



საქმე №3ბ/11-17

საქმე №33031001462-677

გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

საქართველოს სახელით

03 ოქტომბერი, 2-1- წელი

ქ. თბილისი

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს

ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

თავმჯდომარე: გიორგი ტყავაძე

მოსამართლეები: მანანა ჩოხელი, მირანდა ერემაძე

სხდომის მდივანი - ნათია ზანდუკელი

აპელანტი (მოსარჩელე) - შ-- „ი----- ს----“

წარმომადგენლები - ა----- ლ----- (დირექტორი), ბ----- შ-----ე

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური

წარმომადგენლები - გ-----

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

წარმომადგენელი - რ-----

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2--- წლის 22 ო----- გადაწყვეტილება

1.1. აპელანტის მოთხოვნა - თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2--- წლის 22 ო----- გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილება.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:
გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი

შ-- „ი----- ს---- -ის“ სარჩელი, მოპასუხეების - სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიმართ, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის შესახებ, არ დაკმაყოფილდა.

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

2.1. დადგენილია, რომ შ-- „ი----- ს----ის“ მიერ 2--- წლის ოქტომბერსა და დეკემბერში სსიპ შემოსავლების სამსახურში წარდგენილია ნულოვანი დღგ-ის ყოველთვიური დეკლარაციები ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით.

2.2. 2--- წლის 1- ი-----ს სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის მიერ შ-- „ი----- ს----ის“ მიმართ შედგენილია №----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი. ოქმის შესაბამისად, დარღვეულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 1-1-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული მოთხოვნები. კერძოდ, 2--- წლის ი-----ა და დ-----ის თვეების დღგ-ს დეკლარაციებით შემცირებულია დღგ-ს გადასახდელი თანხა. შედეგად, საწარმოს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე, შეეფარდა ჯარიმა 92857,24 ლარის ოდენობით.

2.3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2--- წლის 2- ი---რის №---- ბრძანებით შ-- „ი--- --- ს----ს“ სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაერიცხა გადასახადის თანხა შემდეგი ოდენობით: დღგ (ძირითადი გადასახადი) - 114390,38 ლარი 2--- წლის 1- ნოემბრის სავადოთი; დღგ (ძირითადი გადასახადი) - 71324.09 ლარი 2--- წლის 1- ი---რის სავადოთი; ჯარიმა - საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მეორე ნაწილით - 92857.24 (1-5714.47*50%) ლარი.

ბრძანების მიხედვით, მომსახურების დეპარტამენტში შ-- „ი----- ს----ს“ მიმართ 2--- წლის 1- ი-----ს შედგენილი გაანგარიშებისა და №----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის განხილვის შედეგად, ერთიანი კომპიუტერული ბაზის მონაცემებზე დაყრდნობით, დადგენილ იქნა, რომ საწარმოს 2--- წლის ი-----ა და დ-----ის თვეების დღგ-ს დეკლარაციებით შემცირებული აქვს დღგ-ს გადასახდელი თანხა 1-5714,47 ლარით, კერძოდ, 2--- წლის ი----- თვის დღგ-ს დეკლარაციით - 114390,38 ლარი, 2--- წლის დ-----ის თვის დღგ-ს დეკლარაციით - 71324.09 ლარი, რითიც დარღვეულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის

1-1-ე მუხლით გათვალისწინებული მოთხოვნები.

2.4. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2--- წლის 2- ი---რის №---- ბრძანების საფუძველზე გამოცემულ იქნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2--- წლის 2- ი---რის №----- საგადასახადო მოთხოვნა. შ-- „ი----- ს-----ს“ გადასახდელად დაერიცხა სულ 278571,71 ლარი, მათ შორის, დღგ-ის გადასახადის ძირითადი თანხა - 1-5714,47 ლარი, ჯარიმა - 92857,24 ლარი.

2.5. 2--- წლის 2- ი-----ს სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის მიერ შ-- „ი----- ს-----ის“ მიმართ შედგენილია №----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი. ოქმის შესაბამისად, დარღვეულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 175-ე მუხლისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის №996 ბრძანების მოთხოვნები. კერძოდ, დღგ-ის დეკლარაციაში ანგარიშ-ფაქტურების რეესტრით არ არის ასახული ანგარიშ-ფაქტურები: 2--- წლის ოქტომბერი (სერია ე--- №-----), დეკემბერი (სერია ე--- №-----). შედეგად, საწარმოს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 291-ე მუხლის საფუძველზე, შეეფარდა ჯარიმა 2-0 ლარის ოდენობით.

2.6. დადგენილია, რომ შ-- „ი----- ს-----მ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურში წარადგინა 2--- წლის ო-----ა და დ-----ის თვეების დღგ-ს დაზუსტებული დეკლარაციები. შედეგად, 2--- წლის პირველ ა-----ს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა გამოსცა №---- ბრძანება „შ-- „ი----- ს-----ს“ მიმართ 2--- წლის 2- ი-----ს გამოცემული №---- ბრძანების საფუძველზე დარიცხული თანხების კორექტირების შესახებ. საწარმოს შეუმცირდა №---- ბრძანებით დარიცხული თანხები: დღგ (ძირითადი გადასახადი) – 114390,38 ლარი 2--- წლის 1- ნოემბრის სავადოთი; დღგ (ძირითადი გადასახადი) – 71323.92 ლარი 2--- წლის 1- ი---რის სავადოთი; ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მეორე ნაწილით - 35661,96 (71323,92*50%) ლარი.

ბრძანების მიხედვით, შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭოს 2--- წლის 28 თებერვლის №-- სხდომის ოქმის თანახმად, მომსახურების დეპარტამენტს დაევალა, შემოსავლების სამსახურის მიერ გადაწყვეტილების მიღების გარეშე განხორციელებინა საგადასახადო ვალდებულებების კორექტირება შემდეგი მითითებების გათვალისწინებით: თუ გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი იქნება დაზუსტებული დეკლარაციები მომსახურების დეპარტამენტის მიერ დღგ-ის თანხების დარიცხვის შემდგომ, რომლითაც განხორციელდა დასარიცხი/ჩასათვლელი თანხების ცვლილება, მომსახურების დეპარტამენტმა უზრუნველყოს გადამხდელის მიერ წარდგენილ დაზუსტებულ დეკლარაციაში მითითებული მონაცემების შედარება შესაბამისი პერიოდის დღგ-ის დასაბეგრი და ჩასათვლელი თანხების შესახებ შემოსავლების

სამსახურის ერთიან ელექტრონულ საინფორმაციო ბაზაში არსებულ მონაცემებთან და აღნიშნულის გათვალისწინებით, განახორციელოს დარიცხული ძირითადი თანხისა და შესაბამისი ჯარიმის კორექტირება დასაბეგრ ბრუნვაზე დარიცხულ დღგ-ის თანხებსა და დამატებით ასახული ჩასათვლელი დღგ-ის თანხებს შორის არსებულ სხვაობის შესაბამისად. მომსახურების დეპარტამენტმა განახორციელა შ-- „ი----- ს-----ს“ მიერ 2--- წლის 2-----ს წარდგენილი 2--- წლის ო-----ა და დ-----ის თვეების დღგ-ს დაზუსტებული დეკლარაციების მონაცემების შედარება შესაბამისი პერიოდის დღგ-ს დასაბეგრი და ჩასათვლელი თანხების შესახებ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული საინფორმაციო ბაზის მონაცემებთან. გადამხდელის მიერ წარდგენილი 2--- წლის ო----- თვის დღგ-ს დაზუსტებული დეკლარაციის მიხედვით, დღგ-ს გადასახდელი თანხა შეადგენს 114481,8 ლარს, დღგ-ს ჩასათვლელი (შესამცირებელი) თანხა - 0 ლარს, გამოანგარიშებული ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ს თანხა- 114481,8 ლარი, 2--- წლის დ-----ის თვის დღგ-ს დაზუსტებული დეკლარაციის მიხედვით დღგ-ს გადასახდელი თანხა შეადგენს 71323,92 ლარს, დღგ-ს ჩასათვლელი (შესამცირებელი) თანხა - 85243 ლარს, გამოანგარიშებული შესამცირებელი დღგ-ს თანხა - 13919 ლარს.

2.7. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2--- წლის პირველი ა-----ის №----- ბრძანების საფუძველზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2--- წლის პირველი ა-----ის №----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც შ-- „ი----- ს-----ს“ შეუმცირდა დარიცხული დღგ-ის ძირითადი თანხა 1-5714,3 ლარით, ჯარიმა - 35661,96 ლარით.

2.8. 2--- წლის 14 თებერვალს შ-- „ი----- ს-----მ“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2--- წლის 2- ი---რის №----- საგადასახადო მოთხოვნისა და 2--- წლის 2- ი---რის №----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის გაუქმება მოითხოვა. გადასახადის გადამხდელმა განმარტა, რომ არ ეთანხმება გასაჩივრებულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რადგან მათ მიერ 2--- წლის ოქტომბერსა და დეკემბერში გადაგზავნილი იქნა ნულოვანი დღგ-ის ყოველთვიური დეკლარაცია ანგარიშ-ფაქტურების მიბმის გარეშე, რაც გამოწვეული იყო იმით, რომ მათ ბუღალტერს გარდაეცვალა შვილი და მის გარეშე ვერ მოახერხეს ანგარიშ-ფაქტურების მიბმა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2--- წლის 1- ა-----ის №----- ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

2.9. 2--- წლის 24 ა-----ს შ-- „ი----- ს-----მ“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2--- წლის 1- ა-----ის №-----

ბრძანების გაუქმება მოითხოვს.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2--- წლის 1- ს-----ის გადაწყვეტილებით საჩივარი №----- არ დაკმაყოფილდა.

2.10. დადგენილია, რომ შ-- „ი----- ს----ის“ ბუღალტერს ლ----- ს-----ს 2--- წლის 1- ნომბერს გარდაეცვალა შვილი - ვ--- ს-----.

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

სასამართლომ განმარტა შემდეგი:

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

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მეორე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, პირველი ინსტანციის სასამართლომ განმარტა, რომ სადავო სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2--- წლის 1- ი---რის №----- და 2--- წლის 2- ი---რის №----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმები, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2--- წლის 1- ა-----ის №----- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2--- წლის 1- ს-----ის გადაწყვეტილება წარმოადგენს ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რომელთა კანონშესაბამისობა უნდა შეამოწმოს სასამართლომ განსახილველი დავის ფარგლებში.

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

პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს.

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.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 1-1-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციებია საქართველოს ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებული საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა, რომლის დროსაც დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება დღგ-ის გადამხდელის მიერ მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხის მიხედვით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის ან/და პირგასამტეხლოს გარეშე, გარდა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა. ამავე კოდექსის 170-ე მუხლის „ა“ პუნქტის თანახმად ბიუჯეტში შესატანი დღგ მოიცავს დასაბეგრი ბრუნვიდან ბიუჯეტში შესატან დღგ-ის თანხას, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა დასაბეგრ ბრუნვაზე დარიცხულ დღგ-ის თანხასა და ჩასათვლელ დღგ-ის თანხებს შორის. მითითებული კოდექსის 171-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია შესაბამის საგადასახადო ორგანოში წარადგინოს დღგ-ის დეკლარაცია ყოველ საანგარიშო პერიოდზე არა უგვიანეს ამ პერიოდის მომდევნო თვის 1- რიცხვისა და ამავე ვადაში გადაიხადოს დღგ, ხოლო 175-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ანგარიშფაქტურა არის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტი, გარდა ამ მუხლით დადგენილი გამონაკლისებისა, რომლის გამოწერისა და წარდგენის წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2-10 წლის 31 დ-----ის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 54-ე

მუხლის მე-2 პუნქტის შესაბამისად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მონაცემები შეიტანება საგადასახადო ორგანოში წარსადგენ დღის დეკლარაციაში, ხოლო გადამხდელებთან არსებული ეგზემპლარები საგადასახადო ორგანოს კონტროლის მიზნით წარედგინება მხოლოდ მისი მოთხოვნის შემთხვევაში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, 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. მითითებული 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. ამავე კოდექსის 291-ე მუხლის თანახმად, პირის მიერ ამ კოდექსით გათვალისწინებული ვალდებულების შეუსრულებლობა, რისთვისაც ამავე კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა, მაგრამ არ არის განსაზღვრული ჯარიმის ოდენობა, – იწვევს დაჯარიმებას 100 ლარის ოდენობით.

დადგენილია, რომ 2--- წლის 1- ი-----ს სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის მიერ შ-- „ი----- ს-----ის“ მიმართ შედგენილია №-- ----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი. ოქმის შესაბამისად, დარღვეულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 1-1-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული მოთხოვნები. კერძოდ, 2--- წლის ო-----ა და დ-----ის თვეების დღგ-ს დეკლარაციებით შემცირებულია დღგ-ს გადასახდელი თანხა. შედეგად, საწარმოს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე, შეეფარდა ჯარიმა 92857,24 ლარის ოდენობით. 2--- წლის 2- ი-----ს სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის მიერ შ-- „ი----- ს-----ის“ მიმართ შედგენილია №-- ---- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი. ოქმის შესაბამისად, დარღვეულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 175-ე მუხლისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის №996 ბრძანების მოთხოვნები. კერძოდ, დღგ-ის დეკლარაციაში ანგარიშ-ფაქტურების რეესტრით არ არის ასახული ანგარიშ-ფაქტურები: 2--- წლის ოქტომბერი (სერია ე---- №-----), დეკემბერი (სერია ე---- №-----). შედეგად, საწარმოს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 291-ე მუხლის საფუძველზე, შეეფარდა ჯარიმა 2-0 ლარის ოდენობით.

მოსარჩელე სადავოდ არ ხდის იმ გარემოებას, რომ შ-- „ი----- ს-----ის“ მიერ 2--- წლის ოქტომბერსა და დეკემბერში სსიპ შემოსავლების სამსახურში წარდგენილია ნულოვანი დღგ-ის ყოველთვიური დეკლარაციები ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით გარეშე. ამასთან, იგი არ ეთანხმება სადავო სამართალდარღვევის ოქმებს და ითხოვს მათ გაუქმებას, რადგან მისი განმარტებით, ადმინისტრაციული სახდელი საწარმოს შეეფარდა კანონმდებლობით გათვალისწინებული ვადის დარღვევით, ერთი და იმავე სამართალდარღვევისთვის შედგენილ იქნა ორი საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი და რაც განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, ნულოვანი დეკლარაციის წარდგენა გამოწვეული იყო, ერთის მხრივ, საპატიო მიზეზით, რადგან საწარმოს ბუღალტერს გარდაეცვალა შვილი და შესაბამისად, სადავო პერიოდში მან ვერ უზრუნველყო დღგ-ის დეკლარაციების კანონით დადგენილი წესით წარდგენა, ხოლო შემოსავლების სამსახურის თანამშრომლის მიერ შ-- „ი----- ს-----“ განემარტა, რომ შეეძლო, წარედგინა ნულოვანი დეკლარაცია და მოგვიანებით - დაეზუსტებინა ისინი.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2--- წლის 7 ო----- განმარტებაზე (საქმე №----- რომ საგადასახადო პასუხისმგებლობას გააჩნია სამი საფუძველი: 1. ფორმალური (ნორმატიული), ე.ი. მისი მომწესრიგებელი ნორმატიული აქტების სისტემა, რომლებიც ადგენენ საგადასახადო სამართალდარღვევათა შემადგენლობებს, სამართალდაცვითი ურთიერთობის მონაწილეთა უფლებებს და ვალდებულებებს, განსაზღვრავენ საგადასახადო პასუხისმგებლობის პრინციპებს, გამოყენების წესს და პროცესუალურ ფორმას; 2. ფაქტობრივი, ე.ი. საგადასახადო სამართლის კონკრეტული სუბიექტის ქმედება, რომელიც არღვევს პასუხისმგებლობის ზომებით დაცულ სამართლებრივ ნორმებს; 3. პროცესუალური, ე.ი. უფლებამოსილი ორგანოს აქტი (გადაწყვეტილება) კონკრეტული საგადასახადო სამართალდარღვევის მიმართ კონკრეტული სანქციის დაკისრების შესახებ. საგადასახადო პასუხისმგებლობა დგება მხოლოდ აღნიშნული საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში. ამასთან, საფუძვლები მკაცრად განსაზღვრული თანმიმდევრობით უნდა წარმოიშვას. აუცილებელია, არსებობდეს ვალდებულების დამდგენი ნორმა და სანქცია მისი შეუსრულებლობისათვის. შემდეგ უნდა წარმოიშვას ფაქტობრივი საფუძველი – საგადასახადო სამართალდარღვევა. ნორმისა და საგადასახადო სამართალდარღვევის არსებობის შემთხვევაში უფლებამოსილი სუბიექტი, კანონით დადგენილი წესით, განსაზღვრავს საგადასახადო სანქციას საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის.

სასამართლომ აღნიშნა, მოცემულ შემთხვევაში სადავო არ არის ის გარემოება, რომ არსებობს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული ვალდებულების შეუსრულებლობა, რომლისთვისაც გათვალისწინებულია შესაბამისი სანქცია. რაც შეეხება საპატიო მიზეზის არსებობას, მოსარჩელე

მიუთითეს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსზე და აღნიშნავს, რომ ადგილი ჰქონდა საპატიო მიზეზით დეკლარაციების წარუდგენლობას, შესაბამისად, გამოყენებულ უნდა იქნეს საპროცესო კანონმდებლობით გათვალისწინებული საპატიო მიზეზის გამო ვადის აღდგენის ინსტიტუტი. სასამართლომ არ გაიზიარა აღნიშნული პოზიცია და განმარტა, რომ როგორც საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით, ისე საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსით მითითებული საპატიო მიზეზი ეხება კონკრეტული პროცესუალური უფლებების გამოყენების შესაძლებლობის არქონისას პირის უფლებების დაცვას, რამეთუ საპატიო მიზეზის არსებობის შემთხვევაში, როდესაც პირი მოკლებულია შესაძლებლობას, რომ სათანადოდ გამოიყენოს მისთვის კანონმდებლობით მინიჭებული პროცესუალური უფლებები, არ გახდეს საფუძველი მისი მატერიალური უფლებების დაუცველობისა. ამდენად, საპატიო მიზეზი მოცემულ შემთხვევებში პირდაპირ კავშირშია ისეთი პროცესუალური უფლებების დაცვასთან, როგორიცაა ადმინისტრაციული საჩივრის, შუამდგომლობებისა და განცხადებების წარდგენა, რადგან სწორედ აღნიშნული უფლებების ჯეროვანი გამოყენება შეიძლება გახდეს პირისთვის მატერიალური კანონმდებლობით მინიჭებული უფლებების სათანადო რეალიზაციის საფუძველი. რაც შეეხება დღეს დეკლარაციების დროულად და დადგენილი წესით წარდგენას, სასამართლომ აღნიშნა, რომ გადასახადის გადამხდელის ძირითადი ვალდებულება სწორედ გადასახადების გადახდაა და იგი ვალდებულია, ყველა ქმედება კანონის შესაბამისად განახორციელოს. კერძოდ კი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით. სასამართლომ მიუთითა, რომ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ყველა სხვა უფლება თუ ვალდებულება სწორედ გადასახადის გადამხდელის ძირითადი ვალდებულების ჯეროვნად შესრულებას ემსახურება, რათა გადამხდელმა დროულად და სრულად გადაიხადოს გადასახადი, რასაც უკავშირდება კანონით დადგენილი წესების დაცვით საგადასახადო დეკლარაციების წარდგენის ვალდებულება. აღნიშნული წარმოადგენს მის უპირობო ვალდებულებას და კანონი არ ითვალისწინებს რაიმე გამონაკლის წესს აღნიშნული ვალდებულებისაგან, არ ადგენს ამ უფლებების განხორციელების ვადების გაგრძელებისა თუ აღდგენის შესაძლებლობას საპატიო მიზეზის არსებობისას.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ სადავო შემთხვევაზე ვერ გავრცელდება საპროცესო კანონმდებლობით გათვალისწინებული საპატიო მიზეზის გამო გაშვებული ვადის აღდგენის უფლება. სასამართლომ დამატებით მიუთითა, რომ, მართალია, ბუღალტერი ახორციელებს საგადასახადო დეკლარაციების წარდგენას, ფლობს საამისოდ სათანადო ცოდნასა და გამოცდილებას, რომელიც შესაძლებელია, არ გააჩნდეს

საწარმოს ხელმძღვანელობაზე უფლებამოსილ პირს, თუმცადა საწარმოს მიერ ნაკისრი ვალდებულებების ჯეროვნად შესრულებაზე პასუხისმგებელ პირს სწორედ საწარმოს ხელმძღვანელი პირი წარმოადგენს. რაც შეეხება ნულოვანი დეკლარაციების წარდგენას, სასამართლომ მიუთითა, რომ ნულოვანი დეკლარაციების წარუდგენლობის შემთხვევაშიც, საწარმოს შემოწმებისას საგადასახადო ორგანოს ექნებოდა შესაძლებლობა, რომ გადაემოწმებინა წარდგენილი ინფორმაციის სისწორე და ნულოვანი დეკლარაციების წარუდგენლობა არ გახდებოდა მისი პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების საფუძველი, თუმცადა, შესაძლებელია, გამხდარიყო საგადასახადო სამართალდარღვევის უფრო მოგვიანებით აღმოჩენის საფუძველი. სასამართლომ ასევე მიუთითა იმ გარემოებაზე, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტმა განახორციელა შ-- “ი----- ს-----ს” მიერ 2--- წლის 2-----ს წარდგენილი 2--- წლის ო-----ა და დ-----ის თვეების დღგ-ს დაზუსტებული დეკლარაციების მონაცემების შედარება შესაბამისი პერიოდის დღგ-ს დასაბეგრი და ჩასათვლელი თანხების შესახებ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული საინფორმაციო ბაზის მონაცემებთან. შედეგად, გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2--- წლის პირველი ა-----ის №----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც შ-- „ი----- ს-----ს“ შეუმცირდა დარიცხული დღგ-ის ძირითადი თანხა 1-5714,3 ლარით, ჯარიმა - 35661,96 ლარით.

რაც შეეხება მოსარჩელის მითითებას, რომ ერთსა და იმავე სამართალდარღვევის ფაქტზე გამოეწერა ორი საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, სასამართლომ მიუთითა, რომ პირი დაჯარიმდა, ერთის მხრივ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის საფუძველზე საგადასახადო დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირებისთვის, ხოლო, მეორეს მხრივ, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისი წესით წარუდგენლობისთვის. ამდენად, აღნიშნული საგადასახადო სამართალდარღვევები ეხება განსხვავებულ საფუძველს და ერთი მეორისაგან არ გამომდინარეობს სავალდებულო წესით. მხოლოდ ის გარემოება, რომ პირმა სამართალდარღვევები ერთდროულად ჩაიდინა და მისი განმარტებით, ერთი და იმავე საპატიო მიზეზით არის გამოწვეული, არ ნიშნავს, რომ შედგენილი სამართალდარღვევები ერთსა და იმავე ფაქტს ეხება, რადგან კანონმდებელი ერთმანეთისაგან დამოუკიდებლად არეგულირებს სადავო სამართალდარღვევების ჩადენის ფაქტს და განსხვავებულ სანქციას ითვალისწინებს თითოეულისთვის. შესაბამისად, სასამართლომ არ გაიზიარა მოსაზრება, რომ ადგილი აქვს პირის ერთი და იმავე სამართალდარღვევისთვის ორჯერ პასუხისმგებლობის განსაზღვრის დაუშვებლობის პრინციპის დარღვევას.

მოსარჩელე ასევე სადავოდ ხდის სახდელის დადების ვადის გასვლის ფაქტს. „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ

ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2-10 წლის 31 დ-----ის №994 ბრძანების 69-ე მუხლის პირველი და მე-2 პუნქტების მიხედვით, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოება მოიცავს საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენისას სამართალდარღვევის ოქმის შედგენის, საქმის განხილვის, სანქციის შეფარდების, გადაწყვეტილების მიღების და მიღებული გადაწყვეტილებების აღრიცხვის პროცედურებს. ამავე ბრძანების 71-ე მუხლის პირველი პუნქტის შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმე განიხილება სამართალდარღვევის გამოვლენის ადგილზე, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენაზე უფლებამოსილი პირის მიერ, ხოლო მე-3 ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და საგადასახადო სანქციის გამოყენების თაობაზე შესაბამისი საგადასახადო ორგანო, აქტის შედგენიდან არა უგვიანეს 30 კალენდარული დღისა, იღებს გადაწყვეტილებას, რომელიც ფორმდება საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მოადგილის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით.

სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევა, შესაბამისი სამართალდარღვევის ჩადენა შეიძლება გამოვლენილ იქნეს საგადასახადო კონტროლის მიმდინარეობისას, კერძოდ კი, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების განხორციელების ან საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ხანდაზმულობის დაცვის შედეგად საგადასახადო შემოწმების განხორციელებისას. ამდენად, მნიშვნელოვანია, რომ სწორედ აღნიშნულის შედეგად საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენიდან მოხდეს შესაბამისი სანქციის გამოყენება კანონით დადგენილი წესით ზოგადი 6-წლიანი ხანდაზმულობის ვადაში. დენადი სამართალდარღვევა უწყვეტად გრძელდება დროში და ითვლება დენადად მანამ, სანამ არ მოხდება მისი აღმოფხვრა, სამართლებრივ ჩარჩოებში მოქცევა. მოცემულ შემთხვევაში კი, სამართალდარღვევის ოქმები შედგენილ იქნა მათი გამოვლენიდან კანონმდებლობით დადგენილი ვადის დაცვით.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, არ არსებობს სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის საფუძველი.

2.13. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ

სარჩელთან დაკავშირებით სასამართლო უფლებამოსილია გამოიტანოს გადაწყვეტილება ადმინისტრაციული აქტის ბათილად ცნობის შესახებ თუ ადმინისტრაციული აქტი ეწინააღმდეგება კანონს და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მას.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძვლები რეგლამენტირებულია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლით, რომლის პირველი ნაწილი ადგენს, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს, ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადებისა ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადების ან გამოცემის წესის არსებით დარღვევად ჩითვლება ადმინისტრაციულ სამართლებრივი აქტის გამოცემა ამ კოდექსის 32-ე ან 34-ე მუხლით გათვალისწინებული წესის დარღვევით ჩატარებულ სხდომაზე ან კანონით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მოცემულ საქმეზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ შ-- „ი----- ს-----ის“ სასარჩელო მოთხოვნა უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს, რამეთუ არ დასტურდება სამართლებრივი აქტების გამოცემისას კანონის მოთხოვნათა თუ მათი მომზადებისა და გამოცემის წესის დარღვევა.

3. შ-- „ი----- ს-----ის“ სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

აპელანტი მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ არ გაითვალისწინა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მიერ მსგავს საქმეებზე მიღებულ პრეცედენტულ გადაწყვეტილებებში მოცემული მითითებები და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393.2 მუხლის საწინააღმდეგოდ არ გამოიყენა ის კანონები, რომლებიც უნდა გამოეყენებინა. კერძოდ, აპელანტის მოსაზრებით, მოპასუხე წარმოადგენდა რა ადმინისტრაციულ ორგანოს, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ვალდებული იყო ადმინისტრაციული წარმოების დაწყებისას გამოეკვლია საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება, აღმოეჩინა გადამხდელისთვის სამართლებრივი დახმარება და განემარტა, რომ საპატიო მიზეზებით დეკლარაციის სრულად შეუვსებლობა/წარუდგენლობა ყველა

შემთხვევაში იწვევდა საწარმოს პასუხისმგებლობას, რომ ასეთ შემთხვევაში არ დაიშვებოდა კანონისა და სამართლის ანალოგიის გამოყენება.

აპელანტი თვლის, რომ ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 97-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“, „ბ“, „გ“, „ვ“, „ზ“ ქვეპუნქტების თანახმად, მოპასუხეები ვალდებული იყვნენ მოესმინათ საწარმოსთვის, გამოეთხოვათ სამედიცინო დაწესებულებიდან მტკიცებულებები, რომ ნამდვილად საპატიო მიზეზით ვერ იქნა წარდგენილი დეკლარაცია, ხოლო შემდეგ თვეებში საწარმოს არ ჰქონდა შესრულება და ასეთ დეკლარაციას ვერ წარადგენდა. ამის სანაცვლოდ, აპელანტის განმარტებით, მოპასუხეთა წარმომადგენლებმა მცდარი მითითება მისცეს იმის შესახებ, რომ წარედგინა ნულოვანი მონაცემების შემცველი დეკლარაცია. ამდენად, არასწორი სამართლებრივი „დახმარებით“ კომპანია შეყვანილი იქნა შეცდომაში. აპელანტი აღნიშნავს, რომ არა ეს გარემოება, ბუღალტერს, მიუხედავად მისი მდგომარეობისა, სთხოვდა დოკუმენტაციის სისრულები მოყვანას.

აპელანტი თვლის, რომ სააპელაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს, რადგან სასამართლომ არ გამოიკვლია მის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებები და არ მისცა მათ სამართლებრივი შეფასება, რასაც არსებითი მნიშვნელობა ჰქონდა საქმის სწორად გადაწყვეტისათვის.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება:

4.1. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი.

4.2. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში, ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას, სასამართლო ხელმძღვანელობს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით.

4.3. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 382-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია გაიზიაროს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ მტკიცებულებათა გამოკვლევის შედეგები მთლიანად ან ნაწილობრივ. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, სააპელაციო

სასამართლოს განჩინება აღწერილობითი და სამოტივაციო ნაწილების ნაცვლად უნდა შეიცავდეს მოკლე დასაბუთებას გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების ან უცვლელად დატოვების შესახებ. თუ სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებასა და დასკვნებს, საქმის ფაქტობრივ ან/და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მაშინ დასაბუთება იცვლება მათზე მითითებით.

ფაქტობრივი დასაბუთება

4.4. შ-- „ი----- ს-----ის“ მიერ 2--- წლის ოქტომბერსა და დეკემბერში სსიპ შემოსავლების სამსახურში წარდგენილია ნულოვანი დღგ-ის ყოველთვიური დეკლარაციები, ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით გარეშე.

4.5. 2--- წლის 1- ი-----ს სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის მიერ შ-- „ი----- ს-----ის“ მიმართ შედგენილია №----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი. ოქმის შესაბამისად, დარღვეულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 1-1-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული მოთხოვნები. კერძოდ, 2--- წლის ო-----ა და დ-----ის თვეების დღგ-ს დეკლარაციებით შემცირებულია დღგ-ს გადასახდელი თანხა. შედეგად, საწარმოს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე, შეეფარდა ჯარიმა 92857,24 ლარის ოდენობით.

4.6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2--- წლის 2- ი---რის №---- ბრძანებით შ-- „ი--- --- ს-----ს“ სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაერიცხა გადასახადის თანხა შემდეგი ოდენობით: დღგ (ძირითადი გადასახადი) - 114390,38 ლარი 2--- წლის 1- ნოემბრის სავადოთი; დღგ (ძირითადი გადასახადი) - 71324.09 ლარი 2--- წლის 1- ი---რის სავადოთი; ჯარიმა - საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მეორე ნაწილით - 92857.24 (1-5714.47*50%) ლარი.

ბრძანების მიხედვით, მომსახურების დეპარტამენტში შ-- „ი----- ს-----ს“ მიმართ 2--- წლის 1- ი-----ს შედგენილი გაანგარიშებისა და №----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის განხილვის შედეგად, ერთიანი კომპიუტერული ბაზის მონაცემებზე დაყრდნობით, დადგენილ იქნა, რომ საწარმოს 2--- წლის ო-----ა და დ-----ის თვეების დღგ-ს დეკლარაციებით შემცირებული აქვს დღგ-ს გადასახდელი თანხა 1-5714,47 ლარით, კერძოდ, 2--- წლის ო----- თვის დღგ-ს დეკლარაციით - 114390,38 ლარი, 2--- წლის დ-----ის თვის დღგ-ს დეკლარაციით - 71324.09 ლარი, რითიც დარღვეულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 1-1-ე მუხლით გათვალისწინებული მოთხოვნები.

4.7. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2-⁻⁻⁻ წლის 2- ი-⁻⁻⁻რის №⁻⁻⁻⁻ ბრძანების საფუძველზე გამოცემულ იქნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2-⁻⁻⁻ წლის 2- ი-⁻⁻⁻რის №⁻⁻⁻⁻⁻ საგადასახადო მოთხოვნა. შ-⁻⁻ „ი-⁻⁻⁻⁻⁻ ს-⁻⁻⁻⁻⁻ს“ გადასახდელად დაერიცხა სულ 278571,71 ლარი, მათ შორის, დღგ-ის გადასახადის ძირითადი თანხა - 1-5714,47 ლარი, ჯარიმა - 92857,24 ლარი.

4.8. 2-⁻⁻⁻ წლის 2- ი-⁻⁻⁻⁻⁻ს სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის მიერ შ-⁻⁻ „ი-⁻⁻⁻⁻⁻ ს-⁻⁻⁻⁻⁻ს“ მიმართ შედგენილია №⁻⁻⁻⁻⁻ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი. ოქმის შესაბამისად, დარღვეულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 175-ე მუხლისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის №996 ბრძანების მოთხოვნები. კერძოდ, დღგ-ის დეკლარაციაში ანგარიშ-ფაქტურების რეესტრით არ არის ასახული ანგარიშ-ფაქტურები: 2-⁻⁻⁻ წლის ოქტომბერი (სერია ე-⁻⁻⁻⁻ №⁻⁻⁻⁻⁻), დეკემბერი (სერია ე-⁻⁻⁻⁻ №⁻⁻⁻⁻⁻). შედეგად, საწარმოს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 291-ე მუხლის საფუძველზე, შეეფარდა ჯარიმა 2-0 ლარის ოდენობით.

4.9. დადგენილია, რომ შ-⁻⁻ „ი-⁻⁻⁻⁻⁻ ს-⁻⁻⁻⁻⁻მ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურში წარადგინა 2-⁻⁻⁻ წლის ო-⁻⁻⁻⁻⁻ა და დ-⁻⁻⁻⁻⁻ის თვეების დღგ-ს დაზუსტებული დეკლარაციები. შედეგად, 2-⁻⁻⁻ წლის პირველ ა-⁻⁻⁻⁻⁻ს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა გამოსცა №⁻⁻⁻⁻⁻ ბრძანება „შ-⁻⁻ „ი-⁻⁻⁻⁻⁻ ს-⁻⁻⁻⁻⁻ს“ მიმართ 2-⁻⁻⁻ წლის 2- ი-⁻⁻⁻⁻⁻ს გამოცემული №⁻⁻⁻⁻⁻ ბრძანების საფუძველზე დარიცხული თანხების კორექტირების შესახებ. საწარმოს შეუმცირდა №⁻⁻⁻⁻⁻ ბრძანებით დარიცხული თანხები: დღგ (ძირითადი გადასახადი) – 114390,38 ლარი 2-⁻⁻⁻ წლის 1- ნოემბრის სავადოთი; დღგ (ძირითადი გადასახადი) – 71323.92 ლარი 2-⁻⁻⁻ წლის 1- ი-⁻⁻⁻რის სავადოთი; ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მეორე ნაწილით - 35661,96 (71323,92*50%) ლარი.

ბრძანების მიხედვით, შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭოს 2-⁻⁻⁻ წლის 28 თებერვლის №⁻⁻⁻ სხდომის ოქმის თანახმად, მომსახურების დეპარტამენტს დაევალა, შემოსავლების სამსახურის მიერ გადაწყვეტილების მიღების გარეშე განხორციელებინა საგადასახადო ვალდებულებების კორექტირება შემდეგი მითითებების გათვალისწინებით: თუ გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი იქნება დაზუსტებული დეკლარაციები მომსახურების დეპარტამენტის მიერ დღგ-ის თანხების დარიცხვის შემდგომ, რომლითაც განხორციელდა დასარიცხი/ჩასათვლელი თანხების ცვლილება, მომსახურების დეპარტამენტმა უზრუნველყოს გადამხდელის მიერ წარდგენილ დაზუსტებულ დეკლარაციაში მითითებული მონაცემების შედარება შესაბამისი პერიოდის დღგ-ის დასაბეგრი და ჩასათვლელი თანხების შესახებ შემოსავლების სამსახურის ერთიან ელექტრონულ საინფორმაციო ბაზაში არსებულ

მონაცემებთან და აღნიშნულის გათვალისწინებით, განახორციელოს დარიცხული ძირითადი თანხისა და შესაბამისი ჯარიმის კორექტირება დასაბეგრ ბრუნვაზე დარიცხულ დღგ-ის თანხებსა და დამატებით ასახული ჩასათვლელი დღგ-ის თანხებს შორის არსებულ სხვაობის შესაბამისად. მომსახურების დეპარტამენტმა განახორციელა შ-- „ი----- ს-----ს“ მიერ 2--- წლის 2-----ს წარდგენილი 2--- წლის ო-----ა და დ-----ის თვეების დღგ-ს დაზუსტებული დეკლარაციების მონაცემების შედარება შესაბამისი პერიოდის დღგ-ს დასაბეგრი და ჩასათვლელი თანხების შესახებ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული საინფორმაციო ბაზის მონაცემებთან. გადამხდელის მიერ წარდგენილი 2--- წლის ო----- თვის დღგ-ს დაზუსტებული დეკლარაციის მიხედვით, დღგ-ს გადასახდელი თანხა შეადგენს 114481,8 ლარს, დღგ-ს ჩასათვლელი (შესამცირებელი) თანხა - 0 ლარს, გამოანგარიშებული ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ს თანხა- 114481,8 ლარი, 2--- წლის დ-----ის თვის დღგ-ს დაზუსტებული დეკლარაციის მიხედვით დღგ-ს გადასახდელი თანხა შეადგენს 71323,92 ლარს, დღგ-ს ჩასათვლელი (შესამცირებელი) თანხა - 85243 ლარს, გამოანგარიშებული შესამცირებელი დღგ-ს თანხა - 13919 ლარს.

4.10. ბრძანების საფუძველზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2--- წლის პირველი ა-----ის №----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც შ-- „ი----- ს-----ს“ შეუმცირდა დარიცხული დღგ-ის ძირითადი თანხა 1-5714,3 ლარით, ჯარიმა - 35661,96 ლარით.

4.11. 2--- წლის 14 თებერვალს შ-- „ი----- ს-----მ“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2--- წლის 2- ი---რის №----- საგადასახადო მოთხოვნისა და 2--- წლის 2- ი---რის №----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის გაუქმება მოითხოვა. გადასახადის გადამხდელმა განმარტა, რომ არ ეთანხმება გასაჩივრებულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რადგან მათ მიერ 2--- წლის ოქტომბერსა და დეკემბერში გადაგზავნილი იქნა ნულოვანი დღგ-ის ყოველთვიური დეკლარაცია ანგარიშ-ფაქტურების მიბმის გარეშე, რაც გამოწვეული იყო იმით, რომ მათ ბუღალტერს გარდაეცვალა შვილი და მის გარეშე ვერ მოახერხეს ანგარიშ-ფაქტურების მიბმა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2--- წლის 1- ა-----ის №----- ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

4.12. 2--- წლის 24 ა-----ს შ-- „ი----- ს-----მ“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2--- წლის 1- ა-----ის №-----

ბრძანების გაუქმება მოითხოვს.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2--- წლის 1- ს-----ის გადაწყვეტილებით საჩივარი №----- არ დაკმაყოფილდა.

4.13. დადგენილია, რომ შ-- „ი----- ს----ის“ ბუღალტერს ლ----- ს-----ს 2--- წლის 1- ნომბერს გარდაეცვალა შვილი - ვ--- ს-----.

სამართლებრივი დასაბუთება

4.14. 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, აპელანტმა სააპელაციო საჩივარში ვერ გააქარწყლა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ გაკეთებული სამართლებრივი დასკვნები, ვერ მიუთითა და ვერ წარმოადგინა ისეთი არგუმენტები, რომლებზე დაყრდნობითაც შესაძლებელი იქნებოდა საქმეზე დადგენილი ფაქტების სხვაგვარი სამართლებრივი შეფასება.

4.1- საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადებისა ან გამოცემის წესის არსებით დარღვევად ჩაითვლება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა ამ კოდექსის 32-ე ან 34-ე მუხლით გათვალისწინებული წესის დარღვევით ჩატარებულ სხდომაზე ან კანონით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული წარმოების სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მოცემულ საკითხზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

მოცემულ შემთხვევაში უნდა დადგინდეს გასაჩივრებული, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2--- წლის 1- ი---რის №----- და 2--- წლის 2- ი---რის №----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2--- წლის 1- ა-----ის №----- ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2--- წლის 1- ს-----ის გადაწყვეტილების შესაბამისობა საქართველოს კანონმდებლობასთან.

4.1- საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 1-1-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის (სადავო პერიოდში მოქმედი) თანახმად, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციებია საქართველოს ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებული საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა, რომლის დროსაც დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება დღგ-ის გადამხდელის მიერ მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხის მიხედვით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის ან/და პირგასამტეხლოს გარეშე, გარდა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა.

ამავე კოდექსის 170-ე მუხლის „ა“ პუნქტის თანახმად ბიუჯეტში შესატანი დღგ მოიცავს დასაბეგრი ბრუნვიდან ბიუჯეტში შესატან დღგ-ის თანხას, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა დასაბეგრ ბრუნვაზე დარიცხულ დღგ-ის თანხასა და ჩასათვლელ დღგ-ის თანხებს შორის.

4.17. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 171-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია შესაბამის საგადასახადო ორგანოში წარადგინოს დღგ-ის დეკლარაცია ყოველ საანგარიშო პერიოდზე არა უგვიანეს ამ პერიოდის მომდევნო თვის 1- რიცხვისა და ამავე ვადაში გადაიხადოს დღგ, ხოლო 175-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ანგარიშფაქტურა არის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტი, გარდა ამ მუხლით დადგენილი გამონაკლისებისა, რომლის გამოწერისა და წარდგენის წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2-10 წლის 31 დ-----ის №996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 54-ე მუხლის მე-2 პუნქტის შესაბამისად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მონაცემები შეიტანება საგადასახადო ორგანოში წარსადგენ დღგ-ის დეკლარაციაში, ხოლო გადამხდელებთან არსებული ეგზემპლარები საგადასახადო ორგანოს კონტროლის მიზნით წარედგინება მხოლოდ მისი მოთხოვნის შემთხვევაში.

4.1- ზემოაღნიშნულ ნორმათა საფუძველზე სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელებისას გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია კანონით დადგენილ ვადაში და წესით წარადგინოს დეკლარაცია და გადაიხადოს დღგ-ის გადასახადი. ამასთანავე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, 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. მითითებული 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. ამავე კოდექსის 291-ე მუხლის თანახმად, პირის მიერ ამ კოდექსით გათვალისწინებული ვალდებულების შეუსრულებლობა, რისთვისაც ამავე კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა, მაგრამ არ არის განსაზღვრული ჯარიმის ოდენობა, - იწვევს დაჯარიმებას 100 ლარის ოდენობით.

4.19. სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, რომ კონკრეტულ შემთხვევაში შ-- „ი----- ს-----ის“ მიმართ შედგენილია საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმები საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 1-1-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით, 175-ე მუხლითა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის №996 ბრძანებით გათვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევისთვის. შედეგად, აპელანტი დაჯარიმდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მე-2 ნაწილისა და 291-ე მუხლის საფუძველზე. ამასთანავე, აპელანტი სადავოდ არ ხდის იმ გარემოებას, რომ შ-- „ი----- ს-----ის“ მიერ 2--- წლის ოქტომბერსა და დეკემბერში სსიპ შემოსავლების სამსახურში წარდგენილია ნულოვანი დღგ-ის ყოველთვიური დეკლარაციები ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით, თუმცა იგი მიუთითებს ნულოვანი დეკლარაციების წარდგენის საპატიო მიზეზზე - საწარმოს ბუღალტრს გარდაეცვალა შვილი და შესაბამისად, სადავო პერიოდში მან ვერ უზრუნველყო დღგ-ის დეკლარაციების კანონით დადგენილი წესით წარდგენა.

4.2.- სააპელაციო პალატა იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტებას, როგორც საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით, ისე საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსით მითითებული საპატიო მიზეზი ეხება კონკრეტული პროცესუალური უფლებების გამოყენების შესაძლებლობის არქონისას პირის უფლებების დაცვას, რათა საპატიო მიზეზით პროცესუალური უფლებების გამოყენების შეუძლებლობამ არ გამოიწვიოს მატერიალური უფლებების დაუცველობა. ამდენად, საპატიო მიზეზი მოცემული ნორმებით პირდაპირ კავშირშია ისეთი პროცესუალური უფლებების დაცვასთან, როგორიცაა ადმინისტრაციული საჩივრის, შუამდგომლობებისა და განცხადებების წარდგენა, რადგან სწორედ აღნიშნული უფლებების ჯეროვანი გამოყენება შეიძლება გახდეს პირისთვის მატერიალური კანონმდებლობით მინიჭებული უფლებების სათანადო რეალიზაციის საფუძველი. შესაბამისად, სადავო შემთხვევაში მითითებული კოდექსებით გათვალისწინებული საპატიო მიზეზი ვერ იქნება გამოყენებული.

4.2.- ამასთანავე, სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლი ითვალისწინებს საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების სპეციალურ წესებს. მათ შორის, მითითებული მუხლის მე-5 ნაწილის მიხედვით, პირს ამ კარით დადგენილი პასუხისმგებლობა არ დაეკისრება, თუ საგადასახადო სამართალდარღვევა გამოწვეულია დაუძლეველი ძალის მოქმედების შედეგად. დაუძლეველ ძალად ითვლება ისეთი საგანგებო ან განსაკუთრებული გარემოება, რომელიც შეუძლებელს ხდის ამ კოდექსით დადგენილ ვალდებულებათა შესრულებას და რომლის დადგომა არ არის დამოკიდებული პირის ნებაზე, მათ შორის: ა) სტიქიური უბედურება (მიწისძვრა, წყალდიდობა, მეწყერი, ზვავი, ხანძარი და სხვა); ბ) საგარეო ვაჭრობის შეზღუდვა, საგანგებო/საომარი მდგომარეობის გამოცხადება, აგრეთვე სახელმწიფო ორგანოს სხვა გადაწყვეტილება; გ) მასობრივი არეულობა, გაფიცვა. ამავე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად კი, დეკლარაციის/გაანგარიშების მიხედვით არასწორად ნაჩვენები ინფორმაციის გამო ამ კარით გათვალისწინებული ჯარიმა არ დაეკისრება პირს, რომელმაც საგადასახადო ორგანოს წარუდგინა შესწორებული დეკლარაცია/გაანგარიშება საგადასახადო შემოწმების ჩატარების შესახებ სასამართლოს ან საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი გადაწყვეტილების ჩაბარებამდე ან საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენამდე.

4.22. სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ კონკრეტულ შემთხვევაში სახეზე არ არის ზემოაღნიშნული ნორმით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების საფუძვლები. კერძოდ, პალატა ყურადღებას მიაქცევს იმ გარემოებას, რომ მოცემულ შემთხვევაში სადავოა ო-----ა და დ-----ის ნულოვანი დეკლარაციები, ხოლო შ-- „ი----- ს-----ის“ ბუღალტერს ლ----- ს----- ს 2--- წლის 1- ნოემბერს გარდაეცვალა შვილი - ვ--- ს-----. ამდენად, მითითებული შემთხვევა არ შეიძლება განხილულ იქნას ორი სხვადასხვა თვის დეკლარაციების დადგენილი წესით წარუდგენლობის მიზეზად, რადგან დეკლარაციის წარდგენის ვადის გათვალისწინებით, საწარმოს ჰქონდა რეალური შესაძლებლობა, რომ წარედგინა დეკლარაცია შესაბამისი წესით. გარდა ამისა, სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, რომ კომპანიას ჰქონდა ო----- თვის დეკლარაციის დროულად დაზუსტების შესაძლებლობა, რაც ასევე არ განხორციელებულა მის მიერ. აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო ორგანოთა მიერ აპელანტს მიეცა შესაძლებლობა წარედგინა დაზუსტებული დეკლარაციები და შედეგად განხორციელდა შ-- “ი----- ს-----ს” მიერ 2--- წლის 2--- -----ს წარდგენილი 2--- წლის ო-----ა და დ-----ის თვეების დღგ-ს დაზუსტებული დეკლარაციების მონაცემების შედარება შესაბამისი პერიოდის დღგ-ს დასაბეგრი და ჩასათვლელი თანხების შესახებ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული საინფორმაციო ბაზის მონაცემებთან. ამის შემდგომ გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2--- წლის პირველი ა-----ის №----- საგადასახადო

მოთხოვნა, რომლითაც შ-- „ი----- ს----ს“ შეუმცირდა დარიცხული დღგ-ის ძირითადი თანხა 1-5714,3 ლარით, ჯარიმა - 35661,96 ლარით.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად აღნიშნა, რომ მართალია, ბუღალტერი ახორციელებს საგადასახადო დეკლარაციების წარდგენას, ფლობს საამისოდ სათანადო ცოდნასა და გამოცდილებას, რომელიც შესაძლებელია, არ გააჩნდეს საწარმოს ხელმძღვანელობაზე უფლებამოსილ პირს, თუმცა საწარმოს მიერ ნაკისრი ვალდებულებების ჯეროვნად შესრულებაზე პასუხისმგებელ პირს სწორედ საწარმოს ხელმძღვანელი პირი წარმოადგენს.

4.23. პირველი ინსტანციის სასამართლომ ასევე სწორად შეაფასა, რამდენად ჰქონდა ადგილი ერთსა და იმავე სამართალდარღვევის ფაქტზე ორი საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენას. სასამართლომ მართებულად მიუთითა, რომ პირი დაჯარიმდა, ერთი მხრივ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის საფუძველზე საგადასახადო დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირებისთვის, ხოლო, მეორე მხრივ, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისი წესით წარუდგენლობისთვის. ამდენად, აღნიშნული საგადასახადო სამართალდარღვევები ეხება განსხვავებულ საფუძველს და ერთი მეორისაგან არ გამომდინარეობს სავალდებულო წესით. მხოლოდ ის გარემოება, რომ პირმა სამართალდარღვევები ერთდროულად ჩაიდინა და მისი განმარტებით, ერთი და იმავე საპატიო მიზეზით არის გამოწვეული, არ ნიშნავს, რომ შედგენილი სამართალდარღვევები ერთსა და იმავე ფაქტს ეხება, რადგან კანონმდებელი ერთამენთისაგან დამოუკიდებლად არეგულირებს სადავო სამართალდარღვევების ჩადენის ფაქტს და განსხვავებულ სანქციას ითვალისწინებს თითოეულისთვის.

4.24. სააპელაციო პალატას მიაჩნია, პირველი ინსტანციის ასევე სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენის ხანდაზმულობის ვადებს. კერძოდ, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2-10 წლის 31 დ-----ის №994 ბრძანებით დამტკიცებული „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის“ 69-ე მუხლის პირველი და მე-2 პუნქტების მიხედვით, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოება მოიცავს საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენისას სამართალდარღვევის ოქმის შედგენის,

საქმის განხილვის, სანქციის შეფარდების, გადაწყვეტილების მიღების და მიღებული გადაწყვეტილებების აღრიცხვის პროცედურებს. ამავე ბრძანების 71-ე მუხლის პირველი პუნქტის შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმე განიხილება სამართალდარღვევის გამოვლენის ადგილზე, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენაზე უფლებამოსილი პირის მიერ, ხოლო მე-3 ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და საგადასახადო სანქციის გამოყენების თაობაზე შესაბამისი საგადასახადო ორგანო, აქტის შედგენიდან არა უგვიანეს 30 კალენდარული დღისა, იღებს გადაწყვეტილებას, რომელიც ფორმდება საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მოადგილის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით.

სასამართლომ მართებულად განმარტა, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევა, შესაბამისი სამართალდარღვევის ჩადენა შეიძლება გამოვლენილ იქნეს საგადასახადო კონტროლის მიმდინარეობისას, კერძოდ კი, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების განხორციელების ან საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ხანდაზმულობის დაცვის შედეგად საგადასახადო შემოწმების განხორციელებისას. ამდენად, მნიშვნელოვანია, რომ სწორედ აღნიშნულის შედეგად საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენიდან მოხდეს შესაბამისი სანქციის გამოყენება კანონით დადგენილი წესით ზოგადი სამწლიანი (სადავო პერიოდში მოქმედი 6-წლიანი) ხანდაზმულობის ვადაში. დენადი სამართალდარღვევა უწყვეტად გრძელდება დროში და ითვლება დენადად მანამ, სანამ არ მოხდება მისი აღმოფხვრა, სამართლებრივ ჩარჩოებში მოქცევა. მოცემულ შემთხვევაში კი, სამართალდარღვევის ოქმები შედგენილ იქნა მათი გამოვლენიდან კანონმდებლობით დადგენილი ვადის დაცვით.

4.25. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით სასამართლო უფლებამოსილია გამოიტანოს გადაწყვეტილება ადმინისტრაციული აქტის ბათილად ცნობის შესახებ თუ ადმინისტრაციული აქტი ეწინააღმდეგება კანონს და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მას.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად მიიჩნია, რომ შ-- „ი----- ს-----ის“ სასარჩელო მოთხოვნა უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს, რამეთუ არ დასტურდება სამართლებრივი აქტების გამოცემისას კანონის მოთხოვნათა თუ მათი მომზადებისა და გამოცემის წესის დარღვევა.

5. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

ზემოაღნიშნული გარემოებების ანალიზის საფუძველზე სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ არსებითად 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 გათვალისწინებულ პროცესუალურ-სამართლებრივი საფუძვლები. შესაბამისად, უცვლელად უნდა დარჩეს მოცემულ საქმეზე თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2--- წლის 22 ო----- გადაწყვეტილება.

6. საპროცესო ხარჯები

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 55-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე, აპელანტის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი ჩაითვალოს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილად.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

იხელმძღვანელა რა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი, მე-12, მე-13, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ დ ა ა დ გ ი ნ ა:

1. შ-- „ი----- ს---- -ის“ სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2--- წლის 22 ო----- გადაწყვეტილება;
3. 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 2- (ოცდაერთი) დღის ვადაში.

თავმჯდომარე

გიორგი ტყავაძე

მოსამართლეები

მანანა ჩოხელი

მირანდა ერემაძე