი ფაქტი, რადგან ჯერ მაჩვენებელთა ცვლილება უნდა დასტურდებოდეს, რათა მოხდეს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების შესაძლებლობის საკითხის განხილვა და არა პირიქით - არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების შემდგომ გამოვლენილი ფაქტი ვერ გახდება არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების საფუძვლად განხილული.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად არ გაიზიარა მოპასუხეთა მითითება, რომ რადგან დარიცხვა რამდენიმე გადასახადში მოხდა, რომელთა პერიოდებიც ერთმანეთისაგან განსხვავდება, მართლზომიერია არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენება, გარდა იმისა, რომ გადასახადის დარიცხვის ძირითადი საფუძველი ერთი და იგივე ფაქტი - ე.წ. „შავი ჩანაწერები“ გახდა, იმ პირობებში, რომ სადავოა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების შედეგად დარიცხვა, ასეთი დარიცხვის შედეგად გამოვლენილი ფაქტები ვერ გამოდგება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლით გათვალისწინებული პირობების არსებობის დამადასტურებელ ფაქტად. რაც შეეხება ინვენტარიზაციის ჩატარებისას დანაკლისის გამოვლენას, სადავო პერიოდში მოქმედი ნორმა არ ითვალისწინებდა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების ერთ-ერთ წინაპირობად იმ გარემოებას, რომ „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.“ (აღნიშნული ქვეპუნქტი 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილს 2012 წლის 28 დეკემბრის №189 საქართველოს კანონით დაემატა და ამოქმედდა 2013 წლის პირველი იანვრიდან).

სააპელაციო პალატა ყურადღებას მიაქცევს სადავო ადმინისტრაციულ - სამართლებრივ აქტებში არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებასთან

დაკავშირებით გაკეთებულ დასაბუთებაზე, კერძოდ, საგადასახადო ორგანო დაეყრდნო ე.წ. შავ ჩანაწერებს, მათში არსებულ მონაცემებს. საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები განმარტავენ, რომ ვერ ხდებოდა სრულყოფილად საქონლის იდენტიფიცირება, არ არსებობდა დოკუმენტაცია, მხოლოდ საკონტროლო-სალარო აპარატი გამოიყენებოდა.

პალატა მიუთითებს სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) 97¹ მუხლზე, რომლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული იყო, რომ ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი პირების მიერ საქონლის/მომსახურების მიწოდების დროს მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას შესაბამისი მონაცემები აღირიცხება მხოლოდ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენებით. პალატა ასევე ყურადღებას ამახვილებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის 2016 წლის 2 დეკემბრის №----- მომართვაზე, რომ საგამოძიებო სამსახურის მიერ ამოღებულია შპს „B-----ის“ საბუღალტრო დოკუმენტაცია: 2010 წლის ივლისის თვიდან 2011 წლის აგვისტომდე პერიოდის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები და სასაქონლო ზედნადებები, საბაჟო დეკლარაციები, სალაროს ჩეკები, ხელშეკრულებები, ამონაწერები ბანკის ანგარიშიდან, სალაროს გასავლის ორდერები და სხვა ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტები.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, პალატა სრულად ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს სასამართლებრივ შეფასებებს და აღნიშნავს, რომ კინაიდან მოსარჩელე სადავო პერიოდში განხორციელებულ რეალიზაციის ნაწილზე ფლობს პირველად დოკუმენტაციას, ხოლო ნაწილის რეალიზაცია ხდებოდა საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებით, რომ მართალია, ჩეკით მხარეთა იდენტიფიცირება არ ხდება და იგი პირველად სააღრიცხვო დოკუმენტს არ წარმოადგენს, თუმცა იგი არის მომხმარებელთან ანგარიშსწორების დოკუმენტი, რომლითაც დადასტურებულია პროდუქციის რეალიზაციის ფაქტი და ღირებულება. ამდენად, მოსარჩელის მიერ ჩეკების წარდგენის გათვალისწინებით, შესაძლებელი უნდა ყოფილიყო შედარება მხარის მიერ ნაჩვენებ მონაცემებსა და ჩეკებით გათვალისწინებულ მონაცემებს შორის, რაც საგადასახადო შემოწმებისას არ განხორციელებულა. უფრო მეტიც, დარიცხვა მოხდა არა კონკრეტული დოკუმენტების, არამედ ე.წ. „შავი ჩანაწერების“ საფუძველზე, რომლებში მითითებული მონაცემების სისწორეც არ დგინდება, რადგან საწარმოს დირექტორი სადავოდ ხდის ამ ჩანაწერებში მითითებული ფაქტების სიზუსტეს, თავად გამყიდველის ჩვენებაში კი აღნიშნულია, რომ მონაცემები არის ფასდაკლებამდე პერიოდის, შესაბამისად, ვერ იქნება მიჩნეული, რომ იგი სრულ სურათს ასახავს. გარდა ამისა, აღნიშნული ჩანაწერებით შეუძლებელია პერიოდის დადგენა. სასამართლო აღნიშნავს, რომ მხოლოდ ეჭვი პირის მიერ კანონმდებლობის დარღვევის თაობაზე არ შეიძლება გახდეს მისთვის საგადასახადო ტვირთის დამძიმების საფუძველი. ეჭვი უნდა იყოს გონივრული და შესაბამისი ფაქტობრივ - სამართლებრივი საფუძვლებით გამყარებული.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, პალატას მიაჩნია, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოს სათანადოდ არ დაუდგენია ფაქტობრივი გარემოებები, დაეყრდნო ე.წ. „შავ ჩანაწერებს“, რომლებიც არ არის სრულყოფილად წარმოებული, მათში ასახული მონაცემების სიზუსტე დადგენილი არ არის და ვერც პერიოდის იდენტიფიცირება ხდება. ამასთან, განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, რომ გადამხდელს გააჩნდა რიგი დოკუმენტებისა, რომლებიც საგადასახადო ორგანოთა მიერ არ არის შეფასებული.

სააპელაციო პალატა ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს შედეგს და განმარტავს, რომ მოცემულ შემთხვევაში, ერთი მხრივ, საგადასახადო ორგანომ ისე განახორციელა გადასახადების დარიცხვა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, რომ არ შეუფასებია სადავო პერიოდში მოქმედი საკანონმდებლო ნორმები და არ დაუსაბუთებია აღნიშნული ნორმებით გათვალისწინებული არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების კანონიერება, მეორე მხრივ კი, მოპასუხეები აპელირებენ ბუღალტრული აღრიცხვის სათანადო წესით წარმოების განუხორციელებლობაზე, თუმცაღა მხოლოდ ეჭვი ბუღალტერიის არასათანადო წარმოებაზე, რომელიც არ არის გამყარებული სამართლებრივი საფუძვლით, არ გამომდინარეობს კონკრეტული ფაქტობრივი გარემოებების შედეგად გამოვლენილი ფაქტების გონივრული განსჯიდან და არ ქმნის რომელიმე საკანონმდებლო ნორმით გათვალისწინებულ დარღვევას, არ შეიძლება გახდეს პირისათვის დამატებითი საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის საფუძველი.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, პალატას მიაჩნია, რომ ვინაიდან არ არსებობდა გადასახადის გადამხდელის მიმართ საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის მიზნით არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების სამართლებრივი საფუძველი, სადავო საკითხი საჭიროებს საქმის გარემოებების გამოკვლევასა და შეფასებას აქტის გამომცემი ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან.

სააპელაციო სასამართლო, მიუთითებს სსსკ-ის 102-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომელიც ადგენს მტკიცების ტვირთისა და მტკიცებულებათა დასაშვებობის პირობებს. მითითებული მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად კი, საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, პალატა მიიჩნია, რომ აპელანტებმა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლით და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლით განსაზღვრული ვალდებულების შესაბამისად, ვერ უზრუნველყვეს იმ

გარემოებების დამადასტურებელი მტკიცებულებების წარმოდგენა, რაზედაც ამყარებდნენ თავის მოთხოვნებს.

სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ არსებითად სწორად გადაწყვიტა დავა, აპელანტების მიერ არ ყოფილა მითითებული გარემოებებზე და წარმოდგენილი საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102.3-ე მუხლის შესაბამისად მტკიცებულებები, რომლებიც გააბათილებდა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებით გაკეთებულ სამართლებრივ დასკვნებს. შესაბამისად, სახეზე არ არის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული გარემოებები, რის გათვალისწინებითაც უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 28 დეკემბრის გადაწყვეტილება.

9. პროცესის ხარჯები:

9.1. „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის „უ“ ქვეპუნქტის თანახმად, აპელანტები განთავისუფლებულნი არიან სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი, მე-12, 22-ე, მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

დ ა ა დ გ ი ნ ა :

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. ძალაში დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 28 დეკემბრის გადაწყვეტილება;
3. აპელანტები განთავისუფლებულნი არიან სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან.
4. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო საჩივრით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ. №7ა), მხარეთათვის დასაბუთებული განჩინების ასლის გადაცემის მომენტიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში. ამ ვადის გაგრძელება და აღდგენა

დაუშვებელია. იგი იწყება მხარისათვის დასაბუთებული განჩინების ასლის გადაცემის მომენტიდან. განჩინების გადაცემის მომენტად ითვლება დასაბუთებული განჩინების ასლის მხარისათვის ჩაბარება უშუალოდ სასამართლოში ან საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 70-78-ე მუხლების შესაბამისად.

მოსამართლეები:

შოთა გეწაძე -

ილიონა თოდუა -

გიორგი გოგიაშვილი -