



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა
საქართველოს სახელით
ი შ ე ს ა ვ ა ლ ი

11 ივლისი, 2019 წელი
ქ.თბილისი

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

თავმჯდომარე - გელა ბადრიაშვილი

მოსამართლეები: ნინო ქადაგიძე

მარიამ ცისკაძე

სხდომის მდივანი - ნინო პაპინაშვილი

აპელანტი (მოსარჩელე) - ი/მ გ-----ი ყ-----ე
წარმომადგენელი - ნ-----

მოწინააღმდეგე მხარეები (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური
წარმომადგენელი - ლ-----

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო
წარმომადგენელი - გ-----ი ბარბაქაძე

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი
აქტების ბათილად ცნობა

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 26 თებერვლის
გადაწყვეტილება

II ა ლ წ ე რ ი ლ ო ბ ი თ ი ნ ა წ ი ლ ი

აპელანტის მოთხოვნა

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილება.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 26 თებერვლის გადაწყვეტილებით ი/მ გ-----ი ყ-----ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 14 დეკემბრის №3---- ბრძანებით დაინიშნა ი/მ „გ-----ი ყ-----ის“ საქმიანობის თემატური კამერალური საგადასახადო შემოწმება შპს „ნ-----“ 2014 წლის პირველი იანვრიდან 2016 წლის პირველ იანვრამდე პერიოდში მიწოდებული საქონლის (თხილის) შედეგად მიღებული შემოსავლის დაბეგვრასთან დაკავშირებით. შემოწმების ვადად განისაზღვრა 2016 წლის 14 დეკემბრიდან 2017 წლის 13 იანვრის ჩათვლით დროის პერიოდი, ხოლო სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 13 იანვრის №556 ბრძანებით აღნიშნული ვადა გაგრძელდა 2017 წლის 16 თებერვლამდე (ს.ფ.14-15);

შემოწმების შედეგებზე გამოიცა 2017 წლის 16 თებერვლის ი/მ „გ-----ი ყ-----ის“ საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის თანახმად, ი/მ „გ-----ი ყ-----ის“ საქმიანობას წარმოადგენს სოფლის მეურნეობის პროდუქციის (თხილის) რეალიზაცია. შემოწმების შედეგად დადგინდა, რომ მას შპს „ნ-----სათვის“ 2014-2015 წლებში მიწოდებული აქვს პროდუქცია ჯამური ღირებულებით 373290 ლარის ოდენობით, რაც დასტურდება შპს „ნ-----ს“ მიერ წარმოდგენილი პირველადი საგადასახადო დოკუმენტაციით. ასევე, შემოწმების მიერ მოხდა ინფორმაციის გამოთხოვა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 70-ე მუხლის თანახმად ი/მ „გ-----ი ყ-----ისაგან“. შემოწმებამ იხელმძღვანელა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად და ი/მ „გ-----ი ყ-----ის“ მიერ შპს „ნ-----“ განხორციელებული მიწოდების ფარგლებში მიღებული შემოსავალი დაიბეგრა წლიური საშემოსავლო გადასახადით. გადამხდელის მიერ წარდგენილ იქნა აღნიშნული შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული, ნოტარიულად დამოწმებული შესყიდვის აქტები, რაც გათვალისწინებულ იქნა გამოქვითვებში (ს.ფ.16-30).

2017 წლის 16 თებერვლის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 20 თებერვლის №3949 ბრძანება და №0---- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის თანახმად ი/მ „გ-----ი ყ-----ეს“ დამატებით დაერიცხა სულ 20459.66 ლარი, მათ შორის, ძირითადი თანხა 13436 ლარი, ჯარიმა 4189 ლარი და საურავი 2834.66 ლარი (ს.ფ.75-78);

ი/მ „გ-----ი ყ-----ემ“ 2017 წლის 24 აპრილს საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 20 თებერვლის №0---- საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა მოითხოვა.

საჩივრის თანახმად, შემოწმებით 2014 წლის საანგარიშო პერიოდში ერთობლივ შემოსავალში ჩასმულ იქნა 252700 ლარი გაუტეხავი თხილის რეალიზაცია, ხოლო შესაბამისი პერიოდის გამოქვითვებში 245084 ლარი. 2015 წელს შემოწმებით რეალიზაცია შეადგენს 120590 ლარს, ხოლო გამოქვითვები 86316 ლარს. ნოტარიულად დადასტურებული გაუტეხავი თხილის შეძენის დოკუმენტების შესწავლით ირკვევა, რომ გადასახადის გადამხდელმა 2014 წელს შეიძინა 39750კგ. თხილი 280900 ლარად, რომელიც სრულად იქნა რეალიზებული 282945 ლარში. ანალოგიურად, 2015 წელს შეძენილია 13640კგ. გაუტეხავი თხილი 88563 ლარად, ხოლო შემოსავალმა რეალიზაციიდან შეადგინა 90345 ლარი. გადამხდელი საჩივრით ითხოვდა დარიცხული თანხების გადაანგარიშებას.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 13 ივნისის №1---- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა.

ბრძანების თანახმად, დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ შემოწმების მიერ გადაანგარიშებული ერთობლივი შემოსავლის საკითხი საჭიროებს დამატებით შესწავლას, რის გამოც გადასახადის გადამხდელს უნდა მიეცეს წინადადება, ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს ერთობლივი შემოსავლის განსაზღვრასთან დაკავშირებული დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით განეხორციელებინა წარდგენილი მტკიცებულებების შესწავლა და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში, შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა (ს.ფ.86-91);

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 13 ივნისის №1---- ბრძანების საფუძველზე შედგა 2017 წლის 17 აგვისტოს საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე დასკვნა, რომლის თანახმად, გადამხდელის მიერ წარდგენილ იქნა ურთიერთშედარების აქტი და ცნობა შპს „ნ-----დან“, რომელიც შესაბამისობაშია საგადასახადო შემოწმების აქტში დაფიქსირებულ მონაცემებთან. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აქტით დარიცხული თანხები კორექტირებას არ დაექვემდებარა.

აღნიშნული დასკვნის საფუძველზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის

აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 29 აგვისტოს №22702 ბრძანება და 2017 წლის 30 აგვისტოს №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც ი/მ „გ-----ი ყ-----ისათვის“ დამატებით დარიცხული თანხები არ შეუმცირდა (ს.ფ. 79-85);

ი/მ „გ-----ი ყ-----ემ“ 2017 წლის 8 ნოემბერს საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 30 აგვისტოს №0----- საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა მოითხოვა.

საჩივრის თანახმად, აღნიშნული დარიცხვები განხორციელდა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის შემოწმების შედეგად. შემოწმებამ 2014 და 2015 წლის საანგარიშო პერიოდის ერთობლივი შემოსავლების განსაზღვრის მიზნით ინფორმაცია გამოითხოვა შპს „ნ-----დან“, ხოლო გამოქვითვები ერთობლივი შემოსავლებიდან გაანგარიშდა გ-----ი ყ-----ის მიერ ნოტარიულად დამოწმებული გაუტეხავი თხილის შესყიდვის დამადასტურებელი დოკუმენტებიდან. თუმცა უნდა აღინიშნოს, რომ არსებითი სხვაობაა გადამხდელის მიერ წარმოდგენილ ხარჯების და შემოსავლების დამადასტურებელ დოკუმენტებსა (ცნობა რეალიზებული თხილის შესახებ და თხილის შესყიდვის დამადასტურებელი ნოტარიული წესით დამოწმებული განცხადებები) და შემოწმების მიერ გაკეთებულ გაანგარიშებებს შორის. ამიტომ გადასახადის გადამხდელი მიიჩნევდა, რომ არსებული დოკუმენტების შესწავლის შედეგად დარიცხული გადასახადები მნიშვნელოვნად შეიცვლება (შემცირდება).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 8 დეკემბრის №3---- ბრძანებით საჩივარი დარჩა განუხილველი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე.

ბრძანების თანახმად, დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ აუდიტის დეპარტამენტის მიერ სრულყოფილად განხორციელდა შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 13 ივნისის №1---- ბრძანების აღსრულება და გადასახადის გადამხდელის მიერ საჩივარში გამოთქმული პრეტენზიები ყოველგვარ საფუძველს მოკლებულია (ს.ფ.94-97, 99-101);

ი/მ „გ-----ი ყ-----ემ“ 2017 წლის 15 დეკემბერს საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 8 დეკემბრის №3---- ბრძანების გაუქმება და აუდიტის დეპარტამენტისათვის დავალება - საჩივარში მოყვანილი საკითხების შესწავლა და დამატებით დარიცხული თანხების კორექტირება/შემცირება.

საჩივრის თანახმად, შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 8 დეკემბრის №3----

ბრძანებით შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ განუხილველი დატოვა ი/მ „გ-----ი ყ-----ის“ 2017 წლის 8 ნოემბრის საჩივარი. აღნიშნული საჩივრით მოთხოვნილი იყო შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლი 30 აგვისტოს №0----- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა. საჩივრის მიზანი იყო, გადასახადის გადამხდელს მისცემოდა საშუალება, წარედგინა მტკიცებულებები და შედეგად, აუდიტის დეპარტამენტს მოეხდინა დამატებით დარიცხული თანხების კორექტირება. საჩივრის მიხედვით, ფაქტიურად მეწარმეს 2014 წელს რეალიზებული აქვს 34756კგ გაუტეხავი თხილი 252700 ლარად შპს „ნ-----“, რაც დასტურდება შპს „ნ-----სგან“ მიღებული ორმხრივად დამოწმებული ურთიერთშედარების აქტით. აღნიშნულს დაეთანხმა შემოწმებაც. ნოტარიულად დადასტურებული დოკუმენტების მიხედვით ირკვევა, რომ 2014 წელს მეწარმემ სხვადასხვა ფიზიკური პირებისაგან შეიძინა 37550კგ გაუტეხავი თხილი 264980 ლარად. შემოწმებამ 2014 წლის ბოლოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნაშთი ჩათვალა 1800კგ თხილი ღირებულებით 8996 ლარი. შემოწმებამ მეწარმესთან რეალიზაციაში დანაკლისის სახით უნდა ჩაერთო 994კგ (37550-34756-1800) თხილი სარეალიზაციო ფასით 9045 ლარი. მეწარმის შემოსავალი 2014 წელს შეადგენდა 261745 (252700+9045)ლარს, საბოლოო სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნაშთი შეადგენდა 8996 ლარს, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯი - 264980 ლარს. შესაბამისად, დასაბეგრი შემოსავალი იყო 5761 (261745-264980-8996) ლარი, ხოლო ბიუჯეტში დამატებით გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი შეადგენდა 1152 ლარს, ნაცვლად 3322 ლარისა. ანალოგიურად 2015 წელს შემოწმებამ არ გაითვალისწინა და ერთობლივი შემოსავლებიდან გამოსაქვით ხარჯებში არ ჩართო დოკუმენტურად, ნოტარიული წესით დადასტურებული ხარჯის საბუთები. კერძოდ, 2015 წელს შეძენილი 13640კგ თხილი - 88569 ლარად, ხოლო შემოწმებამ გამოსაქვით ხარჯად აღიარა 86316 ლარი, რასაც არ ეთანხმება გადასახადის გადამხდელი.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 17 აგვისტოს გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

გადაწყვეტილების თანახმად, დავების განხილვის საბჭო დაეყრდნო „საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ 2017 წლის 17 აგვისტოს დასკვნასა და საბჭოს სხდომაზე აუდიტის დეპარტამენტის წარმომადგენლის განმარტებას, რომლის თანახმად, გადამხდელის მიერ წარდგენილ ნოტარიულად დადასტურებულ დოკუმენტებში არსებული ყველა მონაცემი გათვალისწინებულია. ამდენად, საბჭომ მიიჩნია, რომ აუდიტის დეპარტამენტის მიერ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 13 ივნისის №1---- ბრძანება აღსრულებულია მიღებული გადაწყვეტილების

შესაბამისად და შემოსავლების სამსახურის მიერ საჩივრის, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტით, განუხილველად დატოვება მართებულია (ს.ფ.102-103, 105-109).

ი/მ „გ-----ი ყ-----ემ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურს წარუდგინა შპს „ნ-----ს“ ცნობა, რომლის თანახმად ი/მ „გ-----ი ყ-----ემ“ შპს „ნ-----სში“ 2014 წელს ჩააბარა 39748 კგ. თანხით 282945 ლარი, 2015 წელს ჩააბარა 13642კგ. თანხით 90345 ლარი.

ი/მ „გ-----ი ყ-----ემ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურს 2017 წლის 14 აგვისტოს წარუდგინა შპს „ნ-----ს“ შედარების აქტი, რომლის თანახმად ი/მ „გ-----ი ყ-----ემ“ შპს „ნ-----სში“ 2014 წელს ჩააბარა 34756კგ. თანხით 252700 ლარი და 2015 წელს 18634.5კგ. თანხით 120590 ლარი (ს.ფ. 211-212).

ი/მ „გ-----ი ყ-----ის“ 2017 წლის 20 იანვრის განცხადების თანახმად, ი/მ „გ-----ი ყ-----ემ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურს წარუდგინა ნოტარიულად დამოწმებული თხილის შესყიდვის დამადასტურებელი დოკუმენტები, რომელთა თანახმად, ი/მ „გ-----ი ყ-----ემ“ ნ-----ან 2014 წელს შეიძინა 800კგ. თხილი 5560 ლარად; მ-----გან 2013 წელს - 900კგ. თხილი 3510 ლარად, 2014 წელს 900კგ. თხილი 7290 ლარად, 2015 წელს 900კგ. თხილი 6300 ლარად, 2016 წელს 270კგ. 1350 ლარად; თ-----ნ - 2013 წელს 450კგ. 1260 ლარად, 2014 წელს 800კგ. 6680 ლარად; ბ-----აგან - 2014 წელს 800კგ. თხილი 6410 ლარად; გ-----ი კ-----აგან - 2013 წელს 700კგ. თხილი 1470 ლარად, 2014 წელს - 700კგ. 4830 ლარად; ლ-----აგან - 2013 წელს 700კგ. თხილი 1680 ლარად, 2014 წელს 700კგ. თხილი 5600 ლარად, 2015 წელს 700კგ. თხილი 3780 ლარად; ზ-----ისაგან - 2014 წელს 800კგ. თხილი 5680 ლარად; რ-----აგან - 1400კგ. თხილი 7100 ლარად; ნ-----ისაგან - 2014 წელს 600კგ. თხილი 5050 ლარად; ზ-----აგან - 2013 წელს 1200კგ. თხილი 2520 ლარად, 2014 წელს 1200კგ. თხილი 10860 ლარად, ხოლო 2015 წელს 650კგ. თხილი 3740 ლარად; გ-----ი ხ-----ისაგან - 2014 წელს 800კგ. თხილი 5560 ლარად; ნ-----საგან - 2013 წელს 500კგ. თხილი 1200 ლარად, 2014 წელს 500კგ. თხილი 4050 ლარად, 2015 წელს 500კგ. თხილი 2600 ლარად, ხოლო 2016 წელს 300კგ. თხილი 1500 ლარად; დ----- ყ-----ისგან 2014 წელს 1000კგ. 7400 ლარად; ნ----- ბ-----ისაგან 2014 წელს - 1200კგ. თხილი 9540 ლარად; ბ-----ი ბ-----საგან - 2014 წელს 900კგ. თხილი 5430 ლარად; ც-----ასაგან - 2013 წელს 500კგ. თხილი 1250 ლარად, 2014 წელს 500კგ. თხილი 2650 ლარად; მ-----საგან - 2014 წელს 700კგ. თხილი 4180 ლარად; ნოდარი ხ-----ისაგან - 2013 წელს 1400კგ. თხილი 5180 ლარად, 2014 წელს 1400კგ. თხილი 9800 ლარად, 2015 წელს 850კგ. თხილი 9775 ლარად და 2016 წელს 450კგ. თხილი 2730 ლარად; მ----- - 2013 წელს 800კგ. თხილი 2280 ლარად, 2014 წელს 800კგ. თხილი 5680 ლარად; ლ-----ან - 2013 წელს 900კგ. თხილი 2250 ლარად, 2014 წელს 900კგ. თხილი 7515 ლარად,

2015 წელს 780კგ. თხილი 4920 ლარად; ნ----- 2013 წელს 500კგ. თხილი 1850 ლარად, 2014 წელს 500კგ. თხილი 2650 ლარად, 2015 წელს 500კგ. თხილი 2900 ლარად; ანა ბ-----აგან - 2013 წელს 500კგ. თხილი 1050 ლარად, 2014 წელს 500კგ. თხილი 4175 ლარად, 2015 წელს 500კგ. თხილი 2875 ლარად; შოთა ყ-----ისაგან - 2013 წელს 600კგ. თხილი 2250 ლარად, 2014 წელს 1200კგ. თხილი 5940 ლარად, 2015 წელს 600კგ. თხილი 4060 ლარად; ე-----გან - 2013 წელს 1200კგ. 2880 ლარად, 2014 წელს 1200კგ. 8160 ლარად, 2015 წელს 950კგ თხილი 5415 ლარად, 2016 წელს 500კგ. თხილი 3500 ლარად; მ-----საგან - 2013 წელს 500კგ. თხილი 1200 ლარად, 2014 წელს 500კგ. თხილი 3900 ლარად; აბდულა ლ-----ისაგან - 2013 წელს 800კგ. თხილი 2320 ლარად, 2014 წელს 800კგ. თხილი 3960 ლარად, 2015 წელს 650კგ. თხილი 3315 ლარად, 2016 წელს 350კგ. თხილი 2275 ლარად; ზაქრო ს-----ისაგან 2013 წელს 700კგ თხილი 2100 ლარად, 2014 წელს 700კგ. თხილი 3710 ლარად, 2015 წელს 550კგ. თხილი 6325 ლარად, 2016 წელს 600კგ. თხილი 3900 ლარად; სანდრო ვ-----საგან 2013 წელს 500კგ. თხილი 1150 ლარად, 2014 წელს 500კგ. თხილი 4525 ლარად; მალხაზი მ----- - 2013 წელს 300კგ. 885 ლარად, 2014 წელს 300კგ. თხილი 1815 ლარად, 2015 წელს 300კგ. თხილი 1530 ლარად; თამაზ მ-----ნ - 2014 წელს 800კგ. 5680 ლარად; როინი კ-----აგან 2014 წელს 600კგ. 5010 ლარად; ვლადიმერ ს-----გან - 2014 წელს 800კგ. თხილი 5360 ლარად; თინა ლ----- - 2014 წელს 600კგ. 4520 ლარად; თედო გ-----ისაგან - 2013 წელს 500კგ. 1350 ლარად, 2014 წელს 500კგ. 2500 ლარად; ნოშრევან ქ-----ან - 2014 წელს 800კგ. 5750 ლარად; რევაზ ბ-----ისაგან - 2013 წელს 600კგ. 2160 ლარად, 2014 წელს 600კგ. 3000 ლარად, 2015 წელს 600კგ. 3250 ლარად; ირმა ამანათოვისაგან - 2013 წელს 450კგ. 1350 ლარად, 2014 წელს 900კგ. 7695 ლარად, 2015 წელს 600კგ. 3850 ლარად; ონისე რ-----საგან - 2014 წელს 1200კგ. 9540 ლარად; გ-----აგან, ნუგზარი დ-----იდისაგან, თ-----ისაგან 2013-2015 წლებში შეიძინა თხილი; გ-----ი ქ-----ისაგან - 2013 წელს 700კგ. 1680 ლარად, 2014 წელს 700კგ. 4760 ლარად, 2015 წელს 700კგ. 3570 ლარად; ოთარი ს-----ი - 2014 წელს 1350კგ. 7700 ლარად (ს.ფ.31-74).

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

პირველი ინსტანციის სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს მიერ პირის მიმართ ამ კოდექსის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს დავის განმხილველ ორგანოში ამ თავით დადგენილი წესით. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილი ადგენს, რომ საგადასახადო შემოწმების აქტი და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება საჩივრდება ამ დოკუმენტების საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი/ბრძანება საჩივრდება ამ თავით დადგენილი წესით. მითითებული

მუხლის მე-4 ნაწილით განსაზღვრულია, რომ პირს უფლება აქვს, გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 30 დღის ვადაში.

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

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, საგადასახადო ორგანოებში დავის განხილვა იწყება საჩივრის წარდგენის გზით. გასაჩივრების უფლება არის პირის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი პროცესუალური უფლება, რომელიც უზრუნველყოფს მისი კანონიერი უფლებებისა და ინტერესების, კანონის უზენაესობის დაცვას, ვინაიდან საჩივრის თუ სარჩელის წარდგენისას დავის განმხილველი ორგანო ამოწმებს გადაწყვეტილების კანონიერებას და მისი კანონშესაბამისობისას აუქმებს მას, რაც გარანტირებულს ხდის, ერთი მხრივ, კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვასა და აღსრულებას და, მეორე მხრივ, ხელს უშლის პირის უფლებათა დაუსაბუთებელ და უკანონო შეზღუდვას. ამასთან, პირის მიერ საჩივრის წარდგენას უკავშირდება ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულება, რომ კანონით დადგენილი წესითა და ვადაში განიხილოს და გადაწყვიტოს წარდგენილი საჩივარი. საჩივრის წარდგენის უფლებას სწორედ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ აღნიშნული ვალდებულების შესრულება ხდის ქმედითს, ხოლო პირის უფლებების დაცვას - გარანტირებულს, ვინაიდან რომ არა ადმინისტრაციული ორგანოს მოვალეობა საჩივრის განხილვისა და გადაწყვეტის შესახებ, გასაჩივრების უფლება იქნებოდა მხოლოდ დეკლარაციული ხასიათის. ამდენად, სასამართლო განმარტავს, რომ განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, რომ საგადასახადო ორგანოებმა ჯეროვნად განახორციელონ მათთვის დაკისრებული უფლება-მოვალეობები. ვინაიდან გასაჩივრების უფლება პირდაპირ არის დაკავშირებული გადასახადის გადამხდელის კანონით დაცული ინტერესების უზრუნველყოფასა და უფლებების დაცვასთან, კანონი ამომწურავად აწესრიგებს იმ შემთხვევებს, როდესაც საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, რომ წარდგენილი საჩივარი დატოვოს განუხილველი. აღნიშნული გამოწვეულია სამართლებრივი ურთიერთობის გარკვეულ ჩარჩოებში მოქცევასთან, რათა არ მოხდეს უფლებების ბოროტად გამოყენება, საჩივრების მუდმივად წარდგენა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონიერ ძალაში შესვლის თავიდან ასაცილებლად და ადმინისტრაციულ ორგანოთა გადატვირთულობა, რომ დაუსრულებლად მოხდეს ერთსა და იმავე საკითხზე მსჯელობა.

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

სასამართლოს მითითებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 13 ივნისის №1---- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. აღნიშნული ბრძანების საფუძველზე შედგა 2017 წლის 17 აგვისტოს საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე დასკვნა და გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 29 აგვისტოს №22702 ბრძანება და 2017 წლის 30 აგვისტოს №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც ი/მ „გ-----ი ყ-----ისათვის“ დამატებით დარიცხული თანხები არ შეუმცირდა.

ი/მ „გ-----ი ყ-----ემ“ 2017 წლის 8 ნოემბერს საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 30 აგვისტოს №0----- საგადასახადო მოთხოვნასთან დაკავშირებით. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 8 დეკემბრის №3---- ბრძანებით საჩივარი დარჩა განუხილველი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 17 აგვისტოს გადაწყვეტილებით უცვლელი დარჩა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 8 დეკემბრის №3---- ბრძანება.

ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, განსახილველი დავის საგანს წარმოადგენს, მოხდა თუ არა სსიპ შემოსავლების სამსახურის ბრძანების აღსრულება. პირველი ინსტანციის სასამართლომ განმარტა, რომ ადმინისტრაციული თუ სასამართლო წარმოების მიმდინარეობის მნიშვნელოვანი ნაწილია მიღებული გადაწყვეტილების აღსრულება, წინააღმდეგ შემთხვევაში მიღებული გადაწყვეტილება კარგავს აზრს და

პირის უფლებები დაუცველი რჩება. ამასთან, მიღებული გადაწყვეტილების აღსრულება გულისხმობს გადაწყვეტილების საფუძველზე არა ფორმალურად რაიმე ქმედების განხორციელებასა თუ აქტის გამოცემას, არამედ გადაწყვეტილებაში მითითებული ფაქტობრივ-სამართლებრივი გარემოებების შესაბამისად მოქმედებას. განსახილველ შემთხვევაში მოსარჩელე სადავოდ ხდის იმ გარემოებას, რომ შემმოწმებელმა არ გამოიყენა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 51-ე და 105-ე მუხლებით მათზე მინიჭებული უფლებები, რაც მათ შესაძლებლობას აძლევდა პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდებით დაედგინათ შემოსავლების მიღებასთან დაკავშირებული რეალური ხარჯები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 79-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტს, რომლის თანახმად, საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელია რეზიდენტი ფიზიკური პირი.ამავე კოდექსის 80-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, რეზიდენტი ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ პერიოდისათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის.

მითითებული კოდექსის მე-100 მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, რეზიდენტის ერთობლივი შემოსავალი შედგება საქართველოში არსებული წყაროდან და საქართველოს ფარგლების გარეთ მიღებული შემოსავლებისაგან. მე-3 ნაწილის თანახმად კი, ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება ნებისმიერი ფორმით ან/და საქმიანობით მიღებული შემოსავალი, კერძოდ: ა) ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები; ბ) ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან; გ) სხვა შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტებით, რომ საშემოსავლო გადასახადის დაბეგვრის ობიექტის განმსაზღვრელ მთავარ ელემენტს წარმოადგენს ერთობლივი შემოსავალი. სწორედ ერთობლივ შემოსავალს გამოკლებული საგადასახადო კოდექსით დაშვებული გამოქვითვები, წარმოადგენს საშემოსავლო გადასახადის დაბეგვრის ობიექტს.

სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 13 ივნისის №1---- ბრძანების თანახმად, დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ შემოწმების მიერ გადაანგარიშებული ერთობლივი შემოსავლის საკითხი საჭიროებდა დამატებით შესწავლას, რის გამოც გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის

დეპარტამენტისათვის წარედგინა ერთობლივი შემოსავლის განსაზღვრასთან დაკავშირებული დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით განეხორციელებინა წარდგენილი მტკიცებულებების შესწავლა და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში, შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

„საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ 2017 წლის 17 აგვისტოს დასკვნის მიხედვით, გადამხდელის მიერ წარდგენილ იქნა ურთიერთშედარების აქტი და ცნობა შპს „ნ-----დან“, რომელიც შესაბამისობაშია საგადასახადო შემოწმების აქტში დაფიქსირებულ მონაცემებთან. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აქტით დარიცხული თანხების კორექტირებას არ დაექვემდებარა.

მოსარჩელის წარმომადგენლის პოზიციას, რომ საგადასახადო ორგანოს არ აღუსრულებია სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 13 ივნისის №1--- ბრძანება, რადგან გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი ხარჯის დოკუმენტაცია სრულად არ გაითვალისწინა, სასამართლო ვერ გაიზიარებს, ვინაიდან სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 13 ივნისის №1---- ბრძანებით საგადასახადო ორგანოს დაევალა, შეესწავლა მხოლოდ ერთობლივი შემოსავლის საკითხი და არა ხარჯებთან დაკავშირებული დოკუმენტაცია. გადასახადის გადამხდელს აღნიშნული ბრძანება არ გაუსაჩივრებია, შესაბამისად, მოცემული ბრძანება კანონიერ ძალაში შევიდა საგადასახადო ორგანო არ იყო უფლებამოსილი დამატებით შეესწავლა ხარჯის საკითხი.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით განსახილველ შემთხვევაში, საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებებით არ დასტურდება სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 13 ივნისის №1---- ბრძანების სათანადო წესით აღუსრულებლობის ფაქტი. შესაბამისად, სარჩელი ფაქტობრივ-სამართლებრივად დაუსაბუთებელია და არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

ი/მ გ-----ი ყ-----ის სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველი

სააპელაციო საჩივრის თანახმად, ი/მ გ-----ი ყ-----ემ ფიზიკური პირებისაგან შეიძინა 37 550 კგ თხილი 264 980 ლარად, საიდანაც შპს „ნ-----“ რეალიზებულ იქნა 34 756 კგ 252 700 ლარად. წლის ბოლოსათვის ნაშთად შემოწმებამ ჩათვალა 1800 კგ თხილი - 8996 ლარი. შემმოწმებელს დანაკლისის სახით უნდა ჩაერთო 994 კგ (37 550 -34 756-1800) სარეალიზაციო ფასით 9045 ლარი. მეწარმის შემოსავალი 2014 წელს შეადგენდა 261 745 (252 700+9045) ლარს,

ნაშთი 8996 ლარი. გამოსაქვითი ხარჯები 264 980 ლარი, დასაბეგრი შემოსავალი იყო 5761 (267 145 – 264 980 – 8996) ლარი. საშემოსავლო გადასახადი შეადგენს 1152 ლარს, ნაცვლად 3322 ლარისა. აპელანტის მითითებით, ანალოგიურად შეძენილია 13 640 კგ თხილი 88 569 ლარად, გამოსაქვით ხარჯად კი აღიარეს 86 316 ლარი, რაც შეუსაბამობაშია შესყიდვის დოკუმენტებთან.

აპელანტის მითითებით მას 2017 წლის 20 თებერვალს წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 20 თებერვლის N3949 ბრძანება და N0---- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის თანახმადაც აპელანტს დამატებით დაერიცხა სულ 20 459,66 ლარი. მათ შორის ძირითადი თანხა 13 436 ლარი, ჯარიმა 4189 ლარი და საურავი 2834,66 ლარი, რასაც არ დაეთანხმა აპელანტი და აღნიშნული დარიცხვები გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 13 ივნისის N1---- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა და 2017 წლის 29 აგვისტოს გამოიცა ახალი N22702 ბრძანება და საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის მიხედვითაც დამატებით დარიცხული თანხები არ შემცირებულა. ამდენად, აპელანტისათვის გაუგებარია თუ რას ნიშნავდა საჩივრის ნაწილობრივი დაკმაყოფილება.

აპელანტის მითითებით, დამატებითი შემოწმების დროს მის მიერ წარდგენილ იქნა შპს „ნ-----სთან“ ურთიერთშედარების აქტი და მოსახლეობისგან შესყიდული თხილის ნოტარიულად დამოწმებული დოკუმენტების ნაწილი. ნაწილი კი წარდგენილი იყო პირველადი შემოწმების დროს, თუმცა შემმოწმებელი დაყრდნო მხოლოდ შედარების აქტს, რომლის მიხედვითაც შპს „ნ-----“ რეალიზებული იქნა 252 700 ლარის თხილი, მაშინ როდესაც მოსახლეობისგან შეძენილი იყო 264 980 ლარის თხილი. სხვაობა ნაშთად იქნა დარჩენილი და შემდგომში რეალიზებული, რაც შემმოწმებელმა ერთობლივ შემოსავალში არ ჩათვალა. შესაბამისად, აღნიშნული ბრძანება და საგადასახადო მოთხოვნა კვლავ გასაჩივრებულ იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში, რომელიც დარჩა განუხილველი.

აპელანტი მიუთითებს, რომ მათ მიერ წარდგენილი საჩივარი იყო კანონიერი და უნდა მომხდარიყო ერთობლივი შემოსავლების გადაანგარიშება და დარიცხული თანხების მნიშვნელოვნად შემცირება. აპელანტის მითითებით შემმოწმებელმა არ გამოიყენეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 51-ე და 105-ე მუხლებით მათზე მინიჭებული უფლებები, რაც მათ შესაძლებლობას აძლევდა პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდებით დადგენილიყო შემოსავლებთან დაკავშირებული რეალური ხარჯები.

III სამოტივაციო ნაწილი

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.

ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება

სააპელაციო პალატა იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს, მიუთითებს მათზე, ხოლო სამართლებრივი დასაბუთების ნაწილში აღნიშნავს შემდეგს:

სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ არსებითად სწორად გადაწყვიტა სადავო საკითხი. სასამართლომ სამართლებრივი თვალსაზრისით სწორად შეაფასა საქმესთან დაკავშირებული ყველა ფაქტობრივი გარემოება; თავის მხრივ, აპელანტმა თავის სააპელაციო საჩივარში ვერ გააქარწყლა პირველი ინსტანციის სასამართლოს სამართლებრივი დასკვნები, ვერ მიუთითა და ვერ წარმოადგინა ისეთი არგუმენტები, რომლებზე დაყრდნობითაც შესაძლებელი იქნებოდა საქმეზე დადგენილი ფაქტების სხვაგვარი სამართლებრივი შეფასება;

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, საქართველოს საგადასახადო

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

მოცემულ შემთხვევაში საქმის მასალებით დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 14 დეკემბრის №3---- ბრძანებით დაინიშნა ი/მ „გ-----ი ყ-----ის“ საქმიანობის თემატური კამერალური საგადასახადო შემოწმება შპს „ნ-----“ 2014 წლის პირველი იანვრიდან 2016 წლის პირველ იანვრამდე პერიოდში მიწოდებული საქონლის (თხილის) შედეგად მიღებული შემოსავლის დაბეგვრასთან დაკავშირებით. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა 2017 წლის 16 თებერვლის ი/მ „გ-----ი ყ-----ის“ საგადასახადო შემოწმების აქტი და გადასახადის გადამხდელს წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 20 თებერვლის №3949 ბრძანება და №0---- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის თანახმად ი/მ „გ-----ი ყ-----ეს“ დამატებით დაერიცხა სულ 20459.66 ლარი, მათ შორის ძირითადი თანხა 13436 ლარი, ჯარიმა 4189 ლარი და საურავი 2834.66 ლარი. ი/მ „გ-----ი ყ-----ე“ არ დაეთანხმა დამატებით დარიცხულ თანხებს და სსიპ შემოსავლების სამსახურში გაასაჩივრა ზემოაღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნა.

საქმის მასალებით დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 13 ივნისის №1---- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. აღნიშნული ბრძანების საფუძველზე შედგა 2017 წლის 17 აგვისტოს საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე დასკვნა და გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 29 აგვისტოს №22702 ბრძანება და 2017 წლის 30 აგვისტოს №0---- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც ი/მ „გ-----ი ყ-----ისათვის“ დამატებით დარიცხული თანხები არ შეუმცირდა.

ი/მ „გ-----ი ყ-----ემ“ 2017 წლის 8 ნოემბერს საჩივრით მიმართა სსიპ

შემოსავლების სამსახურს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 30 აგვისტოს №0----- საგადასახადო მოთხოვნასთან დაკავშირებით. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 8 დეკემბრის №3---- ბრძანებით საჩივარი დარჩა განუხილველი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 17 აგვისტოს გადაწყვეტილებით უცვლელი დარჩა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 8 დეკემბრის №3---- ბრძანება.

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

განსახილველ შემთხვევაში აპელანტი სადავოდ ხდის იმ გარემოებას, რომ შემმოწმებელმა არ გამოიყენა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 51-ე და 105-ე მუხლებით მათზე მინიჭებული უფლებები, რაც მათ შესაძლებლობას აძლევდა პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდებით დაედგინათ შემოსავლების მიღებასთან დაკავშირებული რეალური ხარჯები.

სააპელაციო პალატა მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 79-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმად, საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელია რეზიდენტი ფიზიკური პირი. ამავე კოდექსის 80-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, რეზიდენტი ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ პერიოდისათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის.

მითითებული კოდექსის მე-100 მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, რეზიდენტის ერთობლივი შემოსავალი შედგება საქართველოში არსებული წყაროდან და საქართველოს ფარგლების გარეთ მიღებული შემოსავლებისაგან. მე-3 ნაწილის თანახმად კი, ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება ნებისმიერი ფორმით ან/და საქმიანობით მიღებული შემოსავალი, კერძოდ: ა) ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები; ბ) ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული

შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან; გ) სხვა შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან.

სააპელაციო პალატა იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებას და განმარტავს, რომ საშემოსავლო გადასახადის დაბეგვრის ობიექტის განმსაზღვრელ მთავარ ელემენტს წარმოადგენს ერთობლივი შემოსავალი. სწორედ ერთობლივ შემოსავალს გამოკლებული საგადასახადო კოდექსით დაშვებული გამოქვითვები, წარმოადგენს საშემოსავლო გადასახადის დაბეგვრის ობიექტს. სააპელაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 13 ივნისის №1- --- ბრძანების თანახმად, დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ შემოწმების მიერ გადაანგარიშებული ერთობლივი შემოსავლის საკითხი საჭიროებდა დამატებით შესწავლას, რის გამოც გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა ერთობლივი შემოსავლის განსაზღვრასთან დაკავშირებული დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით განეხორციელებინა წარდგენილი მტკიცებულებების შესწავლა და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში, შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

„საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ 2017 წლის 17 აგვისტოს დასკვნის მიხედვით, გადამხდელის მიერ წარდგენილ იქნა ურთიერთშედარების აქტი და ცნობა შპს „ნ-----დან“, რომელიც შესაბამისობაშია საგადასახადო შემოწმების აქტში დაფიქსირებულ მონაცემებთან. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აქტით დარიცხული თანხების კორექტირებას არ დაექვემდებარა.

აპელანტის წარმომადგენლის პოზიციას, რომ საგადასახადო ორგანოს არ აღუსრულებია სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 13 ივნისის №1- --- ბრძანება, რადგან გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი ხარჯის დოკუმენტაცია სრულად არ გაითვალისწინა, პალატა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსგავსად ვერ გაიზიარებს, ვინაიდან სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 13 ივნისის №1- --- ბრძანებით საგადასახადო ორგანოს დაევალა, შეესწავლა მხოლოდ **ერთობლივი შემოსავლის საკითხი** და არა ხარჯებთან დაკავშირებული დოკუმენტაცია. **გადასახადის გადამხდელს აღნიშნული ბრძანება არ გაუსაჩივრებია**, შესაბამისად, მოცემული ბრძანება კანონიერ ძალაშია შესული და საგადასახადო ორგანო არ იყო უფლებამოსილი დამატებით შეესწავლა ხარჯის საკითხი.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე პალატა მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ საქმის ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი შეფასების შედეგად სწორად მიიჩნია, რომ სადავო აქტები გამოცემულია კანონის მოთხოვნათა სრული დაცვით და არ არსებობს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველი.

საპროცესო ხარჯები:

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის შესაბამისად, აპელანტის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი 150 (ასორმოცდაათი) ლარი ჩაითვალოს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილად.

IV ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 390-ე მუხლებით და

დ ა ა დ გ ი ნ ა:

1. ი/მ გ-----ი ყ-----ის სააპელაციო საჩივარი **არ დაკმაყოფილდეს;**
2. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 26 თებერვლის გადაწყვეტილება **დარჩეს უცვლელად;**
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 ჩაბარებიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში.

თავმჯდომარე

გელა ბადრიაშვილი

მოსამართლეები:

ნინო ქადაგიძე

მარიამ ცისკაძე

