



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

6 მაისი, 2019 წელი

თბილისი

შ ე ს ა ვ ა ლ ი ნ ა წ ი ლ ი

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგია

მოსამართლე ინგა კვაჭანტირაძე

სხდომის მდივანი ციალა გახელაძე

მოსარჩელე - შპს „კ-----ი“

წარმომადგენელი - გ-----ე

მოპასუხე - სსიპ შემოსავლების სამსახური

წარმომადგენელი - ნ-----ი

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 2018 წლის 23 ოქტომბრის №3---- ბრძანება.

1.2. ბათილად იქნას ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 14 ნოემბრის გადაწყვეტილება №7----- საჩივარზე.

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

2. მოპასუხის პოზიცია

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

2.2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო, მხარი დაუჭირა წერილობით წარმოდგენილ შესაგებელს და მოითხოვა სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

3. დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები

3.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 12 თებერვლის №2--- ბრძანებით დაინიშნა შპს „ჰ-----“ სრული გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა 2018 წლის 11 ივნისის საგადასახადო შემოწმების აქტი და გადასახადის გადამხდელს წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 13 ივნისის №1---- ბრძანება და №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს დამატებით დაერიცხა სულ 125057.34 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი 64521 ლარი, ჯარიმა 45258 ლარი და საურავი 15278.34 ლარი. აღნიშნულ საგადასახადო მოთხოვნას შპს „ჰ-----ი“ გაეცნო 2018 წლის 15 ივნისს.

შემოწმების აქტის თანახმად, შპს „ჰ-----ათვის“ დამატებითი თანხების დარიცხვის საფუძველი გახდა შემდეგი - საწარმოს ძირითად საქმიანობას წარმოადგენს საცალო ვაჭრობა ბენზინისა და დიზელის საწვავით. შესამოწმებელ პერიოდში ბენზინ გასამართი სადგური გახსნილი აქვს მარნეულის რაიონის სოფელ და-----ხში. საწარმო არ აწარმოებს ბუღალტრულ აღრიცხვას კანონმდებლობის შესაბამისად, ასევე, არ აწარმოებს 2010 წლის 31 დეკემბრის გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის №996 ბრძანების 62-ე მუხლით განსაზღვრული ნავთობპროდუქტების საცალო რეალიზაციის აღრიცხვის სპეციალურ ჟურნალს სათანადო წესების დაცვით. კერძოდ, რეალიზაციის აღრიცხვის ჟურნალი არ დაარეგისტრირა შემოსავლების სამსახურში და არ აიყვანა აღრიცხვაზე. შესამოწმებელ პერიოდში საწარმო დაჯარიმებულია (გაფრთხილება) 2-ჯერ საკონტროლო სალარო-აპარატის

გამოუყენებლობისათვის 2015 და 2017 წლებში, ამასთან, საკონტროლო შესყიდვებით ფიქსირდება განსხვავებული ფასი გადამხდელის მიერ წარმოდგენილ სააღრიცხვო დოკუმენტაციასთან შედარებით. 2015 და 2016 წლებში საწარმოს მოგების გადასახადის დეკლარაციაში ფიქსირდება ზარალი 6069 და 13554 ლარი. გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი სააღრიცხვო დოკუმენტაციით შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის დადგენა. გადამხდელმა ვერ წარმოადგინა მის მიერ მოგების გადასახადის დეკლარაციაში დაფიქსირებული სასაქონლო-მატერიალური მარაგების საწყისი და საბოლოო ნაშთების რაოდენობრივი გაშიფვრა. ამდენად, შემოწმებლების მიერ მიზანშეწონილად იქნა მიჩნეული, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის საფუძველზე, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით. შემოწმებამ დაადგინა შეძენილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების (სახეობების მიხედვით) თვითღირებულებები და ფასნამატი გაავრცელა საკონტროლო შესყიდვის ფასიდან გამომდინარე, 8.94%-ის ოდენობით. შედეგად, 2015 წელს საწარმოს შეუმცირდა ზარალი 6069 ლარით, ერთობლივი შემოსავალი გაიზარდა 57823 ლარით, ხოლო 2016 წელს ზარალი შეუმცირდა 13554 ლარი, ერთობლივი შემოსავალი გაიზარდა 83747 ლარით. აღნიშნულზე გადამხდელს დაეკისრა ძირითადი გადასახადი და ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მიხედვით.

საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, გადამხდელმა მოგების გადასახადის დეკლარაციაში 2015 და 2016 წლებში საწყისი და საბოლოო ნაშთები დააფიქსირა 2015 წელს - 26802 ლარი, 2016 წელს - 9562 ლარი და 16742 ლარი. გადამხდელმა ვერ წარადგინა მის მიერ მოგების გადასახადის დეკლარაციაში დაფიქსირებული სასაქონლო-მატერიალური მარაგების საწყისი და საბოლოო ნაშთების რაოდენობრივი გაშიფვრა. შემოწმების ჯგუფის მიერ 2015-2016 წლების საწყისი და საბოლოო ნაშთები დადგენილ იქნა 2015 წელს - 17416 ლარი და 1045 ლარი, სხვაობამ შეადგინა -(8936) და 483 ლარი, 2016 წელს 10045 და 15170 ლარი, სხვაობამ შეადგინა 483 და -(1572) ლარი. აღნიშნულზე გადამხდელს დაეკისრა ძირითადი გადასახადი და ჯარიმა 275-ე მუხლის მიხედვით.

შემოწმების აქტის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელს, შესამოწმებელ პერიოდში, წყაროსთან არ ჰქონდა დაბეგრული გადასახადის გადამხდელის მოწმობის არმქონე ფიზიკური პირების მიერ გაწეული სატრანსპორტო მომსახურება. 2017 წელს არაპირდაპირი მეთოდით შემოწმებით დადგენილი პროდუქციის რეალიზაციიდან მიღებულ და დეკლარირებულ შემოსავალს შორის გამოვლინდა სხვაობა. ამასთანავე არ ფიქსირდება აღნიშნული სხვაობიდან მიღებული თანხის ფაქტობრივი ნაშთი. საწარმოს 2015-2017 წლების შემოსავლები გაანგარიშებული იქნა არაპირდაპირი მეთოდით. 2017 წლის საანგარიშო პერიოდში არაპირდაპირი მეთოდით, დადგენილი შემოსავალი ჩაითვალა მატერიალურად პასუხისმგებელი პირის სარგებლად და დაიბეგრა კუთვნილი საშემოსავლო გადასახადით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 101-ე და 154-

ე მუხლების შესაბამისად, სულ 63655 ლარი. აღნიშნულზე გადამხდელს დაეკისრა ძირითადი გადასახადი და ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მიხედვით.

შემოწმების აქტის თანახმად, შემოწმებისას გამოვლინდა სხვაობები გადასახადის გადამხდელის მიერ დეკლარირებულ და შემოწმებით დადგენილ საშემოსავლო გადასახადს შორის, გადასახადის გადამხდელს, გაცემული თანხებისა და დაკავებული საშემოსავლო გადასახადის შესახებ ინფორმაცია წარდგენილი აქვს მის მიერ დეკლარირებული მონაცემების შესაბამისად. ვინაიდან შემოწმებისას გამოვლინდა სხვაობა გადასახადის გადამხდელის მიერ დეკლარირებულ და შემოწმებით დადგენილ საშემოსავლო გადასახადს შორის, საწარმოს ყველა პერიოდზე (თვე) სადაც შემოწმებისას გამოვლენილ იქნა სხვაობები, დაერიცხა ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის შესაბამისად.

შემოწმების აქტის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის საქმიანობას წარმოადგენს ბენზინისა და დიზელის შეძენა-რეალიზაცია (ავტოსატრანსპორტო საშუალებებზე მიწოდება). გადამხდელი ბუნებრივი აირის რეალიზაციას ახდენს მარნეულის რაიონის სოფელ და-----ხში მდებარე ავტოგასამართი სადგურიდან. საწარმოს აგს-ზე დამონტაჟებული აქვს 4 მადოზირებელი და 4 მრიცხველი მექანიზმი. საწარმო აღნიშნულ მექანიზმებზე დადებულ ლუქების შეცვლას არ ახორციელებს კანონმდებლობით დადგენილი წესით. აღნიშნული გათვალისწინებით, საწარმო ოთხ მადოზირებელ და მრიცხველ მექანიზმზე დაჯარიმდება 6000 ლარით.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 12 თებერვლის №2--- ბრძანება (ს.ფ.92);
- 2018 წლის 11 ივნისის საგადასახადო შემოწმების აქტი (ს.ფ.93-121);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 13 ივნისის №1---- ბრძანება (ს.ფ.122-124);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 13 ივნისის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა (ს.ფ.125-126);
- ამონაწერი სსიპ შემოსავლების სამსახურის ელექტრონული საინფორმაციო ბაზიდან (ს.ფ.127).

3.2. შპს „კ-----“ წარმომადგენელმა საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 13 ივნისის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება.

საჩივრის თანახმად, გადასახადის გადამხდელმა მიუთითა, რომ შემოწმების აქტში არ არის მითითებული არაპირდაპირი დარიცხვის გამოყენების

კონკრეტული სამართლებრივი საფუძვლები. გადამხდელის განმარტებით, საწარმო ახორციელებს ბუღალტრულ აღრიცხვას კანონმდებლობით დადგენილი წესით, დღის ჭრილში ახორციელებს რეალიზებული საქონლის ჩამოწერას, რაც ასახულია ნავთობპროდუქტების საცალო რეალიზაციის აღრიცხვის სპეციალურ ჟურნალში. ასევე, სხვა მონაცემებიც, რაც ასახულია ჟურნალში, რომელიც სრულად შეესაბამება „საგადასახადო ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანების მოთხოვნებს. ამდენად, შპს „ჰ-----ი“ მიიჩნევს, რომ როდესაც გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრული აღრიცხვა შეესაბამება საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებს და, ასევე, არ არის დადგენილი სხვა საფუძვლები, არ არსებობს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების წინაპირობები.

საჩივრით გადასახადის გადამხდელი არ ეთანხმება საშემოსავლო გადასახადში დამატებით დარიცხულ თანხებს, რადგან სატრანსპორტო მომსახურება გაწეული იყო გადასახადის გადამხდელად რეგისტრირებულ ფიზიკურ პირებზე, რომლებიც ეწევიან ეკონომიკურ საქმიანობას, რაც დასტურდება აღნიშნული ფიზიკური პირების მიერ გამოწერილი ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტებით. ამასთან, გადამხდელი განმარტავს, რომ არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებამ გაზარდა ერთობლივი შემოსავალი, რომელიც რეალურად არც არსებობდა და შესაბამისად, ვერ იქნებოდა განაწილებული პასუხისმგებელ პირზე. ამდენად, აღნიშნულ ნაწილში ძირითადი თანხისა და ჯარიმის დარიცხვა არის უკანანო.

საჩივრის მიხედვით, სადავოდ არის ქცეული, ასევე, საქართველოს საგადასახდო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-9 ნაწილით დაჯარიმების ფაქტი იმ საფუძველით, რომ გადასახადის გადამხდელს ჰქონდა ლუქები. გადასახადის გადამხდელმა, ასევე, მოითხოვა 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე დაკისრებული სანქციებისაგან გათავისუფლება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 26 ივლისის №1---- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა.

ბრძანების თანახმად, არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებასა და ფასნამატის განსაზღვრასთან დაკავშირებით დავების განხილვის საბჭომ მიუთითა, რომ შემოწმებას შეეძლო არაპირდაპირი მეთოდით განესაზღვრა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება, რადგან შესამოწმებელ პერიოდში საწარმო დაჯარიმებულია (გაფრთხილება) 2-ჯერ საკონტროლო სალარო აპარატის გამოყენებლობისათვის 2015 და 2017 წლებში, ამასთან, საკონტროლო შესყიდვებით ფიქსირდება განსხვავებული ფასი გადამხდელის მიერ წარმოდგენილ სააღრიცხვო დოკუმენტაციასთან შედარებით 2015 და 2016 წლებში, საწარმოს მოგების გადასახადის დეკლარაციაში ფიქსირდება ზარალი, მაგრამ საბჭომ მიიჩნია, რომ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო

ვალდებულებების დაზუსტების მიზნით არაპირდაპირი მეთოდით ფასნამატის გაანგარიშება მიზანშეწონილია განხორციელდეს შემდეგი პრინციპით: გადასახადის გადამხდელს უნდა მიეცეს წინადადება ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში, ფასნამატის გაანგარიშების საკითხის დამატებით შესწავლის მიზნით აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, დამატებით შეისწავლოს გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებები და სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განხორციელოს შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება).

ბრძანების მიხედვით, გადახდის წყაროსთან გადასახადის გადამხდელის მოწმობის არმქონე ფიზიკური პირების მიერ გაწეულ მომსახურებასთან დაკავშირებით, საბჭომ მიიჩნია, რომ უნდა დაევალოს აუდიტის დეპარტამენტს დამატებით შეისწავლოს კომპანიისთვის გაწეულ სატრანსპორტო მომსახურებაზე ფიზიკური პირებისათვის გადახდილი თანხების გადახდის წყაროსთან დაბეგვრის საკითხი და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში, განხორციელოს შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). ამასთან, აღნიშნული საკითხის შესწავლის შედეგებიდან გამომდინარე, გადაანგარიშების შედეგად ჯარიმის დარიცხვის შემთხვევაში მიჩნეულ იქნას, რომ გადამხდელი მოქმედებდა სამართლებრივი შეცდომის არეალში, საგადასახადო სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით, შესაბამისად, გადამხდელი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, უნდა გათავისუფლდეს კომპანიისთვის გაწეულ სატრანსპორტო მომსახურებაზე ფიზიკური პირებისათვის გადახდილი თანხების გადახდის წყაროსთან დაუკავებლობის საფუძველზე, დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირებისათვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის შესაბამისად დარიცხული ჯარიმისგან.

ბრძანების თანახმად, დეკლარირებულ და შემოწმებით გამოვლენილ სხვაობის ხელფასის სახით განაცემად მიჩნევისა და გადახდის წყაროსთან მისი დაბეგვრის შესახებ, საბჭომ მიუთითა, რომ მართებულია შინაარსის გათვალისწინებით ოპერაციაზე ფორმის შეცვლა, რამდენადაც გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენება საბჭომ მიიჩნია მიზანშეწონილად, რამაც თავის მხრივ, გამოიწვია დეკლარირებულ მონაცემებსა და შემოწმებით გამოვლენილ მონაცემებს შორის სხვაობა, აღნიშნული შესაბამისად შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ შინაარსის გათვალისწინებით წარმოადგენს საწარმოს პასუხისმგებელ პირზე გაცემულ ხელფასს. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, დავების განხილვის საბჭომ აღნიშნა, რომ ამ ბრძანების სამოტივაციო ნაწილის პირველი სადავო საკითხის შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით თუ განხორციელდა შესამოწმებელი პერიოდის ერთობლივი

შემოსავლის და ფასნამატის კოეფიციენტის კორექტირება, აუდიტის დეპარტამენტმა აღნიშნულის გათვალისწინებით უნდა განახორციელოს დეკლარირებულ და შემოწმებით გამოვლენილ მონაცემებს შორის სხვაობის ხელფასად განხილვის ნაწილში დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება).

ბრძანების მიხედვით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 291-ე მუხლისა და 281-ე მუხლის მე-9 ნაწილის საფუძველზე დაჯარიმებასთან დაკავშირებით საბჭომ აღნიშნა, რომ გადასახადის გადამხდელი განსახილველ შემთხვევაში მოქმედებდა სამართლებრივი შეცდომის არეალში, საგადასახადო სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით, შესაბამისად შპს „ჰ3-----ი“, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, უნდა გათავისუფლდეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლისა და 281-ე მუხლის მე-9 ნაწილის საფუძველზე დარიცხული ჯარიმისაგან.

ბრძანების მიხედვით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე გადასახადის გადამხდელის დარიცხული სანქციისაგან გათავისუფლების შესახებ საბჭომ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლით დაჯარიმებისა და საურავის დარიცხვასთან დაკავშირებით არ არსებობს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის გამოყენების საფუძველი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- შპს „ჰ3-----ი“ საჩივარი (ს.ფ.128-132);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 26 ივლისის №1---- ბრძანება (ს.ფ.133-140).

3.3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 26 ივლისის №1---- ბრძანების აღსრულების მიზნით გამოიცა „საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ სსიპ შემოსავლები სამსახურის 2018 წლის 6 სექტემბრის დასკვნა და შპს „ჰ3-----ს“ წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 14 სექტემბრის №2---- ბრძანება და №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებად განისაზღვრა სულ 105856.17 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი 61302 ლარი, ჯარიმა 30652 ლარი, საურავი 13902.17 ლარი.

დასკვნის თანახმად, არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებასა და ფასნამატის განსაზღვრასთან დაკავშირებით გადასახადის გადამხდელს არ წარუდგენია დოკუმენტაცია შესაბამის ვადაში, ამდენად, აღნიშნულ ნაწილში დამატებით დარიცხული თანხები არ შემცირებულა.

დასკვნის მიხედვით, გადახდის წყაროსთან გადასახადის გადამხდელის მოწმობის

არმქონე ფიზიკური პირების მიერ გაწეულ მომსახურებასთან დაკავშირებით გადასახადის გადამხდელს შეუმცირდა 2018 წლის 11 ივნისის აქტით დარიცხული თანხის ნაწილი. კერძოდ, საწვავის გადახდის მომსახურებისათვის ფიზიკურ პირებისთვის გადახდილი თანხის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ნაწილში სულ 4819 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი 3213 ლარი და ჯარიმა 1606 ლარი.

დასკვნის მიხედვით, დეკლარირებულ და შემოწმებით გამოვლენილ სხვაობის ხელფასის სახით განაცემად მიჩნევისა და გადახდის წყაროსთან მისი დაბეგვრასთან დაკავშირებით გადამხდელს არ წარუდგენია დოკუმენტაცია შესაბამის ვადაში ამდენად, აღნიშნულ ნაწილში დამატებით დარიცხული თანხები არ შემცირებულა.

დასკვნის თანახმად, გადამხდელი გათავისუფლდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-9 ნაწილისა და 291-ე მუხლის საფუძველზე დაკისრებული ჯარიმებისაგან, სულ 9500 ლარის ოდენობით.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- „საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ სსიპ შემოსავლები სამსახურის 2018 წლის 6 სექტემბრის დასკვნა (ს.ფ.152-158);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 14 სექტემბრის №2---- ბრძანება (ს.ფ.159-160);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 14 სექტემბრის 0----- საგადასახადო მოთხოვნა (ს.ფ.161-162).

3.4. შპს „კ-----მა“ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 14 ივნისის №0----- საგადასახადო მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 26 ივლისის №1---- ბრძანების გაუქმება.

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

გადაწყვეტილების თანახმად, არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების მართლზომიერებასა და საშემოსავლო გადასახადის დარიცხვის მართლზომიერებასთან დაკავშირებით დაკავშრებით საბჭომ აღნიშნა, რომ გადამხდელს დავის განხილვის პროცესში არ წარმოუდგენია რაიმე დოკუმენტაცია ან არგუმენტაცია რაც შეცვლიდა შემოწმებით დადგენილ გარემოებებს. ამდენად საბჭომ მიიჩნია, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ მიღებული

გადაწყვეტილების შინაარსის გათვალისწინებით აღნიშნული საკითხების დაკმაყოფილების საფუძველი არ არსებობს. გადაწყვეტილებაში აღნიშნულია, ასევე, რომ არ არსებობს შპს „ჰ-----“ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე სანქციისაგან გათავისუფლების საფუძველი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 17 აგვისტოს გადაწყვეტილება (ს.ფ.141-151).

3.5. შპს „ჰ-----“ მა საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 14 სექტემბრის 0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება.

საჩივრის თანახმად, არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენება მის მიმართ მოხდა არაკანონიერად, რადგან საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად აქვს ნაწარმოები ბუღალტერია, ნავთობპროდუქტების საცალო რეალიზაციის აღრიცხვის სპეციალურ ჟურნალი და ასევე, სხვა მონაცემები. საჩივრით არ დაეთანხმა, ასევე, საშემოსავლო გადასახადში განხორციელებულ დარიცხვებს. ამასთან, ითხოვა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე დაკისრებული სანქციისაგან გათავისუფლება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 23 ოქტომბრის №3---- ბრძანებით საჩივარი დარჩა განუხილველი.

ბრძანების თანახმად, საბჭომ მიიჩნია, რომ გადამხდელის საჩივარში გამოთქმული პრეტენზიები საფუძველს მოკლებულია, აუდიტის დეპარტამენტის მიერ სრულყოფილად განხორციელდა შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილების აღსრულება და სადავო საკითხების კორექტირება (შემცირება). ამასთან, შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ მიუთითა, რომ გადამხდელის მიერ წარმოდგენილ საჩივარში გასაჩივრებულია ისეთი სადავო საკითხები, რომელიც შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 26 ივლისის №1---- ბრძანებით არ დაკმაყოფილდა. საბჭომ მიუთითა, რომ აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 14 სექტემბრის №0----- კორექტირებული „საგადასახადო მოთხოვნა“ გამოცემულია შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 26 ივლისის №1---- ბრძანების აღსრულების მიზნით და გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტის შინაარსი შეესაბამება დავის განხილვისას მიღებული გადაწყვეტილების შინაარსს. ამდენად, საბჭომ მიიჩნია, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, შპს „ჰ-----“ საჩივარი დატოვებულ უნდა იქნეს განუხილველად.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- შპს „ჰ-----“ საჩივარი (ს.ფ.163-167);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 23 ოქტომბრის №3---- ბრძანება (ს.ფ.168-170).

3.6. შპს „ჰ-----“ მა საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 14 სექტემბრის 0----- საგადასახადო მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 23 ოქტომბრის №3---- ბრძანების გაუქმება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 14 ნოემბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

გადაწყვეტილების თანახმად, საბჭომ მიუთითა, რომ გადასახადის გადამხდელს არ წარუდგენია არგუმენტაცია გადაანაგრიშების შედეგებთან დაკავშირებით, რაც ადასტურებს, რომ აუდიტის დეპარტამენტის მიერ სრულად მოხდა შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილების აღსრულება. შპს „ჰ-----“ არც დავის განხილვის პროცესში არ წარუდგენია რაიმე დოკუმენტაცია ან არგუმენტაცია, რაც შეცვლიდა შემოწმებით დადგენილ გარემოებებს. შესაბამისად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ საჩივრის განუხილველად დატოვება, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, შეესაბამება საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნებს და მისი გაუქმების საფუძველი არ არსებობს. გადაწყვეტილებაში აღნიშნულია, ასევე, რომ არ არსებობს შპს „ჰ-----“ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე სანქციისაგან გათავისუფლების საფუძველი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- შპს „ჰ-----“ საჩივარი (ს.ფ.254-258);
- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 14 ნოემბრის გადაწყვეტილება (ს.ფ.171-176).

სამოტივაციო ნაწილი

4. შემაჯამებელი 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. ამავე კოდექსის 23-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, სარჩელი შეიძლება აღიძრას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის 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 2018 წლის 23 ოქტომბრის №3---- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 14 ნოემბრის 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. სასარჩელო მოთხოვნას, ასევე, წარმოადგენს სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის შპს „კ-----“ საჩივრის განხილვის დავალება.

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, გადასახადის 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. 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.

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

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 კანონშეუსაბამისობისას 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.

6.3. დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 12 თებერვლის №2--- ბრძანებით დაინიშნა შპს „ჰ-----“ სრული გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა 2018 წლის 11 ივნისის საგადასახადო შემოწმების აქტი და გადასახადის გადამხდელს წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 13 ივნისის №1---- ბრძანება და №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს დამატებით დაერიცხა სულ 125057.34 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადი 64521 ლარი, ჯარიმა 45258 ლარი და საურავი 15278.34 ლარი. აღნიშნულ საგადასახადო მოთხოვნას შპს „ჰ-----ი“ გაეცნო 2018 წლის 15 ივნისს.

შპს „ჰ-----“ წარმომადგენელმა საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 13 ივნისის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 26 ივლისის №1---- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. აღნიშნული ბრძანება უცვლელი დარჩა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 17 აგვისტოს გადაწყვეტილებით

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 26 ივლისის №1---- ბრძანების აღსრულების მიზნით გამოიცა „საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადანგარიშებაზე“ სსიპ შემოსავლები სამსახურის 2018 წლის 6 სექტემბრის დასკვნა და შპს „ჰ-----ს“ წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 14 სექტემბრის №2---- ბრძანება და №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებად განისაზღვრა სულ 105856.17 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი 61302 ლარი, ჯარიმა 30652 ლარი, საურავი 13902.17 ლარი.

შპს „3-----მა საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 14 სექტემბრის 0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 23 ოქტომბრის №3---- ბრძანებით საჩივარი დარჩა განუხილველი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტით. აღნიშნული ბრძანება უცვლელი დარჩა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 14 ნოემბრის გადაწყვეტილებით.

6.4. მოსარჩელის წარმომადგენლის განმარტებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 26 ივლისის №1---- ბრძანება არ აღსრულებულა და არაპირდაპირი მეთოდით დარიცხული თანხები დარჩა უცვლელი. მოსარჩელის წარმომადგენელი აპელირებს იმ გარემოებაზე, რომ საწარმო ახორციელებს ბუღალტრულ აღრიცხვას კანონმდებლობით დადგენილი წესით, დღის ჭრილში ახორციელებს რეალიზებული საქონლის ჩამოწერას, რაც ასახულია ნავთობპროდუქტების საცალო რეალიზაციის აღრიცხვის სპეციალურ ჟურნალში. ასევე, სხვა მონაცემებიც, რაც ასახულია ჟურნალში სრულად შეესაბამება „საგადასახადო ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანების მოთხოვნებს. ამდენად, არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების წინაპირობები არ არსებობდა და დარიცხვა აღნიშნულ ნაწილში არის უკანონო. მოსარჩელის წარმომადგენელმა მიუთითა, ასევე, რომ უკანონოა საშემოსავლო გადასახადში დამატებითი თანხების დარიცხვა, რადგან ადგილი არ ჰქონია შემოსავლის მიღებას, შესაბამისად, მისი გაცემაც ვერ მოხდებოდა თანამშრომელზე.

სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 26 ივლისის №1---- ბრძანებაზე, რომლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში, ფასნამატის გაანგარიშების საკითხის დამატებით შესწავლის მიზნით აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა დამატებით შესწავლა გადამხდელის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებები და სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განეხორციელებინა შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება/შემცირება; აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, დამატებით შესწავლა კომპანიისთვის გაწეულ სატრანსპორტო მომსახურებაზე ფიზიკური პირებისათვის გადახდილი თანხების გადახდის წყაროსთან დაბეგვრის საკითხი და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში, განეხორციელებინა შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). ამასთან, აღნიშნული საკითხის შესწავლის შედეგებიდან გამომდინარე, გადაანგარიშების შედეგად ჯარიმის დარიცხვის შემთხვევაში გადამხდელი, საქართველოს

საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, გათავისუფლებულიყო კომპანიისთვის გაწეულ სატრანსპორტო მომსახურებაზე ფიზიკური პირებისათვის გადახდილი თანხების გადახდის წყაროსთან დაუკავებლობის საფუძველზე, დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირებისათვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 276-ე მუხლის შესაბამისად დარიცხული ჯარიმისაგან; თუ განხორციელებულ იქნებოდა შესამოწმებელი პერიოდის ერთობლივი შემოსავლისა და ფასნამატის კოეფიციენტის კორექტირება, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, აღნიშნულის გათვალისწინებით, განეხორციელებინა დეკლარირებულ და შემოწმებით გამოვლენილ მონაცემებს შორის სხვაობის ხელფასად განხილვის ნაწილში დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება); გადასახადის გადამხდელი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, გათავისუფლებულიყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 291-ე მუხლისა და 281-ე მუხლის მე-9 ნაწილის საფუძველზე დარიცხული ჯარიმისაგან; დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. (იხ. 3.2 ფაქტობრივი გარემოება)

6.5. მოცემული გარემოებების გათვალისწინებით, სასამართლო აღნიშნავს, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ გასაჩივრებული არ ყოფილა სსიპ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დაკების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 17 აგვისტოს გადაწყვეტილება (რომლითაც უცვლელი დარჩა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 26 ივლისის №1---- ბრძანება), შესაბამისად შპს „3-----“ მიმართ გამოყენებული არაპირდაპირი მეთოდის მართლზომიერებასთან დაკავშირებით დაკების განმხილველი ორგანოების გადაწყვეტილებები კანონიერ ძალაშია შესული, ამდენად სასამართლო ვერ შეაფასებს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების კანონიერებას. ამრიგად, მოცემული დავის ფარგლებში განხილვის საგანი შეიძლება იყოს მხოლოდ ის ფაქტი, მოხდა თუ არა სსიპ შემოსავლების სამსახურის ბრძანების აღსრულება. სასამართლო 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.

სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 26 ივლისის №1---- ბრძანების აღსრულების მიზნით გამოცემულ „საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ სსიპ შემოსავლები სამსახურის 2018 წლის 6 სექტემბრის დასკვნაზე, რომლის თანახმად, არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებასა და ფასნამატის განსაზღვრასთან დაკავშირებით, ასევე, დეკლარირებულ და შემოწმებით გამოვლენილ სხვაობის ხელფასის სახით განაცემად მიჩნევისა და გადახდის წყაროსთან მისი დაბეგვრასთან დაკავშირებით

გადამხდელს არ წარუდგენია დოკუმენტაცია შესაბამის ვადაში ამდენად, აღნიშნულ ნაწილში დამატებით დარიცხული თანხები არ შემცირებულა.

ზემოაღნიშნული გარემოებების გათვალისწინებით, სასამართლო იზიარებს მოპასუხეთა წარმომადგენლების პოზიციას, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ არც საგადასახადო ორგანოში და არც დაკების განმხილველ ორგანოებში არ მომხდარა მტკიცებულებების წარდგენა, რაც შეცვლიდა შემოწმებით დადგენილ გარემოებებს.

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.

6.6. სასარჩელო მოთხოვნას წარმოადგენს ასევე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე შემოწმების შედეგად დაკისრებული სანქციების გათავისუფლება.

სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის მე-4 ნაწილზე, რომლის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს ეკისრება საგადასახადო 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.

ამავე კოდექსის 270-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების შესაბამისად, საგადასახადო სანქცია არის პასუხისმგებლობის ზომა ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის. საგადასახადო სანქცია გამოიყენება გაფრთხილების, საურავის, ფულადი ჯარიმის, სამართალდარღვევის საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უსასყიდლოდ ჩამორთმევის სახით, ამ კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში.

სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობისა ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის მიმართ გამოიყენება საგადასახადო პასუხისმგებლობა. ამასთან, საგადასახადო სანქციის სახეებს მიეკუთვნება ჯარიმა და საურავი. ჯარიმა გამოიყენება კანონმდებლობით გათვალისწინებული კონკრეტული სამართალდარღვევის ჩადენისას, ამავე კანონით

გათვალისწინებული ოდენობით; ხოლო საურავი გადასახადის გადამხდელს ეკისრება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში გადასახადის გადასახდელი თანხის გადაუხდელობისათვის. ამასთან, საგადასახადო პასუხისმგებლობის მიზანია საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფა, გააჩნია როგორც „სადამსჯელო“, ისე პრევენციული დანიშნულება. მოცემულ შემთხვევაში, მოსარჩელეს გამოუვლინდა დარღვევები, რისთვისაც განესაზღვრა ჯარიმები საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად, ასევე შპს „ჰ-----ს“ დაეკისრა საურავი საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში გადასახადის გადასახდელი თანხის გადაუხდელობისათვის.

სასამართლო მიუთითებს, რომ საგადასახადო სანქციისაგან გათავისუფლების ერთ-ერთ საფუძველს ითვალისწინებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი, რომლის თანახმადაც, საგადასახადო ორგანოს/დავის განმხილველ ორგანოს ან სასამართლოს უფლება აქვს, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით. შესაბამისად, აღნიშნული მუხლით დავის განმხილველ ორგანოს ენიჭება დისკრეციული უფლებამოსილება, რომლის ფარგლებშიც მან უნდა იმოქმედოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული წესებით. კერძოდ, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „ღ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დისკრეციული უფლებამოსილება არის უფლებამოსილება, რომელიც ადმინისტრაციულ ორგანოს ან თანამდებობის პირს ანიჭებს თავისუფლებას საჯარო და კერძო ინტერესების დაცვის საფუძველზე კანონმდებლობის შესაბამისი რამდენიმე გადაწყვეტილებიდან შეარჩიოს ყველაზე მისაღები გადაწყვეტილება. ამავე კოდექსის მე-7 მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილებით განსაზღვრულია, რომ დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას არ შეიძლება გამოიყენოს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, თუ პირის კანონით დაცული უფლებებისა და ინტერესებისათვის მიყენებული ზიანი არსებითად აღემატება იმ სიკეთეს, რომლის მისაღებადაც იგი გამოიცა. დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით გათვალისწინებულმა ზომებმა არ შეიძლება გამოიწვიოს პირის კანონიერი უფლებებისა და ინტერესების დაუსაბუთებელი შეზღუდვა.

სასამართლო მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2014 წლის 7 ოქტომბრის გადაწყვეტილებაზე (საქმე №ბს-222-219(კ-14) და განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი საგადასახადო ორგანოს/სასამართლოს ანიჭებს დისკრეციულ უფლებამოსილებას, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი დარიცხული სანქციისაგან, რაც გულისხმობს, რომ საგადასახადო ორგანო არ არის ვალდებული, ნებისმიერ შემთხვევაში გამოიყენოს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის

ზემოაღნიშნული ნორმა. გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერების პრინციპი პასუხისმგებლობის გამომრიცხველ გარემოებად განიხილება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი გადასახადის გადამხდელის ქმედების შესაფასებლად არ განსაზღვრავს „კეთილსინდისიერების“ ან „არაკეთილსინდისიერების“ ცნებას. თუმცა კეთილსინდისიერების საკითხს საგადასახადო დავის გადაწყვეტისა და კონკრეტული საგადასახადო-სამართლებრივი ნორმების შეფარდების პროცესში განსაკუთრებული დატვირთვა გააჩნია. გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერება გულისხმობს პირის სუბიექტურ დამოკიდებულებას მის მიერ ჩადენილი ქმედებისადმი. პირს სწამს, რომ მისი ქმედება კანონიერია, არ არის მართლსაწინააღმდეგო. ამასთან, პირი მოქმედებს ე.წ. საპატიებელი შეცდომის პირობებში, ანუ მან არ იცოდა და არც შეიძლებოდა სცოდნოდა, რომ ჩადიოდა აკრძალულ ქმედებას. საპატიებელი შეცდომის დროს პირი ფიქრობს, რომ არ არსებობს ისეთი ნორმა, რომელიც მის ქმედებას კრძალავს. მაშასადამე, მას არ გააჩნია სამართალდარღვევის ჩადენის შეგნება. მოცემულ შემთხვევაში კანონის მიზანს წარმოადგენს, საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან გაათავისუფლოს არა სტანდარტულად შეცდომის დამშვები პირი, არამედ პირი, რომელიც სამართლებრივი შეცდომის არეალში მოქმედებდა, რადგან სამართლებრივი შეცდომის დროს პირი არასწორად აფასებს ჩადენილი ქმედების სამართლებრივ არსს და ამ ქმედებით გამოწვეულ სამართლებრივ შედეგს. გადასახადის გადამხდელი შეიძლება კეთილსინდისიერად ცდებოდეს კანონის არსთან მიმართებაში, თუ აშკარად ბუნდოვანი და ორაზროვანი შინაარსის გამო კანონის ნორმა აზრთა სხვადასხვაობის, განსხვავებული ინტერპრეტაციისა და არაერთგვაროვანი განმარტების საშუალებას იძლევა.

ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, სასამართლო ასკვნის, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან პირის გათავისუფლების იმგვარ საკითხებს აწესრიგებს, როდესაც უფლებამოსილ ორგანოს აძლევს შესაძლებლობას, გაათავისუფლოს საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან პირი, თუ იგი საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმის აშკარა ბუნდოვანი და ორაზროვანი შინაარსის გამო, კეთილსინდისიერად ცდებოდა კანონის არსთან მიმართებაში. ამდენად, აღნიშნული მუხლით გათვალისწინებული რეგულირების ქვეშ არ ექვევა შპს „ჰ---“ მიერ ვალდებულებების შეუსრულებლობის საფუძველზე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად დაკისრებული ჯარიმებისაგან გათავისუფლების მოთხოვნა.

სასამართლო განმარტავს, რომ გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერად მიჩნევის შემთხვევაში ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი როლი უჭირავს მტკიცების ტვირთის გადანაწილების საკითხს. დავების განხილვის ორგანოებს, მხოლოდ სათანადო დასაბუთების შემთხვევაში უნდა ჰქონდეთ უფლება გაათავისუფლონ გადასახადის გადამხდელი სანქციისგან, რათა გამოჩნდეს ის ფაქტები, გარემოებები, რომელსაც ისინი დაეყრდნობიან გადაწყვეტილების მიღებისას.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, მართალია, თუ კანონით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის არარა აქტად აღიარების, ბათილად ცნობის ან ძალადაკარგულად გამოცხადების შესახებ სარჩელის წარდგენის შემთხვევაში მტკიცების ტვირთი ეკისრება ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელმაც გამოსცა ეს აქტი, მაგრამ სადავო საკითხთან მიმართებაში მტკიცების ტვირთის გადატანა ადმინისტრაციულ ორგანოზე, არ უნდა იყოს გამოყენებული, რამდენადაც ამ შემთხვევაში სადავოა და დამტკიცებას ექვემდებარება არა დავის საგნის სამართლებრივი მხარე, არამედ გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერების ფაქტის დადგენა/არ დადგენა. ამ შემთხვევაში კი აუცილებელია მოდავე მხარეებზე მტკიცების ტვირთი პროპორციულად იქნას გადანაწილებული.

სასამართლო მიუთითებს, რომ ადმინისტრაციული აქტის ბათილად ცნობის ან ძალადაკარგულად გამოცხადების შესახებ სარჩელის წარდგენის შემთხვევაში მტკიცების ტვირთი ეკისრება იმ ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელმაც გამოსცა ეს აქტი. შესაბამისად, სწორედ საგადასახადო ორგანოზე იქნება მტკიცების ტვირთი დაამტკიცოს სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტის ნამდვილობა. თუმცა, სანქციისგან კეთილსინდისიერი გადამხდელის გათავისუფლების მტკიცების ტვირთის გადანაწილების საკითხი კანონმდებლობით არ არის განმარტებული. დოქტრინის მიხედვით ყოველი პროცესუალური კანონმდებლობა აირეკლავს და ითვალისწინებს შესაბამისი დარგის მატერიალური კანონმდებლობის ინსტიტუტებს, პრინციპებს, მიზანს. ადმინისტრაციულ მართლმსაჯულების მეშვეობით პირი ახდენს თავის სუბიექტური უფლების სასამართლოსადმი მიმართვის შესაძლებლობის რეალიზაციას, ხოლო სასამართლო ამოწმებს ადმინისტრაციის მოქმედების კანონიერებას. (იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2007 წლის 25 დეკემბრის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-626-596(კ-07)). სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი წარმოადგენს უფლებამოსილი ორგანოების უფლებამოსილებას გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადამხდელი სანქციისგან, რაც თავისთავად გულისხმობს გადამხდელის უფლებას მიმართოს უფლებამოსილ ორგანოებს, წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები და გათავისუფლდეს სანქციისგან თუ დაამტკიცებს სამართლებრივი ნორმის გამოყენების წინაპირობების არსებობას. მოცემულ შემთხვევაში მოსარჩელის მიერ არ მომხდარა იმ გარემოებების დადასტურება, რომელიც გახდებოდა საფუძველი სადავო ჯარიმის ნაწილში მის გათავისუფლების.

სასამართლო, ასევე, მოიხმობს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლის პირველ და მესამე ნაწილებს, რომელთა თანახმად, საურავი არის საგადასახადო სანქცია, რომელიც პირს ეკისრება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში გადასახადის გადასახდელი თანხის გადაუხდელობისათვის.

საურავი ერიცხება გადასახადის თანხას, რომელიც არის სხვაობა გადასახადის გადამხდელის მიერ შეუსრულებელ საგადასახადო ვალდებულებებსა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ჯამს შორის. თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, საურავის დარიცხვა ხორციელდება თითოეული ვადაგადაცილებული დღისათვის, გადასახადის გადახდის ვადის ამოწურვის დღის მომდევნო დღიდან.

სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო პასუხისმგებლობა საჯარიმო სანქციების გარდა ითვალისწინებს უფლებააღმდგენ სანქციებსაც, მათ შორის, საურავს, რომელიც უზრუნველყოფს საგადასახადო ვალდებულების სათანადოდ შესრულებას, აგრეთვე, მართლსაწინააღმდეგო ქმედების შედეგად სახელმწიფოსათვის მიყენებული ზიანის კომპენსაციას. ვინაიდან, მოცემულ შემთხვევაში, საურავი გაანგარიშებულია გადამხდელის კუთვნილი, მათ შორის, საგადასახადო შემოწმებით დადგენილი გადასახადის დადგენილ ვადაში გადაუხდელობისათვის, არ არსებობს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის გათვალისწინებული უფლებამოსილების გამოყენების საფუძველი.

აღნიშნულის გათვალისწინებით, არ არსებობს აღნიშნული მუხლის საფუძველზე სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ნაწილობრივ ბათილად ცნობისა და მოსარჩელისთვის დარიცხული სანქციისაგან გათავისუფლების საფუძველები.

6.7. 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 საფუძველები 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. ამდენად, ასევე დაუსაბუთებელია სასარჩელო მოთხოვნა - სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის შპს „კ-----“ საჩივრის განხილვის დავალების შესახებ.

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 100 (ასი) ლარის ოდენობით, რაც უნდა ჩაითვალოს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილად.

სარეზოლუციო ნაწილი

სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი, მე-2, მე-12, მე-13, 22-ე 23-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. შპს „კ-----“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს.
2. მოსარჩელის მიერ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 100 (ასი) ლარი ჩაითვალოს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილად.
3. 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, დავით აღმაშენებლის ხეივანის მე-12 კმ, №6) მეშვეობით 14 დღის ვადაში დასაბუთებული გადაწყვეტილების მხარეთათვის გადაცემის დღიდან.

მოსამართლე

ინგა კვაჭანტირაძე