

საქმე № 330310017002154414

საქმე № 33/303-19



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

საქართველოს სახელით

19 მარტი, 2019 წელი

ქ. თბილისი

**თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
თავმჯდომარე - ილონა თოდუა
მოსამართლეები - შოთა გეწაძე
გიორგი გოგიაშვილი**

სხდომის მდივანი - მარინე კახაძე

აპელანტი (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური;

აპელანტი (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო;
წარმომადგენელი - გ-----ე;

მოწინააღმდეგე მხარე (მოსარჩელე) – ი/მ ჯ-----ი;

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ნაწილობრივ ბათილად ცნობა;

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 08 ივნისის გადაწყვეტილება;

1.1 აპელანტების მოთხოვნა – თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 08 ივნისის გადაწყვეტილების გაუქმება სარჩელის დაკმაყოფილების ნაწილში და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

1.2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 08 ივნისის გადაწყვეტილებით ი.მ „ჯ-----ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა

სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2017 წლის 20 აპრილის №----- ბრძანება, 2017 წლის 20 აპრილის №----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 3 ივლისის №----- ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 15 სექტემბრის გადაწყვეტილება №----- საჩივარზე. ასევე, სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა მოსარჩელის მიმართ კანონით დადგენილ ვადაში. დანარჩენ ნაწილში სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

2.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2-----ს №----- ბრძანების საფუძველზე დაინიშნა ი.მ „ჯ-----ის“ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია და ეკონომიკური საქმიანობის ფაქტობრივად განხორციელების ადგილზე საკონტროლო შესყიდვა/შეთავაზების პროცედურა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2-----ს №----- ბრძანება (ს.ფ.95).

2.2. ინვენტარიზაციის შედეგებზე შედგა ოქმის პროექტი, რომლის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციით გამოუვლინდა სააღრიცხვო (ბუღალტრულ) ჩანაწერებთან შედარებისას სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნაკლებობა - 292819.1 ლარის ოდენობით (საბაზრო ღირებულება).

ი.მ „ჯ-----ის“ მიერ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მედიაციის საბჭოსათვის წარდგენილი წერილობითი პოზიციის თანახმად, (1) იგი არ დაეთანხმა საინვენტარიზაციო კომისიის მიერ დადგენილ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თანხობრივ სააღრიცხვო (ბუღალტრულ) ნაშთს, რომლის ღირებულება 2-----ს მდგომარეობით დაფიქსირებულია 195140.4 ლარი (პირვანდელი ღირებულებით) და განაცხადა, რომ აღნიშნული ნაშთი არ არის შემცირებული 2016 წლის ივლისის თვეში მიწოდებად აღიარებული საქონლის ნაწილის ღირებულებით (კონსიგნაციით რეალიზებული ნაწილი). იგი ითხოვდა, რომ დაზუსტებული მონაცემების საფუძველზე მომხდარიყო შესაბამისი კორექტირება და შემდეგ განხორციელებულიყო სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგების გაფორმება. (2) გადასახადის გადამხდელი არ დაეთანხმა ინვენტარიზაციის განხორციელებელი პირის მიერ დადგენილ საშუალო შეწონილ ფასნამატს (44.12% და 28,71%), რომლებიც გამოყენებულ იქნა

სასაქონო-მატერიალური ფასეულობების, კერძოდ, გადასახადის გადამხდელის მიერ დიდი ოდენობით ხდებოდა ა-----ის და შ-----ის რეალიზაცია (2016 წელს შეძენილია 187840,6 ლარის) რომლის რეალიზაციაც მოხდა დაბალი ფასნამაგით (დაახლოებით 1,5%), რომელიც დასტურდება დოკუმენტურად (ანგარიშ-ფაქტურებით აღნიშნული საქონლის რეალიზაციით), ვინაიდან ინვენტარიზაციის დროს აღნიშნული საქონელი სრულად იყო რეალიზებული, ფასნამაგის გამოანგარიშებაში აღნიშნულ საქონელს მონაწილეობა არ მიუღია. შესაბამისად, იგი ითხოვდა აღნიშნულის გათვალისწინებას და აქედან გამომდინარე, ოქმის პროექტით დასარიცხი თანხების კორექტირებას.

საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მედიაციის საბჭოს 2016 წლის 18 ნოემბრის

№--- სხდომის ოქმის თანახმად, პირველი საკითხის ნაწილში ი.მ „ჯ-----ის“ წერილობითი პოზიცია არ დაკმაყოფილდა, მეორე ნაწილში კი ინვენტარიზაციის განმხორციელებელ უფლებამოსილ საგადასახადო ოფიცერს დაევალა მოეხდინა საკითხის დამატებით შესწავლა გადასახადის გადამხდელის წარმომადგენლის უშუალო მონაწილეობით, კერძოდ, გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, რომ ინტარიზაციის განმხორციელებელი ოფიცრისათვის წარედგინა 2016 წლის 1 იანვრიდან ინვენტარიზაციის დაწყებამდე სასაქონლო ზედნადებების საფუძველზე მიწოდებული სმფ-ების შეძენის დამადასტურებელი შესაბამისი სასაქონლო ზედნადებები (შეძენილი/რეალიზებული სმფ-ების გამიჯნული ღირებულებები) და სმფ-ების (ა-----ა და შ-----ი)

შესაბამის საანგარიშო პერიოდებში საცალო სარეალიზაციო ფასების შესახებ შესაბამისი დოკუმენტური მტკიცებულებები. ბუღალტრულ ჩანაწერებთან შედარებისას სასაქონლო- მატერიალური ფასეულობების დანაკლისის გამოვლენის შემთხვევაში, დანაკლისის საბაზრო ფასის განსაზღვრისას გამოყენებული ყოფილიყო ინვენტარიზაციის შედეგად დადგენილი საშუალო შეწონილი ფასნამატები.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- „მიმდინარე კონტროლის (ინვენტარიზაციის) განხორციელების შედეგებზე შედგენილი ოქმის პროექტთან დაკავშირებით“ შეტყობინება (ს.ფ.108);
- ი.მ „ჯ-----ის“ 2016 წლის 14 ნოემბრის განცხადება (ს.ფ.122);
- საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მედიაციის საბჭოს 2016 წლის 18 ნოემბრის №--- სხდომის ოქმი (ს.ფ.118-121).

2.3. საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მედიაციის საბჭოს 2016 წლის 21 ნოემბრის №--- სხდომის ოქმის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელის მიერ 5 სამუშაო დღის ვადაში საგადასახადო ორგანოში დამატებით წარდგენილ იქნა დოკუმენტები, მათი შესწავლა განხორციელდა გადასახადის გადამხდელის წარმომადგენლის უშუალო მონაწილეობით.

გამოყენებული იქნა შემდეგი მონაცემები და დაშვებები: (1) საანგარიშო პერიოდად აღებული იქნა 2-----დან ინვენტარიზაციის დაწყების მომენტამდე (2-----მდე, 11:16 საათამდე); (2) საანგარიშო პერიოდის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საწყისი ნაშთი, გადამხდელის 2015 წლის საშემოსავლო გადასახადის წლიური დეკლარაციის მიხედვით 22586 ლარი, მათ შორის, 18%-იანი განაკვეთით დასაბეგრი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები 3557,5 ლარი, დღგ-ისაგან ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები 19028,5 ლარი; (3) საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში ელ.ზედნადებებით და მიღებული სმფ-ს პირვანდელი ღირებულება - 644053,83 ლარი, მათ შორის, 18%-იანი განაკვეთით დასაბეგრი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები 253280,25 ლარი, აქედან ა-----ა და შ-----ი 175631,75 ლარი, ხოლო სხვა დანარჩენი სმფ-ები 77649,5 ლარი. დღგ-საგან ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული, დასაბეგრი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები 390773,58 ლარი, მათ შორის, ა-----ა და შ-----ი 80272 ლარი, ხოლო დანარჩენი 310501,58 ლარი. (4) 2-----დან 2----- ჩათვლით, თვეების განმავლობაში რეალიზებული დღგ-ით დასაბეგრი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულებები აღებულ იქნა დეკლარირებულ საანგარიშო პერიოდებში, დღგ-ს დეკლარაციებში არსებული მონაცემებიდან, ხოლო არადეკლარირებულ პერიოდებში სსა-ის მონაცემებიდან ჯამში 152293,27 ლარი, აქედან ს----- 106091,2 ლარი, სხვა დანარჩენი სმფ-ები 44902 07 ლარი. ასევე, დღგ-ისაგან ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობებზე საბანკო გადარიცხვები და სალარო აპარატის განაცემები (რადგან დღგ-ს დეკლარაციებში არ ქონდა ნაჩვენები დღგ-ს ჩათვლის უფლების თუ გათავისუფლებული ბრუნვა) ჯამში 491244,5 ლარი, აქედან ს----- 101498,4 ლარი, ხოლო სხვა დანარჩენი სმფ-ები 389746,1 ლარი. ამასთან, შესაბამისი დოკუმენტებით მიწოდებული სმფ-ების პირველადი ღირებულებები დადგენილ იქნა შესაბამისი შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტების იდენტიფიცირებით; (5) ყველა ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, მიღებული-მიწოდებული სმფ-ების პირვანდელი ღირებულებები გამოყენებულ იქნა სმფ-ების სააღრიცხვო (ბუღალტრული) ნაშთის დასადგენად, მოხდა სააღრიცხვო (ბუღალტრული) ნაშთების შემცირება/განაშთვა. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ბუღალტრული და ფაქტობრივი მონაცემების შედარების შედეგად გამოვლინდა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისი პირვანდელი ღირებულებით, კერძოდ, 18%-იანი განაკვეთით დასაბეგრ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ბრუნვაზე 138358,72 ლარი, ხოლო დღგ-ისაგან ჩათვლის უფლების გარეშე განთავისუფლებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ბრუნვაზე 12489,32 ლარი. რაზედაც საბაზრო ფასის განსაზღვრისას გამოყენებული იქნა ინვენტარიზაციის შედეგად დადგენილი საშუალო შეწონილი ფასნამატები შესაბამისად 44,12% და 28,71%.

ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ბუღალტრული და ფაქტობრივი მონაცემების შედარების

შედეგად გამოვლინდა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისი, საბაზრო ფასებით 18%-იანი განაკვეთით დასაბეგრ ბრუნვაზე 235308,11 ლარი და დღგ-ისგან ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული საქონლის ნაწილში 16075,01 ლარი, რამაც ჯამში შეადგინა 251383,12 ლარი, რაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილის თანახმად, ითვალისწინებს ჯარიმას 25138,3 ლარის ოდენობით. გამოვლენილ სამართალდარღვევაზე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 236-ე მუხლის მე-9 ნაწილის მიხედვით, შედგა სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2016 წლის 23 დეკემბრის საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი №-----

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- 2016 წლის 23 დეკემბრის გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე დაკვირვების საგადასახადო კონტროლის პროცედურების სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის შედეგების შესახებ ოქმი (ს.ფ.145);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2016 წლის 23 დეკემბრის საგადასახადო სამართალდარღვევის №----- ოქმი (ს.ფ.19);
- ინფორმაცია ი.მ „ჯ-----ის“ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციასთან დაკავშირებით (ს.ფ.90-94).

2.4. ი.მ „ჯ-----მა“ 2017 წლის 10 იანვარს საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს, რომლის მიხედვით, დანაკლისში დარჩენილი საქონლის (ა-----ის და შ-----ის ჩათვლით) საბაზრო ფასის გამოანგარიშება მოხდა მთლიანად ინვენტარიზაციით დადგენილი 44-პროცენტიანი ფასნამაგით, რასაც არ დაეთანხმა გადასახადის გადამხდელი და მიაჩნია, რომ უნდა მოხდეს აღნიშნული საქონელის (ა-----ის და შ-----ი) გამიჯვნა და საბაზრო ფასი განცალკევებულად გამოანგარიშება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 17 თებერვლის №---- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, კერძოდ, სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ უნდა დაევალოს საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტს, შეისწავლოს არსებული იმავე ტერიტორიაზე მსგავსი საქმიანობის განმახორციელებელი პირების ფასნამაგის შესახებ ინფორმაცია და გამოიყენოს შესწავლის შედეგად გამოვლენილი შესაბამისი პერიოდის ფასები/ფასნამაგები საქონლის სახეობების მიხედვით და აღნიშნულის გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში, განახორციელოს დაკისრებული ჯარიმის კორექტირება(შემცირება).

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- ი.მ „ჯ-----ის“ 2017 წლის 10 იანვრის საჩივარი (ს.ფ.148);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 17 თებერვლის №---- ბრძანება

(ს.ფ.149-152).

2.5. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2017 წლის 20 აპრილის №---- ბრძანებით უცვლელად დარჩა ი.მ „ჯ-----ის“ მიმართ საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მიერ 2016 წლის 23 დეკემბერს შედგენილი №----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმით დაკისრებული ფულადი ჯარიმის თანხები.

აღნიშნული ბრძანების თანახმად, როგორც ინვენტარიზაციის განმახორციელებელი შესაბამისი უფლებამოსილი ოფიცრების 2017 წლის 11 აპრილის №----- და 18 აპრილის №----- მოხსენებითი ბარათებით ირკვევა, ი.მ „ჯ-----ის“ (ს/ნ-----) ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების ადგილის მიმდებარე ტერიტორიაზე გადამოწმებული იქნა სხვა გადასახადის გადამხდელებთან ა-----ისა და შ-----ის საბაზრო ღირებულებები შესაბამის საანგარიშო პერიოდების მიხედვით. გადამოწმების შედეგად გამოვლინდა, რომ საბაზრო ღირებულებები და შესაბამისი ფასნამატები ზემოაღნიშნულ გადასახადის გადამხდელებთან დაფიქსირდა როგორც შედარებით მაღალი, დაბალი და მსგავსი, ხოლო მათი საშუალო საბაზრო ფასი/ფასნამატი კი იდენტურია ი/მ ჯ-----ის (ს/ნ-----) სმფ-ების ინვენტარიზაციის შედეგებში დაფიქსირებულ და გათვალისწინებულ საბაზრო ფასებთან/ფასნამატებთან. შესაბამისად, ინვენტარიზაციის შედეგად დარიცხული ჯარიმა სმფ-ების დანაკლისზე დარჩა უცვლელი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2017 წლის 20 აპრილის №---- ბრძანება (ს.ფ.155-156),

2.6. ი.მ „ჯ-----მა“ 2017 წლის 19 მაისს მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა, როგორც თვითღირებულებით დანაკლისის გამოანგარიშების დროს მონიტორინგმა გამიჯნა საქონელი და შესაბამის საქონელზე სხვადასხვა პროცენტი გამოიყენა, ასევე, დანაკლისის საბაზრო ფასის გამოანგარიშების დროს გამოიყენოს იგივე გამიჯვნა და სახეობების მიხედვით დაამატოს შესაბამისი პროცენტი (ა-----აზე და შ-----ი ა-----ე 1,5% სხვა დანარჩენ საქონელზე დღგ-თი დასაბეგრზე 44,12%, ხოლო დაუბეგრავზე 28,71%).

განცხადების მიხედვით, საგადასახადო ორგანო ეთანხმება გადასახადის გადამხდელის ფასნამატზე და თვითღირებულებით დანაკლისის გამოანგარიშების დროს გაიმიჯნა საქონელი სახეობების მიხედვით და სხვადასხვა პროცენტით დაანგარიშდა დანაკლისი, მაგრამ გადამხდელისათვის გაუგებარი დანაკლისის საბაზრო ფასის დაანგარიშების დროს, საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტმა გამოიყენა დღგ-თი დასაბეგრ საქონელზე 44,12%, ხოლო დაუბეგრავზე 28,71%, როდესაც დანაკლისის 60 პროცენტზე მეტს შეადგენდა ა-----ის და შ-----ი, რომელზეც ორივე მხარე

თანხმდება, რომ მისი რეალიზაცია ხდებოდა 1,5% ფასნამატით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 3 ივლისის №----- ბრძანებით საჩივარი დარჩა განუხილველი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- ი.მ „ჯ-----ის“ 2017 წლის 19 მაისის განცხადება (ს.ფ. 153-154);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 3 ივლისის №----- ბრძანება (ს.ფ.157-158).

2.7. ი.მ „ჯ-----მა“ 2017 წლის 24 ივლისს მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს, რომლის 2017 წლის 15 სექტემბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

აღნიშნული გადაწყვეტილების თანახმად, გადასახადის გადამხდელის არგუმენტაციასთან დაკავშირებით საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტმა განმარტა, იმის გამო, რომ გადასახადის გადამხდელის 2015 წლის საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაციაში არ ხდება საწყისი და საბოლოო სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების რაოდენობრივი და სახეობრივი იდენტიფიცირება, აგრეთვე, იგი არ აწარმოებდა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების რეალიზაციას ელექტრონული ფორმით, შეუძლებელია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების (ა-----ის გ-----ისა და შ-----ის) გამიჯვნა დანაკლისის საბაზრო ფასის განსაზღვრის დროს. შესაბამისად, საბჭომ მიიჩნია, რომ შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილება საჩივრის განუხილველად დატოვების თაობაზე მართლზომიერია და არ არსებობს მისი გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- ი.მ „ჯ-----ის“ 2017 წლის 24 ივლისის განცხადება (ს.ფ.159-160);
- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 15 სექტემბრის გადაწყვეტილება (ს.ფ.161-165).

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

2.8. სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სარჩელი შეიძლება აღიძრას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის მოთხოვნით.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის პირველი მუხლის პირველი ნაწილზე, რომლის თანახმად, 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.

სასამართლომ განმარტა, რომ სადავო, სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2017 წლის 20 აპრილის №----- ბრძანება და №----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 3 ივლისის №----- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 15 სექტემბრის გადაწყვეტილება, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის ზემოაღნიშნული ნორმის შესაბამისად, წარმოადგენდნენ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რომელთა კანონშესაბამისობაც სასამართლოს უნდა შეემოწმებინა განსახილველი დავის ფარგლებში საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად.

2.9. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველი მუხლის თანახმად, სასამართლომ განმარტა, რომ 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.

ხოლო, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ი“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, სასამართლომ განმარტა, რომ 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.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 296-ე მუხლის პირველი ნაწილზე, რომლის თანახმად, საგადასახადო დავა შესაძლებელია განხილულ იქნეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სასამართლოში. იმავე კოდექსის 297-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოები არიან სსიპ შემოსავლების სამსახური და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭო (შემდგომში – დავის განმხილველი ორგანოები).

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სასამართლომ განმარტა, რომ 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. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი/ბრძანება საჩივრდება ამ თავით დადგენილი წესით. მითითებული მუხლის მე-4 ნაწილით განსაზღვრულია, რომ პირს უფლება აქვს, გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 30 დღის ვადაში.

იმავე კოდექსის 305-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით კი, სასამართლომ განმარტა, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ მომჩივნისთვის არასასურველი გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში ამ მომჩივანს უფლება აქვს, გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 20 დღის ვადაში გაასაჩივროს დავების განხილვის საბჭოში ან სასამართლოში.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2013 წლის 28 მაისის განჩინებაზე ადმინისტრაციულ საქმეზე №ბს-122-115 (2კ-13), სადაც

„საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ პირის უფლება - მიმართოს სახელმწიფოს ნებისმიერ საჯარო დაწესებულებას მისი ინტერესების დასაცავად, განეკუთვნება კონსტიტუციურ უფლებათა სისტემას. ადამიანის უფლებები

იყოფა ორ ჯგუფად: მატერიალური და პროცედურული უფლებები. პირის პროცედურულ უფლებათა რიგს მიეკუთვნება ადმინისტრაციული ორგანოსათვის მიმართვის უფლება, შუამდგომლობათა აღძვრის უფლება, მტკიცებულებათა წარდგენის უფლება, სხდომაზე დასწრების და მონაწილეობის უფლება, მოსაზრებათა წარდგენის უფლება, გასაჩივრების უფლება და ა.შ. სწორედ, პროცედურული უფლებების კანონით დადგენილი ფორმებით რეალიზაცია აძლევს პირს შესაძლებლობას, დაიცვას ან აღიდგინოს თავისი მატერიალური უფლებები. სამართლებრივი სახელმწიფოს ფუნქციონირების პრინციპი გულისხმობს პროცედურული უფლებების შეუფერხებლად და დაუბრკოლებლად განხორციელებას, წინააღმდეგ შემთხვევაში, საფრთხე ექმნება მატერიალური უფლებების ჯეროვან რეალიზაციასა და დაცვას. ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, რომელიც ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი ურთიერთობების მონაწილეთა პროცედურული უფლება-მოვალეობების საზოგადო წესებს დეტალურად განსაზღვრავს, მიზნად ისახავს ადმინისტრაციულ ორგანოთა მიერ ადამიანის უფლებებისა და თავისუფლებების, საჯარო ინტერესებისა და კანონის უზენაესობის დაცვის უზრუნველყოფას. ზემოთ მითითებულ კონსტიტუციურ პრინციპს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის სპეციალური მუხლი ეძღვნება, კერძოდ, მე-12 მუხლი. ადმინისტრაციული ორგანოსათვის მიმართვის უფლება, რომლის მიხედვით გარანტირებულია: 1. ნებისმიერი პირის უფლება - მიმართოს ადმინისტრაციულ ორგანოს ამ უკანასკნელის უფლებამოსილებას მიკუთვნებული იმ საკითხის გადასაწყვეტად, რომელიც უშუალოდ და პირდაპირ ეხება პირის უფლებებსა და კანონიერ ინტერესებს; 2. ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულება - განიხილოს მის უფლებამოსილებას მიკუთვნებულ საკითხზე შეტანილი განცხადება და მიიღოს შესაბამისი გადაწყვეტილება. აღნიშნული ნორმის სტრუქტურული შინაარსი გულისხმობს, რომ პირის უფლების დადგენა მოიცავს ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულებას - განახორციელოს რეალიზებული საპროცესო უფლების კანონით რეგლამენტირებული, ადეკვატური პროცედურული ხასიათის მოქმედება.“

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო ორგანოებში დავის განხილვა იწყება საჩივრის წარდგენის გზით. 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 კანონშესაბამისობისას 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 ქმედითს, ხოლო პირის უფლებების დაცვას -

გარანტირებულს, რამეთუ რომ არა ადმინისტრაციული ორგანოს მოვალეობა საჩივრის განხილვისა და გადაწყვეტის შესახებ, გასაჩივრების უფლება იქნებოდა მხოლოდ დეკლარაციული ხასიათის. ამდენად, სასამართლო განმარტავს, რომ განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, რომ საგადასახადო ორგანოებმა ჯეროვნად განახორციელონ მათთვის დაკისრებული უფლება-მოვალეობები. ვინაიდან გასაჩივრების უფლება პირდაპირ არის დაკავშირებული გადასახადის გადამხდელის კანონით დაცული ინტერესების უზრუნველყოფასა და უფლებების დაცვასთან, კანონი ამომწურავად აწესრიგებს იმ შემთხვევებს, როდესაც საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, რომ წარდგენილი საჩივარი დატოვოს განუხილველი. აღნიშნული გამოწვეულია სამართლებრივი ურთიერთობის გარკვეულ ჩარჩოებში მოქცევასთან, რათა არ მოხდეს უფლების ბოროტად გამოყენება, საჩივრების მუდმივად წარდგენა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონიერ ძალაში შესვლის თავიდან ასაცილებლად და ადმინისტრაციულ ორგანოთა გადატვირთულობა, რომ დაუსრულებლად მოხდეს ერთსა და იმავე საკითხზე მსჯელობა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 304-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, პირველი ინსტანციის მიერ განმარტებული იქნა, რომ დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია განუხილველად დატოვოს საჩივარი. საჩივრის განუხილველად დატოვების საფუძვლები ამომწურავად არის ჩამოთვლილი საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლში. მათ შორის, მითითებული მუხლის „თ“ ქვეპუნქტი ადგენს, რომ დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოცემულია იმავე პირის მიმართ იმავე დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად. ამრიგად, აღნიშნული ქვეპუნქტის მიხედვით, საგადასახადო ორგანოს მიერ საჩივრის განუხილველად დასატოვებლად საჩივარში მითითებულ სადავო საკითხთან დაკავშირებით ნამსჯელი უნდა ჰქონდეს იმავე საგადასახადო ორგანოს და სადავოდ ქცეული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემული უნდა იყოს უკვე მიღებული გადაწყვეტილების აღსასრულებლად და მასთან შესაბამისობაში, ამასთან, სავალდებულოა, რომ ორივე გადაწყვეტილების ადრესატი ერთი და იგივე პირი უნდა იყოს.

სასამართლომ განმარტა, რომ დავის საგანს წარმოადგენდა სწორედ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის გამოყენების კანონიერება. სასამართლომ მიუთითა დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებაზე, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2016 წლის 23 დეკემბრის საგადასახადო სამართალდარღვევის №----- ოქმის სსიპ შემოსავლების სამსახურში გასაჩივრების შემდეგ, 2017 წლის 17 თებერვლის №---- ბრძანებით საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტს დაევალა შეესწავლა არსებული იმავე ტერიტორიაზე, მსგავსი საქმიანობის განმახორციელებელი პირების ფასნამატის შესახებ ინფორმაცია და გამოეყენებინა შესწავლის შედეგად გამოვლენილი შესაბამისი

პერიოდის ფასები/ფასნამატები საქონლის სახეობების მიხედვით და აღნიშნულის გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში, განეხორციელებინა დაკისრებული ჯარიმის კორექტირება(შემცირება). ბრძანების აღსრულების შედეგებზე საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მიერ გამოიცა 2017 წლის 20 აპრილის №---- ბრძანება, რომლითაც უცვლელად დარჩა ი.მ „ჯ-----ის“ მიმართ საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მიერ 2016 წლის 23 დეკემბერს შედგენილი №----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმით დაკისრებული ფულადი ჯარიმის თანხები. ი.მ „ჯ-----მა“ 2017 წლის 19 მაისს საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს, რომლის 2017 წლის 3 ივლისის №----- ბრძანებით საჩივარი დარჩა განუხილველი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 15 სექტემბრის გადაწყვეტილებით კი, ძალაში დარჩა სსიპ შემოსავლების სამსახურის ზემოაღნიშნული ბრძანება.

ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, სასამართლომ განმარტა რომ განსახილველი დავის საგანს წარმოადგენს, მოხდა თუ არა სსიპ შემოსავლების სამსახურის ბრძანების აღსრულება. სასამართლომ ასევე განმარტა, რომ ადმინისტრაციული თუ სასამართლო წარმოების მიმდინარეობის მნიშვნელოვანი ნაწილია მიღებული გადაწყვეტილების აღსრულება, წინააღმდეგ შემთხვევაში მიღებული გადაწყვეტილება კარგავს აზრს და პირის უფლებები დაუცველი რჩება. ამასთან, მიღებული გადაწყვეტილების აღსრულება გულისხმობს გადაწყვეტილების საფუძველზე არა ფორმალურად რაიმე ქმედების განხორციელებასა თუ აქტის გამოცემას, არამედ გადაწყვეტილებაში მითითებული ფაქტობრივ-სამართლებრივი გარემოებების შესაბამისად მოქმედებას.

სასამართლომ მოიხმო საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის მე-5 ნაწილი, რომლის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს. იმავე კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით კი, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. იმავე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, დაუშვებელია, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას საფუძვლად დაედოს ისეთი გარემოება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს

ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 18 თებერვლის გადაწყვეტილებაზე (საქმე №ბს-463-451(კ-13), სადაც საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის დასაბუთების კანონისმიერი ვალდებულება განპირობებულია იმ გარემოებით, რომ ადმინისტრაციული ორგანო შეზღუდოს სამართლით და მოაქციოს თვითკონტროლის ფარგლებში, რამდენადაც გადაწყვეტილების მიღება უნდა ეფუძნებოდეს კონკრეტულ გარემოებებს და ფაქტებს, რომელთა შეფასებასაც ადმინისტრაციული ორგანო მიჰყავს საკითხის ამ თუ იმ გადაწყვეტამდე, ანუ სწორედ კონკრეტული ფაქტები და საქმის გარემოებები განსაზღვრავს გადაწყვეტილების იურიდიულ შედეგს და არა პირიქით. წინააღმდეგ შემთხვევაში საფრთხე შეექმნება სტაბილურობის და გარანტირებულობის პრინციპების უზრუნველყოფას, დაირღვევა სამართლის ნორმის და ადმინისტრაციული ორგანოს მიმართ ნდობის პრინციპი, სამართლებრივი უსაფრთხოების განცდა, ხოლო ასეთ პირობებში, მყარი სამართლებრივი წესრიგის ადგილს დაიკავებს მმართველობითი ორგანოს სახელისუფლო ძალაზე დამყარებული თვითნებობა, მაშინ, როცა ადმინისტრაციული ორგანოსადმი, შესაბამისად სახელმწიფოსადმი ნდობის პრინციპი და სამართლებრივი უსაფრთხოება, სამართლებრივი სახელმწიფოს ერთ-ერთი უმთავრესი ნიშანია. გარდა აღნიშნულისა, გადაწყვეტილების დასაბუთება აუცილებელია ადრესატისათვის, რათა შეაფასოს მისი მართლზომიერება, დარწმუნდეს მის კანონშესაბამისობაში, ხოლო უფლების დარღვევის განცდის შემთხვევაში ისარგებლოს გასაჩივრების შესაძლებლობით. ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-5 მუხლის პირველ ნაწილში რეგლამენტირებულია ადმინისტრაციული ორგანოს, უფლებამოსილების განხორციელების სავალდებულო პრინციპი – უფლებამოსილების განხორციელება კანონის საფუძველზე, რაც გულისხმობს, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოს ეკრძალება კანონმდებლობის მოთხოვნის საწინააღმდეგოდ განხორციელოს რაიმე მოქმედება. სასამართლო განმარტავს, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადება და გამოცემა საქართველოს კანონმდებლობით მკაცრად არის რეგლამენტირებული და ყოველ ადმინისტრაციულ ორგანოს გააჩნია საჯარო ვალდებულება ზედმიწევნით დაიცვას იგი, თავის მხრივ, აღნიშნული ვალდებულება განაპირობებს დაინტერესებულ პირთა კანონიერ მოლოდინს ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან კანონიერი და დასაბუთებული გადაწყვეტილების მიღების თაობაზე.

სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა იმ ფაქტზე, რომ საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მედიაციის საბჭოს 2016 წლის 21 ნოემბრის №--- სხდომის ოქმის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრული ნაშთის დადგენის მიზნით გატარდა შემდეგი ღონისძიებები: საანგარიშო პერიოდად აღებული იქნა 2-----დან ინვენტარიზაციის დაწყების მომენტამდე (2-----მდე, 11:16 საათამდე) პერიოდი. საანგარიშო პერიოდის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საწყისი ნაშთად დადგინდა (გადამხდელის 2015 წლის საშემოსავლო გადასახადის წლიური დეკლარაციის მიხედვით) 22586 ლარი. საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში

ელ.ზედნადებებით და მიღებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების პირვანდელ ღირებულებად განისაზღვრა 644053,83 ლარი, მათ შორის, 18%-იანი განაკვეთით დასაბეგრი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები 253280,25 ლარი, აქედან, ა-----ა და შ-----ი, ჯამში შეფასდა 175631,75 ლარით, სხვა დანარჩენი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები კი - 77649,5 ლარით. ამასთან, დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული, დასაბეგრი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ღირებულება განისაზღვრა 390773,58 ლარით, მათ შორის, ა-----ა და შ-----ი - 80272 ლარით, დანარჩენი საქონელი - 310501,58 ლარით.

საგადასახადო ორგანოს მიერ, ასევე, განისაზღვრა 2-----დან 2----- ჩათვლით, თვეების განმავლობაში რეალიზებული დღგ-ით დასაბეგრი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულებები, რომელიც აღებულ იქნა დეკლარირებულ საანგარიშო პერიოდებში, დღგ-ს დეკლარაციებში არსებული მონაცემებიდან. არადეკლარირებულ პერიოდებში კი აღნიშნული ღირებულება გაანგარიშდა სსა-ის მონაცემებიდან, ჯამში 152293,27 ლარი, აქედან ს----- 106091,2 ლარი, სხვა დანარჩენი სმფ-ები 44902,07 ლარი. დღგ-ისაგან ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობებზე საბაზრო ღირებულება განისაზღვრა საბანკო გადარიცხვების და სალარო აპარატის განაცემების (რადგან დღგ-ს დეკლარაციებში არ ჰქონდა ნაჩვენები დღგ-ს ჩათვლის უფლების თუ გათავისუფლებული ბრუნვა) მიხედვით, ჯამში 491244,5 ლარი, აქედან, ს----- 101498,4 ლარი, ხოლო, სხვა დანარჩენი სმფ-ები 389746,1 ლარი. ამასთან, შესაბამისი დოკუმენტებით მიწოდებული სმფ-ების პირველადი ღირებულებები დადგენილ იქნა შესაბამისი შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტების იდენტიფიცირებით. ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებული-მიწოდებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების პირვანდელი ღირებულებები გამოყენებულ იქნა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების სააღრიცხვო (ბუღალტრული) ნაშთის დასადგენად.

სასამართლომ განმარტა, რომ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ბუღალტრული და ფაქტობრივი მონაცემების შედარების შედეგად საგადასახადო ორგანომ გამოავლინა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისი. მიმდინარე კონტროლის პროცედურის (ინვენტარიზაციის) განმხორციელებელი პირის განმარტებით, ჯარიმის თანხის გამოანგარიშების მიზნით, საბოლოო თანხობრივი დანაკლისი გამრავლდა დამატებული ღირებულების გადასახადის განაკვეთზე - 18%-ზე და დადგენილ საშუალო შეწონილ ფასნამატზე - 44%-ზე ისე, რომ არ მომხდარა ამ თანხაში შ-----ის, ა-----ისა და სხვა საქონლის ხვედრითი წილის განსაზღვრა და გამიჯვნა, რადგან გადასახადის გადამხდელს არ ჰქონდა საწყისი ნაშთი და რეალიზებული პროდუქციის სია საქონლის სახეობების მიხედვით. მისი განცხადებით, დანაკლისში ა-----ისა და სხვა საქონლის ხვედრითი წილი ვერ დგინდებოდა დოკუმენტურად, რამაც

შეუძლებელი გახდა მათი გამიჯვნა და შესაბამისი პროცენტული ფასნამატის გამოყენება.

სასამართლომ ყურადღება გამახვილებს სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 17 თებერვლის №---- ბრძანებაზე, რომლითაც საგადასახადო ორგანოს დაევალა, ი.მ „ჯ-----ის“ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციით გამოვლენილი დანაკლისზე, შესწავლის შედეგად, გამოვლენილი შესაბამისი პერიოდის ფასების/ფასნამატების გავრცელება საქონლის სახეობების მიხედვით და აღნიშნულის გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში, დაკისრებული ჯარიმის კორექტირება (შემცირება).

სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოსაჩელის არგუმენტაციას განსახილველ საკითხთან დაკავშირებით წარმოადგენდა, როგორც თვითღირებულებით დანაკლისის გამოანგარიშების დროს საგადასახადო ორგანოს გაემიჯნა საქონელი და შესაბამის საქონელზე სხვადასხვა პროცენტი გამოეყენებინა, ასევე, დანაკლისის საბაზრო ფასის გამოანგარიშების დროს გამოეყენებულიყო იგივე გამიჯვნა და სახეობების მიხედვით დაემატებინა შესაბამისი პროცენტი (ა-----აზე და შ-----ზე 1,5%, სხვა დანარჩენ საქონელზე დღგ-თი დასაბეგრზე 44,12%, ხოლო დაუბეგრავზე 28,71%).

სასამართლომ მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურს 2017 წლის 3 ივლისის №----- ბრძანებაში არ უმსჯელია საბუღალტრო ნაშთის განსაზღვრის დროს, საგადასახადო ორგანოს მიერ საქონლის გამიჯვნის და სახეობების მიხედვით, მათზე შესაბამისი ფასნამატის გავრცელების პირობებში რამდენად იყო შესაძლებელი - ფაქტობრივი და ბუღალტრული ნაშთების შედარებისას გამოვლენილ დანაკლისზე, საქონლის სახეობის მიხედვით, შესაბამისი ფასნამატების გამოყენება და ამის მიხედვით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლი მე-9 ნაწილით გათვალისწინებული ჯარიმის გამოანგარიშება.

სასამართლომ მოიხმო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 304-ე მუხლის პირველ ნაწილი, რომლის თანახმად დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია: ა) დააკმაყოფილოს საჩივარი; ბ) ნაწილობრივ დააკმაყოფილოს საჩივარი; გ) არ დააკმაყოფილოს საჩივარი; დ) განუხილველად დატოვოს საჩივარი; ე) მიიღოს შუალედური გადაწყვეტილება და შეაჩეროს საჩივრის განხილვა; ვ) მიიღოს გადაწყვეტილება ამ ნაწილის „ა“-„დ“ ქვეპუნქტებში მითითებული შინაარსების გაერთიანებით.

აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებებისა და სამართლებრივი ნორმების ურთიერთშეჯერებისა და ანალიზის საფუძველზე სასამართლო მივიდა დასკვნამდე, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურმა ისე დატოვა გადასახადის გადამხდელის საჩივრი განუხილველი, რომ ფაქტობრივად არც გამოუკვლევი

საქმეში არსებული მტკიცებულებები, დამატებით არ შეუფასებია საქმის ფაქტობრივი გარემოებები და არ უმსჯელია იმ ჯ-----ის არგუმენტებზე. მით უფრო იმ პირობებში, როდესაც კანონი ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში შემავალ დავის განმხილველ ორგანოებს აძლევს სრულყოფილი ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარების შესაძლებლობას. შესაბამისად, სასამართლომ დაუსაბუთებლად მიიჩნია, ასევე, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 15 სექტემბრის გადაწყვეტილებაც.

2.10. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სასამართლომ განმარტა, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძველს წარმოადგენს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის კანონშეუსაბამობა ან მისი მომზადების და გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნების არსებითი დარღვევა.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სასამართლომ განმარტა, რომ 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. ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად კი, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი. სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისათვის არსებობს მხარის გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი.

ზემოაღნიშნული სამართლებრივი ნორმების ანალიზისა და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების შეფასების საფუძველზე სასამართლომ მიიჩნია, რომ გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემული იყო საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე. შესაბამისად, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნო სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2017 წლის 20 აპრილის №----- ბრძანება, 2017 წლის 20 აპრილის №----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 3 ივლისის №----- ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 15 სექტემბრის გადაწყვეტილება №----- საჩივარზე და სსიპ შემოსავლების

სამსახურს დაევალა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა მოსარჩელის მიმართ კანონით დადგენილ ვადაში.

3. სააპელაციო საჩივრის საფუძვლები:

3.1. აპელანტებს მიაჩნიათ, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არ არის საკარისად დასაბუთებული, დასაბუთება იმდენად არსრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელია. აპელანტები მიიჩნევენ რომ თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 08 ივნისის გადაწყვეტილება უნდა გაუქმდეს სარჩელის დაკმაყოფილების ნაწილში და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს. აპელანტებს მიაჩნიათ, რომ მიიჩნია, რომ გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ და არ არსებობს მათი გაუქმების საფუძველი.

4. 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 პალატა თვლის, 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.

ფაქტობრივი დასაბუთება

4.1. სააპელაციო სასამართლო სრულად ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად დაადგინა საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, რასაც იზიარებს სააპელაციო პალატაც.

სამართლებრივი დასაბუთება

4.2. სააპელაციო სასამართლო ასევე სრულად იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა საქმეში წარმოდგენილ მტკიცებულებებს.

სააპელაციო პალატა, ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს (*Hirvisaari v. Finland*, §32) გადაწყვეტილებაზე დაყრდნობით განმარტავს, რომ დასაბუთებული გადაწყვეტილების უფლება არ მოითხოვს მხარეების მიერ მითითებულ ყველა არგუმენტზე დეტალური პასუხის გაცემას; გარდა ამისა, აღნიშნული უფლება ზედა ინსტანციის სასამართლოებს საშუალებას აძლევს დაეთანხმონ ქვედა ინსტანციის სასამართლოს დასაბუთებას, საფუძვლების გამეორების გარეშე.

აქვე სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს შემდეგ განმარტებაზე: „სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია გამოასწოროს პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების დაუსაბუთებულობა და, პირიქით, ძალიან მოკლე მსჯელობა საჩივრის დაუშვებლად ცნობის შესახებ-ქვედა ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობა საჩივრის დაუშვებლად ცნობის შესახებ-ქვედა ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობის გაზიარება, არ არღვევს დასაბუთებული გადაწყვეტილების უფლებას“ (*Gorou v. Greece* (N.3) §§ 38-42).

4.3. სააპელაციო პალატა სრულად იზიარებს საქალაქო სასამართლოს მსჯელობას და განმარტავს, რომ საგადასახადო ორგანოებში დავის განხილვა იწყება საჩივრის წარდგენის გზით. პალატა იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტებას, 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 ქმედითს, ხოლო პირის უფლებების დაცვას - გარანტირებულს, რამეთუ რომ არა ადმინისტრაციული ორგანოს მოვალეობა საჩივრის განხილვისა და გადაწყვეტის შესახებ, გასაჩივრების უფლება იქნებოდა მხოლოდ დეკლარაციული ხასიათის. ამდენად, სასამართლო განმარტავს, რომ განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, რომ საგადასახადო ორგანოებმა ჯეროვნად განახორციელონ მათთვის დაკისრებული უფლება-მოვალეობები. ვინაიდან გასაჩივრების უფლება პირდაპირ არის დაკავშირებული გასადასახადის გადამხდელის კანონით დაცული ინტერესების უზრუნველყოფასა და უფლებების დაცვასთან, კანონი ამომწურავად აწესრიგებს იმ შემთხვევებს, როდესაც საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, რომ წარდგენილი საჩივარი დატოვოს განუხილველი. აღნიშნული გამოწვეულია სამართლებრივი ურთიერთობის გარკვეულ ჩარჩოებში მოქცევასთან, რათა არ მოხდეს უფლების ბოროტად გამოყენება, საჩივრების მუდმივად წარდგენა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონიერ ძალაში შესვლის თავიდან ასაცილებლად და ადმინისტრაციულ ორგანოთა გადატვირთულობა, რომ დაუსრულებლად მოხდეს ერთსა და იმავე საკითხზე მსჯელობა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 304-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია განუხილველად დატოვოს საჩივარი „თ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, თუ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოცემულია იმავე პირის მიმართ იმავე დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად.

დადგენილია რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2016 წლის 23 დეკემბრის საგადასახადო სამართალდარღვევის №----- ოქმის სსიპ შემოსავლების სამსახურში გასაჩივრების შემდეგ, 2017 წლის 17 თებერვლის №----- ბრძანებით საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტს დაევალა შეესწავლა არსებული იმავე ტერიტორიაზე, მსგავსი საქმიანობის განმახორციელებელი პირების ფასნამატის შესახებ ინფორმაცია და გამოეყენებინა შესწავლის შედეგად გამოვლენილი შესაბამისი პერიოდის ფასები/ფასნამატები საქონლის სახეობების მიხედვით და აღნიშნულის გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში, განეხორციელებინა დაკისრებული ჯარიმის კორექტირება(შემცირება). ბრძანების აღსრულების შედეგებზე საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მიერ გამოიცა 2017 წლის 20 აპრილის №----- ბრძანება, რომლითაც უცვლელად დარჩა ი.მ „ჯ-----ის“ მიმართ საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მიერ 2016 წლის 23 დეკემბერს შედგენილი №----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმით დაკისრებული

ფულადი ჯარიმის თანხები. ი.მ „ჯ-----მა“ 2017 წლის 19 მაისს საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს, რომლის 2017 წლის 3 ივლისის №---- ბრძანებით საჩივარი დარჩა განუხილველი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 15 სექტემბრის გადაწყვეტილებით კი, ძალაში დარჩა სსიპ შემოსავლების სამსახურის ზემოაღნიშნული ბრძანება.

პალატა იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტებას, რომ უნდა გაირკვეს, მოხდა თუ არა სსიპ შემოსავლების სამსახურის ბრძანების აღსრულება. წინააღმდეგ შემთხვევაში მიღებული გადაწყვეტილება კარგავს აზრს და პირის უფლებები დაუცველი რჩება. ამასთან, მიღებული გადაწყვეტილების აღსრულება გულისხმობს გადაწყვეტილების საფუძველზე არა ფორმალურად რაიმე ქმედების განხორციელებასა თუ აქტის გამოცემას, არამედ გადაწყვეტილებაში მითითებული ფაქტობრივ-სამართლებრივი გარემოებების შესაბამისად მოქმედებას.

პალატა მოიხმობს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის მე-5 ნაწილი, რომლის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს. იმავე კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით კი, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. იმავე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, დაუშვებელია, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას საფუძველად დაედოს ისეთი გარემოება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ.

ამ მახრივ მნიშვნელოვანია საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 18 თებერვლის გადაწყვეტილებაზე (საქმე №ბს-463-451(კ-13) განმარტება, სადაც აღნიშნულია, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის დასაბუთების კანონისმიერი ვალდებულება განპირობებულია იმ გარემოებით, რომ ადმინისტრაციული ორგანო შებოჭოს სამართლით და მოაქციოს თვითკონტროლის ფარგლებში, რამდენადაც გადაწყვეტილების მიღება უნდა ეფუძნებოდეს კონკრეტულ გარემოებებს და ფაქტებს, რომელთა შეფასებასაც ადმინისტრაციული ორგანო მიჰყავს საკითხის ამ თუ იმ გადაწყვეტამდე, ანუ სწორედ კონკრეტული ფაქტები და საქმის გარემოებები განსაზღვრავს გადაწყვეტილების იურიდიულ შედეგს და არა პირიქით. წინააღმდეგ შემთხვევაში საფრთხე შეექმნება სტაბილურობის და გარანტირებულობის

პრინციპების უზრუნველყოფას, დაირღვევა სამართლის ნორმის და ადმინისტრაციული ორგანოს მიმართ ნდობის პრინციპი, სამართლებრივი უსაფრთხოების განცდა, ხოლო ასეთ პირობებში, მყარი სამართლებრივი წესრიგის ადგილს დაიკავენ მმართველობითი ორგანოს სახელისუფლო ძალაზე დამყარებული თვითნებობა, მაშინ, როცა ადმინისტრაციული ორგანოსადმი, შესაბამისად სახელმწიფოსადმი ნდობის პრინციპი და სამართლებრივი უსაფრთხოება, სამართლებრივი სახელმწიფოს ერთ-ერთი უმთავრესი ნიშანია. გარდა აღნიშნულისა, გადაწყვეტილების დასაბუთება აუცილებელია ადრესატისათვის, რათა შეაფასოს მისი მართლზომიერება, დარწმუნდეს მის კანონშესაბამისობაში, ხოლო უფლების დარღვევის განცდის შემთხვევაში ისარგებლოს გასაჩივრების შესაძლებლობით. ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-5 მუხლის პირველ ნაწილში რეგლამენტირებულია ადმინისტრაციული ორგანოს, უფლებამოსილების განხორციელების სავალდებულო პრინციპი – უფლებამოსილების განხორციელება კანონის საფუძველზე, რაც გულისხმობს, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოს ეკრძალება კანონმდებლობის მოთხოვნის საწინააღმდეგოდ განხორციელოს რაიმე მოქმედება. სასამართლო განმარტავს, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადება და გამოცემა საქართველოს კანონმდებლობით მკაცრად არის რეგლამენტირებული და ყოველ ადმინისტრაციულ ორგანოს გააჩნია საჯარო ვალდებულება ზედმიწევნით დაიცვას იგი, თავის მხრივ, აღნიშნული ვალდებულება განაპირობებს დაინტერესებულ პირთა კანონიერ მოლოდინს ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან კანონიერი და დასაბუთებული გადაწყვეტილების მიღების თაობაზე.

დადგენილია, რომ საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მედიაციის საბჭოს 2016 წლის 21 ნოემბრის №--- სხდომის ოქმის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრული ნაშთის დადგენის მიზნით გატარდა შემდეგი ღონისძიებები: საანგარიშო პერიოდად აღებულ იქნა 2-----დან ინვენტარიზაციის დაწყების მომენტამდე (2-----მდე, 11:16 საათამდე) პერიოდი. საანგარიშო პერიოდის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საწყისი ნაშთად დადგინდა (გადამხდელის 2015 წლის საშემოსავლო გადასახადის წლიური დეკლარაციის მიხედვით) 22586 ლარი. საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში ელ.ზედნადებებით და მიღებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების პირვანდელ ღირებულებად განისაზღვრა 644053,83 ლარი, მათ შორის, 18%-იანი განაკვეთით დასაბეგრი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები 253280,25 ლარი, აქედან, ა-----ა და შ-----ი, ჯამში შეფასდა 175631,75 ლარით, სხვა დანარჩენი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები კი - 77649,5 ლარით. ამასთან, დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული, დასაბეგრი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ღირებულება განისაზღვრა 390773,58 ლარით, მათ შორის, ა-----ა და შ-----ი - 80272 ლარით, დანარჩენი საქონელი - 310501,58 ლარით.

ასევე დადგენილია, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ, ასევე, განისაზღვრა 2-----

-----დან 2----- ჩათვლით, თვეების განმავლობაში რეალიზებული დღგ-ით დასაბეგრი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულებები, რომელიც აღებულ იქნა დეკლარირებულ საანგარიშო პერიოდებში, დღგ-ს დეკლარაციებში არსებული მონაცემებიდან. არადეკლარირებულ პერიოდებში კი აღნიშნული ღირებულება გაანგარიშდა სსა-ის მონაცემებიდან, ჯამში 152293,27 ლარი, აქედან ს----- 106091,2 ლარი, სხვა დანარჩენი სმფ-ები 44902,07 ლარი. დღგ-ისაგან ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობებზე საბაზრო ღირებულება განისაზღვრა საბანკო გადარიცხვების და სალარო აპარატის განაცემების (რადგან დღგ-ს დეკლარაციებში არ ჰქონდა ნაჩვენები დღგ-ს ჩათვლის უფლების თუ გათავისუფლებული ბრუნვა) მიხედვით, ჯამში 491244,5 ლარი, აქედან, ს----- 101498,4 ლარი, ხოლო, სხვა დანარჩენი სმფ-ები 389746,1 ლარი. ამასთან, შესაბამისი დოკუმენტებით მიწოდებული სმფ-ების პირველადი ღირებულებები დადგენილ იქნა შესაბამისი შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტების იდენტიფიცირებით. ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებული-მიწოდებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების პირვანდელი ღირებულებები გამოყენებულ იქნა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების სააღრიცხვო (ბუღალტრული) ნაშთის დასადგენად.

პალატა განმარტავს, რომ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ბუღალტრული და ფაქტობრივი მონაცემების შედარების შედეგად საგადასახადო ორგანომ გამოავლინა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისი. მიმდინარე კონტროლის პროცედურის (ინვენტარიზაციის) განმხორციელებელი პირის განმარტებით, ჯარიმის თანხის გამოანგარიშების მიზნით, საბოლოო თანხობრივი დანაკლისი გამრავლდა დამატებული ღირებულების გადასახადის განაკვეთზე - 18%-ზე და დადგენილ საშუალო შეწონილ ფასნამატზე - 44%-ზე ისე, რომ არ მომხდარა ამ თანხაში შ-----ის, ა-----ისა და სხვა საქონლის ხვედრითი წილის განსაზღვრა და გამიჯვნა, რადგან გადასახადის გადამხდელს არ ჰქონდა საწყისი ნაშთი და რეალიზებული პროდუქციის სია საქონლის სახეობების მიხედვით. მისი განცხადებით, დანაკლისში ა-----ისა და სხვა საქონლის ხვედრითი წილი ვერ დგინდებოდა დოკუმენტურად, რამაც შეუძლებელი გახადა მათი გამიჯვნა და შესაბამისი პროცენტული ფასნამატის გამოყენება.

ყურადღება უნდა გამახვილდეს სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 17 თებერვლის №---- ბრძანებაზე, რომლითაც საგადასახადო ორგანოს დაევალა, ი.მ „ჯ-----ის“ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციით გამოვლენილი დანაკლისზე, შესწავლის შედეგად, გამოვლენილი შესაბამისი პერიოდის ფასების/ფასნამატების გავრცელება საქონლის სახეობების მიხედვით და აღნიშნულის გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში, დაკისრებული ჯარიმის კორექტირება (შემცირება).

პალატა იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლომ მსჯელობას იასთან დაკავშირებით, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურს 2017 წლის 3 ივლისის №---- ბრძანებაში არ უმსჯელია საბუღალტრო ნაშთის განსაზღვრის დროს, საგადასახადო ორგანოს მიერ საქონლის გამიჯვნის და სახეობების მიხედვით, მათზე შესაბამისი ფასნამატის გავრცელების პირობებში რამდენად იყო შესაძლებელი - ფაქტობრივი და ბუღალტრული ნაშთების შედარებისას გამოვლენილ დანაკლისზე, საქონლის სახეობის მიხედვით, შესაბამისი ფასნამატების გამოყენება და ამის მიხედვით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლი მე-9 ნაწილით გათვალისწინებული ჯარიმის გამოანგარიშება.

პალატა მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 304-ე მუხლის პირველ ნაწილზე და მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურმა ისე დატოვა გადასახადის გადამხდელის საჩივრი განუხილველი, რომ ფაქტობრივად არც გამოუკვლევია საქმეში არსებული მტკიცებულებები, დამატებით არ შეუფასებია საქმის ფაქტობრივი გარემოებები და არ უმსჯელია იმ ჯ-----ის არგუმენტებზე. მით უფრო იმ პირობებში, როდესაც კანონი ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში შემავალ დავის განმხილველ ორგანოებს აძლევს სრულყოფილი ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარების შესაძლებლობას.

5. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

5.1. სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ სახეზე არ არის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული საფუძვლები ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით, აპელანტების მიერ არ ყოფილა წარმოდგენილი საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად მტკიცებულებები, რომლებიც გააბათილებდა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებით დადგენილ გარემოებებს და გაკეთებულ სამართლებრივ დასკვნებს.

სასამართლო ხარჯები:

5.2. სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „უ“ და „ლ“ ქვეპუნქტების საფუძველზე, აპელანტები გათავისუფლებული არიან სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ სახელმწიფო ბაჟის გადახდის მოვალეობისაგან

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

თბილისის სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

დაადგინა:

1. სსიპ შემოსვლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელი დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 08 ივნისის გადაწყვეტილება;
3. აპელანტები გათავისუფლდნენ არიან სახელმწიფო ბაჟის გადახდისგან;
4. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო წესით მხარეებისათვის დასაბუთებული განჩინების კანონით დადგენილი წესით ჩაბარებიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში საქართველოს უზენაეს სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (მდებარე: ქ. თბილისი ძმ. ზუბალაშვილების ქუჩა №32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის (მდებარე: ქ. თბილისი, გრ. რობაქიძის 7ა) მეშვეობით.

თავმჯდომარე

ილონა თოდუა

მოსამართლეები

შოთა გეწაძე

გიორგი გოგიაშვილი