

საქმე № 330310017001801645

საქმე № 3ზ/2764-18



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

24 აპრილი, 2019 წელი
თბილისი

ქ.

**თბილისის სააპელაციო სასამართლო
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

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

სხდომის მდივანი - მარინე კახაძე

აპელანტი (მოსარჩელე) - ი/მ ნ---- ყ-----ი;

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო;

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური;

**დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ - სამართლებრივ აქტების
(ნაწილის) ბათილად ცნობა, ახალი აქტის გამოცემის დავალება;**

**გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულსაქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 28 იანვრის გადაწყვეტილება**

1. სასარჩელო მოთხოვნა:

**1.1. ნაწილობრივ ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების
სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის სამსახურის 2016 წლის 12
ივლისის საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი N1-----**

1.2. ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან

არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 12 იანვრის გადაწყვეტილება (საჩივარი N-----);

1.3. საგადასახადო მოთხოვნით დაეკისროს 14582.61 ლარის გადახდა, ნაცვლად ოქმში მითითებული 15614.39 ლარისა.

2. მოპასუხეების პოზიცია:

2.1. მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენლებმა სარჩელი არ სცნეს და სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს უსაფუძვლობის მოტივით.

2.2. მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენლებმა წერილობით წარმოდგენილ შესაგებელსა და სასამართლო სხდომაზე დაფიქსირებულ ახსნა-განმარტებაში სარჩელი არ სცნეს და მოითხოვეს არ დაკმაყოფილდეს სარჩელი უსაფუძვლობის გამო. დამატებით განმარტეს, რომ სადავო ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გასაჩივრებულ ნაწილში, გამოცემულია კანონმდებლობის მოთხოვნათა სრული დაცვით და არ არსებობს მათი ბათილად ცნობის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები.

3. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნები:

3.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

მოსარჩელე ი/მ ნ---- ყ-----ის (პ/ნ 2-----) სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტები:

4.1 სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2016 წლის 23 მაისის N---- ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა ი/მ ნ---- ყ-----ის (ს/ნ 2-----) სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია.

4.2. საინვენტარიზაციო კომისიამ, 12.07.2016 წელს შეადგინა 23.05.2016 წლის მდგომარეობით:

1) „გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე დაკვირვების საგადასახადო კონტროლის პროცედურის სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის შედეგების შესახებ“ ოქმი;

2) „ფაქტობრივად აღწერილი აღურიცხავი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გამოვლენის შესახებ“ ოქმი (დანართი 21);

3) „სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის შესახებ“ ოქმი

(დანართი 22);

4) „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვის შესახებ“ ოქმი (დანართი 16).

4.3. 12.07.2016 წლის „გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე დაკვირვების საგადასახადო კონტროლის პროცედურის სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის შედეგების შესახებ“ **ოქმის** თანახმად: სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2016 წლის 23 მაისის N---- ბრძანების, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 261-ე მუხლისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2010 წლის 31 დეკემბრის N994-ე ბრძანების შესაბამისად, განხორციელდა ი/მ ნ---- ყ-----ის სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია. ი/მ ნ---- ყ-----ის საქმიანობის სახეს წარმოადგენს სამშენებლო მასალების რეალიზაცია. ი/მ ნ---- ყ-----ს ბრძანება სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შესახებ ჩაბარდა 2016 წლის 23 მაისს, იმავე დღეს გადამხდელმა წარადგინა თანამშრომლები, საინვენტარიზაციო კომისიაში ჩართვის მიზნით, რომლის მიერ დათვლილი იქნა 2016 წლის 23 მაისის მდგომარეობით ფაქტიური სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები (ფორმა N16), ი/მ ნ---- ყ-----ი (ს/ნ 2-----) ფაქტიურად არ აწარმოებს ს.მ.ფ.-ების ინდივიდუალურ აღრიცხვას, რეალიზებულ საქონელზე არ აქვს კომპიუტერში აღრიცხვა, რის გამოც კომისიის მიერ სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ნაშთები გამოყვანილია თანხობრივად, ხოლო ფაქტიურად აღწერილი ს.მ.ფ.-ები შეუდარდა ბუღალტრულ ჩანაწერებს და შემოსავლების სამსახურის ერთიან ბუღალტრულ ბაზაში არსებულ მონაცემებს. ანალიზის საფუძველზე აღურიცხავი ს.მ.ფ.-ები გამოვლინდა 207.42 ლარის ოდენობით საბაზრო ღირებულებით, რაც სსკ-ის 286-ე მუხლის მე-11 ნაწილის შესაბამისად ითვალისწინებს სანქცირებას 200 ლარის ოდენობით. ხოლო დანაკლისმა შეადგინა 156143.89 ლარი საბაზრო ღირებულებით, რაც სსკ-ს 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილის შესაბამისად ითვალისწინებს სანქცირებას 15614.39 ლარის ოდენობით. საშუალო ფასნამატი ინვენტარიზაციის შედეგად დადგენილია 24.70%, რომელიც გათვალისწინებულია სმფ-ების ნაშთების გამოყვანისას და დანაკლისის საბაზრო ფასის განსაზღვრისას. გადამხდელს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე დაკვირვების, საგადასახადო კონტროლის, პროცედურების ოქმის პროექტი ჩაბარდა 2016 წლის 23 ივნისს. 2016 წლის 30 ივნისს ნ---- ყ-----მა წარადგინა წერილობითი პოზიცია და პრეტენზია ოქმზე, რაც განიხილული იქნა 2016 წლის 05 ივლისს საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მედიაციის საბჭოს სხდომაზე. მედიაციის საბჭოს გადაწყვეტილებით გადამხდელის მიერ წარდგენილი წერილობითი პოზიცია არ დაკმაყოფილდა. აღნიშნულიდან გამომდინარე, შედეგები დარჩა უცვლელი. შედეგად, აღურიცხავი ს.მ.ფ.-ები გამოვლინდა 207.42 ლარის ოდენობით საბაზრო ღირებულებით, რაც სსკ-ს 286-ე მუხლის მე-11 ნაწილის

შესაბამისად ითვალისწინებს სანქცირებას 200 ლარის ოდენობით, რაზეც შედგენილია სამართალდარღვევის ოქმი N-----, ხოლო დანაკლისმა შეადგინა 156143.89 ლარი საბაზრო ღირებულებით, რაც 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილის შესაბამისად ითვალისწინებს სანქცირებას 15614.39 ლარის ოდენობით. რაზეც შედგენილია საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი N1-----

4.4. 2016 წლის 12 ივლისის ოქმის, 2016 წლის 23 მაისის მდგომარეობით, ფაქტობრივად აღწერილი აღურიცხავი სასაქონლო - მატერიალური ფასეულობების გამოვლენის შესახებ (დანართი 21) თანახმად, საინვენტარიზაციო კომისიამ, საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2016 წლის 23 მაისის N----- ბრძანების შესაბამისად მოახდინა ი/მ ნ---- ყ-----ის (ს/ნ 2-----) ფაქტობრივად აღწერილი სასაქონლო - მატერიალური ფასეულობების სააღრიცხვო დოკუმენტთან შედარება და სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში ასახული სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების თანხამ სულ (პირველადი ღირებულება) შეადგინა 41682.55 ლარი.

4.5. 12.07.2016 წლის ოქმის, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვის შესახებ (დანართი 16) თანახმად, საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2016 წლის 23.05. N----- ბრძანების საფუძველზე, ინვენტარიზაციის კომისიამ აღრიცხა 2016 წლის 23 მაისის ფაქტობრივი მდგომარეობით სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები. თანხა, სულ (პირვანდელი მდგომარეობით) შეადგენდა - 41682.55 ლარს, თანხა, სულ (საბაზრო ღირებულებით) – 54197.1 ლარს.

4.6. 12.07.2016 წლის ოქმის, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობათა ინვენტარიზაციის შესახებ (დანართი 22) თანახმად, 2016 წლის 23 მაისის მდგომარეობით, სასაქონლო მატერიალურ ფასეულობათა ნაშთი ინვენტარიზაციის დაწყების მომენტისათვის (პირვანდელი ღირებულებით) – 147797.99, ფაქტობრივად აღწერილი და სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში ასახული სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები (პირვანდელი მდგომარეობით) - 41682.55. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობათა ინვენტარიზაციის **შედეგები:** სხვაობა (პირვანდელი მდგომარეობით) – 106114.94; სასაქონლო მატერიალური ფასეულობათა დანაკლისი (საბაზრო ღირებულებით) - 156143.89; აღურიცხავი სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები (საბაზრო ღირებულებით) - 207.42. (იხ. ს.ფ 11 - 20-31-32-34-41).

4.7. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2016 წლის 12 ივლისის N----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის თანახმად, ი/მ ნ---- ყ-----ს (ს/ნ 2-----), საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილით გათვალისწინებული საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის, შეეფარდა სანქცია 15614.39 ლარი.

საგადასახადო სამართალდარღვევის შინაარსი: შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 23.05.2016 წლის N---- ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა ი/მ ნ---- ყ-----ის სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია, სადაც გამოვლინდა 156143.89 ლარის საქონლის დანაკლისი, აღნიშნული ექვემდებარება დაჯარიმებას სსკ.-ის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილის შესაბამისად. (იხ. ს.ფ 10)

4.8. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურში ი/მ ნ---- ყ-----მა წარადგინა ადმინისტრაციული საჩივარი და მოითხოვა 2016 წლის 12 ივლისის N----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის ბათილად ცნობა.

4.9. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 15 სექტემბრის N---- ბრძანების თანახმად, ი/მ ნ---- ყ-----ის (ს/ნ 2-----) 2016 წლის 9 აგვისტოს საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. (იხ. ს.ფ)

4.10. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2016 წლის 12 ივლისის N----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 15 სექტემბრის ბრძანება N----, ი/მ ნ---- ყ-----მა (პ/ნ 2-----) გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოში.

4.11. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 12 იანვრის (06.10.2016 წელს რეგისტრირებული საჩივარი N-----) გადაწყვეტილებით, ი/მ ნ---- ყ-----ის (ს/ნ 2-----) საჩივარი არ დაკმაყოფილდა (იხ. ს.ფ. 139-146).

5. დადგენილი ფაქტები პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივად შემდეგნაირად შეაფასა:

5.1. სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოსარჩელე ნაწილობრივ სადაოდ ხდის ინვენტარიზაციის შედეგებს და მიუთითებს, რომ შემმოწმებელმა არასწორად იანგარიშა საბაზრო ფასი, კერძოდ საშუალო შეწონილი ფასნამატი 24.70%-ის ნაცვლად წარმოადგენს 16.46% და დღგ-ს ჩათვლით საბაზრო ფასმა შეადგინა 156143.89 ლარი, ნაცვლად 145826.12 ლარისა. ამდენად მიიჩნია, რომ უნდა მოხდეს აღნიშნულის კორექტირება.

სასამართლოს მოსზრებით, განსახილველ შემთხვევაში მოსარჩელე ფაქტობრივად აღიარებს ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილ სამართალდარღვევის ფაქტს, ვინაიდან, სადავოდ ხდის სამართალდარღვევის ოქმით შეფარდებული სანქციის ოდენობას და ითხოვს საგადასახადო მოთხოვნით დაკისროს 14582.61 ლარის გადახდა, ნაცვლად

ოქმში მითითებული 15614.39 ლარისა.

5.2. სასამართლომ მიუთითა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-18 მუხლის თანახმად, გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის გამოიყენება გარიგებაში საქონლის/მომსახურების ფაქტობრივი ფასი, თუ ამ კოდექსით საბაზრო ფასის ან სხვა ღირებულების გამოყენება არ არის გათვალისწინებული. 18.2. ნაწილის შესაბამისად, საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასად ითვლება ფასი, რომელიც ყალიბდება საქონლის/მომსახურების ბაზარზე იდენტური (ხოლო მისი არარსებობის შემთხვევაში – მსგავსი) საქონლის/მომსახურების მოთხოვნისა და მიწოდების ურთიერთშემოქმედების შედეგად და შესაბამის ბაზარზე იმ პირებს შორის დადებული გარიგების საფუძველზე, რომლებიც ამ კოდექსის მე-19 მუხლის მიხედვით არ არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები. ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის გარიგება მხედველობაში მიიღება მხოლოდ იმ პირობით, რომ მათი ურთიერთდამოკიდებულება გავლენას არ მოახდენს ასეთი გარიგების შედეგებზე.

ამავე ნორმის მე-3 ნაწილით, საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი განისაზღვრება ბაზარზე ამ საქონლის/მომსახურების მიწოდების მომენტისათვის (ხოლო ასეთის არარსებობის შემთხვევაში – რეალიზაციის მომენტის უახლოესი კალენდარული დღისათვის, რომელიც არა უმეტეს 30 კალენდარული დღით უსწრებს ან მოჰყვება ასეთი საქონლის/მომსახურების რეალიზაციის მომენტს) იდენტურ (მსგავს) საქონელზე/მომსახურებაზე დადებული გარიგების შესახებ, მათ შორის, საერთაშორისო და სხვა ბირჟებზე დაფიქსირებული ფასების შესახებ, ინფორმაციის საფუძველზე, ხოლო მე-7 ნაწილის შესაბამისად, საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასის განსაზღვრისას გამოიყენება საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასების შესახებ ინფორმაციის ოფიციალური წყაროები, აღმასრულებელი ხელისუფლების შესაბამისი ორგანოების საინფორმაციო ბაზა, საგადასახადო ორგანოებისათვის გადასახადის გადამხდელთა მიერ მიწოდებული ინფორმაცია, აგრეთვე სხვა სარწმუნო ინფორმაცია.

5.3. სასამართლომ სრულად გაიზიარა მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოების მოსაზრება აღნიშნულზე. ამასთან, გაითვალისწინა ის გარემოება, რომ საშუალო შეწონილი ფასნამატი მიღებულ იქნა ფაქტობრივად აღწერილი (დანართი N16) და ამავდროულად სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში ასახული (დანართი N21) სმფ-ების სრული მონაცემებიდან (ფაქტიურად დაფიქსირებული/აღრიცხული სმფ-ების ერთეულის რაოდენობის და პირვანდელი ღირებულების ნამრავლი ჯამისა და ფაქტიურად დაფიქსირებული/აღრიცხული სმფ-ების ერთეულის რაოდენობის და საბაზრო ღირებულებიდან (გადამხდელის მიერ გამოცხადებული/განმარტებული სარეალიზაციო ფასი დღგ-ს გარეშე)

ნამრავლი ჯამის თანაფარდობა) გამომდინარე. საგულისხმოა, რომ ინვენტარიზაციის ჩატარების საანგარიშო პერიოდში მოსარჩელის მიერ სასაქონლო ზედნადებებით მიწოდებული საქონლის პირვანდელი ღირებულებების დასადგენად გამოყენებული იქნა მისი შეძენის დამადასტურებელ სასაქონლო ზედნადებებში დაფიქსირებული ღირებულება, რომელიც გათვალისწინებულია სმფ-ების სააღრიცხვო (საბუღალტრო) ნაშთის დადგენის დროს, გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის სახის (სამშენებლო მასალებით ვაჭრობა და მის მიერ წარმოებული მეტალოპლასტმასის კარ/ფანჯრების რეალიზაცია) გათვალისწინებით. ამასთან, რათა სრულყოფილად მომხდარიყო მიწოდებული გარკვეული სახის (ჯგუფის) შეძენილი სმფ - ების ღირებულებების განსაზღვრა, სმფ-ების წილის პროპორციულად (სმფ-ების რეალიზაცია ხდება მხოლოდ სსა-ის მეშვეობით, სადაც ვერ ხდება მიწოდებული სმფ-ების დასახელებების იდენტიფიცირება), საჭირო გახლდათ, მათ შორის წარმოების პროცესში გახარჯული სმფ-ების წილის დადგენა, რათა მომხდარიყო მისი იდენტიფიცირება მსგავსი სახის მიწოდებული საქონლის ღირებულებებიდან, ვიანოიდან მოსარჩელე არ ახდენდა წარმოებაში გახარჯული სმფ-ების აღრიცხვას და შესაბამისად მისთვის არ იყო ცნობილი ცალკეულ საანგარიშო პერიოდებში მიღებულ შემოსავლებში წარმოებული საქონლის რეალიზაციით მიღებული შემოსავლების წილი. ამადენად, ოქმის პროექტით დარიცხული ჯარიმის თანხების კორექტირება/შემცირებას არ ექვემდებარება.

6. ი/მ ნ---- ყ-----ის სააპელაციო მოთხოვნა:

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილება.

6.1. ი/მ ნ---- ყ-----ის სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

აპელანტის განმარტებით, მას არ ქონია 24.70%-იანი ფასნამატი, აღნიშნული ხელოვნურად არის გაზრდილი იმისათვის, რომ მაღალი ფინანსური სანქცია გავრცელებულიყო აპელანტის მიმართ. ინვენტარიზაციის მასალებში არ იძებნება მტკიცებულება ანდა გაანგარიშება, რომელიც დაფიქსირებული ფასნამატის რეალობას დაადასტურებდა. გასათვალისწინებელია ის გარემოებაც, რომ აპელანტის მიერ მხოლოდ სამშენებლო მასალების პირდაპირი რეალიზაცია არ ხდება, რიგ შემთხვევაში ადგილი აქვს მეტალოპლასტმასის ნაკეთობების წარმოებას, რომელშიც გარდა სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ხარჯვისა, ერთ-ერთი კომპონენტი შრომის ანაზღაურებაცაა, შესაბამისად იზრდება თვითღირებულებაც და პრაგმატულად საშუალო (24,7%) ფასნამატის აღნიშნულ მიწოდებაზე

გავრცელება არამართებულია. საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასის განსაზღვრის მეთოდებს სსკ-ის 18-ე მუხლი არსებითად განსაზღვრავს. რეალური ფასნამატი წარმოების ამ მიმართულებაში 11-13% ფარგლებში მერყეობს. აღსანიშნავია, რომ ზოგიერთ პროდუქციაზე ფასნამატი 25%-ზე მეტია, თუმცა რეალიზებულ პროდუქციაში მათი ხვედრითი წილი მცირეა, შესაბამისად საშუალო ფასნამატი 16,46% არ აჭარბებს. ყველაზე სამართლიანი იქნებოდა სწორად ზემოთ აღნიშნული ფასნამატის დაფიქსირება, რაც თავის მხრივ გამოიწვევდა სანქციის სახით დაკისრებული თანხის შემცირებას.

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.

სააპელაციო სასამართლო იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს და მიუთითებს მათზე, სამართლებრივი შეფასების თვალსაზრისით კი აღნიშნავს შემდეგს:

7.2 საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის თანახმად, დანაკლისი არის გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრულ ჩანაწერებთან შედარებისას გამოვლენილი (მათ შორის, ინვენტარიზაციის საშუალებით) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების ნაკლებობა. ისეთი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მიმართ, რომელთა დასაწყობება ფიზიკურად შეუძლებელია (ელექტრო- და თბოენერგია, გაზი და წყალი), დანაკლისად ითვლება სხვაობა შეძენილ (შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტის მიხედვით) და რეალიზებულ (გადასახადის გადამხდელისგან ფაქტობრივად გასულ) სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა შორის, თუ ვერ დგინდება დებიტორი (ამნაზღაურებელი) ან/და მიმთვისებელი. ამასთანავე, უფლებამოსილ ორგანოს შეუძლია დაადგინოს დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრული ოდენობა. ასეთ შემთხვევაში დანაკლისად ჩაითვლება ამ ოდენობაზე მეტი დანაკარგი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-4 ნაწილით, გადასახადის გადამხდელთან სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში აღურიცხველი

და პირველადი საგადასახადო დოკუმენტის გარეშე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გამოვლენა – იწვევს პირის დაჯარიმებას გამოვლენის მომენტში ამ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულების 50 პროცენტის ოდენობით. ამავე ნორმის მე-9 ნაწილის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელთან ამ კოდექსით გათვალისწინებული დანაკლისის გამოვლენა ითვლება მისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით განხორციელებულ მიწოდებად. ამასთანავე, თუ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისი საგადასახადო ორგანოს მიერ ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლინდა, პირი დამატებით ჯარიმდება ამ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულების 10 პროცენტის ოდენობით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის საფუძველზე პალატა განმარტავს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედებ ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით. ამდენად, საგადასახადო პასუხისმგებლობის ღონისძიებების გამოყენებისათვის აუცილებელია სამი საფუძველი: ნორმატიული, ე.ი. უნდა არსებობდეს ნორმა, რომელიც ადგენს ვალდებულებას და სანქციას მისი შეუსრულებლობისთვის, ფაქტიური – საგადასახადო სამართალდარღვევა და პროცესუალური – ნორმისა და საგადასახადო სამართალდარღვევის არსებობის შემთხვევაში უფლებამოსილი სუბიექტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით განსაზღვრავს სახდელს საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის.

ამ კოდექსის 271.1 მუხლის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეს აწარმოებს საგადასახადო ორგანო. საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოების წესს ადგენს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი, გარდა ამ მუხლის 11 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა. ამ ნორმის მე-2 ნაწილით, საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენისას საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ან ზემოაღნიშნულ მუხლში მითითებული პირი ადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს. ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენაზე უფლებამოსილი პირი სამართალდარღვევის ადგილზე განიხილავს საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეს და სამართალდამრღვევ პირს ადგილზევე უფარდებს საგადასახადო სანქციას. ამ შემთხვევაში პირს შესაბამისი პასუხისმგებლობა დაეკისრება საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის საფუძველზე, რომელიც ითვლება საგადასახადო მოთხოვნად.

7.3. „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდეკინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანების 69.1. მუხლის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. ამავე ნორმის მე-2 ნაწილით საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოება მოიცავს საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენისას სამართალდარღვევის ოქმის შედგენის, საქმის განხილვის, სანქციის შეფარდების, გადაწყვეტილების მიღების და მიღებული გადაწყვეტილებების აღრიცხვის პროცედურებს, ამ მუხლის მე-3 ნაწილით, საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეს თავისი კომპეტენციის ფარგლებში აწარმოებს შესაბამისი საგადასახადო ორგანო ან საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული უფლებამოსილი პირი, ხოლო მე-4 ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმისწარმოების დაწყების საფუძველია საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენა, რაც ფიქსირდება №30 დანართის შესაბამისი ოქმით ან საგადასახადო შემოწმების აქტით.

მითითებული „წესის“ 71.1. მუხლით, საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმე განიხილება სამართალდარღვევის გამოვლენის ადგილზე, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენაზე უფლებამოსილი პირის მიერ.

პალატა აღნიშნავს, რომ აპელანტი, ისევე როგორც პირველი ინსტანციის სასამართლოში, ასევე სააპელაციო ინსტანციაში, ნაწილობრივ სადაოდ ხდის ინვენტარიზაციის შედეგებს და მიუთითებს, რომ შემმოწმებელმა არასწორად იანგარიშა საბაზრო ფასი, კერძოდ საშუალო შეწონილი ფასნამატი 24.70% -ის ნაცვლად წარმოადგენს 16.46% და დღგ-ს ჩათვლით საბაზრო ფასმა შეადგინა 156143.89 ლარი, ნაცვლად 145826.12 ლარისა. ამდენად მიიჩნევს, რომ უნდა მოხდეს აღნიშნულის კორექტირება.

პალატა იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებას და აღნიშნავს, რომ განსახილველ შემთხვევაში მოსარჩელე ფაქტობრივად აღიარებს ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილ სამართალდარღვევის ფაქტს, ვინაიდან, სადავოდ ხდის სამართალდარღვევის ოქმით შეფარდებული სანქციის ოდენობას და ითხოვს საგადასახადო მოთხოვნით დაეკისროს 14582.61 ლარის გადახდა, ნაცვლად

ოქმში მითითებული 15614.39 ლარისა.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102.1. მუხლის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. ამავე ნორმის მე-3 ნაწილით, საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 17.1. მუხლის შესაბამისად, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-18 მუხლის თანახმად, გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის გამოიყენება გარიგებაში საქონლის/მომსახურების ფაქტობრივი ფასი, თუ ამ კოდექსით საბაზრო ფასის ან სხვა ღირებულების გამოყენება არ არის გათვალისწინებული. 18.2. ნაწილის შესაბამისად, საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასად ითვლება ფასი, რომელიც ყალიბდება საქონლის/მომსახურების ბაზარზე იდენტური (ხოლო მისი არარსებობის შემთხვევაში – მსგავსი) საქონლის/მომსახურების მოთხოვნისა და მიწოდების ურთიერთშემოქმედების შედეგად და შესაბამის ბაზარზე იმ პირებს შორის დადებული გარიგების საფუძველზე, რომლებიც ამ კოდექსის მე-19 მუხლის მიხედვით არ არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები. ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის გარიგება მხედველობაში მიიღება მხოლოდ იმ პირობით, რომ მათი ურთიერთდამოკიდებულება გავლენას არ მოახდენს ასეთი გარიგების შედეგებზე.

ამავე ნორმის მე-3 ნაწილით, საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი განისაზღვრება ბაზარზე ამ საქონლის/მომსახურების მიწოდების მომენტისათვის (ხოლო ასეთის არარსებობის შემთხვევაში – რეალიზაციის მომენტის უახლოესი კალენდარული დღისათვის, რომელიც არა უმეტეს 30 კალენდარული დღით უსწრებს ან მოჰყვება ასეთი საქონლის/მომსახურების რეალიზაციის მომენტს) იდენტურ (მსგავს) საქონელზე/მომსახურებაზე დადებული გარიგების შესახებ, მათ შორის, საერთაშორისო და სხვა ბირჟებზე დაფიქსირებული ფასების შესახებ, ინფორმაციის საფუძველზე. მე-7 ნაწილის შესაბამისად, საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასის განსაზღვრისას გამოიყენება საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასების შესახებ ინფორმაციის ოფიციალური წყაროები, აღმასრულებელი ხელისუფლების შესაბამისი ორგანოების საინფორმაციო ბაზა, საგადასახადო ორგანოებისათვის გადასახადის გადამხდელთა მიერ მიწოდებული ინფორმაცია, აგრეთვე სხვა სარწმუნო ინფორმაცია.

სააპელაციო პალატა სრულად იზიარებს პირველი ინსტანციისა და ადმინისტრაციული ორგანოს პოზიციას, რომ განსახილველ შემთხვევაში

საშუალო შეწონილი ფასნამატი მიღებულ იქნა ფაქტობრივად აღწერილი (დანართი N16) და ამავედროულად სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში ასახული (დანართი N21) სმფ-ების სრული მონაცემებიდან (ფაქტიურად დაფიქსირებული/აღრიცხული სმფ-ების ერთეულის რაოდენობის და პირვანდელი ღირებულების ნამრავლი ჯამისა და ფაქტიურად დაფიქსირებული/აღრიცხული სმფ-ების ერთეულის რაოდენობის და საბაზრო ღირებულებიდან (გადამხდელის მიერ გამოცხადებული/განმარტებული სარეალიზაციო ფასი დღგ-ს გარეშე) ნამრავლი ჯამის თანაფარდობა) გამომდინარე.

პალატა აპელანტის ყურადღებას კიდევ ერთხელ გაამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ ინვენტარიზაციის ჩატარების საანგარიშო პერიოდში მოსარჩელის მიერ სასაქონლო ზედნადებებით მიწოდებული საქონლის პირვანდელი ღირებულებების დასადგენად გამოყენებული იქნა მისი შეძენის დამადასტურებელ სასაქონლო ზედნადებებში დაფიქსირებული ღირებულება, რომელიც გათვალისწინებულია სმფ-ების სააღრიცხვო (საბუღალტრო) ნაშთის დადგენის დროს, გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის სახის (სამშენებლო მასალებით ვაჭრობა და მის მიერ წარმოებული მეტალოპლასტმასის კარ/ფანჯრების რეალიზაცია) გათვალისწინებით. ამასთან, იმისათვის, რომ სრულყოფილად მომხდარიყო მიწოდებული გარკვეული სახის (ჯგუფის) შეძენილი სმფ-ების ღირებულებების განსაზღვრა, სმფ-ების წილის პროპორციულად (სმფ-ების რეალიზაცია ხდება მხოლოდ სსა-ის მეშვეობით, სადაც ვერ ხდება მიწოდებული სმფ-ების დასახელებების იდენტიფიცირება), საჭირო გახდა, მათ შორის წარმოების პროცესში გახარჯული სმფ-ების წილის დადგენა, რათა მომხდარიყო მისი იდენტიფიცირება მსგავსი სახის მიწოდებული საქონლის ღირებულებებიდან, ვინაიდან მოსარჩელე არ ახდენდა წარმოებაში გახარჯული სმფ-ების აღრიცხვას და შესაბამისად მისთვის არ იყო ცნობილი ცალკეულ საანგარიშო პერიოდებში მიღებულ შემოსავლებში წარმოებული საქონლის რეალიზაციით მიღებული შემოსავლების წილი.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე პალატა მიიჩნევს, რომ ოქმის მიხედვით დარიცხული ჯარიმის თანხები კორექტირება/შემცირებას არ ექვემდებარება.

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 28 იანვრის გადაწყვეტილება.

8. პროცესის ხარჯები:

8.1. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 37.2. მუხლის თანახმად, სასამართლო ხარჯებს მოიცავს სახელმწიფო ბაჟი.

ამ კოდექსის 55.2. მუხლით, სარჩელზე უარის თქმისას სასამართლოს მიერ გაწეული ხარჯები გადახდება მოსარჩელეს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ.

სასამართლო განმარტავს, რომ მოსარჩელეს წინამდებარე სარჩელზე გადახდილი აქვს სახელმწიფო ბაჟი - 150 ლარი, რაც 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, 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. ი/მ ნ---- ყ-----ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს.
2. ძალაში დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 28 იანვრის გადაწყვეტილება.
3. სააპელაციო საჩვარზე სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი თანხა 150 (ას ორმოცდაათი) ლარის ოდენობით, დარჩეს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ 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 -