



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

07 მარტი, 2019 წელი

ქ. თბილისი

**თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

თავმჯდომარე - გელა ბადრიაშვილი

მოსამართლეები: ნინო ქადაგიძე

მარიამ ცისკაძე

სხდომის მდივანი - ნინო პაპინაშვილი

**აპელანტი (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო
წარმომადგენელი- რ-----**

**აპელანტი (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური
წარმომადგენელი - ა-----**

**მოწინააღმდეგე მხარე (მოსარჩელე) – შპს „ო----ი“
წარმომადგენელი - მ-----**

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

**გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 28 დეკემბრის გადაწყვეტილება**

**აპელანტთა მოთხოვნა - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 28 დეკემბრის
გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა**

**გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნები
გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი**

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 28 დეკემბრის გადაწყვეტილებით შპს „ო----ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ და ქონების გადასახადის ნაწილში სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 26 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 17 აპრილის №----- ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 22 მაისის N----- საგადასახადო მოთხოვნა, 2014 წლის 22 მაისის №----- ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაკების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 12 ნოემბრის გადაწყვეტილება №----- საჩივარზე და მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა საქმისთვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციული სამართლებრივი აქტის გამოცემა კანონით დადგენილ ვადაში.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტები

საქმის მასალებით დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ ჩატარდა შპს „ო----ის“ საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმება, რომლის შედეგებზეც გამოიცა 2012 წლის 21 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი. საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით, 2012 წლის სექტემბერში საზოგადოების ხელმძღვანელობის მიერ მიღებული იქნა საწარმოს ლიკვიდაციაზე გადაწყვეტილება. ვინაიდან მიმდინარეობდა საწარმოს ლიკვიდაცია, საწარმოს საკუთრებაში არსებული შენობა-ნაგებობა ლიკვიდაციის მიზნებისათვის (დირექტორის განმარტებით, საწარმოს ლიკვიდაციის შემდეგ აღნიშნულ ქონებას პირადი მიზნებისათვის გამოიყენებს) ჩაითვალა საბაზრო ფასად რეალიზებულად. შენობის საბაზრო ღირებულება იმ დროისათვის შეადგენდა 133 000 ლარს. შემოწმებით აღნიშნულ თანხას გამოაკლდა შენობის ნარჩენი ღირებულება და მიმდინარე წლის ქონების გადასახადი და დაიბეგრა როგორც 2012 წლის ერთობლივი შემოსავალი. გადამხდელს დაერიცხა ჯარიმა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის შესაბამისად.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 26 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემულ იქნა გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 26 დეკემბრის №----- ბრძანება და შპს „ო----ს“ წარედგინა აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 26 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად საწარმოს ქონების გადასახადში ძირითადი გადასახადის სახით დაერიცხა -4 137 ლარი, ჯარიმა - 600 ლარი და საურავი - 295,31 ლარი (ტ.1. ს.ფ. 12-13, 21-24).

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის

2012 წლის 26 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნა შპს „ო----ის“ მიერ გასაჩივრდა სსიპ შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2013 წლის 23 აპრილის №----- ბრძანებით საჩივარი დარჩა განუხილველი, საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების ვადის გასვლის გამო.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 21 თებერვლის გადაწყვეტილებით გაუქმდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 23 აპრილის №----- ბრძანება და საჩივარი განსახილველად დაუბრუნდა სსიპ შემოსავლების სამსახურს.

2014 წლის 10 აპრილს გამართულ სხდომაზე სსიპ შემოსავლების სამსახურმა განიხილა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოდან შემოსავლების სამსახურში ხელახლა განსახილველად დაბრუნებული შპს „ო----ის“ საჩივარი, რომლითაც გადასახადის გადამხდელმა აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 26 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა.

მომჩივანი არ დაეთანხმა შემოწმების აქტით განხორციელებულ დარიცხვას, მიუთითა, რომ აუდიტორი დაეყრდნო დირექტორის სიტყვიერ განმარტებას, რომ ლიკვიდაციის შემთხვევაში ბალანსზე არსებულ ქონებას სამომავლოდ გამოიყენებდა პირადი მიზნებისათვის. აღნიშნული კომერციული ფართი მდებარეობს თბილისში, ქინძმარაულის შესახვევი №11 კორპუსში, ფართობი შეადგენს 196 კვ.მ.-ს. ქონების ღირებულება აუდიტორმა 133 000 ლარად შეაფასა, რაც საჩივრის ავტორის განმარტებით, საბაზრო ფასს აღემატება. შემოწმების მიერ მითითებული ქონება ჩაითვალა რეალიზებულად, რისი საფუძველიც არ არსებობდა, რადგან უძრავი ნივთი ისევ საწარმოს ბალანსზე ირიცხება და 2012 წლის 31 დეკემბერს დირექტორმა შეწყვიტა საწარმოს ლიკვიდაცია და აღადგინა შპს „ო----ი“.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 17 აპრილის №----- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. კერძოდ, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, საწარმოს საკუთრებაში არსებული შენობა-ნაგებობის ლიკვიდაციის მიზნებისათვის რეალიზებულად განხილვის ნაწილში შემოწმების აქტით განხორციელებული დარიცხვა დაექვემდებარებინა შემცირებისათვის (ტ.1. ს.ფ. 21-23).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 17 აპრილის №----- ბრძანების საფუძველზე მომზადდა საგადასახადო შემოწმების მთავარი სამმართველოს 2014 წლის 5 მაისის დასკვნა, გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 22 მაისის №----- ბრძანება და №7---- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, შპს „ო----ს“ შეუმცირდა დარიცხული საგადასახადო დავალიანება 48 854 ლარის ოდენობით (ტ.1. ს.ფ. 15-20).

2014 წლის 13 მაისს შპს „ო----მა“ განცხადებით მიმართა საქართველოს ფინანსთა

სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს. განცხადებაში აღნიშნულია, რომ საწარმოს 2014 წლის 23 აპრილს მიუვიდა წერილი შემოსავლების სამსახურიდან, ვადით 20 დღე. განცხადების მიხედვით, „ფინანსთა სამინისტროს დავების განყოფილებას საკითხის განსახილველად ბარდება განცხადება 13.05.2014. წერილთან ერთად ბარდება აუდიტორის მიერ ახლად შეფასებული ქონების ფასი“. განცხადებით მოთხოვნილია აღნიშნულის გათვალისწინება.

შპს „ო----ის“ 2014 წლის 13 მაისის საჩივარზე მიღებულია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 12 ნოემბრის გადაწყვეტილება, რომელშიც გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებად მითითებულია შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 17 აპრილის №----- ბრძანება, ხოლო დავის საგნად - ლიკვიდაციის მიზნებისათვის საწარმოს საკუთრებაში არსებული შენობა- ნაგებობის საბაზრო ფასად რეალიზებულად განხილვა.

გადაწყვეტილებაში მომჩივნის არგუმენტაციად მითითებულია, რომ საჩივრის ავტორმა მოითხოვა აუდიტორის მიერ ახლად შეფასებული ქონების ფასის გათვალისწინება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 12 ნოემბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. კერძოდ, ნაწილობრივ გაუქმდა სსიპ შემოსავლების 2014 წლის 17 აპრილის №----- ბრძანება და გადასახადის გადამხდელი გათავისუფლდა მოგების გადასახადის ნაწილში დარიცხული ჯარიმისა და საურავისგან (ტ.1. ს.ფ. 26-31, 265).

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 12 ნოემბრის გადაწყვეტილების საფუძველზე მომზადდა საგადასახადო შემოწმების მთავარი სამმართველოს 2015 წლის 28 იანვრის დასკვნა, გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 3 თებერვლის №---- ბრძანება და №----- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, შპს „ო----ის“ პირადი აღრიცხვის ბარათზე შემცირებას დაექვემდებარა 875 ლარი (ტ.1. ს.ფ. 77-79, 160, 237).

2016 წლის 6 ივნისის მდგომარეობით, შპს „ო----ს“ პირადი აღრიცხვის ბარათზე ერიცხება დავალიანება 11 294,06 ლარის ოდენობით, მათ შორის, ქონების გადასახადის ნაწილში ძირითადი გადასახადი - 4 137 ლარი, ჯარიმა (გატარებულია სხვა ჯარიმების ბარათზე) - 600 ლარი (ტ.1. ს.ფ. 226, 231-233).

აუდიტორული და საკონსულტაციო მომსახურების დამოუკიდებელი აუდიტორის მურად ხაჩიძის 2014 წლის 14 აპრილის დასკვნის მიხედვით, შეფასებულ იქნა თბილისში, ქ----- №11 კორპუსში, პირველ სართულზე შპს „ო----ის“ საოფისე ფართი. შედარების მეთოდის გამოყენებით, 1 კვ.მ. საბაზრო ფასი განისაზღვრა 350 ლარით, ხოლო სულ საოფისე ფართის საბაზრო ღირებულება - 68 600 ლარით (ტ.1.ს.ფ. 34).

დადგენილი ფაქტები პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივად შემდეგნაირად შეაფასა

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა, რომ საქონლის/მომსახურების ღირებულების კანონმდებლობით დადგენილი წესით განსაზღვრას არსებითი მნიშვნელობა აქვს გადასახადების ოდენობის სათანადოდ გამოანგარიშებასთან, რამეთუ გადასახადის ოდენობა პირდაპირ უკავშირდება დასაბეგრი ოპერაციის ფასს. შესაბამისად, უდავოა, რომ სადავო ქონების გადასახადის ოდენობა უშუალოდ უკავშირდება შპს „ო----ის“ ქონების ღირებულების განსაზღვრას, მით უფრო, რომ მოსარჩელის მიერ წარმოდგენილი აუდიტორული დასკვნით გათვალისწინებული ქონების ღირებულების ოდენობა გაცილებით ნაკლებია საგადასახადო შემოწმებით დადგენილ ქონების ღირებულებაზე. მიუხედავად აღნიშნული გარემოებისა, გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები არ შეიცავს აღნიშნული საკითხის კვლევას, მასზე მსჯელობასა და შეფასებას. როგორც მოპასუხეთა წარმომადგენლებმა განმარტეს, ფასის შემოწმება არ იქნა მიზანშეწონილად მიჩნეული, რადგან დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებად იქნა მიჩნეული მისი საბაზრო ღირებულება. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენელმა კი აღნიშნა, რომ გადასახადის გადამხდელი ქონების გადასახადის მიზნებისათვის საბაზრო ფასის საკითხის შესწავლას არ ითხოვდა, არამედ წარდგენილი აუდიტორული დასკვნა მოგების გადასახადს უკავშირდებოდა.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, კონკრეტულ შემთხვევაში სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 17 აპრილის №----- ბრძანებაში, სხვა ფაქტებთან ერთად მითითებულია, რომ ქონების ღირებულება აუდიტორმა 133 000 ლარად შეაფასა, რაც, საჩივრის ავტორის განმარტებით, საბაზრო ფასს აღემატება. ამასთან, საქმეში წარმოდგენილია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოსადმი მიმართული შპს „ო----ის“ 2014 წლის 13 მაისის განცხადება, სადაც აღნიშნულია, რომ „ფინანსთა სამინისტროს დავების განყოფილებას საკითხის განსახილველად ბარდება განცხადება 13.05.2014. წერილთან ერთად ბარდება აუდიტორის მიერ ახლად შეფასებული ქონების ფასი“. განცხადებით მოთხოვნილია აღნიშნულის გათვალისწინება. საგულისხმოა, რომ აღნიშნულ საჩივართან დაკავშირებით მიღებულ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 12 ნოემბრის გადაწყვეტილებაში დავის საგნად მითითებულია ლიკვიდაციის მიზნებისათვის საწარმოს საკუთრებაში არსებული შენობა-ნაგებობის საბაზრო ფასად რეალიზებულად განხილვა. გადაწყვეტილებაში მომჩივნის არგუმენტაციად მითითებულია, რომ საჩივრის ავტორმა მოითხოვა აუდიტორის მიერ ახლად შეფასებული ქონების ფასის გათვალისწინება.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ცალსახაა, რომ მოსარჩელე ადმინისტრაციული საჩივრის წარდგენის საფუძველზე დაწყებული წარმოების

ფარგლებში მიუთითებდა და სადავოდ ხდიდა ქონების ღირებულების ოდენობას. უფრო მეტიც, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროში მის მიერ წარდგენილი იქნა აუდიტორული დასკვნა, რომლის გათვალისწინებაც იქნა მოთხოვნილი. ამასთან, წარდგენილ განცხადებაში არ არის დაკონკრეტებული, რომ დასკვნის გათვალისწინება მოთხოვნილია სხვა და არა ქონების გადასახადის მიზნებისათვის. ამრიგად, მიუხედავად მოსარჩელის მიერ კონკრეტულ ფაქტობრივ გარემოებასა და მტკიცებულებაზე მითითებისა, რასაც საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობა ჰქონდა, საკითხი მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ შეფასებული და შესწავლილი არ ყოფილა. დამატებით აღსანიშნავია, რომ თუკი საგადასახადო ორგანოსათვის გაუგებარი იყო საჩივრის მოთხოვნა, მას შეეძლო, მოეთხოვა მომჩივნისათვის მოთხოვნის დაზუსტება.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ განმარტა, რომ განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, რომ ადმინისტრაციული წარმოება წარიმართოს წარდგენილი მტკიცებულებების დეტალურად შესწავლის, შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. საჩივრის ავტორის მიერ მითითებულ ფაქტობრივ გარემოებებსა და სამართლებრივ არგუმენტებს ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან უნდა გაეცეს დასაბუთებული პასუხი. სასამართლო აღნიშნავს, რომ საგადასახადო ორგანოთა მიერ მიღებული გადაწყვეტილება, რომელსაც თან ახლავს გადასახადის გადამხდელის უფლებების მნიშვნელოვანი შეზღუდვა, საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამოყენება, აუცილებლად უნდა იყოს განსაკუთრებულად არგუმენტირებული, რამეთუ პირდაპირ უკავშირდება თავისუფალი მეწარმეობის განვითარების ხელშეწყობის, პირის ძირითადი უფლებებისა და თავისუფლებების დაცვის კონსტიტუციურ პრინციპებს. საგადასახადო ორგანომ უნდა დაასაბუთოს, რატომ არ გაითვალისწინა კონკრეტული მტკიცებულებები ან პირიქით - რის საფუძველზე მიანიჭა კონკრეტულ მტკიცებულებას უპირატესობა. დამატებით აღსანიშნავია, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოთა მხრიდან ხდება აქტების არა მხოლოდ ფორმალური და მატერიალური კანონიერების შესწავლა, არამედ მიზანშეწონილობის განხილვაც, რაც კიდევ უფრო მეტ მნიშვნელობას სძენს ადმინისტრაციული საჩივრის წარდგენით ადმინისტრაციული წარმოების მიმდინარეობას.

ზემოაღნიშნული სამართლებრივი ნორმების ანალიზისა და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების შეფასების საფუძველზე სასამართლომ მიიჩნია, რომ გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემული იყო საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე. შესაბამისად, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ქონების გადასახადის ნაწილში ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 26 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 17 აპრილის №----- ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 22 მაისის 7---- საგადასახადო მოთხოვნა და

2014 წლის 22 მაისის №----- ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 12 ნოემბრის გადაწყვეტილება №----- საჩივარზე და მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურს უნდა დაევალოს საქმისთვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციული სამართლებრივი აქტის გამოცემა კანონით დადგენილ ვადაში.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები

აპელანტის მითითებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის მიხედვით განსაზღვრულია საგადასახადო ორგანოს უფლებები, ამ მუხლის პირველი ნაწილის "გ" ქვეპუნქტის შესაბამისად საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, ჩაატაროს საგადასახადო შემოწმება, უზრუნველყოს გადასახადის გადამხდელის მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების დაცვის კონტროლი და მათი დარღვევის შემთხვევაში შესაბამისი პირების მიმართ გაატაროს საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი პასუხისმგებლობის ზომები.

სააპელაციო საჩივრის ავტორის მითითებით, საქმის მასალებით დასტურდება, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ შპს „ოთგის“ ლიკვიდაციასთან დაკავშირებით ჩატარდა 01.01.2006 წლიდან 25.09.2012 წლამდე პერიოდის კამერალური საგადასახადო შემოწმება, რაზედაც 2012 წლის 21 დეკემბერს შედგა საგადასახადო შემოწმების აქტი. აღნიშნულის საფუძველზე გამოიცა 26.12.2012 წლის N----- „საგადასახადო მოთხოვნა“, რომელითაც დაერიცხა 62 003 ლარი. გადამხდელის მიერ 11/04 2013 წელს გასაჩივრდა შემოსავლების სამსახურში. შემოსავლების სამსახურის 23/04.2013 წლის N16946 ბრძანებით საჩივარი დარჩა განუხილველი. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აღნიშნული ბრძანება გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში. საბჭოს 21.02.2014 წლის N----- გადაწყვეტილებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ და დაუბრუნდა შემოსავლების სამსახურს განსახილველად.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 17.04.2014 წლის N----- ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა საწარმოს საკუთრებაში არსებული შენობა - ნაგებობის ლიკვიდაციის მიზნებისათვის რეალიზებულად განხილვის ნაწილში შემოწმების აქტით განხორციელებული დარიცხვის შემცირება. დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აღნიშნული ბრძანების საფუძველზე გამოიცა აუდიტის დეპარტამენტის 05.05.2014 წლის დასკვნა და 22.05.2014 წლის N----- „საგადასახადო მოთხოვნა“, რომლითაც დარიცხვა შემცირდა - 48 854 ლარით. შემოწმების აქტის თანახმად, 2009, 2010 და 2011 წლებში საზოგადოებას არ მოუხდენია საკუთრებაში არსებული ფართის გაქირავებიდან მიღებული შემოსავალის დეკლარირება. ქირავნობის ხელშეკრულების მიხედვით მოხდა

გადამხდელის შემოსავლის დათვლა, რამაც შეადგინა 2009 წელს 5600 ლარი, 2010 წელს 10370 ლარი, 2011 წელს 4550 ლარი. აღნიშნული თანხა დაიბეგრა და დაერიცხა ჯარიმა საგადასახადო კოდექსის 274-ე მუხლის შესაბამისად.

აპელანტის მითითებით, 2012 წლის სექტემბერში საზოგადოების ხელმძღვანელობამ მიიღო საწარმოს ლიკვიდაციაზე გადაწყვეტილება, ლიკვიდაციის მიზნებისათვის (დირექტორის განმარტებით საწარმოს ლიკვიდაციის შემდეგ აღნიშნულ ქონებას გამოიყენებდა პირადი მიზნებისათვის) საწარმოს საკუთრებაში არსებული შენობა-ნაგებობა ჩაითვალა საბაზრო ფასად რეალიზებულად. შენობის საბაზრო ღირებულება ამ დროისათვის შეადგენდა 133 000 ლარს. შემოწმებით აღნიშნულ თანხას გამოაკლდა შენობის ნარჩენი ღირებულება და მიმდინარე წლის ქონების გადასახადი და დაიბეგრა როგორც 2012 წლის ერთობლივი შემოსავალი. ასევე, მიწოდება დაიბეგრა დღგ-ით. გადამხდელს დაერიცხა ჯარიმა საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის შესაბამისად. შესამოწმებელ პერიოდში საზოგადოებას ქონების გადასახადის დეკლარირება არ მოუხდენია. შემოწმებით საზოგადოებას დაუდგინდა ქონების გადასახადში დასარიცხი თანხები, რაც დაერიცხა ძირითადი გადასახადის სახით და ასევე მოხდა ჯარიმის დარცხვა 2006-2008 წლებში საგადასახადო კოდექსის 274-ე მუხლის შესაბამისად.

უძრავი ქონების რეალიზაციით მიღებული თანხა შემოწმებით ჩაითვალა დივიდენდად გაცემულად (რეალიზაციის თანხას გამოაკლდა საწესდებო კაპიტალში შეტანილი თანხა 3040 დოლარის ქვევალენტი ლარში ლიკვიდაციაზე განცხადების დაწერის დღის კურსით ($3040 \times 1,657$) 5037 ლარი) და დაიბეგრა კანონმდებლობის შესაბამისად. შემოწმების აქტიდან ირკვევა, რომ 2012 წლის სექტემბერში საზოგადოების ხელმძღვანელობამ მიიღო საწარმოს ლიკვიდაციაზე გადაწყვეტილება, ვინაიდან მიმდინარეობდა საწარმოს ლიკვიდაცია, საწარმოს საკუთრებაში არსებული შენობა-ნაგებობა ლიკვიდაციის მიზნებისათვის (დირექტორის განმარტებით საწარმოს ლიკვიდაციის შემდეგ აღნიშნულ ქონებას პირადი მიზნებისათვის გამოიყენება) ჩაითვალა საბაზრო ფასად რეალიზებულად. შენობის საბაზრო ღირებულება ამ დროისათვის შეადგენდა 133 000 ლარს. შემოწმებით აღნიშნულ თანხას გამოაკლდა შენობის ნარჩენი ღირებულება და მიმდინარე წლის ქონების გადასახადი და დაიბეგრა როგორც 2012 წლის ერთობლივი შემოსავალი. გადამხდელს დაერიცხა ჯარიმა საგადასახადო კოდექსის 276-ე მუხლის შესაბამისად. შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭოს სხდომაზე მომჩივანმა განმარტება რომ შემოწმების აქტით აღნიშნული საფუძვლით გადასახადების დარიცხვა უსაფუძვლოა ვინაიდან, 2012 წლის 31 დეკემბრისათვის დირექტორის მიერ საჯარო რეესტრში წარდგენილია განცხადება საწარმოს ლიკვიდაციის შეწყვეტასთან დაკავშირებით, რომელიც საჯარო რეესტრმა, დააკმაყოფილა და შესაბამისად საწარმოს ლიკვიდაცია შეწყდა. საბჭო მიუთითებს საგადასახადო კოდექსის 55-ე მუხლის პირველ, მე-2 და მე-3 ნაწილებზე, ამასთან მეწარმეთა შესახებ კანონის მე-14 მუხლის მე-3 ნაწილზე.

სააპელაციო საჩივრის თანახმად, საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ 2012 წლის 31 დეკემბერს განხორციელდა საზოგადოების ლიკვიდაციის შეწყვეტის შესახებ გადაწყვეტილების რეგისტრაცია. აღნიშნულ გარემოებაზე დაყრდნობით შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭომ მიიჩნია, რომ საჩივარი საწარმოს საკუთრებაში არსებული შენობა-ნაგებობების ლიკვიდაციის მიზნებისათვის რეალურად განხილვის ნაწილში შემოწმების აქტით განხორციელებულ დარიცხვასთან დაკავშირებით უნდა დაკმაყოფილებულიყო ლიკვიდაციის შეწყვეტის გამო. შესაბამისად, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა აღნიშნული საფუძველით შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების შემცირება. აპელანტის მითითებით, მოსარჩელე ითხოვს აუდიტორის მიერ ახლად შეფასებული ქონების ფასის გათვალისწინებას. წარმოდგენილი დოკუმენტაციის განხილვის შემდეგ საბჭომ მიიჩნია, რომ საჩივარი უნდა დაკმაყოფილებულიყო ნაწილობრივ შემდეგ გარემოებათა გამო: საგადასახადო კოდექსის 55-ე მუხლის პირველი, მე-2 და მე-3 ნაწილების თანახმად, 1. საწარმოს/ორგანიზაციის ლიკვიდაციისას საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს და საგადასახადო დავალიანებას იხდის ამ საწარმოს/ორგანიზაციის სალიკვიდაციო კომისია, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. 2. ამ კოდექსის 21-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საწარმოს ლიკვიდაციისას/საქმიანობის შეწყვეტისას საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას და საგადასახადო დავალიანების გადახდას სოლიდარულად ახორციელებენ ამ საწარმოს პარტნიორები/მონაწილეები. 3. საწარმოს/ორგანიზაციის ლიკვიდაციისას ზედმეტად გადახდილ თანხას საგადასახადო ორგანო ამ კოდექსით დადგენილი წესით უბრუნებს საწარმოს/ორგანიზაციის სალიკვიდაციო კომისიას (საწარმოს მონაწილეებს).

„მეწარმეთა შესახებ“ კანონის მე-14 მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად, „პარტნიორთა გადაწყვეტილება საწარმოს ლიკვიდაციის პროცესის დაწყების შესახებ უნდა დარეგისტრირდეს მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში. ლიკვიდაციის პროცესი დაწყებულად ითვლება მისი რეგისტრაციის მომენტიდან. საწარმოს ლიკვიდაციის პროცესის დაწყების რეგისტრაციის შესახებ ელექტრონულ ინფორმაციას მარეგისტრირებელი ორგანო უგზავნის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მმართველობის სფეროში შემავალ საჯარო სამართლის იურიდიულ პირს – შემოსავლების სამსახურს, რომელიც შეტყობინების მიღებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში უბრუნველყოფს მარეგისტრირებელი ორგანოსათვის სუბიექტის საგადასახადო ვალდებულების არსებობის რისკის თაობაზე ინფორმაციის მიწოდებას. საგადასახადო ვალდებულების არსებობის რისკის თაობაზე ინფორმაცია უნდა შეიცავდეს მითითებას საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისა და დავალიანების არსებობის ფაქტის დადასტურების ვადის შესახებ, რომელიც არ უნდა აღემატებოდეს საწარმოს ლიკვიდაციის დაწყებიდან 90 დღეს. აუცილებლობის შემთხვევაში საგადასახადო შემოწმების 90-დღიანი ვადა შეიძლება გაგრძელდეს მხოლოდ ერთხელ, არა უმეტეს ორი თვისა. ამ პუნქტით განსაზღვრული რისკის არსებობის თაობაზე ინფორმაციის მიწოდების 10-დღიანი

ვადის, ასევე ამ ინფორმაციით განსაზღვრული საგადასახადო შემოწმების ვადის გაშვების შემთხვევაში ჩაითვლება, რომ სუბიექტი საგადასახადო დავალიანების არმქონეა“.

საგადასახადო კოდექსის მე-100 მუხლის პირველი და მე-3 ნაწილების მიხედვით, „1. რეზიდენტის ერთობლივი შემოსავალი შედგება საქართველოში არსებული წყაროდან და საქართველოს ფარგლების გარეთ მიღებული შემოსავლებისაგან. 3. ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება ნებისმიერი ფორმით ან/და საქმიანობით მიღებული შემოსავალი, კერძოდ:

ა) ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები; გ) ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან; გ) სხვა შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან“. ამავე კოდექსის 102-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება ლიზინგით, უზუფრუქტით, იჯარით, ქირით ან სხვა ამგვარი ფორმით გაცემული ქონებიდან მიღებული შემოსავლები. საგადასახადო კოდექსის 201-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, „ქონების გადასახადის გადამხდელია რეზიდენტი საწარმო/ორგანიზაცია — მის ბალანსზე ძირითად საშუალებად აღრიცხულ აქტივებზე, დაუმონტაჟებელ მოწყობილობებზე, დაუმთავრებელ მშენებლობაზე, აგრეთვე მის მიერ ლიზინგით გაცემულ ქონებაზე“. საგადასახადო კოდექსის 260-ე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს/დავის განმხილველ ორგანოს ან სასამართლოს უფლება აქვს, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით.

საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს 31.12.2012 წლის #----- გადაწყვეტილებით: 28.12.2012 წელს სარეგისტრაციო სამსახურს წარედგინა N----- განცხადება, განცხადებით მოთხოვნილია ლიკვიდაციის პროცესის შეწყვეტის რეგისტრაცია. „საჯარო რეესტრის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად, მიღებულია გადაწყვეტილება მოთხოვნის დაკმაყოფილების თაობაზე.

აპელანტის მითითებით, აუდიტის დეპარტამენტის 05.05.2014 წლის დასკვნის თანახმად, შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 17 აპრილის N----- ბრძანების საფუძველზე გადაანგარიშების შედეგად შემცირდა სულ 48 854 ლარი, მათ შორის მოგების გადასახადში შემცირებას დაექვემდებარა ძირითადი გადასახადი 19 490 ლარი, დამატებული ღირებულების გადასახადის ნაწილში ძირითადი 23 940 ლარი, მათ შორის საშემოსავლო გადასახადის ნაწილში ძირითადი გადასახადი 5424 ლარი. აპელანტის მითითებით, ადმინისტრაციული წესით საჩივრის განხილვისას საბჭოს სხდომაზე საზოგადოების დირექტორის განცხადებით პირად ბარათზე საზოგადოებას კვლავ ერიცხება დავალიანება,

რასაც არ ეთანხმება და აღნიშნავს რომ იგი პირადად იხდიდა საშემოსავლო გადასახადს, ამასთან, საჩივართან ერთად წარმოადგენს უძრავი ქონების შეფასების შესახებ დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნას, რომლითაც ქონების საბაზრო ღირებულება განისაზღვრა 68 600 ლარით. აუდიტის დეპარტამენტის წარმომადგენლის განმარტებით გადამხდელს შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 17 აპრილის N----- ბრძანების აღსრულების შემდგომ შემოწმების აქტით დარიცხული დარჩა 8377,0 ლარი -დირექტორის მიერ საზოგადოების საკუთრებაში არსებული ფართის გაქირავების შედეგად მიღებული შემოსავლის დაბეგვრით და ქონების გადასახადში დარიცხული თანხები, მათ შორის მოგების გადასახადი სულ 3429 ლარი, ძირითადი გადასახადი 2554 ლარი და ჯარიმა 875 ლარი და ქონების გადასახადში სულ 4948 ლარი, ძირითადი გადასახადი 4348 ლარი და ჯარიმა 600 ლარი. გადასახადის გადამხდელთა ერთიანი ელექტრონული ბაზის მიხედვით საზოგადოების დირექტორის პირადი აღრიცხვის ბარათზე 19.08.2009 წლიდან 02.02.2011 წლამდე ფიქსირდება გადახდები, შედარების აქტის მიხედვით 2014 წლის 12 ნოემბრის მდგომარეობით გააჩნია ზედმეტობა 1863 ლარის ოდენობით. ამდენად, იმის გათვალისწინებით, რომ გადამხდელმა საჯარო რეესტრს მიმართა ლიკვიდაციის შეწყვეტაზე - შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 17 აპრილის N----- ბრძანებით შემცირდა ამ ნაწილში განხორციელებული დარიცხვა. რაც შეეხება დარჩენილ დარიცხულ თანხას, ქირავნობის ხელშეკრულებებით დასტურდება 2009-2011 წლებში საზოგადოების საკუთრებაში არსებული ფართის გაქირავებით შემოსავლის მიღება, შესაბამისად გადამხდელი ვალდებული იყო მოეხდინა მიღებული შემოსავლის და ქონების გადასახადის დეკლარირება, რაც არ განახორციელა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები

აპელანტის მითითებით, თბილისის საქალაქო სასამართლოს მიერ უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებაა, რომ შემოწმების აქტის თანახმად, 2009, 2010 და 2011 წლებში საზოგადოებას არ მოუხდენია საკუთრებაში არსებული ფართის გაქირავებიდან მიღებული შემოსავლის დეკლარირება. ქირავნობის ხელშეკრულების მიხედვით მოხდა გადამხდელის შემოსავლის დათვლა, რამაც შეადგინა 2009 წელს - 5600 ლარი, 2010 წელს - 10370 ლარი, 2011 წელს - 4550 ლარი. აღნიშნული თანხა დაიბეგრა და საწარმოს დაერიცხა ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 274-ე მუხლის შესაბამისად.

2012 წლის სექტემბერში საზოგადოების ხელმძღვანელობის მიერ მიღებულია გადაწყვეტილება საწარმოს ლიკვიდაციის თაობაზე, რის გამოც (დირექტორის განმარტებით, საწარმოს ლიკვიდაციის შემდეგ აღნიშნულ ქონებას გამოიყენებდა პირადი მიზნებისათვის) საწარმოს საკუთრებაში არსებული შენობა-ნაგებობა ჩაითვალა საბაზრო ფასად რეალიზებულად. შენობის საბაზრო ღირებულება ამ დროისათვის შეადგენდა 133000 ლარს. შემოწმებით აღნიშნულ თანხას გამოაკლდა შენობის ნარჩენი ღირებულება, ასევე მიმდინარე წლის ქონების გადასახადი და დაიბეგრა როგორც 2012 წლის ერთობლივი შემოსავალი, ხოლო,

მიწოდება დაიბეგრა დღგ-ით. ამასთანავე, გადამხდელს დაერიცხა ჯარიმა საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის შესაბამისად. შესამოწმებელ პერიოდში საზოგადოებას ასევე არ მოუხდენია ქონების გადასახადის დეკლარირება, რის გამოც მას დაერიცხა კუთვნილი გადასახადი და ჯარიმა/საურავები. უძრავი ქონების რეალიზაციით მიღებული თანხა შემოწმებით ჩაითვალა დივიდენდის სახით გაცემულად (რეალიზაციის თანხას გამოაკლდა საწესდებო კაპიტალში შეტანილი თანხა 3040 დოლარის ექვივალენტი ლარში ლიკვიდაციაზე განცხადების დაწერის დღის კურსით ($3040 \times 1,657 = 5037$ ლარი) და დაიბეგრა კანონმდებლობის შესაბამისად.

თბილისის საქალაქო სასამართლომ სარჩელის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების საფუძველად მიუთითა მოსარჩელის მიერ ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოზე წარმოდგენილი აუდიტორული დასკვნის გაუთვალისწინებლობა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაავალა მისი შესწავლა ქონების გადასახადის მიზნებისათვის, რაც აპელანტის მოსაზრებით ცალსახად წინააღმდეგობაში მოდის მის მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებასთან, რადგან არც გადამხდელს და არც სასამართლოს ეჭვქვეშ არ დაუყენებია მოგების გადასახადში დარიცხული თანხები, რომელთა გამოანგარიშების დროსაც (ამორტიზაციის გზით მოგების გადასახადიდან გამოქვითვისა და ასევე მისი მიწოდებისას მოგების გადასახადის დასადგენად) შემოწმებამ იხელმძღვანელა შენობის საბაზრო ღირებულების იმ დროისათვის დადგენილი ფასით (133000 ლარი). აპელანტის მითითებით, თბილისის საქალაქო სასამართლო ერთიდაიმავე ქონების გადასახადის გაანგარიშების მიზნებისათვის სთავაზობს ადმინისტრაციულ ორგანოს შეისწავლოს მოსარჩელის მიერ წარმოდგენილი აუდიტორის დასკვნა, სადაც ქონების ღირებულება თითქმის განახევრებულია, განსხვავებთ იმ შეფასებისაგან, რომელიც შემოწმებელმა გამოიყენა მოგების გადასახადის მიზნებისათვის და რომლის სისწორე თავის მხრივ, არც გადამხდელს და არც სასამართლოს ეჭვქვეშ არ დაუყენებია.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე აპელანტის მითითებით, თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2017 წლის 28 დეკემბრის გადაწყვეტილება იურიდიულად არ არის საკმარისად დასაბუთებული და გადაწყვეტილების დასაბუთება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელია, რაც სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის თანახმად მისი გაუქმების აბსოლუტური საფუძველია.

სააპელაციო სასამართლოს მიერ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ძალაში დატოვების ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება

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.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ განსახილველ შემთხვევაში შპს „ო----ის“ მიერ სარჩელის აღძვრის საფუძველი გახდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ ჩატარებული შპს „ო----ის“ საქმიანობის საგადასახადო შემოწმების შედეგად მოსარჩელისათვის **ქონების გადასახადში განხორციელებულ დარიცხვები**, მოსარჩელე არ ეთანხმება აღნიშნულ დარიცხვებს, შესაბამისად გასაჩივრებული აქტები: სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 26 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 17 აპრილის №----- ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 22 მაისის 7---- საგადასახადო მოთხოვნა და 2014 წლის 22 მაისის №----- ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 12 ნოემბრის გადაწყვეტილება №----- საჩივარზე სადავოდაა გამხდარი სწორედ **ქონების გადასახადის ნაწილში** (იხ. დაზუსტებული სასარჩელო მოთხოვნა - თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 28 აპრილისა და 2017 წლის 28 ნოემბრის სხდომის ოქმები).

საქმის მასალებით დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 26 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემულ იქნა გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 26 დეკემბრის №----- ბრძანება და შპს „ო----ს“ წარედგინა აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 26 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, საწარმოს ქონების გადასახადში ძირითადი გადასახადის სახით დაერიცხა 4 137 ლარი, ჯარიმა - 600 ლარი და საურავი - 295,31 ლარი (ტ.1. ს.ფ. 12-13, 21-24)

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 26 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნა შპს „ო----ის“ მიერ გასაჩივრდა სსიპ შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2013 წლის 23 აპრილის №----- ბრძანებით საჩივარი დარჩა განუხილველი, საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების ვადის გასვლის გამო.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 21 თებერვლის გადაწყვეტილებით გაუქმდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 23 აპრილის №----- ბრძანება და საჩივარი განსახილველად დაუბრუნდა სსიპ შემოსავლების სამსახურს.

2014 წლის 10 აპრილს გამართულ სხდომაზე სსიპ შემოსავლების სამსახურმა განიხილა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოდან შემოსავლების სამსახურში ხელახლა განსახილველად დაბრუნებული შპს „ო----ის“ საჩივარი, რომლითაც გადასახადის გადამხდელმა აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 26 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა.

მომჩივანი არ დაეთანხმა შემოწმების აქტით განხორციელებულ დარიცხვას, მიუთითა, რომ აუდიტორი დაეყრდნო დირექტორის სიტყვიერ განმარტებას, რომ ლიკვიდაციის შემთხვევაში ბალანსზე არსებულ ქონებას სამომავლოდ გამოიყენებდა პირადი მიზნებისათვის. აღნიშნული კომერციული ფართი მდებარეობს თბილისში, ქინძმარაულის შესახვევი №11 კორპუსში, ფართობი შეადგენს 196 კვ.მ-ს. ქონების ღირებულება აუდიტორმა 133 000 ლარად შეაფასა, რაც საჩივრის ავტორის განმარტებით, საბაზრო ფასს აღემატება. შემოწმების მიერ მითითებული ქონება ჩაითვალა რეალიზებულად, რისი საფუძველიც არ არსებობდა, რადგან უძრავი ნივთი ისევ საწარმოს ბალანსზე ირიცხება და 2012 წლის 31 დეკემბერს დირექტორმა შეწყვიტა საწარმოს ლიკვიდაცია და აღადგინა შპს „ო----ი“.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 17 აპრილის №----- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. კერძოდ, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, საწარმოს საკუთრებაში არსებული შენობა-ნაგებობის ლიკვიდაციის მიზნებისათვის რეალიზებულად განხილვის ნაწილში შემოწმების აქტით განხორციელებული დარიცხვა დაექვემდებარებინა შემცირებისათვის (ტ.1. ს.ფ. 21-23)

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 17 აპრილის №----- ბრძანების საფუძველზე მომზადდა საგადასახადო შემოწმების მთავარი სამმართველოს 2014 წლის 5 მაისის დასკვნა, გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 22 მაისის №----- ბრძანება და №7---- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, შპს „ო----ს“ შეუმცირდა დარიცხული საგადასახადო დავალიანება 48 854 ლარის ოდენობით (ტ.1. ს.ფ. 15-20).

საქმის მასალებით დადგენილია, რომ 2014 წლის 13 მაისს, შპს „ო----მა“ განცხადებით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს. განცხადებაში აღნიშნულია, რომ საწარმოს 2014 წლის 23 აპრილს მიუვიდა წერილი შემოსავლების სამსახურიდან, ვადით 20 დღე. განცხადების მიხედვით, „ფინანსთა სამინისტროს დავების განყოფილებას საკითხის განსახილველად ბარდება განცხადება 13.05.2014. წერილთან ერთად ბარდება აუდიტორის მიერ ახლად შეფასებული ქონების ფასი“. განცხადებით მოთხოვნილია აღნიშნულის გათვალისწინება.

დადგენილია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 12 ნოემბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. კერძოდ, ნაწილობრივ გაუქმდა სსიპ შემოსავლების 2014 წლის 17 აპრილის №----- ბრძანება და გადასახადის გადამხდელი გათავისუფლდა მოგების გადასახადის ნაწილში დარიცხული ჯარიმისა და საურავისგან (ტ.1. ს.ფ. 26-31, 265). საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 12 ნოემბრის გადაწყვეტილების საფუძველზე მომზადდა საგადასახადო შემოწმების მთავარი სამმართველოს 2015 წლის 28 იანვრის დასკვნა, გამოიცა სსიპ შემოსავლების

სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 3 თებერვლის №---- ბრძანება და №----- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, შპს „ო----ის“ პირადი აღრიცხვის ბარათზე შემცირებას დაექვემდებარა 875 ლარი (ტ.1. ს.ფ. 77-79, 160, 237).

განსახილველ შემთხვევაში, საქმის მასალებით დადასტურებულია, რომ საგადასახადო ორგანოში მოსარჩელე სადავოდ ხდიდა ქონების საბაზრო ღირებულებასაც. კეროდ, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 17 აპრილის №----- ბრძანებაში, სხვა ფაქტებთან ერთად მითითებულია, რომ ქონების ღირებულება აუდიტორმა 133 000 ლარად შეაფასა, რაც, საჩივრის ავტორის განმარტებით, საბაზრო ფასს აღემატება. ამასთან, საქმეში წარმოდგენილია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოსადმი მიმართული შპს „ო----ის“ 2014 წლის 13 მაისის განცხადება, სადაც აღნიშნულია, რომ „ფინანსთა სამინისტროს დავების განყოფილებას საკითხის განსახილველად ბარდება განცხადება 13.05.2014. წერილთან ერთად ბარდება აუდიტორის მიერ ახლად შეფასებული ქონების ფასი“. განცხადებით მოთხოვნილია აღნიშნულის გათვალისწინება. ამდენად, შპს „ო----ის“ წარმომადგენელი ადმინისტრაციული საჩივრის წარდგენის საფუძველზე დაწყებული წარმოების ფარგლებშიც მითითებას აკეთებდა და სადავოდ ხდიდა ქონების ღირებულების ოდენობას. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროში წარდგენილი აუდიტორული და საკონსულტაციო მომსახურების დამოუკიდებელი აუდიტორის მურად ხაჩიძის 2014 წლის 14 აპრილის დასკვნის თანახმად, შეფასებულ იქნა თბილისში, ქ----- - №11 კორპუსში, პირველ სართულზე შპს „ო----ის“ საოფისე ფართი. შედარების მეთოდის გამოყენებით, 1 კვ.მ. საბაზრო ფასი განისაზღვრა 350 ლარით, ხოლო სულ საოფისე ფართის საბაზრო ღირებულება - 68 600 ლარით (ტ.1.ს.ფ. 34). აღნიშნულ საჩივართან დაკავშირებით მიღებულ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 12 ნოემბრის გადაწყვეტილებაში დავის საგნად მითითებულია ლიკვიდაციის მიზნებისათვის საწარმოს საკუთრებაში არსებული შენობა-ნაგებობის საბაზრო ფასად რეალიზებულად განხილვა. გადაწყვეტილებაში მომჩივნის არგუმენტაციად მითითებულია, რომ საჩივრის ავტორმა მოითხოვა აუდიტორის მიერ ახლად შეფასებული ქონების ფასის გათვალისწინება. მიუხედავად აღნიშნულისა, კერძოდ მოსარჩელის მიერ საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე კონკრეტულ ფაქტობრივ გარემოებასა და მტკიცებულებაზე მითითებისა, საკითხი მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ შეფასებული და შესწავლილი არ ყოფილა და არც საჩივრის მოთხოვნის დაზუსტებისათვის მიუმართავს მომჩივანისათვის.

სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარება მოიცავს ადმინისტრაციული ორგანოს უმნიშვნელოვანეს პროცედურულ ვალდებულებას - გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. კანონმდებელი არსებით და აქტის კანონიერების განმსაზღვრელ ფუნქციას ანიჭებს საქმის გარემოებათა

გამოკვლევას.

ადმინისტრაციული წარმოების ვალდებულების შესრულება ემსახურება ასევე უმნიშვნელოვანეს - მიღებული გადაწყვეტილების დასაბუთების ვალდებულებას. ადმინისტრაციულმა ორგანომ უნდა ახსნას, განმარტოს, თუ რა ფაქტებზე დაყრდნობით მიიღო კონკრეტული გადაწყვეტილება და რა მოტივებით უარყო წარმოების შედეგით დაინტერესებული მხარის არგუმენტები. ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-5 მუხლის შესაბამისად, ადმინისტრაციულ ორგანოს უფლება არა აქვს, კანონმდებლობის მოთხოვნათა საწინააღმდეგოდ განახორციელოს რაიმე მოქმედება, მათ შორის, გამოსცეს ადმინისტრაციული აქტი ისე, რომ არ შეაჯეროს და არ შეაფასოს საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებანი, რამაც შესაძლებელია გამოიწვიოს პირის კანონიერი უფლებებისა და ინტერესების დაუსაბუთებელი შეზღუდვა. განსახილველ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს მიერ არ არის დასაბუთებული, თუ რატომ არ იქნა გამოკვლეული შპს „ო----ის“ ქონების რეალური საბაზრო ღირებულება იმ პირობებში, როდესაც მოსარჩელე სადავოდ ხდიდა ქონების ღირებულებას და ქონების რეალური საბაზრო ღირებულების დადგენის მოთხოვნით შპს „ო----ის“ მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილ იქნა უძრავი ქონების შეფასების შესახებ დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა.

სააპელაციო პალატა იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მოსაზრებას, რომ საჩივრის ავტორის მიერ მითითებულ ფაქტობრივ გარემოებებსა და სამართლებრივ არგუმენტებს ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან უნდა გაეცეს დასაბუთებული პასუხი. საგადასახადო ორგანოთა მიერ მიღებული გადაწყვეტილება, რომელსაც თან ახლავს გადასახადის გადამხდელის უფლებების მნიშვნელოვანი შეზღუდვა, საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამოყენება, აუცილებლად უნდა იყოს განსაკუთრებულად არგუმენტირებული, ვინაიდან პირდაპირ უკავშირდება თავისუფალი მეწარმეობის განვითარების ხელშეწყობის, პირის ძირითადი უფლებებისა და თავისუფლებების დაცვის კონსტიტუციურ პრინციპებს. საგადასახადო ორგანომ უნდა დაასაბუთოს, რატომ არ გაითვალისწინა კონკრეტული მტკიცებულებები ან პირიქით - რის საფუძველზე მიანიჭა კონკრეტულ მტკიცებულებას უპირატესობა. აღსანიშნავია, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოთა მხრიდან ხდება აქტების არა მხოლოდ ფორმალური და მატერიალური კანონიერების შესწავლა, არამედ მიზანშეწონილობის განხილვაც, რაც კიდევ უფრო მეტ მნიშვნელობას სძენს ადმინისტრაციული საჩივრის წარდგენით ადმინისტრაციული წარმოების მიმდინარეობას.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში, სახეზეა გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად ბათილად ცნობის სამართლებრივი საფუძველი. რის გამოც სააპელაციო საჩივრის მოტივი პირველი ინსტანციის სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონშეუსაბამობის თაობაზე, სააპელაციო

სასამართლოს მიერ გაზიარებული ვერ იქნება და ვერ გახდება გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველი.

პროცესის ხარჯები:

„სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის 1-ლი პუნქტის „უ“ ქვეპუნქტიდან გამომდინარე აპელანტები გათავისუფლებულნი არიან სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 390-ე, მუხლებით და

დ ა ა დ გ ი ნ ა :

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი **არ დაკმაყოფილდეს;**

2 საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივარი **არ დაკმაყოფილდეს;**

3. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 28 დეკემბრის გადაწყვეტილება **დარჩეს უცვლელად;**

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 გადაცემიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში.

თავმჯდომარე

გელა

ბადრიაშვილი

მოსამართლეები:

ნინო ქადაგიძე

მარიამ ცისკაძე