



გ ა დ ა ო ყ ვ ე ტ ი ლ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

13 მაისი, 2019 წელი

თბილისი

შესავალი ნაწილი

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგია

მოსამართლე ინგა კვაჭანტირაძე

სხდომის მდივანი ციალა გახელაძე

მოსარჩელე - აბ-----ი“

წარმომადგენელი - პ-----ე

მოპასუხე - სსიპ შემოსავლების სამსახური

წარმომადგენელი - გ-----ე

მოპასუხე - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

წარმომადგენელი - თ-----ე

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა, ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა

აღწერილობითი ნაწილი

1. სასარჩელო მოთხოვნა

1.1. ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 7 ივლისის №1---- ბრძანება;

1.2. ბათილად იქნას ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 29 სექტემბრის გადაწყვეტილება №4----- საჩივარზე. (იხ. 2018 წლის 30 ივლისის სასამართლო სხდომის ოქმი).

1.3. დაევალოს სსიპ შემოსავლების სამსახურს გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი მოსარჩელის საჩივართან დაკავშირებით.

2. მოპასუხის პოზიცია

2.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა შესაგებლით სარჩელი არ ცნო და მოითხოვა სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

2.2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო და მოითხოვა სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

3. დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები

3.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 2 ოქტომბრის №4---- ბრძანებით დაინიშნა ამ-----ის“ კამერალური საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელ პერიოდად მოგებისა და ქონების გადასახადში განისაზღვრა 2008 წლის პირველი იანვრიდან 2013 წლის პირველ იანვრამდე დროის მონაკვეთი, ხოლო დამატებული ღირებულების გადასახადსა და საშემოსავლო გადასახადში - 2008 წლის პირველი იანვრიდან 2013 წლის პირველ სექტემბრამდე დროის მონაკვეთი. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა 2014 წლის 6 ნოემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტი და გადასახადის გადამხდელს წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 26 ნოემბრის №4--- - ბრძანება და №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს დამატებით დაერიცხა სულ 1559989.77 ლარი, მათ შორის, ძირითადი თანხა 823251 ლარი, ჯარიმა - 423345 ლარი, საურავი - 313393.77 ლარი.

შემოწმების აქტის პროექტის თანახმად, გადამხდელისათვის დღგ-ში დამატებითი თანხების დარიცხვის საფუძველი გახდა შემდეგი - სსიპ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონულ ბაზაში არსებული გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების და საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ მოწოდებული ფიზიკურ პირებთან გაფორმებული ხელშეკრულებების შეჯამების შედეგად დადგინდა სხვაობა გადამხდელის მიერ დეკლარირებულ და შემოწმებით მიღებულ დღგ-ის დასაბეგრ ბაზას შორის. მიღებული შედეგების გათვალისწინებით კორექტირებულ იქნა გადამხდელის დღგ-ით დასაბეგრი ბაზა.

შემოწმების აქტის პროექტის მიხედვით, 2013 წლის 12 ივნისს ამ-----ის“ საკუთრებაში არსებული ყველა აქტივის (დარჩენილი 7 ბინა, მიწისქვეშა

კომერციული ფართი 499.8 კვ.მ, სასტუმრო ფართი 1708.8 კვ.მ და ამ ფართებთან დაკავშირებული ყველა ინვენტარი და ძირითადი საშუალებები) გადაცემა შპს „დ-----ის“ საკუთრებაში და აღნიშნული ოპერაცია განხილულ იქნა, როგორც ყველა აქტივის ერთი ოპერაციის ფარგლებში მიწოდება და არ იქნა დაბეგრული დღგ-ით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „მ“ ქვეპუნქტის მიხედვით. კერძოდ, 2013 წლის პირველ მაისს შპს „დ-----სა“ და ამ-----ს“ შორის გაფორმდა ხელშეკრულება ამ-----ის“ საკუთრებაში არსებული ყველა აქტივის ნასყიდობის შესახებ. მხარეებმა აღნიშნულ შემთხვევაში გამოიყენეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „მ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული უფლება. აღნიშნული შეთანხმების საფუძველზე 2013 წლის პირველ მაისს შპს „დ-----ის“ წარმომადგენელმა საჯარო რეესტრში წარადგინა განცხადება ქონებაზე შპს „დ-----ის“ სასარგებლოდ საკუთრების უფლების რეგისტრაციის შესახებ. ვინაიდან შეთანხმების გაფორმების თარიღისათვის დღგ-ის გადამხდელს წარმოადგენდა მხოლოდ ამ-----ი“, 2013 წლის პირველ მაისს გადამხდელს არ შეეძლო ესარგებლათ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „მ“ ქვეპუნქტით, შესაბამისად, ამ-----სა“ და შპს „დ-----ს“ შორის გაფორმდა შეთანხმება ზემოთ აღნიშნული პირველი მაისის ხელშეკრულების ბათილად ცნობის თაობაზე, ხოლო 2013 წლის 7 ივნისს საჯარო რეესტრში ფიქსირდება განცხადებების რეგისტრაცია აღნიშნულ სუბიექტებს შორის 2013 წლის პირველი მაისის ხელშეკრულების ბათილად ცნობის შესახებ. 2013 წლის 11 ივნისის საჯარო რეესტრის ამონაწერის მიხედვით აღნიშნული ქონება ისევ დაუბრუნდა ძველ მფლობელს ამ-----ს“. 2013 წლის 31 მაისს შპს „დ-----ი“ ნებაყოფლობით დარეგისტრირდა დღგ-ის გადამხდელად (საჯარო რეესტრის მონაცემების მიხედვით აღნიშნული პერიოდისთვის ქონების მესაკუთრედ ისევ შპს „დ-----ი“ ფიქსირდება) და 2013 წლის 13 ივნისის საჯარო რეესტრიდან ამონაწერით ირკვევა, რომ გაფორმდა ახალი ხელშეკრულება შპს „დ-----სა“ და ამ-----ს“ შორის და აღნიშნული ქონება ისევ შპს „დ-----ის“ საკუთრებას წარმოადგენს. საკუთრების უფლების წარმოშობის თარიღი 2013 წლის 12 ივნისია, ვინაიდან აღნიშნული მომენტისათვის ორივე გადამხდელი - ამ-----ი“ და შპს „დ-----ი“ წარმოადგენდა დღგ-ის გადამხდელს, გამოიყენეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „მ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული უფლება, თუმცა ამ პერიოდამდე ქონება რჩება ბანკის მიერ იპოთეკით დატვირთული შპს „დ-----ის“ სასარგებლოდ. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, შემოწმების მიერ აქტივების თავდაპირველი მიწოდება ჩაითვალოს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად, რადგან 2013 წლის პირველ მაისს გადამხდელს არ შეეძლოთ ესარგებლათ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „მ“ ქვეპუნქტით და შესაბამისად, გასაყიდი ფასიდან გაანგარიშდა დღგ-ს გარეშე თანხა და დაექვემდებარა დაბეგვრას. შედეგად, ამხანაგობას დაერიცხა ძირითადი გადასახადი 315 706 ლარი. შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემების მიხედვით, მხარეებმა 15 დღის ვადაში წერილობითი შეტყობინებით აცნობეს საგადასახადო ორგანოს ასეთი მიწოდების შესახებ. საქართველოს საგადასახადო

კოდექსის 174-ე მუხლის მე-10 ნაწილის გათვალისწინებით, მიმწოდებელს ამ ოპერაციის მიხედვით მითითებული კოდექსის 275-ე მუხლით გათვალისწინებული სანქცია არ დაეკისრება.

შემოწმების აქტის პროექტის თანახმად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონულ ბაზაში არსებული ჩათვლილი საგადასახადო ანგარიშფაქტურების დამუშავების შედეგად გამოვლენილია სხვაობა გადამხდელის მიერ ჩათვლილ და საგადასახადო ორგანოში წარდგენილ ანგარიშ-ფაქტურებით მიღებულ ჩასათვლელ დღგ-ის თანხებს შორის. მიღებული შედეგების გათვალისწინებით დაკორექტირდა გადამხდელის მიერ ჩასათვლელი დღგ-ით ოდენობა.

შემოწმების აქტის პროექტის მიხედვით, გადამხდელისათვის ქონების გადასახადში დამატებითი თანხის დარიცხვის საფუძველი გახდა შემდეგი - საჯარო რეესტრის მონაცემების მიხედვით 2010 წელს ამ-----ის“ საკუთრებაში ირიცხებოდა არასასოფლო-სამაგრი მიწის ნაკვეთი 3965კვ.მ და მასზე დამაგრებული მშენებარე სასტუმროს ტიპის საცხოვრებელი კომპლექსი. გადამხდელის მიერ აღნიშნულ პერიოდში არ არის დეკლარირებული ქონებისა და მიწის გადასახადი. შემოწმების მიერ მოხდა აღნიშნული დაუმთავრებელი მშენებლობის საშუალო წლიური ღირებულების გაანგარიშება 2011 წლის ქონების საშუალო წლიური ღირებულების და ამავე წელს შემოწმებით დადგენილი ამორტიზაციის გამოყენებით. 2011 წლის დასაწყისში ქონების ღირებულებამ შეადგინა 1008375 ლარი, რომელიც შესაბამისად წარმოადგენს 2010 წლის საბოლოო ღირებულებას, ხოლო ამავე წლის საწყისი ღირებულება ჩაითვალია ნულის ტოლად. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, 2010 წლის ქონების გადასახადით დასაბეგრმა ბაზამ შეადგინა 504187.5 ლარი. გადამხდელს დაერიცხება შესაბამისი ძირითადი გადასახადი და ჯარიმა 275-ე მუხლის მიხედვით. 2011 წელს გადამხდელს, ასევე, დაერიცხა ძირითადი გადასახადი 1427 ლარის ოდენობით და ჯარიმა 275-ე მუხლის მიხედვით.

შემოწმების აქტის პროექტის მიხედვით, გადამხდელისათვის საშემოსავლო გადასახადში დამატებითი თანხების დარიცხვის საფუძველი გახდა შემდეგი - საგადასახადო შემოწმების შედეგად, 2012 წლის ბოლოს ამხანაგობის წილის მფლობელებზე (წევრებზე) მისაკუთვნებელი მოგების სახით დადგინდა მოგება 2028473 ლარი, საიდანაც 2013 წლის პირველი აპრილისათვის გადასახადის წყაროსთან დაიბეგრა 829 830 ლარი (სამი არარეგისტრირებული პირისათვის) საშემოსავლო გადასახადით.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- 2014 წლის 6 ნოემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტი (ს.ფ.12-71);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 26 ნოემბრის №4---- ბრძანება (ს.ფ.179-181);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 26 ნოემბრის

№0----- საგადასახადო მოთხოვნა (ს.ფ.178).

3.2. ამ-----მა“ საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 26 ნოემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის პირველი აპრილის №1---- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა.

ბრძანების თანახმად, პირველ სადავო საკითხს წარმოადგენდა, მომხდარიყო გათვალისწინება მშენებლობაზე გაწეული ხარჯების, მათ შორის, 2011 წელს ხელფასების, სამშენებლო კომპანიების მიერ შესრულებული სამუშაოების, საკვები პროდუქტების დანახარჯების, ამორტიზაციის ხარჯის, ასევე კრედიტზე გაწეული პროცენტის ხარჯის, ელ-ენერგიის ხარჯის, ხელფასის ხარჯის, ძირითად საშუალებათა შეძენის ხარჯის, კურსთა შორის სხვაობით მიღებული შემოსავალი/ზარალის და სხვა გამოქვითვების. აღნიშნულთან დაკავშირებით გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება აღნიშნული ბრძანების ჩაბარებიდან 20 სამუშაო დღის ვადაში ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების განსაზღვრის მიზნით აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა მტკიცებულებები, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებების შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით განეხორციელებინა შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება).

ბრძანების თანახმად, მეორე სადავო საკითხს წარმოადგენდა, განხორციელებულიყო შემოსავლების კორექტირება, კომერციული ფართის რეალიზაციით მიღებული შემოსავლით, სასტუმროს მიერ გაწეული მომსახურებით მიღებული შემოსავლებით, ასევე უცხოურ ვალუტაში არსებული ვალდებულებების გადაფასებით მიღებული საკურსო შემოსავლებით და სხვ. აღნიშნულთან დაკავშირებით, გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 20 სამუშაო დღის ვადაში ერთობლივი შემოსავლისა და დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვის განსაზღვრის მიზნით აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა მტკიცებულებები, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებების შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით განეხორციელებინა შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება).

ბრძანების თანახმად, მესამე სადავო საკითხს წარმოადგენდა ის, რომ გადასახადის გადამხდელი არ დაეთანხმა 2013 წელს შპს „დ-----ზე“ ყველა აქტივის მიწოდების დღგ-ით დაბეგვრას. აღნიშნულთან დაკავშირებით, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა ამ-----ის“ ყველა აქტივის მიწოდების დღგ-ით დაბეგვრასთან

მიმართებაში შემოწმების აქტით განხორციელებული დარიცხვა დაუქვემდებაროს შემცირებას.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის პირველი აპრილის №1---- ბრძანება (ს.ფ.173-177).

3.3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის პირველი აპრილის №1---- ბრძანების აღსრულების მიზნით გამოიცა 2016 წლის 8 თებერვლის დასკვნა, რომლის თანახმად, პირველ და მეორე სადავო საკითხებთან დაკავშირებით გადამხდელის მიერ წარდგენილ იქნა ერთობლივი შემოსავლების, გამოსაქვითი ხარჯების და დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვების განსაზღვრისათვის საჭირო დოკუმენტაცია და ინფორმაცია. აღნიშნული მასალების დამუშავების შედეგად მოგების გადასახადის ნაწილში შემოწმების მიერ აქტით დარიცხული გადასახადის თანხები დაექვემდებარა შემცირებას სრულად, რადგან 2008-2011 წლებში განისაზღვრა ზარალი (ჯამურად 2038617 ლარი), ხოლო 2012 წელს, მიუხედავად მიუღებელი მოგებისა (1098008 ლარი), წინა წლების ზარალის გათვალისწინებით დასაბეგრმა მოგებამ შეადგინა ნული ლარი. დოკუმენტაციის დამუშავების შედეგად გაიზარდა 2008 და 2009 წლების საშემოსავლო გადასახადით დასაბეგრი ბაზა ჯამურად 2250 ლარით და შემცირდა 827123 ლარით, რომელიც წარმოადგენდა ამხანაგობის წევრ, გადასახადის გადამდელად არარეგისტრირებული ფიზიკურ პირებზე განაწილებულ მოგებას. ასევე, გადაანგარიშდა დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვები და საგადასახადო აქტის მიხედვით განსაზღვრულთან შედარებით გაიზარდა 127839 ლარით. მესამე სადავო საკითხთან დაკავშირებით დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვიდან ამოღებულ იქნა ამ-----ის“ მიერ შპს „დ-----ზე“ მიწოდებული ყველა აქტივის ღირებულება 1753923 ლარი (დღგ-ის გარეშე). ზემოაღნიშნული გადაანგარიშების შედეგად შემოწმების აქტით დარიცხული თანხები შემცირდა შემდეგი ოდენობით - (1) საშემოსავლო გადასახადის ნაწილში სულ 245187 ლარის ოდენობით, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი 163175 ლარით და ჯარიმა 82012 ლარით; (2) დამატებული ღირებულების გადასახადის ნაწილში სულ 449430 ლარის ოდენობით, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი 292696 ლარით და ჯარიმა 156734 ლარით.

2016 წლის 8 თებერვლის დასკვნის საფუძველზე გადასახადის გადამხდელს წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 21 აპრილის №1---- ბრძანება და №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც ამ-----ის“ საგადასახადო დავალიანებად განისაზღვრა 597063.53 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი 367387 ლარი, ჯარიმა 184599 ლარი და საურავი 45077.53 ლარი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- 2016 წლის 8 თებერვლის დასკვნა (ს.ფ.171-172);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 21 აპრილის №1---- ბრძანება (ს.ფ.168-170);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 21 აპრილის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა (ს.ფ.166-167).

3.4. 2016 წლის 24 ივნისს ამ-----ის“ წარმომადგენელმა საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 21 აპრილის №0----- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება.

საჩივრის თანახმად, საგადასახადო შემოწმების პროცესში ამხანაგობის უფლებამოსილმა პირმა ობიექტური მიზეზების გამო ვერ უზრუნველყო საბუღალტრო დოკუმენტაციის სრულყოფილად წარდგენა შემმოწმებლისათვის. აღნიშნულიდან გამომდინარე 2011 წლის დეკემბრის თვის დამატებული ღირებულების გადასახადის დეკლარაციაში გადამხდელის მიერ ჩათვლილი დღგ, გადახდილი საჯარო სამართლის იურიდიულ პირების მიერ გაწეულ მომსახურებაზე განსაზღვრული საფასურით გაუქმებულ/შემცირებულ იქნა შემმოწმებლის მიერ. 2016 წელს გამოვლენილ იქნა დამატებითი გარემოება, რის საფუძველზე შესაძლებელი გახდა 2011 წლის ნოემბრის თვეში მომსახურების გამწევი პირის დადგენა, რომელსაც წარმოადგენს სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო. კერძოდ, სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს 2016 წლის 13 ივნისის №1----- წერილის თანახმად, 2011 წლის პირველი ნოემბრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით დაინტერესებულ პირად წარმოდგენილია ამ-----ის“ 77 განცხადება, რომლებზეც საფასურის გადახდებში მითითებულია თითოეულ განცხადებაზე 50 ლარი (ჯამში 77 განცხადებაზე 3850 ლარი), სადაც გადამხდელად მითითებულია ირაკლი კეკელიშვილი, აღნიშნული თანხა სააგენტოს საქართველოს ბანკის ანგარიშზე ჩარიცხულია 2011 წის 30 ნოემბერს. აღნიშნული გადახდის საფუძველზე ამხანაგობამ განახორციელა 2011 წლის დეკემბრის თვის დღგ-ს დეკლარაციებში დღგ-ს ჩათვლა. გადასახადის გადამხდელმა ითხოვა მოცემული გარემოების გათვალისწინება და 2011 წლის დეკემბრის თვის საანგარიშო პერიოდში შემმოწმებლის მიერ გაუქმებული, გადამხდელის მიერ ჩათვლილი დღგ-ს აღდგენა, საჩივარში მითითებულია ისიც, რომ 2014 წლის ივნისის თვის საანგარიშო პერიოდში ამხანაგობის მიერ შემოსავლების სამსახურის ერთიან კომპიუტერულ ბაზაში გადაიგზავნა მოგების გადასახადისა და დამატებული ღირებულების გადასახადის დაზუსტებული დეკლარაციები, რომელშიც ასახულია ამხანაგობის მოგების რეალური შემოსავლები და ხარჯები, გადასახადის გადამხდელმა ითხოვა აღნიშნული დეკლარაციების საფუძველზე გადამხდელის მიერ აღიარებული დავალიანება, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-5 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, ჩაითვალოს აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებად, ხოლო შემმოწმებლის მიერ აღიარებულ

საგადასახადო დავალიანებასთან მიმართებაში გამოვლენილი სხვაობა განხილულ იქნას დამატებით დარიცხულ გადასახადად.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 7 ივლისის №1---- ბრძანებით საჩივარი დარჩა განუხილველი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტით.

ბრძანების თანახმად, დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ გადამხდელის საჩივარში გამოთქმული პრეტენზიები ყოველგვარ საფუძველს არის მოკლებული, აუდიტორის მიერ სრულყოფილად განხორციელდა შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილების აღსრულება და გადამხდელის საჩივარი დაუსაბუთებელია. ამასთან, შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ აღნიშნა, რომ გადასახადის გადამხდელი საჩივარში ვერ უთითებს იმ ფაქტობრივ და სამართლებრივ გარემოებებს, თუ რა ნაწილში არ მოხდა შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილების აღსრულება და სადავო გარემოებად მითითებული აქვს ისეთი ფაქტობრივი გარემოებები, რაც გადაწყვეტილებით არ დაკმაყოფილდა და შესაბამისად არ ყოფილა დავალეული შესასრულებლად აუდიტის დეპარტამენტისთვის. ამდენად, საბჭომ მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 21 აპრილის №0----- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნა გამოცემულია შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის პირველი აპრილის №1---- ბრძანების აღსრულების მიზნით და გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის შინაარსი შეესაბამება დავების განხილვისას მიღებული გადაწყვეტილების შინაარსს.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- ამ-----ის“ წარმომადგენლის 2016 წლის 24 ივნისის საჩივარი (ს.ფ.162);
- ამ-----ის“ წარმომადგენლის 2016 წლის 9 ივნისის №1----- განცხადება (ს.ფ.163);
- სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს 2016 წლის 13 ივნისის №1----- წერილი (ს.ფ.165);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 7 ივლისის №1---- ბრძანება (ს.ფ.159-161).

3.5. ამ-----ის“ წარმომადგენელმა 2017 წლის 19 მაისს საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 21 აპრილის №0----- საგადასახადო მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 7 ივლისის №1---- ბრძანების გაუქმება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს

2017 წლის 29 სექტემბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

გადაწყვეტილების თანახმად, დავების განხილვის საბჭომ მიუთითა, რომ გადამხდელის მიერ წარდგენილი არ არის ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოება, რომელიც მისთვის არასასურველი გადაწყვეტილების მიღებამდე არ შეეძლო სცოდნოდა, საბჭომ მიიჩნია, რომ დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის მართლზომიერებაზე დავის განახლების საფუძველი არ არსებობს. ამასთან, თუ გადამხდელი საგადასახადო დეკლარაციაში აღმოაჩენს შეცდომას, რომელიც იწვევს საგადასახადო ვალდებულების ცვლილებას, იგი ვალდებულია საგადასახადო დეკლარაციაში შეიტანოს შესაბამისი ცვლილება ან/და დამატება. საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება აღნიშნული გათვალისწინების ან არგათვალისწინების შესახებ შესაძლებელია გასაჩივრდეს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით და ვადაში.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- ამ-----ის“ წარმომადგენლის 2017 წლის 19 მაისის საჩივარი (ს.ფ.149-151);
- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 29 სექტემბრის გადაწყვეტილება (ს.ფ.152-157).

სამოტივაციო ნაწილი

4. შემაჯამებული სასამართლო დასკვნა

საქმეში არსებული მასალებისა და მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, სარჩელის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმებისა და საქმეში არსებულ მტკიცებულებათა სამართლებრივი შეფასების შედეგად, სასამართლო მივიდა დასკვნამდე, რომ სარჩელი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

5. კანონები, რომლებითაც სასამართლომ იხელმძღვანელა

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველი, 41-ე, 51-ე, 296-ე, 297-ე, 299-ე, 301-ე, 304-ე მუხლები, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე და 96-ე მუხლები, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4, მე-17 მუხლები, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4, 102-ე, 105-ე მუხლები.

6. სამართლებრივი შეფასება

6.1. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლის პირველი

ნაწილის მიხედვით, სარჩელი შეიძლება აღიძრას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის მოთხოვნით.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის პირველი მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ეს კოდექსი განსაზღვრავს ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის და აღსრულების, ადმინისტრაციული საჩივრის და განცხადების განხილვის, ადმინისტრაციული გარიგების მომზადების, დადებისა და შესრულების წესს. ამავე კოდექსის მეორე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი წამოადგენს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემულ ინდივიდუალურ-სამართლებრივ აქტს, რომელიც აწესებს, ცვლის, წყვეტს ან ადასტურებს პირის ან პირთა შეზღუდული წრის უფლებებსა და მოვალეობებს. ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტად ჩაითვლება აგრეთვე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება მის უფლებამოსილებას მიკუთვნებული საკითხის დაკმაყოფილებაზე განმცხადებლისათვის უარის თქმის შესახებ, ასევე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული ან დადასტურებული დოკუმენტი, რომელსაც შეიძლება მოჰყვეს სამართლებრივი შედეგები.

სადავო სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 7 ივლისის №1---- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 29 სექტემბრის გადაწყვეტილება, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის ზემოაღნიშნული ნორმის შესაბამისად, წარმოადგენენ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რომელთა კანონშესაბამისობაც უნდა შეამოწმოს სასამართლომ განსახილველი დავის ფარგლებში საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად.

6.2. 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, საგადასახადოს გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას, განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან

დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ი“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს კანონით დადგენილი წესით გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს ქმედება ან გადაწყვეტილება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ნ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში დადგენილი წესით განიხილონ გადასახადის გადამხდელის წერილები, საჩივრები და შეკითხვები, საჭიროების შემთხვევაში უსასყიდლოდ მიაწოდონ მას ინფორმაცია მოქმედი გადასახადების, მათი გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და ვალდებულებების თაობაზე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 296-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო დავა შესაძლებელია განხილულ იქნეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სასამართლოში.

ამავე კოდექსის 297-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოები არიან შემოსავლების სამსახური და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭო (შემდგომში – დავის განმხილველი ორგანოები).

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. ამავ 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.

სასამართლო მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2013 წლის 28 მაისის განჩინებაზე ადმინისტრაციულ საქმეზე №ბს-122-115(2კ-13), სადაც „საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ პირის უფლება - მიმართოს სახელმწიფოს ნებისმიერ საჯარო დაწესებულებას მისი ინტერესების დასაცავად, განეკუთვნება კონსტიტუციურ უფლებათა სისტემას. ადამიანის უფლებები იყოფა ორ ჯგუფად: მატერიალური და პროცედურული უფლებები. პირის პროცედურულ უფლებათა რიგს მიეკუთვნება ადმინისტრაციული ორგანოსათვის მიმართვის უფლება, შუამდგომლობათა აღძვრის უფლება, მტკიცებულებათა წარდგენის

უფლება, სხდომაზე დასწრების და მონაწილეობის უფლება, მოსაზრებათა წარდგენის უფლება, გასაჩივრების უფლება და ა.შ. სწორედ, პროცედურული უფლებების კანონით დადგენილი ფორმებით რეალიზაცია აძლევს პირს შესაძლებლობას, დაიცვას ან აღიდგინოს თავისი მატერიალური უფლებები. სამართლებრივი სახელმწიფოს ფუნქციონირების პრინციპი გულისხმობს პროცედურული უფლებების შეუფერხებლად და დაუბრკოლებლად განხორციელებას, წინააღმდეგ შემთხვევაში, საფრთხე ექმნება მატერიალური უფლებების ჯეროვან რეალიზაციასა და დაცვას. ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, რომელიც ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი ურთიერთობების მონაწილეთა პროცედურული უფლება-მოვალეობების საზოგადო წესებს დეტალურად განსაზღვრავს, მიზნად ისახავს ადმინისტრაციულ ორგანოთა მიერ ადამიანის უფლებებისა და თავისუფლებების, საჯარო ინტერესებისა და კანონის უზენაესობის დაცვის უზრუნველყოფას. ზემოთ მითითებულ კონსტიტუციურ პრინციპს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის სპეციალური მუხლი ეძღვნება, კერძოდ, მე-12 მუხლი. ადმინისტრაციული ორგანოსათვის მიმართვის უფლება, რომლის მიხედვით გარანტირებულია: 1. ნებისმიერი პირის უფლება - მიმართოს ადმინისტრაციულ ორგანოს ამ უკანასკნელის უფლებამოსილებას მიკუთვნებული იმ საკითხის გადასაწყვეტად, რომელიც უშუალოდ და პირდაპირ ეხება პირის უფლებებსა და კანონიერ ინტერესებს; 2. ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულება - განიხილოს მის უფლებამოსილებას მიკუთვნებულ საკითხზე შეტანილი განცხადება და მიიღოს შესაბამისი გადაწყვეტილება. აღნიშნული ნორმის სტრუქტურული შინაარსი გულისხმობს, რომ პირის უფლების დადგენა მოიცავს ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულებას - განახორციელოს რეალიზებული საპროცესო უფლების კანონით რეგლამენტირებული, ადეკვატური პროცედურული ხასიათის მოქმედება.“

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლო განმარტავს, რომ 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, რამეთუ 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, რამეთუ 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 უფლების 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.

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 2 ოქტომბრის №4---- ბრძანებით დაინიშნა ამ-----ის“ კამერალური საგადასახადო შემოწმება, რომლის შედეგებზეც გამოიცა 2014 წლის 6 ნოემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტი და გადასახადის გადამხდელს წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 26 ნოემბრის №4---- ბრძანება და №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს დამატებით დაერიცხა სულ 1559989.77 ლარი, მათ შორის ძირითადი თანხა 823251 ლარი, ჯარიმა - 423345 ლარი, საურავი - 313393.77 ლარი.

ამ-----მა“ საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 26 ნოემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის პირველი აპრილის №1---- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ

დაკმაყოფილდა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის პირველი აპრილის №1---- ბრძანების აღსრულების მიზნით გამოიცა 2016 წლის 8 თებერვლის დასკვნა და გადასახადის გადამხდელს წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 21 აპრილის №1---- ბრძანება და №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც ამ-----ის“ საგადასახადო დავალიანებად განისაზღვრა 597063.53 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადი 367387 ლარი, ჯარიმა 184599 ლარი და საურავი 45077.53 ლარი.

2016 წლის 24 ივნისს ამ-----ის“ წარმომადგენელმა საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 21 აპრილის №0----- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 7 ივლისის №1---- ბრძანებით საჩივარი დარჩა განუხილველი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტით.

ამ-----ის“ წარმომადგენელმა 2017 წლის 19 მაისს საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 21 აპრილის №0----- საგადასახადო მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 7 ივლისის №1---- ბრძანების გაუქმება. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 29 სექტემბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

მოსარჩელე სადავოდ ხდის იმ ფაქტს, რომ ვერ უზრუნველყო ობიექტური მიზეზების გამო შემმოწმებლისათვის წარედგინა სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ გაწეული მომსახურების გადახდის დამადასტურებელი მტკიცებულებები, რაც არის დამატებითი საფუძველი დარიცხული თანხების შემცირებისა. მოსარჩელე აპელირებს, ასევე, იმ გარემოებაზე, რომ 2014 წლის ივნისის თვის საანგარიშო პერიოდში ამხანაგობის მიერ შემოსავლების სამსახურის ერთიან ელექტრონულ ბაზაში გადაიგზავნა მოგების გადასახადისა და დღგ-ს დაზუსტებული დეკლარაციები, რომელშიც ასახულია ამხანაგობის რეალური შემოსავლები და ხარჯები, აღნიშნული დეკლარაციების საფუძველზე უნდა დაკორექტირდეს შემმოწმებით დარიცხული თანხები.

სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის პირველი აპრილის №1---- ბრძანებაზე, რომლის თანახმად, პირველ სადავო საკითხს წარმოადგენდა - მომხდარიყო გათვალისწინება მშენებლობაზე გაწეული ხარჯების, მათ შორის, 2011 წელს ხელფასების, სამშენებლო კომპანიების მიერ შესრულებული სამუშაოების, საკვები პროდუქტების დანახარჯების, ამორტიზაციის ხარჯის, ასევე კრედიტზე გაწეული პროცენტის ხარჯის, ელ-ენერგიის ხარჯის, ხელფასის ხარჯის, ძირითად საშუალებათა შეძენის ხარჯის,

კურსთა შორის სხვაობით მიღებული შემოსავალი/ზარალის და სხვა გამოქვითვების. აღნიშნულთან დაკავშირებით გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება აღნიშნული ბრძანების ჩაბარებიდან 20 სამუშაო დღის ვადაში ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების განსაზღვრის მიზნით აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა მტკიცებულებები, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებების შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით განეხორციელებინა შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). მეორე სადავო საკითხი - გადასახადის გადამხდელი ითხოვდა შემოსავლების კორექტირებას, კომერციული ფართის რეალიზაციით მიღებული შემოსავლით, სასტუმროს მიერ გაწეული მომსახურებით მიღებული შემოსავლებით, ასევე უცხოურ ვალუტაში არსებული ვალდებულებების გადაფასებით მიღებული საკურსო შემოსავლებით და სხვ. აღნიშნულთან დაკავშირებით, გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 20 სამუშაო დღის ვადაში ერთობლივი შემოსავლისა და დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვის განსაზღვრის მიზნით აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა მტკიცებულებები, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებების შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით განეხორციელებინა შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). მესამე სადავო საკითხს წარმოადგენდა - გადასახადის გადამხდელი არ დაეთანხმა 2013 წელს შპს „დ-----ზე“ ყველა აქტივის მიწოდების დღგ-ით დაბეგვრას. აღნიშნულთან დაკავშირებით, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა ამ-----ის“ ყველა აქტივის მიწოდების დღგ-ით დაბეგვრასთან მიმართებაში შემოწმების აქტით განხორციელებული დარიცხვა დაქმევდებათ და შემცირებას.

2016 წლის 8 თებერვლის დასკვნის თანახმად, პირველ და მეორე სადავო საკითხებთან დაკავშირებით გადამხდელის მიერ წარდგენილ იქნა ერთობლივი შემოსავლების, გამოსაქვითი ხარჯების და დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვების განსაზღვრისათვის საჭირო დოკუმენტაცია და ინფორმაცია. აღნიშნული მასალების დამუშავების შედეგად მოგების გადასახადის ნაწილში შემოწმების მიერ აქტით დარიცხული გადასახადის თანხები დაქვემდებარა შემცირებას სრულად, რადგან 2008-2011 წლებში განისაზღვრა ზარალი (ჯამურად 2038617 ლარი), ხოლო 2012 წელს მიუხედავად მიუღებელი მოგებისა (1098008 ლარი), წინა წლების ზარალის გათვალისწინებით დასაბეგრმა მოგებამ შეადგინა ნული ლარი. დოკუმენტაციის დამუშავების შედეგად გაიზარდა 2008 და 2009 წლების საშემოსავლო გადასახადით დასაბეგრი ბაზა ჯამურად 2250 ლარით და შემცირდა 827123 ლარით, რომელიც წარმოადგენდა ამხანაგობის წევრ, გადასახადის გადამხდელად არარეგისტრირებული ფიზიკურ პირებზე განაწილებულ მოგებას. ასევე, გადაანგარიშდა დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვები და საგადასახადო აქტის მიხედვით განსაზღვრულთან შედარებით გაიზარდა 127839 ლარით. მესამე სადავო საკითხთან დაკავშირებით დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვიდან ამოღებულ იქნა ამ-----ის“ მიერ შპს „დ-----ზე“ მიწოდებული ყველა აქტივის ღირებულება 1753923 ლარი

(დღგ-ის გარეშე). ზემოაღნიშნული გადაანგარიშების შედეგად შემოწმების აქტით დარიცხული თანხები შემცირდა შემდეგი ოდენობით - (1) საშემოსავლო გადასახადის ნაწილში სულ 245187 ლარის ოდენობით, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი 163175 ლარით და ჯარიმა 82012 ლარით; (2) დამატებული ღირებულების გადასახადის ნაწილში სულ 449430 ლარის ოდენობით, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი 292696 ლარით და ჯარიმა 156734 ლარით.

მოცემული გარემოებების გათვალისწინებით, სასამართლო აღნიშნავს, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ გასაჩივრებული არ ყოფილა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის პირველი აპრილის №1---- ბრძანება, ამდენად, მოცემული დავის ფარგლებში განხილვის საგანი შეიძლება იყოს მხოლოდ ის ფაქტი, მოხდა თუ არა სსიპ შემოსავლების სამსახურის ბრძანების აღსრულება. განსახილველ შემთხვევაში, სასამართლო იზიარებს მოპასუხეთა პოზიციას, რომ მოსარჩელის მიერ მითითებული გარემოებების გამოკვლევა არ ყოფილა დავალეზული შესასრულებლად საგადასახადო ორგანოსათვის სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის პირველი აპრილის №1---- ბრძანებით, ამდენად იგი ვერ გახდება სადავო სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 7 ივლისის №1---- ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 29 სექტემბრის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობის საფუძველი.

სასამართლო დამატებით მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის პირველი ნაწილზე, რომლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს მიერ პირის მიმართ ამ კოდექსის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს დავის განმხილველ ორგანოში ამ თავით დადგენილი წესით. ამავე კოდექსის 308-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავის განახლება დასაშვებია მხოლოდ ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოების შემთხვევაში, გადაწყვეტილების მიღებიდან 6 წლის ვადაში. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, მომჩივანი ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოებით მიმართავს დავის განმხილველ ბოლო ორგანოს, რომელმაც არსებითად იმსჯელა მომჩივნის მიერ მითითებულ დავის საგანზე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის მე-7 ნაწილით განმარტებულია, რომ ახლად აღმოჩენილად ან ახლად გამოვლენილად ჩაითვლება ისეთი გარემოებები ან მტკიცებულებები, რომლებიც მომჩივანმა არ იცოდა და არ შეეძლო სცოდნოდა მისთვის არასასურველი გადაწყვეტილების მიღებამდე და რომელთა დროულად წარდგენა გამოიწვევდა მომჩივნისათვის ხელსაყრელი გადაწყვეტილების მიღებას.

სასამართლო განმარტავს, რომ კანონმდებლობით დასაშვებია დავის განხილვის განახლება ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოების არსებობისას. გარემოება თუ მტკიცებულება რომ ახლად აღმოჩენილად/გამოვლენილად ჩაითვალოს, იგი უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ კუმულატიურ პირობებს: 1) გარემოება უნდა არსებობდეს დავის განხილვისას; 2) მის შესახებ მომჩივანისათვის

ცნობილი არ უნდა ყოფილიყო დავის განხილვისას; 3) მისი დავის განხილვის დროს წარდგენა მომჩივანისთვის ხელსაყრელი გადაწყვეტილების მიღების საფუძველი უნდა გამხდარიყო. ამრიგად, კანონიერ ძალაში შესული ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით მოწესრიგებული საკითხის დამატებითი კვლევა, შესწავლა და დავის ხელახალი განხილვა მხოლოდ იმ შემთხვევაშია დასაშვები, თუკი განმცხადებელი მიუთითებს ადმინისტრაციულ ორგანოს იმ გარემოებებზე და წარუდგენს იმ ფაქტების დამადასტურებელ მტკიცებულებებს, რაც დაადასტურებს ახლად აღმოჩენილი თუ ახლად გამოვლენილი გარემოებების გამო დავის განახლების საფუძვლების არსებობას. ამდენად, სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოსარჩელის არგუმენტაცია სსიპ საჯარო რეესტრის მიერ გაწეულ მომსახურებაზე გადახდილი თანხებით დღგ-ში დარიცხული თანხების შემცირებასთან დაკავშირებით ვერ იქნება გაზიარებული, რადგან აღნიშნულ გარემოების შესახებ გადასახადის გადამხდელისათვის ცნობილი იყო დავის განხილვისას. ამასთან, განსახილველ შემთხვევაში, ვერ გახდება კანონიერ ძალაში შესული ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გადასინჯვის საფუძველი გადასახადის გადამხდელის მიერ 2014 წლის ივნისის თვის საანგარიშო პერიოდის დაზუსტებული მოგებისა და დამატებული ღირებულების გადასახადის დეკლარაციების წარდგენა საგადასახადო ორგანოსათვის, რადგან კონკრეტულ შემთხვევაში შესამოწმებელ პერიოდს წარმოადგენდა 2008-2013 წლების საანგარიშო პერიოდი. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანო ვერ იმსჯელებს 2014 წლის ივნისის დეკლარაციების საფუძველზე შესამოწმებელ პერიოდში თანხების კორექტირებაზე.

სასამართლო მიუთითებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლზე, რომლის მიხედვითაც, 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. ამავე 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.

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 იქნას 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 ან არარსებობის შესახებ.

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

განსახილველ შემთხვევაში, საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებებით არ დასტურდება სადავო ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების სათანადო წესით აღუსრულებლობის ფაქტი. შესაბამისად, სარჩელი ფაქტობრივ-სამართლებრივად დაუსაბუთებელია და არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

6.3. 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.

სასამართლო აღნიშნავს, 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 ჩაითვლება 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, სარჩელი უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს, რამეთუ არ იკვეთება სამართლებრივი აქტების გამოცემისას კანონის მოთხოვნათა თუ მათი მომზადებისა და გამოცემის წესის დარღვევა.

7. საპროცესო ხარჯები

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 37-ე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, სასამართლო ხარჯებს მოიცავს სახელმწიფო ბაჟი. ამავე კოდექსის 55-ე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, სარჩელზე უარის თქმისას სასამართლოს მიერ გაწეული ხარჯები გადახდება მოსარჩელეს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ.

მოცემულ შემთხვევაში, მოსარჩელის მიერ გადახდილია სახელმწიფო ბაჟი 3000 (სამიათასი) ლარის ოდენობით, საიდანაც, დავის საგნის ღირებულების 3%-ის ოდენობას შეადგენს 100 (ასი) ლარი, რომელიც უნდა დარჩეს ბიუჯეტში, ხოლო ზედმეტად გადახდილი 2 900 (ორიათასცხრასი) ლარი უნდა დაუბრუნდეს მოსარჩელეს.

სარეზოლუციო ნაწილი

სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი, მე-2, მე-12, მე-13, 22-ე მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-8, 37-ე, 55-ე, 243-244-ე, 248-ე, 249-ე, 257-ე, 364-ე, 369-ე მუხლებით და

გადაწყვეტა

1. ამ-----ის“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს.

2. ამ-----ს“ დაუბრუნდეს მოცემულ საქმეზე ს-----ას მიერ 2018 წლის 29 იანვარს გადახდილი 1000 (ათასი) ლარიდან ზედმეტად გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი 900 (ცხრასი) ლარი, (ხაზინის ერთიანი ანგარიშის რეკვიზიტები: ბანკის დასახელება - ქ. თბილისი „სახელმწიფო ხაზინა“; ბანკის კოდი - TRESGE22; სახაზინო კოდი: 300773150), ხოლო დანარჩენი 100 (ასი) ლარი ჩაითვალოს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილად.

3. ამ-----ს“ დაუბრუნდეს მოცემულ საქმეზე პ-----ის მიერ 2018 წლის 26 თებერვალს ზედმეტად გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი 2000 (ორიათასი) ლარი, (ხაზინის ერთიანი ანგარიშის რეკვიზიტები: ბანკის დასახელება - ქ. თბილისი „სახელმწიფო ხაზინა“; ბანკის კოდი - TRESGE22; სახაზინო კოდი: 300773150).

4. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს სააპელაციო წესით თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (მისამართი: ქ. თბილისი გრ. რობაქიძის გამზ. №7ა) თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის (მისამართი: ქ. თბილისი, დ. აღმაშენებლის ხეივანის მე-12 კმ, №6) მეშვეობით 14 დღის ვადაში დასაბუთებული გადაწყვეტილების მხარეთათვის გადაცემის დღიდან.

**მოსამართლე
კვაჭანტირაძე**

ინგა