

საქმე № 330310017001779787

საქმე №33/2851-17



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა **საქართველოს სახელით**

ი შ ე ს ა ვ ა ლ ი

04 ივნისი, 2019 წელი

ქ. თბილისი

**თბილისის სააპელაციო სასამართლო
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

**თავმჯდომარე - მანანა ჩოხელი
მოსამართლეები - თამარ ონიანი, გიორგი ტყავაძე**

სხდომის მდივანი - ნინო პაპინაშვილი

აპელანტი (მოსარჩელე) - შპს „M--“

წარმომადგენელი - გ-----ე

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური

წარმომადგენელი - ნ-----ი

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ნაწილობრივ ბათილად ცნობა, ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის დავალება

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 27 ოქტომბრის გადაწყვეტილება

II აღწერილობითი ნაწილი

1. აპელანტის მოთხოვნა

აპელანტი ითხოვს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებას.

2. მოწინააღმდეგე მხარის პოზიცია

2.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელი არ დაეთანხმა წარმოდგენილ სააპელაციო საჩივარს და გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვება მოითხოვა.

2.2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივართან დაკავშირებით წერილობითი პოზიცია არ წარმოუდგენია.

3. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

3.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 27 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით შპს „M-----ის“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

3.2. დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 4-----ის №3---- ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა შპს „M-----ის“ საქმიანობის გასვლითი სრული საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელმა პერიოდმა მოიცვა 2008 წლის პირველი იანვრიდან 2014 წლის პირველ აგვისტომდე პერიოდი. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 1-----ის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი და 2015 წლის 2-----ის საგადასახადო შემოწმების აქტი.

საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტის თანახმად, რომელიც შეეხო 2008 წლის პირველი იანვრიდან 2010 წლის პირველ იანვრამდე პერიოდს, გადამხდელს შესამოწმებელ პერიოდში აღებული აქვს სესხი ბანკიდან და სესხის უმეტესი ნაწილი გასესხებული აქვს დამფუძნებლებზე. შემოწმების შედეგად საზოგადოების მიერ გაცემულ სესხზე დარიცხული პროცენტი გაანგარიშებულ იქნა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით და საგადასახადო კოდექსის მე-

100 მუხლის შესაბამისად, ჩართულ იქნა ერთობლივ შემოსავალში. ასევე, მითითებულია, რომ გადამხდელს შესამოწმებელ პერიოდში აღებული აქვს სესხი ბანკიდან, ამავე დროს თანხის უმეტესი ნაწილი გასესხებული აქვს დამფუძნებლებზე. საზოგადოებას ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითული აქვს ბანკის მიერ დარიცხული პროცენტის მხოლოდ ნაწილი. საგადასახადო კოდექსის 105-ე მუხლის საფუძველზე, შემოწმების შედეგად გაზრდილი იქნა ერთობლივი შემოსავლიდან საწარმოს მიერ გამოსაქვითი პროცენტის ხარჯი, ბანკის მიერ მასზე გაცემულ სესხზე დარიცხული პროცენტის შესაბამისად.

საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, რომელიც შეეხო 2010 წლის პირველი იანვრიდან 2014 წლის პირველ აგვისტომდე პერიოდს, გადამხდელს შესამოწმებელ პერიოდში აღებული აქვს სესხი ბანკიდან და სესხის უმეტესი ნაწილი გასესხებული აქვს დამფუძნებლებ ფიზიკურ პირებზე. შემოწმების შედეგად საზოგადოების მიერ გაცემულ სესხზე დარიცხული პროცენტი გაანგარიშებულ იქნა საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით და საგადასახადო კოდექსის მე-100 მუხლის შესაბამისად ჩართულ იქნა ერთობლივ შემოსავალში. გადამხდელს შესამოწმებელ პერიოდში 2010 წლის ივნისიდან მუდმივად უფიქსირდება სალაროში არსებული ფულადი ნაშთი. ამასთან, ამავე პერიოდში საზოგადოებას აღებული ბანკის სესხი. სალაროში არსებული ფულადი ნაშთი განხილულ იქნა საზოგადოების მიერ სალაროს პასუხისმგებელ პირზე გაცემულ უპროცენტო სესხად. შემოწმების შედეგად სესხის სარგებელი გაანგარიშებულ იქნა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით და საგადასახადო კოდექსის მე-100 მუხლის შესაბამისად ჩართულ იქნა ერთობლივ შემოსავალში.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 1-----ის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტის საფუძველზე გამოიკა აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 1-----ის №5---- ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და შპს „M-----ს“ წარედგინა აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 1-----ის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, საწარმოს დაერიცხა სულ 228 155,58 ლარი, მათ შორის, გადასახადის ძირითადი თანხა - 80 351 ლარი, ჯარიმა - 40 363 ლარი, საურავი - 107 441,58 ლარი.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 2-----ის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოიკა აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 2-----ს №1---- ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და შპს „M-----ს“ წარედგინა აუდიტის

დეპარტამენტის 2015 წლის 2-----ს №0----- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, საწარმოს დაერიცხა სულ 130 475,76 ლარი, მათ შორის, გადასახადის ძირითადი თანხა - 56 117,36 ლარი, ჯარიმა - 32 660 ლარი, საურავი - 41 698,4 ლარი.

2015 წლის 1-----რს შპს „M-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს. გადამხდელმა სადავოდ საკითხებში მიუთითა: 1. ერთობლივი შემოსავლის გაზრდა და დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განსაზღვრა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით; 2. დამფუძნებლისათვის მიცემულ სესხზე 20%-იანი სარგებლის გაანგარიშება და საწარმოს შემოსავლად განხილვა. საჩივრის მოთხოვნაში მითითებულია, რომ ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 1-----ის №5----- ბრძანება და №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, დარიცხული თანხა - 228 155,58 ლარი, მათ შორის, მოგების გადასახადი ძირითადი თანხა - 38 038 ლარი, ჯარიმა - 19 019 ლარი, საურავი - 53 418,8 ლარი; დღგ - ძირითადი თანხა - 42 723 ლარი, ჯარიმა - 21 344 ლარი, საურავი - 53 862,04 ლარი.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 1-----ის №8--- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. პირველ სადავო საკითხთან დაკავშირებით, გადამხდელს განესაზღვრა ვადა დამატებითი მტკიცებულებების წარსადგენად, ხოლო მეორე სადავო საკითხთან მიმართებით, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა დამფუძნებლებზე გაცემულ სესხზე სარგებლის გაანგარიშება მოეხდინა საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის გათვალისწინებით და შესაბამისად მოეხდინა შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 1-----ის №8--- ბრძანების საფუძველზე მომზადებულ იქნა საგადასახადო შემოწმების მთავარი სამმართველოს 2015 წლის 2-----ს დასკვნა, რომლის მიხედვითაც, არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებისა და ფასნამატის გაანგარიშების სადავო საკითხის ნაწილში გადამხდელს შეუმცირდა მოგების გადასახადი 13 179 ლარით და დღგ - 15 815 ლარით. დასკვნაში აღნიშნულია, რომ საზოგადოების მიერ დამფუძნებლებზე გაცემული სესხიდან მისაღები საპროცენტო შემოსავლის გაანგარიშება განხორციელდა საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის გათვალისწინებით. აღნიშნულიდან გამომდინარე, შემოწმების აქტით დარიცხული თანხები დაკორექტირდა, კერძოდ, გადამხდელს მოგების გადასახადი შეუმცირდა 2 184 ლარით.

აღნიშნული დასკვნის საფუძველზე გამოცემული იქნა აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 6-----ს №1----- ბრძანება და 7-----ის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, შპს „M-----ს“ შეუმცირდა საგადასახადო

ვალდებულება სულ 31 180 ლარით.

შპს „M-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 7-----ის №0----- საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად 2015 წლის 2-----ს დასკვნა და 2015 წლის 6-----ს №1---- ბრძანება გაასაჩივრა. გადამხდელმა განმარტა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 1-----ის №8--- ბრძანების შესაბამისად არ განხორციელებულა შემოწმების აქტით არაპირდაპირი მეთოდით დადგენილი საწარმოს საგადასახადო ვალდებულებების კორექტირება. ასევე, საწარმომ მოითხოვა სესხზე გაანგარიშებული სარგებლოს ოდენობის განსაზღვრისას გათვალისწინებულიყო კომერციული ბანკების განაკვეთი არაუზრუნველყოფილ სესხზე უცხოურ ვალუტაში ფიზიკურ პირებზე.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 2-----ის №2---- ბრძანებით საჩივარი პირველ სადავო საკითხთან დაკავშირებით ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, ხოლო მეორე სადავო საკითხის ნაწილში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე დარჩა განუხილველი.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 2-----ის №2---- ბრძანების საფუძველზე მომზადებულ იქნა საგადასახადო შემოწმების მთავარი სამმართველოს 2015 წლის პირველი ივლისის დასკვნა, რომლის მიხედვითაც, გადამხდელს შეუმცირდა მოგების გადასახადი 3 291,79 ლარით და დღგ - 3 950,15 ლარით.

აღნიშნული დასკვნის საფუძველზე გამოცემული იქნა აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 1-----ის №2---- ბრძანება და 1-----ის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, შპს „M-----ს“ შეუმცირდა საგადასახადო ვალდებულება სულ 7 242 ლარით.

2015 წლის 2-----სს შპს „M-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 1-----ის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა. გადამხდელმა განმარტა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 1-----ის №8--- ბრძანების შესაბამისად არ განხორციელებულა შემოწმების აქტით არაპირდაპირი მეთოდით დადგენილი საწარმოს საგადასახადო ვალდებულებების კორექტირება. ასევე, საწარმომ მოითხოვა სესხზე გაანგარიშებული სარგებლოს ოდენობის განსაზღვრისას გათვალისწინებული ყოფილიყო კომერციული ბანკების განაკვეთი არაუზრუნველყოფილ სესხზე უცხოურ ვალუტაში ფიზიკურ პირებზე.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 2-----ის №3---- ბრძანებით

საჩივარი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, დარჩა განუხილველი.

2015 წლის 27-----ს შპს „M-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 2-----ს №0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა. გადამხდელმა სადავოდ გახადა დამფუძნებლისათვის მიცემულ სესხზე პროცენტის განსაზღვრა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 1-----ს №2---- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. კერძოდ, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა დამფუძნებლებზე გაცემულ სესხზე სარგებლის გაანგარიშება მოეხდინა საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის გათვალისწინებით და სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში მოეხდინა შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 1-----ს №2---- ბრძანების აღსრულების პროცესში გამოიცა აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 2-----ის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება კორექტირებას არ დაექვემდებარა.

2015 წლის 1-----ს შპს „M-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 2-----ის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა. გადამხდელმა განმარტა, რომ სესხზე გაანგარიშებული სარგებლის ოდენობის განსაზღვრისას გათვალისწინებული უნდა ყოფილიყო კომერციული ბანკების განაკვეთი არაუზრუნველყოფილ სესხზე უცხოურ ვალუტაში ფიზიკურ პირებზე.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 2-----ის №3---- ბრძანებით საჩივარი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, დარჩა განუხილველი.

2015 წლის 1-----ს შპს „M-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 2-----ს №0----- საგადასახადო მოთხოვნის, 2015 წლის 2-----ის №3---- და №3---- ბრძანებების, 1-----ს №0----- საგადასახადო მოთხოვნის, 1-----სის №2---- ბრძანების, №0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა. სადავო საკითხებს წარმოადგენდა - 1. სარეალიზაციო ფასის განსაზღვრა; 2. სესხზე სარგებლის გაანგარიშება საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის გათვალისწინებით; 3. შემოსავლების სამსახურის მიერ საჩივრის განუხილველად დატოვება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 2-----ის გადაწყვეტილებით საჩივარი №1----- არ დაკმაყოფილდა.

3.3. დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე, 23-ე მუხლებზე, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის პირველ მუხლზე, მეორე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტზე. სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 2-----ის გადაწყვეტილება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 2-----ის №3---- და №3---- ბრძანებები წარმოადგენს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რომელთა კანონშესაბამისობაც უნდა შეამოწმოს სასამართლომ განსახილველი დავის ფარგლებში. მოსარჩელის მოთხოვნას, ასევე, წარმოადგენს დაევალოს სსიპ შემოსავლების სამსახურს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციული-სამართლებრივი აქტის გამოცემა.

სასამართლომ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველი მუხლის, 255-ე მუხლი მე-4 ნაწილის, 262-ე, 264-ე მუხლების, 268-ე მუხლის პირველი ნაწილისა და 61-ე მუხლის საფუძველზე, განმარტა, რომ საგადასახადო შემოწმება არის საგადასახადო კონტროლის ერთ-ერთი ფორმა, რომლის საფუძველზეც დგება საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის საფუძველზე საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილებას.

მოსარჩელე არ ეთანხმება საჩივრის განუხილველად დატოვებას და სადავოდ ხდის ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს სესხზე სარგებლის საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის გათვალისწინებით გაანგარიშებისა და სალაროში არსებული ნაშთის უპროცენტო სესხად განხილვის ნაწილში.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ი“ ქვეპუნქტზე, 51-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ნ“ ქვეპუნქტზე, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2013 წლის 28 მაისის განჩინებაზე ადმინისტრაციულ საქმეზე №ბს-122-115 (2კ-13). სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო ორგანოებში დავის განხილვა იწყება საჩივრის წარდგენის გზით. გასაჩივრების უფლება არის პირის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი პროცესუალური უფლება, რომელიც უზრუნველყოფს მისი კანონიერი უფლებებისა და ინტერესების, კანონის უზენაესობის დაცვას, რამეთუ საჩივრის თუ სარჩელის წარდგენისას დავის განმხილველი ორგანო

ამოწმებს გადაწყვეტილების კანონიერებას და მისი კანონშესაბამისობისას აუქმებს მას, რაც გარანტირებულს ხდის, ერთი მხრივ, კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვასა და აღსრულებას და, მეორე მხრივ, ხელს უშლის პირის უფლებათა დაუსაბუთებელ და უკანონო შეზღუდვას. ამასთან, პირის მიერ საჩივრის წარდგენას უკავშირდება ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულება, რომ კანონით დადგენილი წესითა და ვადაში განიხილოს და გადაწყვიტოს წარდგენილი საჩივარი. საჩივრის წარდგენის უფლებას სწორედ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ აღნიშნული ვალდებულების შესრულება ხდის ქმედითს, ხოლო პირის უფლებების დაცვას - გარანტირებულს, რამეთუ რომ არა ადმინისტრაციული ორგანოს მოვალეობა საჩივრის განხილვისა და გადაწყვეტის შესახებ, გასაჩივრების უფლება იქნებოდა მხოლოდ დეკლარაციული ხასიათის. კანონი ამომწურავად აწესრიგებს იმ შემთხვევებს, როდესაც საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, რომ წარდგენილი საჩივარი დატოვოს განუხილველი. აღნიშნული გამოწვეულია სამართლებრივი ურთიერთობის გარკვეულ ჩარჩოებში მოქცევასთან, რათა არ მოხდეს უფლების ბოროტად გამოყენება, საჩივრების მუდმივად წარდგენა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონიერ ძალაში შესვლის თავიდან ასაცილებლად და ადმინისტრაციულ ორგანოთა გადატვირთულობა, რომ დაუსრულებლად მოხდეს ერთსა და იმავე საკითხზე მსჯელობა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 304-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია განუხილველად დატოვოს საჩივარი. საჩივრის განუხილველად დატოვების საფუძვლები ამომწურავად არის ჩამოთვლილი საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლში. მათ შორის, მითითებული მუხლის „თ“ ქვეპუნქტი ადგენს, რომ დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოცემულია იმავე პირის მიმართ იმავე დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად. ამრიგად, აღნიშნული ქვეპუნქტის მიხედვით, საგადასახადო ორგანოს მიერ საჩივრის განუხილველად დასატოვებლად საჩივარში მითითებულ სადავო საკითხთან დაკავშირებით ნამსჯელი უნდა ჰქონდეს იმავე საგადასახადო ორგანოს და სადავოდ ქცეული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემული უნდა იყოს უკვე მიღებული გადაწყვეტილების აღსასრულებლად და მასთან შესაბამისობაში, ამასთან, სავალდებულოა, რომ ორივე გადაწყვეტილების ადრესატი ერთი და იგივე პირი იყოს.

განსახილველი დავის საგანს წარმოადგენს, მოხდა თუ არა სსიპ შემოსავლების სამსახურის №8--- და №2---- ბრძანებების აღსრულება, რადგან აუდიტის დეპარტამენტის მიერ მათი აღსრულების შემთხვევაში, არსებობდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საჩივრების განუხილველად დატოვების საფუძველი.

სასამართლომ განმარტა, რომ ადმინისტრაციული თუ სასამართლო წარმოების მიმდინარეობის მნიშვნელოვანი ნაწილია მიღებული გადაწყვეტილების აღსრულება, წინააღმდეგ შემთხვევაში მიღებული გადაწყვეტილება კარგავს აზრს და პირის უფლებები დაუცველი რჩება. კონკრეტულ შემთხვევაში აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, რომ დამფუძნებლებზე გაცემულ სესხზე სარგებლის გაანგარიშება მოეხდინა საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის გათვალისწინებით. დადგენილია, რომ შემოწმების მიერ საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი დადგინდა ეროვნული ბანკის მიერ დადგენილი საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით, რასაც მოსარჩელე არ ეთანხმება და განმარტავს, რომ საბაზრო ფასი არ შეიძლება დადგინდეს ეროვნული ბანკის მონაცემებით, ვინაიდან იგი ვერ გასცემს სესხს ფიზიკურ პირზე, საბაზრო ფასის დადგენა უნდა მომხდარიყო კომერციული ბანკების მიერ გათვალისწინებული საპროცენტო სარგებლის მიხედვით.

მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-18 მუხლის მე-11 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის გამოიყენოს საბაზრო ფასი, თუ გარიგება განხორციელდა ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მათი ურთიერთდამოკიდებულება გავლენას არ ახდენს ასეთი გარიგების შედეგებზე. ამავე კოდექსის 101-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი, მათ შორის, წინა სამუშაო ადგილიდან პენსიის ან სხვა სახით მიღებული შემოსავალი, ან შემოსავალი მომავალი სამუშაო ადგილიდან. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ამ მუხლის პირველი ნაწილის მიზნებისათვის სარგებლის ღირებულებად ითვლება თანხა, რომელიც მცირდება დაქირავებულის მიერ ამ სარგებლის მიღებისას დამქირავებლისათვის გადახდილი თანხით - დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრულ საპროცენტო განაკვეთზე დაბალი საპროცენტო განაკვეთით სესხის გაცემისას – საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრული საპროცენტო განაკვეთით გადასახდელი პროცენტის შესაბამისი თანხა. ამავე კოდექსის 103-ე მუხლის მე-2 ნაწილი ადგენს, რომ პირის მიერ სხვა პირისაგან ქონების ან სარგებლის მიღების შემთხვევაში ერთობლივ შემოსავალში შესატანი ქონების ან სარგებლის ღირებულება განისაზღვრება ამ კოდექსის 101-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილი წესით.

2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 22-ე მუხლის მე-10 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფროსს/მის მოადგილეს უფლება აქვს გამოიტანოს მოტივირებული წერილობითი გადაწყვეტილება გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის საბაზრო ფასის გამოყენების შესახებ, თუ გარიგება განხორციელდა ურთიერთდამოკიდებულ პირებს

შორის, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მათი ურთიერთდამოკიდებულება გავლენას არ ახდენს ასეთი გარიგების შედეგებზე. ამავე კოდექსის 104-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის გარიგებისას შემოსავლები და ხარჯები ისე უნდა განაწილდეს, როგორც დამოუკიდებელ პირებს შორის დადებული გარიგების დროს. მითითებული კოდექსის 174-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი, მათ შორის, წინა სამუშაო ადგილიდან პენსიის ან სხვა სახით მიღებული შემოსავალი, ან შემოსავალი მომავალი სამუშაო ადგილიდან. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, პირველი ნაწილის მიზნებისათვის სარგებლის ღირებულებად ითვლება თანხა, დაქირავებულის მიერ ამ ნაწილით განსაზღვრული ოდენობით მიღებული სარგებლისათვის, გადახდილი თანხის გამოკლებით, მათ შორის, დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის საბაზრო განაკვეთზე დაბალი საპროცენტო განაკვეთით სესხის გაცემისას – საბაზრო განაკვეთით გადასახდელი პროცენტის შესაბამისი თანხა. 176-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით კი, პირის მიერ სხვა პირისაგან ქონების ან სარგებლის მიღების შემთხვევაში, ერთობლივ შემოსავლებში შესატანი ქონების ან სარგებლის ღირებულება განისაზღვრება ამ კოდექსის 174-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილი წესით.

კონკრეტულ შემთხვევაში სადავო არ არის ის ფაქტი, რომ მოსარჩელეს ბანკიდან ჰქონდა აღებული სესხი, რომლის ნაწილი გადასესხებული იყო დამფუძნებლებზე, არამედ სადავოა საბაზრო ფასის გამოანგარიშების წესი. მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-18 მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასად ითვლება ფასი, რომელიც ყალიბდება საქონლის/მომსახურების ბაზარზე იდენტური (ხოლო მისი არარსებობის შემთხვევაში – მსგავსი) საქონლის/მომსახურების მოთხოვნისა და მიწოდების ურთიერთემოქმედების შედეგად და შესაბამის ბაზარზე იმ პირებს შორის დადებული გარიგების საფუძველზე, რომლებიც ამ კოდექსის მე-19 მუხლის მიხედვით არ არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები. ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის გარიგება მხედველობაში მიიღება მხოლოდ იმ პირობით, რომ მათი ურთიერთდამოკიდებულება გავლენას არ მოახდენს ასეთი გარიგების შედეგებზე. 2011 წლის პირველ იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 22-ე მუხლის მე-2 ნაწილი, ასევე, ადგენდა, რომ საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასად ითვლება ფასი, რომელიც ყალიბდება საქონლის/მომსახურების ბაზარზე იდენტური (ხოლო მისი არარსებობის შემთხვევაში – მსგავსი) საქონლის/მომსახურების მოთხოვნისა და მიწოდების ურთიერთემოქმედების შედეგად და შესაბამის ბაზარზე იმ პირებს შორის დადებული გარიგების საფუძველზე, რომლებიც ამ კოდექსის 23-ე მუხლის მიხედვით არ არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები. ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის გარიგება მხედველობაში მიიღება

მხოლოდ იმ პირობით, რომ მათი ურთიერთდამოკიდებულება გავლენას არ მოახდენს ასეთი გარიგების შედეგებზე.

შესაბამისად, საბაზრო ფასის დადგენისას მნიშვნელოვანი იდენტური ოპერაციის, ხოლო მისი არარსებობის შემთხვევაში – მსგავსი ოპერაციის განხორციელებისას განსაზღვრული ფასები. კონკრეტულ შემთხვევაში, დადგენილია, რომ მიუხედავად საგადასახადო ორგანოთა მიერ საჩივრის განხილვის ფარგლებში დაწყებული ადმინისტრაციული წარმოებისას მოსარჩელისთვის მიცემული შესაძლებლობისა, რომ წარედგინა იდენტური, ან მსგავსი ოპერაციების განხორციელებისას დადგენილი საპროცენტო განაკვეთის ოდენობა, მის მიერ მსგავსი ქმედება არ განხორციელება და იგი მხოლოდ კომერციული ბანკების მიერ გამოყენებულ საპროცენტო სარგებელზე მიუთითებს. მოცემული დავის სპეციფიკის გათვალისწინებით, საბაზრო ფასის დადგენის კუთხით კომერციული ბანკის მიერ დადგენილი საპროცენტო სარგებლის გამოყენება, იმის გათვალისწინებით რომ მოსარჩელე სწორედ კომერციული ბანკისგან აღებული სესხის გადასესხებას ახდენდა, ვერ იქნება მიჩნეული მსგავს შემთხვევად, რომლის გამოყენებაც ფაქტობრივი გარემოებების რეალურად დადგენის საუკეთესო შესაძლებლობა იქნებოდა.

სასამართლომ, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4, მე-17 მუხლების, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4, 102-ე, 105-ე მუხლების საფუძველზე, აღნიშნა, რომ ადმინისტრაციული თუ სასამართლო წარმოებისას მიღებული გადაწყვეტილება ეფუძნება მხარეთა მიერ წარდგენილი მტკიცებულებების სრულად, ყოველმხრივ და ობიექტურად გამოკვლევას, შესწავლასა და შეფასებას. მიუთითებს რა კონკრეტულ ფაქტობრივ გარემოებაზე, მხარემ უნდა წარადგინოს შესაბამისი ფაქტის დამადასტურებელი მტკიცებულებები.

დადასტურებულია, რომ საგადასახადო შემოწმებისა და შემდგომში ადმინისტრაციული წარმოების მიმდინარეობისას, საწარმოს ეთხოვა მის მიერ მითითებული ფაქტების დამადასტურებელი დოკუმენტაციის წარდგენა, თუმცა მხარე აპელირებს მხოლოდ კომერციული ბანკების მიერ დადგენილი საპროცენტო განაკვეთის ოდენობაზე და არ მიუთითებს მსგავსი შემთხვევებისას სხვა პირთა მიერ განხორციელებული ქმედებისას გამოყენებული სარგებლის ოდენობას. ამასთან, სასამართლომ არ გაიზიარა გადამხდელის მითითება, რომ მსგავსი ინფორმაციის მოპოვება სწორედ საგადასახადო ორგანოს ვალდებულება იყო. მართალია, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია, რომ საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისას გამოიყენოს მის ხელთ არსებული ყველა შესაძლებლობა, რათა კანონმდებლობასთან ზუსტი შესაბამისობით მოახდინოს ფაქტობრივი გარემოებების დადგენა და მათი სწორი სამართლებრივი შეფასება, თუმცა

როდესაც საქმე კონკრეტული ფაქტის დადგენას ეხება, გადასახადის გადამხდელსაც ეთხოვა, რომ წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები და კანონმდებლობა არათუ არ ითვალისწინებს გადამხდელის სრულ გათავისუფლებას მტკიცებისაგან, არამედ საგადასახადო კანონმდებლობით აკისრებს რიგ მოვალეობებს, რომლებიც მის მიერ საგადასახადო შემოწმების ჩატარების ხელშეწყობასა და სათანადო მტკიცებულებების წარდგენაში გამოიხატება.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2007 წლის 25 დეკემბრის გადაწყვეტილებაზე ადმინისტრაციულ საქმეზე №ბს-626-596(კ-07), სადაც განმარტებულია, რომ „იმ პირობებში, როცა სადავო აქტის კანონიერების განსაზღვრა დამოკიდებულია აქტით აღწერილ და გამოვლენილ იურიდიული ფაქტის ნამდვილობის დადგენაზე, ლოგიკურია, რომ გამოყენებულ უნდა იქნას ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 17.1. მუხლით გათვალისწინებული საერთო წესი მტკიცების ტვირთის პროპორციულობის და მტკიცებულებების წარდგენის ვალდებულებების შესახებ.“

პირველი ინსტანციის სასამართლომ აღნიშნა, რომ მხარეთა შორის მტკიცების ტვირთის განაწილების ინსტიტუტს აქვს არა მარტო საპროცესო სამართლებრივი, არამედ მატერიალურ-სამართლებრივი მნიშვნელობაც, რაც მდგომარეობს იმაში, რომ ფაქტის დაუმტკიცებლობის არახელსაყრელი შედეგები უნდა დაეკისროს იმ მხარეს, რომელსაც ამ ფაქტის დამტკიცება ევალებოდა. განსახილველ შემთხვევაში კი, მოსარჩელის მიერ ვერ იქნა უზრუნველყოფილი სადავო საკითხის გადაწყვეტისათვის რელევანტური მტკიცებულებების წარმოდგენა.

რაც შეეხება საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოყენებულ ეროვნული ბანკის მიერ დადგენილ საპროცენტო განაკვეთს, სასამართლომ მიუთითა „საქართველოს ეროვნული ბანკის შესახებ“ ორგანულ კანონზე, რომლის პირველი მუხლის თანახმად, საქართველოს ეროვნული ბანკი არის საქართველოს ცენტრალური ბანკი, ბანკთა ბანკი, საქართველოს მთავრობის ბანკირი და ფისკალური აგენტი. იგი საჯარო სამართლის იურიდიული პირია. ეროვნული ბანკი თავის საქმიანობაში ხელმძღვანელობს საქართველოს კონსტიტუციით, ამ ორგანული კანონით, საქართველოს კანონმდებლობით და ეყრდნობა საერთაშორისო საბანკო პრაქტიკაში მიღებულ წესებსა და ჩვევებს. მას უფლება აქვს, დამოუკიდებლად დადოს ხელშეკრულებები, დამოუკიდებლად შეიძინოს უძრავი და მოძრავი ქონება და ფლობდეს და განკარგავდეს მას, გამოვიდეს მოსარჩელედ და მოპასუხედ, დამოუკიდებლად შეასრულოს მისთვის დაკისრებული ფუნქციები.

აღნიშნული კანონის მე-3 მუხლი ადგენს, რომ ეროვნული ბანკის ძირითადი

ამოცანაა ფასების სტაბილურობის უზრუნველყოფა. ეროვნულმა ბანკმა უნდა უზრუნველყოს საფინანსო სისტემის სტაბილურობა და გამჭვირვალობა და ხელი უნდა შეუწყოს ქვეყანაში მდგრად ეკონომიკურ ზრდას, თუ ეს შესაძლებელია ისე, რომ საფრთხე არ შეექმნას მისი ძირითადი ამოცანის შესრულებას. ეროვნული ბანკის ფუნქციებია: ა) შეიმუშაოს და განახორციელოს ფულად-საკრედიტო და სავალუტო პოლიტიკა საქართველოს პარლამენტის მიერ განსაზღვრული ძირითადი მიმართულებების შესაბამისად; ბ) განახორციელოს საფინანსო სექტორის ზედამხედველობა; გ) უზრუნველყოს ფულად-საკრედიტო სისტემის ფუნქციონირება; დ) ფლობდეს, შეინახოს და განკარგოს ოფიციალური საერთაშორისო რეზერვები; ე) იყოს საქართველოს მთავრობის ბანკირი და ფისკალური აგენტი; ვ) ხელი შეუწყოს საგადახდო სისტემის უსაფრთხო, მდგრად და ეფექტიან ფუნქციონირებას; ზ) განახორციელოს საქართველოს ფულის ნიშნების ემისია; თ) საერთაშორისო სტანდარტებისა და მეთოდოლოგიების შესაბამისად აწარმოოს და გაავრცელოს ქვეყნის საფინანსო და საგარეო სექტორების სტატისტიკა; კ) შეასრულოს ამ ორგანული კანონით განსაზღვრული სხვა ფუნქციები.

სასამართლომ განმარტა, რომ ვინაიდან მოსარჩელის მიერ განხორციელებული ოპერაციის იდენტური თუ მსგავსი ოპერაციების განხორციელების შედეგად ბაზარზე კონკრეტული ფასის ჩამოყალიბება არ დასტურდება, ხოლო კომერციული ბანკებისას გარკვეული პროცენტით აღებული სესხის გადასესხებაზე ამავე პროცენტის გავრცელება ვერ იქნება მიჩნეული სადავო საკითხის დადგენის განმსაზღვრელად, მოპასუხეთა მიერ, ეროვნული ბანკის მნიშვნელობის, ფუნქციებისა და უფლება-მოვალეობების გათვალისწინებით, ეროვნული ბანკის მიერ დადგენილი საპროცენტო განაკვეთის გამოყენება შესაბამისობაშია კანონმდებლობასთან.

სასამართლომ დამატებით ყურადღება მიაქცია იმ ფაქტს, რომ ჯერ კიდევ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 2-----ის №2---- ბრძანებით საჩივარი სარგებლის გაანგარიშების ნაწილში, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, დარჩა განუხილველი. აღნიშნული ბრძანება კი საწარმოს მიერ არ გასაჩივრებულა, რაც ნიშნავს, რომ შევიდა კანონიერ ძალაში და მის მიერ განხორციელებული მოწესრიგება კანონიერად ითვლება. ამრიგად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 2-----ის №3---- ბრძანების გამოცემამდე უკვე არსებობდა აღნიშნულ სადავო საკითხზე მიმდინარე წარმოებისას საჩივრის განუხილველად დატოვების შედეგი, რომელიც გადამხდელს სადავოდ არ გაუხდია და აღნიშნულ საკითხზე მოგვიანებით საჩივრის შემოსავლების კვლავ წარდგენისას არსებობდა საჩივრის განუხილველად დატოვების 301-ე მუხლის „ზ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საფუძველიც. (არსებობს იმავე მომჩივნის მიმართ იმავე დავის საგანზე იმავე ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება).

მოსარჩელე სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს ასაჩივრებს სალაროში არსებული ნაშთის უპროცენტო სესხად განხილვის ნაწილშიც. კერძოდ, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 2-----ის საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით, საზოგადოებას აღებული აქვს ბანკის სესხი. სალაროში არსებული ფულადი ნაშთი განხილულ იქნა საზოგადოების მიერ სალაროს პასუხისმგებელ პირზე გაცემულ უპროცენტო სესხად. შემოწმების შედეგად სესხის სარგებელი გაანგარიშებულ იქნა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით და საგადასახადო კოდექსის მე-100 მუხლის შესაბამისად ჩართულ იქნა ერთობლივ შემოსავალში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს მიერ პირის მიმართ ამ კოდექსის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს დავის განმხილველ ორგანოში ამ თავით დადგენილი წესით. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილი ადგენს, რომ საგადასახადო შემოწმების აქტი და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება საჩივრდება ამ დოკუმენტების საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი/ბრძანება საჩივრდება ამ თავით დადგენილი წესით. მითითებული მუხლის მე-4 ნაწილით განსაზღვრულია, რომ პირს უფლება აქვს, გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 30 დღის ვადაში.

სასამართლომ განმარტა, რომ გასაჩივრების უფლება გამოყენებული უნდა იქნას კანონით გათვალისწინებულ ვადაში, რამეთუ გასაჩივრების ვადის გასვლის შემდგომ, თუკი სახეზე არ არის ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის არარად აღიარების საფუძველები, რომელზეც საჩივრის წარდგენის ვადა არ ვრცელდება, აქტი იძენს შესასრულებლად სავალდებულო ძალას და მისით განსაზღვრული მოწესრიგება ძალაში შედის.

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

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

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 202-ე მუხლით დადგენილია, რომ ადმინისტრაციული საჩივრის განხილვის თაობაზე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება წარმოადგენს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს და იგი უნდა აკმაყოფილებდეს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტისთვის ამ კოდექსით დადგენილ მოთხოვნებს.

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

სასამართლომ განმარტა, რომ საჩივრის განხილვა, პირველ ყოვლისა, მოიცავს სადავო საკითხისა და გასაჩივრებული აქტების დადგენას, რომელთა შესახებ მხარის პოზიციასაც ამომწურავად უნდა უპასუხოს დავის განმხილველმა ორგანომ. ამასთან, გასაჩივრებულ აქტებსა და მოთხოვნებს მიუთითებს საჩივრის ავტორი. ამრიგად, ადმინისტრაციული ორგანო შეზღუდულია

მოთხოვნათა ამ ფარგლებით და ადმინისტრაციული საჩივრის საფუძველზე დაწყებული ადმინისტრაციული წარმოების შედეგად იღებს გადაწყვეტილებას საჩივრის ავტორის მოთხოვნათა შესაბამისად. მოცემულ შემთხვევაში, მოსარჩელეს სალაროს ნაშთის უპროცენტო სესხად განხილვა საგადასახადო ორგანოში სადავოდ არ გაუხდია.

სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის მითითება, რომ ვინაიდან მის მიერ წარდგენილ საჩივარში არ არის მითითება საგადასახადო შემოწმების აქტისა და მის საფუძველზე გამოცემული საგადასახადო მოთხოვნის ნაწილობრივ ბათილად ცნობაზე, აღნიშნული გულისხმობს, რომ სადავო საგადასახადო შემოწმების მიერ დადგენილი ყველა გარემოება. სასამართლომ აღნიშნა, რომ მხოლოდ ის ფაქტი, რომ საჩივრის ავტორს ტერმინი „ნაწილობრივ ბათილად ცნობა“ გამოყენებული არ აქვს, არ გულისხმობს, რომ მან ადმინისტრაციული აქტი სრულად გაასაჩივრა მაშინ, როდესაც მან გამოჰყო კონკრეტული სადავო ფაქტები და სწორედ მათზე ახდენს აპელირებას. მითითებას კი, რომ სალარო ნაშთის უპროცენტო სესხად განხილვა უკანონოა, იგი არსად ახდენს. აღნიშნული კი გულისხმობს, რომ ადმინისტრაციული აქტი სწორედ კონკრეტულ ნაწილში იქნა სადავოდ ქცეული. ამდენად, ვინაიდან აღნიშნულ საკითხში ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები სადავოდ არ გამხდარა კანონით დადგენილ ვადაში და წესით, მათ საფუძველზე განხორციელებული მოწესრიგება შესულია კანონიერ ძალაში და სასამართლო მოკლებულია შესაძლებლობას, განიხილოს მათი კანონიერება.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძველები რეგლამენტირებულია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლით, რომლის პირველი ნაწილი ადგენს, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს, ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადებისა ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადების ან გამოცემის წესის არსებით დარღვევად ჩაითვლება ადმინისტრაციულ სამართლებრივი აქტის გამოცემა ამ კოდექსის 32-ე ან 34-ე მუხლით გათვალისწინებული წესის დარღვევით ჩატარებულ სხდომაზე ან კანონით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მოცემულ საქმეზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით სასამართლო უფლებამოსილია გამოიტანოს გადაწყვეტილება ადმინისტრაციული აქტის ბათილად ცნობის შესახებ თუ ადმინისტრაციული

აქტი ეწინააღმდეგება კანონს და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მას. ამავე კოდექსის 33-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, თუ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემაზე უარი კანონს ეწინააღმდეგება ან დარღვეულია მისი გამოცემის ვადა და ეს პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას ან ინტერესს, სასამართლო ამ კოდექსის 23-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას, რომლითაც ადმინისტრაციულ ორგანოს ავალებს, გამოსცეს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი. მხარის მოთხოვნით სასამართლო ადგენს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის ვადას.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასარჩელო მოთხოვნა უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს, რამეთუ არ იკვეთება სამართლებრივი აქტების გამოცემისას კანონის მოთხოვნათა თუ მათი მომზადებისა და გამოცემის წესის დარღვევა. შესაბამისად, არ არსებობს სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის დავალების საფუძველიც.

4.1. სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები

აპელანტის მოსაზრებით, სასამართლომ სადავო საკითხის გადაწყვეტისთვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებები სრულად არ გამოიკვლია. არასწორია სასამართლოს განმარტება ეროვნული ბანკის მიერ დადგენილი საპროცენტო განაკვეთის გამოყენების კანონიერებასთან დაკავშირებით. აპელანტი თვლის, რომ მოცემული განმარტება არასწორია, რამდენადაც ეროვნული ბანკი არ გასცემს სესხს და შესაბამისად, არ ადგენს საპროცენტო განაკვეთს კომერციული ბანკებისა თუ სხვა იურიდიული პირებისთვის.

რაც შეეხება სალაროს ნაშთის უპროცენტო სესხად განხილვის თაობაზე ადმინისტრაციულ საჩივარში მიუთითებლობას, აპელანტი ყურადღებას ამახვილებს მასზე, რომ ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში წარდგენილ საჩივრებში არსად არის მითითებული, რომ საგადასახადო მოთხოვნა/შემოსავლების სამსახურის ბრძანება ნაწილობრივ არის გასაჩივრებული. ამდენად, მიუხედავად იმისა მომჩივანმა საჩივრებში მიუთითა თუ არა სალაროს ნაშთებზე, სასამართლო ვალდებული იყო სადავო აქტებზე სრულად ემსჯელა.

III ს ა მ ო ტ ი ვ ა ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

5. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების

დასაბუთება:

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

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს 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.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, თუ სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ ან/და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მაშინ დასაბუთება იცვლება მათზე მითითებით.

5.1. ფაქტობრივი დასაბუთება:

სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება თბილისის საქალაქო სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, სასამართლომ სწორად დაადგინა საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, რასაც იზიარებს სააპელაციო პალატაც და მიუთითებს მათზე.

5.2. სამართლებრივი დასაბუთება:

სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ არსებითად სწორად გადაწყვიტა სადავო საკითხი, სამართლებრივი თვალსაზრისით სწორად შეაფასა საქმესთან დაკავშირებული ყველა ფაქტობრივი გარემოება; თავის მხრივ, აპელანტმა სააპელაციო საჩივარში ვერ გააქარწყლა პირველი ინსტანციის სასამართლოს სამართლებრივი დასკვნები,

კერ მიუთითა და კერ წარმოადგინა ისეთი არგუმენტები, რომლებზე დაყრდნობითაც შესაძლებელი იქნებოდა საქმეზე დადგენილი ფაქტების სხვაგვარი სამართლებრივი შეფასება.

მოცემულ შემთხვევაში სადავოა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ საჩივრის განუხილველად დატოვების კანონიერება, ასევე, საგადასახადო ორგანოს მიერ საწარმოს სალაროში არსებული ნაშთის უპროცენტო სესხად განხილვა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ი“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს კანონით დადგენილი წესით გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს ქმედება ან გადაწყვეტილება. ამავე კოდექსის 51-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ნ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში დადგენილი წესით განიხილონ გადასახადის გადამხდელის წერილები, საჩივრები და შეკითხვები, საჭიროების შემთხვევაში უსასყიდლოდ მიაწოდონ მას ინფორმაცია მოქმედი გადასახადების, მათი გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და ვალდებულებების თაობაზე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 296-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო დავა შესაძლებელია განხილული იქნეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში და სასამართლოში. ამავე კოდექსის 297-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოები არიან შემოსავლების სამსახური და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭო.

„გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს კანონით დადგენილი წესით გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს ქმედება ან გადაწყვეტილება (საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ი“ ქვეპუნქტი, 299-ე მუხლის პირველი ნაწილი). საგადასახადო დავა შეიძლება განხილულ იქნეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში და სასამართლოში (296.1 მუხ.). საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის მე-2 ნაწილის დანაწესით გარანტირებულია გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვა ადმინისტრაციული და სასამართლო წესით. „ადამიანის უფლებათა და თავისუფლებათა დაცვის კონვენციის“ მე-13 მუხლის თანახმად, ეროვნული ხელისუფლება ვალდებულია უზრუნველყოს სამართლებრივი დაცვის ქმედითი საშუალება, თუნდაც ეს დარღვევა ჩაიდინოს პირმა, რომელიც სამსახურებრივ უფლებამოსილებას ახორციელებს. კონვენციის მე-13 მუხლით ნაკისრი ვალდებულების განხორციელების წესი და ფორმა სახელმწიფოს

დისკრეციის სფეროს შეადგენს, თუმცა სახელმწიფომ უნდა უზრუნველყოს ქვეყნის შიდასამართლებრივი დაცვის ეფექტურობა. უფლების დაცვის საშუალება უნდა იყოს ეფექტური არა მხოლოდ საკანონმდებლო რეგულაციის, არამედ მისი პრაქტიკული იმპლემენტაციის თვალსაზრისით. კონვენციის მე-13 მუხლის დანაწესი ეხება როგორც სასამართლოს, ისე ადმინისტრაციულ ორგანოებს. გადამხდელის უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვა მნიშვნელოვნად არის დამოკიდებული საჩივრის განხილვის მექანიზმის ეფექტურ მოქმედებაზე.“ (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 15 ნოემბრის განჩინება საქმეზე №ბს-406-401(2კ-16)).

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო ორგანოში საჩივრის წარდგენა ადმინისტრაციული წარმოების დაწყების საფუძველს წარმოადგენს. პირის მიერ საჩივრის წარდგენას უკავშირდება ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულება, კანონით დადგენილი წესითა და ვადაში განიხილოს და გადაწყვიტოს წარდგენილი საჩივარი. სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ ვინაიდან გასაჩივრების უფლება პირდაპირ არის დაკავშირებული გადასახადის გადამხდელის კანონით დაცული ინტერესების უზრუნველყოფასა და უფლებების დაცვასთან, კანონი ამომწურავად აწესრიგებს იმ შემთხვევებს, როდესაც საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, წარდგენილი საჩივარი დატოვოს განუხილველი. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 304-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია განუხილველად დატოვოს საჩივარი. საჩივრის განუხილველად დატოვების საფუძველები ამომწურავად არის ჩამოთვლილი საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლში. მათ შორის, მითითებული მუხლის „თ“ ქვეპუნქტი ადგენს, რომ დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოცემულია იმავე პირის მიმართ იმავე დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად. ამრიგად, მითითებული ნორმის მიხედვით, საგადასახადო ორგანოს მიერ საჩივრის განუხილველად დასატოვებლად საჩივარში მითითებულ სადავო საკითხთან დაკავშირებით ნამსჯელი უნდა ჰქონდეს იმავე საგადასახადო ორგანოს და სადავოდ ქცეული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემული უნდა იყოს უკვე მიღებული გადაწყვეტილების აღსასრულებლად და მასთან შესაბამისობაში, ამასთან, სავალდებულოა, რომ ორივე გადაწყვეტილების ადრესატი ერთი და იგივე პირი უნდა იყოს.

მოცემულ შემთხვევაში დავის საგანს წარმოადგენს სწორედ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის გამოყენების კანონიერება. კერძოდ, დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 4-----ის №3---- ბრძანების

საფუძველზე ჩატარდა შპს „M----ის“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 1-----ის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი, რომელიც შეეხო 2008 წლის პირველი იანვრიდან 2010 წლის პირველ იანვრამდე პერიოდს და 2015 წლის 2-----ის საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომელიც შეეხო 2010 წლის პირველი იანვრიდან 2014 წლის პირველ აგვისტომდე პერიოდს. როგორც საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტში, ისე საგადასახადო შემოწმების აქტში მითითებულია, რომ გადამხდელს შესამოწმებელ პერიოდში აღებული აქვს სესხი ბანკიდან და სესხის უმეტესი ნაწილი გასესხებული აქვს დამფუძნებლებზე. შემოწმების შედეგად საზოგადოების მიერ გაცემულ სესხზე დარიცხული პროცენტი გაანგარიშებული იქნა საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით და საგადასახადო კოდექსის მე-100 მუხლის შესაბამისად ჩართული იქნა ერთობლივ შემოსავალში.

ასევე დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 1-----ის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტის საფუძველზე გამოცემული 2014 წლის 1-----ის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა 2015 წლის 1-----ის შპს „M----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში და სადავო გახდა: 1. ერთობლივი შემოსავლის გაზრდა და დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განსაზღვრა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით; 2. დამფუძნებლისათვის მიცემულ სესხზე 20%-იანი სარგებლის გაანგარიშება და საწარმოს შემოსავლად განხილვა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 1-----ის №8--- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა და მეორე სადავო საკითხთან მიმართებით, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა დამფუძნებლებზე გაცემულ სესხზე სარგებლის გაანგარიშება მოეხდინა საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის გათვალისწინებით. მითითებული ბრძანების საფუძველზე მომზადებულ იქნა საგადასახადო შემოწმების მთავარი სამმართველოს 2015 წლის 2-----ს დასკვნა, რომლის მიხედვითაც, საზოგადოების მიერ დამფუძნებლებზე გაცემული სესხიდან მისაღები საპროცენტო შემოსავლის გაანგარიშება განხორციელდა საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის გათვალისწინებით. აღნიშნულიდან გამომდინარე, შემოწმების აქტით დარიცხული თანხები შემცირდა.

2015 წლის 1-----ის №8--- ბრძანებისა და 2015 წლის 2-----ს დასკვნის საფუძველზე გამოცემული 2015 წლის 6-----ს №1---- ბრძანება და 7-----ის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა გადამხდელმა გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში, რომლის 2015 წლის 2-----ის №2---- ბრძანებით საჩივარი სარგებლის გაანგარიშების ნაწილში, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, დარჩა განუხილველი. ამასთან, არაპირდაპირი მეთოდით შემოსავლის განსაზღვრის ნაწილში საჩივარი

ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა და აღნიშნულის საფუძველზე გამოცემული 2015 წლის პირველი ივლისის დასკვნითა და 1----- №0----- საგადასახადო მოთხოვნით საწარმოს საგადასახადო ვალდებულება შემცირდა.

2015 წლის 2-----სს შპს „M-----მა“ კვლავ მიმართა ადმინისტრაციული საჩივრით სსიპ შემოსავლების სამსახურს და აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 1----- -- №0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა. გადამხდელმა განმარტა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 1-----ის №8--- ბრძანების შესაბამისად არ განხორციელებულა შემოწმების აქტით არაპირდაპირი მეთოდით დადგენილი საწარმოს საგადასახადო ვალდებულებების კორექტირება. საჩივრის ავტორმა სესხზე გაანგარიშებული სარგებლოს ოდენობის განსაზღვრისას არაუზრუნველყოფილ სესხზე უცხოურ ვალუტაში ფიზიკურ პირებზე კომერციული ბანკების განაკვეთის გათვალისწინებაც მოითხოვა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 2-----ის №3---- ბრძანებით საჩივარი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, დარჩა განუხილველი.

რაც შეეხება სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 2-----ის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემულ აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 2-----ს №0----- საგადასახადო მოთხოვნას, იგი შპს „M-----მა“ ადმინისტრაციული წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში და სადავოდ გახადა დამფუძნებლისათვის მიცემულ სესხზე პროცენტის განსაზღვრა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 1-----ს №2---- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა და აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა დამფუძნებლებზე გაცემულ სესხზე სარგებლის გაანგარიშება მოეხდინა საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის გათვალისწინებით. შედეგად გამოცემული აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 2-----ის №0----- საგადასახადო მოთხოვნით საგადასახადო ვალდებულება შემცირებას არ დაექვემდებარა და მისი გაუქმების თაობაზე წარდგენილი საჩივარი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 2-----ის №3---- ბრძანებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, დარჩა განუხილველი.

ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, განსახილველი დავის ფარგლებში უნდა დადგინდეს, მოხდა თუ არა სსიპ შემოსავლების სამსახურის №8--- და №2---- ბრძანებების აღსრულება, რადგან აუდიტის დეპარტამენტის მიერ მათი აღსრულების შემთხვევაში, არსებობდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საჩივრების განუხილველად დატოვების საფუძველი.

კონკრეტულ შემთხვევაში, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, რომ

დამფუძნებლებზე გაცემულ სესხზე სარგებლის გაანგარიშება მოეხდინა საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის გათვალისწინებით. დადგენილია, რომ შემოწმების მიერ საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი დადგინდა ეროვნული ბანკის მიერ დადგენილი საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით, რასაც მოსარჩელე არ ეთანხმება და განმარტავს, რომ საბაზრო ფასი არ შეიძლება დადგინდეს ეროვნული ბანკის მონაცემებით, ვინაიდან იგი ვერ გასცემს სესხს ფიზიკურ პირზე, საბაზრო ფასის დადგენა უნდა მომხდარიყო კომერციული ბანკების მიერ გათვალისწინებული საპროცენტო სარგებლის მიხედვით.

მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-18 მუხლის მე-11 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის გამოიყენოს საბაზრო ფასი, თუ გარიგება განხორციელდა ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მათი ურთიერთდამოკიდებულება გავლენას არ ახდენს ასეთი გარიგების შედეგებზე. ამავე კოდექსის 101-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი, მათ შორის, წინა სამუშაო ადგილიდან პენსიის ან სხვა სახით მიღებული შემოსავალი, ან შემოსავალი მომავალი სამუშაო ადგილიდან. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ამ მუხლის პირველი ნაწილის მიზნებისათვის სარგებლის ღირებულებად ითვლება თანხა, რომელიც მცირდება დაქირავებულის მიერ ამ სარგებლის მიღებისას დამქირავებლისათვის გადახდილი თანხით - დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრულ საპროცენტო განაკვეთზე დაბალი საპროცენტო განაკვეთით სესხის გაცემისას – საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრული საპროცენტო განაკვეთით გადასახდელი პროცენტის შესაბამისი თანხა. ამავე კოდექსის 103-ე მუხლის მე-2 ნაწილი ადგენს, რომ პირის მიერ სხვა პირისაგან ქონების ან სარგებლის მიღების შემთხვევაში ერთობლივ შემოსავალში შესატანი ქონების ან სარგებლის ღირებულება განისაზღვრება ამ კოდექსის 101-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილი წესით.

2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 22-ე მუხლის მე-10 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფროსს/მის მოადგილეს უფლება აქვს გამოიტანოს მოტივირებული წერილობითი გადაწყვეტილება გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის საბაზრო ფასის გამოყენების შესახებ, თუ გარიგება განხორციელდა ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მათი ურთიერთდამოკიდებულება გავლენას არ ახდენს ასეთი გარიგების შედეგებზე. ამავე კოდექსის 104-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის გარიგებისას შემოსავლები და ხარჯები ისე უნდა განაწილდეს, როგორც დამოუკიდებელ პირებს შორის დადებული გარიგების დროს. მითითებული

კოდექსის 174-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი, მათ შორის, წინა სამუშაო ადგილიდან პენსიის ან სხვა სახით მიღებული შემოსავალი, ან შემოსავალი მომავალი სამუშაო ადგილიდან. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, პირველი ნაწილის მიზნებისათვის სარგებლის ღირებულებად ითვლება თანხა, დაქირავებულის მიერ ამ ნაწილით განსაზღვრული ოდენობით მიღებული სარგებლისათვის, გადახდილი თანხის გამოკლებით, მათ შორის, დაქირავებულის მიერ დაქირავებულისათვის საბაზრო განაკვეთზე დაბალი საპროცენტო განაკვეთით სესხის გაცემისას – საბაზრო განაკვეთით გადასახდელი პროცენტის შესაბამისი თანხა. 176-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით კი, პირის მიერ სხვა პირისაგან ქონების ან სარგებლის მიღების შემთხვევაში, ერთობლივ შემოსავლებში შესატანი ქონების ან სარგებლის ღირებულება განისაზღვრება ამ კოდექსის 174-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილი წესით.

სადავო არ არის ის ფაქტი, რომ მოსარჩელეს ბანკიდან ჰქონდა აღებული სესხი, რომლის ნაწილი გადასესხებული იყო დამფუძნებლებზე, არამედ სადავოა საბაზრო ფასის გამოანგარიშების წესი. მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-18 მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასად ითვლება ფასი, რომელიც ყალიბდება საქონლის/მომსახურების ბაზარზე იდენტური (ხოლო მისი არარსებობის შემთხვევაში – მსგავსი) საქონლის/მომსახურების მოთხოვნისა და მიწოდების ურთიერთზემოქმედების შედეგად და შესაბამის ბაზარზე იმ პირებს შორის დადებული გარიგების საფუძველზე, რომლებიც ამ კოდექსის მე-19 მუხლის მიხედვით არ არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები. ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის გარიგება მხედველობაში მიიღება მხოლოდ იმ პირობით, რომ მათი ურთიერთდამოკიდებულება გავლენას არ მოახდენს ასეთი გარიგების შედეგებზე. 2011 წლის პირველ იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 22-ე მუხლის მე-2 ნაწილი, ასევე, ადგენდა, რომ საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასად ითვლება ფასი, რომელიც ყალიბდება საქონლის/მომსახურების ბაზარზე იდენტური (ხოლო მისი არარსებობის შემთხვევაში – მსგავსი) საქონლის/მომსახურების მოთხოვნისა და მიწოდების ურთიერთზემოქმედების შედეგად და შესაბამის ბაზარზე იმ პირებს შორის დადებული გარიგების საფუძველზე, რომლებიც ამ კოდექსის 23-ე მუხლის მიხედვით არ არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები. ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის გარიგება მხედველობაში მიიღება მხოლოდ იმ პირობით, რომ მათი ურთიერთდამოკიდებულება გავლენას არ მოახდენს ასეთი გარიგების შედეგებზე.

შესაბამისად, მართებულია პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტება, რომ საბაზრო ფასის დადგენისას მნიშვნელოვანია იდენტური ოპერაციის,

ხოლო მისი არარსებობის შემთხვევაში – მსგავსი ოპერაციის განხორციელებისას განსაზღვრული ფასები. კონკრეტულ შემთხვევაში, მიუხედავად საგადასახადო ორგანოთა მიერ საჩივრის განხილვის ფარგლებში დაწყებული ადმინისტრაციული წარმოებისას მოსარჩელისთვის მიცემული შესაძლებლობისა, რომ წარედგინა იდენტიური, ან მსგავსი ოპერაციების განხორციელებისას დადგენილი საპროცენტო განაკვეთის ოდენობა, მის მიერ მსგავსი ქმედება არ განხორციელება და იგი მხოლოდ კომერციული ბანკების მიერ გამოყენებულ საპროცენტო სარგებელზე მიუთითებს. სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ კომერციული ბანკების მიერ მიწოდებული ინფორმაციის გამოყენება საბაზრო ფასის დადგენის კუთხით მოცემულ შემთხვევაში მიზანშეუწონელია, რამეთუ აპელანტი სწორედ სწორედ კომერციული ბანკისგან აღებული სესხის გადასესხებას ახდენდა, ასეთ პირობებში კი ეს ორი ოპერაცია ერთნაირი თუ მსგავსი ფინანსური შედეგის მატარებელი ვერ იქნება.

ამასთან, დადასტურებულია, რომ საწარმოს, როგორც საგადასახადო შემოწმების, ისე შემდომში ადმინისტრაციული წარმოების მიმდინარეობის ფარგლებში, მიეცა შესაძლებლობა, წარედგინა სათანადო დოკუმენტაცია, რომელიც გადასახადის გადამხდელის პოზიციას დაადასტურებდა. კომპანია კი მხოლოდ კომერციული ბანკების მიერ დადგენილი საპროცენტო განაკვეთის ოდენობაზე მიუთითებს და არ მიუთითებს მსგავსი შემთხვევებისას სხვა პირთა მიერ განხორციელებული ანალოგიური მოქმედებისას გამოყენებული სარგებლის ოდენობას. სააპელაციო პალატა იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტებას, რომ, მართალია, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია, საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისას გამოიყენოს მის ხელთ არსებული ყველა შესაძლებლობა, რათა კანონმდებლობასთან ზუსტი შესაბამისობით მოახდინოს ფაქტობრივი გარემოებების დადგენა და მათი სწორი სამართლებრივი შეფასება, თუმცა, როდესაც საქმე კონკრეტული ფაქტის დადგენას ეხება, გადასახადის გადამხდელსაც ეთხოვა, რომ წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები და კანონმდებლობა არათუ არ ითვალისწინებს გადამხდელის სრულ გათავისუფლებას მტკიცებისაგან, არამედ საგადასახადო კანონმდებლობით აკისრებს რიგ მოვალეობებს, რომლებიც მის მიერ საგადასახადო შემოწმების ჩატარების ხელშეწყობასა და სათანადო მტკიცებულებების წარდგენაში გამოიხატება.

გარდა ზემოაღნიშნულისა, „საქართველოს ეროვნული ბანკის შესახებ“ ორგანული კანონის პირველი მუხლის თანახმად, საქართველოს ეროვნული ბანკი არის საქართველოს ცენტრალური ბანკი, ბანკთა ბანკი, საქართველოს მთავრობის ბანკირი და ფისკალური აგენტი. იგი საჯარო სამართლის იურიდიული პირია. ეროვნული ბანკი თავის საქმიანობაში ხელმძღვანელობს საქართველოს კონსტიტუციით, ამ ორგანული კანონით, საქართველოს

კანონმდებლობით და ეყრდნობა საერთაშორისო საბანკო პრაქტიკაში მიღებულ წესებსა და ჩვევებს. მას უფლება აქვს, დამოუკიდებლად დადოს ხელშეკრულებები, დამოუკიდებლად შეიძინოს უძრავი და მოძრავი ქონება და ფლობდეს და განკარგავდეს მას, გამოვიდეს მოსარჩელედ და მოპასუხედ, დამოუკიდებლად შეასრულოს მისთვის დაკისრებული ფუნქციები. აღნიშნული კანონის მე-3 მუხლი ადგენს, რომ ეროვნული ბანკის ძირითადი ამოცანაა ფასების სტაბილურობის უზრუნველყოფა. ეროვნულმა ბანკმა უნდა უზრუნველყოს საფინანსო სისტემის სტაბილურობა და გამჭვირვალობა და ხელი უნდა შეუწყოს ქვეყანაში მდგრად ეკონომიკურ ზრდას, თუ ეს შესაძლებელია ისე, რომ საფრთხე არ შეექმნას მისი ძირითადი ამოცანის შესრულებას. ეროვნული ბანკის ფუნქციებია: ა) შეიმუშაოს და განახორციელოს ფულად-საკრედიტო და სავალუტო პოლიტიკა საქართველოს პარლამენტის მიერ განსაზღვრული ძირითადი მიმართულებების შესაბამისად; ბ) განახორციელოს საფინანსო სექტორის ზედამხედველობა; გ) უზრუნველყოს ფულად-საკრედიტო სისტემის ფუნქციონირება; დ) ფლობდეს, შეინახოს და განკარგოს ოფიციალური საერთაშორისო რეზერვები; ე) იყოს საქართველოს მთავრობის ბანკირი და ფისკალური აგენტი; ვ) ხელი შეუწყოს საგადახდო სისტემის უსაფრთხო, მდგრად და ეფექტიან ფუნქციონირებას; ზ) განახორციელოს საქართველოს ფულის ნიშნების ემისია; თ) საერთაშორისო სტანდარტებისა და მეთოდოლოგიების შესაბამისად აწარმოოს და გაავრცელოს ქვეყნის საფინანსო და საგარეო სექტორების სტატისტიკა; კ) შეასრულოს ამ ორგანული კანონით განსაზღვრული სხვა ფუნქციები.

ამრიგად, ვინაიდან აპელანტის მიერ განხორციელებული ოპერაციის იდენტური თუ მსგავსი ოპერაციების წარმოების შედეგად, ბაზარზე კონკრეტული ფასი ჩამოყალიბებული არ არის, ხოლო კომერციული ბანკებისას გარკვეული პროცენტით აღებული სესხის გადასესხებაზე, ამავე პროცენტის გავრცელება არ არის გონივრული და დამაჯერებელი, რამდენადაც მხარის ინტერესს წარმოადგენს მიიღოს შემოსავალი, მოგება და შესაბამისად, თანხის გადასესხება მოხდება იმაზე მაღალ პროცენტში, ვიდრე თავად აქვს ბანკისგან მიღებული, ასევე, ეროვნული ბანკის მნიშვნელობის, ფუნქციებისა და უფლება-მოვალეობების გათვალისწინებით, საგადასახდო ორგანოთა მიერ ეროვნული ბანკის მიერ დადგენილი საპროცენტო განაკვეთის გამოყენება, შესაბამისობაშია კანონმდებლობასთან. ამდენად, არსებობდა საჩივრის განუხილველად დატოვების წინაპირობები, რამდენადაც ადმინისტრაციული წარმოების ფარგლებში გამოცემული აქტები (№8--- და №2---- ბრძანებები) აღსრულებული იქნა შესაბამისი წესით და საწარმომ მისთვის სასურველი, განსხვავებული სამართლებრივი შედეგის წარმომშობი მტკიცებულებების წარდგენა ვერ უზრუნველყო.

დამატებით საყურადღებოა, რომ ჯერ კიდევ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 2-----ის №2---- ბრძანებით საჩივარი სარგებლის გაანგარიშების

ნაწილში, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, დარჩა განუხილველი. აღნიშნული ბრძანება კი საწარმოს მიერ არ გასაჩივრებულა, რაც ნიშნავს, რომ შევიდა კანონიერ ძალაში და მის მიერ განხორციელებული მოწესრიგება კანონიერად ითვლება. ამრიგად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 2-----ის №3---- ბრძანების გამოცემამდე, უკვე არსებობდა აღნიშნულ სადავო საკითხზე მიმდინარე წარმოებისას საჩივრის განუხილველად დატოვების შედეგი, რომელიც გადამხდელს სადავოდ არ გაუხდია და ამრიგად, აღნიშნულ საკითხზე მოგვიანებით საჩივრის შემოსავლების კვლავ წარდგენისას არსებობდა საჩივრის განუხილველად დატოვების 301-ე მუხლის „ზ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საფუძველიც. (არსებობს იმავე მომჩივნის მიმართ იმავე დავის საგანზე იმავე ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება).

რაც შეეხება სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონიერებას სალაროში არსებული ნაშთის უპროცენტო სესხად განხილვის ნაწილში, პალატა მიუთითებს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 2-----ის საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით, საზოგადოებას აღებული აქვს ბანკის სესხი. სალაროში არსებული ფულადი ნაშთი განხილული იქნა საზოგადოების მიერ სალაროს პასუხისმგებელ პირზე გაცემულ უპროცენტო სესხად. შემოწმების შედეგად სესხის სარგებელი გაანგარიშებული იქნა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით და საგადასახადო კოდექსის მე-100 მუხლის შესაბამისად, ჩართულ იქნა ერთობლივ შემოსავალში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს მიერ პირის მიმართ ამ კოდექსის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს დავის განმხილველ ორგანოში ამ თავით დადგენილი წესით. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილი ადგენს, რომ საგადასახადო შემოწმების აქტი და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება საჩივრდება ამ დოკუმენტების საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი/ბრძანება საჩივრდება ამ თავით დადგენილი წესით. მითითებული მუხლის მე-4 ნაწილით განსაზღვრულია, რომ პირს უფლება აქვს, გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 30 დღის ვადაში.

სააპელაციო პალატა ასევე მიუთითებს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 181-ე მუხლზე, რომლის პირველი ნაწილის „დ“, „ე“ და „ვ“ ქვეპუნქტების თანახმად, ადმინისტრაციულ საჩივარში აღნიშნული

უნდა იყოს: დ) გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის დასახელება; ე) მოთხოვნა; ვ) გარემოებანი, რომელთაც ეფუძნება მოთხოვნა, ხოლო მე-2 ნაწილის შესაბამისად, თუ ადმინისტრაციული საჩივრის წარმდგენ პირს გადაეცა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, ადმინისტრაციულ საჩივარს დაერთვება მისი ასლი. მითითებული კოდექსის 201-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ ორგანოს ადმინისტრაციული საჩივრის განხილვის შედეგად გამოაქვს ერთერთი შემდეგი გადაწყვეტილება: ა) ადმინისტრაციული საჩივრის დაკმაყოფილების შესახებ; ბ) ადმინისტრაციული საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის თაობაზე; გ) ადმინისტრაციული საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების შესახებ. ამავე მუხლის მე-3 და მე-4 ნაწილების მიხედვით, ადმინისტრაციულ საჩივართან დაკავშირებულ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს კანონიერებისა და მიზანშეწონილობის თვალსაზრისით ამოწმებს ადმინისტრაციული ორგანო. ადმინისტრაციული საჩივრის განმხილველი ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია შეამოწმოს, აკმაყოფილებს თუ არა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი კანონის იმ მოთხოვნას, რომელიც ადმინისტრაციული საჩივრის წარმდგენ პირს ანიჭებს რაიმე უფლებას ან უპირატესობას.

ამრიგად, გასაჩივრების უფლება გამოყენებული უნდა იქნას კანონით გათვალისწინებულ ვადაში და წესით. ამასთან, დაინტერესებულ პირს შეუძლია, რომ აქტი სადავოდ გახადოს ნაწილობრივ. სწორედ მომჩივანი მიუთითებს საჩივრის მოთხოვნას, მის ფარგლებს, ასაბუთებს მოთხოვნის საფუძვლიანობას. ადმინისტრაციული საჩივრის განმხილველი ორგანო კი შეზღუდულია წარდგენილი საჩივრის ფარგლებით და აქტის კანონიერებას ამოწმებს მხოლოდ საჩივრის ავტორის მიერ სადავოდ გამხდარ საკითხთან მიმართებით. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 302-ე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად კი, **დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს განიხილავს მხოლოდ მომჩივნის მოთხოვნის ფარგლებში.**

დადგენილია, რომ მოცემულ შემთხვევაში აპელანტს სალაროს ნაშთის უპროცენტო სესხად განხილვა საგადასახადო ორგანოში სადავოდ არ გაუხდია. ამდენად, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად არ გაიზიარა მოსარჩელის მითითება, რომ ვინაიდან მის მიერ წარდგენილ საჩივარში არ არის მითითება საგადასახადო შემოწმების აქტისა და მის საფუძველზე გამოცემული საგადასახადო მოთხოვნის ნაწილობრივ ბათილად ცნობაზე, აღნიშნული გულისხმობს, რომ სადავოა საგადასახადო შემოწმების მიერ დადგენილი ყველა გარემოება. პალატა იზიარებს პირველი ინსტანციის განმარტებას - მხოლოდ ის ფაქტი, რომ საჩივრის ავტორს ტერმინი „ნაწილობრივ ბათილად ცნობა“ გამოყენებული არ აქვს, არ გულისხმობს, რომ მან ადმინისტრაციული აქტი სრულად გაასაჩივრა, რადგან საჩივარში მან გამოჰყო კონკრეტული სადავო ფაქტები და სწორედ მათზე ახდენს აპელირებას. მითითებას კი, რომ სალარო ნაშთის უპროცენტო სესხად განხილვა უკანონოა,

იგი არსად ახდენს. აღნიშნული კი გულისხმობს, რომ ადმინისტრაციული აქტი სწორედ კონკრეტულ ნაწილში იქნა სადავოდ ქცეული. ამდენად, ვინაიდან აღნიშნულ საკითხში ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები სადავოდ არ გამხდარა კანონით დადგენილ ვადაში და წესით, მათ საფუძველზე განხორციელებული მოწესრიგება შესულია კანონიერ ძალაში და სასამართლო მოკლებულია შესაძლებლობას, განიხილოს მათი კანონიერება.

ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძველები რეგლამენტირებულია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლით, რომლის პირველი ნაწილი ადგენს, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს, ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადებისა ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადების ან გამოცემის წესის არსებით დარღვევად ჩაითვლება ადმინისტრაციულ სამართლებრივი აქტის გამოცემა ამ კოდექსის 32-ე ან 34-ე მუხლით გათვალისწინებული წესის დარღვევით ჩატარებულ სხდომაზე ან კანონით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მოცემულ საქმეზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით სასამართლო უფლებამოსილია გამოიტანოს გადაწყვეტილება ადმინისტრაციული აქტის ბათილად ცნობის შესახებ თუ ადმინისტრაციული აქტი ეწინააღმდეგება კანონს და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მას. ამავე კოდექსის 33-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, თუ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემაზე უარი კანონს ეწინააღმდეგება ან დარღვეულია მისი გამოცემის ვადა და ეს პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას ან ინტერესს, სასამართლო ამ კოდექსის 23-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას, რომლითაც ადმინისტრაციულ ორგანოს ავალებს, გამოსცეს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი. მხარის მოთხოვნით სასამართლო ადგენს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის ვადას.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, პალატა იზიარებს, რომ არ იკვეთება სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემისას კანონის მოთხოვნათა თუ მათი მომზადებისა და გამოცემის წესის დარღვევა. შესაბამისად, არ არსებობს სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის ახალი

ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის დავალების საფუძველი.

6. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა:

სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ საქმე განიხილა არსებითი საპროცესო დარღვევების გარეშე, სწორად დაადგინა საქმეზე ფაქტობრივი გარემოებები და სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა მათ. შესაბამისად, სახეზე არ არის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები, რის გათვალისწინებითაც სააპელაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 27 ოქტომბრის გადაწყვეტილება.

7. საპროცესო ხარჯები:

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 55-ე მუხლის მეორე ნაწილის საფუძველზე, აპელანტის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი - 150 ლარი უნდა ჩაითვალოს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილად.

IV ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი, მე-12 მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-391-ე, 397-ე მუხლებით და

და ა დ გ ი ნ ა :

1. შპს „M---ის“ სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 27 ოქტომბრის გადაწყვეტილება;
3. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს კასაციის წესით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (მდებარე: ქ. თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32), დასაბუთებული განჩინების მხარეთათვის გადაცემიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (მდებარე: ქ.

თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზირი №7ა).

თავმჯდომარე:

მანანა ჩოხელი

მოსამართლეები:

თამარ ონიანი

გიორგი ტყავაძე