



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

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

17 აპრილი, 2019 წელი

ქ. თბილისი

**თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

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

სხდომის მდივანი - მარინე კახაძე

აპელანტი (მოსარჩელე) - ა----- ე-----ი;

**მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო;
წარმომადგენელი - ა----- რ-----;**

**მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური;
წარმომადგენელი - მ----- კ-----;**

**დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი
აქტების
ბათილად ცნობა,**

**გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 04 ოქტომბრის
გადაწყვეტილება.**

1. სასარჩელო მოთხოვნა:

1.1. ბათილად იქნეს ცნობილი შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 22
აპრილის ბრძანება N-----;

1.2. ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან
არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 29 სექტემბრის

გადაწყვეტილება;

2. მოპასუხების პოზიცია:

2.1. მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა მხარი დაუჭირა წარდგენილ შესაგებელს, სასამართლო სხდომაზე სარჩელი არ სცნო და მოითხოვა უარი ეთქვას მოსარჩელეს სარჩელის დაკმაყოფილებაზე;

2.2. მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენელმა მხარი დაუჭირა წარდგენილ შესაგებელსა, სასამართლო სხდომაზე სარჩელი არ სცნო და მოითხოვა უარი ეთქვას მოსარჩელეს სარჩელის დაკმაყოფილებაზე;

3. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნები:

3.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

ა----- ე-----ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტები:

4.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 11 მარტის N---- ბრძანებით, ი/მ ა----- ე-----ის 2015 წლის 25 დეკემბრის საჩივარი (2015 წლის 27 ნოემბრის N----- - საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმების თაობაზე) დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ და აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის მიზნით, გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით, შეესწავლა შესამოწმებელ პერიოდში შეძენილი და რეალიზებული სასაქონლო - მატერიალური ფასეულობები, ასევე სასაქონლო - მატერიალური ფასეულობების საწყისი და საბოლოო ნაშთების განსაზღვრის საკითხი და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განეხორციელებინა შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). ასევე დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს, ამ ბრძანების მე-2 პუნქტის შესრულების შედეგების გათვალისწინებით, განეხორციელებინა გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე შესაბამისი კორექტირება. საჩივარი დანარჩენ ნაწილში არ დაკმაყოფილდა და განიმარტა გადაწყვეტილების გასაჩივრების წესი და ვადა.

4.2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის შემოწმების მთავარი სამმართველოს 2016 წლის 15 აპრილის N--- დასკვნის თანახმად, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 4 ივნისის N---- ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა ი/მ ა----- ე-----ის თემატური კამერალური საგადასახადო შემოწმება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის სამცხე - ჯავახეთის სამმართველოს 2015 წლის 20 მაისის N----- წერილში და დადგენილებაში მითითებული საკითხის შესწავლის მიზნით. (შემოწმებით განისაზღვრა მეწარმემ რა ღირებულების საქონელი შეიძინა, რა ღირებულების საქონლის რეალიზაცია მოახდინა და რა

რაოდენობის ნაშთი დარჩა 2014 წლის 31 დეკემბერს). 2015 წლის 19 ნოემბერს შედგა საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლითაც გადამხდელს ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით დაერიცხა სულ 60 327 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადი - 40218 ლარი, ჯარიმა - 20 109 ლარი, კერძოდ: 1) წლიური საშემოსავლო გადასახადები: ძირითადი - 21 167 ლარი და ჯარიმა - 10 584 ლარი; 2) დამატებული ღირებულების გადასახადი: ძირითადი გადასახადი - 19050 ლარი და ჯარიმა - 9525 ლარი.

დასკვნის თანახმად, გადამხდელმა წარადგინა წერილობითი პოზიცია საგადასახადო შემოწმების აქტთან დაკავშირებით, კერძოდ: თანხების დარიცხვა მის მიერ განხორციელდა საგამოძიებო სამსახურისათვის მიცემული დაკითხვის ოქმების საფუძველზე, რაც არ შეესაბამება რეალობას, რადგან დაკითხვის ოქმი მხოლოდ საწყობიდან სარეალიზაციოდ გამყიდველისათვის გადაცემული საქონლის ღირებულებაა ასახული. მას გააჩნია საწყობი იგივე მისამართზე, სადც იღებს საქონელს და შემდეგ ახდენს მიწოდებას მაღაზიაში. საწყობში არსებული ნაშთები და მიღებული სმფ-ები არ არის გათვალისწინებული აქტებში. გადასახადის გადამხდელის საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის მიზნით, გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით, შეისწავლოს შესამოწმებელ პერიოდში შეძენილი და რეალიზებული სასაქონლო - მატერიალური ფასეულობები, ასევე სასაქონლო - მატერიალური ფასეულობების საწყისი და საბოლოო ნაშთების განსაზღვრის საკითხი და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განხორციელოს შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). აღნიშნული საკითხი გავლილი იქნა გადამხდელთან ერთად და საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხულ თანხას ცვლილება არ განუცდია. (ტომი I, ს.ფ 21-25);

4.3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 22 აპრილის N----- ბრძანების („გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების არ დარიცხვის შესახებ“ თანახმად) თანახმად, ი/მ ა----- - ე-----ს (ს/ნ 0-----), საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, 2015 წლის 19 ნოემბრის საგადასახადო შემოწმების საფუძველზე დამატებით დარიცხული თანხები არ შეუმცირდა. განიმარტა გასაჩივრების წესი და ვადა. საფუძველი: შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 11 მარტის N---- ბრძანება, საგადასახადო შემოწმების მთავარი სამმართველოს 2016 წლის 15 აპრილის დასკვნა.

4.4. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 25 აპრილის N----- საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის საფუძველზე, ი/მ ა----- ე-----ს გადასახდელად დაერიცხა: ძირითადი გადასახადი - 61 384 ლარი, დღგ - 19 050 ლარი, საშემოსავლო გადასახადი - 42 334 ლარი, ჯარიმა - 20 109 ლარი, საურავი - 4 341,29 ლარი. (ტომი I, ს.ფ 12; 26);

4.5. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 20 ივლისის N----- ბრძანების (ი/მ ა----- ე-----ის 2016 წლის 18 მაისის საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების შესახებ) თანახმად: 1) ი/მ ა----- ე-----ის 2016 წლის 18 მაისის საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; 2) დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურისაგან გამოითხოვოს ინფორმაცია, ი/მ ა----- ე-----ის სასაქონლო - მატერიალური ფასეულობების ნაშთების და საწყობების ადგილმდებარეობის შესახებ, ხოლო სათანადო საფუძველების არსებობის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით შეისწავლოს შესამოწმებელ პერიოდში შეძენილი და რეალიზებული სასაქონლო - მატერიალური ფასეულობები, ასევე სასაქონლო - მატერიალური ფასეულობების საწყისი და საბოლოო ნაშთების განსაზღვრის საკითხი და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, განახორციელოს შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). 3) დაევალოს აუდიტის დეპარტამენტს ამ ბრძანების მე-2 პუნქტის შესრულების შედეგების გათვალისწინებით, განხორციელდეს გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათის კორექტირება; 4) დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

4.6. საქმეში წარდგენილი საქართველოს ფოსტის" უკუგზავნილით დასტუდება, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 20 ივლისის N----- ბრძანება გადასახადის გადამხდელს გაეგზავნა 2016 წლის 21 ივლისს და ჩაბარდა პირადად ა----- ე-----ს 2016 წლის 23 ივლისს.

4.7. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 20 ივლისის N----- ბრძანების აღსრულების მიზნით, გამოიცა აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 25 აგვისტოს დასკვნა, 2016 წლის 1 სექტემბრის N----- ბრძანება და 2016 წლის 2 სექტემბრის N----- საგადასახადო მოთხოვნა.

4.8. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 3 ნოემბრის N----- ბრძანებით, ი/მ ა----- ე-----ის 2016 წლის 01 ოქტომბრის საჩივარი დარჩა განუხილველი. (დავის საგანი - შემოსავლების სამსახურის 02 სექტემბრის N----- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა). სამართლებრივ საფუძვლად მითითებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301.,თ" მუხლი. კერძოდ, დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოცემულია იმავე პირის მიმართ იმავე დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად. შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ წარმოდგენილი საჩივარი უნდა დარჩეს განუხილველი, ვინაიდან გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოცემულია იმავე პირის მიმართ იმავე დავის განმხილველი ორგანოს - შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 20 ივლისის N----- ბრძანების აღსრულების მიზნით და გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტის შინაარსი

შესაბამება დავის განხილვისას მიღებული გადაწყვეტილების შინაარსს. (ტომი I, ს.ფ 91-103).

4.9. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველი საბჭოს 2017 წლის 29 სექტემბრის გადაწყვეტილებით, საჩივარი პირველი დავის საგნის ნაწილში დარჩა განუხილველი; დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. დავის საგანს წარმოადგენდა სასაქონლო-მატერიალურ მარაგებს შორის სხვაობის რეალიზებულად ჩათვლა და საჩივრის განუხილველად დატოვება - გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოცემულია იმავე პირის მიმართ იმავე დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად. (ტომი I, ს.ფ 95-100).

4.10. ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის შედარების აქტის მიხედვით, 01.01.2018 დან-2018 წლის 28.06.2018 -მდე მდგომარეობით, ა-----ე-----ის (ს/ნ 1-----) ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება: ძირითადი - 1430.24 ლარი; ჯარიმა - 0; საურავი - 291.77 ლარი; ზედმეტობა - 37547. ამასთან დამატებით დარიცხული თანხები, რომელიც არ არის აღიარებული - 78917.4. ლარი (ტომი I, ს.ფ. 154).

5. დადგენილი ფაქტები პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივად შემდეგნაირად შეაფასა:

5.1. პირველი ინსტანციის სასამართლომ დეტალურად მიუთითა დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებზე, ყურადღება გაამახვილა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტზე, 305-ე მუხლის პირველ ნაწილზე და განმარტა, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ მომჩივნისთვის არასასურველი გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში მომჩივანს უფლება აქვს, გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 20 დღის ვადაში გაასაჩივროს დავების განხილვის საბჭოში ან სასამართლოში. დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ გასულია საჩივრის წარდგენის ვადა.

სასამართლომ საქმის მასალებზე დაყრდნობით, კერძოდ „საქართველოს ფოსტის“ უკუგზავნილით (ტომი I, იხ.ს.ფ. 93) დადასტურებულად მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 20 ივლისის N----- ბრძანება გადასახადის გადამხდელს გაეგზავნა 2016 წლის 21 ივლისს და ჩაბარდა პირადად ა----- ე-----ს 2016 წლის 23 ივლისს, ამასთან დადგენილად მიიჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში, მოსარჩელე ა----- ე-----ის საჩივარი, შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 20 ივლისის N----- ბრძანების გაუქმების მოთხოვნით წარდგენილი იქნა 2016 წლის 06 ოქტომბერს.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 305-ე მუხლის პირველი ნაწილის იმპერატიული დანაწესის მიხედვით, გაიზიარა მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გასაჩივრებულ

ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ - სამართლებრივ აქტში მითითება აღნიშნულზე და განმარტა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 20 ივლისის N----- ბრძანების საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესით გასაჩივრების ვადა ამოიწურა 2016 წლის 12 აგვისტოს (პარასკევი) 24 საათზე.

საქმის განმხილველმა სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 22 აპრილის N----- ბრძანებაზე საჩივარი, წარდგენილი იქნა შემოსავლების სამსახურში 2016 წლის 18 მაისს (იხ. ტომი I, ს.ფ. 9-10), რაც ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 20 ივლისის N----- ბრძანებით. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 20 ივლისის N----- ბრძანების აღსრულების მიზნით, ამავე სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა გამოსცა 2016 წლის 25 აგვისტოს დასკვნა, 2016 წლის 1 სექტემბრის N----- ბრძანება და 2016 წლის 2 სექტემბრის N----- საგადასახადო მოთხოვნა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა იმ ფაქტობრივ გარემოებაზე, რომ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 25 აგვისტოს დასკვნა გამოიცა გადასახადის გადამხდელის, მოწმედ დასახელებული ფიზიკური პირის ჩვენების, საგამოძიებო ორგანოებიდან გამოთხოვილი ინფორმაციის შესწავლისა და უშუალოდ გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით.

სასამართლომ მიუთითა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 2 სექტემბრის N----- საგადასახადო მოთხოვნა გადასახადის გადამხდელმა გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში 2016 წლის 01 ოქტომბერს. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 3 ნოემბრის N----- ბრძანებით, ი/მ ა----- ე-----ის (ს/ნ 0-----) 2016 წლის 01 ოქტომბრის საჩივარი დარჩა განუხილველად საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301.,,თ" მუხლის საფუძველზე. დავის განმხილველმა ორგანომ მიიჩნია, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოცემულია იმავე პირის მიმართ იმავე დავის განმხილველი ორგანოს - შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 20 ივლისის N----- ბრძანების აღსრულების მიზნით და გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტის შინაარსი შეესაბამება დავის განხილვისას მიღებული გადაწყვეტილების შინაარსს.

ზემოთ მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებების ურთიერთშეჯერების შედეგად, სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოების მოსაზრებები აღნიშნულთან დაკავშირებით და მიიჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში არ არსებობდა სადავოდ გამხდარი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები.

6. ა----- ე-----ის სააპელაციო მოთხოვნა:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 4 ოქტომბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილება.

6.1. ა----- ე-----ის სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

სააპელაციო საჩივრის ავტორი მიუთითებს საქმის ფაქტობრივ გარემოებებზე, განმარტავს, რომ ეწევა სამეწარმეო საქმიანობას. თანამშრომლის მიერ თანხის გაფლანგვის ფაქტზე მიმართა საგამოძიებო დეპარტამენტის სამცხე - ჯავახეთის სამმართველოს და მისი და სხვადასხვა მოწმეთა ჩვენებების საფუძველზე 2014 წლის 1 მარტისათვის სასაქონლო მატერიალურმა ფასეულობებმა შეადგინა 60500 ლარი. ხოლო, 2014 წლის 31 დეკემბრისათვის საბოლოო სმფ-ების ნაშთმა შეადგინა 89931 ლარი.

აპელანტის განმარტებით, ამ პერიოდში შეძენილ იქნა 884389 ლარის სმფ. 5% ფასნამატით, დეკემბრისთვის დაუდგინდა 190727 სმფ-ს ნაშთი. აუდიტმა სხვაობა განიხილა რეალიზაციად და დაარიცხა 61384 ლარის ძირითადი თანხა. 20109 ლარი ჯარიმა და 4341 ლარი საურავი. მისივე განმარტებით, პირველი ინსტანციის სასამართლო უსაფუძვლოდ დაეყრდნო ადმინისტრაციული ორგანოების პოზიციას, უსაფუძვლოდ მიაჩნია პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობა გასაჩივრებისათვის დადგენილი ვადის ნაწილში და განმარტავს, რომ სასამართლომ არ გაითვალისწინა ის ფაქტი, რომ არ ფლობს სამართალწარმოების ენას და მასალების შესაბამისი წესით თარგმნის შემდგომ თითქოსდა გაუშვა გასაჩივრების ვადა. მიიჩნევს, რომ საქმის განხილვისას პირველი ინსტანციის სასამართლოს პრიორიტეტად უნდა მიეჩნია ის გარემოება, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ ხდება მეწარმის უფლებების შეზღუდვა.

სააპელაციო საჩივრის ავტორის განმარტებით, პირველი ინსტანციის სასამართლომ ასევე არ გაიზიარა ის პოზიცია, რომ ჩვენებების თანახმად, 2014 წლის 1 მარტისათვის გამყიდველთან არსებული ნაშთის მარაგები შეადგენდა 60500 ლარს, სინამდვილეში ბუღალტრული მონაცემებით შეადგენდა 111122 ლარს, ანუ სხვაობა 50622 ლარის საქონელი განთავსებული იყო სხვა საცავში. აღნიშნულ პერიოდში მის მიერ შეძენილი იქნა დღგ-ს ჩათვლით 1050252 ლარის საქონელი, საიდანაც 980050 ლარის საქონელი ეტაპობრივად, საცავებიდან გადაეცა გამყიდველს მაღაზიაში სარეალიზაციოდ და შესაბამისმა ნაშთებმა ბუღალტრული აღრიცხვით 31 დეკემბრისათვის შეადგინა დღგ-ს ჩათვლით, 273768 ლარი, საიდანაც 89931 ლარის განთავსებული იყო მაღაზიაში, 120835 ლარის საცავებში, ხოლო დანაკლისი 63000 ლარი წარმოადგენდა გამყიდველთან მის სადავო თანხას.

7. სააპელაციო სასამართლოს მიერ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების

ძალაში დატოვების ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება:

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

7.2. პალატა მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 64-ე მუხლის პირველ ნაწილზე რომლის თანახმად, საგადასახადო მოთხოვნა არის საგადასახადო ორგანოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი აქტი, რომლის შესრულებაც სავალდებულოა ამ კოდექსით დადგენილი წესი.

ზემოთმითითებული კოდექსის 43-ე მუხლის მე-4 ნაწილით ასევე ცალსახად არის დადგენილი, რომ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს ეკისრება ამ კოდექსით ან/და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა.

უპირველესყოვლისა პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ დავის საგანი შედგება ორი საკითხისაგან, კერძოდ სასაქონლო - მატერიალურ მარაგებს შორის სხვაობის რეალიზებულად ჩათვლა და საჩივრის განუხილველად დატოვება - გასაჩივრებული გადაწყვეტილების იმავე პირის მიმართ იმავე დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად გამოცემის გამო.

სააპელაციო პალატა მიუთითებს შემდეგ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებზე:

პალატას დადგენილად მიაჩნია, რომ მეწარმის ძირითად საქმიანობას წარმოადგენს საკვები პროდუქტების, სამშენებლო მასალებით და სასუქით საცალო ვაჭრობა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 4 ივნისის N---, 2015 წლის 3 ივლისის N---- და 2015 წლის 26 აგვისტოს N----- ბრძანებებით დაინიშნა ი/მ ა----- ე-----ის თემატური კამერალური საგადასახადო შემოწმება. 2015 წლის 19 ნოემბრს შედგა საგადასახადო შემოწმების აქტი და გამოიცა 2015 წლის 27 ნოემბრის N----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით დაერიცხა სულ 85 834 ლარი (მათ შორის: ძირითადი 61 384 ლარი, ჯარიმა 20 109 ლარი და საურავი 4 341 ლარი). შესამოწმებელი პერიოდი მოიცავს 2014 წლის 1 მარტიდან 2014 წლის 31 დეკემბარმდე პერიოდს.

დადგენილია, რომ გადასახადის გადამხდელმა აღნიშნული აქტები 2015 წლის 25 დეკემბერს გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში, ხოლო შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 11 მარტის N---- ბრძანებით მიღებული გადაწყვეტილებით, სადავო საკითხზე წარდგენილი საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის მიზნით, გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით შეესწავლა, შესამოწმებელ პერიოდში შეძენილი და რეალიზებული სასაქონლო - მატერიალური ფასეულობები, ასევე სასაქონლო - მატერიალური ფასეულობების საწყისი და საბოლოო ნაშთების განსაზღვრის საკითხი და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განეხორციელებინა შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება).

აღნიშნული ბრძანების საფუძველზე გამოიცა აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 15 აპრილის N--- დასკვნა, გასაჩივრებული **2016 წლის 22 აპრილის N----- ბრძანება** და 2016 წლის 25 აპრილის N----- საგადასახადო მოთხოვნა, რაც გადასახადის გადამხდელმა გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში.

7.3. საქმის მასალებით პალატა დადგენილად მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 20 ივლისის N----- ბრძანებით, ი/მ ა----- ე-----ის 2016 წლის 18 მაისის საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, კერძოდ აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურისაგან გამოეთხოვა ინფორმაცია, სმფ-ების ნაშთების და საწყობების ადგილმდებარეობის შესახებ, ხოლო სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის მიზნით შეესწავლა შესამოწმებელ პერიოდში შეძენილი და რეალიზებული სასაქონლო - მატერიალური ფასეულობები, ასევე სასაქონლო - მატერიალური ფასეულობების საწყისი და საბოლოო ნაშთების განსაზღვრის საკითხი და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, განეხორციელებინა შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

პალატა ყურადღებას ამახვილებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 305-ე მუხლზე და მიუთითებს, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ მომჩივნისთვის არასასურველი გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში მომჩივანს უფლება აქვს, გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 20 დღის ვადაში გაასაჩივროს დაკების განხილვის საბჭოში ან სასამართლოში.

პალატა ასევე მიუთითებს ამავე კოდექსის 44-ე მუხლზე რომლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანო დოკუმენტს პირს უგზავნის ან/და წარუდგენს წერილობითი ან ელექტრონული ფორმით. ამავე მუხლის მე-7

ნაწილის თანახმად, წერილობითი დოკუმენტი გადასახადის გადამხდელისათვის (გარდა ფიზიკური პირისა) ჩაბარებულად ითვლება, თუ დოკუმენტი ჩაჰბარდა: ა) უფლებამოსილ პირს; ბ) პირის უფლებამოსილ ან კანონიერ წარმომადგენელს; გ) სარეგისტრაციო დოკუმენტებით განსაზღვრულ იურიდიულ მისამართზე კანცელარიას ან ასეთივე დანიშნულების სტრუქტურულ ერთეულს; დ) საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ან/და საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების შესახებ უფლებამოსილი პირის ბრძანების შემთხვევაში – გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის უშუალოდ განმახორციელებელ პირს; ე) სარეგისტრაციო დოკუმენტებით იურიდიულ მისამართად განსაზღვრულ საცხოვრებელ ბინაში მცხოვრებ ნებისმიერ სრულწლოვან პირს. მე-9 ნაწილით კი დარეგულირებულია ელექტრონული ფორმით გაგზავნილი დოკუმენტის ჩაბარებულად ჩათვლის საკითხი. კერძოდ, საგადასახადო ორგანოს მიერ პირისათვის ელექტრონული ფორმით გაგზავნილი დოკუმენტი ჩაბარებულად ითვლება ადრესატის მიერ მისი გაცნობისთანავე, ხოლო ამ კოდექსის 264-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში – გაცნობისთანავე ან გადასახადის გადამხდელის ავტორიზებული მომხმარებლის გვერდზე განთავსებიდან 30-ე დღეს, თუ ამ ვადაში ადრესატი შეტყობინებას არ გასცნობია.

პალატა მიუთითებს, საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტზე, რომლითაც იმპერატიულად არის დადგენილი, რომ დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ გასულია საჩივრის წარდგენის ვადა.

საქმის მასალებით დადგენილია და სადავოს არ წარმოადგენს ის გარემოება, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 20 ივლისის N---- ბრძანება გადასახადის გადამხდელს საფოსტო დაწესებულების მეშვეობით გაეგზავნა 2016 წლის 21 ივლისს და ჩაბარდა პირადად, ა----- ე-----ს 2016 წლის 23 ივლისს. ასევე დადგენილია და სადავოს არ წარმოადგენს ის გარემოება, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში, მოსარჩელე ა----- ე-----ის საჩივარი, შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 20 ივლისის N---- ბრძანების გაუქმების მოთხოვნით წარდგენილი იქნა 2016 წლის 06 ოქტომბერს.

გასაჩივრებისათვის დადგენილი ვადის დარღვევის საპატიოდ მიჩნევის საფუძვლად პალატა ვერ გაიზიარებს აპელანტის იმ განმარტებას, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოში საჩივრის დაგვიანებით წარდგენა გამოიწვია სამართალწარმოების ენის არცოდნამ. პალატა აღნიშნულთან დაკავშირებით განმარტავს, რომ სამართალწარმოება ხორციელდება სახელმწიფო, ანუ ქართულ ენაზე. საჭიროების შემთხვევაში მხარე თარჯიმნის მეშვეობით უნდა გაცნობოდა აქტს და შესაბამისად, კანონით დადგენილი ვადებში უნდა გაესაჩივრებინა სადავო აქტი. ვადის ათვლის საკითხზე პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად გაამაზვილა ყურადღება საქართველოს

საგადასახადო კოდექსის 305-ე მუხლის პირველ ნაწილით დადგენილ ვადებზე და მართებულად განმარტა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 20 ივლისის N----- ბრძანების საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესით გასაჩივრების ვადა ამოიწურა 2016 წლის 12 აგვისტოს (პარასკევი) 24 საათზე.

ამდენად პალატა ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს შედეგს ზემოთმითითებული მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში.

7.4. პალატა ასევე მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმად, დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოცემულია იმავე პირის მიმართ იმავე დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად.

საქმის მასალების მიხედვით, პალატა დადგენილად მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 22 აპრილის N----- ბრძანებაზე საჩივარი, წარდგენილი იქნა შემოსავლების სამსახურში 2016 წლის 18 მაისს (იხ.ს.ფ. 9-10), რაც ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 20 ივლისის N----- ბრძანების საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა გამოსცა 2016 წლის 25 აგვისტოს დასკვნა, 2016 წლის 1 სექტემბრის N----- ბრძანება და 2016 წლის 2 სექტემბრის N----- საგადასახადო მოთხოვნა. დადგენილია და სადავოს არ წარმოადგენს, რომ აღნიშნული აქტები გასაჩივრდა შემოსავლების სამსახურში და 2016 წლის 3 ნოემბრის N----- ბრძანებით სადავო საკითხზე წარდგენილი საჩივარი დარჩა განუხილველი.

დავის განმხილველმა ორგანომ მიიჩნია, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოცემულია იმავე პირის მიმართ იმავე დავის განმხილველი ორგანოს - შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 20 ივლისის N----- ბრძანების აღსრულების მიზნით და გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტის შინაარსი შეესაბამება დავის განხილვისას მიღებული გადაწყვეტილების შინაარსს.

7.5. რაც შეეხება სადავო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 29 სექტემბრის გადაწყვეტილებას, (დავის საგანს წარმოადგენდა სასაქონლო - მატერიალურ მარაგებს შორის სხვაობის რეალიზებულად ჩათვლა და საჩივრის განუხილველად დატოვება - გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოცემულია იმავე პირის მიმართ იმავე დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად), რომლითაც საჩივარი პირველი დავის საგნის ნაწილში დარჩა განუხილველი, ხოლო დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, ადმინისტრაციულმა ორგანომ მართებულად განმარტა, რომ მომჩივანი ზოგადად საუბრობს და მიუთითებს ფაქტობრივ გარემოებებზე და ვერ

წარადგინა დასახელებული არგუმენტების დოკუმენტურად დამადასტურებელი მტკიცებულებები, თუ რა ნაწილში არ შესრულდა შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 20 ივლისის N----- ბრძანება და შესაბამისი გაანგარიშება. ადმინისტრაციულმა ორგანომ გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში ასევე მართებულად მიუთითა, რომ იმ გარემოებებიდან გამომდინარე, რომ აუდიტის დეპარტამენტის 2019 წლის 2 სექტემბრის N----- „საგადასახადო მოთხოვნა“ გამოცემულია შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 20 ივლისის N----- ბრძანების მიხედვით, მართებულია შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის N----- ბრძანება საჩივრის განუხილველად დატოვების თაობაზე, რაც პალატის მოსაზრებით, სრულიად საფუძვლიანად გახდა მომჩივანის არგუმენტის გაუთვალისწინებლობის საფუძველი.

პალატა ყურადღებას ამახვილებს სააპელაციო სასამართლოში საქმის განხილვის ეტაპზე აპელანტის იმ პოზიციაზე, რომლითაც არ ეთანხმება ადმინისტრაციული ორგანოს პოზიციას, რომ მის მიერ, 2015 წლის იანვრის თვეში გამყიდველთან ჩატარებული ინვეტარიზაცია მოიცავდა საწყობებში განთავსებულ სასაქონლო - მატერიალურ ფასეულობებსაც. აპელანტი მიუთითებს, რომ მის კუთვნილ საცავში, საწყობში არსებული საქონელი გამყიდველისათვის სარეალიზაციოდ სრულად არ გადაუცია და გადასცა საწყობში არსებული სასაქონლო - მატერიალურ ფასეულობების მხოლოდ ნაწილი.

პალატა განმარტავს, რომ ვერც საქმის პირველი ინსტანციის სასამართლოში განხილვის დროს და ვერც საქმის სააპელაციო ინსტანციაში განხილვის ეტაპზე მოსარჩელის მიერ ვერ იქნა მითითებული შესაბამისი გადაანგარიშების უსწორობის თაობაზე. ასევე მხარის მიერ ვერ იქნა დადასტურებული კონკრეტულად თუ რა ნაწილში არ აღსრულდა შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 20 ივლისის N----- ბრძანება, აგრეთვე ვერ იქნა წარმოდგენილი რაიმე საწინააღმდეგო მტკიცება - აუდიტის დასკვნა, სპეციალისტის ცნობა და ა.შ.

პალატა მიუთითებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველ ნაწილზე და განმარტავს, 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. განსახილველ შემთხვევაში, პალატა ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს შედეგს და განმარტავს, რომ არ არსებობდა სადავოდ გამხდარი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის

პირველი ნაწილის თანახმად, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს წერილობითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები.

ამრიგად, ადმინისტრაციული თუ სასამართლო წარმოებისას მიღებული გადაწყვეტილება ეფუძნება მხარეთა მიერ წარდგენილი მტკიცებულებების სრულად, ყოველმხრივ და ობიექტურად გამოკვლევას, შესწავლასა და შეფასებას. ამდენად, მიუთითებს რა კონკრეტულ ფაქტობრივ გარემოებაზე, მხარემ უნდა წარადგინოს შესაბამისი ფაქტის დამადასტურებელი მტკიცებულებები. მტკიცებულებას შეიძლება წარმოადგენდეს მხარეთა ახსნა - განმარტება, მოწმეთა ჩვენება, ფაქტების კონსტატაციის მასალები, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებები და ექსპერტთა დასკვნები. ამასთან, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილით ცალსახადაა განსაზღვრული, რომ საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით.

ამდენად, სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ საქალაქო სასამართლომ არსებითად სწორად გადაწყვიტა დავა, აპელანტის მიერ არ ყოფილა მითითებული გარემოებებზე და წარმოდგენილი საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102.3-ე მუხლის შესაბამისად მტკიცებულებები, რომლებიც გააბათილებდა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებით გაკეთებულ სამართლებრივ დასკვნებს. შესაბამისად, სახეზე არ არის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული გარემოებები, რის გათვალისწინებითაც უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 4 ოქტომბრის გადაწყვეტილება.

8. პროცესის ხარჯები:

8.1. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 55-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, აპელანტის მიერ სახელმწიფო ბიუჯეტში სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 150 (ასორმოცდაათი) ლარი, უნდა დარჩეს სახელმწიფო ბიუჯეტში 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, 22-ე, მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

დ ა ა დ გ ი ნ ა :

1. ა----- ე-----ის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;

2. ძალაში დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 4 ოქტომბრის გადაწყვეტილება;
3. აპელანტის მიერ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 150 (ასორმოცდაათი) ლარი, დარჩეს სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილად.
4. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო საჩივრით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ.№32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ. №7ა), მხარეთათვის დასაბუთებული განჩინების ასლის გადაცემის მომენტიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში. ამ ვადის გაგრძელება და აღდგენა დაუშვებელია. იგი იწყება მხარისათვის დასაბუთებული განჩინების ასლის გადაცემის მომენტიდან. განჩინების გადაცემის მომენტად ითვლება დასაბუთებული განჩინების ასლის მხარისათვის ჩაბარება უშუალოდ სასამართლოში ან საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 70-78-ე მუხლების შესაბამისად.

მოსამართლეები:

შოთა გეწაძე -

ილონა თოდუა -

გიორგი გოგიაშვილი -