



**გადაწყვეტილება
საქართველოს სახელით
შესავალი ნაწილი**

11 ივლისი, 2019 წელი
თბილისი

ქ.

**თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

თავმჯდომარე - გელა ბადრიაშვილი

მოსამართლეები: მარიამ ცისკაძე

ნინო ქადაგიძე

სხდომის მდივანი ნინო პაპინაშვილი

აპელანტი მოსარჩელე) - ი-----ე

წარმომადგენლები - გ-----, ს-----

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) – სსიპ შემოსავლების სამსახური

წარმომადგენლები - მ-----, მ-----

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა, ზიანის ანაზღაურება

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 8 აგვისტოს გადაწყვეტილება

აპელანტის მოთხოვნა-თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 8 აგვისტოს გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილება

გასაჩივრებული განჩინების დასკვნები

გასაჩივრებული განჩინების სარეზოლუციო ნაწილი

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 8

აგვისტოს გადაწყვეტილებით ი-----ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

გასაჩივრებული განჩინებით დადგენილი ფაქტები და მათი სამართლებრივი შეფასება

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 15 ივლისის №----- ბრძანების საფუძველზე დაინიშნა ი-----ის (პ/ნ 0-----) საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმება ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების კუთხით. შემოწმების პერიოდად განისაზღვრა 2007 წლის პირველი იანვრიდან 2013 წლის პირველ ივნისამდე პერიოდი (ტ. II, ს. ფ. 179).

შემოწმების შედეგებზე, კერძოდ, 2007 წლის საანგარიშო პერიოდზე, შედგა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 5 დეკემბრის შემოწმების შუალედური აქტი, გამოიცა 2013 წლის 13 დეკემბრის №----- ბრძანება და №----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომელთა თანახმად ი-----ეს დაერიცხა ჯამში 2232.82 ლარი, მათ შორის, ძირითადი თანხა 569 ლარი, ჯარიმა 671 ლარი და საურავი 992.82 ლარი.

შემოწმების აქტის მიხედვით, ი-----ესთან დაკავშირება ვერ მოხერხდა, შესაბამისად, შემოწმება დაეყრდნო სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს ვებ-გვერდზე არსებულ ინფორმაციასა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის მიერ მიწოდებულ ინფორმაციას (სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულებებს), რომელთა თანახმად, ი-----ე ახორციელებდა თანხების სესხად გაცემას. არ ფიქსირდება მის მიერ თანხის მიღება, თუმცა ცალკეულ შემთხვევაში ქონებაზე იპოთეკის რეგისტრაცია და გაუქმება რეგისტრირებულია საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში, ამავდროულად არ არსებობს შეთანხმება ვალის პატიების შესახებ. შემოწმების შედეგად, ხსენებულ პირს აღნიშნული შემოსავალი ჩაეთვალა მიღებულად და შესაბამისი პერიოდების მიხედვით ჩაირთო საშემოსავლო გადასახადით დასაბეგრ ბაზაში. ამასთან, გათვალისწინებულ იქნა ის ფაქტი, რომ სესხის თანხები გაცემულია უცხოურ ვალუტაში (აშშ დოლარი), შემოწმების მიერ გადაანგარიშდა კურსთაშორის სხვაობა და შესაბამისი პერიოდების მიხედვით გათვალისწინებული იქნა საშემოსავლო გადასახადის გაანგარიშებაში. ასევე, ი-----ე იხდიდა საჯარო რეესტრის სააგენტოში სარეგისტრაციო მომსახურების საფასურს, რაც გათვალისწინებული იქნა გამოქვითვებში 150 ლარის ოდენობით (ტ. II, ს. ფ. 23, 25-26, 29-53);

ი-----ემ საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 13 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 28 მარტის №----- ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა სესხის მიმღები პირების მიერ ნოტარიულად დადასტურებული ახსნა-განმარტებები ი-----ისთვის სადავო პერიოდში გადახდილი სესხის პროცენტის ოდენობის

შესახებ. აუდიტის დეპარტამენტს კი დაევალა მიღებული ინფორმაციის ანალიზის შედეგად განესაზღვრა გადამხდელის მიერ სადავო პერიოდში ფაქტობრივად მიღებული შემოსავლის ოდენობა და აღნიშნულის გათვალისწინებით შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება)(ტ.II, ს.ფ.105-107).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 23 მაისის დასკვნის თანახმად, გადამხდელს არ წარუდგენია დამატებითი ინფორმაცია, შესაბამისად საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტის საფუძველზე დარიცხული თანხები გადაანგარიშებას არ დაექვემდებარა(ტ.II, ს.ფ.103-104).

ი-----ემ საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 23 მაისის დასკვნის ბათილად ცნობა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 15 ივლისის №33864 ბრძანებით საჩივარი დარჩა განუხილველი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტით.

აღნიშნული ბრძანების თანახმად, გადამხდელი საჩივარში ვერ ასაბუთებს იმ ფაქტობრივ და სამართლებრივ გარემოებებს, თუ რა ნაწილში არ მოხდა შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილების აღსრულება (ტ.II, ს.ფ.310-311).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 26 აგვისტოს დასკვნის მიხედვით, გადამხდელის მიერ წარდგენილი დოკუმენტაციის შესწავლის საფუძველზე ი-----ეს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 15 ივლისის №----- ბრძანების საფუძველზე ჩატარებული კამერალური საგადასახადო შემოწმების შედეგებზე გამოცემულ საგადასახადო შემოწმების აქტების პროექტებით დარიცხული თანხებიდან სულ შეუმცირდა 13357 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადის სახით შეუმცირდა 9222 ლარი და ჯარიმა 4135 ლარი (ტ. I, ს.ფ.12-13).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 15 ივლისის №----- ბრძანების საფუძველზე ჩატარებული კამერალური საგადასახადო შემოწმების შედეგებზე შედგა საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტი, რომელზეც ი-----ემ 2014 წლის 16 სექტემბერს წარადგინა წერილობითი პოზიცია. სსიპ შემოსავლების მედიაციის საბჭოს 2014 წლის 2 ოქტომბერს გამართულ სხდომაზე (ოქმი №--) გადამხდელის პოზიცია ნაწილობრივ იქნა გაზიარებული. გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება 10 დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები, მათ შორის, სესხის მიმღები პირების ნოტარიულად დადასტურებული ახსნა-განმარტებები ი-----ისთვის სადავო პერიოდში გადახდილი სესხის პროცენტის ოდენობის შესახებ. აუდიტის დეპარტამენტს კი დაევალა მიღებული ინფორმაციის ანალიზის შედეგად განესაზღვრა გადამხდელის მიერ სადავო პერიოდში ფაქტობრივად მიღებული შემოსავლის ოდენობისა და აღნიშნულის გათვალისწინებით შემოწმების აქტით დარიცხული

თანხების კორექტირება (შემცირება).

გარდა ამისა, გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება 10 დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტს შესასწავლად და შესაბამისი ზომების მისაღებად წარუდგინოს რობიზონ სიმონიშვილის სახლის შეძენასთან დაკავშირებით აღებული სესხზე გადახდილი პროცენტების და აღნიშნული სახლის შეძენის ეკონომიკურ საქმიანობასთან კავშირის დამადასტურებელი დოკუმენტები.

ი-----ის მიერ 2014 წლის 11 ნოემბერს, სსიპ შემოსავლების მედიაციის საბჭოს 2014 წლის 2 ოქტომბრის სხდომის ოქმის შესაბამისად, წარდგენილ იქნა დამატებითი დოკუმენტაცია (ტ. II, ს. ფ. 18-169).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 15 ივლისის №---- ბრძანების საფუძველზე ჩატარებული კამერალური საგადასახადო შემოწმების შედეგებზე შედგა 2014 წლის 14 ნოემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომელიც მოიცავს 2008-2012 საანგარიშო პერიოდს. გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 20 ნოემბრის №---- ბრძანება და №----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის თანახმად, ი-----ეს დამატებით დაერიცხა ჯამში 8384.6 ლარი, მათ შორის, ძირითადი თანხა 3224 ლარი, ჯარიმა 1224 ლარი და საურავი 3939.6 ლარი.

შემოწმების აქტის თანახმად, შემოწმება დაეყრდნო სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს ვებ-გვერდზე არსებულ ინფორმაციასა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის მიერ მიწოდებულ ინფორმაციას (სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულებებს), რომელთა თანახმად, ი-----ე ახორციელებდა თანხების სესხად გაცემას. არ ფიქსირდება მის მიერ თანხის მიღება, თუმცა ცალკეულ შემთხვევაში ქონებაზე იპოთეკის რეგისტრაცია და გაუქმება რეგისტრირებულია საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში, ამავდროულად არ არსებობს შეთანხმება ვალის პატიების შესახებ. შემოწმების შედეგად ხსენებულ პირს აღნიშნული შემოსავალი ჩაეთვალა მიღებულად და შესაბამისი პერიოდების მიხედვით ჩაირთო საშემოსავლო გადასახადით დასაბეგრ ბაზაში. ამასთან, გათვალისწინებულ იქნა ის ფაქტი, რომ სესხის თანხები გაცემულია უცხოურ ვალუტაში (აშშ დოლარი), შემოწმების მიერ გადაანგარიშდა კურსთაშორის სხვაობა და შესაბამისი პერიოდების მიხედვით გათვალისწინებული იქნა საშემოსავლო გადასახადის გაანგარიშებაში. ასევე, ი-----ე იხდიდა საჯარო რეესტრის სააგენტოში სარეგისტრაციო მომსახურების საფასურს, რაც გათვალისწინებული იქნა გამოქვითვებში.

დამატებით, შემოწმების აქტში აღნიშნულია, რომ სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულებაში გათვალისწინებულია პირობა, რომ თანხის გადაუხდელობის შემთხვევაში მსესხებელს ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე ეკისრება პირგასამტეხლო. ხელშეკრულებაში, ასევე, გათვალისწინებულია პირობა, რომ მხარეები უფლებამოსილნი არიან გააგრძელონ სესხის დაბრუნების ვადა, ამასთან, ვადის გაგრძელება უნდა მოხდეს წერილობითი შეთანხმებით, რომელიც საჭიროებს სანოტარო წესით დამოწმებას. შემოწმებისთვის სესხის ვადის გაგრძელების შესახებ

წერილობითი დოკუმენტი წარმოდგენილი არ არის. აუდიტორის მიერ საპროცენტო სარგებელი გადაანგარიშდა ხელშეკრულებაში დაფიქსირებული სესხის თანხაზე, ამავე ხელშეკრულებით განსაზღვრული საპროცენტო განაკვეთისა და ვადის შესაბამისად, რომელსაც დაემატა ხელშეკრულებით დადგენილი პირგასამტეხლო ხელშეკრულებით განსაზღვრული ვადის შემდგომ იპოთეკის გაუქმების (შეწყვეტის) თარიღამდე. აღნიშნული გათვალისწინებულ იქნა გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალში. გარდა ამისა, შემოწმების აქტის მიხედვით, გადამხდელის მიერ წარდგენილია ბანკის საგადახდო დავალებები, რომლის თანახმად, გადახდილია სააღსრულებლო წარმოების წინასწარი საფასური 298.29 ლარის ოდენობით, ასევე გადახდილია სანოტარო მოქმედებათა შესრულებისათვის 120 ლარი, შემმოწმებლის მიერ აღნიშნული თანხები, შესაბამისი პერიოდების მიხედვით, გათვალისწინებულია გამოქვითვებში (ტ. II, ს. ფ. 127-130, 134-167);

2015 წლის 27 თებერვალს ი-----ემ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს, რომლის 2015 წლის 27 თებერვლის გადაწყვეტილებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. აღნიშნული გადაწყვეტილებით დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტს უნდა დაევალოს გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი დოკუმენტაციის გათვალისწინებით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება) (ტ. II, ს. ფ. 113-118).

ი-----ემ მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 20 ნოემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის მოთხოვნით.

საჩივრის თანახმად, გადამხდელი არ დაეთანხმა მის მიერ გაცემული სესხით მისაღები პროცენტის ოდენობის გაანგარიშების სისწორესა და გამოსაქვითი ხარჯების ოდენობის განსაზღვრის წესს. ამასთან, გადამხდელმა მოითხოვა მისი ვალის დასაფარავად აუქციონზე გატანილი სახლის შესაძენად ბანკიდან გამოტანილ სესხზე გადახდილი პროცენტების გამოსაქვით ხარჯებში გათვალისწინება და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის გამოყენებით დარიცხული ჯარიმა-საურავებისაგან გათავისუფლება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 11 მარტის №---- ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

აღნიშნული ბრძანების თანახმად, (1) ვინაიდან ი-----ე იპოთეკის ხელშეკრულების საფუძველზე შემოსავლების მიღების მიზნით გასცემდა სესხს და იგი არ იბეგრებოდა გადასახადის წყაროსთან, შესაბამისად, ის წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელს და ვალდებული იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის დადგენილი წესითა და პირობებით შეესრულებინა ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავალთან დაკავშირებული კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებები და საგადასახადო ორგანოში წარედგინა საგადასახადო დეკლარაციები, გაანგარიშებები და სააღრიცხვო დოკუმენტები. (2) გადასახადის გადამხდელმა საცხოვრებელი ბინა

შეიძინა 10400 ლარად, საიდანაც 1000 ლარი გადაიხადა აუქციონის ლოტის ღირებულებაში, ხოლო ნივთის აუქციონზე შეძენის შემდეგ დამატებით გადაიხადა 9400 ლარი. აღნიშნული კი არ წარმოადგენს ეკონომიკური საქმიანობასთან დაკავშირებულ ხარჯს და იგი ვერ დაექვემდებარება გამოქვითვას. (3) გადამხდელს აღებული აქვს ბანკიდან სესხი, თუმცა ვერ წარმოადგინა ეკონომიკურ საქმიანობასთან მისი კავშირის დამადასტურებელი მტკიცებულებები, შესაბამისად, არ მოხდა მისი ხარჯში გათვალისწინება. (4) საბჭომ მიიჩნია, რომ არ არსებობდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის გამოყენების საფუძველი (ტ. I, ს.ფ.14-17).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 27 აპრილის დასკვნით, ი-----ეს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაკავშირების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 27 თებერვლის გადაწყვეტილების საფუძველზე, შეუმცირდა 2013 წლის 5 დეკემბრის შუალედური აქტით დარიცხული თანხა 598 ლარით, მათ შორის, ძირითადი გადასახადის ნაწილში 460 ლარით და ჯარიმა 138 ლარით.

აღნიშნული დასკვნის შესაბამისად, გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის პირველი მაისის №----- ბრძანება დარიცხული თანხების შემცირების შესახებ და №----- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნა.(ტ.II,108-112);

ი-----ემ საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის პირველი მაისის №----- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 24 ივნისის №----- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. ი-----ე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, გათავისუფლდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 13 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნისა და 2015 წლის პირველი მაისის №----- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნით დაკისრებული ჯარიმებისა და აღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნების საფუძველზე განსაზღვრულ საგადასახადო ვალდებულებებზე (ამ გადაწყვეტილების მიღების თარიღისათვის) დარიცხული საურავისაგან.

აღნიშნული ბრძანების საფუძველზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 15 ივლისის დასკვნა, გადასახადის გადამხდელს წარედგინა 2015 წლის 17 ივლისის №----- ბრძანება და №----- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნა, რომელთა თანახმად დაკისრებული ჯარიმა შემცირდა 33 ლარით (ტ.II, ს.ფ.119-126);

ი-----ემ 2015 წლის 11 მაისს მიმართა საჩივრით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დაკავშირების განხილვის საბჭოს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 20 ნოემბრის №----- საგადასახადო

მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 11 მარტის №---- ბრძანების ბათილად ცნობის შესახებ.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 14 აგვისტოს გადაწყვეტილებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით დამატებით შეისწავლოს სადავო საკითხები და სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში მოახდინოს დარიცხული თანხის კორექტირება (შემცირება). ამასთან, გადასახადის გადამხდელი გათავისუფლდა დარიცხული ჯარიმა/საურავისაგან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად (ტ. II, ს. ფ. 348-366).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 11 სექტემბრის დასკვნის თანახმად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 14 აგვისტოს გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით 2015 წლის 8 სექტემბერს მოხდა გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით სადავო საკითხების შესწავლა. კერძოდ ი-----ე სადავოდ ხდიდა შემდეგ გარემოებებს: (1) მის მიერ აღებულ სესხზე გადახდილი პროცენტების ხარჯებში გაუთვალისწინებლობას; (2) მიღებული შემოსავლების გაანგარიშებას; (3) პირგასამტეხლოს თანხის ჩართვას ერთობლივ შემოსავალში; (4) 2010 წლის ივნისის შემდეგ მის მიერ არ მომხდარა სესხის სახით თანხების გაცემა, ამასთან, ბოლო იპოთეკური სესხის თანხა უკან არ დაბრუნებია, რის გამოც 2011 წელს სცნეს დაზარალებულად და ითხოვდა აღნიშნულის გათვალისწინებას საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის დროს; (5) იგი, ასევე, ითხოვდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე დარიცხული თანხებისაგან გათავისუფლებას.

მოცემული დასკვნის თანახმად, პირველ საკითხთან მიმართებით, გადასახადის გადამხდელს ინტერნეტაუქციონის მეშვეობით შეძენილი აქვს უძრავი ქონება 10400 ლარის ღირებულებით, რომლიდანაც 2011 წლის 23 აგვისტოს აუქციონის ლოტის ღირებულების მიზნით გადახდილი აქვს 1000 ლარი, ხოლო 2011 წლის 2 სექტემბერს გადახდილი აქვს დარჩენილი 9400 ლარი. სსიპ აღსრულების ეროვნული ბიურო მიერ 2011 წლის 6 სექტემბერს ი-----ისთვის ჩარიცხულია 9914 ლარი. შესაბამისად, ხარჯად გამოქვითვას დაექვემდებარა საკრედიტო ხელშეკრულების მიხედვით 2011 წლის 23 აგვისტოდან 2 სექტემბრამდე - 1000 ლარზე და 2011 წლის 2 სექტემბრიდან 6 სექტემბრის ჩათვლით 10400 ლარზე გაანგარიშებული სესხის პროცენტი ჯამში 107 ლარი. აღნიშნული გათვალისწინებულ იქნა 2011 წლის გამოქვითვებში. მეორე და მესამე საკითხებთან დაკავშირებით, გადასახადის გადამხდელის მიერ ვერ მოხდა დამატებითი დოკუმენტაციის წარმოდგენა და შესაბამისად, აღნიშნული თანხები გადაანგარიშებას არ დაექვემდებარა.

მეოთხე საკითხთან დაკავშირებით, გადასახადის გადამხდელმა წარმოადგინა მოვალეების - თ----- და ც-----ის მიმართ გაცემული სააღსრულებო ფურცელი, რომლის თანახმად, აღსასრულებელი ვალდებულებას წარმოადგენდა 3000 აშშ

დოლარი. გადასახადის გადამხდელის განმარტებით, აღნიშნული უკავშირდება 2010 წლის 8 ივნისს რ-----თან გაფორმებულ სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულებას. ვინაიდან, ი-----ეს თ---- და ც-----თან ცალკე სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულება არ არის რეგისტრირებული სსიპ საჯარო რეესტრში, გადასახადის გადამხდელს სრულად შეუმცირდა №----- სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულებით საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხული ძირითადი თანხა 396 ლარი.

აღნიშნული დასკვნის საფუძველზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 23 სექტემბრის №----- ბრძანება დარიცხული თანხების შემცირების შესახებ და 2015 წლის 24 სექტემბრის №----- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის თანახმად, შემცირებას დაექვემდებარა ჯამში 1620 ლარი, აქედან 396 ლარი ძირითადი თანხა და ჯარიმა 1224 ლარი (ტ.II, ს.ფ.2-7, 347);

ი-----ემ 2015 წლის 12 ნოემბრის საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 24 სექტემბრის №----- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 9 დეკემბრის №----- ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა (ტ.II, ს.ფ.96-99, 100-102);

ი-----ემ 2016 წლის 7 ივნისს მიმართა საჩივრით სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა მის საკუთრებაში არსებულ უძრავ ქონებაზე (მის: თბილისი, ვ----- მე-2 კვ. კორპ.33, ბ.57ბ, ს/კ 0-----) საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად გავრცელებული 2013 წლის 19 დეკემბრის №----- საგადასახადო იპოთეკა/გირავნობის უფლების გაუქმება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 16 ივნისის №----- ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ - გაუქმდა იპოთეკა/გირავნობის უფლება უძრავ ქონებაზე (მის: თბილისი, ვ----- მე-2 კვ. კორპ.33, ბ.57ბ, ს/კ 0-----ბ), ხოლო ქ.გურჯაანის სოფელ ვ-----ში (ს/კ 5-----) მდებარე საცხოვრებელ სახლზე ძალაში დარჩა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა (ტ.II, ს.ფ. 20-22, 87-91);

ი-----ემ 2016 წლის 22 თებერვლის საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 24 სექტემბრის №----- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 9 დეკემბრის №----- ბრძანების ბათილად ცნობა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 20 მაისის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა (ტ. I, ს.ფ.24-34).

პირველი ინსტანციის სასამართლოს სამართლებრივი შეფასება

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, საქმის მასალებით დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 15 ივლისის №---- - ბრძანების საფუძველზე დაინიშნა ი-----ის (პ/ნ 0-----) საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმება ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების კუთხით. შემოწმების პერიოდად განისაზღვრა 2007 წლის პირველი იანვრიდან 2013 წლის პირველ ივნისამდე პერიოდი. შედეგებზე გამოიცა - სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 5 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი და 2014 წლის 14 ნოემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი. ი----- -ეს აღნიშნული აქტებით დაერიცხა 10617,42 ლარი, რომელსაც არ დაეთანხმა და გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში. აღსანიშნავია, რომ მოსარჩელის საგადასახადო ვალდებულების საბოლოო გადაანგარიშება მოხდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 14 აგვისტოს გადაწყვეტილების საფუძველზე.

სასამართლოს მითითებით, განსახილველ შემთხვევაში, დავის საგანს წარმოადგენს, მოხდა თუ არა ი-----ისთვის დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება) ზემოაღნიშნული გადაწყვეტილების შესაბამისად.

სასამართლომ მიუთითა სადავო პერიოდში მოქმედ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004წ.) 38-ე მუხლზე, რომლის პირველი ნაწილის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელი არის პირი, რომელსაც აქვს ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება. ამავე კოდექსის 165-ე მუხის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელია რეზიდენტი ფიზიკური პირი.

ანალოგიური შინაარსის დათქმებს ითვალისწინებს 2011 წლიდან მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-20 და 79-ე მუხლები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004წ.) მე-13 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, მიუხედავად ასეთი საქმიანობის შედეგებისა, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

ანალოგიურ შინაარსს ითვალისწინებს 2011 წლიდან მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლის პირველი ნაწილი.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ პირის საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ვალდებულებების განსაზღვრისას, მნიშვნელოვანია დადგინდეს, არის თუ არა მისი საქმიანობა საგადასახადო კოდექსის მიზნებისთვის ეკონომიკური საქმიანობა, რადგან საგადასახადო კოდექსი პირის ეკონომიკურ საქმიანობას მის არაერთ სხვა უფლებას და მოვალეობას უკავშირებს, რის გამოც საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრისას, ამ ფაქტის დადგენას არსებითი მნიშვნელობა ენიჭება. საქართველოს კანონმდებლობით პირს უფლება აქვს, განახორციელოს ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც კანონით არ არის აკრძალული. მოცემულ შემთხვევაში, სადავო არ არის, რომ ი-----ე გასცემდა თანხებს სესხად, სარგებლის მიღების მიზნით. აღნიშნული

ადასტურებს მოსარჩელის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების ფაქტს. რაც, თავის მხრივ, მას აკისრებდა საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ ვალდებულებების შესრულებას.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ასევე მიუთითა სადავო პერიოდში მოქმედ საგადასახადო კოდექსის (2004წ.) 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“, „გ“, „ე“ და „თ“ ქვეპუნქტებზე, რომელთა თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით; გადასახადების გამოანგარიშებისა და გადახდის მიზნით საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესით აღრიცხოს შემოსავლები, ხარჯები და გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტები; საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისას ან ამ კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში საგადასახადო ორგანოებსა და მათი თანამდებობის პირებს წარუდგინოს გადასახადების გამოსაანგარიშებლად და გადასახდელად საჭირო დოკუმენტები (ცნობები); უზრუნველყოს იმ დოკუმენტების შენახვა, რომელთა საფუძველზედაც ხდება გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტების აღრიცხვა და საგადასახადო დეკლარაციების შედგენა, აგრეთვე შემოსავლისა და მოგების მიღების, გაწეული ხარჯებისა და გადახდილი ან/და დაკავებული გადასახადების დამადასტურებელი დოკუმენტების შენახვა 6 წლის ვადით.

ანალოგიური შინაარსის დათქმას ითვალისწინებს 2011 წლიდან მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“, „გ“, „დ“ და „ვ“ ქვეპუნქტები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004წ.) 51-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“, „ბ“ და „ე“ ქვეპუნქტების მიხედვით, ამ კოდექსის დებულებათა გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოებს თავისი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ: შეამოწმონ გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ფინანსური დოკუმენტები, საბუღალტრო წიგნი, ანგარიში, ხარჯთაღრიცხვა, ფინანსური სახსრები, ფასიანი ქაღალდები და სხვა ფასეულობანი, გაანგარიშებები, დეკლარაციები, გადასახადების გაანგარიშებისა და გადახდის სხვა დოკუმენტები; გადასახადის გადამხდელისაგან/საგადასახადო აგენტისაგან ან/და მისი წარმომადგენლისაგან მიიღონ გადასახადების გამოანგარიშებასთან და გადახდასთან დაკავშირებული დოკუმენტები, აგრეთვე წერილობითი და სიტყვიერი განმარტებები საგადასახადო შემოწმების დროს წამოჭრილ საკითხებზე; დამოუკიდებლად განსაზღვრონ გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა საგადასახადო ორგანოში არსებული ინფორმაციით (მათ შორის, გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის დანახარჯების შესახებ) ან შედარების მეთოდით – სხვა ამგვარი გადასახადის გადამხდელების შესახებ ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე, თუ გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი არ წარადგენს საგადასახადო კონტროლის განსახორციელებლად საჭირო სააღრიცხვო დოკუმენტაციას ან დადგენილი წესის დარღვევით აწარმოებს ბუღალტერიას, აგრეთვე ამ კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა

შემთხვევებში;

ანალოგიურ შინაარს ითვალისწინებს 2011 წლიდან მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“, „ბ“ და „ე“ ქვეპუნქტები.

სასამართლომ ასევე, მოიხმო კამერალური საგადასახადო შემოწმების ჩატარების შესახებ ბრძანების გამოცემის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლის პირველი და მეორე ნაწილები, რომელთა თანახმად, გადასახადის გადამხდელისათვის გადასახადის თანხის დარიცხვისა და საგადასახადო ვალდებულების შესახებ საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადაა 6 წელი, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, რომელიც აითვლება შესაბამისი საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან.

ამავე მუხლის მე-3 და მე-4 ნაწილების მიხედვით, გადასახადის გადამხდელისათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციის (გარდა საურავისა) დაკისრებისა და შესაბამისი საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადაა 6 წელი, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, რომელიც აითვლება: ა) საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის კალენდარული წლის დასრულებიდან, გარდა ამ ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა; ბ) საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან, თუ ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციის თანხის გაანგარიშება უკავშირდება საგადასახადო ვალდებულების თანხის ოდენობას.

ამავე მუხლის მე-5 და მე-6 ნაწილების თანახმად კი გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო შემოწმების ხანდაზმულობის ვადაა 6 წელი, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, რომელიც აითვლება შესამოწმებელი პერიოდის შესაბამისი კალენდარული წლის დასრულებიდან.

ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, სასამართლომ განმარტა, რომ სახელმწიფოს ამოცანაა უზრუნველყოს გადასახადის გადამხდელების მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვა, გადასახადების სახელმწიფო ბიუჯეტში სრული და თავისდროული გადახდა. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოები უფლებამოსილნი არიან განახორციელონ გადასახადის გადამხდელების საგადასახადო კონტროლი, მათ შორის კამერალური საგადასახადო შემოწმების ჩატარების გზით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლით დადგენილი ხანდაზმულობის ვადების გათვალისწინებით. დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 15 ივლისის №----- ბრძანების საფუძველზე დაინიშნა ირინა საკანდელიძის საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმება ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების კუთხით. შემოწმების პერიოდად განისაზღვრა 2007 წლის პირველი იანვრიდან 2013 წლის პირველ ივნისამდე პერიოდი. შემოწმების შედეგებზე კი გამოცემული სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 5 დეკემბრის შემოწმების შუალედური აქტი და 2014 წლის 14 ნოემბრის

საგადასახადო შემოწმების აქტი. აღნიშნული ადასტურებს მოსარჩელის, სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულ 6-წლიან ხანდაზმულობის ვადებში, შემოწმების ფაქტს, შესაბამისად, დაუსაბუთებელია ი-----ის მითითება ხანდაზმულობაზე.

მოსარჩელე სადავოდ ხდის, ასევე, ერთობლივი შემოსავლის გაანგარიშებასა და ერთობლივი შემოსავლებიდან ხარჯის გამოქვითვას, მათ შორის, გურჯაანის რაიონ სოფელ ვ-----ში მდებარე უძრავი ქონების აუქციონის წესით შეძენის მიზნით აღებული სესხის პროცენტის გამოქვითვის საკითხს.

სასამართლომ მოიხმო სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004წ.) 166-ე მუხლი, რომლის პირველი ნაწილი მიხედვით, 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.

ამავე კოდექსის 173-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება ნებისმიერი ფორმით ან/და საქმიანობით მიღებული ყველა შემოსავალი, მათ შორის ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან. ამავე კოდექსის 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.

აღნიშნული კოდექსის 177-ე მუხლი კი აწესრიგებს ერთობლივი შემოსავლიდან ხარჯის გამოქვითვის წესსა და პირობებს, კერძოდ, პირველი ნაწილის მიხედვით, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა დოკუმენტურად დადასტურებული ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა: ა) ამ კოდექსის 211-ე მუხლის მიხედვით ძირითად საშუალებათა შეძენის, დადგმისა და სხვა კაპიტალიზებადი ხარჯებისა, როდესაც არ არსებობს ამ კოდექსის 183-ე მუხლის მე-13 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევები და ბ) იმ ხარჯებისა, რომლებიც, ამ კოდექსის 178-ე მუხლისა და ამ თავის სხვა დებულებათა თანახმად, გამოქვითვას არ ექვემდებარება. 178-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, ერთობლივი შემოსავლიდან არ გამოიქვითება ის ხარჯები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის ეკონომიკურ საქმიანობასთან, გარდა ამ კოდექსის 186-ე მუხლით გათვალისწინებული თანხისა.

ანალოგიური შინაარსის დათქმებს ითვალისწინებს 2011 წლიდან მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის პირველი ნაწილი, მე-100 მუხლის მე-3 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტი, 102-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტი, 105-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილები, 106-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტი.

სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ ი-----ეს შემოწმების შედეგად, 2011 წელს, განესაზღვრა დამატებით დარიცხულ ძირითად გადასახადად 396 ლარი, დარიცხვის საფუძველს კი წარმოადგენდა 2010 წლის 8 ივნისს ი-----ესა და რობიზონ სიმონიშვილს შორის დადებული სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულება (რეესტრში რეგისტრაციის №-----). სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 11 სექტემბრის დასკვნის თანახმად, ი-----ემ წარმოადგინა მოვალეები - თ---- და ც-----ის მიმართ გაცემული სააღსრულებო ფურცელი, რომლის თანახმად, აღსასრულებელი ვალდებულებას წარმოადგენდა 3000 აშშ დოლარი. გადასახადის გადამხდელის განმარტებით აღნიშნული უკავშირდება 2010 წლის 8 ივნისს რობიზონ სიმონიშვილთან გაფორმებულ სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულებას. ვინაიდან, ი-----ეს თ---- და ც-----თან ცალკე სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულება არ არის რეგისტრირებული სსიპ საჯარო რეესტრში, გადასახადის გადამხდელს სრულად შეუმცირდა №----- სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულებით საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხული ძირითადი თანხა 396 ლარი.

სასამართლომ ასევე, აღნიშნა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 11 სექტემბრის დასკვნის მიხედვით, მოსარჩელეს ინტერნეტ აუქციონის მეშვეობით შეძენილი აქვს უძრავი ქონება 10400 ლარის ღირებულებით, რომლიდანაც 2011 წლის 23 აგვისტოს აუქციონის ლოტის ღირებულების მიზნით გადახდილი აქვს 1000 ლარი, ხოლო 2011 წლის 2 სექტემბერს გადახდილი აქვს დარჩენილი 9400 ლარი. სსიპ აღსრულების ეროვნული ბიურო მიერ 2011 წლის 6 სექტემბერს ი-----ისთვის ჩარიცხულია 9914 ლარი. შესაბამისად, ხარჯად გამოქვითვას დაექვემდებარა საკრედიტო ხელშეკრულების მიხედვით 2011 წლის 23 აგვისტოდან 2 სექტემბრამდე - 1000 ლარზე და 2011 წლის 2 სექტემბრიდან 6 სექტემბრის ჩათვლით 10400 ლარზე გაანგარიშებული სესხის პროცენტი, ჯამში 107 ლარი. აღნიშნული გათვალისწინებულ იქნა 2011 წლის გამოქვითვებში.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ასევე მიუთითა მოპასუხის წარმომადგენლის, კამერალური შემოწმების განმხორციელებელი აუდიტორის მ-----ს სასამართლო მთავარ სხდომაზე გაკეთებულ ახსნა-განმარტებაზე იმასთან დაკავშირებით, რომ გადასახადის გადამხდელს არათუ შეუმცირდა 2011 წელს დარიცხული ძირითადი თანხა სრულად, არამედ ამ წელს მას დაუფიქსირდა ზარალი 292 ლარი, ხოლო ი-----ეს 2012 წლიდან აღარ უფიქსირდება შემოსავლის მიღება.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტებით დაკვების განმხილველი ორგანოების მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შესრულებისას საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია და ვალდებულია, მხოლოდ საგადასახადო ვალდებულების ფარგლებში მოახდინოს დამატებით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). შესაბამისად, არსებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებების გათვალისწინებით სასამართლომ მიიჩნია, რომ ამ ნაწილში განხორციელებული დარიცხვის კორექტირება შეესაბამებოდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან

არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 14 აგვისტოს გადაწყვეტილებას, რადგან 2011 წელს შემოწმების აქტით ი-----ისთვის, დამატებით ძირითადი გადასახადის ნაწილში დარიცხული იყო 396 ლარი, რაც სრულად დაექვემდებარა შემცირებას.

სასამართლოს მითითებით, მოსარჩელე სადავოდ ხდის, აგრეთვე, პირგასამტეხლოს თანხების ერთობლივ შემოსავალში ჩართვის ფაქტს.

სასამართლომ მოიხმო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004წ.) 199-ე მუხლის მე-2 ნაწილი, რომლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სრულად აღრიცხოს მის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, რათა გარანტირებული იყოს კონტროლი მათ დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე. მსგავს დანაწეს ითვალისწინებს 2011 წლიდან მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მე-3 ნაწილი.

მოცემულ შემთხვევაში სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ ი-----ეს დავების განმხილველი ორგანოების მიერ (მათ შორის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 28 მარტის №----- ბრძანებით, სსიპ შემოსავლების მედიაციის საბჭოს 2014 წლის 2 ოქტომბერს გამართულ სხდომაზე (ოქმი №--)) არაერთხელ მიეცა წინადადება, აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა სესხის მიმღები პირების ნოტარიულად დამოწმებული ახსნა-განმარტებები მისთვის გადახდილი თანხების დანიშნულებისა და ოდენობების შესახებ. საქმეში არსებული მასალებით დგინდება და რასაც, თავად, მოსარჩელე ადასტურებს სასამართლოს სხდომაზე, - მის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი ნოტარიულად დამოწმებული ახსნა-განმარტებები არ იძლევა შესაძლებლობას დადგინდეს, კონკრეტულად რა თანხები მიიღო მოვალეებისაგან.

სასამართლოს განმარტებით, გადასახადის გადამხდელის ძირითად ვალდებულებას მიეკუთვნება გადასახადების დადგენილი წესითა და ოდენობით გადახდა. აღნიშნული ვალდებულების ჯეროვან შესრულებას ემსახურება გადასახადის გადამხდელისათვის საგადასახადო კანონმდებლობით მინიჭებული უფლება-მოვალეობები. ამასთან, მნიშვნელოვანია, რომ გადასახადის გადამხდელმა წარუდგინოს საგადასახადო ორგანოს გადასახადების გამოსაანგარიშებლად და გადასახდელად საჭირო დოკუმენტები (ცნობები). სწორედ აღნიშნული დოკუმენტაციის საფუძველზე ახდენს სსიპ შემოსავლების სამსახური გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის კანონიერების შესწავლას. აღსანიშნავია, რომ ი-----ის მიერ დადებულ სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულებებში გათვალისწინებულია პირობა, რომ თანხის გადაუხდელობის შემთხვევაში მსესხებელს ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე ეკისრება პირგასამტეხლო. ხელშეკრულებაში, ასევე, გათვალისწინებულია პირობა, რომ მხარეები უფლებამოსილნი არიან გააგრძელონ სესხის დაბრუნების ვადა, ამასთან, ვადის გაგრძელება უნდა მოხდეს წერილობითი შეთანხმებით, რომელიც საჭიროებს სანოტარო წესით დამოწმებას. შემოწმებისთვის სესხის ვადის გაგრძელების შესახებ წერილობითი დოკუმენტი წარმოდგენილი არ არის. ი-----ემ ვერ უზრუნველყო მტკიცებულებების წარდგენა, რომლითაც დაადასტურებდა პირგასამტეხლოს არ

მიღების ფაქტს. ამდენად, კანონშესაბამისია აუდიტორის მიერ საპროცენტო სარგებელი გადაანგარიშება ხელშეკრულებაში დაფიქსირებული სესხის თანხაზე, ამავე ხელშეკრულებით განსაზღვრული საპროცენტო განაკვეთისა და ვადის შესაბამისად, რომელსაც დაემატა ხელშეკრულებით დადგენილი პირგასამტეხლო ხელშეკრულებით განსაზღვრული ვადის შემდგომ იპოთეკის გაუქმების (შეწყვეტის) თარიღამდე. ამრიგად, დაუსაბუთებელია სასარჩელო მოთხოვნა აღნიშნულ ნაწილში.

სასამართლოს მითითებით, მხოლოდ ის ფაქტი, რომ გადასახადის გადამხდელი არ ეთანხმება შემოსავლების სამსახურის მიერ შემცირებული თანხების ოდენობას, არ შეიძლება გახდეს სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძველი, ვინაიდან საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლის მიხედვით, ადმინისტრაციული საქმის განხილვისას მხარეები სარგებლობენ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით მინიჭებული უფლებამოსილებებით, ამასთან, სასამართლო უფლებამოსილია თავისი ინიციატივით მიიღოს გადაწყვეტილება დამატებითი ინფორმაციის ან მტკიცებულების წარმოსადგენად. ამავე კოდექსის მე-17 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს წერილობითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები.

რაც შეეხება მოსარჩელის მოთხოვნას მოპასუხისთვის მატერიალური ზიანის ანაზღაურების დაკისრების შესახებ, სასამართლომ აღნიშნულ ნაწილში, სასარჩელო მოთხოვნის დასაბუთებულობის შემოწმების მიზნით მოიხმო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი, რომლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველსაყოფად განახორციელოს ღონისძიებები, მათ შორის საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა.

ამავე მუხლის მესამე ნაწილის შესაბამისად მიღებული „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწრის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანების 39-ე მუხლის მიხედვით, საგადასახადო ორგანოებს კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ გადასახადის გადამხდელის ქონება დატვირთონ საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით. საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გამოყენება შესაძლებელია, მიუხედავად იმისა, აღიარებულია თუ არა საგადასახადო დავალიანება.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის პირველი და მეორე ნაწილების თანახმად, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა არის სახელმწიფოს უფლება, საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის საგადასახადო გადამხდელის, სხვა ვალდებული პირის ქონებიდან. საგადასახადო

გირავნობის/იპოთეკის რეგისტრაციის უფლება წარმოიშობა საგადასახადო დავალიანების წარმოშობასთან ერთად და მარეგისტრირებელ ორგანოში რეგისტრაციის მომენტიდან და ვრცელდება საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში, პირის საკუთრებაში არსებულ ან/და მის ბალანსზე რიცხულ ქონებაზე (გარდა ლიზინგით მიღებულისა), საგადასახადო დავალიანების წარმოქმნის შემდეგ შეძენილი ქონების ჩათვლით. საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გამოყენება შესაძლებელია ამ კოდექსის 265-ე მუხლით გათვალისწინებულ შემთხვევაში.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტებით, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები მიზნად ისახავს პირის მიერ საგადასახადო ვალდებულების სათანადოდ შესრულებას, აგრეთვე საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობის ან არაჯეროვანი შესრულების შემთხვევაში არასასურველი შედეგების თავიდან აცილებას ან შემცირებას. საგადასახადო კოდექსის თანახმად, საგადასახადო გირავნობის (იპოთეკის) უფლება ვრცელდება: (1) გადასახადის გადამხდელის საკუთრებაში არსებულ ქონებაზე; (2) გადასახადის გადამხდელის ბალანსზე რიცხულ ქონებაზე და (3) საგადასახადო დავალიანების წარმოქმნის შემდეგ გადასახადის გადამხდელის მიერ შეძენილ ქონებაზე. საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილია მხოლოდ ერთი გამონაკლისი შემთხვევა, კერძოდ, საგადასახადო გირავნობის (იპოთეკის) უფლება არ ვრცელდება გადასახადის გადამხდელის ბალანსზე რიცხულ ლიზინგით მიღებულ ქონებაზე.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ ი-----ეს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 13 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნით დაერიცხა ჯამში 2232.82 ლარი. შესაბამისად, აღნიშნული წარმოადგენდა, საგადასახადო ორგანოს მხრიდან გადასახადის გადამხდელის მიმართ, 2013 წლის 19 დეკემბრის №----- შეტყობინების საფუძველზე, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლების გამოყენების წინაპირობას. ამასთან, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 20 ნოემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნით, ი-----ეს დამატებით დაერიცხა 8384.6 ლარი, რაც ხაზს უსვამს, გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის ძალაში დატოვების მართლობიერებას.

სასამართლოს მითითებით, ზიანის ანაზღაურების ერთ-ერთ სავალდებულო პირობას წარმოადგენს ზიანის მიმყენებლის მართლსაწინააღმდეგო და ბრალეული ქმედება, ე.ი. მის მიერ კანონის მოთხოვნათა დარღვევა განზრახ ან უხეში გაუფრთხილებლობით, რაც სათანადო წესით უნდა იყოს დადასტურებული. განსახილველ შემთხვევაში კი სსიპ შემოსავლების სამსახურის ქმედებათა უკანონობა კანონით დადგენილი წესით არ არის დადგენილი. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლო ვერ გაიზიარებს მოსარჩელის მიერ მითითებულ გარემოებებს მოპასუხის ქმედებების მართლსაწინააღმდეგო ბუნებასა და ბრალეულობასთან დაკავშირებით. შესაბამისად, სასარჩელო მოთხოვნა ზიანის ანაზღაურების თაობაზე ფაქტობრივ-სამართლებრივად დაუსაბუთებელია და არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

**ი-----ის სააპელაციო საჩივრის საფუძვლები
ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები**

აპელანტის მითითებით, სასამართლომ არასწორად იმსჯელა და არ გაითვალისწინა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 91-ე მუხლი. საქმეში ნათლად ჩანს, რომ აპელანტის მიმართ ზიანი დელიქტით არის გამოწვეული, რასაც ადასტურებს მოწმეთა ჩვენებები და რექსტრიდან წარმოდგენილი დოკუმენტები. მოსამართლეს შინაგანი რწმენითა და სამართლებრივი ნორმების გათვალისწინებით, თუნდაც 992-ე მუხლის შესაბამისად შეეძლო დაეკმაყოფილებინა სარჩელი.

აპელანტის მითითებით, მოსამართლემ არ გაითვალისწინა საგადასახადო ვალდებულება 2007 წლის შუალედურ პერიოდზე მას პირველად 2013 წელს ეცნობა, ყოველგვარი გაფრთხილების გარეშე. სასამართლომ აპელანტის მოსაზრებით არ გაითვალისწინა საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლი, საგადასახადო ორგანოთა ვალდებულების შესახებ, კერძოდ: საგადასახადო ორგანოთა წარმომადგენლები ვალდებული არიან: ბ) დაიცვან გადასახადის გადამხდელთა უფლებები, დ) უზრუნველყონ გადასახადის გადამხდელთა დროულად აღრიცხვა, თ) შეიმუშაონ დეკლარაციების, გადასახადების გამოანგარიშებასა და გადანდასთან დაკავშირებული სხვა დოკუმენტების ფორმები და უზრუნველყონ გადასახადის გადამხდელისათვის ინფორმაციის მიწოდება.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების შეცვლის დასაბუთება

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი.

საქართველოს სსკ-ის 377-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლო, ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში, ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. ამავე მუხლის მეორე ნაწილით სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას, სასამართლო ხელმძღვანელობს საქართველოს სსკ-ის 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 389-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება აღწერილობითი და სამოტივაციო ნაწილების ნაცვლად უნდა შეიცავდეს საქმის გარემოებებთან დაკავშირებით გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითებას, შესაძლო ცვლილებების ან დამატებების გათვალისწინებით.

ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება

საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასაბუთებულობა-კანონიერების შემოწმებისა და საქმის სასამართლო განხილვის შედეგად სააპელაციო სასამართლო მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ სააპელაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, შემდეგ გარემოებათა გამო:

სააპელაციო პალატა სრულად ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს, თუმცა მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ მათ არ მისცა სწორი სამართლებრივი შეფასება.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, დავის საგანს წარმოადგენს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 14 აგვისტოს გადაწყვეტილების შესაბამისად, ი-----ისთვის დარიცხული თანხების კორექტირების (შემცირების) მართლობიერება.

სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004წ.) 38-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელი არის პირი, რომელსაც აქვს ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება. ამავე კოდექსის 165-ე მუხის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელია რეზიდენტი ფიზიკური პირი.

ანალოგიური შინაარსის დათქმებს ითვალისწინებს 2011 წლიდან მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-20 და 79-ე მუხლები. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004წ.) მე-13 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, მიუხედავად ასეთი საქმიანობის შედეგებისა, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

ანალოგიურ შინაარსს ითვალისწინებს 2011 წლიდან მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლის პირველი ნაწილი. სასამართლო აღნიშნავს, რომ პირის საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ვალდებულებების განსაზღვრისას, მნიშვნელოვანია დადგინდეს, არის თუ არა მისი საქმიანობა საგადასახადო კოდექსის მიზნებისთვის ეკონომიკური საქმიანობა, რადგან საგადასახადო კოდექსი პირის ეკონომიკურ საქმიანობას მის არაერთ სხვა უფლებას და მოვალეობას უკავშირებს, რის გამოც საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრისას, ამ ფაქტის დადგენას არსებითი მნიშვნელობა ენიჭება.

საქართველოს კანონმდებლობით პირს უფლება აქვს, განახორციელოს ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც კანონით არ არის აკრძალული. **მოცემულ შემთხვევაში, სადავო არ არის, რომ ი-----ე გასცემდა თანხებს სესხად, სარგებლის მიღების მიზნით. აღნიშნული ადასტურებს მოსარჩელის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების ფაქტს, რაც თავის მხრივ, მას აკისრებდა საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ვალდებულებების შესრულებას.**

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, მოსარჩელე არ ეთანხმება და სადავოდ ხდის საგადასახადო ორგანოს მიერ პირგასამტეხლოს თანხების ერთობლივ შემოსავალში ჩართვის ფაქტს.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს 2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს

საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“, „გ“, „დ“ და „ე“ ქვეპუნქტებზე, რომლებითაც დადგენილია, რომ გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით; გადასახადების გამოანგარიშებისა და გადახდის მიზნით საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესით აღრიცხოს შემოსავლები, ხარჯები და გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტები; კანონმდებლობით დადგენილი წესით, საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს საგადასახადო დეკლარაციები, გაანგარიშებები, ცნობები და ბუღალტრული ანგარიშგება იმ გადასახადებზე, რომელთა მიმართაც იგი ითვლება გადასახადის გადამხდელად; საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისას ან ამ კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში საგადასახადო ორგანოებსა და მათი თანამდებობის პირებს წარუდგინოს გადასახადების გამოსაანგარიშებლად და გადასახდელად საჭირო დოკუმენტები (ცნობები).

მითითებული კოდექსის 199-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე ამ თავით გათვალისწინებული მეთოდების გამოყენებით და მიაკუთვნოს იმ საანგარიშო პერიოდს, რომელშიც მოხდა მათი მიღება და გაწევა იმგვარად, რომ ცხადად აისახოს დასაბეგრი შემოსავალი (მოგება). გადასახადის გადამხდელის მიერ შემოსავლებისა და ხარჯების აღსარიცხავად გამოიყენება **საკასო ან დარიცხვის მეთოდი**, იმის მიხედვით, თუ რომელ მეთოდს იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვისათვის. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სრულად აღრიცხოს მის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, რათა გარანტირებული იყოს კონტროლი მათ დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე.

იმავე კოდექსის 203-ე მუხლის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელის მიერ აღრიცხვაში დარიცხვის მეთოდის გამოყენებისას შემოსავლები და ხარჯები აღრიცხება გადასახადის გადამხდელის მიერ ამ შემოსავლების მიღების უფლების მოპოვების და ასეთი ხარჯების აღიარების მომენტის მიხედვით, შემოსავლების ფაქტობრივად მიღებისა და ხარჯების გაწევის მომენტის მიუხედავად.

აღსანიშნავია, რომ ანალოგიურ დათქმას ითვალისწინებს ამჟამად მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე, 140-ე მუხლები.

სააპელაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს 2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმად, ამ კოდექსის დებულებათა გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოებს თავისი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ დამოუკიდებლად განსაზღვრონ გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა საგადასახადო ორგანოში არსებული ინფორმაციით (მათ შორის, გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის დანახარჯების შესახებ) ან შედარების მეთოდით – სხვა ამგვარი გადასახადის გადამხდელების შესახებ ინფორმაციის ანალიზის

საფუძველზე, თუ გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი არ წარადგენს საგადასახადო კონტროლის განსახორციელებლად საჭირო სააღრიცხვო დოკუმენტაციას ან დადგენილი წესის დარღვევით აწარმოებს ბუღალტერიას, აგრეთვე ამ კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში.

სააპელაციო პალატა მიუთითებს ამჟამად მოქმედ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მე-13 ნაწილზე, რომლის მიხედვითაც, **ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირგასამტეხლო და სხვა ჯარიმები აღირიცხება საკასო მეთოდით**. პალატა აღნიშნავს, რომ საკასო მეთოდის გამოყენებისთვის შემოსავლის მიღების მომენტი უკავშირდება ნაღდი ფულის მიღების მომენტს, ხოლო უნაღდო ანგარიშსწორებისას ფულადი სახსრების ანგარიშზე ჩარიცხვის მომენტს. საგულისხმოა, რომ 2011 წლის 31 ოქტომბრამდე არსებული საგადასახადო კოდექსი არ ითვალისწინებდა ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირგასამტეხლოს აღრიცხვას მხოლოდ საკასო მეთოდით, კანონში განხორციელებულ ცვლილებამდე პირგასამტეხლოს მიმართ შესაძლებელი იყო დარიცხვის მეთოდს გამოყენებაც.

განსახილველ შემთხვევაში საქმის მასალებით დადგენილია, რომ ი-----ის მიერ დადებულ სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულებებში გათვალისწინებული იყო პირობა, რომლის თანახმად, თანხის გადაუხდელობის შემთხვევაში მსესხებელს ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე ეკისრებოდა პირგასამტეხლო. ხელშეკრულებაში, ასევე, გათვალისწინებულია პირობა, რომ მხარეები უფლებამოსილნი არიან გააგრძელონ სესხის დაბრუნების ვადა, ამასთან, ვადის გაგრძელება უნდა მოხდეს წერილობითი შეთანხმებით, რომელიც საჭიროებს სანოტარო წესით დამოწმებას. საქმის მასალებით დადგენილია, რომ შემოწმებისთვის სესხის ვადის გაგრძელების შესახებ წერილობითი დოკუმენტი წარმოდგენილი არ ყოფილა. ასევე საქმეში წარმოდგენილი არ არის რაიმე სახის მტკიცებულება, რომლითაც დადასტურდებოდა ი-----ის მიერ პირგასამტეხლოს მიღების ფაქტი.

საქმის მასალებითა და მხარეთა ახსნა-განმარტებებით ასევე დადგენილია, რომ ი-----ეს დავების განმხილველი ორგანოების მიერ (მათ შორის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 28 მარტის №----- ბრძანებით, სსიპ შემოსავლების მედიაციის საბჭოს 2014 წლის 2 ოქტომბერს გამართულ სხდომაზე (ოქმი №--)) არაერთხელ მიეცა წინადადება, აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა სესხის მიმღები პირების ნოტარიულად დამოწმებული ახსნა-განმარტებები მისთვის გადახდილი თანხების დანიშნულებისა და ოდენობების შესახებ. საქმეში არსებული მასალებით, კერძოდ ი-----ის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი ნოტარიულად დამოწმებული ახსნა-განმარტებები არ იძლევა შესაძლებლობას დადგინდეს, კონკრეტულად რა თანხები მიიღო მოვალეებისაგან.

საქმის მასალებით დადგენილია, რომ შემოწმებლის მიერ ი-----ის საპროცენტო სარგებელი დაანგარიშდა ხელშეკრულებაში დაფიქსირებული სესხის თანხაზე, ამავე ხელშეკრულებით განსაზღვრული განაკვეთისა და ვადის შესაბამისად, რომელსაც დაემატა ხელშეკრულებით დადგენილი პირგასამტეხლო იპოთეკის გაუქმების (შეწყვეტის) თარიღამდე. სააპელაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს სსიპ

შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენლის მიერ სააპელაციო სასამართლოს სხდომაზე გაკეთებულ ახსნა-განმარტებაზე, რომლის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელისათვის პირგასამტეხლოს სრული თანხის დარიცხვა მოხდა იპოთეკის გაუქმების (შეწყვეტის) დღეს, ვინაიდან სწორედ ამ მომენტიდან მოხდა მისი მიღებულად მიჩნევა.

განსახილველ შემთხვევაში, სააპელაციო სასამართლო არ იზიარებს საგადასახადო ორგანოს პოზიციას შემოსავლის აღრიცხვის მეთოდთან დაკავშირებით და მიუთითებს, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოყენებული შემოსავლის აღრიცხვის მეთოდი წარმოდგენს არა საკასო, არამედ დარიცხვის მეთოდს.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საგადასახადო ორგანომ ი-----ის გადასახადის აღრიცხვა დაიწყო გადასახადის გადამხდელის მიერ დადებული სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულებებით გათვალისწინებული პირგასამტეხლოს მიღების უფლების მოპოვების მომენტიდან იპოთეკის გაუქმების (შეწყვეტის) პერიოდამდე, ხოლო აღნიშნული თანხები მიღებულად ჩათვალა და დარიცხვა მოახდინა იპოთეკის საჯარო რეესტრში გაუქმების (შეწყვეტის) დღეს. სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ საკასო მეთოდი დარიცხვის მეთოდისაგან განსხვავებით გამოიყენება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც ზუსტად ხდება თანხის მიღების დადასტურება. ამდენად, იმ პირობებში, როდესაც საქმეში წარმოდგენილი დოკუმენტებით ვერ დგინდება მოსარჩელე ი-----ის მიერ შემოსავლის რეალურად მიღების მომენტი (მოსარჩელე პირგასამტეხლოს მიღების ფაქტს საერთოდ უარყოფს) და დარიცხვა ეფუძნება თანხის მიღების ვარაუდს, აღნიშნული არ შეიძლება მიჩნეულ იქნეს გადასახადის აღრიცხვის საკასო მეთოდად.

სააპელაციო პალატა 2011 წლის 31 ოქტომბრამდე არსებული საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად ადასტურებს პირგასამტეხლოს აღრიცხვის მიზნებისათვის ადმინისტრაციული ორგანოს დისკრეციულ უფლებამოსილებას, დარიცხვის თუ საკასო მეთოდის გამოიყენების თაობაზე, თუმცა აქვე მიუთითებს, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს დისკრეცია არ ნიშნავს თანაზომიერებისა და კანონიერების პრინციპის უგულებელყოფას. სამართლის ნორმა, რომელიც ადმინისტრაციულ ორგანოს აძლევს შესაძლებლობას რამდენიმე სასურველი გადაწყვეტილებიდან მიიღოს ერთ-ერთი, როგორც ქცევის ზოგადი წესი, განსაზღვრავს ადმინისტრაციული ორგანოს უფლებას განსაზღვრული ურთიერთობა დაარეგულიროს კანონიერების პრინციპის დაცვით, რაც ნიშნავს იმას, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ უნდა დაასაბუთოს მიერ მიერ მიღებული გადაწყვეტილების მართლზომიერება და აქტის წერილობით დასაბუთებაში უნდა მიუთითოს ყველა ის ფაქტობრივი გარემოება, რომელსაც არსებითი მნიშვნელობა ჰქონდა ამ აქტის გამოცემისას. განსახილველ შემთხვევაში, ადმინისტრაციული ორგანოს წარმომადგენლები მიუთითებენ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ პირგასამტეხლოს აღრიცხვისას საკასო მეთოდის გამოყენების შესახებ, თუმცა ვერ მიუთითებენ თუ რა კონკრეტულ მტკიცებულებაზე დაყრდნობით ჩაუთვალეს ი-----ეს პირგასამტეხლო მიღებულად, როდესაც წარმოდგენილი მტკიცებულებებით ამგვარი გარემოებები არ დასტურდება. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ადმინისტრაციულმა ორგანომ უნდა გამოიკვლიოს

და შეაფასოს რამდენად შესაძლებელი იყო აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, გადასახადის გადამხდელისათვის პირგასამტეხლოს თანხის ერთობლივ შემოსავალში ჩათვლა.

სააპელაციო პალატა მიუთითებს, რომ მოსარჩელე ასევე სადავოდ ხდის ერთობლივი შემოსავლის გაანგარიშებასა და ერთობლივი შემოსავლებიდან ხარჯის გამოქვითვას, მათ შორის, გურჯაანის რაიონის სოფელ ვ-----ში მდებარე უძრავი ქონების აუქციონის წესით შეძენის მიზნით აღებული სესხის პროცენტის გამოქვითვის საკითხს.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004წ.) 166-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, 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. ამავე კოდექსის 173-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება ნებისმიერი ფორმით ან/და საქმიანობით მიღებული ყველა შემოსავალი, მათ შორის ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან. ამავე კოდექსის 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.

აღნიშნული კოდექსის 177-ე მუხლი კი აწესრიგებს ერთობლივი შემოსავლიდან ხარჯის გამოქვითვის წესსა და პირობებს, კერძოდ, პირველი ნაწილის მიხედვით, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა დოკუმენტურად დადასტურებული ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა: ა) ამ კოდექსის 211-ე მუხლის მიხედვით ძირითად საშუალებათა შეძენის, დადგმისა და სხვა კაპიტალიზებადი ხარჯებისა, როდესაც არ არსებობს ამ კოდექსის 183-ე მუხლის მე-13 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევები და ბ) იმ ხარჯებისა, რომლებიც, ამ კოდექსის 178-ე მუხლისა და ამ თავის სხვა დებულებათა თანახმად, გამოქვითვას არ ექვემდებარება. 178-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, ერთობლივი შემოსავლიდან არ გამოიქვითება ის ხარჯები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის ეკონომიკურ საქმიანობასთან, გარდა ამ კოდექსის 186-ე მუხლით გათვალისწინებული თანხისა.

ანალოგიური შინაარსის დათქმებს ითვალისწინებს 2011 წლიდან მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის პირველი ნაწილი, მე-100 მუხლის მე-3 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტი, 102-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტი, 105-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილები, 106-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტი.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ **ი-----ეს შემოწმების შედეგად 2011 წელს განესაზღვრა დამატებით დარიცხულ ძირითად გადასახადად 396 ლარი, დარიცხვის საფუძველს კი წარმოადგენდა 2010 წლის 8 ივნისის ი-----**

--ესა და რობიზონ სიმონიშვილს შორის დადებული სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულება (რეესტრში რეგისტრაციის №-----). სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 11 სექტემბრის დასკვნის თანახმად, ი-----ემ წარმოადგინა მოვალეობის - თ----- და ც-----ის მიმართ გაცემული სააღსრულებო ფურცელი, რომლის თანახმად, აღსასრულებელ ვალდებულებას წარმოადგენდა 3000 აშშ დოლარი. გადასახადის გადამხდელის განმარტებით აღნიშნული უკავშირდება 2010 წლის 8 ივნისს რობიზონ სიმონიშვილთან გაფორმებულ სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულებას. ვინაიდან, ი-----ეს თ----- და ც-----თან ცალკე სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულება არ იყო რეგისტრირებული სსიპ საჯარო რეესტრში, გადასახადის გადამხდელს სრულად შეუმცირდა №----- სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულებით საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხული ძირითადი თანხა 396 ლარი.

პალატა ასევე, აღნიშნავს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 11 სექტემბრის დასკვნის მიხედვით, მოსარჩელეს ინტერნეტ აუქციონის მეშვეობით შეძენილი აქვს უძრავი ქონება 10400 ლარის ღირებულებით, რომლიდანაც 2011 წლის 23 აგვისტოს აუქციონის ლოტის ღირებულების მიზნით გადახდილი აქვს 1000 ლარი, ხოლო 2011 წლის 2 სექტემბერს გადახდილი აქვს დარჩენილი 9400 ლარი. სსიპ აღსრულების ეროვნული ბიურო მიერ 2011 წლის 6 სექტემბერს ი-----ისთვის ჩარიცხულია 9914 ლარი. შესაბამისად, **ხარჯად გამოქვითვას დაექვემდებარა** საკრედიტო ხელშეკრულების მიხედვით 2011 წლის 23 აგვისტოდან 2 სექტემბრამდე - 1000 ლარზე და 2011 წლის 2 სექტემბრიდან 6 სექტემბრის ჩათვლით 10400 ლარზე გაანგარიშებული **სესხის პროცენტი, ჯამში 107 ლარი. აღნიშნული გათვალისწინებულ იქნა 2011 წლის გამოქვითვებში.**

სააპელაციო პალატა მიუთითებს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, გასაჩივრებულ აქტებში ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ვერ იქნა მითითებული როგორ მოხდა საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხული ძირითადი თანხა 396 ლარისა და საკრედიტო ხელშეკრულების მიხედვით 10400 ლარზე სესხის პროცენტის ჯამში 107 ლარის გაანგარიშება, განსაკუთრებით იმ პირობებში, როდესაც გადასახადის გადამხდელი სადავოდ ხდის სწორედ აღნიშნული თანხების ოდენობას.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია ადმინისტრაციული წარმოება წარიმართოს წარდგენილი მტკიცებულებების დეტალურად შესწავლის, შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. მოსარჩელის მიერ მითითებულ ფაქტობრივ გარემოებებსა და სამართლებრივ არგუმენტებს ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან უნდა გაეცეს დასაბუთებული პასუხი. **პალატა აღნიშნავს, რომ 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 როგორ, რა

წესით და რა მტკიცებულებებზე დაყრდნობით მიიღო კონკრეტული გადაწყვეტილება, რატომ არ გაითვალისწინა კონკრეტული მტკიცებულებები ან პირიქით - რის საფუძველზე მიანიჭა კონკრეტულ მტკიცებულებას უპირატესობა.

სააპელაციო პალატა მიუთითებს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, წერილობითი ფორმით გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი უნდა შეიცავდეს წერილობით დასაბუთებას. ამავე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს. ამავე კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი ნაწილი ადგენს, რომ ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე.

მითითებულ ნორმათა ანალიზის საფუძველზე სააპელაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ უნდა გამოიყენოს კანონით მისთვის მინიჭებული ყველა შესაძლებლობა, რათა სრულყოფილად დაადგინოს და შეისწავლოს საქმისთვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება. მხოლოდ საქმისთვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების სრულად შესწავლისა და დადგენის შემდეგ არის შესაძლებელი კანონიერი გადაწყვეტილების მიღება.

სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ განსახილველ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო შემოიფარგლა მხოლოდ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 14 აგვისტოს გადაწყვეტილების გაუსაჩივრებლობის გამო მისი უპირობოდ აღსრულების ვალდებულებით, ისე რომ არ შეაფასა ი-----ის არგუმენტები. ამასთან, სააპელაციო სასამართლო ხაზს უსვამს მოსარჩელის მიერ სააპელაციო სასამართლოში წარმოდგენილ აუდიტორიული კომპანია „აუდიტისა და სამართლის“ 2019 წლის 24 ივნისის აუდიტორულ დასკვნაზე, რომელიც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავის განხილვისას წარდგენილი არ ყოფილა, თუმცაღა მოსარჩელე აპელირებს მისი წარუდგენლობის ობიექტურ გარემოებებზე. სასამართლოს მიაჩნია, რომ სადავო საკითხი საჭიროებს დამატებით კვლევასა და შეფასებას.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საგადასახადო ორგანომ უნდა შეისწავლოს სადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებები და მხოლოდ ამის შემდგომ გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

სააპელაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძველს წარმოადგენს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის კანონშეუსაბამობა ან მისი მომზადების და გამოცემის

კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნების არსებითი დარღვევა.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილის 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. ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად კი, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი. სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისათვის არსებობს მხარის გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი.

ზემოაღნიშნული სამართლებრივი ნორმების ანალიზისა და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების შეფასების საფუძველზე სასამართლო მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე. შესაბამისად, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 23 სექტემბრის №----- ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 24 სექტემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 9 დეკემბრის №----- ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურს უნდა დაევალოს საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევის და შეფასების შემდეგ კანონით დადგენილ ვადაში გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

რაც შეეხება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს №----- საჩივარზე 2016 წლის 20 მაისს მიღებული გადაწყვეტილების კანონიერებას. სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ადმინისტრაციულ საჩივარს, როგორც უფლების დაცვის საშუალებას, მხარისთვის განსაკუთრებული ინტერესი გააჩნია და ადმინისტრაციულ საჩივართან დაკავშირებული ადმინისტრაციული წარმოება გულისხმობს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის კანონიერების გადამოწმებას, რომელიც თავის თავში მოიცავს აქტის, როგორც ფორმალური, ისე მატერიალური კანონიერების გადამოწმებას. სასამართლო მიუთითებს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს, როგორც საჩივრის განმხილველ ორგანოს, გასაჩივრებული აქტის კანონიერებისა და მიზანშეწონილობის გადამოწმების ვალდებულება წარმოეშვა მაღალი ხარისხით, რაც გულისხმობს იმას, რომ მის მიერ გამოკვლეული უნდა ყოფილიყო საქმისთვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და აღნიშნულის

საფუძველზე მიღებული უნდა ყოფილიყო შესაბამისი გადაწყვეტილება, რაც განსხილველ შემთხვევაში, სრულყოფილად არ განხორციელებულა.

სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში იმდენად, რამდენადაც დადგენილ იქნა გასაჩივრებული აქტების კანონშესაბამობა და სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 23 სექტემბრის №----- ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 24 სექტემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 9 დეკემბრის №----- ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევის და შეფასების შემდეგ კანონით დადგენილ ვადაში ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა, აღნიშნული გარემოება თავის მხრივ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს №----- საჩივარზე 2016 წლის 20 მაისს მიღებული გადაწყვეტილების ბათილად ცნობის საფუძველსაც ქმნის.

ზიანის ანაზღაურების საკითხთან დაკავშირებით, მოსარჩელის სასარჩელო მოთხოვნის თაობაზე სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ ზიანის ანაზღაურების ერთ-ერთ სავალდებულო პირობას წარმოადგენს ზიანის მიმყენებლის მართლსაწინააღმდეგო და ბრალეული ქმედება, ე.ი. მის მიერ კანონის მოთხოვნათა დარღვევა განზრახ ან უხეში გაუფრთხილებლობით, რაც სათანადო წესით უნდა იყოს დადასტურებული. განსახილველ შემთხვევაში ეს მოცემულობა სახეზე არ გვაქვს. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს მოსარჩელის პრეტენზიას მოპასუხის ქმედებების მართლსაწინააღმდეგო ბუნებასა და ბრალეულობასთან დაკავშირებით. შესაბამისად, პალატის შეფასებით სასარჩელო მოთხოვნა ზიანის ანაზღაურების თაობაზე ფაქტობრივ-სამართლებრივად დაუსაბუთებელია და არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 389-ე მუხლებით და

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა:

1. ი-----ის სააპელაციო საჩივარი **დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;**
2. გაუქმდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 8 აგვისტოს გადაწყვეტილება **და მიღებული იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;**

3. ი-----ის სარჩელი **დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ**;

4. სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 23 სექტემბრის №---- ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 24 სექტემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 9 დეკემბრის №--- -- ბრძანება და დაევალოს სსიპ შემოსავლების სამსახურს საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევის და შეფასების შემდეგ კანონით დადგენილ ვადაში გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი;

5. ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 20 მაისის გადაწყვეტილება №----- საჩივარზე;

6. ი-----ის სარჩელი სსიპ შემოსავლების სამსახურისთვის ზიანის სახით 12780 (თორმეტიასშვიდასოთხმოცი) ლარის დაკისრების თაობაზე არ დაკმაყოფილდეს;

7. ი-----ეს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაეკისროს სააპელაციო საჩივარზე სახელმწიფო ბაჟის 480 (ოთხას ოთხმოცი) ლარის და 20 (ოცი) თეთრის გადახდა;

8. ი-----ის მიერ სააპელაციო საჩივარზე 2019 წლის 04 მარტს გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი 30 ლარი დარჩეს სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილად;

9. გადაწყვეტილება 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 გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში.

თავმჯდომარე

გელა ბადრიაშვილი

მოსამართლეები:

მარიამ ცისკაძე

ნინო ქადაგიძე