



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

16 აპრილი, 2019 წელი
თბილისი

ქ.

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

სხდომის მდივანი - მარინე კახაძე

აპელანტი (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური;
წარმომადგენელი - ლ--- ა-----ი;

აპელანტი (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო;
წარმომადგენელი - რ---- ლ-----, თ---- ტ-----ე;

მოწინააღმდეგე მხარე (მოსარჩელე) - შპს „ლ---“;
წარმომადგენელი - დ---- ვ-----;

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

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 18 მაისის გადაწყვეტილება;

1. აპელანტების მოთხოვნა:

1.1. სსიპ შემოსავლების სამსახური ითხოვს გაუქმდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 18 მაისის გადაწყვეტილება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით მოსარჩელეს უარი ეთქვას სარჩელის დაკმაყოფილებაზე.

1.2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო ითხოვს გაუქმდეს თბილისის

საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 18 მაისის გადაწყვეტილება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით მოსარჩელეს უარი ეთქვას სარჩელის დაკმაყოფილებაზე.

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

2.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 18 მაისის გადაწყვეტილებით, შპს „ლ---“-ის სარჩელი დაკმაყოფილდა. ნაწილობრივ ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 5 დეკემბრის №----- ბრძანება, 2014 წლის 5 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 1 დეკემბრის N----- ბრძანება თანხის დარიცხვის ნაწილში. ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 3 თებერვლის გადაწყვეტილება.

2.2. დასკვნები დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

2.2.1. „-----“-ის მიერ შედგენილი 2010 წლის 3 სექტემბრის ექსპორტის დეკლარაციის მიხედვით, შპს „ლ---“-ისათვის მოხდა მიწოდება შემდეგი საქონლის - 172 ყუთი 51600 მეტრი მარკა, სავაჭრო დასახლება: 18მმ უ პროფილი (სასაქონლო კოდი-----). წონა ბრუტო - 3692 კგ, წონა ნეტო - 3692კგ. მიწოდების პირობად განსაზღვრულია ----- თბილისი, ხოლო სატარიფო ღირებულებად - 86093.90 აშშ დოლარი (ტომი 1, ს.ფ.121).

2.2.2. შპს „ლ---“-იმ 2010 წლის 6 სექტემბრით დათარიღებული №----- იმპორტის სასაქონლო დეკლარაციით თ-----იდან საქართველოში შემოიტანა: წებო - 2000 კომპლ. (სასაქონლო კოდი-----); პლასტმასის პროფილები - 27720 ერთეული, 3000 მეტრი, 24720 ცალი (სასაქონლო კოდი-----); ავეჯზე მისაკრავი თვითწებვადი რგოლები პლასტმასისაგან - 780 შეკვრა (სასაქონლო კოდი-----); პლასტმასის ფურნიტურა ავეჯისათვის - 168500 ერთ. (სასაქონლო კოდი-----); პლასტმასის ფურნიტურა ავეჯისათვის - 6000 ცალი, კარების დამაფიქსირებელი (სასაქონლო კოდი-----); პლასტმასის თვითწებვადი ლენტი - 250 ცალი სარკისთვის (სასაქონლო კოდი-----); ქაღალდის თვითწებვადი ლენტა - 828 ცალი (სასაქონლო კოდი-----); ჭანჭიკები ავეჯისათვის 70 შეკვრა (სასაქონლო კოდი-----); ალუმინის პროფილი 2000 ცალი, 3*60სმ - 1000 ცალი, 60სმ - 1000 ცალი (სასაქონლო კოდი-----); ავეჯის ფეხზე მისაკრავი ქეჩა - 8500 ცალი (სასაქონლო კოდი-----); ავეჯის საკეტები - 468 ცალი (სასაქონლო კოდი-----); ავეჯის ფურნიტურა - ლითონისაგან 82538 ერთეული (სასაქონლო კოდი-----); ავეჯის ფურნიტურა - ლითონისაგან 4200 ცალი, კარის დამაფიქსირებელი 2200ც, შემაერთებული 2000ც. (სასაქონლო

კოდი-----); ავეჯის ნაწილები ლითონისაგან - 1712 ცალი, ავეჯის ფეხები (სასაქონლო კოდი-----); ლითონის მილები 25მმ-13290 მეტრი (სასაქონლო კოდი-----); ზუმფარა 25000 ცალი (სასაქონლო კოდი-----); ჭურჭლის საშრობები ლითონის მავთულისაგან 60 ცალი (სასაქონლო კოდი-----).

საბაჟო დეკლარაციის თანახმად, იმპორტირებული საქონლის ბრუტო წონას ჯამში წარმოადგენდა 25790 კგ., ხოლო ნეტო წონას - 24223კგ. დეკლარირებული საქონლის სატარიფო ღირებულებას შეადგენს 95687.78 აშშ დოლარი. მიწოდების პირობად კი მითითებულია C-- (ტომი 1, ს.ფ.373-379).

2.2.3. “-----”-ის მიერ შედგენილი 2010 წლის პირველი ნოემბრის ექსპორტის დეკლარაციის მიხედვით, შპს „ლ---“-ისათვის მოხდა მიწოდება შემდეგი საქონლის - 37 ყუთი 1188750 მეტრი მარკა: N, სავაჭრო დასახელება მელამინის ნაპირის ლენტი (საქონლის კოდი-----); 9 ყუთი, 231295 მეტრი, მარკა: N, სავაჭრო დასახელება მელამინის ნაპირის ლენტი (საქონლის კოდი-----). ბრუტო წონა 19243 კგ., ნეტო წონა 18323 კგ. მიწოდების პირობად განსაზღვრულია - C--, საქართველო. ხოლო სატარიფო ღირებულებად - 59920.68 ევრო (ტომი 1, ს.ფ.145-146).

2.2.4. შპს „ლ---“-იმ 2010 წლის 4 ნოემბრით დათარიღებული №----- იმპორტის სასაქონლო დეკლარაციით თ-----იდან საქართველოში შემოიტანა: წებო გრანულებში 1600კგ. 49 პადონის ნაწილი m----- 07-100კგ. R----- - 100კგ., M----- 5707 – 500კგ. (სასაქონლო კოდი-----); წებო - 100ლ. 49 პადონის ნაწილი A----- S----- (სასაქონლო კოდი-----); პლასტმასის თვითწებვადი ლენტები/ავეჯისთვის/ 1188750 მეტრი/49 პადონის ნაწილი (სასაქონლო კოდი-----); პოლივინილქლორიდის ზოლები/ავეჯისათვის/231295 მეტრი/49 პადონის ნაწილი (სასაქონლო კოდი-----); წებო 100კგ. 49 პადონის ნაწილი R----- (სასაქონლო კოდი-----).

საბაჟო დეკლარაციის თანახმად, იმპორტირებული საქონლის ბრუტო წონას ჯამში წარმოადგენდა - 21073 კგ.; ხოლო ნეტო წონას - 20093 კგ. დეკლარირებული საქონლის სატარიფო ღირებულებას შეადგენს - 61029.69 ევროს. მიწოდების პირობა C--. (ტომი 1, ს.ფ.349-351).

2.2.5. “-----”-ის მიერ შედგენილი 2010 წლის 5 ნოემბრის ექსპორტის დეკლარაციის მიხედვით, შპს „ლ---“-ისათვის მოხდა მიწოდება შემდეგი საქონლის: 20 ყუთი 1760 მეტრი მარკა, სავაჭრო დასახელება შეხნეჩილი პლინტუსი (საქონლის კოდი-----). ბრუტო წონა 506 კგ., ნეტო წონა 486 კგ. მიწოდების პირობად განსაზღვრულია - C-- საქართველო, ხოლო სატარიფო ღირებულებად - 78208 აშშ დოლარი. (ტომი 1, ს.ფ.142).

2.2.6. დადგენილია, რომ შპს „ლ---“-იმ 2010 წლის 10 ნოემბრის №-----

იმპორტის სასაქონლო ოპერაციის დეკლარაციით თ-----იდან საქართველოში შემოიტანა: პლასტმასის პროფილები - 29100 ერთეული, 8500 მეტრი, 20600 ცალი (სასაქონლო კოდი-----); პლასტმასის ფურნიტურა ავეჯისათვის 246988 ერთ. (სასაქონლო კოდი-----; პლასტმასის ფურნიტურა ავეჯისათვის 6600 ცალი კარების დამაფიქსირებელი (სასაქონლო კოდი-----; ხის ნაწარმი ავეჯის შემაერთებული დეტალები 5 ტომარა (სასაქონლო კოდი-----); ლითონის მილი 25მმ - 15400 მეტრი (სასაქონლო კოდი-----); ჭანჭიკები ავეჯისათვის 3570 შეკვრა (სასაქონლო კოდი-----); ალუმინის პროფილი 6000 ცალი 3*60სმ - 2500 ცალი, 60სმ - 3500 ცალი (სასაქონლო კოდი-----); ჭურჭლის საშრობები ლითონის მავთულისაგან 79ც. (სასაქონლო კოდი-----); ავეჯის საკეტები - 24000 ცალი (სასაქონლო კოდი-----); ავეჯის ფურნიტურა ლითონისაგან - 73480 ერთეული (სასაქონლო კოდი-----); ავეჯის ფურნიტურა ლითონისაგან 5800 ცალი კარის დამაფიქსირებელი (სასაქონლო კოდი-----); ავეჯის ნაწილები ლითონისაგან 1436 ცალი ავეჯის ფეხები (სასაქონლო კოდი-----).

საბაჟო დეკლარაციის თანახმად, იმპორტირებული საქონლის ბრუტო წონას ჯამში წარმოადგენდა - 24812 კგ., ხოლო ნეტო წონას - 23682კგ. დეკლარირებული საქონლის სატარიფო ღირებულებას შეადგენს - 100531.40 აშშ დოლარი, მიწოდების პირობა - C--, თბილისი. (ტომი 1, ს.ფ.402-406).

2.2.7. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 6 დეკემბრის №----- ბრძანებით დაინიშნა შპს „ლ---“-ის (----- საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმება 2010 წლის 10 ნოემბრის №-----, 2010 წლის 4 ნოემბრის №----- და 2010 წლის 6 სექტემბრის №----- საბაჟო დეკლარაციების მიმართ. (ტომი 1, ს.ფ.281).

2.2.8. შპს „ლ---“-იმ 2014 წლის პირველ თებერვალს წერილით მიმართა “-----“-ს და მოითხოვა 2010 წლის 2 სექტემბერს №----- (თანხა 98187,78 აშშ დოლარი) და 2010 წლის 4 ნოემბრის №----- (თანხა 103231,40 აშშ დოლარი) ინვოისების დადასტურება. ასევე, მოითხოვა მითითებულ ინვოისებში დაფიქსირებული მასალების რაოდენობისა და გადახდილის თანხის ფაქტის დადასტურება.

“-----“-ის წერილით შპს „ლ---“-ს ეცნობა, რომ 2010 წლის 2 სექტემბრის №----- (თანხა 98187,78 აშშ დოლარი) და 2010 წლის 4 ნოემბრის №----- (თანხა 103231,40 აშშ დოლარი) ინვოისები გამოწერილია მათ მიერ და მათში მითითებული მასალების მიწოდება მოხდა ყოველგვარი პრობლემის გარეშე, ხოლო თანხების ასახვა მოხდა შემდეგნაირად: №----- ინვოისის თანხა 98187,78 აშშ დოლარი გადახდილია 2010 წლის 12 სექტემბერს (50000 აშშ დოლარი) და 2010 წლის 20 სექტემბერს (48187,78 აშშ დოლარი); №----- ინვოისის თანხა 103231,40 აშშ დოლარი კი გადახდილია 2010 წლის 25 ნოემბერს. (ტომი 1, ს.ფ.70-71; 76-77).

2.2.9. შპს „ლ---“-იმ 2014 წლის 3 თებერვალს წერილით მიმართა „-----“-ს და მოითხოვა 2010 წლის პირველი ნომბრის №----- (თანხა 62929,689 ევრო) ინვოისის დადასტურება. ასევე, მოითხოვა მითითებულ ინვოისში დაფიქსირებული მასალების რაოდენობისა და გადახდილის თანხის ფაქტის დადასტურება. „-----“-ის ექსპორტის მენეჯერის 2014 წლის 11 თებერვლის წერილით შპს „ლ---“-ის ეცნობა, რომ ზემოაღნიშნულ ინვოისებში მითითებული მასალები გამოგზავნილია უნაკლოდ და ღირებულებაც არის სრულყოფილად გადახდილი. (ტომი 1, ს.ფ.72-75);

2.2.10. შპს „ლ---“-იმ 2014 წლის 24 თებერვალს წარადგინა წერილობითი პოზიცია სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 6 დეკემბრის №----- ბრძანების საფუძველზე ჩატარებული კამერალური საგადასახადო შემოწმების შედეგებზე შედგენილ აქტის პროექტთან დაკავშირებით. გადამხდელის განმარტებით, შემმოწმებლის მიერ გამოთხოვილ დოკუმენტებსა და მათ შესაბამის შპს „ლ---“-ის მიერ საქართველოს საბაჟოში წარდგენილ დოკუმენტებს საერთო აქვთ მხოლოდ ნომერი, ხოლო შინაარსით არსობრივად განსხვავდებიან ერთმანეთისაგან. კერძოდ, არ ემთხვევა დასახელებები, შეფუთვები, წონა, რაოდენობა და ღირებულება. გადამხდელი დამატებით აღნიშნავს, რომ მას აღნიშნული საქონელი კანონმდებლობის დაცვით აქვს აღრიცხული და რეალიზებული. ამასთან, მიმწოდებლისათვის თანხა არის ანაზღაურებული სრულად უნაღდო ანგარიშსწორებით. ამასთან, გადამხდელმა მიუთითა, რომ აღნიშნული ფაქტი დადასტურებულია თავად მომწოდებლების წერილებით.

აუდიტის დეპარტამენტის სათათბირო საბჭოს 2014 წლის 10 მარტის №-სხდომის ოქმის თანახმად, შპს „ლ---“-ის წერილობითი პოზიცია ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. გადასახადის გადამხდელს დაევალა განსახილველი საკითხის ნაწილში აღნიშნული საბაჟო ოპერაციებთან დაკავშირებით, 5 სამუშაო დღის ვადაში წარედგინა შემმოწმებლისთვის შესაბამისი უცხო ქვეყნის უფლებამოსილი ორგანოსადმი (იმავე პირისადმი, რომლის მიერ მოწოდებული დოკუმენტის საფუძველზე განხორციელდა დარიცხვა) მიმართვის წერილი სადავო საკითხთან დაკავშირებით, სათანადოდ დამოწმებული/დადასტურებული დოკუმენტების/ინფორმაციის გამოთხოვის თაობაზე, მიმართვის ტექსტი და გამოსათხოვი დოკუმენტაცია/ინფორმაცია წინასწარ შეეთანხმებინა შემმოწმებელთან, ხოლო გონივრულ ვადაში წარმოდგენილი ყოფილიყო შესაბამისი პირებისაგან მიღებული სათანადო დოკუმენტაცია/ინფორმაცია. შემმოწმებელს დაევალა საკითხის დამატებით შესწავლა, განსახილველი საკითხის შესაბამის ნაწილში აღნიშნული არგუმენტაციების, გადამხდელის მიერ წერილობითი პოზიციაზე თანდართული

დოკუმენტებისა და გადამხდელის მიერ მისთვის ზემოაღნიშნული დამატებით წარსადგენი დოკუმენტაციის/ინფორმაციის (ასეთის არსებობის შემთხვევაში) გათვალისწინებით და საკითხის შესწავლის შედეგებიდან გამომდინარე, სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში, შემოწმებულს დაევალა განეხორციელებინა საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტით დასარიცხი თანხების კორექტირება. (ტომი 1, ს.ფ.417-420).

2.2.11. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის სათათბირო საბჭოს 2014 წლის 10 მარტის №- სხდომის ოქმის საფუძველზე და მის შესაბამისად, შპს „ლ---იმ“ 2014 წლის 4 აპრილის წერილებით მიმართა თ-----ის რესპუბლიკის საბაჟო სამსახურს და მოითხოვა სათანადოდ დამოწმებულ/დადასტურებული დოკუმენტაცია/ინფორმაცია - თ-----ის რესპუბლიკის რეზიდენტი იურიდიული პირებისაგან: “-----”-სა და “-----“-საგან შეძენილ სხვადასხვა დასახელების საქონლებზე გამოწერილი 2010 წლის 2 სექტემბრის №----- (თანხა 98187,78 აშშ დოლარი); 2010 წლის 4 ნოემბრის №----- (თანხა 103231,40 აშშ დოლარი) და 2010 წლის პირველი ნოემბრის №----- (თანხა 62929,689 ევრო) კომერციული ინვოისებით საქართველოს ტერიტორიაზე მიწოდებულ საქონლის ოპერაციებთან დაკავშირებით.

თ-----ის რესპუბლიკის საბაჟო სამსახურის წერილით, შპს „ლ---“-ის უარი ეთქვა აღნიშნული ინფორმაციის მიწოდებაზე. (ტომი 1, ს.ფ.283-290; 299);

2.2.12. შპს „ლ---“-იმ 2014 წლის 19 ნოემბერს წერილობით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 17 თებერვლის საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტის ბათილად ცნობა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭოს 2014 წლის 28 ნოემბრის სხდომაზე (ოქმი №---) გადასახადის გადამხდელის წერილობითი პოზიცია არ იქნა გაზიარებული, აღნიშნულის გათვალისწინებით აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა საგადასახადო აქტის შედგენა, სათანადო გადაწყვეტილების მიღება და გადასახადის გადამხდელისათვის საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენა. (ტომი 1, ს.ფ.66-69; 291);

2.2.13. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 6 დეკემბრის №----- ბრძანების საფუძველზე, შემოწმების შედეგებზე შედგა 2014 წლის 4 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი, რის საფუძველზეც გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 5 დეკემბრის №----- ბრძანება და გადამხდელს წარედგინა №----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადამხდელის დამატებითი საგადასახადო ვალდებულება განისაზღვრა 33604.39 ლარით,

მათ შორის, ძირითადი გადასახადი 10978 ლარი, ჯარიმა 19542 ლარი და საურავი 3084.39 ლარი.

შემოწმების აქტის თანახმად, საბაჟო დეპარტამენტის მიერ თ-----ის საბაჟო სამსახურიდან გამოთხოვილი იქნა შპს „ლ---“-ის მიერ 2010 წელს თ-----იდან საქართველოში განხორციელებული იმპორტის სასაქონლო ოპერაციის ამსახველი დოკუმენტები გადამოწმების მიზნით. თ-----ის საბაჟო სამსახურიდან შემოსულ წერილში დაფიქსირებული მონაცემების ქართულ დეკლარაციებში ასახული მონაცემებთან შედარებისას, სამ სასაქონლო ოპერაციაზე დაფიქსირდა სატარიფო ღირებულების გაზრდა. კერძოდ, 1) საქართველოში 2010 წლის 10 ნოემბრის №----- სასაქონლო საბაჟო დეკლარაციაზე თანდართული ინვოისებით საქონლის ღირებულებაა 103231,4 აშშ დოლარი, ხოლო მიწოდების პირობაა - C--, თბილისი. თ-----ის საბაჟო სამსახურიდან მიღებული ექსპორტის ამსახველი დოკუმენტაციით საქონლის ღირებულებაა - 78208 აშშ დოლარი, ხოლო მიწოდების პირობაა - C--. ფასთაშორის სხვაობა შეადგენს - 25023,4 აშშ დოლარი, 44241 ექვივალენტი ლარში. 2) საქართველოში 2010 წლის 4 ნოემბრის №----- სასაქონლო საბაჟო დეკლარაციაზე თანდართული ინვოისებით საქონლის ღირებულებაა - 62929,69 ევრო, ხოლო მიწოდების პირობაა - C--, თბილისი. თ-----ის საბაჟო სამსახურიდან მიღებული ექსპორტის ამსახველი დოკუმენტაციით საქონლის ღირებულებაა - 59920,68 ევრო, ხოლო მიწოდების პირობაა C--. ფასთაშორის სხვაობა შეადგენს - 3009 ევროს, 7484 ექვივალენტი ლარში. 3) საქართველოში 2010 წლის 6 სექტემბრის №----- სასაქონლო საბაჟო დეკლარაციაზე თანდართული ინვოისებით საქონლის ღირებულებაა - 98187.78 აშშ დოლარი, მიწოდების პირობა კი C--, თბილისი. თ-----ის საბაჟო სამსახურიდან მიღებული ექსპორტის ამსახველი დოკუმენტაციით საქონლის ღირებულებაა - 86093,9 აშშ დოლარი, ხოლო მიწოდების პირობა - C--. ფასთაშორის სხვაობა შეადგენს - 12093,88 აშშ დოლარს, 22275,71 ექვივალენტი ლარში.

სულ შემოწმების შედეგად დაგინდა, რომ შპს „ლ---“-ის აღნიშნული დეკლარაციებით საქონლის საბაჟო ღირებულება გაზრდილი აქვს 7400136 ლარით. შემოწმებლის მიერ აღნიშნულის გათვალისწინებით, დაკორექტირდა საზოგადოების 2010 წელს შეძენილი სასაქონლო მატერიალური საშუალებების ღირებულება, რამაც, ასევე, გამოიწვია 2011 და 2012 წლების სასაქონლო მატერიალური მარაგების საწყისი და საბოლოო ნაშთების ცვლილება. (ტომი 1, ს.ფ. 244; 248-275);

2.2.14. შპს „ლ---“-იმ 2014 წლის 31 დეკემბერს მიმართ სსიპ შემოსავლების სამსახურს საჩივრით და მოითხოვა ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 4 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი, 2014 წლის 5 დეკემბრის №----- ბრძანება და №----- საგადასახადო მოთხოვნა. სსიპ შემოსავლების

სამსახურის 2015 წლის 11 მარტის N--- ბრძანებით შპს „ლ---“-ის საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. (ტომი 1, ს.ფ.50-51; 78-82).

2.2.15. შპს „ლ---“-იმ 2015 წლის 6 აპრილის საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 4 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი, 2014 წლის 5 დეკემბრის №----- ბრძანება, №----- საგადასახადო მოთხოვნა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 11 მარტის ბრძანება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 08 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით, საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, ნაწილობრივ გაუქმდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 11 მარტის N--- ბრძანება და შპს „ლ---“-ის საჩივარი სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაუბრუნდა ხელახლა განსახილველად.

აღნიშნული გადაწყვეტილების მიხედვით, დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ სადავო საკითხი არ იყო სათანადოდ გამოკვლეული იმ გარემოების გათვალისწინებით, რომ გადამხდელს 2010 წელს საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი ჰქონდა ინფორმაცია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შესახებ, 2012 წელს ჩატარებულია ინვენტარიზაცია, იმპორტირებული საქონელი სრულად აქვს აღრიცხული და რეალიზებულია. (ს.ფ. 57-64; 87-92);

2.2.16. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის პირველი დეკემბრის №--- ბრძანებით, შპს „ლ---“-ის საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. კერძოდ, გადამხდელი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, გათავისუფლდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 5 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნაში ასახული ჯარიმისა და საურავის თანხისგან. დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

აღნიშნული ბრძანების თანახმად, გადამხდელი მიჩნეულ იქნა კეთილსინდისიერად შემდეგ გარემოებათა გამო: შპს „ლ---“-ის 2010 წელს საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი აქვს ინფორმაცია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შესახებ. 2012 წელს მის მიმართ ჩატარებულია ინვენტარიზაცია, იმპორტირებული საქონელი სრულად აქვს აღრიცხული ბუღალტრულად და რეალიზებულია. სსიპ შემოსავლების სამსახურმა მიიჩნია, რომ დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირება გამოწვეულია გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით. (ს.ფ.52-55).

2.2.17. შპს „ლ---“-იმ 2015 წლის 28 დეკემბრის საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის

საბჭოს და მოითხოვა ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 4 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი, 2014 წლის 5 დეკემბრის №----- ბრძანება, №----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 11 მარტის ბრძანება. ასევე, მოითხოვა ნაწილობრივ ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის პირველი დეკემბრის №----- ბრძანება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 3 თებერვლის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

გადაწყვეტილების მიხედვით, დავების განხილვის საბჭომ გაიზიარა შემოწმებლის პოზიცია, რომ წარმოდგენილ ინვოისებში, რასაც შემოწმება დაეყრდნო, საქონლის დასახელებები არის თ----- ენაზე და მასში ისევე, როგორც გადამხდელის მიერ წარმოდგენილ ინვოისში, ასევე იდენტურია საქონლის დასახელება (ფურნიტურა). შემოწმებით დადგენილია იმპორტირებული საქონლის საბაჟო ღირებულების გაზრდა, იმპორტირების სასაქონლო ოპერაციის ამსახველი დოკუმენტების გადამოწმებით საქონლის საბაჟო ღირებულებაზე გამოვლენილი სხვაობით მართლზომიერად დაკორექტირდა სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ღირებულება, საწყისი და საბოლოო ნაშთები, კანონშესაბამისად შემცირდა საბაჟოზე გადახდილი დღგ და თავის მხრივ, ყოველთვიური დღგ-ს დეკლარაციებში ჩათვლილი თანხები. შედეგად, გადამხდელს სადავო თანხა დაერიცხა კანონშესაბამისად. (ტომი1, ს.ფ.57-64; 93-99);

3.3. დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 262-ე მუხლი რომლის თანახმად, საგადასახადო შემოწმება შეიძლება იყოს კამერალური და გასვლითი. ამავე კოდექსის 263-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, კამერალური საგადასახადო შემოწმება ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ბრძანების საფუძველზე, ამ ბრძანებით განსაზღვრულ კონკრეტულ საკითხზე. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 268-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილებას, რომლის ასლი წარედგინება გადასახადის გადამხდელს შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად.

მოცემულ შემთხვევაში, პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 6 დეკემბრის №----- ბრძანებით დაინიშნა შპს „ლ---“-ის (-----

საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმება 2010 წლის 10 ნოემბრის №-----, 2010 წლის 4 ნოემბრის №----- და 2010 წლის 6 სექტემბრის №----- საბაჟო დეკლარაციების მიმართ. შემოწმების შედეგებზე შედგა 2014 წლის 4 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის თანახმად, თ-----ის საბაჟო სამსახურიდან შემოსულ ექსპორტის სასაქონლო ოპერაციის დეკლარაციებსა და თანდართულ ინვოისებში დაფიქსირებული მონაცემების ქართულ დეკლარაციებში ასახული მონაცემებთან შედარებისას, სამ სასაქონლო ოპერაციაზე დაფიქსირდა სატარიფო ღირებულების გაზრდა 7400136 ლარით. რამაც გამოიწვია - საზოგადოების 2010 წელს შეძენილი სასაქონლო მატერიალური საშუალებების ღირებულების დაკორექტირება და ასევე, 2011-2012 წლების სასაქონლო მატერიალური მარაგების საწყისი და საბოლოო ნაშთების ცვლილება. ამასთან, საწარმო დაჯარიმდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლისა და 289-ე მუხლის მე-20 ნაწილის საფუძველზე. აღსანიშნავია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 20 ნოემბრის გადაწყვეტილებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურს ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდა შპს „ლ---“-ის საჩივარი. ხოლო, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის პირველი დეკემბრის №----- ბრძანებით ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა შპს „ლ---“-ის საჩივარი. კერძოდ, გადამხდელი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე გათავისუფლდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 5 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნაში ასახული ჯარიმისა და საურავის თანხისგან.

სასამართლომ მიუთითა სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საბაჟო კოდექსის 31-ე, 41-ე და 93-ე მუხლები, ასევე მიუთითა 2011 წლიდან მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 213-ე მუხლის მე-2 ნაწილი და განმარტა, რომ შემოსავლების სამსახური აკონტროლებს საქონლის საბაჟო ღირებულების განსაზღვრის სისწორეს და იმ შემთხვევაში, თუ არ ეთანხმება დეკლარირებულ საბაჟო ღირებულებას, მას თვითონ განსაზღვრავს.

სასამართლომ მიუთითა, რომ მოცემულ შემთხვევაში სადავო ფაქტობრივ გარემოებას წარმოადგენს შპს „ლ---“-ის მიერ საქართველოს საბაჟოში წარდგენილი იმპორტის სასაქონლო დეკლარაციებსა და ინვოისებში მოცემული საქონლის სატარიფო ღირებულებებისა და თ-----ის საბაჟო სამსახურიდან წარმოდგენილი ექსპორტის სასაქონლო დეკლარაციებსა და თანდართულ ინვოისებში დაფიქსირებული საქონლის ღირებულებებს შორის სხვაობა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ განმარტა, რომ საქმეში განსხვავებული სამართლებრივი შედეგის გამომწვევი მტკიცებულებების არსებობისას,

განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, რომ ადმინისტრაციული წარმოება წარიმართოს წარდგენილი მტკიცებულებების დეტალურად შესწავლის, შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. დაუშვებელია, რომ რომელიმე მტკიცებულებას მიენიჭოს წინასწარ დადგენილი ძალა.

სასამართლომ მიუთითა 2014 წლის 4 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტზე და სასამართლო მთავარ სხდომაზე დაკითხული - შპს „ლ---“-ის კამერალური შემოწმების განმახორციელებელი პირის ჩვენებაზე, რომელთა საფუძველზე დადგენილია, რომ თ-----ის საბაჟო სამსახურიდან მოწოდებული ინფორმაციის გადასახადის გადამხდელის მიერ იმპორტის სასაქონლო დეკლარაციაში მითითებული ინფორმაციასთან შედარებისას, მხოლოდ სატარიფო ღირებულების განსაზღვრის ნაწილში მოხდა ინფორმაციის შესწავლა. მაშინ როდესაც, საქმეში წარმოდგენილი სადავო იმპორტის და ექსპორტის სასაქონლო დეკლარაციებისა და თანდართული ინვოისების ურთიერთშედარებით დადგენილია, რომ სადავო დეკლარაციებში მითითებული არამართო საქონლის ღირებულება, არამედ მათი დასახელებები, სასაქონლო კოდები, ბრუტო და ნეტო წონა არის განსხვავებული. შესაბამისად, სასამართლო ვერ გაიზიარებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 3 თებერვლის გადაწყვეტილებაში მოცემულ მსჯელობას იმასთან დაკავშირებით, რომ წარმოდგენილ ინვოისებში, რასაც შემოწმება დაეყრდნო, საქონლის დასახელებები არის თ----- ენაზე და მასში ისევე, როგორც გადამხდელის მიერ წარმოდგენილ ინვოისში, ასევე იდენტურია საქონლის დასახელება (ფურნიტურა). დაუსაბუთებლად მიიჩნია ადმინისტრაციულ - სამართლებრივ აქტებში მითითება მასზედ, რომ სადავო ინვოისებში საქონლის დასახელებები იდენტურია, რადგან ისინი წარმოადგენს ფურნიტურას.

საქმის განმხილველმა სასამართლომ იმ პირობებში, როდესაც გადასახადის გადამხდელის მიერ 2010 წლის 10 ნოემბერს, 2010 წლის 4 ნოემბერსა და 2010 წლის 6 სექტემბერს შედგენილი საბაჟო დეკლარაციებში აღნიშნული ინფორმაცია საქონლის დასახელების, რაოდენობის, წონის და ღირებულების შესახებ დასტურდებოდა გამყიდველი კომპანიების მიერ შპს „ლ---“-ისათვის მიწოდებული ინვოისებით, ე.წ. „-----“-ებით და ამავე კომპანიის წერილებით, სადაც ისინი ადასტურებდნენ მიწოდებული საქონლის შესაბამისობას მყიდველისათვის შედგენილი ინვოისებთან და ასევე, ადასტურებდნენ ინვოისებში მითითებული საქონლის ღირებულების სრულად გადახდის ფაქტს. ამასთან, დავას არ წარმოადგენს ის გარემოებაც, რომ შპს „ლ---“-ის 2010 წელს საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი აქვს ინფორმაცია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შესახებ, 2012 წელს ჩატარებულია ინვენტარიზაცია, იმპორტირებული საქონელი სრულად აქვს აღრიცხული და რეალიზებულია. შესაბამისად, დაუსაბუთებლად მიიჩნია მოპასუხეთა არგუმენტაცია, რომ იმპორტისა და ექსპორტის დეკლარაციებში მოცემული საქონლის სატარიფო ღირებულებებს შორის სხვაობა არის

საკმარისი საფუძველი, რათა გადასახადის გადამხდელს დაეკისროს საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის ზომები, რადგან თ-----ის საბაჟო სამსახურიდან მოპოვებული ინფორმაცია არის უპირატესი შპს „ლ---“-ის მიერ წარმოდგენილ ინფორმაციასთან შედარებით, რომელიც გადმოცემულია 2007 წლის 21 ნოემბერს გაფორმებული თავისუფალი ვაჭრობის შესახებ საქართველოსა და თ-----ის რესპუბლიკა შორის შეთანხმების საფუძველზე.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურმა უპირატესობა მიანიჭა და ფაქტობრივად წინასწარ დადგენილი იურიდიული ძალა მიანიჭა თ-----იდან გამოგზავნილ ექსპორტის დეკლარაციებსა და ინვოისებს ისე, რომ შეფასება არ მისცა იმ გარემოებას, რომ გადამხდელის მიერაც იქნა წარდგენილი ინვოისები, რომელიც ხელმოწერილი და ბეჭედდასმულია მიმწოდებელი კომპანიის მიერ, საქონლის გადაზიდვის დამადასტურებელი დოკუმენტები და გამყიდველი კომპანიის მიერ შედგენილი წერილები - შპს „ლ---“-ისათვის წარდგენილი ინვოისების შესაბამისად საქონლის მიწოდებისა და იმპორტის სასაქონლო დეკლარაციებში მითითებული ღირებულებების სრულად გადახდის შესახებ. ასევე აღნიშნა, რომ თ-----ის მიერ გამოგზავნილი ინვოისები, ასევე, მხარის მიერ მითითებულ მონაცემებს შეიცავს და არა რომელიმე ოფიციალური ორგანოს მიერ ჩატარებული შემოწმების თუ გამოძიების შედეგად დადგენილ მონაცემებს.

4. სააპელაციო საჩივრების საფუძველები:

4.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველები:

ადმინისტრაციული ორგანოს წარმომადგენელი არ ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შედეგს, ასევე არ ეთანხმება სასამართლოს იმ განმარტებას, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ არ შეფასებულა და არ გამოკვლეულა გამყიდველის მიერ შპს „ლ---“-ისათვის გამოგზავნილი ინვოისები, რომლებიც შესაბამისობაშია 2010 წლის 6 სექტემბრის, 4 და 10 ნოემბრის დეკლარაციებთან, ასევე არ შეფასებულა ექსპორტიორი საწარმოს წერილები, სადაც განმარტებულია, რომ მიწოდებული საქონელი შესაბამისობაშია მათ მიერ გამოწერილ ინვოისებთან და ასევე ადასტურებენ მიწოდებული საქონლის ღირებულების სრულად გადახდის ფაქტს. წარმომადგენელი მიიჩნევს, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ მტკიცებულებები ადმინისტრაციული წარმოების პროცესში იყო გამოკვლეული და შეფასებული, მიუთითებს, რომ საქმეში დაცულია ორი ურთიერთგამომრიცხავი მტკიცებულება, გათვალისწინებული იქნა ის მტკიცებულება რომელიც ოფიციალური უწყების მიერ არის მიწოდებული და რომელ უწყებასაც საერთაშორისო შეთანხმება ავალდებულებს

მიაწოდოს მოთხოვნის გამგზავნ მხარეს, ასევე მიუთითებს, რომ ოფიციალური უწყების მიერ მოწოდებული ინფორმაცია სანდოობის მაღალი ხარისხით გამოირჩევა.

სააპელაციო საჩივრის ავტორის მითითებით, 2007 წლის 28 დეკემბრის (ძალაშია 01.11.2008 წლიდან) საერთაშორისო შეთანხმების - თავისუფალი ვაჭრობის შესახებ თ-----ის რესპუბლიკასა და საქართველოს შორის - II ოქმი საქონლის წარმოშობის ცნების განსაზღვრის და ადმინისტრაციული თანამშრომლობის მეთოდების, 32-ე მუხლის მეორე პუნქტის თანახმად, წინამდებარე ოქმის სათანადოდ გამოყენების უზრუნველყოფის მიზნით, თ-----ი და საქართველო დახმარებას გაუწევენ ერთმანეთს კომპეტენტური საბაჟო ადმინისტრაციების და შესაბამისი კომპეტენციის მქონე და სათანადოდ უფლებამოსილი უწყებების მეშვეობით E---- გადაადგილების სერტიფიკატის ან ანგარიშფაქტურის დეკლარაციის ნამდვილობის და ამ დოკუმენტებში მოცემული ინფორმაციის სისწორის შემოწმებაში. მიიჩნევს, რომ ზემოაღნიშნული მუხლის შინაარსი ერთმნიშვნელოვნად არის საფუძველი, რომ თ-----ის საბაჟო სამსახურის მიერ მოწოდებულ ინფორმაციაში ეჭვის შეტანის საფუძველი არ არსებობს, ხოლო მისი ურთიერთსაწინააღმდეგო შინაარსის შემცველი დოკუმენტი, რომელიც გამოგზავნილია საქონლის მომწოდებელი კომპანიის მიერ არ არის ასეთი სანდოობის მაღალი ხარისხის და შესაბამისად, წარმომადგენლის განმარტებით თ-----ის საბაჟო სამსახურის წერილის საპირწონედ ვერ გამოდგება.

სააპელაციო საჩივრის ავტორი აპელირებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 210-ე მუხლზე და განმარტავს, რომ საქართველოს ინტეგრირებული ტარიფი არის მონაცემთა სისტემატიზებული ერთობლიობა, რომელიც შედგება: საგარეო -ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურისაგან (შემდგომში – სეს ესნ); იმპორტის გადასახდელების განაკვეთებისაგან ან/და შეღავათებისაგან, რომლებიც გამოიყენება სეს ესნ-ში მოცემული საქონლის მიმართ; საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული და ძალაში შესული საერთაშორისო ხელშეკრულებებით დადგენილი შეღავათებისაგან (პრეფერენციებისაგან); საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი აკრძალვებისა და შეზღუდვებისაგან, რომლებიც გამოიყენება სეს ესნ-ში მოცემული საქონლის მიმართ. | ამავე კოდექსის 262-ე მუხლით რეგლამენტირებულია საგადასახადო შემოწმების სახეები, რომლის მიხედვით, საგადასახადო შემოწმება შეიძლება იყოს კამერალური და გასვლითი - რაც შეეხება საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების ჩატარების წესს, იგი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.

წარმომადგენლის განმარტებით, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2012 წლის 26 ივლისის N---- ბრძანებით დამტკიცებული „საქართველოს საბაჟო

ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ“ ინსტრუქციის 112-ე მუხლით დადგენილია, რომ საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების ჩატარების ერთ - ერთ საფუძველს წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოში არსებულ მონაცემთა ანალიზის შედეგების გათვალისწინებით დადგენილი წესით მოთხოვნილი და მიღებული ინფორმაცია, მათ შორის, საერთაშორისო თანამშრომლობისა და ურთიერთდახმარების ფარგლებში მიღებული ინფორმაცია. ხოლო საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების მიზანია საქონლის საბაჟო ღირებულების განსაზღვრისა და იმპორტის გადასახდელების დარიცხვის სისწორის შემოწმება. ამავე ინსტრუქციის 114-ე მუხლით დადგენილია, რომ საქონლის გაშვების შემდგომი კამერალური შემოწმება ტარდება პირის საქმიანობის ადგილზე გაუსვლელად, საგადასახადო ორგანოში არსებული საბაჟო დეკლარაციის, დოკუმენტებისა და სხვა ინფორმაციის საფუძველზე. ხოლო კამერალური შემოწმების ჩატარებისას, საგადასახადო ორგანოს ერთ - ერთი უფლებაა დამოუკიდებლად განსაზღვროს საქონლის საბაჟო ღირებულება ან/და დეკლარანტის საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა საგადასახადო ორგანოში არსებული ინფორმაციით. აპელირებს სსკ-ის 221-ე მუხლის მე-2 ნაწილზე და განმარტავს, რომ სასაქონლო ოპერაციის განხორციელებამდე საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღედ ითვლება საქონლის მიმართ საგადასახადო ორგანოსთან შეუთანხმებელი ქმედების განხორციელების დღე. ხოლო ამავე მუხლის მე-3 ნაწილით დადგენილია, რომ საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისათვის გამოიყენება ექსპორტის ან იმპორტის გადასახდელების განაკვეთები, რომლებიც მოქმედებს ვალდებულების წარმოშობის დღეს. რაც შეეხება მე-4 ნაწილს, აპელანტის განმარტებით, სასაქონლო ოპერაციის განხორციელებამდე საგადასახადო ორგანოსთან შეუთანხმებელი ქმედების განხორციელება ან სასაქონლო ოპერაციის პირობების დარღვევა, რომელმაც გამოიწვია საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ მყოფი საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უკანონო განკარგვა, დაკარგვა ან განადგურება, წარმოშობს დეკლარანტის საგადასახადო ვალდებულებას, რომელიც განისაზღვრება იმპორტის/ექსპორტის გადასახდელების ოდენობით. |

ზემოაღნიშნული ნორმების გათვალისწინებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელი მიიჩნევს, რომ თბილისის საქალაქო სასამართლოს მიერ გაბათილებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციული სამართლებრივი აქტები კანონშესაბამისა და არ არსებობდა მათი ბათილობის საფუძველი.

3.2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველები:

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენელი არ ეთანხმება თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2018 წლის 18 მაისის გადაწყვეტილების შედეგს და მიუთითებს, რომ დადგენილი უდავო ფაქტობრივი გარემოებაა,

რომ შემოწმების აქტის თანახმად, საბაჟო დეპარტამენტის მიერ თ-----ის საბაჟო სამსახურიდან გამოთხოვილია ინფორმაცია საზოგადოების მიერ 2010 წელს თ-----იდან საქართველოში განხორციელებული იმპორტის სასაქონლო - ოპერაციის ამსახველი დოკუმენტების გადამოწმების მიზნით. თ-----ის საბაჟო სამსახურიდან მიღებულ წერილში დაფიქსირებული მონაცემების ქართულ დეკლარაციებში ასახულ მონაცემებთან შედარებისას, სამ სასაქონლო ოპერაციაზე დაფიქსირდა სატარიფო ღირებულების გაზრდა, კერძოდ:

1. საქართველოში 10.11.2010 წლის N----- სასაქონლო საბაჟო დეკლარაციაზე თანდართული ინვოისებით საქონლის ღირებულებაა 103 231,40 აშშ დოლარი, ხოლო მიწოდების პირობაა C-- თბილისი. თ-----ის საბაჟო სამსახურიდან მიღებული ექსპორტის ამსახველი დოკუმენტაციით საქონლის ღირებულებაა 78 208 აშშ დოლარი, ხოლო მიწოდების პირობაა C-- . ფასთაშორის სხვაობა შეადგენს 25 023,40 აშშ დოლარს, 44 241 ლარს (1,768 აშშ დოლარის კურსით). 2. საქართველოში 2010 წლის 4 ნოემბრის N----- სასაქონლო საბაჟო დეკლარაციაზე თანდართული ინვოისებით საქონლის ღირებულებაა 62 929,69 ევრო, ხოლო მიწოდების პირობაა C-- თბილისი. თ-----ის საბაჟო სამსახურიდან მიღებული ექსპორტის ამსახველი დოკუმენტაციით საქონლის ღირებულებაა 59 920,68 ევრო, ხოლო მიწოდების პირობაა C-- . ფასთაშორის სხვაობა შეადგენს 3009 ევროს, 7484 ლარს (2,4873 ევროს კურსით). 3. საქართველოში 6.09.2010 წლის N----- სასაქონლო საბაჟო დეკლარაციაზე თანდართული ინვოისებით საქონლის ღირებულებაა 98 187,78 აშშ დოლარი, ხოლო მიწოდების პირობაა C-- თბილისი. თ-----ის საბაჟო სამსახურიდან მიღებული ექსპორტის ამსახველი დოკუმენტაციით საქონლის ღირებულებაა 86 093,90 აშშ დოლარი, ხოლო მიწოდების პირობაა [C-- . ფასთაშორის სხვაობა შეადგენს 12 093,88 აშშ დოლარს, 22 275,71 ლარს (1,8419 აშშ დოლარის კურსით).

აპელანტის განმარტებით, სულ შემოწმების შედეგად დადგინდა, რომ საზოგადოებას აღნიშნული სამი საბაჟო დეკლარაციით საქონლის საბაჟო ღირებულება გაზრდილი აქვს 74001.36 ლარით. ამის გათვალისწინებით დაკორექტირდა საზოგადოების 2010 წლის შეძენილი სასაქონლო მატერიალური საშუალებების ღირებულება, ამასთან აღნიშნულმა საკითხმა გამოიწვია საწარმოს 2011 და 2012 წლების მარაგების საწყისი და საბოლოო ნაშთების ცვლილება. შემცირდა საბაჟოზე გადახდილი დღგ, რამაც თავის მხრივ გამოიწვია ჩასათვლელი დღგ-ის შემცირება. საზოგადოება დაჯარიმდა საგადასახადო კოდექსის 275-ე და 289-ე მუხლების მიხედვით.

წარმომადგენლის განმარტებით, ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში 2015 წლის 7 აპრილს წარდგენილ საჩივარზე წარმოდგენილი აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 17 აპრილის N----- წერილის თანახმად, საბაჟო სამსახურიდან შემოსული წერილით გაირკვა, რომ თ-----ის საბაჟო სამსახურიდან გამოთხოვილია ინფორმაცია საზოგადოების მიერ 2010 წელს თ-----იდან საქართველოში

განხორციელებული იმპორტის სასაქონლო ოპერაციის ამსახველი დოკუმენტების გადამოწმების მიზნით. თ-----ის საბაჟო სამსახურიდან შემოსულ წერილში დაფიქსირებული მონაცემების ქართულ დეკლარაციებში ასახულ მონაცემებთან შედარებისას სასაქონლო ოპერაციებზე დაფიქსირდა სატარიფო ღირებულების გაზრდა. სამი საბაჟო დეკლარაციით საქონლის საბაჟო ღირებულება გაზრდილია 74 001,36 ლარით. ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 8 ოქტომბრის N----- გადაწყვეტილებით, საბჭომ მიიჩნია, რომ სადავო საკითხი არ არის სათანადოდ გამოკვლეული იმ გარემოების გათვალისწინებით, რომ გადამხდელს 2010 წელს საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი აქვს ინფორმაცია სასაქონლო - მატერიალური ფასეულობების შესახებ, 2012 წელს ჩატარებულია ინვენტარიზაცია, იმპორტირებული საქონელი სრულად აქვს აღრიცხული ბუღალტრულად და რეალიზებულია.

აღნიშნული გარემოებების გათვალისწინებით, შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 1 დეკემბრის N----- ბრძანებით, საგადასახადო შემოწმების აქტში დაფიქსირებული სამართალდარღვევა - დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირება - ჩაითვალა, რომ გამოწვეულია გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით და გადამხდელი გათავისუფლდა საგადასახადო მოთხოვნაში ასახული ჯარიმისა და საურავისაგან. ადმინისტრაციული ორგანოს განმარტებით, ვინაიდან შემოწმებით დადგენილია იმპორტირებული საქონლის საბაჟო ღირებულების გაზრდა, იმპორტის სასაქონლო ოპერაციის ამსახველი დოკუმენტების გადამოწმებით, საქონლის საბაჟო ღირებულებაზე გამოვლენილი სხვაობით მართლზომიერად დაკორექტირდა სასაქონლო - მატერიალური მარაგების ღირებულება, საწყისი და საბოლოო ნაშთები, კანონშესაბამისად შემცირდა საბაჟოზე გადახდილი დღგ და თავის მხრივ ყოველთვიური დღგ-ს დეკლარაციებში ჩათვლილი თანხები, ამდენად წარმომადგენელი მიიჩნევს, რომ გადამხდელს სადავო თანხა დაერიცხა კანონშესაბამისად.

III ს ა მ ო ტ ი ვ ა ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება:

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. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად,

სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 389-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება აღწერილობითი და სამოტივაციო ნაწილების ნაცვლად უნდა შეიცავდეს საქმის გარემოებებთან დაკავშირებით გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითებას, შესაძლო ცვლილებების ან დამატებების გათვალისწინებით.

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.

4.1. ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება:

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

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

პალატა ასევე მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტზე რომლის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოებს თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ გამოიკვლიონ საწარმოთა, ორგანიზაციათა და მეწარმე ფიზიკურ პირთა საწარმოო, სასაწყობო, სავაჭრო და სხვა სათავსები, განახორციელონ საგადასახადო მონიტორინგი, ინვენტარიზაციით აღრიცხონ საქონლის მარაგები, ჩაატარონ დაკვირვება ქრონომეტრაჟის ან სხვა მეთოდის გამოყენებით და განსაზღვრონ დასაბეგრი ობიექტების რაოდენობა, ჩაატარონ საგადასახადო შემოწმება, უზრუნველყონ გადასახადის გადამხდელის მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი და მათი დარღვევის შემთხვევაში შესაბამისი პირების მიმართ გაატარონ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი პასუხისმგებლობის ზომები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 262-ე მუხლის მიხედვით, საგადასახადო შემოწმება შეიძლება იყოს კამერალური და გასვლითი. ამავე კოდექსის 263-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, კამერალური საგადასახადო შემოწმება ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ბრძანების საფუძველზე, ამ ბრძანებით განსაზღვრულ კონკრეტულ საკითხზე. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 268-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილებას, რომლის ასლი წარედგინება გადასახადის გადამხდელს შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად.

ამავე კოდექსის 61-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, გადასახადის დარიცხვა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისათვის გადასახადის თანხის აღრიცხვასა და ასახვას გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე, რომლის წარმოების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, გადასახადის დარიცხვის საფუძველია საგადასახადო შემოწმების აქტი.

ამავე კოდექსის 43-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს ეკისრება ამ კოდექსით ან/და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო სამართალდამრღვევად ითვლება პირის

მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით.

ხოლო კოდექსის 271-ე მუხლის მე-2 ნაწილი ადგენს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენისას საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც სამართალდარღვევა საგადასახადო შემოწმების აქტშია დაფიქსირებული.

საქმის მასალებით პალატას დადგენილად მიაჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 6 დეკემბრის №---- ბრძანებით დაინიშნა შპს „ლ---“-ის (----- საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმება 2010 წლის 10 ნოემბრის №-----, 2010 წლის 4 ნოემბრის №----- და 2010 წლის 6 სექტემბრის №----- საბაჟო დეკლარაციების მიმართ. შემოწმების შედეგებზე შედგა 2014 წლის 4 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის თანახმად, თ-----ის საბაჟო სამსახურიდან შემოსულ ექსპორტის სასაქონლო ოპერაციის დეკლარაციებსა და თანდართულ ინვოისებში დაფიქსირებული მონაცემების ქართულ დეკლარაციებში ასახული მონაცემებთან შედარებისას, სამ სასაქონლო ოპერაციაზე დაფიქსირდა სატარიფო ღირებულების გაზრდა 7400136 ლარით. რამაც გამოიწვია - საზოგადოების 2010 წელს შეძენილი სასაქონლო მატერიალური საშუალებების ღირებულების დაკორექტირება და ასევე, 2011-2012 წლების სასაქონლო მატერიალური მარაგების საწყისი და საბოლოო ნაშთების ცვლილება. ამასთან, საწარმო დაჯარიმდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლისა და 289-ე მუხლის მე-20 ნაწილის საფუძველზე. აღსანიშნავია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 20 ნოემბრის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურს ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდა შპს „ლ---“-ის საჩივარი. ხოლო, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის პირველი დეკემბრის №---- ბრძანებით ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა შპს „ლ---“-ის საჩივარი. კერძოდ, გადამხდელი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე გათავისუფლდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 5 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნაში ასახული ჯარიმისა და საურავის თანხისგან.

პალატა მიუთითებს სადავო პერიოდში მოქმედ საქართველოს საბაჟო კოდექსის 93-ე მუხლის პირველ ნაწილზე რომლის თანახმად, თავისუფალ მიმოქცევაში გაშვებისას (იმპორტისას) საქონელს ენიჭება საქართველოს საქონლის საბაჟო სტატუსი. საქონლის თავისუფალ მიმოქცევაში გაშვებისას გამოიყენება სავაჭრო პოლიტიკის ღონისძიებები, ხორციელდება მისი

შემოტანისას გათვალისწინებული საბაჟო პროცედურები და გადაიხდევენ საბაჟო გადასახდელები საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად.

ამავე კოდექსის 186-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანილ საქონელზე (გარდა ამ კოდექსის 187-ე მუხლით გათვალისწინებული შემთხვევებისა) საბაჟო ვალდებულება წარმოიშობა საბაჟო დეკლარაციის რეგისტრაციის დღიდან, თუ იგი: თავისუფალ მიმოქცევაში გაშვებისას ექვემდებარება იმპორტის გადასახდელების გადახდას. ამავე მუხლის მესამე ნაწილის შესაბამისად, კი ამ მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილებით განსაზღვრულ საბაჟო ვალდებულებასთან დაკავშირებით ვალდებული პირები არიან დეკლარანტი და საქონლის მესაკუთრე.

სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საბაჟო კოდექსის 31-ე მუხლით რეგლამენტირებულია იმპორტირებული საქონლის საბაჟო ღირებულების განსაზღვრის ზოგადი დებულებანი, რომლის პირველი, მეორე და მეექვსე ნაწილების თანახმად, საქონლის საბაჟო ღირებულების განსაზღვრა ითვალისწინებს დეკლარირების დღისათვის საქონლის შეფასებას საბაჟო გადასახდელების და სხვა სატარიფო და არასატარიფო ღონისძიებების გამოყენების მიზნებისთვის. ამ კოდექსის 41-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული შემთხვევების გარდა, საქონლის საბაჟო ღირებულებას განსაზღვრავს დეკლარანტი. საქონლის საბაჟო ღირებულებას განსაზღვრავს დეკლარანტი ამ თავის შესაბამისად, ხოლო დეკლარანტის მიერ განსაზღვრული საქონლის საბაჟო ღირებულების სისწორეს აკონტროლებს საბაჟო ორგანო.

პალატა მიუთითებს, რომ მსგავს ჩანაწერს ითვალისწინებს 2011 წლიდან მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 213-ე მუხლის მე-2 ნაწილი, რომლის მიხედვით, შემოსავლების სამსახური აკონტროლებს საქონლის საბაჟო ღირებულების განსაზღვრის სისწორეს და იმ შემთხვევაში, თუ არ ეთანხმება დეკლარირებულ საბაჟო ღირებულებას, მას თვითონ განსაზღვრავს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის თანხის შემცირება, თუ იგი გამოწვეულია საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი ორგანოს მიერ პირის საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის მომენტის (პერიოდის) შეცვლით, – იწვევს პირის დაჯარიმებას შემცირებული გადასახადის თანხის 10 პროცენტის ოდენობით. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის თანხის შემცირება, გარდა ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა, – იწვევს პირის დაჯარიმებას შემცირებული გადასახადის

თანხის 50 პროცენტის ოდენობით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-20 ნაწილის თანახმად, საბაჟო დეკლარაციასა და მის თანმხლებ დოკუმენტაციაში სავალდებულოდ შესატანი საბაჟო ღირებულების შესახებ არასწორი მონაცემის არსებობისას დეკლარანტის მიერ საბაჟო ღირებულების გაზრდა ან შემცირება, რასაც არ გამოუწვევია იმპორტის გადასახდელების ოდენობის შემცირება, – იწვევს ვალდებული პირის დაჯარიმებას საბაჟო ღირებულებასა და გაზრდილ ან შემცირებულ საბაჟო ღირებულებას შორის სხვაობის თანხის 10 პროცენტის ოდენობით.

პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ სადავო ფაქტობრივ გარემოებას წარმოადგენს შპს „ლ---“-ის მიერ საქართველოს საბაჟოში წარდგენილი იმპორტის სასაქონლო დეკლარაციებსა და ინვოისებში მოცემული საქონლის სატარიფო ღირებულებებისა და თ-----ის საბაჟო სამსახურიდან წარმოდგენილი ექსპორტის სასაქონლო დეკლარაციებსა და თანდართულ ინვოისებში დაფიქსირებული საქონლის ღირებულებებს შორის სხვაობა.

საქმეში განსხვავებული სამართლებრივი შედეგის გამომწვევი მტკიცებულებების არსებობისას, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად განმარტა, რომ განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, რომ ადმინისტრაციული წარმოება წარიმართოს წარდგენილი მტკიცებულებების დეტალურად შესწავლის, შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. დაუშვებელია, რომ რომელიმე მტკიცებულებას მიენიჭოს წინასწარ დადგენილი ძალა. საქმის განმხილველმა სასამართლომ ასევე მართებულად განმარტა, რომ საგადასახადო ორგანოთა მიერ მიღებული გადაწყვეტილება, რომელსაც თან ახლავს გადასახადის გადამხდელის უფლებების მნიშვნელოვანი შეზღუდვა, საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამოყენება, აუცილებლად უნდა იყოს განსაკუთრებულად არგუმენტირებული, რამეთუ პირდაპირ უკავშირდება თავისუფალი მეწარმეობის განვითარების ხელშეწყობას, პირის ძირითადი უფლებებისა და თავისუფლებების დაცვის კონსტიტუციურ პრინციპებს. იმ შემთხვევაში, როდესაც საგადასახადო ორგანო იზიარებს რომელიმე საბუთს და არ ეყრდნობა მხარის მიერ წარდგენილ დოკუმენტებს, მან უნდა დაასაბუთოს, რატომ გაითვალისწინა კონკრეტული მტკიცებულებები, რის საფუძველზე მიანიჭა მათ უპირატესობა, რათა გადასახადის გადამხდელისთვის გასაგები იყოს, რატომ იქნა მისთვის არასასურველი გადაწყვეტილება მიღებული, რაც უზრუნველყოფს მხარის მაქსიმალურ ინფორმირებას, გაიაზროს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება და გაიზიაროს იგი ან წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები, რომლებიც საკმარისად იქნება მიჩნეული მისთვის სასურველი გადაწყვეტილების მისაღებად, ხოლო

საჭიროების შემთხვევაში, წარადგინოს ადმინისტრაციული საჩივარი/სარჩელი და მიუთითოს იმ გარემოებებსა და მტკიცებულებებზე, რომლებიც, მისი აზრით, ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ განვითარებულ მსჯელობას გამორიცხავს.

პალატა მიუთითებს 2014 წლის 4 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტზე და ასევე ყუარდლებას ამახვილებს პირველი ინსტანციის სასამართლოში საქმის განხილვის დროს დაკითხული - შპს „ლ---“-ის კამერალური შემოწმების განმახორციელებელი პირის ჩვენებაზე, რის საფუძველზე პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად მიიჩნია დადგენილ გარემოებად ის, რომ თ-----ის საბაჟო სამსახურიდან მოწოდებული ინფორმაციის გადასახადის გადამხდელის მიერ იმპორტის სასაქონლო დეკლარაციაში მითითებული ინფორმაციასთან შედარებისას, მხოლოდ სატარიფო ღირებულების განსაზღვრის ნაწილში მოხდა ინფორმაციის შესწავლა. მაშინ როდესაც, საქმეში წარმოდგენილი სადავო იმპორტის და ექსპორტის სასაქონლო დეკლარაციებისა და თანდართული ინვოისების ურთიერთშედარებით დადგენილია, რომ სადავო დეკლარაციებში მითითებული არამართო საქონლის ღირებულება, არამედ მათი დასახელებები, სასაქონლო კოდები, ბრუტო და ნეტო წონა არის განსხვავებული. შესაბამისად, სასამართლო ვერ გაიზიარებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 3 თებერვლის გადაწყვეტილებაში მოცემულ მსჯელობას იმასთან დაკავშირებით, რომ წარმოდგენილ ინვოისებში, რასაც შემოწმება დაეყრდნო, საქონლის დასახელებები არის თ----- ენაზე და მასში ისევე, როგორც გადამხდელის მიერ წარმოდგენილ ინვოისში, ასევე იდენტურია საქონლის დასახელება (ფურნიტურა).

პალატა მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად არ გაიზიარა სადავო ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ - სამართლებრივ აქტებში საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2012 წლის 26 ივლისის N--- ბრძანებაზე დაფუძნებული მსჯელობა, ვინაიდან სადავო ოპერაციები მეწარმის მიერ განხორციელებულია 2010 წლის სექტემბერ-ნოემბრის თვეში, ხოლო იმ პერიოდში მოქმედებდა „საგარეო ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის (სეს ესნ) დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2009 წლის 08 სექტემბრის Ne--- ბრძანება. მითითებული ბრძანების მე-2 მუხლში რეგლამენტირებულია საგარეო - ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული-სასაქონლო ნომენკლატურის ინტერპრეტაციის ძირითადი წესები, რომლის პირველი პუნქტის თანახმად, საგარეო ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნულ სასაქონლო ნომენკლატურაში (სეს ესნ) საქონლის კლასიფიკაცია უნდა ხორციელდებოდეს შემდეგი წესების შესაბამისად: კარების, ჯგუფებისა და ქვეჯგუფების სახელწოდებები მოცემულია მხოლოდ ინფორმაციის ძიების გასაადვილებლად. საქონლის კლასიფიკაცია განისაზღვრება სასაქონლო პოზიციების ტექსტების მიხედვით და შესაბამისი კარისა და ჯგუფის

შენიშვნებით, და თუ ამ ტექსტებიდან ან შენიშვნებიდან სხვა რამ არ გამომდინარეობს, შემდეგი დებულებების შესაბამისად, ხოლო მე-2 პუნქტის თანახმად, ა) სასაქონლო პოზიციის დასახელებაში ნებისმიერი მითითება საქონელზე უნდა განიხილებოდეს, როგორც მითითება ასეთ საქონელზე დაუკომპლექტებელი ან დაუმთავრებელი სახით, იმ პირობით, რომ არსებული სახით დაუკომპლექტებელი ან დაუმთავრებელი საქონელი დაკომპლექტებული ან დამთავრებული საქონელის არსებითი ნიშან-თვისებების მატარებელია. ასევე, იგი უნდა განიხილებოდეს როგორც მითითება იმ საქონელზე, როგორც დაკომპლექტებულსა და დამთავრებულზე (ან ამ წესის შესაბამისად მოექცეს კლასიფიკაციაში, როგორც დაკომპლექტებული ან დამთავრებული), თუ ზემოაღნიშნული საქონელი წარმოდგენილია აუწყობელ ან დაშლილ მდგომარეობაში. ბ) სასაქონლო პოზიციის დასახელებაში ნებისმიერი მითითება მასალაზე ან ნივთიერებაზე უნდა განიხილებოდეს, როგორც მითითება ამ მასალის ან ნივთიერების ნაერთებზე ან ნარეკვებზე სხვა მასალებსა და ნივთიერებებთან. ნებისმიერი მითითება საქონელზე, რომელიც დამზადებულია მოცემული მასალისგან ან ნივთიერებისგან, უნდა განიხილებოდეს, როგორც მითითება საქონელზე, რომელიც მთლიანად ან ნაწილობრივ შედგება ასეთი მასალის ან ნივთიერებისაგან. ერთზე მეტი მასალისგან ან ნივთიერებისგან შემდგარი საქონლის კლასიფიკაცია უნდა მოხდეს ამ მუხლის მე-3 პუნქტის შესაბამისად.

სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს იმ განმარტებას, რომ სადავო დეკლარაციებსა და ინვოისებში აღნიშნული სასაქონლო კოდები არათუ სხვადასხვა სუბპოზიციებსა და პოზიციებშია მოცემული, არამედ განსხვავებულ ჯგუფებსაც განეკუთვნება. შესაბამისად, დაუსაბუთებელია სადავო ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ -სამართლებრივ აქტებში მითითება იმაზე, რომ სადავო ინვოისებში საქონლის დასახელებები იდენტურია, რადგან ისინი წარმოადგენს ფურნიტურას.

პალატა მიჩნევს, რომ იმ პირობებში, როდესაც გადასახადის გადამხდელის მიერ 2010 წლის 10 ნოემბერს, 2010 წლის 4 ნოემბერსა და 2010 წლის 6 სექტემბერს შედგენილი საბაჟო დეკლარაციებში აღნიშნული ინფორმაცია საქონლის დასახელების, რაოდენობის, წონის და ღირებულების შესახებ დასტურდებოდა გამყიდველი კომპანიების მიერ შპს „ლ---“- ისათვის მიწოდებული ინვოისებით, ე.წ. “-----“-ებით და ამავე კომპანიის წერილებით, სადაც ისინი ადასტურებდნენ მიწოდებული საქონლის შესაბამისობას მყიდველისათვის შედგენილი ინვოისებთან და ასევე, ადასტურებდნენ ინვოისებში მითითებული საქონლის ღირებულების სრულად გადახდის ფაქტს. ამასთან, დავას არ წარმოადგენს ის გარემოება, რომ შპს „ლ---“-ის 2010 წელს საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი აქვს ინფორმაცია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შესახებ, 2012 წელს ჩატარებულია ინვენტარიზაცია, იმპორტირებული საქონელი სრულად აქვს

აღრიცხული და რეალიზებულია. შესაბამისად, დაუსაბუთებელია მოპასუხეთა არგუმენტაცია, რომ იმპორტისა და ექსპორტის დეკლარაციებში მოცემული საქონლის სატარიფო ღირებულებებს შორის სხვაობა არის საკმარისი საფუძველი, რათა გადასახადის გადამხდელს დაეკისროს საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის ზომები, რადგან თ-----ის საბაჟო სამსახურიდან მოპოვებული ინფორმაცია არის უპირატესი შპს „ლ---“-ის მიერ წარმოდგენილ ინფორმაციასთან შედარებით, რომელიც გადმოცემულია 2007 წლის 21 ნოემბერს გაფორმებული თავისუფალი ვაჭრობის შესახებ საქართველოსა და თ-----ის რესპუბლიკა შორის შეთანხმების საფუძველზე.

პალატა დამატებით მიუთითებს 2007 წლის 21 ნოემბერს გაფორმებული თავისუფალი ვაჭრობის შესახებ საქართველოსა და თ-----ის რესპუბლიკა შორის შეთანხმებას (ძალაშია 2008 წლის პირველი ნოემბრიდან), რომლის მე-18 მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, ამ შეთანხმების მე-2 ოქმში ჩამოყალიბებულია საქონლის წარმოშობის პრეფერენციული წესები და ადმინისტრაციული თანამშრომლობის მათთან დაკავშირებული მეთოდები. ამავე შეთანხმების მე-2 ოქმის მე-16 მუხლის პირველი პუნქტის მიხედვით, თ-----ში წარმოშობილი პროდუქციის საქართველოში იმპორტისას და საქართველოში წარმოშობილი პროდუქციის თ-----ში იმპორტისას ისარგებლებენ წინამდებარე შეთანხმებით შემდეგის წარმდგენისას: (ა) E---- გადაადგილების სერტიფიკატი. მისი ნიმუში მოცემულია III დანართში; ან (ბ) 22-ე (1) მუხლში მოცემული შემთხვევებისას, დეკლარაცია, რომლის ტექსტი მოცემული IV დანართში და რომელსაც ექსპორტიორი ურთავს ანგარიშფაქტურას, მოწოდების შეტყობინება ან ნებისმიერი სხვა კომერციული დოკუმენტი, რომელიც აღწერს მოცემულ პროდუქციას ისეთი დეტალებით, რომლებიც იძლევა მისი იდენტიფიკაციის საშუალებას (შემდგომში “ანგარიშფაქტურის დეკლარაცია”). ამავე ოქმის მე-17 მუხლის პირველი პუნქტის შესაბამისად, E---- გადაადგილების სერტიფიკატი გაიცემა ექსპორტიორი ქვეყნის საბაჟოს ან სხვა კომპეტენტური უწყების მიერ, რომელიც ივსება ხელით ექსპორტიორის მიერ ან მისი უფლებამოსილი წარმომადგენლის მიერ ექსპორტიორის პასუხისმგებლობით.

ამავე ოქმის 22-ე მუხლის მე-3 პუნქტის შესაბამისად, ანგარიშფაქტურის დეკლარაციას ადგენს ექსპორტიორი ანგარიშფაქტურაზე, მიწოდების შეტყობინებასა თუ სხვა კომერციულ დოკუმენტზე, დეკლარაციაზე ბეჭდვის ან შტამპის დასმის გზით (დასატანი ტექსტი მოცემულია IV დანართში) და გამოიყენებს იმავე დანართში მოცემულ ერთ-ერთ ენას. ყველაფერი ეს სრულდება ექსპორტიორი ქვეყნის კანონმდებლობის დებულებების შესაბამისად. თუ დეკლარაცია ხელითაა შევსებული, მაშინ იგი უნდა შესრულდეს მელნით და ბეჭდვითი ასოებით.

პალატა განმარტავს, რომ მოცემული შეთანხმება იძლევა შესაძლებლობას ექსპორტიორის მიერ წარდგენილ მონაცემებზე დაყრდნობით მოხდეს ინფორმაციის გადმოგზავნა საქართველოში თ-----ის საბაჟო სამსახურიდან. სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ ფაქტზე, რომ აპელანტები სადავოდ არ ხდიან ექსპორტის დეკლარაციის გამყიდველი მხარის მიერ შედგენის ფაქტს. ასევე, დავის საგანს არ წარმოადგენს შპს „ლ---“- ისათვის გადმოცემული ინვოისების გამყიდველი მხარის მიერ შედგენის ფაქტი. შესაბამისად, დაუსაბუთებელია რატომ მიანიჭა საგადასახადო ორგანომ და ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავების განხილვის ორგანოებმა უპირატესობა თ-----ი საბაჟოდან გადმოგზავნილი ინფორმაცია ისე, რომ არ შეუსწავლია მოსარჩელის მიერ წარდგენილი დოკუმენტაცია.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულიად გაამახვილა ყურადღება საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, წერილობითი ფორმით გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი აქტი უნდა შეიცავდეს წერილობით დასაბუთებას. ამავე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს. ამავე კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი ნაწილი ადგენს, რომ ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე.

მითითებულ ნორმათა ანალიზის საფუძველზე პალატა განმარტავს, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ უნდა გამოიყენოს კანონით მისთვის მინიჭებული ყველა შესაძლებლობა, რათა სრულყოფილად დაადგინოს და შეისწავლოს საქმისთვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება. მხოლოდ საქმისთვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების სრულად შესწავლისა და დადგენის შემდეგ არის შესაძლებელი კანონიერი გადაწყვეტილების მიღება.

პალატა განმარტავს, რომ საქმეში განსხვავებული სამართლებრივი შედეგის გამომწვევი მტკიცებულებების არსებობისას, განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, რომ ადმინისტრაციული წარმოება წარიმართოს წარდგენილი მტკიცებულებების დეტალურად შესწავლის, შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. დაუშვებელია, რომ რომელიმე მტკიცებულებას მიენიჭოს წინასწარ დადგენილი ძალა. ამასთან, აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო ორგანოთა მიერ მიღებული გადაწყვეტილება, რომელსაც თან ახლავს გადასახადის გადამხდელის უფლებების მნიშვნელოვანი შეზღუდვა, საგადასახადო პასუხისმგებლობის

გამოყენება, აუცილებლად უნდა იყოს განსაკუთრებულად არგუმენტირებული, რამეთუ პირდაპირ არის დაკავშირებული თავისუფალი მეწარმეობის განვითარების ხელშეწყობის, პირის ძირითადი უფლებებისა და თავისუფლებების დაცვის კონსტიტუციურ პრინციპებთან. აღსანიშნავია ასევე, რომ პირის მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტების ცალსახად დაუდგენლობისას, საგადასახადო ორგანომ უნდა იმოქმედოს კონსტიტუციური პრინციპების გათვალისწინებით, არ უნდა დაეყრდნოს მხოლოდ ეჭვსა თუ ვარაუდს, რამეთუ ყოველგვარი ეჭვი პირის სასარგებლოდ უნდა გადაწყდეს და დაუშვებელია პირისთვის სანქციის შეფარდება იმ პირობებში, როდესაც სამართალდარღვევა ცალსახად არ არის დადგენილი.

პალატა მიუთითებს, რომ იმ შემთხვევაში, როდესაც საგადასახადო ორგანო იზიარებს რომელიმე საბუთს და არ ეყრდნობა მხარის მიერ წარდგენილ დოკუმენტებს, მან უნდა დაასაბუთოს, რატომ გაითვალისწინა კონკრეტული მტკიცებულებები, რის საფუძველზე მიანიჭა მათ უპირატესობა, რათა გადასახადის გადამხდელისთვის გასაგები იყოს, რატომ იქნა მისთვის არასასურველი გადაწყვეტილება მიღებული, რაც უზრუნველყოფს მხარის მაქსიმალურ ინფორმირებას, გაიაზროს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება და გაიზიაროს იგი ან წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები, რომლებიც საკმარისად იქნება მიჩნეული მისთვის სასურველი გადაწყვეტილების მისაღებად, ხოლო საჭიროების შემთხვევაში, წარადგინოს ადმინისტრაციული საჩივარი/სარჩელი და მიუთითოს იმ გარემოებებსა და მტკიცებულებებზე, რომლებიც, მისი აზრით, ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ განვითარებულ მსჯელობას გამოირიცხავს.

მოცემულ შემთხვევაში პალატას ცალსახად მიაჩნია, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოთა მიერ არ წარმართულა ადმინისტრაციული წარმოება აღნიშნული წესების დაცვით. კერძოდ კი, სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი აქტები არ შეიცავს საკმარის დასაბუთებას, რატომ იქნა მიჩნეული დეკლარაციაში არასწორი ინფორმაციის შეტანა დადასტურებულად და რატომ არ იქნა გაზიარებული მოსარჩელის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებები. პალატა მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურმა უპირატესობა მიანიჭა და ფაქტობრივად წინასწარ დადგენილი იურიდიული ძალა მიანიჭა თ-----იდან გამოგზავნილ ექსპორტის დეკლარაციებსა და ინვოისებს ისე, რომ შეფასება არ მისცა იმ გარემოებას, რომ გადამხდელის მიერაც იქნა წარდგენილი ინვოისები, რომელიც ხელმოწერილი და ბეჭედდასმულია მიმწოდებელი კომპანიის მიერ, საქონლის გადაზიდვის დამადასტურებელი დოკუმენტები და გამყიდველი კომპანიის მიერ შედგენილი წერილები - შპს „ლ---“-ისათვის წარდგენილი ინვოისების შესაბამისად საქონლის მიწოდებისა და იმპორტის სასაქონლო დეკლარაციებში მითითებული ღირებულებების სრულად გადახდის შესახებ. დამატებით აღსანიშნავია, რომ თ-----ის მიერ გამოგზავნილი

ინვოისები, ასევე, მხარის მიერ მითითებულ მონაცემებს შეიცავს და არა რომელიმე ოფიციალური ორგანოს მიერ ჩატარებული შემოწმების თუ გამოძიების შედეგად დადგენილ მონაცემებს.

პალატა განმარტავს, რომ ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარება მოიცავს ადმინისტრაციული ორგანოს უმნიშვნელოვანეს პროცედურულ ვალდებულებას - გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. აქტის გამოცემისათვის კანონმდებლობით დადგენილია პროცედურის დაცვა, რამდენადაც მიუკერძოებლად, საქმის გარემოებათა ყოველმხრივი და ობიექტური გამოკვლევის საფუძველზე გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი აქტის დასაბუთებულობა - კანონიერების ხარისხი გაცილებით მაღალია, ხოლო ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი აქტის გამოცემისათვის დადგენილი წარმოების პროცედურის დაცვა განმსაზღვრელ მნიშვნელობას ანიჭებს თვით აქტის კანონიერებას. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის ეს უმნიშვნელოვანესი იმპერატიული ხასიათის დანაწესი ემსახურება საჯარო მმართველობის კანონიერების პრინციპს, რამდენადაც ყოველი მმართველობითი გადაწყვეტილების მიღება უნდა ეფუძნებოდეს განსახილველი საკითხის გარემოებებისა და ფაქტების ობიექტურ შესწავლა-გამოკვლევას, რომლის შეფასებიდან უნდა გამომდინარეობდეს საკითხის გადასაწყვეტად ჩამოყალიბებული დასკვნა. (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2014 წლის 23 სექტემბრის განჩინება საქმეზე №ბს-246-243(კ-14)).

პალატა ასევე მიუთითებს 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 შებოჭოს სამართლით და მოაქციოს თვითკონტროლის ფარგლებში, რამდენადაც გადაწყვეტილების მიღება უნდა ეფუძნებოდეს კონკრეტულ გარემოებებს და ფაქტებს, სწორედ რომელთა შეფასებასაც ადმინისტრაციული ორგანო მიჰყავს საკითხის ამა თუ იმ გადაწყვეტამდე, ანუ სწორედ კონკრეტული ფაქტები და საქმის გარემოებები განსაზღვრავს გადაწყვეტილების იურიდიულ შედეგს და არა პირიქით. წინააღმდეგ შემთხვევაში იგი დაკარგავს უზრუნველყოფადობას, სტაბილურობას, გარანტირებულობას, 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.

პალატა ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს იმ განმარტებას, რომ მოცემულ შემთხვევაში ადმინისტრაციულ ორგანოთა მიერ არ წარმართულა ადმინისტრაციული წარმოება ზემოაღნიშნული წესების დაცვით. მოპასუხეების მხრიდან სადავოდ არ გამხდარა და მოწმის სახით დაკითხული შპს „ლ---“-ის კამერალური საგადასახადო შემოწმების განმხორციელებელი პირის ბ--- ყ-----ის ჩვენებით დასტურდება ის ფაქტი, რომ არც შემოწმებისას და დავის განხილვის არც ერთ ეტაპზე არ მომხდარა გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი ე.წ. „-----“-ებისა და C---ის განხილვა, რომლებიც წარმოადგენს გადაზიდვის დამადასტურებელ დოკუმენტაციას და სადაც მითითებული გადაზიდული საქონლის შესახებ ინფორმაცია. ასევე, არ მომხდარა მხედველობაში მიღება იმ ფაქტისა, რომ გადასახადის გადამხდელს აქვს წარდგენილი 2010 წელს საგადასახადო ორგანოში ინფორმაცია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შესახებ. 2012 წელს მის მიმართ ჩატარებულია ინვენტარიზაცია და დადგენილია, რომ იმპორტირებული საქონელი სრულად აქვს აღრიცხული ბუღალტრულად და რეალიზებულია. ამასთან, მოწმემ დაადასტურა, რომ შპს „ლ---“-ს ჰქონდა სააღრიცხვო დოკუმენტაცია სრულყოფილად მოწესრიგებული. სწორედ აღნიშნული გარემოებების ურთიერთშეჯერების შედეგად უნდა მიეღო საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება კამერალური საგადასახადო შემოწმების შედეგად დამატებითი თანხების დარიცხვა/არდარიცხვის შესახებ.

პალატა მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2009 წლის 30 ივნისის გადაწყვეტილებაზე ადმინისტრაციულ საქმეზე №ბს-1635-1589(კ-08), სადაც საკასაციო სასამართლომ განმარტა, რომ „ყოველი კონკრეტული საქმის გადაწყვეტა სასამართლოში დაკავშირებულია გარკვეული ფაქტების დადგენასთან. ფაქტების დადგენის აუცილებლობა განპირობებულია იმით, რომ სასამართლო იხილავს და წყვეტს მხარეთა შორის წარმოქმნილ დავებს, რომლებიც სამართლით რეგულირებული ურთიერთობებიდან წარმოიშობიან. სამართლებრივი ურთიერთობა კი შეიძლება აღმოცენდეს, განვითარდეს ან შეწყდეს მხოლოდ იურიდიული ფაქტების საფუძველზე. ე.ი ისეთი ფაქტების საფუძველზე, რომლებსაც სამართლის ნორმა უკავშირებს გარკვეულ იურიდიულ შედეგს. საქმის გარემოებების გამორკვევა და ფაქტების დადგენა მართლმსაჯულების უპირველეს ამოცანას წარმოადგენს, სწორედ დადგენილი ფაქტების საფუძველზე ხდება ნორმათშეფარდება.“

პალატა განმარტავს, რომ ფაქტის დადგენა უნდა მოხდეს კანონით დადგენილი წესით, სათანადო მტკიცებულებების საფუძველზე. კერძოდ,

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლის მიხედვით, ადმინისტრაციული საქმის განხილვისას მხარეები სარგებლობენ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით მინიჭებული უფლება-მოვალეობებით, ამასთან, სასამართლო უფლებამოსილია თავისი ინიციატივით მიიღოს გადაწყვეტილება დამატებითი ინფორმაციის ან მტკიცებულების წარმოსადგენად.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით განმტკიცებულია შეჯიბრებითობის პრინციპი. კერძოდ, სამართალწარმოება მიმდინარეობს შეჯიბრებითობის საფუძველზე. მხარეები სარგებლობენ თანაბარი უფლებებითა და შესაძლებლობებით, დაასაბუთონ თავიანთი მოთხოვნები, უარყონ ან გააქარწყლონ მეორე მხარის მიერ წამოყენებული მოთხოვნები, მოსაზრებები თუ მტკიცებულებები. მხარეები თვითონვე განსაზღვრავენ, თუ რომელი ფაქტები უნდა დაედოს საფუძვლად მათ მოთხოვნებს ან რომელი მტკიცებულებებით უნდა იქნეს დადასტურებული ეს ფაქტები. ამავე კოდექსის 102-ე მუხლის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილით კი განსაზღვრულია, რომ სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს მათ ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ანარაღსებობის შესახებ.

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. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, თუ კანონით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის არარა აქტად აღიარების, ბათილად ცნობის ან ძალადაკარგულად გამოცხადების შესახებ სარჩელის წარდგენის შემთხვევაში მტკიცების ტვირთი ეკისრება ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელმაც გამოსცა ეს აქტი.

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 დადასტურებელი მტკიცებულებები. მტკიცებულებას შეიძლება წარმოადგენდეს მხარეთა ახსნა-განმარტება, მოწმეთა ჩვენება, ფაქტების კონსტატაციის მასალები, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებები და ექსპერტთა დასკვნები. ამასთან, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილით

ცალსახადაა განსაზღვრული, რომ საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით.

პალატა ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს შედეგს და განმარტავს, რომ პირის მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტების ცალსახად დაუდგენლობისას, საგადასახადო ორგანომ უნდა იმოქმედოს კონსტიტუციური პრინციპების გათვალისწინებით, არ უნდა დაეყრდნოს მხოლოდ ეჭვსა თუ ვარაუდს, რამეთუ ყოველგვარი ეჭვი პირის სასარგებლოდ უნდა გადაწყდეს და დაუშვებელია პირისთვის სანქციის შეფარდება იმ პირობებში, როდესაც სამართალდარღვევა ცალსახად არ არის დადგენილი. შესაბამისად, ვინაიდან კონკრეტულ შემთხვევაში მოსარჩელის მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა დარღვევა ცალსახად არ დასტურდება, დაუშვებელია მის მიმართ დამატებითი დარიცხვის განხორციელება.

5. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა:

5.1. ზემოაღნიშნული გარემოებების ანალიზის საფუძველზე სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ სააპელაციო საჩივრებით ვერ იქნა გაბათილებული თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის დასკვნები სარჩელის დაკმაყოფილების შესახებ. პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად გადაწყვიტა სადავო საკითხი, რის გამოც არ არსებობს სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილებისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული პროცესუალურ - სამართლებრივი საფუძვლები. შესაბამისად, უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 18 მაისის გადაწყვეტილება.

5.2. საპროცესო ხარჯები:

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

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

იხელმძღვანელა რა 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 მუხლებით

დ ა ა დ გ ი ნ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;

2. უცვლელად დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 18 მაისის გადაწყვეტილება;

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 ჩაბარებიდან 21(ოცდაერთი) დღის ვადაში.

თავმჯდომარე

ილონა თოდუა

მოსამართლეები

გიორგი გოგიაშვილი

შოთა გეწაძე