



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

საქართველოს სახელით
შ ე ს ა ვ ა ლ ი ნ ა წ ი ლ ი

12 ივლისი, 2018 წელი
თბილისი

ქ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

თავმჯდომარე (მომხსენებელი) - შოთა გეწაძე
მოსამართლეები - გიორგი გოგიაშვილი, ილონა თოდუა

სხდომის მდივანი - გიორგი სანიკიძე

აპელანტი (მოსარჩელე) - ჯ----- გ-----;

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახურის
აუდიტის დეპარტამენტი;

წარმომადგენელი - ლ— ა-----ი;

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა
სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭო;

წარმომადგენელი - თ-----;

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი
აქტების ბათილად ცნობა;

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 20 ნოემბრის
გადაწყვეტილება;

1. სასარჩელო მოთხოვნა:

1.1. ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის
დეპარტამენტის 2015 წლის 28 აპრილის №1---- ბრძანება და 2015 წლის 29
აპრილის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის
2015 წლის 16 ივნისის №----- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა

სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 26 იანვრის გადაწყვეტილება საჩივარზე №1----- (იხ. დაზუსტებული სასარჩელო მოთხოვნა - 2017 წლის 24 ივლისის სასამართლოს სხდომის ოქმი).

2. მოპასუხეების პოზიცია:

2.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო, მხარი დაუჭირა წერილობით წარმოდგენილ შესაგებელს და სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

2.2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ წარმოდგენილი შესაგებლით სარჩელი არ ცნო და მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

3. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნები:

3.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

ჯ----- გ-----ს სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტები:

4.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 17 ივლისის №----- ბრძანებით დაინიშნა ფ/პ ჯ----- გ-----ს საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2006 წლის პირველი იანვრიდან 2012 წლის პირველ ივლისამდე. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 11 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი. საგადასახადო შემოწმების მიერ გადასახადის გადამხდელს დამატებით დაერიცხა საშემოსავლო გადასახადი, ასევე, დაუდგინდა დღგ-ის სავალდებულო რეგისტრაცია 2010 წლის სექტემბრის თვეში (ტ.1, ს.ფ. 137).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 11 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 12 დეკემბრის №----- ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/ შემცირების შესახებ და ჯ----- გ-----ს წარედგინა 2013 წლის 12 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, გადასახადის გადამხდელს დაერიცხა სულ 1 870 742,45 ლარი (ტ.1, ს.ფ. 85-136);

4.2. 2013 წლის 26 დეკემბერს ჯ----- გ-----მა ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 12 დეკემბრის №----- ბრძანებასა და 2013 წლის 12 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნასთან დაკავშირებით.

საჩივრის ავტორმა მიუთითა 2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 176-ე მუხლზე და განმარტა, რომ საზოგადოების დამფუძნებლის მიერ საწესდებო კაპიტალის შემცირების გზით შენატანის უკან დაბრუნება არ შეიძლება განხილულ იქნას დამფუძნებლის მიერ მიღებულ სარგებლად (ნამეტის სახით). აქედან გამომდინარე, გადამხდელმა მიიჩნია, რომ განხორციელებული დარიცხვები არასწორია და ხსენებულ საკითხთან დაკავშირებით შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 12 დეკემბრის №----- ბრძანებისა და 2013 წლის 12 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნის კორექტირება მოითხოვა (ტ.1, ს.ფ.173-175).

4.3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 24 თებერვლის №----- ბრძანებით, ჯ----- გ-----ს საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. კერძოდ, გადასახადის გადამხდელს მიეცა რეკომენდაცია, წარედგინა „საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების გამცემ პირთა და სახელმწიფო საწარმოთა ნუსხის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის №360 დადგენილებაში აღნუსხული პირების მიერ გაცემული დასკვნა შპს „მ-----“ კაპიტალის შემცირების მიზნით გატანილი ქონების საბაზრო ღირებულების განსაზღვრის მიზნით, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტი უზრუნველყოფდა, აღნიშნული დასკვნით განსაზღვრული ფასის გათვალისწინებით, დარიცხული თანხების კორექტირებას (შემცირებას)(ტ.1, ს.ფ. 176-178).

ბრძანებაში მითითებულია, რომ საჩივრის ავტორი არ ეთანხმება 2007 წლის ერთობლივ შემოსავალში კაპიტალის შემცირების გზით ქონების გატანის შედეგად შემოწმებით საწესდებო კაპიტალსა და ქონების საბაზრო ღირებულებას შორის სხვაობის სარგებლად მიჩნევასა და მის ასახვას ერთობლივ შემოსავალში.

4.4. 2014 წლის 14 მარტს ჯ----- გ-----მა ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დაკების განხილვის საბჭოს სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 24 თებერვლის №----- ბრძანებასთან, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 12 დეკემბრის №----- ბრძანებასა და 2013 წლის 12 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნასთან დაკავშირებით.

საჩივრის ავტორმა მიუთითა 2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 176-ე მუხლზე და განმარტა, რომ საზოგადოების დამფუძნებლის მიერ საწესდებო კაპიტალის შემცირების გზით შენატანის უკან დაბრუნება არ შეიძლება განხილულ იქნას დამფუძნებლის მიერ მიღებულ სარგებლად (ნამეტის სახით). აქედან გამომდინარე, გადამხდელმა მიიჩნია, რომ განხორციელებული დარიცხვები არასწორია და ხსენებულ

საკითხთან დაკავშირებით შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 12 დეკემბრის №----- ბრძანებისა და 2013 წლის 12 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნის კორექტირება მოითხოვა (ტ.1, ს.ფ. 82-84)

4.5. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 6 მარტის გადაწყვეტილებით, საჩივარი №----- ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. კერძოდ, ნაწილობრივ გაუქმდა შემოსავლების სამსახურის სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 24 თებერვლის №----- ბრძანება და აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 12 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნა და აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა უზრუნველყო მომჩივნის საგადასახადო ვალდებულებების კორექტირება გადაწყვეტილების შესაბამისად (ტ.1, ს.ფ. 180-185).

გადაწყვეტილების მიხედვით, დავის საგანს წარმოადგენს კაპიტალის შემცირების გზით საზოგადოებიდან გატანილი ქონების ნამეტი ღირებულებიდან წილის პროპორციულად სარგებლად გაანგარიშება.

გადაწყვეტილების თანახმად, საბჭო ოპერაციის შინაარსის გათვალისწინებით მიიჩნევს, რომ განსახილველ შემთხვევაში სახეზეა ქონების განაწილებით მიღებული შემოსავალი, რაც 2011 წლის პირველ იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის მე-11 ნაწილის თანახმად, წარმოადგენს დივიდენდს, რის გამოც, აუდიტის დეპარტამენტს უნდა დაევალოს, უზრუნველყოს ჯ----- გ-----ს მიმართ დარიცხული გადასახადების/სანქციების გადაანგარიშება.

4.6. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 6 მარტის გადაწყვეტილების საფუძველზე გამოიკა საგადასახადო შემოწმების მთავარი სამმართველოს 2015 წლის 27 აპრილის დასკვნა, რომლის თანახმადაც, მიღებული შემოსავლის დივიდენდად განხილვის შემთხვევაში გადასახადის წყაროსთან დაკავების ვალდებულება ჰქონდა შპს „მ-----ი 1-ს“, ხოლო ჯ----- გ-----ს შემთხვევაში (გადახდის წყაროსთან დაბეგრილი) მიღებული დივიდენდი არ ექვემდებარება მის ერთობლივ შემოსავალში ჩართვას (ტ.1, ს.ფ. 192-193).

დასკვნის მიხედვით გამოიკა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 28 აპრილის №1---- ბრძანება, რომლითაც ჯ----- გ-----ს შეუმცირდა დარიცხული თანხები სულ 864 595 ლარის ოდენობით (ტ.1, ს.ფ. 190-191)

4.7. 2015 წლის 27 მაისს ჯ----- გ-----მა საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს 2015 წლის 27 აპრილის დასკვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 28 აპრილის №1---- ბრძანებისა და 2015 წლის 29 აპრილის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმების მოთხოვნით.

გადასახადის გადამხდელი არ დაეთანხმა აუდიტის დეპარტამენტის დასკვნაში გადაანგარიშებულ თანხებს. კერძოდ, იგი არ დაეთანხმა შემოსავლების აღრიცხვას დარიცხვის მეთოდით. განაცხადა, რომ შემოწმებას საშემოსავლო გადასახადი 2009-2010 წლებში ნაანგარიშები აქვს 20%-იანი განაკვეთით, ნაცვლად 12%-იანი განაკვეთისა. ამასთან, 2011 წლის ერთობლივ შემოსავალში ჩართულია და დაბეგრულია გადახდის წყაროსთან ფიზიკური პირის მიერ მიღებული საიჯარო მომსახურების თანხა. გადამხდელი, ასევე არ დაეთანხმა შემოწმებლის მიერ მის დღგ-ის გადამხდელად აღრიცხვას. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 16 ივნისის №----- ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა (ტ.1, ს.ფ. 194-196).

ბრძანებაში აღნიშნულია, რომ მომჩივანმა შემოსავლების სამსახურში გაასაჩივრა აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 28 აპრილის №1---- ბრძანება, 2015 წლის 27 აპრილის დასკვნა და 2015 წლის 29 აპრილის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა. აღნიშნული----- საგადასახადო მოთხოვნა წარმოადგენს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით გამოცემული №1---- ბრძანების საფუძველზე შედგენილ საგადასახადო მოთხოვნას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭო განიხილავს №1---- ბრძანების საფუძველზე შედგენილი საგადასახადო მოთხოვნის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებასთან შესაბამისობის საკითხს. მედიაციის საბჭოს სხდომაზე ორივე მხარის არგუმენტაციის მოსმენის შედეგად დადგენილ იქნა, რომ აუდიტის დეპარტამენტის გადაანგარიშების დასკვნით სრულყოფილად აღსრულდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილება, კერძოდ, ის ნაწილი, რომლითაც აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების კორექტირება. შესაბამისად, აუდიტის დეპარტამენტის მიერ სრულად არის დაკორექტირებული დასარიცხი თანხები. რაც შეეხება დარიცხვის მეთოდის გამოყენების შესახებ გადასახადის გადამხდელის მიერ დაყენებულ საკითხს, აღნიშნული არგუმენტი შემოწმების აქტით განხორციელებული დარიცხვის კანონიერების განხილვის არცერთ ეტაპზე არ წამოუყენებია გადამხდელს, შესაბამისად, აღნიშნული საფუძველით დარიცხვის კორექტირებაც არ დავალებია აუდიტის დეპარტამენტს. ამდენად, ბუნებრივია, გასაჩივრებულ აქტებშიც აღნიშნული საკითხი ვერ აისახებოდა.

4.8. 2015 წლის 6 ივლისს ჯ----- გ-----მა ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 16 ივნისის №----- ბრძანებისა და აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 29 აპრილის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის

საბჭოს 2017 წლის 26 იანვრის გადაწყვეტილებით საჩივარი №1----- დარჩა განუხილველი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე (ტ.1, ს.ფ. 27-34)

5. დადგენილი ფაქტები პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივად შემდეგნაირად შეაფასა:

5.1. სასამართლომ განმარტა, რომ განსახილველი დავის ფარგლებში უნდა შემოწმდეს, რამდენად მოხდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 6 მარტის გადაწყვეტილების სათანადო აღსრულება. ამასთან, მნიშვნელოვანია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 6 მარტის გადაწყვეტილება მხარეს არ გაუსაჩივრებია სასამართლოში და შესულია კანონიერ ძალაში, რამეთუ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 306-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილება ძალაში შედის მომჩივნისთვის ჩაბარებიდან 21-ე დღეს. ამდენად, განხილვის საგანს წარმოადგენს არა მასში მითითებულ ფაქტობრივ გარემოებათა შესწავლა და მათი სამართლებრივი შეფასება, არამედ აღნიშნული გადაწყვეტილების აღსრულება.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 304-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტზე, რომლის შესაბამისად, დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია განუხილველად დატოვოს საჩივარი. საჩივრის განუხილველად დატოვების საფუძველები 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 იყოს.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 6 მარტის გადაწყვეტილების აღსრულება მოხდა გადაწყვეტილების შესაბამისად, მასში მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველების გათვალისწინებით.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 296-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, საგადასახადო დავა

შესაძლებელია განხილულ იქნეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სასამართლოში.

სასამართლომ განმარტა, რომ ადმინისტრაციული ორგანო შეზღუდულია მოთხოვნათა ამ ფარგლებით და ადმინისტრაციული საჩივრის საფუძველზე დაწყებული ადმინისტრაციული წარმოების შედეგად იღებს გადაწყვეტილებას საჩივრის ავტორის მოთხოვნათა შესაბამისად. მოცემულ შემთხვევაში, მოსარჩელეს საშემოსავლო გადასახადისა და დღგ-ს დარიცხვა საგადასახადო ორგანოში სადავოდ არ გაუხდია, არამედ როგორც საქმეში წარმოდგენილი ადმინისტრაციული საჩივრები მოწმობს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 24 თებერვლის №----- ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 6 მარტის გადაწყვეტილების გამოტანისას მხარე სადავოდ ხდიდა მხოლოდ კაპიტალის შემცირების გზით საზოგადოებიდან გატანილი ქონების ნამეტი ღირებულებიდან წილის პროპორციულად სარგებლად გაანგარიშებას. აღნიშნული კი გულისხმობს, რომ ადმინისტრაციული აქტი სწორედ კონკრეტულ ნაწილში იქნა სადავოდ ქცეული და აღნიშნული საკითხის განსხვავებულად აღქმის შესაძლებლობას საჩივარში გამოყოფილი კონკრეტული სადავო ეპიზოდი არ იძლეოდა. ამდენად, ვინაიდან დღგ-სა და საშემოსავლო გადასახადის საკითხში ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი აქტები სადავოდ არ გამხდარა კანონით დადგენილ ვადაში და წესით, ადმინისტრაციული ორგანო ვერ იმსჯელებდა აღნიშნულ ნაწილში განხორციელებულ დარიცხვაზე და შესაბამისად, ვერც დარიცხული თანხების კორექტირება მოხდებოდა. უფრო მეტიც, მათ საფუძველზე განხორციელებული მოწესრიგება შესულია კანონიერ ძალაში და სასამართლო მოკლებულია შესაძლებლობას, განიხილოს მათი კანონიერება.

6. ჯ----- გ-----ს სააპელაციო მოთხოვნა:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 20 ნოემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება.

6.1. ჯ----- გ-----ს სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

სააპელაციო საჩივრის ავტორი აღნიშნავს, რომ საშემოსავლო გადასახადს იხდიდა ფაქტობრივად მიღებული შემოსავლებიდან, რაც დასტურდება გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი დეკლარაციით. ასევე იმ ფაქტს, რომ როგორც გადასახადის გადამხდელი აღრიცხვას აწარმოებდა საკასო წესით, ადასტურებს მისი ფაქტობრივად მიღებული შემოსავლები, რაც დასტურდება ამონაწერით ბანკის ანგარიშიდან და შემოსავლის ორდერებით.

აპელანტისთვის გაუგებარია, რის საფუძველზე მოახდინა საგადასახადო აუდიტორმა შემოსავლების აღრიცხვა დარიცხვის მეთოდით, მისი დღგ-ს

გადამხდელად აღრიცხვა და მას ყველაფერთან ერთად დაერიცხა დამატებითი ღირებულების გადასახადში ძირითადი გადასახადი - 46 637 ლარი და ჯარიმა - 38 863 ლარი. ასევე დარიცხვის მეთოდით, დამატებით დარიცხული საშემოსავლო გადასახადი 2009-2010 წლებში გაანგარიშებული აქვს 20 პროცენტის განაკვეთით, ნაცვლად 12 პროცენტის განაკვეთისა.

7. სააპელაციო სასამართლოს მიერ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ძალაში დატოვების ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება:

7.1. სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გამოტანისას არ დარღვეულა მატერიალური და საპროცესო სამართლის ნორმები, სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, სწორი შეფასება მისცა საქმის მასალებს, საქმეზე ფაქტობრივი გარემოებები დადგენილია სრულყოფილად, რაც არ იძლევა გადაწყვეტილების გაუქმებისა და სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილების საფუძველს.

პალატა მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ი“ ქვეპუნქტზე, რომლის 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).

პალატა განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს მიერ პირის მიმართ ამ კოდექსის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს დავის განმხილველ ორგანოში ამ თავით დადგენილი წესით. ამავ მუხლის მე-2 ნაწილი ადგენს, რომ საგადასახადო შემოწმების აქტი და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება საჩივრდება ამ დოკუმენტების საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად.

მითითებული მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, პირს უფლება აქვს, გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 30 დღის ვადაში.

პალატა განმარტავს, რომ საგადასახადო ორგანოებში დავის განხილვა იწყება საჩივრის წარდგენის გზით. ამასთან, 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, ერთის 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. ვინაიდან გასაჩივრების უფლება პირდაპირ არის დაკავშირებული საგადასახადო ორგანოს ვალდებულების კანონით დაცული ინტერესების უზრუნველყოფასა და უფლებების დაცვასთან, კანონი ამომწურავად აწესრიგებს იმ შემთხვევებს, როდესაც საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, წარდგენილი საჩივარი დატოვოს განუხილველად. 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 არ მოხდეს ერთსა და იმავე საკითხზე მსჯელობა.

7.2. პალატა ყურადღებას ამახვილებს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 177-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, დაინტერესებულ მხარეს უფლება აქვს გაასაჩივროს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი. ამავე კოდექსის 181-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“, „ე“ და „ვ“ ქვეპუნქტების თანახმად, ადმინისტრაციულ საჩივარში აღნიშნული უნდა იყოს: დ) გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის დასახელება; ე) მოთხოვნა; ვ) გარემოებანი, რომელთაც ეფუძნება მოთხოვნა, ხოლო მე-2 ნაწილის შესაბამისად, თუ ადმინისტრაციული საჩივრის წარმდგენ პირს გადაეცა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, ადმინისტრაციულ საჩივარს დაერთვება მისი ასლი.

მითითებული კოდექსის 201-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ ორგანოს ადმინისტრაციული საჩივრის განხილვის შედეგად გამოაქვს ერთ-ერთი შემდეგი გადაწყვეტილება: ა) ადმინისტრაციული საჩივრის დაკმაყოფილების შესახებ; ბ) ადმინისტრაციული საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის თაობაზე; გ) ადმინისტრაციული საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების შესახებ. ამავე მუხლის მე-3 და მე-4 ნაწილების მიხედვით, ადმინისტრაციულ საჩივართან დაკავშირებულ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს კანონიერებისა და მიზანშეწონილობის თვალსაზრისით ამოწმებს ადმინისტრაციული ორგანო. ადმინისტრაციული საჩივრის განმხილველი ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია შეამოწმოს, აკმაყოფილებს თუ არა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი კანონის იმ მოთხოვნას, რომელიც ადმინისტრაციული საჩივრის წარმდგენ პირს ანიჭებს რაიმე უფლებას ან უპირატესობას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 302-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს განიხილავს მხოლოდ მომჩივნის მოთხოვნის ფარგლებში, ხოლო მე-3 ნაწილის შესაბამისად, თუ ამ თავით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, დავების განხილვის საბჭო საჩივარს განიხილავს შემოსავლების სამსახურში გასაჩივრებული დავის საგნის ფარგლებში.

პალატა ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს იმ განმარტებას, რომ დაინტერესებულ პირს უფლება აქვს, რომ კანონით დადგენილი წესითა და ვადაში სადავოდ გახადოს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ადმინისტრაციული საჩივრის წარდგენის გზით. ადმინისტრაციული საჩივრის წარდგენა ემსახურება დარღვეული თუ სადავოდ ქცეული უფლების დაცვას და იგი ადმინისტრაციული წარმოების დაწყების საფუძველს წარმოადგენს. ამასთან, ადმინისტრაციული საჩივრის წარდგენის შესაძლებლობა მიზნად ისახავს არა მხოლოდ პირის უფლებების დაცვას, არამედ ადმინისტრაციულ ორგანოთა მიერ თვითკონტროლის განხორციელებას. აღსანიშნავია, რომ ადმინისტრაციული წარმოებისას, განსხვავებით სასამართლო წარმოებისაგან, შეისწავლება როგორც სადავო საკითხის კანონიერება, ისე მიზანშეწონილობა, რაც უშუალოდ არის დაკავშირებული პირის კანონით დაცული ინტერესების მაქსიმალურად გათვალისწინებასა და უზრუნველყოფასთან.

პალატა განმარტავს, რომ საჩივრის განხილვა უპირველეს ყოვლისა მოიცავს სადავო საკითხისა და გასაჩივრებული აქტების დადგენას, რომელთა შესახებ მხარის პოზიციასაც ამომწურავად უნდა უპასუხოს დავის განმხილველმა ორგანომ. ამასთან, გასაჩივრებულ აქტებსა და მოთხოვნებს მიუთითებს საჩივრის ავტორი. ამრიგად, ადმინისტრაციული ორგანო შეზღუდულია მოთხოვნათა ამ ფარგლებით და ადმინისტრაციული საჩივრის საფუძველზე დაწყებული ადმინისტრაციული წარმოების შედეგად იღებს

გადაწყვეტილებას საჩივრის ავტორის მოთხოვნათა შესაბამისად.

განსახილველ შემთხვევაში პალატა კიდევ ერთხელ ამახვილებს ყურადღებას იმ გარემოებაზე, რომ მოსარჩელეს საშემოსავლო გადასახადისა და დღგ-ს დარიცხვა საგადასახადო ორგანოში სადავოდ არ გაუხდია, არამედ როგორც საქმეში წარმოდგენილი ადმინისტრაციული საჩივრები მოწმობს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 24 თებერვლის №---- ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 6 მარტის გადაწყვეტილების გამოტანისას მხარე სადავოდ ხდიდა მხოლოდ კაპიტალის შემცირების გზით საზოგადოებიდან გატანილი ქონების ნამეტი ღირებულებიდან წილის პროპორციულად სარგებლად გაანგარიშებას.

პალატა ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებაში მითითებულ იმ ჩანაწერს, რომ ადმინისტრაციული აქტი სწორედ კონკრეტულ ნაწილში იქნა სადავოდ ქცეული და აღნიშნული საკითხის განსხვავებულად აღქმის შესაძლებლობას საჩივარში გამოყოფილი კონკრეტული სადავო ეპიზოდი არ იძლეოდა. სასამართლომ ასევე მართებულად განმარტა, რომ ვინაიდან დღგ-სა და საშემოსავლო გადასახადის საკითხში ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი აქტები სადავოდ არ გამხდარა კანონით დადგენილ ვადაში და წესით, ადმინისტრაციული ორგანო ვერ იმსჯელებდა აღნიშნულ ნაწილში განხორციელებულ დარიცხვაზე და შესაბამისად, ვერც დარიცხული თანხების კორექტირება მოხდებოდა. უფრო მეტიც, მათ საფუძველზე განხორციელებული მოწესრიგება შესულია კანონიერ ძალაში და სასამართლო მოკლებულია შესაძლებლობას, განიხილოს მათი კანონიერება.

ამდენად, სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ საქალაქო სასამართლომ არსებითად სწორად გადაწყვიტა დავა, აპელანტის მიერ არ ყოფილა მითითებული გარემოებებზე და წარმოდგენილი საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102.3-ე მუხლის შესაბამისად მტკიცებულებები, რომლებიც გააბათილებდა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებით გაკეთებულ სამართლებრივ დასკვნებს. შესაბამისად, სახეზე არ არის გასაჩივრებული გადაწყვეტილებისა და საოქმო განჩინების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული გარემოებები, რის გათვალისწინებითაც უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 20 ნოემბრის გადაწყვეტილება.

8. პროცესის ხარჯები:

8.1. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 55-ე მუხლის შესაბამისად, აპელანტის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი 150 (ასორმოცდაათი) ლარის ოდენობით უნდა დარჩეს სახელმწიფო ბიუჯეტში

გადახდილად.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი, მე-12, 22-ე, მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

დ ა ა დ გ ი ნ ა :

1. ჯ----- გ-----ს სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. ძალაში დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 20 ნოემბრის გადაწყვეტილება.
3. აპელანტის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი 150 (ასორმოცდაათი) ლარის ოდენობით დარჩეს სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილად.
4. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო საჩივრით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ. №7ა), მხარეთათვის დასაბუთებული განჩინების ასლის გადაცემის მომენტიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში. ამ ვადის გაგრძელება და აღდგენა დაუშვებელია. იგი იწყება მხარისათვის დასაბუთებული განჩინების ასლის გადაცემის მომენტიდან. განჩინების გადაცემის მომენტად ითვლება დასაბუთებული განჩინების ასლის მხარისათვის ჩაბარება უშუალოდ სასამართლოში ან საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 70-78-ე მუხლების შესაბამისად.

მოსამართლეები:

შოთა გეწაძე -

გიორგი გოგიაშვილი -

ილონა თოდუა -