



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

22 მარტი, 2018 წელი
თბილისი

**თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ
შემდეგი შემადგენლობით:**

**თავმჯდომარე - მერაბ ლომიძე
მოსამართლეები - თეა ძიმისტარაშვილი
მირანდა ერემაძე**

სხდომის მდივანი - ხვთისო აზარაშვილი

**აპელანტი (მოსარჩელე) - ნ-----ი
წარმომადგენელი - დ-----ე**

**მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო
წარმომადგენელი - ა-----ა**

**მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ
შემოსავლების სამსახური
წარმომადგენელი - ლ-----ი**

**დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების
ბათილად ცნობა**

**გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 29 სექტემბრის გადაწყვეტილება**

**აპელანტის მოთხოვნა - გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი
გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილება**

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 29 სექტემბრის გადაწყვეტილებით ნ-----ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

2.1. საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 18 დეკემბრის N5---- და 22 დეკემბრის N5---- ბრძანებების საფუძველზე ჩატარდა ფ/პ ნ-----ის (პ/ნ 0-----) საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმება. 2014 წლის 26 დეკემბერს შედგა ფ/პ „ნ-----ის“ (პ/ნ 0-----) საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი, სადაც მითითებულია: შემოწმების დაწყების თარიღი 18.12.2014 წელი - 26.12.2014 წელი. შესამოწმებელი პერიოდი: 01.01.2008 წელი - 01.01.2010 წელი. შემოწმების საფუძველი: შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპერტამენტის 2014 წლის 17 დეკემბრის N1----- წერილი. საქმიანობის სახე: იპოთეკით დატვირთული ქონების უზრუნველყოფის საფუძველზე თანხების სესხად გაცემა. გადამხდელის შესახებ მოკლე ინფორმაცია: გადამხდელია თანხებს გასცემს სესხად იპოთეკის საფუძველზე. ფიზიკური პირი აღნიშნულ საქმიანობას ახორციელებს 2008 წლიდან, ხოლო გადასახადის გადამხდელად საგადასახადო ორგანოში რეგისტრირებულია 2010 წლის 23 დეკემბრიდან. შემოწმებით მოცული საკითხები: წლიური საშემოსავლო გადასახადი - 01.01.2008 წელი - 01. 1.2010 წელი. ძირითადი 5 522 ლარი, ჯარიმა სულ 1 657 ლარი, სულ ჯამში 7 179 ლარი. სამართლებრივი საფუძველი: სსკ-ის 273 მუხლით (2011 წლამდე მოქმედი სსკ-ის 130 მუხლი) გათვალისწინებული ჯარიმა. შემოწმებული საგადასახადო პერიოდი: 2008 წელი -; 2009 წელი - ძირითადი 5 522 ლარი, ჯარიმა სულ 1 657 ლარი; 2010 წელი - საშემოსავლო გადასახადის გაანგარიშება, მაჩვენებელი - ერთობლივი შემოსავალი: წარდგენილი დეკლარაციით 0; შემოწმებით მონაცემები 46 423 ლარი; სხვაობა 46 423 ლარი; შემოსავალი ეკონომიკური საქმიანობიდან: წარდგენილი დეკლარაციით 0; შემოწმებით მონაცემები 46 423 ლარი; სხვაობა 46 423 ლარი; საპროცენტო შემოსავალი: წარდგენილი დეკლარაციით 0; შემოწმებით მონაცემები 19 546 ლარი; სხვაობა 0 ლარი; პირგასამტეხლოდან მიღებული შემოსავალი: წარდგენილი დეკლარაციით 0; შემოწმებით მონაცემები 21 013 ლარი; სხვაობა 21 013 ლარი; დამატებით, კურსთაშორის სხვაობიდან მიღებული შემოსავალი: წარდგენილი დეკლარაციით 0; შემოწმებით მონაცემები 5 864 ლარი; სხვაობა 5 864 ლარი; გამოქვითები ერთობლივი შემოსავლიდან: წარდგენილი დეკლარაციით 0; შემოწმებით მონაცემები 407 ლარი; სხვაობა 0 ლარი; გამოქვითვას დაქვემდებარებული სხვა ხარჯი: წარდგენილი დეკლარაციით 0; შემოწმებით მონაცემები 407 ლარი; სხვაობა 0 ლარი; უარყოფითი კურსთაშორის სხვაობიდან მიღებული ზარალი: წარდგენილი დეკლარაციით 0; შემოწმებით მონაცემებით 407 ლარი; სხვაობა 407 ლარი; სულ გამოქვითვები: წარდგენილი დეკლარაციით 0; შემოწმებით მონაცემები 814 ლარი; სხვაობა 814

ლარი; წარდგენილი დეკლარაციით 0; შემოწმებით მონაცემები: 46 016 ლარი; სხვაობა 46 016 ლარი; დასაბეგრი შემოსავალი: წარდგენილი დეკლარაციით 0; შემოწმებით მონაცემები 46 016 ლარი, სხვაობა 46 016 ლარი; გადასახადი დასაბეგრ შემოსავალზე: წარდგენილი დეკლარაციით 0; შემოწმებით მონაცემები 5 522 ლარი; სხვაობა 5 522 ლარი; გადასახდელი თანხა საანგარიშო პერიოდისათვის: წარდგენილი დეკლარაციით 0; შემოწმებით მონაცემები 5 522 ლარი; სხვაობა 5 522 ლარი; ჯარიმა სსკ-ის 274-ე მუხლით წარდგენილი დეკლარაციით X; შემოწმებით მონაცემები 1657 ლარი; სხვაობა 1657 ლარი; დამატებით დასარიცხი საშემოსავლო გადასახადიდან გაანგარიშებული საავანსო გადასახდელები: წარდგენილი დეკლარაციით X; შემოწმებით მონაცემები X; სხვაობა 5 522 ლარი; საშემოსავლო გადასახადიდან გაანგარიშებული საავანსო გადასახდელების შემცირება: წარდგენილი დეკლარაციით X; შემოწმებით მონაცემები X; სხვაობა 5 522 ლარი. წლიური საშემოსავლო გადასახადი - 2009 წელი: მიღებული ერთობლივი შემოსავალი: დეკლარირებული მონაცემები 0; შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემები - 46 423 ლარი; გამოქვითები ერთობლივი შემოსავლიდან: დეკლარირებული მონაცემები 0; შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემები - 814; სხვაობა 0; დასაბეგრი შემოსავალი: დეკლარირებული მონაცემები 0; შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემები - 46 423; საშემოსავლო გადასახადი: დეკლარირებული მონაცემები 0; შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემები - 5 522; ზარალი: დეკლარირებული მონაცემები 0; შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემები - 0; სხვაობა 0; შემოწმებით დამატებით დარიცხული თანხები: ძირითადი 5 522 ლარი, ჯარიმა 1 657 ლარი, ჯამი 7 178 ლარი. თანხობრივი შედეგის გაშიფვრა ეპიზოდების მიხედვით - ერთობლივი შემოსავალი: ფ/პ ნ-----ს შესამოწმებელ პერიოდში გაცემული აქვს თანხები სესხად, სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულების საფუძველზე და გადამხდელის მიერ მიღებული საპროცენტო შემოსავლების დეკლარირება არ განხორციელებულა. საჯარო რეესტროის ეროვნული სააგენტოს მიერ მოწოდებულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით, ფიზიკურ პირს მსესხებელთან გაფორმებული და ნოტარიულად დამოწმებული ხელშეკრულებები რეგისტრირებული აქვს საჯარო რეესტრში და იპოთეკით აქვს დატვირთული მსესხებლის საკუთრებაში არსებული კონკრეტული უძრავი ქონება. სესხის ხელშეკრულების მიხედვით გათვალისწინებულია პირობა, რომ თანხის გადაუხდელობის შემთხვევაში „მსესხებელს“ ეკისრება პირგასამტეხლო, ასევე სესხის ხელშეკრულებაში გათვალისწინებულია პირობა, რომ ხელშეკრულებაში ნებისმიერი ცვლილებას ან დამატებას ძალა ენიჭება იმ შემთხვევაში, თუ იგი წარდგენილია წერილობითი ფორმით, ხელმოწერილია მხარეთა მიერ და დადასტურებულია ნოტარიუსის მიერ. შემოწმებით დადგინდა, რომ ეს უკანასკნელი არ არის წარმოდგენილი. აუდიტორის შეფასება: სსკ-ის 175 მუხლის „ვ“ პუნქტის შესაბამისად, პირის მიერ მიღებული შემოსავალი გათვალისწინებული იქნა 2009 წლის ერთობლივ შემოსავალში, რაზედაც ფ/პ ნ-----ს ბიუჯეტის სასარგებლოდ განესაზღვრება დამატებითი საგადასახადო ვალდებულება 5521.92 ლარი, ხოლო გამოვლენილი საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის, რომელიც ითვალისწინებს საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო დეკლარაციების/ანგარიშების ვადის დარღვევას, პირს დაერიცხება

ჯარიმა სსკ-სის 274-ე (ახ. რედ.) მუხლის შესაბამისად 1656.58 ლარი. თანხობრივი შედეგი: 7178 ლარი, რასაც არ დაეთანხმა გადასახადის გადამხდელი. გამოქვითებში გათვალისწინებული იქნა დოკუმენტურად დადასტურებული შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯები, რასაც დაეთანხმა გადასახადის გადამხდელი.

2.2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 29 დეკემბრის №5---- ბრძანების (გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ) თანახმად, ფ/პ ნ-----ს (პ/ნ 0-----) საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა სულ 7177 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადი 5521 ლარი, ჯარიმა 1656 ლარი; დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები 5521 ლარი და შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები 5521 ლარით; დასარიცხი/შესამცირებელი გადასახადები აისახა გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე, ბრძანების დანართში მითითებული გადასახადების/გადასახდელების სახეებისა და გადახდის ვადების მიხედვით. განიმარტა ბრძანების გასაჩივრების წესი და ვადა.

2.3. აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 29 თებერვლის N5---- ბრძანების დანართის ფ/პ ნ-----ის (ს/ნ 0-----) პირადი აღრიცხვის ბარათზე დასარიცხი/შესამცირებელი თანხების შესახებ, თანახმად, სულ დამატებით დასარიცხი ძირითადი გადასახადი 5521.91 ლარი, სულ დამატებით დასარიცხი ჯარიმა 1656.58 ლარი, სულ დამატებით დასარიცხი მიმდინარე გადასახადი 5521.91 ლარი, სულ შესამცირებელი მიმდინარე გადასახადი 5521.91 ლარი. სამართლებრივი საფუძველი: სსკ-ის 274-ე მუხლი.

2.4. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 29 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, ფ/პ ნ-----ს (პ/ნ 0-----) საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის საფუძველზე, ბრძანება №5----, თარიღი 29.12.2014). გადასახდელად დაერიცხა: საშემოსავლო გადასახადი: ძირითადი: 5521.92 ლარი, ჯარიმა 1656.58 ლარი, საურავი 7150.74 ლარი. სულ 14329,24 ლარი. განიმარტა გასაჩივრების წესი და ვადა.

2.5. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 23 თებერვლის N5--- ბრძანების - „ფ/პ ნ-----ის (პ/ნ 0-----) 2015 წლის 23 იანვრის საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების თაობაზე” - თანახმად: 1) ფ/პ ნ-----ის (პ/ნ 0-----) 2015 წლის 23 იანვრის საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა; 2) დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს გადამხდელს წარუდგინოს ადმინისტრაციულ წარმოებაში არსებული დოკუმენტები და სხვა მასალების ასლები; 3) გადამხდელს მიეცა წინადადება, დოკუმენტების/მასალების ჩაბარებიდან 10 დღის ვადაში შემმოწმებელს წარუდგინოს თანხის მსესხებელი პირების (დებიტორების) მიერ გაცემული და ნოტარიულად დამოწმებული ახსნა - განმარტებები და სხვა მტკიცებულებები გადახდილი პროცენტისა და პირგასამტეხლოს ოდენობის შესახებ.

4) დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის ანალიზის შედეგად განესაზღვრა გადამხდელის მიერ სადავო პერიოდში ფაქტობრივად მიღებული შემოსავლის ოდენობა და აღნიშნულის გათვალისწინებით განხორციელოს შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება. 5) დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. განიმარტა გადაწყვეტილების გასაჩივრების წესი და ვადა. ბრძანებაში აღინიშნა, რომ 2015 წლის 12 თებერვლის სხდომაზე (-----ედაციის საბჭომ განიხილა ფ/პ ნ-----ის (პ/ნ 0-----) 2015 წლის 23 იანვრის საჩივარი, რომლითაც მომჩივანი ითხოვდა 2014 წლის 29 დეკემბრის N0----- საგადასახადო მოთხოვნაში ასახული თანხების შემცირებას. მიეთითა ფაქტობრივი გარემოებები: 1) შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2014 წლის 18 დეკემბრის N5---- ბრძანების საფუძველზე ჩაატარა ფ/პ ნ-----ის (პ/ნ 0-----) საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების შედეგებზე 2014 წლის 26 დეკემბრის შედგა საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის საფუძველზე გამოიცა 2014 წლის 29 დეკემბრის N0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახდელად დაერიცხა ძირითადი 5521.92 ლარი, ჯარიმა 1656.58 ლარი, საურავი 7150.74 ლარი, სულ 14 329,24 ლარი. სამართლებრივი საფუძველი: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 263 მუხლი, 70-ე, მე-100, 102-ე მუხლები, სამოქალაქო კოდექსის 417-ე მუხლი, ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე, 97-ე, 99-ე მუხლები. მედიაციის საბჭომ მიიჩნია, რომ საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, კერძოდ, დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს გადამხდელს წარუდგინოს ადმინისტრაციულ წარმოებაში არსებული დოკუმენტები და სხვა მასალების ასლები. ამასთან, გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში, შემოწმებულს წარუდგინოს თანხის მსესხებელი პირების (დებიტორების) მიერ გაცემული და ნოტარიულად დამოწმებული ახსნა-განმარტებები და სხვა მტკიცებულებები გადახდილი პროცენტისა და პირგასამტეხლოს ოდენობის შესახებ, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა მიღებული ინფორმაციის ანალიზის შედეგად განსაზღვროს გადამხდელის მიერ სადავო პერიოდში ფაქტობრივად მიღებული შემოსავლის ოდენობა და აღნიშნულის გათვალისწინებით, განახორციელოს შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება).

2.6. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 03 ივნისის გადაწყვეტილების (საჩივარი N 9-----; მომჩივანი: ფ/პ. ნ-----ი - პ/ნ 0-----) თანახმად: 1) ნ-----ის საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. 2) მომჩივანს მიეცა წინადადება ამ გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან 15 კალენდარული დღის ვადაში შემოწმებულს წარუდგინოს თანხის მსესხებელი პირების (დებიტორების) მიერ გაცემული და ნოტარიულად დამოწმებული ახსნა-განმარტებები და სხვა მტკიცებულებები გადახდილი პროცენტისა და პირგასამტეხლოს ოდენობის შესახებ,; 3) დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე განსაზღვროს გადამხდელის მიერ სადავო პერიოდში ფაქტობრივად მიღებული შემოსავლის ოდენობა და აღნიშნულის გათვალისწინებით განახორციელოს

შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება. 4) დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. 5) განიმარტა გადაწყვეტილების გასაჩივრების წესი და ვადა. გადაწყვეტილებაში მიეთითა: დავის საგანი: სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულებების საფუძველზე განხორციელებული დარიცხვები. გასაჩივრებული გადაწყვეტილება: 1) აუდიტის დეპარტამენტის 29.12.2014 წლის N0----- „საგადასახადო მოთხოვნა“; 2) შემოსავლების სამსახურის 23.02.2015 წლის N5--- ბრძანება; დარიცხული თანხა: 14 329 ლარი (ძირითადი - 5 522; ჯარიმა 1656; საურავი 7 150) ფაქტების აღწერა: სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 18 დეკემბრის N5---- ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა ფ/პ ნ-----ის საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების შედეგებზე 2014 წლის 26 დეკემბერს შედგა საგადასახადო შემოწმების აქტი, რის საფუძველზეც 2014 წლის 29 დეკემბერს გამოიცა N0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს დაერიცხა 14 329 ლარი. სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულებებით გათვალისწინებული პირობების მიხედვით, გადასახადის გადამხდელს საშემოსავლო გადასახადში დაერიცხა სულ 14 329 ლარი. მათ შორის ძირითადი თანხა - 5521 ლარი, ჯარიმა - 1656 ლარი და საურავი - 7150 ლარი. რაც გადასახადის გადამხდელმა 2015 წლის 23 იანვარს გასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2015 წლის 23 თებერვლის N5--- ბრძანებით, ნაწილობრივ დააკმაყოფილა წარდგენილი საჩივარი. მომჩივანის არგუმენტაცია: სადავოდ ქცეული აქტები არის ბუნდოვანი, დაუსაბუთებელი და არ შეიცავს არანაირი მითითებას გადასახადის დარიცხვის კონკრეტული დროის შესახებ. მოსარჩელის განმარტებით კამერალური შემოწმების აქტში აღწერილია მხოლოდ ის ფაქტი, რომ მომჩივანი არ ახორციელებდა სესხის და იპოთეკის ხელშეკრულებების საფუძველზე მიღებული საპროცენტო შემოსავლის დეკლარირებას, თუმცა გადასახადის დარიცხვის არცერთ საფუძველზე აქტში არ არის მსჯელობა, თუ კონკრეტულად, რომელი ხელშეკრულებების საფუძველზე მოხდა სანქციის შეფარდება, ამ ხელშეკრულებების საფუძველზე მომჩივანს, რეალურად ჰქონდა თუ არა მიღებული შემოსავლები და რომელი ხელშეკრულების საფუძველზე კონკრეტულად რა რაოდენობის გადასახადი (ძირითადი თანხა, ჯარიმა, საურავი) იქნა დარიცხული. შემოსავლების სამსახურის არგუმენტაცია: შემოწმების აქტით დგინდება, რომ ნ-----ს შესამოწმებელ პერიოდში გაცემული აქვს თანხები სესხად, სესხის და იპოთეკის ხელშეკრულებების საფუძველზე. მიღებული შემოსავლების დეკლარირება არ განხორციელა. საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიწოდებულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით ფიზიკურ პირს მსესხებლებთან გაფორმებული და ნოტარიულად დამოწმებული ხელშეკრულებები რეგისტრირებული აქვს საჯარო რეესტრში და იპოთეკით აქვს დატვირთული მსესხებლის საკუთრებაში არსებული კონკრეტული უძრავი ქონება. სესხის ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია პირობა, რომ ხელშეკრულებაში ნებისმიერ ცვლილებას ან დამატებას ძალა ენიჭება იმ შემთხვევაში, თუ იგი შედგენილია წერილობითი ფორმით, ხელმოწერილია მხარეთა მიერ და დადასტურებულია ნოტარიუსის მიერ, შემოწმებით დადგენილია, რომ ეს უკანასკნელი არ არის წარმოდგენილი. ასევე თანხის გადაუხდელობის შემთხვევაში „მსესხებელს“ ეკისრება პირგასამტეხლო. სამართლებრივი საფუძველი: საქართველოს

საგადასახადო კოდექსის 175 „ვ“, 274-ე 263-ე, მე-100, 102-ე, 8.19., 70-ე მუხლები, ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე, 97-ე, 99.5. მუხლები. მედიაციის საბჭომ მიიჩნია, რომ გადასახადის გადამხდელს არ ჰქონდა შესაძლებლობა საგადასახადო შემოწმებისათვის სრულად წარედგინა სააღრიცხვო დოკუმენტაცია, შესაბამისად, არ იქნა შესწავლილი საქმისათვის ყველა მნიშვნელოვანი გარემოება და საჩივარი დააკმაყოფილა ნაწილობრივ. დავების განხილვის საბჭოს არგუმენტაცია: დავების განხილვის საბჭოს 18.03.2015 წლის N3--- წერილობითი მოთხოვნის საფუძველზე, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 25.03.2015 წლის N3----- წერილით წარდგენილი ინფორმაციის შესაბამისად, ფ/პ ნ-----ს შესამოწმებელ პერიოდში გაცემული აქვს თანხები სესხად. სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულების საფუძველზე. გადამხდელის მიერ მიღებული საპროცენტო შემოსავლის დეკლარირება არ განხორციელებულა. მომჩივანის საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრისას შემოწმებამ იხელმძღვანელა ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2014 წლის 26 დეკემბრის N1----- წერილით გამოგზავნილი საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ მიწოდებული ინფორმაციის მონაცემებით. დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ. მომჩივანს უნდა მიეცეს წინადადება, ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 15 კალენდარული დღის ვადაში, აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს ნოტარიულად დადასტურებული ახსნა-განმარტებები ფ/პ ნ-----ის (3/6 0-----) მიმართ სადავო პერიოდში გადახდილი პირგასამტეხლოს ოდენობის შესახებ, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა მიღებული ინფორმაციის ანალიზის შედეგად განსაზღვროს გადამხდელის მიერ სადავო პერიოდში ფაქტობრივად მიღებული შემოსავლის ოდენობა და აღნიშნულის გათვალისწინებით, განახორციელოს შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება. სამართლებრივი საფუძველი: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 2.2.; 79- ე; მე-100 (2011 წლის 01 იანვრამდე მოქმედი 173-ე მუხლი) 274-ე; 272-ე მუხლები.

2.7. ფ/პ ნ-----ის შესახებ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ 2015 წლის 14 ივლისის დასკვნის თანახმად, 2014 წლის 26 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტით განსაზღვრული საგადასახადო ვალდებულებები არ ექვემდებარება კორექტირებას. დასკვნაში აღინიშნა: ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 18 და 22 დეკემბრის N5---- და N5---- ბრძანებების საფუძველზე ჩატარდა ფ.პ. „ნ-----ის“ საქმიანობის თემატური საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების საფუძველია შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2014 წლის 17 და 19 დეკემბრის N1----- და N1----- წერილები. ბრძანებით 2008 წლის 1 იანვრიდან 2010 წლის 1 იანვრამდე პერიოდში თემატური შემოწმების საგანს წარმოადგენდა უძრავი ქონებით უზრუნველყოფილი იპოთეკური სესხის გაცემით წარმოშობილი საგადასახადო პერიოდის სრული კამერალური საგადასახადო შემოწმება, წლიური საშემოსავლო და ქონების გადასახადების ნაწილში 2010, 2011, 2012, 2013 წლების საანგარიშო პერიოდების მიხედვით. 2008-2009 წლების შემოწმების შედეგებზე 2014 წლის 26 დეკემბერს შედგენილ იქნა საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი, რომელშიც

შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2013 წლის 08 ივლისის N3--- ბრძანებით დამტკიცებული რეგლამენტის შესაბამისად ჩაბარდა გადასახადის გადამხდელს. შუალედური აქტის მიხედვით გადამხდელს დამატებით დაერიცხა სულ 7179 ლარი, მათ შორის: ძირითადი გადასახადი 5522 ლარი, ჯარიმა 1657 ლარი. გადამხდელი არ დაეთანხმა საგადასახადო შემოწმების შუალედურ აქტს და 2015 წლის 23 იანვარს შემოსავლების სამსახურში გაასაჩივრა აქტით დარიცხული თანხები. შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭომ 23.02.2015 წ. №5--- ბრძანებით ნაწილობრივ დააკმაყოფილა საჩივარი. კერძოდ, გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება 10 დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს ნოტარიულად დადასტურებული ახსნა-განმარტებები და სხვა მტკიცებულებები ფ.პ. ნ-----ის მიმართ სადავო პერიოდში გადახდილი პროცენტისა და პირგასამტეხლოს ოდენობის შესახებ, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, გადამხდელის არგუმენტებისა და წარმოდგენილი მტკიცებულებების გათვალისწინებით, დამატებით შეისწავლოს სადავო საკითხი, რის შემდეგაც განახორციელოს შემოწმებით დარიცხული თანხების კორექტირება. გადამხდელს მიცემულ ვადაში არ წარმოუდგენია დოკუმენტაცია. არ დაეთანხმა აღნიშნულ გადაწყვეტილებას და 17.03.2015წ (№ 4-----) საჩივრით დავა განაგრძო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის სამსახურში, რომლითაც ასევე ითხოვდა შემოსავლების სამსახურის 23.02.2015 წ. №5--- ბრძანების ბათილად ცნობას. დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 03 ივნისის გადაწყვეტილებით გადამხდელის საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილის მე-2 პუნქტით მომჩივანს მიეცა წინადადება გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან 15 კალენდარული დღის ვადაში შემოწმებლისათვის წარედგინა თანხის მსესხებელი პირების (დებიტორების) მიერ გაცემული და ნოტარიულად დამოწმებული ახსნა-განმარტებები და სხვა მტკიცებულებები გადახდილი პროცენტისა და პირგასამტეხლოს ოდენობის შესახებ. გადაწყვეტილების მე-3 პუნქტით აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის და მტკიცებულებების გათვალისწინებით, განსაზღვროს გადამხდელის მიერ ფაქტობრივად მიღებული შემოსავლის ოდენობა და აღნიშნულის გათვალისწინებით განახორციელოს შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება. დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. გადამხდელის წარმომადგენელმა დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილება ჩაიბარა 2015 წლის 15 ივნისს. დღემდე გადამხდელს აუდიტის დეპარტამენტში არ წარუდგენია დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილების მე-2 პუნქტში მითითებული შესაბამისი ინფორმაცია და სხვა მტკიცებულებები. აღნიშნულიდან გამომდინარე 2014 წლის 26 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტით განსაზღვრული საგადასახადო ვალდებულებები არ ექვემდებარება კორექტირებას.

2.8. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 27 აგვისტოს №3--- ბრძანების (გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ) თანახმად, ფ/პ ნ-----ს (3/6 0-----) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, 2012 წლის 26

დეკემბერს საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტის საფუძველზე დამატებით დარიცხული თანხები არ შეუმცირდა. საფუძველი: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2015 წლის 03 ივნისის N9----- გადაწყვეტილება ხარისხის კონტროლის სამმართველოს 2015 წლის 15 ივლისის დასკვნა. განიმარტა ბრძანების გასაჩივრების წესი და ვადა.

2.9. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 27 აგვისტოს №0----- საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, ფ/პ ნ-----ს (პ/ნ 0----- --) საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის საფუძველზე, ბრძანება №3----, თარიღი 27.08.2015). გადასახდელად დაერიცხა: ჯარიმები: ძირითადი: 0 ლარი, ჯარიმა 0 ლარი, საურავი 0 ლარი. სულ 0 ლარი. განიმარტა გასაჩივრების წესი და ვადა.

2.10. საქმეში წარმოდგენილია სანოტარო წესით დადასტურებული სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულებები, აგრეთვე ინფორმაცია საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოდან, რომლითაც დასტურდება, რომ მოსარჩელე 2008-2009-2010 წლებში გასცემდა სესხს კონკრეტული უძრავი ქონების უზრუნველყოფის, იპოთეკის საფუძველზე. სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულებებით გათვალისწინებული პირობებით გამსესხებელი იღებდა შემოსავალს პროცენტისა და პირგასამტეხლოს სახით.

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

2.11. საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს კონსტიტუციის 42.1. მუხლის თანახმად, ყოველ ადამიანს უფლება აქვს თავის უფლებათა და თავისუფლებათა დასაცავად მიმართოს სასამართლოს.

2.12. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1.2. მუხლის თანახმად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებები. იმავე კოდექსის 22.1. მუხლის თანახმად, სარჩელი შეიძლება აღიძრას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის მოთხოვნით.

2.13. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 1.1. მუხლის 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. იმავე კოდექსის მე-2.1. „დ“ მუხლის 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.

2.14. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 64.1. მუხლის თანახმად, საგადასახადო მოთხოვნა არის საგადასახადო ორგანოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, რომლის შესრულებაც სავალდებულოა ამ კოდექსით დადგენილი წესი. განსახილველ შემთხვევაში სადავოდ გამხდარი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 26 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი, 2014 წლის 29 დეკემბრის საგადასახადო მოთხოვნა N0-----, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 29 დეკემბრის N5---- ბრძანება დანართთან ერთად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 23 თებერვლის ბრძანება N5---, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაკების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 03 ივნისის გადაწყვეტილება (საჩივარი N9-----), სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 27 აგვისტოს N3---- ბრძანება და N0----- საგადასახადო მოთხოვნა, აგრეთვე სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 14 ივლისის დასკვნა წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 64.1. მუხლითა და საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 2.1. „დ“ მუხლით რეგლამენტირებულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რომელთა შესაბამისობა მოქმედ კანონმდებლობასთან უნდა შემოწმდეს ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით განსახილველი დავის ფარგლებში.

2.15. საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ 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. იმავე კოდექსის 2.2. მუხლის მიხედვით, გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა. იმავე კოდექსის 43.4. მუხლის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს ეკისრება ამ

კოდექსით ან/და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა. საგადასახადო კოდექსის 66.1. მუხლის მიხედვით, საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირი, ასევე პირადობის ნეიტრალური მოქალაქის ან ნეიტრალური სამგზავრო დოკუმენტის მქონე პირი, გარდა იმ პირისა, რომლის შემოსავალიც იბეგრება წყაროსთან ან გათავისუფლებულია დაბეგვრისაგან, ვალდებული არიან ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებამდე განცხადებით მიმართონ საგადასახადო ორგანოს მათთვის საიდენტიფიკაციო ნომრების მინიჭების მიზნით. მითითებული კოდექსის 70.1. მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, პირს მოსთხოვოს: ა) მისი სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და მის დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის (მათ შორის, საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულების საფუძველზე სხვა სახელმწიფოს კომპეტენტური (უფლებამოსილი) ორგანოს მიერ მოთხოვნილი ინფორმაციის) წარდგენა; ბ) მისი ქონების ნუსხის წარდგენა. იმავე კოდექსის 79-ე მუხლის „ა“ პუნქტის თანახმად, საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელია რეზიდენტი ფიზიკური პირი.

2.16. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (ძალადაკარგულია 2011 წლის 01 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 17.08.2010 N3591 კანონით) 165-ე მუხლის „ა“ პუნქტის თანახმად, საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელია რეზიდენტი ფიზიკური პირი. საგადასახადო კოდექსის 80.1. მუხლის თანახმად, რეზიდენტი ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ პერიოდისათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის.

2.17. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (ძალადაკარგულია 2011 წლის 01 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 17.08.2010 N3591 კანონით) 166.1. მუხლის თანახმად, რეზიდენტი ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ პერიოდისათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის.

2.18. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-100 მუხლის მე-3 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება ნებისმიერი ფორმით ან/და საქმიანობით მიღებული შემოსავალი, კერძოდ: ბ) ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან. იმავე კოდექსის 102-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება პროცენტების სახით მიღებული შემოსავლები, გარდა ფიზიკური პირის მიერ ბანკებსა და სხვა საკრედიტო დაწესებულებებში დეპოზიტებსა და ანაბრებზე ფულადი სახსრების განთავსებიდან პროცენტის სახით მიღებული შემოსავლისა. იმავე კოდექსის მე-8 მუხლის მე-19 ნაწილის შესაბამისად, პროცენტი არის ფულად

დაბანდებებთან ან სავალო ვალდებულებებთან დაკავშირებული ნებისმიერი სახის სავალო მოთხოვნიდან (იპოთეკური უზრუნველყოფის არსებობისა და მისი გაფორმების მეთოდის მიუხედავად) მიღებული ნებისმიერი წინასწარ განცხადებული (დადგენილი) შემოსავალი (მათ შორის, დისკონტის სახით მიღებული).

2.19. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (ძალადაკარგულია 2011 წლის 01 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 17.08.2010 N3591 კანონით) 173-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, რეზიდენტის ერთობლივი შემოსავალი შედგება მის მიერ საქართველოში და საქართველოს ფარგლებს გარეთ მიღებული შემოსავლებისაგან. ამ ნორმის მე-3 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება ნებისმიერი ფორმით ან/და საქმიანობით მიღებული ყველა შემოსავალი, კერძოდ: ბ) ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან. იმავე კოდექსის (ძალადაკარგულია 2011 წლის 01 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 17.08.2010 N3591 კანონით) 175-ე მუხლის „ვ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება პროცენტების სახით მიღებული შემოსავლები, გარდა ფიზიკური პირის მიერ ბანკებსა და სხვა საკრედიტო დაწესებულებებში დეპოზიტებსა და ანაბრებზე ფულადი სახსრების განთავსებიდან პროცენტის სახით მიღებული შემოსავლებისა;

2.20. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 274-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, პირის მიერ საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენისათვის საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვადის დარღვევა იწვევს პირის დაჯარიმებას ამ დეკლარაციის/გაანგარიშების საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 5 პროცენტის ოდენობით ყოველ დაგვიანებულ სრულ/არასრულ თვეზე (არასრული თვეები ერთ თვედ ჯამდება). ამასთანავე, მთელ დაგვიანებულ პერიოდზე გამოანგარიშებული სანქციის ჯამური თანხა არ უნდა აღემატებოდეს გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 30 პროცენტს. ამ ნორმის მე-2 ნაწილით, ამ მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით გამოანგარიშებული სანქციის ჯამური თანხა არ უნდა იყოს 50 ლარზე ნაკლები, ხოლო მე-3 ნაწილის მიხედვით, თუ საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხა ნულის ტოლია, პირს ამ მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმა არ დაეკისრება. იმავე კოდექსის 272-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საურავი არის საგადასახადო სანქცია, რომელიც პირს ეკისრება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში გადასახადის გადასახდელი თანხის გადაუხდელობისათვის. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, საურავის დარიცხვა ხორციელდება გადასახადის თანხაზე და იგი არის სხვაობა გადასახადის გადამხდელის შეუსრულებელ საგადასახადო ვალდებულებებსა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ჯამს შორის. თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, საურავის დარიცხვა ხორციელდება თითოეული ვადაგადაცილებული დღისათვის: ა) იმპორტის

გადასახდელებზე - ვალდებულების წარმოქმნის მე-4 დღიდან; ბ) ყველა სხვა შემთხვევაში - შესაბამისი ვალდებულების წარმოქმნის მომდევნო დღიდან.

2.21. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (ძალადაკარგულია 2011 წლის 01 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 17.08.2010 N3591 კანონით) 131-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, პირის მიერ საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენისათვის საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვადის დარღვევა, იწვევს პირის დაჯარიმებას ამ დეკლარაციის/გაანგარიშების საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 5 პროცენტის ოდენობით ყოველ დაგვიანებულ სრულ (არასრულ) თვეზე. ამასთანავე, მთელ დაგვიანებულ პერიოდზე გამოანგარიშებული სანქციის ჯამური თანხა არ უნდა აღემატებოდეს გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 60 პროცენტს. ამ ნორმის მე-2 ნაწილის მიხედვით, ამ მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით გამოანგარიშებული სანქციის ჯამური თანხა არ უნდა იყოს 200 ლარზე ნაკლები, ხოლო მე-3 ნაწილის შესაბამისად, თუ საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხა ნულის ტოლია, პირს ამ მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმა არ დაეკისრება.

2.22. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 263-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, კამერალური საგადასახადო შემოწმება ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ბრძანების საფუძველზე, ამ ბრძანებით განსაზღვრულ კონკრეტულ საკითხზე. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, კამერალური საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისას საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ამ კოდექსით დადგენილი წესით მოითხოვოს სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარდგენა. მე-3 ნაწილით განისაზღვრა, რომ კამერალური საგადასახადო შემოწმება ტარდება პირის საქმიანობის ადგილზე გაუსვლელად, საგადასახადო ორგანოში არსებული პირის დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელისაგან მიღებული ახსნა-განმარტებისა და სააღრიცხვო დოკუმენტაციის საფუძველზე, ხოლო მე-4 ნაწილის თანახმად, თუ კამერალური საგადასახადო შემოწმების შედეგად გამოვლენილი შეცდომები იწვევს გადასახადის თანხის ცვლილებას, კამერალური საგადასახადო შემოწმების განმახორციელებელი უფლებამოსილი პირი ადგენს საგადასახადო შემოწმების აქტს.

2.23. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 417-ე მუხლის თანახმად, პირგასამტეხლო არის მხარეთა შეთანხმებით განსაზღვრული ფულადი თანხა, რომელიც მოვალემ უნდა გადაიხადოს ვალდებულების შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულებისათვის.

2.24. საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102.1. მუხლის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს

გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, ამ გარემოებათა დამტკიცება შეიძლება თვით მხარეთა (მესამე პირთა) ახსნა-განმარტებით, მოწმეთა ჩვენებით, ფაქტების კონსტატაციის მასალებით, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებებითა და ექსპერტთა დასკვნებით, ხოლო მე-3 ნაწილის მიხედვით, საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით. საქმის მასალების მიხედვით საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 18 დეკემბრის N5---- და 22 დეკემბრის N5---- ბრძანებების საფუძველზე ჩატარდა ფ.პ. „ნ-----ის“ საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმება, საფუძველი: შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2014 წლის 17 და 19 დეკემბრის N1----- და N1----- წერილები. შემოწმებამ მოიცვა 2008 წლის 01 იანვრიდან 2010 წლის 01 იანვრამდე პერიოდში უძრავი ქონებით უზრუნველყოფილი იპოთეკური სესხის გაცემით წარმოშობილი საგადასახადო პერიოდის სრული კამერალური საგადასახადო შემოწმება. 2014 წლის 26 დეკემბერს შედგა ფ/პ „ნ-----ის“ (3/6 0-----) საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი, რაც ჩაბარდა გადასახადის გადამხდელს. დადგინდა, რომ შესამოწმებელ პერიოდში გადამხდელი თანხებს გაცემდა სესხად იპოთეკის საფუძველზე, აღნიშნულ საქმიანობას ახორციელებდა 2008 წლიდან, ხოლო გადასახადის გადამხდელად საგადასახადო ორგანოში რეგისტრირებულია 2010 წლის 23 დეკემბრიდან. შემოწმების შედეგად გადასახადის გადამხდელს დაერიცხა საშემოსავლო გასახადი 2009 წელს მიღებული ერთობლივი შემოსავლის მიხედვით, წარუდგენილი დეკლარაციის და შემოწმების მონაცემების გათვალისწინებით - 14 329 ლარი (ძირითადი - 5 522; ჯარიმა 1 656; საურავი 7 150). 2014 წლის 29 დეკემბრს გამოიცა N5---- ბრძანება დანართთან ერთად და საგადასახადო მოთხოვნა N0-----, რასაც არ დაეთანხმა გადამხდელი (მოსარჩელე) და გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 23 თებერვლის N5--- ბრძანებით ნაწილობრივ დააკმაყოფილდა საჩივარი, გადასახადის გადამხდელს (მოსარჩელეს) მიეცა წინადადება 10 დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს ნოტარიულად დადასტურებული ახსნა-განმარტებები და სხვა მტკიცებულებები ფ/პ ნ-----ის მიმართ სადავო პერიოდში გადახდილი პროცენტისა და პირგასამტეხლოს ოდენობის შესახებ, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადამხდელის არგუმენტებისა და წარმოდგენილი მტკიცებულებების გათვალისწინებით, დამატებით შეესწავლა სადავო საკითხი და განახორციელოს შემოწმებით დარიცხული თანხების კორექტირება. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 23 თებერვლის N5--- ბრძანება გადამხდელმა გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განმხილველ საბჭოში და მოითხოვა სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულებების საფუძველზე განხორციელებული დარიცხვების გაუქმება, კერძოდ აუდიტის დეპარტამენტის 29.12.2014 წლის N0----- საგადასახადო მოთხოვნის და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 23.02.2015 წლის N5---- ბრძანების ბათილად ცნობა. დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 03 ივნისის გადაწყვეტილებით გადამხდელის საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ,

გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილის მე-2 პუნქტით, მომჩივანს მიეცა წინადადება გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან 15 კალენდარული დღის ვადაში შემმოწმებლისათვის წარედგინა თანხის მსესხებელი პირების (დებიტორების) მიერ გაცემული და ნოტარიულად დამოწმებული ახსნა-განმარტებები და სხვა მტკიცებულებები გადახდილი პროცენტისა და პირგასამტეხლოს ოდენობის შესახებ, ხოლო მე-3 პუნქტით, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის და მტკიცებულებების გათვალისწინებით, განსაზღვროს გადამხდელის მიერ ფაქტობრივად მიღებული შემოსავლის ოდენობა და აღნიშნულის გათვალისწინებით განახორციელოს შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება. დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. ფ/პ ნ-----ის შესახებ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ 2015 წლის 14 ივლისის დასკვნის თანახმად, 2014 წლის 26 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტით განსაზღვრული საგადასახადო ვალდებულებები არ ექვემდებარება კორექტირებას, ვინაიდან აუდიტის დეპარტამენტში გადასახადის გადამხდელის მიერ განსაზღვრულ ვადაში არ იქნა წარდგენილი დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილების მე-2 პუნქტში მითითებული შესაბამისი ინფორმაცია და სხვა მტკიცებულებები. ამდენად, ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებისა ურთიერთშეჯერების საფუძველზე საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ შესამოწმებელ პერიოდში (008-2009-2010 წლის 23 დეკემბრამდე) ნ-----ი ახორციელებდა ეკონომიკურ საქმიანობას (თანხის გასესხება იპოთეკური წესით) გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესის დარღვევით, რაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, წარმოადგენს სამართალდარღვევას. აღნიშნულის საწინააღმდეგო მტკიცებულება მოსარჩელეს დავის ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვისას და სასამართლოში არ წარუდგენია. საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, ვინაიდან მოსარჩელე იპოთეკის ხელშეკრულების საფუძველზე შემოსავლის მიღების მიზნით გასცემდა სესხს, იღებდა სარგებელს (შემოსავალს) და არ იბეგრებოდა გადახდის წყაროსთან, ამდენად, მოსარჩელის მიერ განხორციელებული საქმიანობა მართლზომიერად ჩაითვალა ეკონომიკურ საქმიანობად. მოსარჩელე, როგორც ფიზიკური პირი წარმოადგენდა საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელს და შესაბამისად, საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ იგი ვალდებული იყო საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობების დაცვით მოეხდინა ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული ერთობლივი შემოსავლების დაბეგვრა და საგადასახადო ორგანოში წარედგინა საგადასახადო დეკლარაციები, რაც განსახილველ შემთხვევაში მოსარჩელეს არ განუხორციელებია. განსახილველ შემთხვევაში საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლისა და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102.3. მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად, მოსარჩელის მიერ არ იქნა წარმოდგენილი მტკიცებულებები, კერძოდ: თანხის მსესხებელი პირების (დებიტორების) მიერ გაცემული და ნოტარიულად დამოწმებული ახსნა-განმარტებები და სხვა მტკიცებულებები გადახდილი პროცენტისა და პირგასამტეხლოს ოდენობის შესახებ, რომლითაც დადასტურდებოდა, რომ 2009 წელს ფ/პ ნ-----ს არ მიუღია

შემოსავალი შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემების ოდენობით (46 423 ლარი) მსესხებლების მიერ გადახდილი პროცენტისა და პირგასამტეხლოს სახით. ამრიგად, საქალაქო სასამართლომ უსაფუძვლობის გამო არ გაიზიარა მოსარჩელისა და მისი წარმომადგენლის მოსაზრებები აღნიშნულზე.

2.25. საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60¹ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. ამ ნორმის მე-2 ნაწილით, 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 წარმოების სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მოცემულ საკითხზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

2.26. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.1. მუხლის თანახმად, თუ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან მისი ნაწილი კანონს ეწინააღმდეგება და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მის უფლებას, სასამართლო ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შესახებ. ზემოაღნიშნული სამართლებრივი მსჯელობისა და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების ურთიერთშეჯერების საფუძველზე საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში სადავოდ გამხდარი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 26 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი, 2014 წლის 29 დეკემბრის N0----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 29 დეკემბრის N5---- ბრძანება დანართთან ერთად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 23 თებერვლის N5--- ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაკავშირების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 03 ივნისის გადაწყვეტილება (საჩივარი N9-----), სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 27 აგვისტოს N3---- ბრძანება და N0----- საგადასახადო მოთხოვნა, აგრეთვე სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 14 ივლისის დასკვნა - არ ეწინააღმდეგება ზემოთ მითითებულ ნორმატიული აქტების მოთხოვნებს, არის კანონშესაბამისი და არ არსებობს მათი ბათილად ცნობის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები.

3. სააპელაციო საჩივრის საფუძვლები

3.1. აპელანტი მიიჩნევს, რომ თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ

საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 29 სექტემბრის გადაწყვეტილება არის დაუსაბუთებელი, უსაფუძვლო, სასამართლომ გადაწყვეტილების მიღებისას არ გამოიკვლია საქმის გადაწყვეტისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებები, რის გამოც გასაჩივრებული გადაწყვეტილება უნდა გაუქმდეს.

3.2. აპელანტის წარმომადგენელმა მიუთითა, რომ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 29 დეკემბრის №5---- ბრძანების და შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 29 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, ფ/პ ნ-----ს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადასახდელად დაეკისრა 14329.24 ლარი, მათ შორის, ძირითადი თანხა 5521.92 ლარი, ჯარიმა 1656,58 ლარი და საურავი 7150.74 ლარი. გადასახადის დარიცხვის აქტები აპელანტის მიერ გასაჩივრებულ იქნა შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტში. დავების დეპარტამენტის 2015 წლის 23 თებერვლის ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. აღნიშნული ბრძანება აპელანტის მიერ გასაჩივრებულ იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში. დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 03 ივნისის გადაწყვეტილებით ადმინისტრაციული საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. ზემოაღნიშნული აქტები გასაჩივრებულ იქნა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ კოლეგიაში, რომლის 2016 წლის 29 სექტემბრის გადაწყვეტილებით ნ-----ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

3.3. აპელანტის წარმომადგენელმა განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით. საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის მე-10 მუხლის მიხედვით, ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევად (გადაცდომად) ჩაითვლება სახელმწიფო ან საზოგადოებრივი წესრიგის, საკუთრების, მოქალაქეთა უფლებებისა და თავისუფლებების, მმართველობის დადგენილი წესის ხელმყოფი მართლსაწინააღმდეგო, ბრალეული (განზრახი ან გაუფრთხილებელი) მოქმედება ან უმოქმედობა, რომლისთვისაც კანონმდებლობით გათვალისწინებულია ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა. მითითებული კოდექსის მე-11 მუხლის მიხედვით, ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევა განზრახ ჩადენილად ჩაითვლება, თუ მის ჩამდენს შეგნებული ჰქონდა თავისი მოქმედების ან უმოქმედობის მართლსაწინააღმდეგო ხასიათი, ითვალისწინებდა მის მავნე შედეგებს და სურდა ისინი ან შეგნებულად უშვებდა მათ. მე-12 მუხლი კი განმარტავს, რომ ადმინისტრაციული სამართალდარღვევა გაუფრთხილებლობით ჩადენილად ჩაითვლება, თუ მისი ჩამდენი ითვალისწინებდა თავისი მოქმედების ან უმოქმედობის მავნე შედეგების დადგომის შესაძლებლობას, მაგრამ ვარაუდობდა მათ თავიდან აცილებას ან არ ითვალისწინებდა ასეთი შედეგების დადგომის შესაძლებლობას,

თუმცა უნდა გაეთვალისწინებინა ისინი. აპელანტის წარმომადგენელმა აღნიშნა, რომ საგადასახადო კოდექსისა და სამართალდარღვევათა კოდექსის ზემოთ დასახელებული დებულებებით ცალსახად არის დადგენილი ადმინისტრაციული (მათ შორის, საგადასახადო) სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობის დაწესების საფუძვლები, რომლის შესაბამისად, პირს პასუხისმგებლობა ეკისრება მის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო, განზრახი ან გაუფრთხილებელი ქმედებისათვის. ამდენად, აპელანტის წარმომადგენელმა მიიჩნია, რომ დაუშვებელია პასუხისმგებლობა მაშინ, როცა პირს არ ჩაუდენია მართლსაწინააღმდეგო ქმედება, არ დაურღვევია კანონმდებლობით განმტკიცებული მართლწესრიგი, მასზე დაკისრებული მოვალეობები, არ შეუღალავს სხვისი უფლებები და განზრახი ან გაუფრთხილებელი ქმედებით არ გამოუწვევია მართლსაწინააღმდეგო შედეგი.

3.4. აპელანტის წარმომადგენელმა ასევე განმარტა, რომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-5 მუხლის თანახმად, „ადმინისტრაციულ ორგანოს უფლება არა აქვს კანონმდებლობის მოთხოვნების საწინააღმდეგოდ განახორციელოს რაიმე ქმედება“. იმავე კოდექსის 53-ე მუხლის მიხედვით, „წერილობითი ფორმით გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი უნდა შეიცავდეს წერილობით დასაბუთებას. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტში უნდა მიეთითოს ის საკანონმდებლო ან კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტი ან მისი შესაბამისი ნორმა, რომლის საფუძველზედაც გამოიცა ეს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი. ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს. იმავე კოდექსის 96-ე მუხლის თანახმად, „ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. დაუშვებელია, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას საფუძვლად დაედოს ისეთი გარემოება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ.“ იმავე კოდექსის 60.1 პრიმა მუხლის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. აპელანტის წარმომადგენლის მითითებით, განსახილველ შემთხვევაში, ნაცვლად იმისა, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოებს გამოეკვლიათ საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე ფაქტობრივი გარემოებები და გადაწყვეტილება მიეღოთ ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე, ადმინისტრაციულმა ორგანოებმა მოსარჩელე მხარეს მოსთხოვეს იმ ინფორმაციის წარდგენა, რომელიც ადმინისტრაციულ ორგანოებს ადმინისტრაციული წარმოების ფარგლებში თავადვე უნდა მოეძიებიათ. გარდა ამისა, სადავოდ ქცეული აქტები არის ბუნდოვანი, დაუსაბუთებელი და არ შეიცავს არანაირ კონკრეტულებას. აღნიშნულ აქტებში აღწერილია მხოლოდ ის ფაქტი, რომ ფ/პ ნ-----ი არ ახორციელებდა სესხის და

იპოთეკის ხელშეკრულებების საფუძველზე მიღებული საპროცენტო შემოსავლის დეკლარირებას, თუმცა, გადასახადის დარიცხვის არც ერთ სასაფუძვლე აქტში არ არის მსჯელობა, თუ კონკრეტულად რომელი ხელშეკრულებ(ებ)ის საფუძველზე მოხდა სანქციის შეფარდება, ამ ხელშეკრულებების საფუძველზე ნ-----ს რეალურად ჰქონდა თუ არა მიღებული შემოსავლები და რომელი ხელშეკრულების საფუძველზე კონკრეტულად რა ოდენობის გადასახადი (ძირითადი თანხა: ჯარიმა: საურავი) იქნა დარიცხული, შესაბამისად აპელანტის წარმომადგენელმა მიიჩნია, რომ სახეზეა სადავოდ ქცეული აქტების ბათილად ცნობის ფაქტობრივ-სამართლებრივი საფუძვლები. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აპელანტის წარმომადგენელი მიიჩნევს, რომ სასამართლოს გადაწყვეტილება არის არასამართლიანი, უსაფუძვლო და დაუსაბუთებლად ხელყოფს მოსარჩელეს კანონიერ ინტერესებს, რის გამოც იგი უნდა გაუქმდეს.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება:

სააპელაციო პალატამ განიხილა საქმის მასალები, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებები, შეამოწმა გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობა და მიიჩნევს, რომ სააპელაციო საჩივარი უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

სააპელაციო პალატა თვლის, რომ სააპელაციო საჩივარში მითითებული გარემოებები არ ქმნიან სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებულ შემადგენლობას და შესაბამისად, გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალურ-სამართლებრივ საფუძვლებს.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. იმავე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით. სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, თუ სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ ან/და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მაშინ დასაბუთება იცვლება მათზე მითითებით.

ფაქტობრივი დასაბუთება

4.1. სააპელაციო სასამართლო სრულად ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ გარემოებებთან

დაკავშირებით. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, თბილისის საქალაქო სასამართლომ სწორად დაადგინა საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, რასაც იზიარებს სააპელაციო პალატაც.

4.2. საქმის მასალებით დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 18 დეკემბრის N5---- და 22 დეკემბრის N5---- ბრძანებების საფუძველზე ჩატარდა ფ/პ ნ-----ის (პ/ნ 0-----) საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმება. 2014 წლის 26 დეკემბერს შედგა ფ/პ „ნ-----ის“ (პ/ნ 0-----) საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი, სადაც მითითებულია: შემოწმების დაწყების თარიღი 18.12.2014 წელი - 26.12.2014 წელი. შესამოწმებელი პერიოდი: 01.01.2008 წელი - 01.01.2010 წელი. შემოწმების საფუძველი: შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2014 წლის 17 დეკემბრის N1----- წერილი. საქმიანობის სახე: იპოთეკით დატვირთული ქონების უზრუნველყოფის საფუძველზე თანხების სესხად გაცემა. გადამხდელის შესახებ მოკლე ინფორმაცია: გადამხდელია თანხებს გასცემს სესხად იპოთეკის საფუძველზე. ფიზიკური პირი აღნიშნულ საქმიანობას ახორციელებს 2008 წლიდან, ხოლო გადასახადის გადამხდელად საგადასახადო ორგანოში რეგისტრირებულია 2010 წლის 23 დეკემბრიდან. შემოწმებით მოცული საკითხები: წლიური საშემოსავლო გადასახადი - 01.01.2008 წელი - 01. 1.2010 წელი. ძირითადი 5 522 ლარი, ჯარიმა სულ 1 657 ლარი, სულ ჯამში 7 179 ლარი. სამართლებრივი საფუძველი: სსკ-ის 273 მუხლით (2011 წლამდე მოქმედი სსკ-ის 130 მუხლი) გათვალისწინებული ჯარიმა. შემოწმებული საგადასახადო პერიოდი: 2008 წელი -; 2009 წელი - ძირითადი 5 522 ლარი, ჯარიმა სულ 1 657 ლარი; 2010 წელი - საშემოსავლო გადასახადის გაანგარიშება, მაჩვენებელი - ერთობლივი შემოსავალი: წარდგენილი დეკლარაციით 0; შემოწმებით მონაცემები 46 423 ლარი; სხვაობა 46 423 ლარი; შემოსავალი ეკონომიკური საქმიანობიდან: წარდგენილი დეკლარაციით 0; შემოწმებით მონაცემები 46 423 ლარი; სხვაობა 46 423 ლარი; საპროცენტო შემოსავალი: წარდგენილი დეკლარაციით 0; შემოწმებით მონაცემები 19 546 ლარი; სხვაობა 0 ლარი; პირგასამტეხლოდან მიღებული შემოსავალი: წარდგენილი დეკლარაციით 0; შემოწმებით მონაცემები 21 013 ლარი; სხვაობა 21 013 ლარი; დამატებით, კურსთაშორის სხვაობიდან მიღებული შემოსავალი: წარდგენილი დეკლარაციით 0; შემოწმებით მონაცემები 5 864 ლარი; სხვაობა 5 864 ლარი; გამოქვითები ერთობლივი შემოსავლიდან: წარდგენილი დეკლარაციით 0; შემოწმებით მონაცემები 407 ლარი; სხვაობა 0 ლარი; გამოქვითვას დაქვემდებარებული სხვა ხარჯი: წარდგენილი დეკლარაციით 0; შემოწმებით მონაცემები 407 ლარი; სხვაობა 0 ლარი; უარყოფითი კურსთაშორის სხვაობიდან მიღებული ზარალი: წარდგენილი დეკლარაციით 0; შემოწმებით მონაცემებით 407 ლარი; სხვაობა 407 ლარი; სულ გამოქვითვები: წარდგენილი დეკლარაციით 0; შემოწმებით მონაცემები 814 ლარი; სხვაობა 814 ლარი; წარდგენილი დეკლარაციით 0; შემოწმებით მონაცემები: 46 016 ლარი; სხვაობა 46 016 ლარი; დასაბეგრი შემოსავალი: წარდგენილი დეკლარაციით 0; შემოწმებით მონაცემები 46 016 ლარი, სხვაობა 46 016 ლარი; გადასახადი დასაბეგრ შემოსავალზე: წარდგენილი დეკლარაციით 0; შემოწმებით მონაცემები 5 522 ლარი; სხვაობა 5 522 ლარი;

გადასახდელი თანხა საანგარიშო პერიოდისათვის: წარდგენილი დეკლარაციით 0; შემოწმებით მონაცემები 5 522 ლარი; სხვაობა 5 522 ლარი; ჯარიმა სსკ-ის 274-ე მუხლით წარდგენილი დეკლარაციით X; შემოწმებით მონაცემები 1657 ლარი; სხვაობა 1657 ლარი; დამატებით დასარიცხი საშემოსავლო გადასახადიდან გაანგარიშებული საავანსო გადასახდელები: წარდგენილი დეკლარაციით X; შემოწმებით მონაცემები X; სხვაობა 5 522 ლარი; საშემოსავლო გადასახადიდან გაანგარიშებული საავანსო გადასახდელების შემცირება: წარდგენილი დეკლარაციით X; შემოწმებით მონაცემები X; სხვაობა 5 522 ლარი. წლიური საშემოსავლო გადასახადი - 2009 წელი: მიღებული ერთობლივი შემოსავალი: დეკლარირებული მონაცემები 0; შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემები - 46 423 ლარი; გამოქვითები ერთობლივი შემოსავლიდან: დეკლარირებული მონაცემები 0; შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემები - 814; სხვაობა 0; დასაბეგრი შემოსავალი: დეკლარირებული მონაცემები 0; შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემები - 46 423; საშემოსავლო გადასახადი: დეკლარირებული მონაცემები 0; შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემები - 5 522; ზარალი: დეკლარირებული მონაცემები 0; შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემები - 0; სხვაობა 0; შემოწმებით დამატებით დარიცხული თანხები: ძირითადი 5 522 ლარი, ჯარიმა 1 657 ლარი, ჯამი 7 178 ლარი. თანხობრივი შედეგის გაშიფვრა ეპიზოდების მიხედვით - ერთობლივი შემოსავალი: ფ/პ ნ-----ს შესამოწმებელ პერიოდში გაცემული აქვს თანხები სესხად, სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულების საფუძველზე და გადამხდელის მიერ მიღებული საპროცენტო შემოსავლების დეკლარირება არ განხორციელებულა. საჯარო რეესტროის ეროვნული სააგენტოს მიერ მოწოდებულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით, ფიზიკურ პირს მსესხებელთან გაფორმებული და ნოტარიულად დამოწმებული ხელშეკრულებები რეგისტრირებული აქვს საჯარო რეესტრში და იპოთეკით აქვს დატვირთული მსესხებლის საკუთრებაში არსებული კონკრეტული უძრავი ქონება. სესხის ხელშეკრულების მიხედვით გათვალისწინებულია პირობა, რომ თანხის გადაუხდელობის შემთხვევაში „მსესხებელს“ ეკისრება პირგასამტეხლო, ასევე სესხის ხელშეკრულებაში გათვალისწინებულია პირობა, რომ ხელშეკრულებაში ნებისმიერი ცვლილებას ან დამატებას ძალა ენიჭება იმ შემთხვევაში, თუ იგი წარდგენილია წერილობითი ფორმით, ხელმოწერილია მხარეთა მიერ და დადასტურებულია ნოტარიუსის მიერ. შემოწმებით დადგინდა, რომ ეს უკანასკნელი არ არის წარმოდგენილი. აუდიტორის შეფასება: სსკ-ის 175 მუხლის „ვ“ პუნქტის შესაბამისად, პირის მიერ მიღებული შემოსავალი გათვალისწინებული იქნა 2009 წლის ერთობლივ შემოსავალში, რაზედაც ფ/პ ნ-----ს ბიუჯეტის სასარგებლოდ განესაზღვრება დამატებითი საგადასახადო ვალდებულება 5521.92 ლარი, ხოლო გამოვლენილი საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის, რომელიც ითვალისწინებს საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო დეკლარაციების/ანგარიშების ვადის დარღვევას, პირს დაერიცხება ჯარიმა სსკ-ის 274-ე (ახ. რედ.) მუხლის შესაბამისად 1656.58 ლარი. თანხობრივი შედეგი: 7178 ლარი, რასაც არ დაეთანხმა გადასახადის გადამხდელი. გამოქვითებში გათვალისწინებული იქნა დოკუმენტურად დადასტურებული შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯები, რასაც დაეთანხმა გადასახადის გადამხდელი.

4.3. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 29 დეკემბრის №5---- ბრძანების (გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ) თანახმად, ფ/პ ნ-----ს (პ/ნ 0-----) საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა სულ 7177 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადი 5521 ლარი, ჯარიმა 1656 ლარი; დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები 5521 ლარი და შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები 5521 ლარით; დასარიცხი/შესამცირებელი გადასახადები აისახა გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე, ბრძანების დანართში მითითებული გადასახადების/გადასახდელების სახეებისა და გადახდის ვადების მიხედვით. განიმარტა ბრძანების გასაჩივრების წესი და ვადა.

4.4. აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 29 თებერვლის N5---- ბრძანების დანართის ფ/პ ნ-----ის (ს/ნ 0-----) პირადი აღრიცხვის ბარათზე დასარიცხი/შესამცირებელი თანხების შესახებ, თანახმად, სულ დამატებით დასარიცხი ძირითადი გადასახადი 5521.91 ლარი, სულ დამატებით დასარიცხი ჯარიმა 1656.58 ლარი, სულ დამატებით დასარიცხი მიმდინარე გადასახადი 5521.91 ლარი, სულ შესამცირებელი მიმდინარე გადასახადი 5521.91 ლარი. სამართლებრივი საფუძველი: სსკ-ის 274-ე მუხლი.

4.5. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 29 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, ფ/პ ნ-----ს (პ/ნ 0-----) საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის საფუძველზე, ბრძანება №5----, თარიღი 29.12.2014). გადასახდელად დაერიცხა: საშემოსავლო გადასახადი: ძირითადი: 5521.92 ლარი, ჯარიმა 1656.58 ლარი, საურავი 7150.74 ლარი. სულ 14329,24 ლარი. განიმარტა გასაჩივრების წესი და ვადა.

4.6. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 23 თებერვლის N5--- ბრძანების - „ფ/პ ნ-----ის (პ/ნ 0-----) 2015 წლის 23 იანვრის საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების თაობაზე” - თანახმად: 1) ფ/პ ნ-----ის (პ/ნ 0-----) 2015 წლის 23 იანვრის საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა; 2) დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს გადამხდელს წარუდგინოს ადმინისტრაციულ წარმოებაში არსებული დოკუმენტები და სხვა მასალების ასლები; 3) გადამხდელს მიეცა წინადადება, დოკუმენტების/მასალების ჩაბარებიდან 10 დღის ვადაში შემმოწმებელს წარუდგინოს თანხის მესხებელი პირების (დებიტორების) მიერ გაცემული და ნოტარიულად დამოწმებული ახსნა - განმარტებები და სხვა მტკიცებულებები გადახდილი პროცენტისა და პირგასამტეხლოს ოდენობის შესახებ. 4) დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის ანალიზის შედეგად განესაზღვრა გადამხდელის მიერ სადავო პერიოდში ფაქტობრივად მიღებული შემოსავლის ოდენობა და აღნიშნულის გათვალისწინებით განეხორციელოს შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების

კორექტირება. 5) დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. განიმარტა გადაწყვეტილების გასაჩივრების წესი და ვადა. ბრძანებაში აღინიშნა, რომ 2015 წლის 12 თებერვლის სხდომაზე (-----ედაციის საბჭომ განიხილა ფ/პ ნ-----ის (პ/ნ 0-----) 2015 წლის 23 იანვრის საჩივარი, რომლითაც მომჩივანი ითხოვდა 2014 წლის 29 დეკემბრის N0----- საგადასახადო მოთხოვნაში ასახული თანხების შემცირებას. მიეთითა ფაქტობრივი გარემოებები: 1) შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2014 წლის 18 დეკემბრის N5---- ბრძანების საფუძველზე ჩაატარა ფ/პ ნ-----ის (პ/ნ 0-----) საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების შედეგებზე 2014 წლის 26 დეკემბრის შედგა საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის საფუძველზე გამოიცა 2014 წლის 29 დეკემბრის N0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახდელად დაერიცხა ძირითადი 5521.92 ლარი, ჯარიმა 1656.58 ლარი, საურავი 7150.74 ლარი, სულ 14 329,24 ლარი. სამართლებრივი საფუძველი: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 263 მუხლი, 70-ე, მე-100, 102-ე მუხლები, სამოქალაქო კოდექსის 417-ე მუხლი, ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე, 97-ე, 99-ე მუხლები. მედიაციის საბჭომ მიიჩნია, რომ საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, კერძოდ, დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს გადამხდელს წარუდგინოს ადმინისტრაციულ წარმოებაში არსებული დოკუმენტები და სხვა მასალების ასლები. ამასთან, გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში, შემოწმებელს წარუდგინოს თანხის მსესხებელი პირების (დებიტორების) მიერ გაცემული და ნოტარიულად დამოწმებული ახსნა-განმარტებები და სხვა მტკიცებულებები გადახდილი პროცენტისა და პირგასამტეხლოს ოდენობის შესახებ, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა მიღებული ინფორმაციის ანალიზის შედეგად განსაზღვროს გადამხდელის მიერ სადავო პერიოდში ფაქტობრივად მიღებული შემოსავლის ოდენობა და აღნიშნულის გათვალისწინებით, განახორციელოს შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება).

4.7. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 03 ივნისის გადაწყვეტილების (საჩივარი N 9-----; მომჩივანი: ფ/პ. ნ-----ი - პ/ნ 0-----) თანახმად: 1) ნ-----ის საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. 2) მომჩივანს მიეცა წინადადება ამ გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან 15 კალენდარული დღის ვადაში შემოწმებელს წარუდგინოს თანხის მსესხებელი პირების (დებიტორების) მიერ გაცემული და ნოტარიულად დამოწმებული ახსნა-განმარტებები და სხვა მტკიცებულებები გადახდილი პროცენტისა და პირგასამტეხლოს ოდენობის შესახებ; 3) დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე განსაზღვროს გადამხდელის მიერ სადავო პერიოდში ფაქტობრივად მიღებული შემოსავლის ოდენობა და აღნიშნულის გათვალისწინებით განახორციელოს შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება. 4) დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. 5) განიმარტა გადაწყვეტილების გასაჩივრების წესი და ვადა. გადაწყვეტილებაში მიეთითა: დავის საგანი: სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულებების საფუძველზე განხორციელებული დარიცხვები. გასაჩივრებული

გადაწყვეტილება: 1) აუდიტის დეპარტამენტის 29.12.2014 წლის N0----- „საგადასახადო მოთხოვნა“; 2) შემოსავლების სამსახურის 23.02.2015 წლის N5--- ბრძანება; დარიცხული თანხა: 14 329 ლარი (ძირითადი - 5 522; ჯარიმა 1656; საურავი 7 150) ფაქტების აღწერა: სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 18 დეკემბრის N5---- ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა ფ/პ ნ-----ის საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების შედეგებზე 2014 წლის 26 დეკემბერს შედგა საგადასახადო შემოწმების აქტი, რის საფუძველზეც 2014 წლის 29 დეკემბერს გამოიცა N0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს დაერიცხა 14 329 ლარი. სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულებებით გათვალისწინებული პირობების მიხედვით, გადასახადის გადამხდელს საშემოსავლო გადასახადში დაერიცხა სულ 14 329 ლარი. მათ შორის ძირითადი თანხა - 5521 ლარი, ჯარიმა - 1656 ლარი და საურავი - 7150 ლარი. რაც გადასახადის გადამხდელმა 2015 წლის 23 იანვარს გასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2015 წლის 23 თებერვლის N5--- ბრძანებით, ნაწილობრივ დააკმაყოფილა წარდგენილი საჩივარი. მომჩივანის არგუმენტაცია: სადავოდ ქცეული აქტები არის ბუნდოვანი, დაუსაბუთებელი და არ შეიცავს არანაირი მითითებას გადასახადის დარიცხვის კონკრეტული დროის შესახებ. მოსარჩელის განმარტებით კამერალური შემოწმების აქტში აღწერილია მხოლოდ ის ფაქტი, რომ მომჩივანი არ ახორციელებდა სესხის და იპოთეკის ხელშეკრულებების საფუძველზე მიღებული საპროცენტო შემოსავლის დეკლარირებას, თუმცა გადასახადის დარიცხვის არცერთ საფუძველზე აქტში არ არის მსჯელობა, თუ კონკრეტულად, რომელი ხელშეკრულებების საფუძველზე მოხდა სანქციის შეფარდება, ამ ხელშეკრულებების საფუძველზე მომჩივანს, რეალურად ჰქონდა თუ არა მიღებული შემოსავლები და რომელი ხელშეკრულების საფუძველზე კონკრეტულად რა რაოდენობის გადასახადი (ძირითადი თანხა, ჯარიმა, საურავი) იქნა დარიცხული. შემოსავლების სამსახურის არგუმენტაცია: შემოწმების აქტით დგინდება, რომ ნ-----ს შესამოწმებელ პერიოდში გაცემული აქვს თანხები სესხად, სესხის და იპოთეკის ხელშეკრულებების საფუძველზე. მიღებული შემოსავლების დეკლარირება არ განხორციელა. საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიწოდებულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით ფიზიკურ პირს მსესხებლებთან გაფორმებული და ნოტარიულად დამოწმებული ხელშეკრულებები რეგისტრირებული აქვს საჯარო რეესტრში და იპოთეკით აქვს დატვირთული მსესხებლის საკუთრებაში არსებული კონკრეტული უძრავი ქონება. სესხის ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია პირობა, რომ ხელშეკრულებაში ნებისმიერ ცვლილებას ან დამატებას ძალა ენიჭება იმ შემთხვევაში, თუ იგი შედგენილია წერილობითი ფორმით, ხელმოწერილია მხარეთა მიერ და დადასტურებულია ნოტარიუსის მიერ, შემოწმებით დადგენილია, რომ ეს უკანასკნელი არ არის წარმოდგენილი. ასევე თანხის გადაუხდელობის შემთხვევაში „მსესხებელს“ ეკისრება პირგასამტეხლო. სამართლებრივი საფუძველი: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 175 „ვ“, 274-ე 263-ე, მე-100, 102-ე, 8.19., 70-ე მუხლები, ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე, 97-ე, 99.5. მუხლები. მედიაციის საბჭომ მიიჩნია, რომ გადასახადის გადამხდელს არ ჰქონდა შესაძლებლობა საგადასახადო შემოწმებისათვის სრულად წარედგინა სააღრიცხვო დოკუმენტაცია, შესაბამისად, არ

იქნა შესწავლილი საქმისათვის ყველა მნიშვნელოვანი გარემოება და საჩივარი დააკმაყოფილა ნაწილობრივ. დავების განხილვის საბჭოს არგუმენტაცია: დავების განხილვის საბჭოს 18.03.2015 წლის N3---- წერილობითი მოთხოვნის საფუძველზე, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 25.03.2015 წლის N3----- წერილით წარდგენილი ინფორმაციის შესაბამისად, ფ/პ ნ-----ს შესამოწმებელ პერიოდში გაცემული აქვს თანხები სესხად. სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულების საფუძველზე. გადამხდელის მიერ მიღებული საპროცენტო შემოსავლის დეკლარირება არ განხორციელებულა. მომჩივანის საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრისას შემოწმებამ იხელმძღვანელა ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2014 წლის 26 დეკემბრის N1----- წერილით გამოგზავნილი საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ მიწოდებული ინფორმაციის მონაცემებით. დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ. მომჩივანს უნდა მიეცეს წინადადება, ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 15 კალენდარული დღის ვადაში, აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს ნოტარიულად დადასტურებული ახსნა-განმარტებები ფ/პ ნ-----ის (პ/ნ 0-----) მიმართ სადავო პერიოდში გადახდილი პირგასამტეხლოს ოდენობის შესახებ, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალოს მიღებული ინფორმაციის ანალიზის შედეგად განსაზღვროს გადამხდელის მიერ სადავო პერიოდში ფაქტობრივად მიღებული შემოსავლის ოდენობა და აღნიშნულის გათვალისწინებით, განახორციელოს შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება. სამართლებრივი საფუძველი: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 2.2.; 79- ე; მე-100 (2011 წლის 01 იანვრამდე მოქმედი 173-ე მუხლი) 274-ე; 272-ე მუხლები.

4.8. ფ/პ ნ-----ის შესახებ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ 2015 წლის 14 ივლისის დასკვნის თანახმად, 2014 წლის 26 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტით განსაზღვრული საგადასახადო ვალდებულებები არ ექვემდებარება კორექტირებას. დასკვნაში აღინიშნა: ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 18 და 22 დეკემბრის N5---- და N5---- ბრძანებების საფუძველზე ჩატარდა ფ.პ. „ნ-----ის“ საქმიანობის თემატური საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების საფუძველია შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2014 წლის 17 და 19 დეკემბრის N1----- და N1----- წერილები. ბრძანებით 2008 წლის 1 იანვრიდან 2010 წლის 1 იანვრამდე პერიოდში თემატური შემოწმების საგანს წარმოადგენდა უძრავი ქონებით უზრუნველყოფილი იპოთეკური სესხის გაცემით წარმოშობილი საგადასახადო პერიოდის სრული კამერალური საგადასახადო შემოწმება, წლიური საშემოსავლო და ქონების გადასახადების ნაწილში 2010, 2011, 2012, 2013 წლების საანგარიშო პერიოდების მიხედვით. 2008-2009 წლების შემოწმების შედეგებზე 2014 წლის 26 დეკემბერს შედგენილ იქნა საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი, რომელშიც შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2013 წლის 08 ივლისის N3---- ბრძანებით დამტკიცებული რეგლამენტის შესაბამისად ჩაბარდა გადასახადის გადამხდელს. შუალედური აქტის მიხედვით გადამხდელს დამატებით დაერიცხა სულ 7179 ლარი, მათ შორის: ძირითადი გადასახადი 5522 ლარი, ჯარიმა 1657 ლარი. გადამხდელი არ

დაეთანხმა საგადასახადო შემოწმების შუალედურ აქტს და 2015 წლის 23 იანვარს შემოსავლების სამსახურში გაასაჩივრა აქტით დარიცხული თანხები. შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭომ 23.02.2015 წ. №5--- ბრძანებით ნაწილობრივ დააკმაყოფილა საჩივარი. კერძოდ, გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება 10 დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს ნოტარიულად დადასტურებული ახსნა-განმარტებები და სხვა მტკიცებულებები ფ.პ. ნ-----ის მიმართ სადავო პერიოდში გადახდილი პროცენტისა და პირგასამტეხლოს ოდენობის შესახებ, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, გადამხდელის არგუმენტებისა და წარმოდგენილი მტკიცებულებების გათვალისწინებით, დამატებით შეისწავლოს სადავო საკითხი, რის შემდეგაც განახორციელოს შემოწმებით დარიცხული თანხების კორექტირება. გადამხდელს მიცემულ ვადაში არ წარმოუდგენია დოკუმენტაცია. არ დაეთანხმა აღნიშნულ გადაწყვეტილებას და 17.03.2015წ (№ 4-----) საჩივრით დავა განაგრძო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის სამსახურში, რომლითაც ასევე ითხოვდა შემოსავლების სამსახურის 23.02.2015 წ. №5--- ბრძანების ბათილად ცნობას. დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 03 ივნისის გადაწყვეტილებით გადამხდელის საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილის მე-2 პუნქტით მომჩივანს მიეცა წინადადება გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან 15 კალენდარული დღის ვადაში შემმოწმებლისათვის წარედგინა თანხის მსესხებელი პირების (დებიტორების) მიერ გაცემული და ნოტარიულად დამოწმებული ახსნა-განმარტებები და სხვა მტკიცებულებები გადახდილი პროცენტისა და პირგასამტეხლოს ოდენობის შესახებ. გადაწყვეტილების მე-3 პუნქტით აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის და მტკიცებულებების გათვალისწინებით, განსაზღვროს გადამხდელის მიერ ფაქტობრივად მიღებული შემოსავლის ოდენობა და აღნიშნულის გათვალისწინებით განახორციელოს შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება. დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. გადამხდელის წარმომადგენელმა დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილება ჩაიბარა 2015 წლის 15 ივნისს. დღემდე გადამხდელს აუდიტის დეპარტამენტში არ წარუდგენია დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილების მე-2 პუნქტში მითითებული შესაბამისი ინფორმაცია და სხვა მტკიცებულებები. აღნიშნულიდან გამომდინარე 2014 წლის 26 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტით განსაზღვრული საგადასახადო ვალდებულებები არ ექვემდებარება კორექტირებას.

4.9. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 27 აგვისტოს №3--- ბრძანების (გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ) თანახმად, ფ/პ ნ-----ს (პ/ნ 0-----) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, 2012 წლის 26 დეკემბერს საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტის საფუძველზე დამატებით დარიცხული თანხები არ შეუმცირდა. საფუძველი: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2015 წლის 03 ივნისის N9----- გადაწყვეტილება ხარისხის კონტროლის სამმართველოს 2015 წლის 15 ივლისის დასკვნა. განიმარტა ბრძანების

გასაჩივრების წესი და ვადა.

4.10. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 27 აგვისტოს №0----- საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, ფ/პ ნ-----ს (პ/ნ 0-----) საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის საფუძველზე, ბრძანება №3----, თარიღი 27.08.2015). გადასახდელად დაერიცხა: ჯარიმები: ძირითადი: 0 ლარი, ჯარიმა 0 ლარი, საურავი 0 ლარი. სულ 0 ლარი. განიმარტა გასაჩივრების წესი და ვადა.

4.11. საქმეში წარმოდგენილია სანოტარო წესით დადასტურებული სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულებები, აგრეთვე ინფორმაცია საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოდან, რომლითაც დასტურდება, რომ მოსარჩელე 2008-2009-2010 წლებში გასცემდა სესხს კონკრეტული უძრავი ქონების უზრუნველყოფის, იპოთეკის საფუძველზე. სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულებებით გათვალისწინებული პირობებით გამსესხებელი იღებდა შემოსავალს პროცენტისა და პირგასამტეხლოს სახით.

სამართლებრივი დასაბუთება

4.12. სააპელაციო სასამართლო ასევე სრულად იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, საქალაქო სასამართლომ სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა საქმეში წარმოდგენილ მტკიცებულებებს.

4.13. სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, „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 წარმოების სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მოცემულ საკითხზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება“. სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ განსახილველ შემთხვევაში გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემულია საქართველოს კანონმდებლობის მოთხოვნათა სრული დაცვით და არ არსებობს მათი ბათილად ცნობის საფუძველი.

4.14. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, თუ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან მისი ნაწილი კანონს ეწინააღმდეგება და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მის

უფლებას, სასამართლო ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შესახებ. ამდენად, სასამართლო უფლებამოსილია ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი მხოლოდ მაშინ, თუ: 1. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან მისი ნაწილი კანონს ეწინააღმდეგება და 2. ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მის უფლებას. განსახილველ შემთხვევაში სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები კანონს არ ეწინააღმდეგებიან, ასევე, ისინი არანაირ პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს არ აყენებენ აპელანტის უფლებებს და კანონიერ ინტერესებს, რის გამოც არ არსებობს სარჩელის დაკმაყოფილებისა და მათი ბათილად ცნობის საფუძველი.

4.15. სააპელაციო პალატა სრულად იზიარებს საქალაქო სასამართლოს მსჯელობას მასზედ, რომ 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. იმავე კოდექსის 2.2. მუხლის მიხედვით, გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა. იმავე კოდექსის 43.4. მუხლის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს ეკისრება ამ კოდექსით ან/და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა. საგადასახადო კოდექსის 66.1. მუხლის მიხედვით, საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირი, ასევე პირადობის ნეიტრალური მოქმედების ან ნეიტრალური სამგზავრო დოკუმენტის მქონე პირი, გარდა იმ პირისა, რომლის შემოსავალიც იბეგრება წყაროსთან ან გათავისუფლებულია დაბეგვრისაგან, ვალდებული არიან ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებამდე განცხადებით მიმართონ საგადასახადო ორგანოს მათთვის საიდენტიფიკაციო ნომრების მინიჭების მიზნით. მითითებული კოდექსის 70.1. მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, პირს მოსთხოვოს: ა) მისი სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და მის დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის (მათ შორის, საქართველოს საერთაშორისო

ხელშეკრულების საფუძველზე სხვა სახელმწიფოს კომპეტენტური (უფლებამოსილი) ორგანოს მიერ მოთხოვნილი ინფორმაციის) წარდგენა; ბ) მისი ქონების ნუსხის წარდგენა. იმავე კოდექსის 79-ე მუხლის „ა“ პუნქტის თანახმად, საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელია რეზიდენტი ფიზიკური პირი.

4.16. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (ძალადაკარგულია 2011 წლის 01 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 17.08.2010 N3591 კანონით) 165-ე მუხლის „ა“ პუნქტის თანახმად, საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელია რეზიდენტი ფიზიკური პირი. საგადასახადო კოდექსის 80.1. მუხლის თანახმად, რეზიდენტი ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ პერიოდისათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (ძალადაკარგულია 2011 წლის 01 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 17.08.2010 N3591 კანონით) 166.1. მუხლის თანახმად, რეზიდენტი ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ პერიოდისათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის.

4.17. საქალაქო სასამართლომ ასევე მართებულად განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-100 მუხლის მე-3 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება ნებისმიერი ფორმით ან/და საქმიანობით მიღებული შემოსავალი, კერძოდ: ბ) ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან. იმავე კოდექსის 102-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება პროცენტების სახით მიღებული შემოსავლები, გარდა ფიზიკური პირის მიერ ბანკებსა და სხვა საკრედიტო დაწესებულებებში დეპოზიტებსა და ანაბრებზე ფულადი სახსრების განთავსებიდან პროცენტის სახით მიღებული შემოსავლისა. იმავე კოდექსის მე-8 მუხლის მე-19 ნაწილის შესაბამისად, პროცენტი არის ფულად დაბანდებათთან ან სავალო ვალდებულებებთან დაკავშირებული ნებისმიერი სახის სავალო მოთხოვნიდან (იპოთეკური უზრუნველყოფის არსებობისა და მისი გაფორმების მეთოდის მიუხედავად) მიღებული ნებისმიერი წინასწარ განცხადებული (დადგენილი) შემოსავალი (მათ შორის, დისკონტის სახით მიღებული). საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (ძალადაკარგულია 2011 წლის 01 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 17.08.2010 N3591 კანონით) 173-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, რეზიდენტის ერთობლივი შემოსავალი შედგება მის მიერ საქართველოში და საქართველოს ფარგლებს გარეთ მიღებული შემოსავლებისაგან. ამ ნორმის მე-3 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება ნებისმიერი ფორმით ან/და საქმიანობით მიღებული

ყველა შემოსავალი, კერძოდ: ბ) ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან. იმავე კოდექსის (ძალადაკარგულია 2011 წლის 01 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 17.08.2010 N3591 კანონით) 175-ე მუხლის „ვ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება პროცენტების სახით მიღებული შემოსავლები, გარდა ფიზიკური პირის მიერ ბანკებსა და სხვა საკრედიტო დაწესებულებებში დეპოზიტებსა და ანაბრებზე ფულადი სახსრების განთავსებიდან პროცენტის სახით მიღებული შემოსავლებისა.

4.18. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 274-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, პირის მიერ საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენისათვის საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვადის დარღვევა იწვევს პირის დაჯარიმებას ამ დეკლარაციის/გაანგარიშების საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 5 პროცენტის ოდენობით ყოველ დაგვიანებულ სრულ/არასრულ თვეზე (არასრული თვეები ერთ თვედ ჯამდება). ამასთანავე, მთელ დაგვიანებულ პერიოდზე გამოანგარიშებული სანქციის ჯამური თანხა არ უნდა აღემატებოდეს გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 30 პროცენტს. ამ ნორმის მე-2 ნაწილით, ამ მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით გამოანგარიშებული სანქციის ჯამური თანხა არ უნდა იყოს 50 ლარზე ნაკლები, ხოლო მე-3 ნაწილის მიხედვით, თუ საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხა ნულის ტოლია, პირს ამ მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმა არ დაეკისრება. იმავე კოდექსის 272-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საურავი არის საგადასახადო სანქცია, რომელიც პირს ეკისრება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში გადასახადის გადასახდელი თანხის გადაუხდელობისათვის. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, საურავის დარიცხვა ხორციელდება გადასახადის თანხაზე და იგი არის სხვაობა გადასახადის გადამხდელის შეუსრულებელ საგადასახადო ვალდებულებებსა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ჯამს შორის. თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, საურავის დარიცხვა ხორციელდება თითოეული ვადაგადაცილებული დღისათვის: ა) იმპორტის გადასახდელებზე - ვალდებულების წარმოქმნის მე-4 დღიდან; ბ) ყველა სხვა შემთხვევაში - შესაბამისი ვალდებულების წარმოქმნის მომდევნო დღიდან. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (ძალადაკარგულია 2011 წლის 01 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 17.08.2010 N3591 კანონით) 131-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, პირის მიერ საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენისათვის საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვადის დარღვევა, იწვევს პირის დაჯარიმებას ამ დეკლარაციის/გაანგარიშების საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 5 პროცენტის ოდენობით ყოველ დაგვიანებულ სრულ (არასრულ) თვეზე. ამასთანავე, მთელ დაგვიანებულ პერიოდზე გამოანგარიშებული სანქციის ჯამური თანხა არ უნდა აღემატებოდეს გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 60 პროცენტს. ამ ნორმის მე-2 ნაწილის მიხედვით, ამ

მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით გამოანგარიშებული სანქციის ჯამური თანხა არ უნდა იყოს 200 ლარზე ნაკლები, ხოლო მე-3 ნაწილის შესაბამისად, თუ საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხა ნულის ტოლია, პირს ამ მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმა არ დაეკისრება.

4.19. საქალაქო სასამართლომ ასევე მართებულად განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 263-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, კამერალური საგადასახადო შემოწმება ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ბრძანების საფუძველზე, ამ ბრძანებით განსაზღვრულ კონკრეტულ საკითხზე. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, კამერალური საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისას საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ამ კოდექსით დადგენილი წესით მოითხოვოს სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარდგენა. მე-3 ნაწილით განისაზღვრა, რომ კამერალური საგადასახადო შემოწმება ტარდება პირის საქმიანობის ადგილზე გაუსვლელად, საგადასახადო ორგანოში არსებული პირის დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელისაგან მიღებული ახსნა-განმარტებისა და სააღრიცხვო დოკუმენტაციის საფუძველზე, ხოლო მე-4 ნაწილის თანახმად, თუ კამერალური საგადასახადო შემოწმების შედეგად გამოვლენილი შეცდომები იწვევს გადასახადის თანხის ცვლილებას, კამერალური საგადასახადო შემოწმების განმახორციელებელი უფლებამოსილი პირი ადგენს საგადასახადო შემოწმების აქტს. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 417-ე მუხლის თანახმად, პირგასამტეხლო არის მხარეთა შეთანხმებით განსაზღვრული ფულადი თანხა, რომელიც მოვალემ უნდა გადაიხადოს ვალდებულების შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულებისათვის.

4.20. სააპელაციო პალატა ასევე იზიარებს საქალაქო სასამართლოს მსჯელობას მასზედ, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102.1. მუხლის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, ამ გარემოებათა დამტკიცება შეიძლება თვით მხარეთა (მესამე პირთა) ახსნა-განმარტებით, მოწმეთა ჩვენებით, ფაქტების კონსტატაციის მასალებით, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებებითა და ექსპერტთა დასკვნებით, ხოლო მე-3 ნაწილის მიხედვით, საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით. განსახილველ შემთხვევაში საქმის მასალებით დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 18 დეკემბრის N5---- და 22 დეკემბრის N5---- ბრძანებების საფუძველზე ჩატარდა ფ.პ. „ნ-----ის“ საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმება, საფუძველი: შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2014 წლის 17 და 19 დეკემბრის N1----- და N1----- წერილები. შემოწმებამ მოიცვა 2008 წლის 01 იანვრიდან 2010 წლის 01 იანვრამდე პერიოდში უძრავი ქონებით უზრუნველყოფილი იპოთეკური სესხის

გაცემით წარმოშობილი საგადასახადო პერიოდის სრული კამერალური საგადასახადო შემოწმება. 2014 წლის 26 დეკემბერს შედგა ფ/პ „ნ-----ის“ (პ/ნ 0-----) საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი, რაც ჩაბარდა გადასახადის გადამხდელს. დადგინდა, რომ შესამოწმებელ პერიოდში გადამხდელი თანხებს გაცემდა სესხად იპოთეკის საფუძველზე, აღნიშნულ საქმიანობას ახორციელებდა 2008 წლიდან, ხოლო გადასახადის გადამხდელად საგადასახადო ორგანოში რეგისტრირებულია 2010 წლის 23 დეკემბრიდან. შემოწმების შედეგად გადასახადის გადამხდელს დაერიცხა საშემოსავლო გასახადი 2009 წელს მიღებული ერთობლივი შემოსავლის მიხედვით, წარუდგენილი დეკლარაციის და შემოწმების მონაცემების გათვალისწინებით - 14 329 ლარი (ძირითადი - 5 522; ჯარიმა 1 656; საურავი 7 150). 2014 წლის 29 დეკემბრს გამოიცა N5---- ბრძანება დანართთან ერთად და საგადასახადო მოთხოვნა N0-----, რასაც არ დაეთანხმა გადამხდელი (მოსარჩელე) და გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 23 თებერვლის N5--- ბრძანებით ნაწილობრივ დააკმაყოფილდა საჩივარი, გადასახადის გადამხდელს (მოსარჩელეს) მიეცა წინადადება 10 დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს ნოტარიულად დადასტურებული ახსნა-განმარტებები და სხვა მტკიცებულებები ფ/პ ნ-----ის მიმართ სადავო პერიოდში გადახდილი პროცენტისა და პირგასამტეხლოს ოდენობის შესახებ, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადამხდელის არგუმენტებისა და წარმოდგენილი მტკიცებულებების გათვალისწინებით, დამატებით შეესწავლა სადავო საკითხი და განახორციელოს შემოწმებით დარიცხული თანხების კორექტირება. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 23 თებერვლის N5--- ბრძანება გადამხდელმა გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განმხილველ საბჭოში და მოითხოვა სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულებების საფუძველზე განხორციელებული დარიცხვების გაუქმება, კერძოდ აუდიტის დეპარტამენტის 29.12.2014 წლის N0----- საგადასახადო მოთხოვნის და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 23.02.2015 წლის N5---- ბრძანების ბათილად ცნობა. დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 03 ივნისის გადაწყვეტილებით გადამხდელის საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილის მე-2 პუნქტით, მომჩივანს მიეცა წინადადება გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან 15 კალენდარული დღის ვადაში შემმოწმებლისათვის წარედგინა თანხის მსესხებელი პირების (დებიტორების) მიერ გაცემული და ნოტარიულად დამოწმებული ახსნა-განმარტებები და სხვა მტკიცებულებები გადახდილი პროცენტისა და პირგასამტეხლოს ოდენობის შესახებ, ხოლო მე-3 პუნქტით, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის და მტკიცებულებების გათვალისწინებით, განსაზღვროს გადამხდელის მიერ ფაქტობრივად მიღებული შემოსავლის ოდენობა და აღნიშნულის გათვალისწინებით განახორციელოს შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება. დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. ფ/პ ნ-----ის შესახებ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ 2015 წლის 14 ივლისის დასკვნის თანახმად, 2014 წლის 26 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტით განსაზღვრული საგადასახადო ვალდებულებები არ ექვემდებარება კორექტირებას, ვინაიდან აუდიტის დეპარტამენტში გადასახადის გადამხდელის მიერ განსაზღვრულ

ვადაში არ იქნა წარდგენილი დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილების მე-2 პუნქტში მითითებული შესაბამისი ინფორმაცია და სხვა მტკიცებულებები. ამდენად, ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებებისა ურთიერთშეჯერების საფუძველზე საქალაქო სასამართლომ სწორად მიიჩნია, რომ შესამოწმებელ პერიოდში (008-2009-2010 წლის 23 დეკემბრამდე) ნ-----ი ახორციელებდა ეკონომიკურ საქმიანობას (თანხის გასესხება იპოთეკური წესით) გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესის დარღვევით, რაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, წარმოადგენს სამართალდარღვევას. აღნიშნულის საწინააღმდეგო მტკიცებულება მოსარჩელეს დავის ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვისას და სასამართლოში არ წარუდგენია. სააპელაციო პალატის მოსაზრებითაც, ვინაიდან მოსარჩელე იპოთეკის ხელშეკრულების საფუძველზე შემოსვლის მიღების მიზნით გასცემდა სესხს, იღებდა სარგებელს (შემოსავალს) და არ იბეგრებოდა გადახდის წყაროსთან, ამდენად, მოსარჩელის მიერ განხორციელებული საქმიანობა მართლზომიერად ჩაითვალა ეკონომიკურ საქმიანობად. მოსარჩელე, როგორც ფიზიკური პირი წარმოადგენდა საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელს და შესაბამისად, სააპელაციო პალატაც მიიჩნევს, რომ იგი ვალდებული იყო საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობების დაცვით მოეხდინა ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული ერთობლივი შემოსავლების დაბეგვრა და საგადასახადო ორგანოში წარედგინა საგადასახადო დეკლარაციები, რაც განსახილველ შემთხვევაში მოსარჩელეს არ განუხორციელებია. განსახილველ შემთხვევაში საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლისა და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102.3. მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად, მოსარჩელის მიერ არ იქნა წარმოდგენილი მტკიცებულებები, კერძოდ: თანხის მსესხებელი პირების (დებიტორების) მიერ გაცემული და ნოტარიულად დამოწმებული ახსნა-განმარტებები და სხვა მტკიცებულებები გადახდილი პროცენტისა და პირგასამტეხლოს ოდენობის შესახებ, რომლითაც დადასტურდებოდა, რომ 2009 წელს ფ/პ ნ-----ს არ მიუღია შემოსავალი შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემების ოდენობით (46 423 ლარი) მსესხებლების მიერ გადახდილი პროცენტისა და პირგასამტეხლოს სახით. ამრიგად, სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, საქალაქო სასამართლომ უსაფუძვლოდ გამო მართებულად არ გაიზიარა მოსარჩელისა და მისი წარმომადგენლის მოსაზრებები აღნიშნულზე.

5. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ სახეზე არ არის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული საფუძველები ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით, მხარის მიერ არ ყოფილა წარმოდგენილი საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად მტკიცებულებები, რომლებიც გააბათილებდა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებით დადგენილ გარემოებებს და გაკეთებულ სამართლებრივ დასკვნებს.

6. საპროცესო ხარჯები

სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე-55-ე მუხლების შესაბამისად, აპელანტის მიერ სააპელაციო საჩივარზე გადახდილი ბაჟი უნდა ჩაითვალოს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილად.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

თბილისის სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. ნ-----ის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს.
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 29 სექტემბრის გადაწყვეტილება.
3. აპელანტის მიერ სააპელაციო საჩივარზე გადახდილი ბაჟი ჩაითვალოს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილად.
4. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო წესით მხარეებისათვის დასაბუთებული განჩინების კანონით დადგენილი წესით ჩაბარებიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში საქართველოს უზენაეს სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (მდებარე: ქ. თბილისი ძმ. ზუბალაშვილების ქუჩა №32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის (მდებარე: ქ. თბილისი, გრ. რობაქიძის 7ა) მეშვეობით.

თავმჯდომარე

მერაბ ლომიძე

მოსამართლეები

თეა ძიმისტარაშვილი

მირანდა ერემაძე