



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

6 ნოემბერი, 2019 წელი

თბილისი

შესავალი ნაწილი

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგია

მოსამართლე ინგა კვაჭანტირაძე

სხდომის მდივანი ციალა გახელაძე

მოსარჩელე - შპს „ნ----“

წარმომადგენელი - კ-----ი

მოპასუხე - სსიპ შემოსავლების სამსახური

წარმომადგენელი - თ-----ე

მოპასუხე - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

წარმომადგენელი - ე-----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 19 ივლისის №1---- ბრძანება.

1.2. ნაწილობრივ ბათილად იქნას ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2019 წლის 27 თებერვლის გადაწყვეტილება №6----- საჩივარზე იმ ნაწილში, რომლითაც საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

1.3. დაევალოს სსიპ შემოსავლების სამსახურს გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი მოსარჩელის 2018 წლის 29 ივნისის საჩივართან დაკავშირებით. (იხ. 2019 წლის 19 ივლისის სასამართლო სხდომის ოქმი).

2. მოპასუხის პოზიცია

2.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა მხარი დაუჭირა წარმოდგენილ შესაგებელს, 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 აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 8 სექტემბრის №2---- ბრძანებით დაინიშნა, შპს „ნ----ს“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელ პერიოდად განისაზღვრა 2014 წლის პირველი იანვრიდან 2017 წლის პირველ ივლისამდე საანგარიშო პერიოდი.

შემოწმების შედეგებზე შედგა 2017 წლის 13 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი და გადასახადის გადამხდელს წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 18 დეკემბრის №3---- ბრძანება და №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც შპს „ნ----ს“ დამატებით დაერიცხა სულ 98350.87 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი 58348 ლარი, ჯარიმა 29373 ლარი და საურავი 10629.87 ლარი.

2017 წლის 13 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, დამატებითი თანხების დარიცხვის საფუძველი გახდა შემდეგი - საწარმო არ აწარმოებდა ბუღალტრულ აღრიცხვას. ფინანსთა სამინისტროს ერთიან ელექტრონულ ბაზაში არსებული ინფორმაციისა და საბანკო ამონაწერების დამუშავების შედეგად გაანგარიშდა საწარმოს მიერ მიღებული შემოსავალი, რომელიც ნაკლებია დეკლარირებულ მონაცემებზე. სოფლის მეურნეობის პროექტების მართვის სააგენტოდან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 70-ე მუხლის საფუძველზე, გამოთხოვილ იქნა ინფორმაცია აგრობარათების

შესახებ (აგრობარათებით ფაქტობრივ განაღდებული საქონლის რაოდენობებისა და ღირებულებების, ასევე ანგარიშსწორების შესახებ). სააგენტოდან მოსული ინფორმაციით ვერ დგინდება აგრობარათებით რეალიზებული გარემოება, საქონლის სახეობები და რაოდენობები, თუმცა ხელშეკრულებაში დაფიქსირებულია სარეალიზაციო ფასების დიაპაზონი. აღსანიშნავია, რომ ხელშეკრულების პირობების დარღვევისათვის საწარმო დაჯარიმებული არ არის. საქართველოს ბანკის საწარმოს ანგარიშიდან ამონაწერით დგინდება, რომ 2015-2016 წლებში ფიზიკური პირები ანგარიშსწორებას ახორციელებდნენ კრედიტ ბანკის განვადების მეშვეობით. შემოწმებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის შესაბამისად, განისაზღვრა ერთობლივი შემოსავალი არაპირდაპირი მეთოდით. კერძოდ, წლების მიხედვით გადამხდელის მიერ შეძენილ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის რაოდენობა შემცირდა ზედნადებით რეალიზებული შესაბამისი საქონლის რაოდენობით, ხოლო სოფლის მეურნეობის პროექტების მართვის სააგენტოს მიერ ანაზღაურებული თანხებიდან შეძენილი საქონლის სახეობებისა და რაოდენობების პროპორციულად გაანგარიშდა სავარაუდო რაოდენობა ხელშეკრულებაში დაფიქსირებული სარეალიზაციო ფასების გათვალისწინებით. შედეგად, დარჩენილი საქონლის რეალიზაცია მოხდა თავისივე დოკუმენტური სარეალიზაციო აუდიტორის, ფასებით შესაბამისი პერიოდებისა და დასახელებების გათვალისწინებით. საბოლოოდ შეფასება ერთობლივი შემოსავალი გაანგარიშდა ზედნადებით რეალიზაციის, სოფლის მეურნეობის პროექტების მართვის სააგენტოს მიერ ანაზღაურებული თანხებისა და დარჩენილი სასაქონლო მატერიალური მარაგების დოკუმენტური ფასით რეალიზაციის ჯამით. (დღგ-ით გათავისუფლებულია რამდენიმე სასუქი და შემოსავლის დათვლისას გათვალისწინებულ იქნა აღნიშნული. ასევე გათვალისწინებულ იქნა საწყისი და საბოლოო ნაშთები წლების შესაბამისად). პირს დაერიცხება ძირითადი გადასახადი და ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მიხედვით.

შემოწმების აქტის მიხედვით, საზოგადოებას უფიქსირდება ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული ოპერაციები. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის შესაბამისად, გაუქმდა დეკემბრის თვეში ჩასათვლელი თანხები. ტრანსპორტირებაზე გაუქმებული ჩათვლილი თანხებით გაიზარდა საწარმოს კუთვნილი ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯები. შემოწმების აქტში აღნიშნულია, რომ შპს „ნ---ს“ ელექტრონული ბაზების და ბანკის ამონაწერის შესწავლისას გამოვლინდა სხვაობა ხელფასის სახით გამოსაქვით თანხაში, კერძოდ, 2016 წელს დირექტორზე გაცემული აქვს ხელფასი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 105-ე მუხლის შესაბამისად, აღნიშნული ხელფასი ექვემდებარება ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვას 2016 წელს. შემოწმების შედეგად გაიზარდა ხელფასის სახით გამოსაქვითი ხარჯები. ამასთან, გაიზარდა 2016

წლის საშემოსავლო გადასახადით დასაბეგრი ბაზა, პირს დაერიცხა ძირითადი გადასახადი და ჯარიმა.

შემოწმების აქტის თანახმად, შპს „ნ----ს“ უფიქსირდებოდა სხვაობა სხვა ხარჯებში დეკლარირებულსა და რეალურად გამოსაქვითს შორის. გადამხდელს უფიქსირდებოდა ბანკის საკომისიო და ასევე, 2016 წელს ტრანსპორტირების ხარჯი გამოქვითული აქვს სხვა ხარჯებში. შემოწმებით ბანკის საკომისიო დაემატა სხვა ხარჯებს, ხოლო ტრანსპორტირების ხარჯი ყველა წელს დამატებულ იქნა სასაქონლო მატერიალური ფასეულობის შეძენაში. პირს დაერიცხება ძირითადი გადასახადი და ჯარიმა. შემოწმების აქტში აღნიშნულია, რომ შესამოწმებელ პერიოდში გადამხდელს გამოქვითული აქვს კრედიტისთვის გადახდილი პროცენტები. ბანკის ამონაწერით 2016 წელს არ უფიქსირდება პროცენტის სახით გადახდილი თანხები. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 105-ე მუხლით შეუმცირდა გამოსაქვითი ხარჯი. პირს დაერიცხა ძირითადი გადასახადი და ჯარიმა.

შემოწმების აქტის მიხედვით, საწარმო არ აწარმოებს ბუღალტრულ აღრიცხვას. ფინანსთა სამინისტროს ერთიან ელექტრონულ ბაზაში არსებული ინფორმაციისა და საბანკო ამონაწერების დამუშავების შედეგად გაანგარიშდა საწარმოს მიერ მიღებული შემოსავალი არაპირდაპირი მეთოდით. შემოწმებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის შესაბამისად, განისაზღვრა დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვები 2014-2017 წლებში. არაპირდაპირი მეთოდით დაანგარიშდა დღგ-ით დასაბეგრი და გათავისუფლებული ბრუნვების ზედნადებით რეალიზაციის, სოფლის მეურნეობის პროექტების მართვის სააგენტოს მიერ ანაზღაურებული თანხებისა და დარჩენილი სასაქონლო მატერიალური მარაგების დოკუმენტური ფასით რეალიზაციის ჯამით. (დღგ-ით გათავისუფლებულია აუდიტორის რამდენიმე სასუქი და შემოსავლის დათვლისას გათვალისწინებულ იქნა აღნიშნული. ასევე, გათვალისწინებულ იქნა საწყისი და საბოლოო ნაშთები წლების შესაბამისად). პირს დაერიცხება ძირითადი გადასახადი და ჯარიმა.

შემოწმების აქტის შესაბამისად, საზოგადოებას უფიქსირდება ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული ოპერაციები. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის შესაბამისად, როდესაც საქონელი ან მომსახურება ერთდროულად გამოიყენება ჩათვლის უფლების მქონე და ჩათვლის უფლების გარეშე ოპერაციებში და მათი გამიჯვნა შეუძლებელია, მაშინ დღგ-ს ჩასათვლელი თანხა გაიანგარიშება საანგარიშო პერიოდში საერთო ბრუნვის თანხაში ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრითი წონის მიხედვით. შემოწმებით გაანგარიშდა ყოველი წლის ბოლოს გასაუქმებელი დღგ-ის თანხები. პირს დაერიცხება ძირითადი გადასახადი და ჯარიმა.

შემოწმების აქტის თანახმად, შემოწმებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლით, გაანგარიშდა 2017 წლის მიღებული შემოსავლები. 2017 წელს შემოწმებით დადგენილი პროდუქციის რეალიზაციიდან მიღებულ და დეკლარირებულ შემოსავალს შორის სხვაობა, იმის გათვალისწინებით, რომ არ ფიქსირდებოდა აღნიშნული სხვაობიდან მიღებული თანხის ფაქტობრივი ნაშთი, ჩაითვალა ხელფასის სახით განაცემად და თანხა დღგ-ს ჩათვლით დაექვემდებარა საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრას გადახდის წყაროსთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლის შესაბამისად. შემოწმების აქტში აღნიშნულია, რომ შემოსავლების სამსახურის საინფორმაციო ბაზების მონაცემებით, გადამხდელის მიერ წარდგენილი 2015 წლის მაისის და ივნისის თვეების საანგარიშო პერიოდის გადახდის წყაროსთან დაკავებული გადასახადების ფაქტობრივ დეკლარაციის მონაცემები არ შეესაბამებოდა ამავე პერიოდის საანგარიშო პერიოდის მიხედვით გაცემული თანხებისა და დაკავებული გადასახადების შესახებ ინფორმაციის მონაცემებს.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 8 სექტემბრის №2---- ბრძანება (ს.ფ.146-148);
- 2017 წლის 13 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი (ს.ფ. 289-326);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 18 დეკემბრის №3---- ბრძანება (ს.ფ.327-328);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 18 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა (ს.ფ.329-330).

3.2. შპს „ნ----მ“ 2018 წლის 10 თებერვლის საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 18 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება.

საჩივრით გადამხდელი არ დაეთანხმა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით განსაზღვრულ ფასნამატს და აცხადებდა, რომ მისთვის უცნობი იყო თუ რამდენად რეალური შეიძლებოდა ყოფილიყო სოფლის მეურნეობის პროექტების მართვის სააგენტოსგან აღებული ინფორმაცია დაფიქსირებული სარეალიზაციო ფასების შესახებ, რადგან მას სააგენტოსთვის მიწოდებულ ინფორმაციაში ფიქსირებული ჰქონდა სააგენტოს მიერ მიწოდებული პროდუქციის რაოდენობა და პროდუქციის ერთეულის ფასი. გადამხდელი, ასევე, არ დაეთანხმა ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯის ოდენობას.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 9 მარტის №5--- ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ.

ბრძანების თანახმად, გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 20 სამუშაო დღის ვადაში, ფასნამატის გაანგარიშების საკითხის დამატებით შესწავლის მიზნით აუდიტის დეპარტამენტისთვის წარედგინა დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით დამატებით შეესწავლა გადამხდელის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებები და სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განეხორციელებინა შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება), გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 20 სამუშაო დღის ვადაში ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების განსაზღვრის მიზნით აუდიტის დეპარტამენტისთვის წარედგინა დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები. თავის მხრივ, მტკიცებულებების წარდგენის შემთხვევაში, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით დამატებით შესწავლა გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებები და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით განეხორციელებინა შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება), დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- შპს „ნ----ს“ 2018 წლის 10 თებერვლის საჩივარი (ს.ფ.331-334);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 9 მარტის №5--- ბრძანება (ს.ფ.335-338).

3.3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 9 მარტის №5--- ბრძანების აღსრულების მიზნით შედგა „საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ 2018 წლის 11 მაისის დასკვნა და შპს „ნ----ს“ წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 24 მაისის №1---- ბრძანება და 2018 წლის 25 მაისის №0---- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს 2017 წლის 13 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხული თანხები არ შეუმცირდა.

დასკვნის თანახმად, ბრძანებით მითითებულ ვადაში გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილ იქნა ცხრილების სახით ა(ა)იპ სოფლის მეურნეობის პროექტების მართვის სააგენტოსთვის წარდგენილი ინფორმაცია, თუმცა წარდგენილ დოკუმენტებზე არ ფიქსირდება სააგენტოს ბეჭედი, რითიც დადასტურდებოდა აღნიშნული ინფორმაციის სისწორე. შესაბამისად, კერ

დასტურდება, ასახავს თუ არა რეალობას, რომ 2014-2017 წლებში შპს „ნ----ს“ მიერ სააგენტოსთან თანამშრომლობის ფარგლებში რეალიზებული სასუქების/დანამატების სახეობის, რაოდენობისა და ღირებულების (სარეალიზაციო ფასის) შესახებ. ამასთანავე, აღსანიშნავია, რომ შემოწმების მიმდინარეობისას შემოწმების სრულყოფილად ჩატარების მიზნით სააგენტოსგან გამოთხოვილ იქნა ინფორმაცია შპს „ნ----ს“ მიერ 2014-2017 წლებში თანამშრომლობის ფარგლებში რეალიზებული სასუქების/დანამატების სახეობის, რაოდენობისა და ღირებულების (სარეალიზაციო ფასის) შესახებ, ასევე აღნიშნული თანამშრომლობის ფარგლებში შპს „ნ----ს“ სამართალდარღვევების შესახებ. სააგენტოსგან მოწოდებული ინფორმაცია არ შეიცავდა იმ დოკუმენტებს, რომელიც შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 9 მარტის ბრძანების საფუძველზე იქნა წარდგენილი გადასახადის გადამხდელის მიერ. წარდგენილი ინფორმაციის დადასტურების მიზნით შემოწმებამ ხელმოკრედ გამოითხოვა ინფორმაცია სააგენტოდან, პასუხად წერილიდან ირკვევა, რომ შპს „ნ----ს“ მიერ მოწოდებული (მხოლოდ 2016 წლის მარტი, მაისი, ივლისი და აგვისტოს თვეებზე) მონაცემებს ჰქონდა მხოლოდ ინფორმაციული დატვირთვა და სააგენტო იყენებდა შიდა ანალიტიკისათვის და არ ხორციელდებოდა მიწოდებული ინფორმაციის გადამოწმება. შესაბამისად, სათანადო საფუძვლების არარსებობის გამო არ განხორციელდა შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება).

ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების განსაზღვრასთან დაკავშირებით დასკვნაში აღნიშნულია, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ არ იქნა წარდგენილი რაიმე სახის ინფორმაცია, შესაბამისად, სათანადო საფუძვლების არარსებობის გამო არ განხორციელდა შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება).

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- „საგადასახდო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ 2018 წლის 11 მაისის დასკვნა (ს.ფ.274-278);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 24 მაისის №1---- ბრძანება (ს.ფ.339);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 25 მაისის №0---- კორექტირებული საგადასახდო მოთხოვნა (ს.ფ.340-341).

3.4. შპს „ნ----მ“ 2018 წლის 29 ივნისის საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 25 მაისის №0---- კორექტირებული საგადასახდო მოთხოვნის გაუქმება.

საჩივრის თანახმად, ფასნამატის კოეფიციენტის განსაზღვრის დროს აუდიტმა არ გაიზიარა გადამხდელის პოზიცია და მის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებები. ამასთან, გადამხდელი განმარტავდა, რომ შემმოწმებელი ყურადღებას ამახვილებდა იმ გარემოებაზე, რომ სოფლის მეურნეობის პროექტების მართვის სააგენტოსთვის წარდგენილ ინფორმაციას სააგენტო იყენებდა შიდა ანალიტიკისათვის, ატარებდა ინფორმაციულ ხასიათს და არ ხდებოდა ინფორმაციის გადამოწმება, შესაბამისად ის არ შეიძლებოდა გამხდარიყო სარეალიზაციო ფასების დადგენის მექანიზმი. გადამხდელი არ ეთანხმებოდა აღნიშნულს და ითხოვდა დარიცხული თანხების კორექტირებას. საჩივრის მიხედვით, სააგენტოსთვის შპს „ნ----ს“ მიერ მიწოდებული ინფორმაცია ზუსტად ასახავს საანგეტოსთან თანამშრომლობით მომხმარებლისათვის მიწოდებული საქონლის სახეობებს, რაოდენობას და სარეალიზაციო ფასებს. აღნიშნული ინფორმაციის უგულველყოფის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანომ უნდა შეცვალოს სარეალიზაციო ფასების დადგენის არაპირდაპირი მეთოდი. კერძოდ, ფასები უნდა დადგინდეს შესაბამის პერიოდებზე შპს „ნ----ს“ მიერ მომხმარებელზე დოკუმენტურად მიწოდებული სარეალიზაციო ფასების გათვალისწინებით, ხოლო იმ შემთხვევაში თუ ზედნადებით მიწოდებული სარეალიზაციო ფასები ნაკლებია სააგენტოსთან ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ სარეალიზაციო ფასების დიაპაზონის მინიმალურ ზღვარზე, სარეალიზაციო ფასად უნდა განისაზღვროს ხელშეკრულებით დადგენილი მინიმალური ზღვარი. გადამხდელი, ასევე, აღნიშნავდა, რომ უმეტეს შემთხვევებში მაღალი კონკურენციის გამო საქონლის რეალიზაცია ხდებოდა ხელშეკრულებით განსაზღვრული დაბალი ზღვარით და უფრო მეტიც, პირვანდელ ღირებულებაზე ნაკლები ფასებით, რის შესახებ ინფორმაცია მიეწოდებოდა სსიპ შემოსავლების სამსახურს.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 19 ივლისის №1---- ბრძანებით საჩივარი დარჩა განუხილველი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე.

ბრძანების თანახმად, შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ გადამხდელის საჩივარში გამოთქმული პრეტენზიები საფუძველს მოკლებულია, აუდიტორის მიერ სრულყოფილად განხორციელდა შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილების აღსრულება და სადავო საკითხების შესწავლა. საბჭომ მიუთითა, რომ კორექტირებული „საგადასახადო მოთხოვნა“ გამოცემულია შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 9 მარტის №5-- - ბრძანების აღსრულების მიზნით და გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტის შინაარსი შეესაბამება დავის განხილვისას მიღებული გადაწყვეტილების შინაარსს.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- შპს „ნ----ს“ 2018 წლის 29 ივნისის საჩივარი (ს.ფ.342-345);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 19 ივლისის №1---- ბრძანება (ს.ფ.346-348).

3.5. შპს „ნ----მ“ 2018 წლის 2 აგვისტოს საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 19 ივლისის №1---- ბრძანებისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 25 მაისის №0---- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2019 წლის 27 თებერვლის გადაწყვეტილებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა.

გადაწყვეტილების თანახმად, გადამხდელს 10.02.2018 წლის საჩივრისგან განსხვავებული ახალი მოთხოვნები 29.06.2018 წლის საჩივრით დავის განმხილველი ორგანოსთვის არ წარუდგენია და ვინაიდან კორექტირებული „საგადასახადო მოთხოვნა“ გამოცემული იყო შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 9 მარტის №5--- ბრძანების შესაბამისად, არ არსებობდა შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 19 ივლისის №1---- ბრძანების გაუქმების საფუძველი.

გადაწყვეტილების მიხედვით, ვინაიდან საგადასახადო დავის პერიოდში, სანქციის განმსაზღვრელ ნორმებში განხორციელდა ცვლილებები და ამ ცვლილებებით სანქციები ამავე ნორმებში მითითებული პირობების არსებობისას შემსუბუქებულია, საბჭოს მიზანშეწონილად მიაჩნია, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალოს, შეისწავლოს შეფარდებული სანქციების საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლში 2018 წლის 27 დეკემბრის №4225-რს კანონით განხორციელებული ცვლილებებთან შესაბამისობის საკითხი და სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განხორციელოს საგადასახადო შემოწმების შედეგად დარიცხული სანქციების კორექტირება.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- შპს „ნ----ს“ 2018 წლის 2 აგვისტოს საჩივარი (ს.ფ.349-353);
- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2019 წლის 27 თებერვლის გადაწყვეტილება (ს.ფ.355-361).

3.6. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2019 წლის 27 თებერვლის გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით

გამოიცა „საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ 2019 წლის 6 მაისის დასკვნით, შპს „ნ----ს“ შეუმცირდა დღგ-ში დარიცხული ჯარიმის თანხა 1695 ლარი. სხვა გადასახადში ჯარიმის თანხები დარჩა უცვლელი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის შესაბამისად.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- „საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ 2019 წლის 6 მაისის დასკვნა (ს.ფ.283-288).

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 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 19 ივლისის №1---- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2019 წლის 27 თებერვლის 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. მოსარჩელის მოთხოვნას, ასევე, წარმოადგენს სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის შპს „ნ--“ 2018 წლის 29 ივნისის 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 არამართლობიერ 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 2017 წლის 8 სექტემბრის №2---- ბრძანებით დაინიშნა, შპს „ნ----ს“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების შედეგებზე შედგა 2017 წლის 13 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი და გადასახადის გადამხდელს წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 18 დეკემბრის №3---- ბრძანება და №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც შპს „ნ----ს“ დამატებით დაერიცხა სულ 98350.87 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადი 58348 ლარი, ჯარიმა 29373

ლარი და საურავი 10629.87 ლარი.

შპს „ნ----მ“ 2018 წლის 10 თებერვლის საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 18 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 9 მარტის №5--- ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 9 მარტის №5--- ბრძანების აღსრულების მიზნით შედგა „საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ 2018 წლის 11 მაისის დასკვნა და შპს „ნ----ს“ წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 24 მაისის №1---- ბრძანება და 2018 წლის 25 მაისის №0----- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს 2017 წლის 13 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხული თანხები არ შეუმიცირდა.

შპს „ნ----მ“ 2018 წლის 29 ივნისის საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 25 მაისის №0----- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 19 ივლისის №1---- ბრძანებით საჩივარი დარჩა განუხილველი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტით. აღნიშნული ბრძანება დარჩა უცვლელი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2019 წლის 27 თებერვლის გადაწყვეტილებით.

6.4. მოცემულ შემთხვევაში დავის საგანს წარმოადგენს სწორედ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის გამოყენების კანონიერება, კერძოდ, 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 9 მარტის №5--- ბრძანებაზე, რომლის თანახმად, საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება ამ

ბრძანების ჩაბარებიდან 20 სამუშაო დღის ვადაში, ფასნამატის გაანგარიშების საკითხის დამატებით შესწავლის მიზნით, აუდიტის დეპარტამენტისთვის წარედგინა დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით დამატებით შეესწავლა გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებები და სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განეხორციელებინა შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება), გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 20 სამუშაო დღის ვადაში ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების განსაზღვრის მიზნით აუდიტის დეპარტამენტისთვის წარედგინა დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები. თავის მხრივ, მტკიცებულებების წარდგენის შემთხვევაში, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით დამატებით შესწავლა გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებები და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით განეხორციელებინა შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება), დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლო, ასევე, მიუთითებს „საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ 2018 წლის 11 მაისის დასკვნაზე, რომლის მიხედვით, ბრძანებით მითითებულ ვადაში გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოდგენილ იქნა ცხრილების სახით ინფორმაცია ა(ა)იპ სოფლის მეურნეობის პროექტების მართვის სააგენტოსთვის წარდგენილი ინფორმაცია, თუმცა წარმოდგენილ დოკუმენტებზე არ ფიქსირდება სააგენტოს ბეჭედი, რითიც დადასტურდებოდა აღნიშნული ინფორმაციის სისწორე. შესაბამისად, ვერ დასტურდება, ასახავს თუ არა რეალობას, რომ 2014-2017 წლებში შპს „ნ---ს“ მიერ სააგენტოსთან თანამშრომლობის ფარგლებში რეალიზებული სასუქების/დანამატების სახეობის, რაოდენობისა და ღირებულების (სარეალიზაციო ფასის) შესახებ. ამასთანავე, აღსანიშნავია, რომ შემოწმების მიმდინარეობისას შემოწმების სრულყოფილად ჩატარების მიზნით სააგენტოსაგან გამოთხოვილ იქნა ინფორმაცია შპს „ნ---ს“ მიერ 2014-2017 წლებში თანამშრომლობის ფარგლებში რეალიზებული სასუქების/დანამატების სახეობის, რაოდენობისა და ღირებულების (სარეალიზაციო ფასის) შესახებ, ასევე აღნიშნული თანამშრომლობის ფარგლებში შპს „ნ---ს“ სამართალდარღვევების შესახებ. სააგენტოსგან მოწოდებული ინფორმაცია არ შეიცავდა იმ დოკუმენტებს, რომელიც შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 9 მარტის ბრძანების საფუძველზე იქნა წარდგენილი გადასახადის გადამხდელის მიერ. წარმოდგენილი ინფორმაციის დადასტურების მიზნით შემოწმებამ ხელმეორედ გამოითხოვა ინფორმაცია სააგენტოდან, პასუხად წერილიდან ირკვევა, რომ შპს „ნ---ს“ მიერ მოწოდებული (მხოლოდ 2016 წლის მარტი, მაისი, ივლისი და აგვისტოს თვეებზე) მონაცემებს ჰქონდა მხოლოდ ინფორმაციული დატვირთვა და

სააგენტო იყენებდა შიდა ანალიტიკისათვის და არ ხორციელდებოდა მიწოდებული ინფორმაციის გადამოწმება. შესაბამისად, სათანადო საფუძვლების არარსებობის გამო არ განხორციელდა შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება).

ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების განსაზღვრასთან დაკავშირებით დასკვნაში აღნიშნულია, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ არ იქნა წარმოდგენილი რაიმე სახის ინფორმაცია, შესაბამისად, სათანადო საფუძვლების არარსებობის გამო არ განხორციელდა შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება).

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, სასამართლო სხდომაზე მოსარჩელის წარმომადგენელმა დაადასტურა ის გარემოება, რომ შპს „ნ----ს“ საგადასახადო ორგანოსათვის არ წარუდგენია ხარჯის გამოქვითვის დამადასტურებელი მტკიცებულებები. ამასთან, მოსარჩელეს არც სასარჩელო განცხადებაში და არც სასამართლოს სხდომაზე არ დაუსახელებია კონკრეტული გარემოებები, რაც დაადასტურებდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 9 მარტის №5---ბრძანების აღუსრულებლობას. ამდენად, საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებებით არ დასტურდება სადავო ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების სათანადო წესით აღუსრულებლობის ფაქტი. შესაბამისად, სარჩელი ფაქტობრივ-სამართლებრივად დაუსაბუთებელია და არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

6.5. სასარჩელო განცხადებაში, ასევე, აღნიშნულია, რომ დავების განხილვის ორგანოში გადასახადის გადამხდელის წარმომადგენელი არ იყო უზრუნველყოფილი თარჯიმნით, ამდენად, ადმინისტრაციული წარმოება ჩატარდა ზოგადი ადმინისტრაციული სამართლის მოთხოვნათა დარღვევით.

სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებით არ დასტურდება, რომ შპს „ნ----ს“ წარმომადგენელმა მოითხოვა თარჯიმანი. სასამართლო მიუთითებს, რომ თუკი მოსარჩელე საჭიროებდა თარჯიმანს, მას გააჩნდა უფლება მიეთითებინა თარჯიმნის მოწვევის საჭიროებაზე, ხოლო ასეთი მოთხოვნის არარსებობის პირობებში ადმინისტრაციულ ორგანოს არ გააჩნდა ვალდებულება, დამატებით, პირის ნების გამოვლენისაგან დამოუკიდებლად უზრუნველყო საქმის განხილვაში თარჯიმნის მოწვევა. ამდენად, სასამართლო მიიჩნევს, რომ საჩივრის განხილვის მიზნით ჩატარებული წარმოება შესაბამისობაშია მოქმედ კანონმდებლობასთან.

6.6. 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, რის გამოც, ასევე, უსაფუძვლოა სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის შპს „ნ----ს“ საჩივრის განხილვის დავალება.

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 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

გადაწყვიტა

1. შპს „ნ----ს“ 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 №64) მეშვეობით 14 დღის ვადაში დასაბუთებული გადაწყვეტილების მხარეთათვის გადაცემის დღიდან.

მოსამართლე

ინგა კვაჭანტირაძე