



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

საქართველოს სახელით

11
თბილისი

მაისი,

2018

წელი

**თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
თავმჯდომარე - ლევან მურუსიძე
მოსამართლეები: ნინო ქადაგიძე, მანანა ჩოხელი
სხდომის მდივანი - რუსუდან ანდრიაშვილი**

აპელანტი (მოსარჩელე) - შპს „გ-----ა“

წარმომადგენელი - დ-----ძე

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური

წარმომადგენელი - მარ-----ა

**მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა
სამინისტრო**

წარმომადგენელი - ერ-----აძე

**დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი
აქტების ბათილად ცნობა და ქმედების განხორციელების დაკალება**

**გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო
სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 21
იანვრის გადაწყვეტილება**

1. სააპელაციო საჩივრის ავტორების მოთხოვნა

**1.1. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა
კოლეგიის 2016 წლის 21 იანვრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი**

გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება.

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

2.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 21 იანვრის გადაწყვეტილებით შპს „გ-----ას“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

3. დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

3.1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა განახორციელა შპს „გ-----ას“ საქმიანობის საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების შედეგებზე სსიპ შემოსავლების სამსახურმა 2012 წლის 21 დეკემბრის შეადგინა საგადასახადო შემოწმების აქტი, გამოსცა 2012 წლის 26 დეკემბრის ბრძანება N----- გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და 2012 წლის 26 დეკემბრის საგადასახადო მოთხოვნა N-----, რომლის საფუძველზე შპს „გ-----ას“ გადასახადელად დაერიცხა 3805787,9 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადის სახით - 2194253 ლარი, ჯარიმა - 803562 ლარი და საურავი - 807972,9 ლარი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 21 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი (ს.ფ. 115-150);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 26 დეკემბრის N----- ბრძანება (ს.ფ. 114);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 26 დეკემბრის N----- საგადასახადო მოთხოვნა (ს.ფ. 113).

3.2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 26 დეკემბრის N----- ბრძანების თანახმად, შპს „გ-----ას“ (ს/ნ 2-----) ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა სულ 2 410 686 ლარი, მათ შორის: ძირითადი გადასახადი - 1 607 124 ლარი, ჯარიმა - 803 562 ლარი. ი/მ შპს „გ-----ას“ (ს/ნ 2-----) გადასახდელად დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები 1607124 ლარი და შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები 1019995 ლარით. დასარიცხი/შესამცირებელი გადასახადები/გადასახდელები აისახა შპს

„გ-----ას“ პირადი აღრიცხვის ბარათზე. განიმარტა ბრძანების გასაჩივრების წესი და ვადა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 26 დეკემბრის N----- ბრძანება (ს.ფ. 114).

3.3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 26 დეკემბრის N----- საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, შპს „გ-----ას“ გადასახდელად დაერიცხა მოგების გადასახადი - ძირითადი: 2194253 ლარი, ჯარიმა: 803562 ლარი, საურავი: 732908,55 ლარი, სულ: 3730723,55 ლარი; საშემოსავლო გადასახადი - ძირითადი: 0, ჯარიმა: 0, საურავი: 68891,27 ლარი, სულ: 68891,27 ლარი; ქონების გადასახადი - ძირითადი: 0, ჯარიმა: 0, საურავი: 5353,5 ლარი, სულ: 5353,5 ლარი; იმპორტის გადასახადი - ძირითადი: 0, ჯარიმა: 0, საურავი: 819,58 ლარი, სულ: 819,58 ლარი; სულ - ძირითადი: 2194253 ლარი, ჯარიმა: 803562 ლარი, საურავი: 807972,9 ლარი, სულ: 3805787,9 ლარი. საფუძველი: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლი; ბრძანება N-----, თარიღი 26.12.2012 წელი. განიმარტა გასაჩივრების წესი და ვადა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 26 დეკემბრის N----- საგადასახადო მოთხოვნა (ს.ფ. 113).

3.4. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 26 დეკემბრის N----- საგადასახადო მოთხოვნა შპს „გ-----ას“ გაეგზავნა ელექტრონულად 2012 წლის 26 დეკემბერს. საგადასახადო მოთხოვნა, ასევე, გაგზავნილ იქნა ფოსტის მეშვეობით 2013 წლის 17 იანვარს, რომელიც უკან დაბრუნდა 2013 წლის 21 იანვარს. საგადასახადო მოთხოვნა 2013 წლის 29 მარტს გამოქვეყნდა საჯაროდ. შპს „გ-----ას“ ელექტრონულად გაგზავნილ საგადასახადო მოთხოვნას გაეცნო 2014 წლის 30 ოქტომბერს.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- ამონაწერი სსიპ შემოსავლების სამსახურის მონაცემთა ბაზიდან (ს.ფ. 69).

3.5. შპს „გ-----ამ“ 2014 წლის 30 ოქტომბერს საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა შემოსავლების

სამსახურის 2012 წლის 21 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის, 2012 წლის 26 დეკემბრის N----- ბრძანებისა და 2012 წლის 26 დეკემბრის N----- საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- შპს „გ-----ას“ საჩივარი (ს.ფ. 304-308).

3.6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 06 ნოემბრის N4---- ბრძანებით შპს „გ-----ას“ საჩივარი დარჩა განუხილველი. განიმარტა ბრძანების გასაჩივრების წესი და ვადა.

ბრძანებაში აღინიშნა, რომ ერთიანი კომპიუტერული ბაზის მონაცემებით დგინდებოდა, რომ შპს „გ-----ას“ 2012 წლის 26 დეკემბრის N----- „საგადასახადო მოთხოვნა“ გაეგზავნა ელექტრონულად საკუთარ ავტორიზებულ გვერდზე 2012 წლის 26 დეკემბერს. 2013 წლის 29 მარტს იგი საჯაროდ იქნა გამოქვეყნებული, ხოლო საკუთარ ვებ-გვერდზე გადამხდელი საგადასახადო მოთხოვნას გაეცნო 2014 წლის 30 ოქტომბერს. რადგან ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით დგინდებოდა, რომ შპს „გ-----ას“ მიმართ გამოცემული 2012 წლის 26 დეკემბრის N----- საგადასახადო მოთხოვნა 2013 წლის 29 მარტს საჯაროდ გამოქვეყნდა, შესაბამისად, დოკუმენტის პირველად ჩაბარების თარიღად ითვლება მისი ოფიციალურ ვებ-გვერდზე განთავსებიდან მე-20 დღე. გადამხდელის მიერ დარღვეული იყო გადაწყვეტილების გასაჩივრების კანონმდებლობით დადგენილი ვადა. სამართლებრივი საფუძველი: შესაბამის პერიოდში მოქმედი სსკ-ის 44-ე მუხლი; აგრეთვე, 299.4.; 301.„ე“ მუხლები.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 6 ნოემბრის N4---- ბრძანება (ს.ფ.16-17).

3.7. შპს „გ-----ამ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 6 ნოემბრის N4---- ბრძანება გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში 2014 წლის 21 ნოემბერს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 6 ნოემბრის N4---- ბრძანების, 2012 წლის 21 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის, 2012 წლის 26 დეკემბრის N----- ბრძანების და 2012 წლის 26 დეკემბრის N----- საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- შპს „გ-----ას“ 2014 წლის 21 ნოემბრის საჩივარი (ს.ფ. 162-167).

3.8. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 18 დეკემბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. განიმარტა გასაჩივრების წესი და ვადა.

გადაწყვეტილებაში აღინიშნა: მომჩივანი: შპს „გ-----ა“ (ს/ნ 2-----); შემმოწმებელი: აუდიტის დეპარტამენტი; დავის საგანი: საჩივრის განუხილველად დატოვება საჩივრის წარდგენის კანონით დადგენილი ვადის დარღვევის გამო. გასაჩივრებული გადაწყვეტილება: 1) შემოსავლების სამსახურის 6.11.2014 წლის N4---- ბრძანება; 2) აუდიტის დეპარტამენტის 26.12.2012 წლის N----- საგადასახადო მოთხოვნა. დარიცხული თანხა: 3 805 788 ლარი; მათ შორის: მოგების გადასახადი: 3730723 ლარი; საშემოსავლო გადასახადი: 68 891,27 ლარი; ქონების გადასახადი: საურავი 5 353,5 ლარი; იმპორტის გადასახადი: საურავი 819,58 ლარი; პროცედურული გარემოებები: 2014 წლის 30 ოქტომბერს შემოსავლების სამსახურში წარდგენილი იქნა შპს „გ-----ას“ საჩივარი აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 21 დეკემბრის შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემული 26.12.2012 წლის N----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმების მოთხოვნით. შემოსავლების სამსახურის 6.11.2014 წლის N----- ბრძანებით საჩივარი განუხილველი დარჩა გასაჩივრების კანონით დადგენილი ვადის დარღვევის გამო. დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ 2012 წელს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 44-ე მუხლის, 2012 წელს მოქმედი რედაქციის პირველი, მე-6 და მე-7 ნაწილების მოთხოვნებისა და საგადასახადო დავალიანების მართვის სამმართველოს 2014 წლის 27 ნოემბრის N----- წერილით წარმოდგენილი ინფორმაციის თანახმად, სადავო საგადასახადო მოთხოვნა გადამხდელს გაეგზავნა ელექტრონულად, შემდეგ საფოსტო გზავნილით - 17.01.2013 წელს, რომელიც მოუძიებლობის გამო დაბრუნდა 21.01.2013 წელს. შემდგომი რეაგირების მიზნით, საგადასახადო კოდექსის 44-ე მუხლის მე-6 ნაწილის საფუძველზე, 2013 წლის 29 მარტს საგადასახადო მოთხოვნა გამოქვეყნდა საჯაროდ ფინანსთა სამინისტროსა და შემოსავლების სამსახურის ოფიციალურ ვებ-გვერდზე. ამავდროულად წერილით წარდგენილი დოკუმენტის თანახმად, გადამხდელი ელექტრონულად გაგზავნილ დოკუმენტს გაეცნო 2014 წლის 30 ოქტომბერს. აღინიშნა, რომ საქმის მასალებისა და საკანონმდებლო ნორმების ანალიზით დგინდებოდა, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა დაცვით მოხდა ოფიციალური დოკუმენტის საჯაროდ გავრცელება. ამასთან, სსკ-ის 44-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად, სადავო დოკუმენტის ჩაბარების თარიღად ჩაითვალოს საჯარო

შეტყობინების საფუძველზე განსაზღვრული ჩაბარების თარიღი - 2013 წლის 18 აპრილი, დოკუმენტის საჯარო შეტყობინებიდან მე-20 დღე. ამრიგად, ამავე დოკუმენტის გასაჩივრების ვადა ამოიწურა 2013 წლის 18 მაისს. შემოსავლების სამსახურს საჩივარი წარედგინა 2014 წლის 30 ოქტომბერს, გასაჩივრების 30-დღიანი ვადის დარღვევით.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 18 დეკემბრის გადაწყვეტილება (ს.ფ. 12-15).

4. დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

4.1. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1.2. მუხლის თანახმად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებები. ამავე კოდექსის 22.1. მუხლის თანახმად, სარჩელი შეიძლება აღიძრას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის მოთხოვნით, ხოლო 24.1. მუხლის მიხედვით, სარჩელი შეიძლება აღიძრას ისეთი მოქმედების განხორციელების ან ისეთი მოქმედებისაგან თავის შეკავების მოთხოვნით, რომელიც არ გულისხმობს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას.

4.2. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 1.1. მუხლის შესაბამისად, ეს კოდექსი განსაზღვრავს ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის და აღსრულების, ადმინისტრაციული საჩივრის და განცხადების განხილვის, ადმინისტრაციული გარიგების მომზადების, დადებისა და შესრულების წესს. ამავე კოდექსის მეორე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი წამოადგენს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემულ ინდივიდუალურ-სამართლებრივ აქტს, რომელიც აწესებს, ცვლის, წყვეტს ან ადასტურებს პირის ან პირთა შეზღუდული წრის უფლებებსა და მოვალეობებს. ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტად ჩაითვლება აგრეთვე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება მის უფლებამოსილებას მიკუთვნებული საკითხის დაკმაყოფილებაზე განმცხადებლისათვის უარის თქმის შესახებ, ასევე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული ან დადასტურებული დოკუმენტი, რომელსაც შეიძლება მოჰყვეს სამართლებრივი შედეგები.

4.3. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 64.1. მუხლის თანახმად, საგადასახადო მოთხოვნა არის საგადასახადო ორგანოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, რომლის შესრულებაც სავალდებულოა ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

სასამართლოს მოსაზრებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 6 ნოემბრის N4---- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 18 დეკემბრის N----- გადაწყვეტილება წარმოადგენს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 2.1.,,დ" მუხლით რეგლამენტირებულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რომელთა შესაბამისობა მოქმედ კანონმდებლობასთან უნდა შემოწმდეს ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით განსახილველი დავის ფარგლებში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველი მუხლის თანახმად, ეს კოდექსი საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, აწესრიგებს საქართველოს საბაჟო საზღვარზე მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს, სამართლებრივ ურთიერთობაში მონაწილე პირის, გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას, განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43.4. მუხლის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს ეკისრება ამ კოდექსით ან/და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 44-ე მუხლის 2012-2013 წლებში მოქმედ რედაქციაზე. ამ მუხლის პირველ

ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო/დავის განმხილველ ორგანოს შორის მიმოწერა (მათ შორის, საგადასახადო მოთხოვნის, საჩივრის წარდგენა) შეიძლება განხორციელდეს წერილობითი ფორმით ან ელექტრონული ფორმით, რომლებსაც აქვთ თანაბარი იურიდიული ძალა. მითითებული მუხლის მე-4 ნაწილით, დაზღვეული საფოსტო გზავნილით გაგზავნის შემთხვევაში დოკუმენტის/წერილის გადაცემის თარიღად ითვლება დაზღვეული საფოსტო გზავნილის გაგზავნის თარიღი. თუ დოკუმენტის/წერილის გადაცემისათვის დადგენილია გარკვეული ვადა, ისევე, როგორც ამ დოკუმენტზე/წერილზე რეაგირებისათვის, ამ ვადის ათვლა ადრესატისათვის იწყება დაზღვეული საფოსტო გზავნილის მისთვის ფაქტობრივად ჩაბარების თარიღიდან.

ამავე ნორმის მე-5 ნაწილით, საგადასახადო ორგანოს მიერ პირისათვის ელექტრონული ფორმით გაგზავნილი ნებისმიერი შეტყობინება ან სხვა დოკუმენტი ჩაბარებულად ითვლება ადრესატის მიერ მისი გაცნობისთანავე, ხოლო ამ კოდექსის 264-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში ელექტრონული ფორმით გაგზავნილი შეტყობინება ჩაბარებულად ითვლება პირის მიერ მისი გაცნობისთანავე ან გადასახადის გადამხდელის ავტორიზებული მომხმარებლის გვერდზე გაგზავნიდან (განთავსებიდან) 30-ე დღეს, თუ ამ ვადაში ადრესატი შეტყობინებას არ გასცნობია. ამავე მუხლის მე-6 ნაწილის შესაბამისად, თუ პირისათვის წერილობითი და ელექტრონული დოკუმენტების ჩაბარება ამ კოდექსით დადგენილი წესით ვერ ხერხდება, შემოსავლების სამსახურის უფროსს/მის მოადგილეს ან ხელშეკრულების საფუძველზე აღსრულების ეროვნული ბიუროს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს, მიიღოს გადაწყვეტილება ოფიციალური დოკუმენტის საჯაროდ გავრცელების შესახებ. საჯარო შეტყობინება ხორციელდება შემოსავლების სამსახურის ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს ოფიციალურ ვებგვერდზე განთავსებით და ინფორმაციის სხვა საშუალებებით. ამავე ნორმის მე-7 ნაწილის თანახმად, ამ მუხლის მე-6 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს ვალდებულების დამდგენი დოკუმენტი პირისათვის ჩაბარებულად ითვლება შემოსავლების სამსახურის ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს ოფიციალურ ვებგვერდზე განთავსებიდან და ინფორმაციის სხვა საშუალებებით შეტყობინებიდან მე-20 დღეს.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ საქმეზე წარმოდგენილი იქნა ამონაწერი ერთიანი კომპიუტერული ბაზიდან, რომლის საფუძველზე დგინდება, რომ 2012 წლის 26 დეკემბრის N----- საგადასახადო მოთხოვნა საწარმოს გაეგზავნა

ელექტრონულად, საკუთარ ავტორიზებულ გვერდზე 2012 წლის 26 დეკემბერს; 17.01.2013 წელს გაეგზავნა საფოსტო გზავნილით, რომელიც 21.01.2013 წელს უკან დაბრუნდა მოუძიებლობის გამო; 2013 წლის 29 მარტს, საგადასახადო კოდექსის 44.6. მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად, N----- საგადასახადო მოთხოვნა გამოქვეყნდა საჯაროდ. ელექტრონულად გაგზავნილ დოკუმენტს შპს „გ-----ა“ გაეცნო 2014 წლის 30 ოქტომბერს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 299.4. მუხლის შესაბამისად, პირს უფლება აქვს, გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 30 დღის ვადაში.

სასამართლოს მოსაზრებით, რამდენადაც საგადასახადო ორგანოს ოფიციალური დოკუმენტი - 2012 წლის 26 დეკემბრის N----- საგადასახადო მოთხოვნა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა შესაბამისად, საჯაროდ გავრცელდა 2013 წლის 29 მარტს, ამ ოფიციალური დოკუმენტის ჩაბარების თარიღად უნდა ჩაითვალოს საჯარო შეტყობინების განხორციელების საფუძველზე განსაზღვრული ჩაბარების თარიღი - 2013 წლის 18 აპრილი (დოკუმენტის საჯაროდ გავრცელების მომენტიდან - მე-20 დღე). შესაბამისად, დოკუმენტის გასაჩივრების ვადა (30 დღე) დასრულდა 2013 წლის 18 მაისს, 24:00 საათზე.

ამასთანავე, სასამართლომ ყურადღება მიაქცია იმ ფაქტობრივ გარემოებას, რომ მოსარჩელემ საჩივარი საგადასახადო ორგანოში წარადგინა 2014 წლის 30 ოქტომბერს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 290.4. მუხლით იმპერატიულად დადგენილი გასაჩივრების 30-დღიანი ვადის დარღვევით. ამდენად, მოსარჩელის მიერ დარღვეული იქნა სადავო გადაწყვეტილების გასაჩივრების კანონმდებლობით დადგენილი ვადა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის თანახმად კი, დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ გასულია საჩივრის წარდგენის ვადა.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში მოსარჩელეს გაშვებული აქვს ადმინისტრაციულ ორგანოში საჩივრის წარდგენის (გასაჩივრების) საგადასახადო კანონმდებლობით იმპერატიულად დადგენილი ვადა (30 დღე). შესაბამისად, შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილება საჩივრის განუხილველად დატოვების შესახებ არის კანონშესაბამისი და ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილება საჩივარზე უარის თქმის შესახებ მიღებულია

კანონმდებლობის მოთხოვნათა სრული დაცვით. ამდენად, განსახილველ შემთხვევაში, არ არსებობს სადავო აქტების ბათილად ცნობის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები. ამასთან, ზემოაღნიშნული სადავო აქტების უცვლელად დატოვების პირობებში, არ არსებობს მოსარჩელის მოთხოვნის - ადმინისტრაციული ორგანოსთვის საჩივრის განხილვის დავალდებულების შესახებ, დაკმაყოფილების ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები.

4.4. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60¹.1. მუხლის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძველს წარმოადგენს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის კანონშესაბამობა ან მისი მომზადების და გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნების არსებითი დარღვევა.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.1. მუხლის თანახმად, თუ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან მისი ნაწილი კანონს ეწინააღმდეგება და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მის უფლებას, სასამართლო ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შესახებ.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 33¹ მუხლის თანახმად, თუ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ რაიმე მოქმედების განხორციელება ან უარი რაიმე მოქმედების განხორციელებაზე უკანონოა და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას ან ინტერესს, სასამართლო ამ კოდექსის 24-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას, რომლითაც ადმინისტრაციულ ორგანოს ავალებს, განახორციელოს ეს მოქმედება ან თავი შეიკავოს ამ მოქმედების განხორციელებისაგან.

ზემოაღნიშნული სამართლებრივი მსჯელობისა და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების ურთიერთშეჯერების საფუძველზე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ არ არსებობს შპს „გ-----ას“ სარჩელის დაკმაყოფილების ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები.

5. სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

5.1. აპელანტი მიუთითებს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 180-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გასაჩივრებისათვის დადგენილი ვადის საპატიო მიზეზით გაშვებისას ვადის აღდგენის შესახებ და თვლის, რომ „საპატიო მიზეზის“ არსებობა, ერთი მხრივ, გამორიცხავს პირის შესაძლებლობას, შეასრულოს ქმედება - გაასაჩივროს ადმინისტრაციული აქტი, მაგალითად, ფორს-მაჟორის, ავადმყოფობის, დაკავების და სხვა მიზეზთა გამო, მეორე მხრივ კი, საპატიო მიზეზს შესაძლებელია, წარმოადგენდეს ის გარემოება, რომ საჩივრის ვადის გაშვება გამოწვეულია პირის მიერ გასაჩივრების ვადის დაწყების შესახებ არცოდნით, როდესაც არც უნდა სცოდნოდა აღნიშნულის თაობაზე.

აპელანტის მოსაზრებით, მოცემულ შემთხვევაში ადგილი ჰქონდა გასაჩივრების ვადის საპატიო მიზეზით გაშვებას. კერძოდ, მას არ ჩაბარებია საგადასახადო შემოწმების დაწყების შესახებ ბრძანება და მისთვის უცნობი იყო საწარმოში საგადასახადო შემოწმების დაწყებისა და მიმდინარეობის შესახებ, აღნიშნულის თაობაზე არ მომხდარა საწარმოს ინფორმირება საგადასახადო ორგანოსათვის ცნობილ ელექტრონულ მისამართზე, საგადასახადო მოთხოვნა არ გაგზავნილა კომპანიის ფაქტობრივ მისამართზე და გაიგზავნა მის ძველ მისამართზე, სადაც საზოგადოება აღარ ფუნქციონირებდა და შეწყვეტილი ჰქონდა იჯარის ხელშეკრულება. შესაბამისად, საწარმოს არ მიეცა საგადასახადო კანონმდებლობით გარანტირებული უფლება, მონაწილეობა მიეღო საგადასახადო შემოწმების პროცესში. საჩივრის წარდგენის ვადის გასვლა არ მომხდარა გადასახადის გადამხდელის ბრალით, უფრო მეტიც, იგი ვერ ივარაუდებდა, რომ საგადასახადო შემოწმება დაიწყებოდა და დასრულდებოდა მისი მონაწილეობის გარეშე. ამრიგად, ადმინისტრაციული აქტის გასაჩივრების ვადის გასვლა გამოწვეულია საპატიო მიზეზით და გაშვებული ვადა უნდა აღდგეს.

6. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება:

სააპელაციო პალატამ განიხილა საქმის მასალები, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებები, შეამოწმა გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობა და მიიჩნევს, რომ სააპელაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ სააპელაციო საჩივარში

მითითებული გარემოებები არ ქმნიან სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებულ შემადგენლობას და შესაბამისად, გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალურ-სამართლებრივ საფუძვლებს.

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 მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით. 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.

6.1. ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება:

სააპელაციო სასამართლო სრულად ეთანხმება თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის შეფასებებსა და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, სასამართლომ სწორად დაადგინა საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, რასაც იზიარებს სააპელაციო პალატაც.

სააპელაციო სასამართლო ასევე იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს დასკვნებს საქმის სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით და მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივი თვალსაზრისით სწორად შეაფასა საქმესთან დაკავშირებული ფაქტობრივი გარემოებები. თავის მხრივ, აპელანტმა სააპელაციო საჩივარში ვერ გააქარწყლა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ გაკეთებული სამართლებრივი დასკვნები, ვერ მიუთითა და ვერ წარმოადგინა ისეთი არგუმენტები, რომლებზე დაყრდნობითაც შესაძლებელი იქნებოდა საქმეზე დადგენილი ფაქტების სხვაგვარი სამართლებრივი შეფასება.

სააპელაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ აპელანტი ვერ უთითებს რაიმე სახის მტკიცებულებაზე, ვერ ასაბუთებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების უკანონობას გასაჩივრებული გადაწყვეტილების შეცვლის სამართლებრივ საფუძვლებზე მითითებით და შესაბამისად, სასამართლო მოკლებულია შესაძლებლობას გაიზიაროს სააპელაციო საჩივრის ავტორის შეფასებები.

სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, რომ განსახილველ შემთხვევაში დავის საგანს წარმოადგენს შპს „გ-----ას“ ადმინისტრაციული საჩივრის, გასაჩივრების ვადის გასვლის გამო, განუხილველად დატოვების კანონიერება.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის „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).

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 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. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილი ადგენს, რომ საგადასახადო შემოწმების აქტი და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება

საჩივრდება ამ დოკუმენტების საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. მითითებული მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, პირს უფლება აქვს, გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 30 დღის ვადაში.

სააპელაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო ორგანოებში დავის განხილვა იწყება საჩივრის წარდგენის გზით, რასაც უკავშირდება ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულება, კანონით დადგენილი წესითა და ვადაში გადაწყვიტოს წარდგენილ საჩივარში სადავოდ გამხდარი საკითხი. ამასთანავე, ვინაიდან გასაჩივრების უფლება პირდაპირ არის დაკავშირებული გადასახადის გადამხდელის კანონით დაცული ინტერესების უზრუნველყოფასა და უფლებების დაცვასთან, კანონი ამომწურავად აწესრიგებს იმ შემთხვევებს, როდესაც საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, წარდგენილი საჩივარი დატოვოს განუხილველად. კერძოდ, საჩივრის განუხილველად დატოვების საფუძვლები მოწესრიგებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლით. მათ შორის, მითითებული კოდექსის 301-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის მიხედვით, დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ გასულია საჩივრის წარდგენის ვადა.

სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ გასაჩივრების უფლება გამოყენებულ უნდა იქნეს კანონით გათვალისწინებულ ვადაში. გასაჩივრების ვადის შემოღება მიზნად ისახავს რა სამართალსუბიექტების მიერ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილებების სადავოდ ქცევის ვადის გარკვეულ საზღვრებში მოქცევას, 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. ამასთან, 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.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 6

ოქტომბრის განჩინებაზე (საქმე №ბს-770-762(კ-15)), სადაც საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ „ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის იმ პირისათვის ოფიციალური გაცნობის მოთხოვნა, რომლის მიმართაც არის იგი გამოცემული, კანონდებლობის კატეგორიული იმპერატივია, ვინაიდან აქტის გამოქვეყნება, მისი ადრესატისთვის გაცნობა არის ადმინისტრაციული წარმოების ფინალი და მისი ნაყოფი - წარმოების შედეგად გამოცემული გადაწყვეტილება ძალაში შედის მხარისათვის ოფიციალური გაცნობით (სზაკ-ის 54-ე მუხ.). აქტის ძალაში შესვლის მომენტის დადგენა მნიშვნელოვანია აქტის გასაჩივრებისათვის დადგენილი ვადების დაცულობის გარკვევისათვის. სწორედ აქტის ძალაში შესვლით ანუ მხარისათვის კანონით დადგენილი წესით გაცნობით იწყება მისი გასაჩივრების ვადის ათვლა, გაცნობის შემდეგ ხდება შესაბამისი ადრესატის უფლებამოვალულობების წარმოშობა, შეცვლა ან შეწყვეტა. შესაბამისად, სწორედ ამ მომენტიდან პირს ეძლევა გასაჩივრების შესაძლებლობა. აქტის ოფიციალური გაცნობის სამართლებრივი მნიშვნელობა მდგომარეობს იმაში, რომ მხარე ადასტურებს მისი შინაარსის გაცნობას. გასაჩივრების ვადის დინება არ იწყება მაშინაც კი, როდესაც პირისთვის აქტის შინაარსი ცნობილი გახდა არაოფიციალური წყაროდან ან თუნდაც აქტის პროექტის ან იმ მასალების გაცნობიდან, რომლის საფუძველზე შემდგომში გამოიცა ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი. საჩივრის უფლება წარმოიშობა გამოცემული აქტით უფლების ან კანონიერი ინტერესის დარღვევით, რომელიც მხოლოდ ძალაში შესული აქტით და არა აქტის პროექტით არის შესაძლებელი. შეუძლებელია პირს მოეთხოვოს მისთვის ჯერ კიდევ უცნობი აქტის შესრულება, პირის უფლების ან კანონიერი ინტერესის დარღვევა უმოქმედო აქტით, შესაბამისად არ დაიშვება აქტის გაცნობამდე გასაჩივრებისათვის დადგენილი ვადის ათვლა. ამდენად, აქტის გაცნობა არის საჩივრის უფლების წარმოშობის პირობა, აქტის გაცნობამდე საჩივრის შეტანის შესაძლებლობა ადმინისტრაციულ საჩივარს ორგანოს თვითკონტროლის, ადმინისტრაციულ ორგანოთა სისტემის ფარგლებში მიღებული გადაწყვეტილების კანონიერიერების გადამოწმების მექანიზმის ნაცვლად აქცევს ორგანოზე ზედამხედველობის საშუალებად, რაც ეწინააღმდეგება ადმინისტრაციული საჩივრის ბუნებას. აღნიშნულიდან გამომდინარე დაუშვებელია აქტის გაცნობამდე მისი გასაჩივრების ვადის ათვლა.“

კონკრეტულ შემთხვევაში, აპელანტის მიერ კანონით დადგენილი გასაჩივრების ვადის დაუცველობა გახდა მისი ადმინისტრაციული საჩივრის განუხილველად დატოვების საფუძველი. როგორც სასამართლო სხდომაზე გამოცხადებულმა საწარმოს წარმომადგენელმა

განმარტა, მას კანონით დადგენილი წესით არ ჩაბარებია საგადასახადო მოთხოვნა საჩივრის წარდგენის დღემდე. კომპანიისათვის მხოლოდ 2014 წლის 30 ოქტომბერს გახდა ცნობილი საგადასახადო ვალდებულების არსებობის შესახებ, რაც იმავე დღეს გახდა სადავო საჩივრის წარდგენის მეშვეობით.

სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, რომ გადასახადის გადამხდელთან მიმოწერის წესი განსაზღვრულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 44-ე მუხლით. ვინაიდან ადრესატისათვის დოკუმენტის გაგზავნისა და ჩაბარების წესი წარმოადგენს პროცედურულ ნორმას, სადავო საკითხის გადაწყვეტისათვის გამოყენებულ უნდა იქნას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 44-ე მუხლის სადავო პერიოდში (2012-2013 წწ.) მოქმედი რედაქცია. 2013 წლის 26 დეკემბერს განხორციელებულ საკანონმდებლო ცვლილებამდე აღნიშნული მუხლის პირველი ნაწილი ადგენდა, რომ გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო/დავის განმხილველ ორგანოს შორის მიმოწერა (მათ შორის, საგადასახადო მოთხოვნის, საჩივრის წარდგენა) შეიძლება განხორციელდეს წერილობითი ფორმით ან ელექტრონული ფორმით, რომლებსაც აქვთ თანაბარი იურიდიული ძალა. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, წერილობითი ფორმის საგადასახადო მოთხოვნა, შეტყობინება, გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა, საგადასახადო დეკლარაცია, საჩივარი, სხვა დოკუმენტი ან წერილი გადაცემულად ითვლება, თუ იგი ჩაჰბარდა ადრესატს უშუალოდ ან დაზღვეული საფოსტო გზავნილით. ამავე მუხლის მე-5 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს მიერ პირისათვის ელექტრონული ფორმით გაგზავნილი ნებისმიერი შეტყობინება ან სხვა დოკუმენტი ჩაბარებულად ითვლება ადრესატის მიერ მისი გაცნობისთანავე, ხოლო ამ კოდექსის 264-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში ელექტრონული ფორმით გაგზავნილი შეტყობინება ჩაბარებულად ითვლება პირის მიერ მისი გაცნობისთანავე ან გადასახადის გადამხდელის ავტორიზებული მომხმარებლის გვერდზე გაგზავნიდან (განთავსებიდან) 30-ე დღეს, თუ ამ ვადაში ადრესატი შეტყობინებას არ გასცნობია. მითითებული მუხლის მე-6 ნაწილის შესაბამისად, თუ პირისათვის წერილობითი და ელექტრონული დოკუმენტების ჩაბარება ამ კოდექსით დადგენილი წესით ვერ ხერხდება, შემოსავლების სამსახურის უფროსს/მის მოადგილეს ან ხელშეკრულების საფუძველზე აღსრულების ეროვნული ბიუროს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს, მიიღოს გადაწყვეტილება ოფიციალური დოკუმენტის საჯაროდ გავრცელების შესახებ. საჯარო შეტყობინება ხორციელდება შემოსავლების სამსახურის ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს ოფიციალურ ვებგვერდზე განთავსებით და ინფორმაციის სხვა საშუალებებით, ხოლო მე-7

მუხლის თანახმად, ამ მუხლის მე-6 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს ვალდებულების დამდგენი დოკუმენტი პირისათვის ჩაბარებულად ითვლება შემოსავლების სამსახურის ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს ოფიციალურ ვებგვერდზე განთავსებიდან და ინფორმაციის სხვა საშუალებებით შეტყობინებიდან მე-20 დღეს. მითითებული მუხლის მე-8 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო/დავის განმხილველ ორგანოს შორის მიმოწერის/საჯაროდ გავრცელების წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის მე-11 მუხლის პირველი პუნქტის მიხედვით, შემოსავლების სამსახურსა და გადასახადის გადამხდელს შორის კომუნიკაცია (მათ შორის, დეკლარირება) შესაძლებელია განხორციელდეს ელექტრონული ფორმით, ონლაინ რეჟიმში, შემოსავლების სამსახურის ოფიციალური ვებგვერდის www.rs.ge (შემდგომში – სამსახურის ვებგვერდი) გამოყენებით. მე-14 მუხლის მიხედვით კი, ოფიციალური დოკუმენტის საჯაროდ გავრცელების შესახებ გადაწყვეტილებას იღებს შემოსავლების სამსახურის უფროსი/მოადგილე (შემოსავლების სამსახურის სტრუქტურული ერთეულის დასაბუთებული მიმართვის საფუძველზე, რომელსაც უნდა დაერთოს პირისათვის ელექტრონული და წერილობითი დოკუმენტის საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით ჩაბარების შეუძლებლობის დამადასტურებელი მტკიცებულებები) ან ხელშეკრულების საფუძველზე, საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს მმართველობის სფეროში მოქმედი საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – აღსრულების ეროვნული ბიუროს (შემდგომში – აღსრულების ეროვნული ბიურო) უფლებამოსილი პირი. საჯარო შეტყობინება ხორციელდება დოკუმენტის ქსეროასლის, ფოტოასლის ან ტექსტური ასლის სამსახურის ვებგვერდზე – www.rs.ge და სამინისტროს ოფიციალურ ვებგვერდზე – www.mof.ge (შემდგომში – სამინისტროს ვებგვერდი) განთავსებით ან ამ მუხლის პირველი პუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაში, აღსრულების ეროვნული ბიუროს ოფიციალურ ვებგვერდზე – www.nbe.gov.ge განთავსებით და ინფორმაციის სხვა საშუალებებით. დოკუმენტის სამსახურის ვებგვერდზე განთავსებას და ინფორმაციის სხვა საშუალებებით (მათ შორის, გაზეთში) გამოქვეყნებას უზრუნველყოფს შემოსავლების სამსახური, ხოლო სამინისტროს ვებგვერდზე განთავსებას, შემოსავლების სამსახურის წერილობითი მიმართვის საფუძველზე, სამინისტროს მმართველობის სფეროში შემავალი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – საფინანსო-ანალიტიკური სამსახური.

ზემოაღნიშნულ ნორმათა საფუძველზე, სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ სადავო პერიოდში მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილი იყო, რომ გადასახადის გადამხდელისათვის საფოსტო გზავნილის მეშვეობით ან ელექტრონულად გაეგზავნა კორესპოდენცია. ელექტრონული ფორმით დოკუმენტის გაგზავნაში იგულისხმება გადასახადის გადამხდელის ავტორიზებულ ვებგვერდზე გზავნილის გაგზავნა, რომლის გახსნასაც პროგრამა ავტომატურად აფიქსირებს, ხოლო წვდომა გვერდზე გააჩნია უშუალოდ გადამხდელს, შესაბამისი პაროლის შეყვანით. ამდენად, სააპელაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს აპელანტის მითითებას გზავნილის მის ელექტრონულ ფოსტაზე გაგზავნის შესაძლებლობის შესახებ, რადგან აღნიშნული აქტის ოფიციალური გაცნობის წესს არ წარმოადგენს. რაც შეეხება გაგზავნის ფორმის არჩევას, იგი უშუალოდ საგადასახადო ორგანოს სურვილზეა დამოკიდებული, თუმცაღა თუკი ვერ მოხერხდებოდა ადრესატისათვის გზავნილის ჩაბარება, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილი იყო, დოკუმენტის საჯაროდ გავრცელების მეშვეობით მოეხდინა გადამხდელისათვის გზავნილის ჩაბარება. ამდენად, კანონით განსაზღვრულია მხოლოდ ჩაუბარებლობისას ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ პირისთვის გადაწყვეტილების ჩაბარებისთვის საჯარო შეტყობინების გამოყენების წესი, ხოლო პირველად გაგზავნისას ფორმას ირჩევს საგადასახადო ორგანო. აღსანიშნავია, რომ 2012 წელს მოქმედი ნორმები საგადასახადო ორგანოს არ ავალდებულებდა ორჯერ მაინც ეცადა წერილობითი გზავნილის გაგზავნა და მხოლოდ შემდეგ გამოეყენებინა საჯარო შეტყობინება, საკმარისი იყო წერილობითი და ელექტრონული დოკუმენტების - თითოეულის ერთხელ ჩაბარების უშედეგო მცდელობაც. საჯარო შეტყობინების გამოყენების შემთხვევაში კი, საგადასახადო ორგანოს ვალდებულების დამდგენი დოკუმენტი პირისათვის ჩაბარებულად ითვლება შემოსავლების სამსახურის ვებგვერდზე განთავსებიდან მე-20 დღეს.

კონკრეტულ შემთხვევაში დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 26 დეკემბრის N----- საგადასახადო მოთხოვნა შპს „გ-----ას“ გაეგზავნა ელექტრონულად 2012 წლის 26 დეკემბერს. საგადასახადო მოთხოვნა, ასევე, გაგზავნილ იქნა ფოსტის მეშვეობით 2013 წლის 17 იანვარს, რომელიც უკან დაბრუნდა 2013 წლის 21 იანვარს. საგადასახადო მოთხოვნა 2013 წლის 29 მარტს გამოქვეყნდა საჯაროდ. შესაბამისად, სადავო დოკუმენტის ჩაბარების თარიღად ჩაითვალა საჯარო შეტყობინების საფუძველზე განსაზღვრული ჩაბარების თარიღი - 2013 წლის 18 აპრილი, დოკუმენტის საჯარო შეტყობინებიდან მე-20 დღე.

ამრიგად, ამავე დოკუმენტის გასაჩივრების 30-დღიანი ვადა ამოიწურა 2013 წლის 18 მაისს. ფაქტობრივ ვითარებასა და გასაჩივრების ვადის ათვლის დასაწყისს არ ცვლის ის ფაქტი, რომ ელექტრონულ ვებგვერდზე გადამხდელი საგადასახადო მოთხოვნას მხოლოდ 2014 წლის 30 ოქტომბერს გაეცნო, ვინაიდან საჩივრის წარდგენის ვადის ათვლა დოკუმენტის პირველად ჩაბარების თარიღს უკავშირდება და ყოველი შემდგომი ჩაბარება დამოუკიდებლად არ წარმოშობს გასაჩივრების ვადის დენის ხელახლა ათვლის საფუძველს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან აპელანტმა ადმინისტრაციული საჩივარი შემოსავლების სამსახურში წარადგინა 2014 წლის 30 ოქტომბერს, გასაჩივრების 30-დღიანი ვადის დარღვევით, საჩივარი სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ მართებულად იქნა განუხილველად დატოვებული.

სააპელაციო პალატა დამატებით ყურადღებას მიაქცევს იმ ფაქტს, რომ საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელთა განმარტებით, გადამხდელს საფოსტო გზავნილით გაეგზავნა როგორც საგადასახადო მოთხოვნა, ისე შემოწმების აქტი და დარიცხვის ბრძანება, ელექტრონულად გაიგზავნა მხოლოდ საგადასახადო მოთხოვნა, რაც განპირობებული იყო სადავო პერიოდში არსებული ტექნიკური სიძნელეებით, ხოლო საჯაროდ გავრცელდა ასევე საგადასახადო მოთხოვნა, რათა არ მომხდარიყო გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო საიდუმლოების გასაჯაროება. ამდენად, მოცემული არგუმენტებისა და საჯარო შეტყობინების სპეციფიკის, მისი გავრცელებისა და საჩივრის წარდგენის თარიღებს შორის სხვაობის გათვალისწინებით, სააპელაციო პალატა დადასტურებულად მიიჩნევს, რომ შპს „გ-----ას“ კანონმდებლობით დადგენილი წესით ჩაბარდა საგადასახადო დოკუმენტაცია, ხოლო საჩივარი საგადასახადო ორგანოში წარდგენილ იქნა გასაჩივრების ვადის დარღვევით.

აპელანტი ასევე მიუთებს გასაჩივრების ვადის საპატიო მიზეზით გაშვებაზე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის მე-10 ნაწილი ადგენს, რომ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს საჩივრის წარდგენის ვადის გასვლის შემდეგაც, თუ მომჩივანი დაამტკიცებს, რომ გასაჩივრების ვადის დარღვევა მისგან დამოუკიდებელი მიზეზით იყო გამოწვეული. პალატა დამატებით მიუთითებს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 94-ე მუხლის მე-3 ნაწილზე, რომლის მიხედვით, გაშვებული ვადა უნდა აღდგეს, თუ დაინტერესებულმა მხარემ კანონით ან ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ დადგენილი ვადა გაუშვა არაბრალეულად – დაუძლეველი ძალის, ავადმყოფობის, ადმინისტრაციული ორგანოს

მიზეზით ან სხვა საპატიო მიზეზით. ამავე მუხლის მე-6 ნაწილის მიხედვით, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილია აღადგინოს დაინტერესებული მხარის მიერ საპატიო მიზეზით გაშვებული, ამავე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ დადგენილი ვადაც, თუ ეს არ არის აკრძალული კანონით და ზიანს არ აყენებს მესამე პირის უფლებას ან კანონიერ ინტერესს. მითითებული კოდექსის 180-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გასაჩივრებისათვის დადგენილი ვადის გაშვების შემთხვევაში იგი უნდა აღდგეს, თუ ამ ვადის გაშვება მოხდა დაუძლეველი ძალის ან სხვა საპატიო მიზეზით.

სააპელაციო სასამართლო განმარტავს, რომ გაშვებული გასაჩივრების ვადის აღდგენის აუცილებელ პირობას წარმოადგენს დაინტერესებული პირის დასაბუთებული არგუმენტი კანონით დადგენილი ვადის გაშვების საპატიო მიზეზის არსებობის თაობაზე. ამასთანავე, საპატიო მიზეზის არსებობა უნდა დადგინდეს შესაბამისი მტკიცებულებებით, რომლებიც დაადასტურებს, რომ საპატიო მიზეზის არსებობის პირობებში შეუძლებელი ან განსაკუთრებით გართულებული იყო საჩივრის წარდგენა. სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილით კი განსაზღვრულია, რომ სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს მათ ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ. ამრიგად, ადმინისტრაციული თუ სასამართლო წარმოებისას მიღებული გადაწყვეტილება ეფუძნება მხარეთა მიერ წარდგენილი მტკიცებულებების სრულად, ყოველმხრივ და ობიექტურად გამოკვლევას, შესწავლასა და შეფასებას. მიუთითებს რა კონკრეტულ ფაქტობრივ გარემოებაზე, მხარემ უნდა წარადგინოს შესაბამისი ფაქტის დამადასტურებელი მტკიცებულებები. 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.

კონკრეტულ შემთხვევაში, აპელანტი ვერ მიუთითებს და ვერ ადასტურებს, რომ არსებობდა ისეთი ფაქტობრივი თუ სამართლებრივი გარემოებები, რომლებიც შეიძლება მიჩნეულ იქნას საჩივრის წარდგენის ვადის დარღვევის საპატიო მიზეზად. აპელანტი მხოლოდ

განმარტავს, რომ საწარმოს წარმომადგენლობა საქართველოში არ იმყოფებოდა და მათთვის ცნობილი არ იყო საგადასახადო შემოწმების მიმდინარეობისა და საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემის შესახებ. აღნიშნულთან დაკავშირებით, სააპელაციო პალატა, ერთი მხრივ, ყურადღებას მიაქცევს იმ ფაქტს, რომ გადასახადის გადამხდელს გააჩნდა ავტორიზებული კებგკერდი, რომლის კონტროლიც მსოფლიოს ნებისმიერი წერტილიდან შეუძლო მხოლოდ ინტერნეტის გამოყენებით და რომლის შემოწმების შემთხვევაშიც ყველა აქტი მისთვის ცნობილი გახდებოდა, მეორე მხრივ კი, ახორციელებს რა ეკონომიკურ საქმიანობას, გადასახადის გადამხდელმა უნდა იცოდეს კანონმდებლობის მოთხოვნები, დაიცვას ისინი და გამოჩინოს შესაბამისი გულისხმიერება და წინდახედულობა, მათ შორის, საგადასახადო ორგანოსთან ურთიერთობის კუთხით, საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის კონტროლის მეშვეობით. ამასთანავე, საწარმოს, გარდა კანონისმიერი წარმომადგენლისა, შეუძლია, რომ შესაბამისი მინდობილობის გაცემის გზით ჰყავდეს წარმომადგენელი, რომელიც დაიცავს მის ინტერესებს. ამდენად, კომპანიის დირექტორის საქართველოში არყოფნის მიუხედავად, საწარმოს შეუძლო ისეთი ღონისძიებების გატარება, რომელიც მასთან დაკავშირებას შესაძლებელს გახდიდა. სწორედ ამიტომ, ის ფაქტი, რომ საგადასახადო შემოწმების მიმდინარეობის თაობაზე აპელანტმა არაფერი იცოდა, არ გულისხმობს გასაჩივრების ვადის გასვლის საპატიოობას, რამეთუ ადრესატს კანონით გათვალისწინებული წესით, საჯარო შეტყობინების მეშვეობით ეცნობა საგადასახადო მოთხოვნის თაობაზე. ამასთან, სასამართლო აღნიშნავს, რომ სასამართლო წარმოება ემსახურება სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონიერების შემოწმებას, სასამართლო მოქმედებს სწორედ კანონის ფარგლებში და სადავო საკითხის გადაწყვეტა მიზანშეწონილობის კუთხით სასამართლოს კომპეტენციას არ განეკუთვნება. კონკრეტულ შემთხვევაში კი, სადავო აქტების კანონის მოთხოვნებთან შეუსაბამობა დადასტურებული არ არის.

სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, 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.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, თუ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან მისი ნაწილი კანონს ეწინააღმდეგება და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მის უფლებას, სასამართლო ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შესახებ.

ამდენად, სასამართლო უფლებამოსილია ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი მხოლოდ მაშინ, თუ: 1. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან მისი ნაწილი კანონს ეწინააღმდეგება და 2. ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მის უფლებას. განსახილველ შემთხვევაში სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ არ არსებობს გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონით გათვალისწინებული ბათილად ცნობის საფუძვლები. შესაბამისად, ასევე, უსაფუძვლოა მოთხოვნა ქმედების განხორციელების დავალების თაობაზე.

7. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა:

7.1. სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიამ არსებითად სწორად გადაწყვიტა დავა. აპელანტის მიერ არ ყოფილა მითითებული გარემოებებზე და არ ყოფილა 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 სააპელაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 21 იანვრის გადაწყვეტილება.

8. საპროცესო ხარჯები:

8.1. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 55-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სარჩელზე უარის თქმისას სასამართლოს მიერ გაწეული ხარჯები გადახდება მოსარჩელეს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ. ამავე კოდექსის 37-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სასამართლო ხარჯებს მოიცავს სახელმწიფო ბაჟი. შესაბამისად, აპელანტის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი უნდა ჩაითვალოს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილად.

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, 34-ე მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 389-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

დ ა ა დ გ ი ნ ა

1. შპს „გ-----ას“ სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს.
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 21 იანვრის გადაწყვეტილება.
3. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო 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:
ქადაგიძე

ნინო

მანანა ჩოხელი