



გ ა დ ა წ ყ ვ ე ტ ი ლ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

18 ოქტომბერი, 2019 წელი

თბილისი

შესავალი ნაწილი

**თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა
კოლეგია**

მოსამართლე ინგა კვაჭანტირაძე

სხდომის მდივანი ციალა გახელაძე

მოსარჩელე - შპს „კ-----ი“

წარმომადგენელი - ბ-----ი

მოპასუხე - სსიპ შემოსავლების სამსახური

წარმომადგენელი - გ-----ე

მოპასუხე - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

წარმომადგენელი - რ-----ა

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა, ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა

აღწერილობითი ნაწილი

1. სასარჩელო მოთხოვნა

1.1. ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 15

სექტემბრის №2---- ბრძანება.

1.2. ნაწილობრივ ბათილად იქნას ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 24 სექტემბრის გადაწყვეტილება №1----- საჩივარზე იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა საჩივარი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 15 სექტემბრის №2---- ბრძანების გაუქმების თაობაზე.

1.3. დაევალოს სსიპ შემოსავლების სამსახურს გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი მოსარჩელის 2016 წლის 8 აგვისტოს საჩივართან დაკავშირებით. (იხ. 2019 წლის 10 ივნისის სასამართლო სხდომის ოქმი).

2. მოპასუხის პოზიცია

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

2.2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო და მოითხოვა სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

3. დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები

3.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 2 თებერვლის ბრძანებით დაინიშნა შპს „კ-----ის“ თემატური კამერალური საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა 2016 წლის 28 მარტის საგადასახადო შემოწმების აქტი და გადასახადის გადამხდელს წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 31 მარტის №8--- ბრძანება და №0---- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც შპს „კ-----ს“ დამატებით დაერიცხა სულ 109 592.05 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი 56 441 ლარი, ჯარიმა 43 898 ლარი და საურავი 9 253.05 ლარი.

შემოწმების აქტის თანახმად, შპს „კ-----ის“ დირექტორის და დამფუძნებლის ნ-----ას წარდგენილი პირველადი დოკუმენტაციის (უძრავი ქონების ყიდვის და გაყიდვის ხელშეკრულება) და საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს ვებ-გვერდის მონაცემების მიხედვით დგინდება, რომ საზოგადოებამ 2012 წლის 14 აპრილს შეიძინა უძრავი ქონება სარდაფი 106.6 კვ.მ (ს/კ 05-----) და საცხოვრებელი ფართი 72.89 კვ.მ (საკადასტრო კოდი 0-----) შპს „ეი-ჯი კომფორტიდან“. უძრავი ქონებების ღირებულებამ ჯამში შეადგინა 100 000 ამერიკული დოლარის ეკვივალენტი ლარში ($100000 \times 1.6387 = 163870$ ლარი). შპს „კ-----მა“ ზემოაღნიშნული

უძრავი ქონებები 2015 წლის 25 თებერვალს მიყიდა ფიზიკურ პირ ნ-----
 ---ს 90 000 ლარად, თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად. შემოწმების შედეგად
 დადგინდა, რომ ნ-----ი არის ნ-----ას მეუღლის ს-----
 ის დედა. სსკ-ს მე-19 მუხლის თანახმად, ზემოაღნიშნული ოპერაციის მხარეები
 შპს „კ-----ი“ და ნ-----ი წარმოადგენენ
 ურთიერთდამოკიდებულ პირებს. შემოწმების შედეგად, რადგან უძრავი
 ქონება შპს „კ-----ის“ მიერ რეალიზებულია ურთიერთდამოკიდებულ
 პირს, უძრავი ქონების სარეალიზაციო ღირებულება სსკ-ს მე-18 მუხლის მე-11
 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, განისაზღვრა საბაზრო ფასი აუდიტის
 დეპარტამენტის სერთიფიცირებული თანამშრომლის მიერ, შედგენილი
 ექსპერტიზის დასკვნის საფუძველზე. დასკვნის შესაბამისად უძრავი
 ქონებების საბაზრო სარეალიზაციო ღირებულება 2015 წლის 25 თებერვლის
 მდგომარეობით განისაზღვრა ჯამში 37000 ლარის ოდენობით. აღნიშნულიდან
 გამომდინარე, 2015 წლის 25 თებერვალს მიწოდებული ქონების ღირებულება
 37000 ლარი (დღგ-ის ჩათვლით) სსკ-ს 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის
 შესაბამისად, დაექვემდებარა დღგ-ით დასაბეგრ ბაზაში ჩართვას და
 დაბეგვრას სსკ-169-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით
 განსაზღვრული 18%-იანი განაკვეთით. საზოგადოება არ იყო
 რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად, შესაბამისად, აღნიშნული
 ოპერაციით დაუდგა სსკ-ს 157-ე მუხლის შესაბამისი დღგ-ს სავალდებულო
 რეგისტრაციის ვალდებულება და დაერიცხა ჯარიმა სსკ-ს 282-ე მუხლების
 შესაბამისად დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო წესით რეგისტრაციის
 გარეშე საქმიანობისთვის. საზოგადოება, აგრეთვე, დაჯარიმდა სსკ-ის 275-ე
 მუხლის შესაბამისად დღგ-ის გადასახადის დეკლარაციაში გადასახადის
 თანხის შემცირებისათვის.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- 2016 წლის 28 მარტის საგადასახადო შემოწმების აქტი (ს.ფ.59-69);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 31 მარტის №8--- ბრძანება (ს.ფ.57-58);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 31 მარტის №0---- საგადასახადო მოთხოვნა (ს.ფ.70-71).

3.2. შპს „კ-----მა“ 2016 წლის 20 აპრილს საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 31 მარტის №0---- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება.

საჩივრის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს არ გაუთვალისწინებია სადავო შენობის ფაქტობრივი ფიზიკური მდგომარეობა და კონდიციის მახასიათებელი პარამეტრები. შეფასება გაკეთდა მხოლოდ ხსენებული აქტივის რაოდენობრივი პარამეტრების - ფართის, მოცულობისა და

განთავსების ადგილის პრესტიჟულობის ასპექტის გათვალისწინებით და არც ერთი ინდივიდუალური მახასიათებელი არ ყოფილა შეფასებისას აღწერილი და გათვალისწინებული. უძრავი ქონების საბაზრო ღირებულების შეფასების შესახებ დასკვნა (№L-----), რომელსაც აუდიტის სამსახურმა ობიექტის შეფასება დააყრდნო, აბსოლუტურად სხვა მაჩვენებლების მქონე ობიექტების სავარაუდო შეფასებებს ითვალისწინებს - არ შეესაბამება სსკ-ს მე-18 მუხლის მე-2, მე-3, მე-7 ნაწილებს. აღნიშნულ დასკვნაში არ არის არც ერთი უძრავი ნივთის საკადასტრო კოდი მითითებული, რაც მათი გადამოწმების შესაძლებლობას გამორიცხავს (კერ ხერხდება ფაქტების იდენტიფიცირება). შეფასებაში კი მითითებულია, რომ მის მიერ შეფასებისას გადამოწმებულ იქნა სულ ყველა გარიგება, რაც არასწორია, რადგან დანართად წარდგენილია სხვა გარიგებების ასლები, რომლებიც სულ სხვა მონაცემებს შეიცავს. ამავდროულად, ეს ობიექტი არის სადავო, ავარიული, მშენებარე სტატუსის მქონე, რომლის ექსპლუატაციაში მიღების პროცესს აფერხებს არა მხოლოდ შენობის პროექტთან შეუსაბამობა, რაზეც დანიშნულიცაა ექსპერტიზა სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის ექსპერტიზის ბიუროში, არამედ არაერთი დავაც (დაყადაღებულია მიწა, რომელზეც საცხოვრებელი კორპუსია აშენებული). ამავე დროს შეფასების აქტში არ არის მითითებული, რომ ობიექტი იპოთეკითაა დატვირთული. შესაბამისად, შეფასებისას დაირღვა სსკ-ის მე-18 მუხლის მე-12 და მე-13 ნაწილები, რაც იმპერატიულად მოითხოვს შეფასებისას იდენტური ან მსგავსი ობიექტების სარეალიზაციო ფასების გამოყენება/გათვალისწინებას, რაც მოცემულ ვითარებაში არ განხორციელებულა. საგადასახადო ორგანოს მიერ ობიექტი შეფასებულ იქნა, როგორც ჩვეულებრივი, დასრულებული და პერსპექტიული ობიექტი, რაც სინამდვილეს არ შეესაბამება და არა მისი იდენტური ან მსგავსი მახასიათებლების მქონე ქონებასთან მიმართებაში. საგადასახადო ორგანოს არ გაუთვალისწინებია გლობალური პრობლემები (რაზეც თავად აქვს საუბარი დასკვნაში), რომლებმაც გავლენა იქონია უძრავი ქონების ფასების დავარდნაზე. საგადასახადო ორგანოს ქონების ღირებულება აქვს ორჯერ გაზრდილი, რაც არანაირ კრიტიკას არ უძლებს. რეალურად, ეს დასკვნები ზოგადი მდგომარეობის აღწერისა და ქონების შეფასების ურთიერთქმედების შესახებ თავისთავად ურთიერთსაწინააღმდეგოა, რაც თავად დასკვნის დამაჯერებლობას ყოველგვარ საფუძველს აცლის. საჩივრით გადამხდელმა მოითხოვა, ასევე, საგადასახადო გირავნობა იპოთეკის გაუქმება გადამხდელის ქონებაზე.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 27 მაისის №1---- ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. ბრძანების თანახმად, საკითხის განხილვის შედეგად დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ აუდიტის დეპარტამენტს უნდა დაევალოს, შეისწავლოს გადამხდელის მიერ განსახილველ საკითხთან დაკავშირებით №9-----1 განცხადებით წარმოდგენილი დამოუკიდებელი შემფასებლის ქონების საბაზრო

ღირებულების შესახებ დასკვნა და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში, განახორციელოს შესაბამისი საფუძვლით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ, ასევე, აღნიშნა, რომ თუ საკითხის დამატებით შესწავლის შედეგად დადასტურდება გადამხდელის დღგ-ს რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობის ფაქტი, მიჩნეული უნდა იქნას, რომ დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობის პერიოდში დღგ-ის დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირება გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით და მომჩივანი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად, უნდა გათავისუფლდეს 2016 წლის 31 მარტის №0---- საგადასახადო მოთხოვნით ამ ნაწილში სსკ-ის 275-ე მუხლით დაკისრებული ჯარიმისაგან.

ბრძანების მიხედვით, განსახილველ მეორე საკითხთან დაკავშირებით ადმინისტრირების დეპარტამენტის მიერ წარდგენილი ინფორმაციის თანახმად, 2016 წლის 14 აპრილის მდგომარეობით შპს „კ-----ის“ ერიცხებოდა დამატებით დარიცხული არალიარებული თანხები 100399 ლარი, მათ შორის, დღგ-ს გადასახადში 56441 ლარი, სხვა ჯარიმებში 43898 ლარი, ზედმეტობა 10490 ლარი, სულ სალდირებული საგადასახადო დავალიანება 99929 ლარი. სსკ-ის 239-ე მუხლის თანახმად, შპს „კ-----ის“ მთელ ქონებაზე ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2016 წლის 4 აპრილის №0----- შეტყობინებით დარეგისტრირდა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება. შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ ვინაიდან გგპბ-ზე არსებობს საგადასახადო დავალიანება, გადამხდელის მიმართ გავრცელებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიება საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა მართლზომიერია. აღნიშნულის გათვალისწინებით საბჭომ მიიჩნია, რომ სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციული-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია მოქმედი კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვით და არ არსებობს მისი ბათილად ცნობის სამართლებრივი საფუძველი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- შპს „კ-----ის“ 2016 წლის 20 აპრილის საჩივარი (ს.ფ.186-188);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 27 მაისის №1---- ბრძანება (ს.ფ.72-76).

3.3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 27 მაისის №1---- ბრძანების აღსრულების მიზნით გამოიცა „საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ 2016 წლის 4 ივლისის დასკვნა და გადასახადის გადამხდელს წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 8 ივლისის №1---- ბრძანება და 2016 წლის 11

ივლისის №0----- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც შპს „კ-----ის“ დავალიანებად განისაზღვრა სულ 81 372.05 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი 56 441 ლარი, ჯარიმა 15 678 ლარი და საურავი 9 253.05 ლარი.

დასკვნის თანახმად, აუდიტის დეპარტამენტის სერთიფიცირებული თანამშრომლის მიერ შესწავლილ იქნა გადამხდელის №9-----1 განცხადებით წარდგენილი ქონების საბაზრო ღირებულების შესახებ დასკვნა და შემმოწმებლებისთვის განმარტებულ იქნა, რომ გადამხდელის მიერ წარდგენილი დასკვნით ქონების საბაზრო ღირებულება შეადგენდა 153 000 ლარს, აღნიშნული გამოწვეულია იმით, რომ ქონების საბაზრო ღირებულება დამოუკიდებელი შემფასებლის მიერ შემცირდა ვალდებულების (72 408 აშშ დოლარი) ხარჯზე. აღნიშნული ვალდებულება გავლენას იქონიებს გასაყიდ ფასზე, რითაც ქონების საბაზრო ღირებულება არ იცვლება. პროცენტული კორექტირებები კი მის მიერ დაკორექტირდა შეფასების პროცესში და შეფასებული ქონების საბაზრო ღირებულებამ შეადგინა 370 000 ლარი. წარდგენილი დასკვნების მიხედვით, საგადასახადო ვალდებულების შესრულების სისწორის დადგენის მიზნით გამოყენებულ იქნა აუდიტის დეპარტამენტის სერთიფიცირებული თანამშრომლის მიერ შედგენილი ქონების შეფასების დასკვნა, რომლის მიხედვითაც ქონების საბაზრო ღირებულება შეადგენდა 370 000 ლარს, შესაბამისად, აღნიშნულ ნაწილში აქტით დარიცხული თანხები გადაანგარიშებას არ დაექვემდებარა. ამასთან, გადასახადს გადამხდელს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად, შეუმცირდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლით დარიცხული ჯარიმა 28 220 ლარის ოდენობით.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- „საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ 2016 წლის 4 ივლისის დასკვნა (ს.ფ.79-85);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 8 ივლისის №1---- ბრძანება (ს.ფ.77-78);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 11 ივლისის №0----- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნა (ს.ფ.89-90).

3.4. შპს „კ-----მა“ 2016 წლის 8 აგვისტოს საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 11 ივლისის №0----- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება.

საჩივრის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს მხრიდან კვლევის საგანს წარმოადგენს არა კონკრეტული აქტივის თეორიული ღირებულება, არამედ

ოპერაციის ფასის შესაბამისობა საბაზრო პირობებთან - ფასთან, რომელიც ჩამოყალიბდებოდა იდენტურ/მსგავს საჭონელოზე ოპერაციის არა ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის განხორციელების შემთხვევაში. საჩივრის ავტორის მიერ ქონების შეფასება განხორციელდა იმ კომპანიას - შპს „ა-----ოს (RSM)“ მიერ, რომელიც განეკუთვნება საქართველოს მთავრობის 05.09.2012 წლის №360 დადგენილებით განსაზღვრულ საშემფასებლო კომპანიებისგან ერთ-ერთს და რომლის შეფასების გათვალისწინებაზე უარი შემოსავლების სამსახურის მიერ აბსოლუტურად დაუსაბუთებელია. აუდიტის სამსახურის მიერ არასწორად და არასრულადაა ასახული შეფასების დასკვნის შინაარსი (თითქოს მისი შეფასება დაეყრდნო მხოლოდ იპოთეკის არსებობას) მაშინ, როცა დასკვნაში არაა იმგვარი დათქმა გაკეთებული, რომ შეფასება გამოყვანილია უშუალოდ იპოთეკის ოდენობის გათვალისწინებით, არამედ დასკვნის მე-4 გვერდზე აღნიშნულია შესაფასებელი ქონების ის მაჩვენებლები (ფიზიკური თუ უფლებრივი ნაკლები - დაუმთავრებელი, მიტოვებულ მშენებლობა, არარსებული კომუნიკაციები - დენი, წყალი, გაზი, უზარისხოდ განხორციელებული მშენებლობა, რაც საჭიროებს დამატებით გამაგრებით სამუშაოებს, სარემონტო სამუშაოების არარსებობა ა.შ.). რაც ასახვას ჰპოვებს მის ღირებულებაზე. ამდენად, აუდიტის სამსახურმა არ შეისწავლა წარმოდგენილი დასკვნა სათანადოდ და ცალმხრივი შეფასება მისცა მას, რაც მიუთითებს საგადასახადო ორგანოს დასკვნის დაუსაბუთებლობაზე.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 15 სექტემბრის №2---- ბრძანებით საჩივარი დარჩა განუხილველი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტით.

ბრძანების თანახმად, დავების განხილვის საბჭომ აღნიშნა, რომ ნასყიდობის ხელშეკრულება გაფორმებულია ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის, ამასთან ნასყიდობის საგანი დატვირთულია იპოთეკით. ამდენად, საბჭომ მიიჩნია, რომ გამყიდველის მიერ სესხის დაუფარველობის შემთხვევაში სესხის დაფარვის რისკი გადადის მყიდველზე, ვინაიდან გამყიდველს სხვა ქონება არ გააჩნია. ამდენად, დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ ქონების საბაზრო ღირებულების განსაზღვრისას არ უნდა იქნეს მხედველობაში მიღებული ვალდებულების თანხა, ვინაიდან აღნიშნული ვალდებულება გავლენას იქონიებს გასაყიდ ფასზე, რითაც ქონების საბაზრო ღირებულება არ იცვლება. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საბჭომ მიიჩნია, რომ საგადასახადო ვალდებულების შესრულების სისწორის დადგენის მიზნით აუდიტის დეპარტამენტის სერთიფიცირებული თანამშრომლის მიერ შედგენილი ქონების შეფასების დასკვნის გამოყენება მართებულია. შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ მიუთითა, რომ 2016 წლის 11 ივლისის №0----- კორექტირებული „საგადასახადო მოთხოვნა“ გამოცემულია შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 27 მაისის №1---- ბრძანების

აღსრულების მიზნით და გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტის შინაარსი შეესაბამება დავის განხილვისას მიღებული გადაწყვეტილების შინაარსს. ამდენად, დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, შპს „კ-----ის“ საჩივარი დატოვებულ უნდა იქნას განუხილველი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- შპს „კ-----ის“ 2016 წლის 8 აგვისტოს საჩივარი (ს.ფ.189-193);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 15 სექტემბრის №2---- ბრძანება (ს.ფ.86-88).

3.5. შპს „კ-----მა“ 2016 წლის 7 ნოემბერს საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 15 სექტემბრის №2---- ბრძანების გაუქმება. ასევე, მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 27 მაისის N1---- ბრძანების ბათილად ცნობა. ეს მოთხოვნა, საბჭოს გადაწყვეტილებით, საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ე“ პუნქტის თანახმად, დარჩა განუხილველი. მოსარჩელე გადაწყვეტილებას ამ ნაწილში სადავოდ არ ხდის.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 24 სექტემბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

გადაწყვეტილების მიხედვით, საბჭომ გაიზიარა სსიპ შემოსავლების სამსახურის პოზიციას, აუდიტის დეპარტამენტის სერტიფიცირებული თანამშრომლის მიერ შედგენილი ექსპერტიზის დასკვნის საფუძველზე, შეფასებული ქონების საბაზრო ღირებულების განსაზღვრის თაობაზე, რომ ზემოთ დასახელებული იპოთეკური ვალდებულება (72 408 აშშ დოლარი) გავლენას ახდენს გასაყიდ ფასზე, რითაც ქონების საბაზრო ღირებულება არ იცვლება. საფუძველმოკლებულია მომჩივნის არგუმენტი ექსპერტიზის დასკვნის შემდეგ გაკეთებულ აუდიტის დასკვნასთან დაკავშირებით, რომლითაც 1კვ.მ. ქონების ღირებულება შეფასებულია - 300 აშშ დოლარად, ვინაიდან აღნიშნული დასკვნით შეფასების ობიექტია - უძრავი ქონება საკადასტრო კოდით 05.21.22.02, ანუ 1კვ.მ.-ის ღირებულება დადგენილია მთლიანი ქონებიდან, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტის სერტიფიცირებული შემფასებლის დასკვნით უძრავი ქონების მხოლოდ ნაწილი შეფასდა, კერძოდ, სარდაფი - 106.6კვ.მ, (საკადასტრო კოდი 0-----) და საცხოვრებელი ფართის პირველი სართული - 72.89კვ.მ. (საკადასტრო კოდი 0-----), რაც დასტურდება საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს საჯარო რეესტრის

ეროვნული სააგენტოს ამონაწერებით, სადაც ნათლად ჩანს, რომ უძრავი ქონება (საკადასტრო კოდი 0-----) ზემოთდასახელებული სადავო ქონების გარდა, მოიცავს სხვა სართულებსაც და შესაბამისად, ფართეხსაც, რომლებსაც გააჩნიათ სხვადასხვა მესაკუთრეები, გამომდინარე აქედან, აღნიშნული დამატებით წარმოდგენილი დასკვნა ანალოგად და შესადარებლად აუდიტის დეპარტამენტის სერტიფიცირებული შემფასებლის დასკვნასთან არ გამოდგება. დადგენილია და დავის საგანს არ წარმოადგენს ის ფაქტი, რომ უძრავი ქონება არ არის იდეალურ მდგომარეობაში, აღნიშნული დაფიქსირებულია სადავო საქმეზე წარმოდგენილ ყველა დასკვნაში, მათ შორის, აუდიტის დეპარტამენტის სერტიფიცირებული შემფასებლის დასკვნაშიც, სადაც შემფასებელი აღწერილობით ნაწილში მიუთითებს, რომ 4 სართულიანი შენობა ახალაშენებულია, შესაფასებელ ქონებას შეფასების თარიღისათვის არ გააჩნია რემონტი და შავი კარკასის მდგომარეობაშია. ამიტომ მომჩივნის არგუმენტები, უძრავი ქონების მდგომარეობასთან დაკავშირებით, სიახლეს არ წარმოადგენს და ისედაც ცნობილია დავის განმხილველი ორგანოსათვის. ზემოაღნიშნული გარემოებებიდან გამომდინარე, მოდავე მხარეების არგუმენტების გაცნობის, სადავო საქმეზე არსებული მასალების გაცნობისა და ანალიზის შედეგად საბჭომ მიიჩნია, რომ აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 11 ივლისის №0---- „საგადასახადო მოთხოვნა“ გამოცემულია შემოსავლების სამსახურის 27.05.2016 წლის №1---- ბრძანების შესაბამისად. აღნიშნულიდან გამომდინარე, შემოსავლების სამსახურის 15.09.2016 წლის №2---- ბრძანება, სსკ-ის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე საჩივრის განუხილველად დატოვების თაობაზე, მართებულია და არ არსებობს მომჩივნის არგუმენტების გათვალისწინების საფუძველი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- შპს „კ-----ის“ 2016 წლის 7 ნოემბრის საჩივარი (ს.ფ.194-199);
- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 24 სექტემბრის გადაწყვეტილება (ს.ფ.20-29).

3.6. „უძრავი ქონების საბაზრო ღირებულების შეფასების შესახებ“ №L----- დასკვნის თანახმად, შემფასებლის მიერ შესაფასებელი ქონება შეფასდა 2015 წლის 25 თებერვლის მდგომარეობით, კერძოდ, ბინა, მდებარე - ქ.ბ----- -----6-ის საცხოვრებელი კორპუსის ფართები: №1 (საკადასტრო კოდი 0-----) შეფასდა 150 000 ლარად; №2 (საკადასტრო კოდი 05-----) - 220 000 ლარად.

დასკვნის მიხედვით, ამ შეფასების მიზნებისათვის შემფასებელმა მოიპოვა ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან და საკადასტრო რუკა, რომელიც ერთვის დასკვნას. საჯარო რეესტრის ამონაწერში არსებული ძირითადი მონაცემების

შესაბამისად, მიწის (უძრავი ქონების) საკადასტრო კოდებია - №0-----; 05-----; განაცხადის რეგისტრაციის №8-----; №8-----8 განაცხადის მომზადების თარიღი: 27.02.2015; საკუთრების განყოფილება ზონა: ბ-----5; ს-----1; კ-----; ნ-----2; კოდი: 0---- და 0----1; მისამართი: ქალაქი ბ-----6 ნაკვეთის საკუთრების ტიპი: თანასაკუთრება; ნაკვეთის ფუნქცია: არასასოფლო სამეურნეო; ნაკვეთის დაზუსტებული ფართობი: 207 .00 კვ.მ. მესაკუთრის განყოფილება მესაკუთრე: შპს „კ-----ი“; იპოთეკა: საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა - რეგისტრირებული არ არის; ვალდებულება: ყადაღა/აკრძალვა - რეგისტრირებული არ არის; მოვალეთა რეესტრი - რეგისტრირებული არ არის.

დასკვნის შესაბამისად, ქონების შემადგენლობაა - უძრავი ქონება, რომელიც შედგება 207 კვ.მ. მიწის ნაკვეთზე განთავსებული საცხოვრებელი კორპუსის პირველ და ნულ სართულზე (ნახევრად სარდაფი) განთავსებულ 72.89 კვ.მ და 106.50 კვ.მ ფართისაგან. ინსპექტირების თარიღისათვის საცხოვრებელი ბინა გარედან ვიზუალურად კარგ მდგომარეობაშია, რაც შეეხება შიდა პერიმეტრს, ჯერ კიდევ მშენებლობის პროცესშია, არაა კომუნიკაციები გაყვანილი და ფაქტიურად, შავი კარკასის მდგომარეობაშია.

დასკვნის თანახმად, ამ შეფასების მიზნებისათვის შემფასებლის მიერ გამოყენებულ იქნა გაყიდვების შედარების მიხედვით მიდგომა და შემოსავლების მიხედვით მიდგომა. საბაზრო ღირებულების განსაზღვრის დანახარჯების მიხედვით მიდგომა არ იქნა გამოყენებული, რადგანაც შესაფასებელი ქონება და შესაბამისად ანალოგებიც განთავსებულია მრავალსართულიან საცხოვრებელ-საოფისე შენობებში.

დასკვნის მიხედვით, ქვეყანაში არსებული პოლიტიკური სიტუაციის ფონზე მსოფლიო საფინანსო კრიზისმა მოსალოდნელზე მეტი გავლენა იქონია ქვეყნის ეკონომიკაზე და მათ შორის უძრავი ქონების ბაზრის განვითარებაზე, როგორც ეკონომიკის ერთ-ერთ ყველაზე მნიშვნელოვან დარგზე. შეფასების თარიღისათვის ქ. ბ-----ში არსებული ბაზრის მდგომარეობა შეიძლება დახასიათებულ იქნას შემდეგნაირად:

- ციკლური განვითარება: შედარებითი წონასწორობა;
- მოთხოვნა-მიწოდების ბალანსი: მიწოდება ჭარბობს მოთხოვნას;
- საფინანსო რესურსებზე ხელმისაწვდომობა: გართულებული;
- გაყიდვების რაოდენობა: ცვალებადი;
- დიდი სამშენებლო პროექტები: შეჩერებულია ან არ მიმდინარეობს ზოგიერთი გამონაკლისის გარდა;
- უძრავი ქონების სფეროში კაპიტალის შემოძინება: დაბალი;
- ფასების მერყეობა: მაღალი;

- ინფლაციის დონე: არამდგრადი.

დასკვნის მიხედვით, შეფასების პროცესს თან ახლდა შემდეგი სახის შემზღუდავი პირობები და ამ პირობებიდან შემფასებლის მიერ გაკეთებულ/მიღებულ იქნა შემდეგი სახის დაშვებები: 1) შემფასებელმა მოიძია ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან. ამ შეფასების მიზნებისათვის შემფასებლის მიერ მიღებულია დაშვება იმის შესახებ, საჯარო რეესტრის ამონაწერში ასახული ნებისმიერი სახის ინფორმაცია სწორია და შეესაბამება რეალობას. 2) ამ შეფასების მიზნებისათვის იგულისხმება, რომ ეს შესაფასებელი ქონება არ არის დატვირთული არანაირი შეზღუდვებით და სასესხო ვალდებულებებით. 3) შემფასებელი გულისხმობს რაიმე სახის ფარული ფაქტორების არ არსებობას (დასკვნაში აღნიშნულის გარდა), რომელთაც შეიძლება გავლენა ჰქონდეს შესაფასებელი ქონების ღირებულებაზე და არ იღებს პასუხისმგებლობას ასეთი ფაქტების არსებობაზე. 4) შემფასებელს არ ევალებოდა და მას არ მოუხდენია შესაფასებელი ქონების შემადგენელი მიწის ნაკვეთის გეოლოგიური კვლევა, რის გამოც ამ შეფასების მიზნებისათვის იგულისხმება, რომ მიწის ნაკვეთის გეოლოგიური მდგომარეობა აკმაყოფილებს სეისმურ და სხვა მოთხოვნებს. 5) მოცემული დასკვნა მოიცავს შემფასებლის პროფესიონალურ აზრს მის მიერ დადგენილ ღირებულების მაჩვენებელთან მიმართებაში და არ შეიძლება ჩაითვალოს გარანტია იმისა, რომ შეფასებული ქონება იჯარით გაცემული ან რეალიზებული იქნება ზუსტად შეფასებული ღირებულების მიხედვით. 6) ღირებულების საბოლოო მაჩვენებელი წარმოადგენს მოპოვებული ინფორმაციის ანალიზის შედეგად მიღებულ შედეგს და არ წარმოადგენს იმის გარანტიას, რომ ბაზარზე შეიძლება არ არსებობდეს სხვა შეთავაზებები ან გარიგების ფაქტები რომლებიც განსხვავდებიან თანხობრივი მაჩვენებლებით. 7) შემფასებლის მიერ მიღებული ღირებულების საბოლოო მაჩვენებელი მოქმედია მხოლოდ შეფასების თარიღისთვის. შემფასებელი არ იღებს არანაირ პასუხისმგებლობას ეკონომიკური, იურიდიული, ბუნებრივი და სხვა ფაქტორების ცვლილებებზე, რომლებიც შეიძლება წარმოიშვას ამ თარიღის შემდეგ და გავლენა იქონიოს საბაზრო სიტუაციაზე და შესაბამისად ობიექტის ღირებულებაზე.

დასკვნაშია აღნიშნულია, რომ ანალოგების შერჩევის მიზნით შემფასებლის მიერ მოპოვებული და განხილულ იქნა მაზნიაშვილის ქუჩაზე და მის მიმდებარე ტერიტორიაზე 2015 წლის დასაწყისში განხორციელებული ყველა ტრანზაქცია.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- „უძრავი ქონების საბაზრო ღირებულების შეფასების შესახებ“ №L----- დასკვნა (ს.ფ.289-316).

3.7. აუდიტორული კომპანია შპს „ა-----ოს“ 2016 წლის 17 მაისის დასკვნის თანახმად, სერთიფიცირებულმა შემფასებელმა შეაფასა შპს „კ-----ის“ საკუთრებაში არსებული 106.60 კვ.მ არასაცხოვრებელი ფართის და 72.89კვ.მ კომერციული ფართების, მდებარე ქ. ბ-----ში, საბაზრო ღირებულება 2015 წლის 25 თებერვლის მდგომარეობით და დაადგინა, რომ აღნიშნული უძრავი ნივთების საბაზრო ღირებულება შემზღუდავი პირობებისა და გაკეთებული დაშვებების გათვალისწინებით შეადგენს 67 500აშშ დოლარს დღგ-ის ჩათვლით.

დასკვნის მიხედვით, შესაფასებელი უძრავი ქონება შეიძლება განხილულ იქნას, როგორც სესხის უზრუნველყოფის საგანი. მიმდინარე შეფასების მიზანს წარმოადგენდა კომერციული დანიშნულების მიწის ნაკვეთის საბაზრო ღირებულების დადგენა, მისი საუკეთესო და ეფექტური გამოყენების ანალიზის საფუძველზე.

დასკვნის მიხედვით, შესაფასებელი უძრავი ქონების ობიექტი მდებარეობს ბ---ში ცენტრალურ, პრესტიჟულ ისტორიულ უბანში. შესაფასებელი უძრავი ქონების ობიექტი წარმოადგენს ახალ აშენებულ ოთხ სართულიან კორპუსს მანსარდის სართულით. შესაფასებელი ობიექტი იმყოფება კომერციულ აქტიურ ზონაში, სადაც თავს იყრის მრავალრიცხოვანი ბ-----ში დასასვენებლად მყოფი ტურისტები და დამსვენებლები. ერთ-ერთი შესაფასებელი ფართი - 72.89კვ.მ განლაგებულია პირველ სართულზე. გააჩნია ცალკე შესასვლელი მაზნიაშვილის ქუჩის მხრიდან. შესვლისთანავე უნდა ახვიდე კიბეზე და ხვდები პირველი სართულის იატაკის დონეზე, რაც შეიძლება გამოყენებულ იქნას, როგორც დიზაინის ელემენტი კომერციული სავაჭრო (მაღაზია) დანიშნულებით ფართის გამოყენების შემთხვევაში. მეორე ფართი - 106.6 კვ.მ წარმოადგენს სარდაფის სართულს, რომელშიც შეიძლება მოხვდე იმავე კიბეების გამოყენებით ქვევით ჩასვლის შემთხვევაში. ეს ფართი შეიძლება გამოყენებულ იქნას სასაწყობე დანიშნულებით მაღაზიაში განთავსებული საქონლის დასასაწყობებად.

დასკვნის თანახმად, ხელახლა განხორციელდა შესაფასებელი ობიექტების დათვალიერება, რომლის დროსაც გამოვლინდა, რომ დათვალიერების თარიღისათვის ობიექტი წარმოადგენს მშენებლობით დაუმთავრებელ ობიექტს, რადგანაც მისი საჭირო ყველა კომუნიკაცია არა არის დასრულებული (კანალიზაცია, წყალმომარაგება, დენი და სხვა). მშენებლობა უხარისხოდ არის შესრულებული. კოლონები რომლებიც ასრულებენ საყრდენის ფუნქციას, მთლიან კარკასში არ არიან შეპირისპირებული რიგელებთან. რაც ნიშნავს შესაფასებელ ფართებზე დამატებითი გამაგრებითი სამშენებლო სამუშაოების ჩატარების, სარემონტო და მოსაპირკეთებელი სამუშაოების ჩატარების გარდა,

ამის მიუხედავად, ოპტიმალური გათვლებით შესაფასებელი ფართები შესაძლებელია გაქირავდეს კომერციული საქმიანობისათვის ადგილმდებარეობიდან და გარემოცვიდან გამომდინარე.

დასკვნის თანახმად, საბაზრო (შესადარისი გაყიდვების) მიდგომა, არ იქნა გამოყენებული შემდეგი ფაქტორებიდან გამომდინარე: 1) ვინაიდან ამ მიდგომას საფუძვლად უდევს შესადარისი ობიექტების გაყიდვების მოცულობების ანალიზი, ძალიან რთულ ამოცანას წარმოადგენს უძრავი ქონების საქართველოს ბაზარზე ისეთი მსგავსი გაყიდული ან შეთავაზებული ობიექტების შერჩევა, რომლებსაც გააჩნია საკმარისი მახასიათებლების კომპლექტი, რომელიც შეიძლება აღიარებულ იქნას შესაფასებელი ობიექტის ზუსტ ანალოგად. 2) ამასთან, ამ მიდგომის გამოყენების შემთხვევაში შეუძლებელი ხდება დადგინდეს მესაკუთრის მიერ ფასის დადგენის მოტივი, ასევე, მყიდველის მოტივი, რომელიც მზად იქნება გადაიხადოს ესა თუ ის თანხა. მსგავსმა ან სხვა მოტივებმა შეიძლება გამოიწვიოს მნიშვნელოვანი შეუსაბამოები საკუთრების რეალურ ღირებულებასა და გაყიდვის ფასს შორის.

დასკვნის მიხედვით, კომერციული ფართების შეფასებისათვის საჭირო ხდება გამოყენებულ იქნას საშემოსავლო მიდგომის-შემოსავლების კაპიტალიზაციის მეთოდი, რადგანაც მსგავსი ფართების შეძენა ხდება შემოსავლების მიღების მიზნით, მათი ექსპლუატაციის პირობებში. ამდენად, მოცემული უძრავი ქონების შეფასებისათვის, შემფასებლებმა გამოიყენა სამი მიდგომიდან ორი მიდგომა - ერთი საბაზრო მიდგომა და შესაბამისად შედარების მეთოდი, ხოლო მეორე შემოსვლებით მიდგომა, შესაბამის კაპიტალიზაციის მეთოდის გამოყენებით. ობიექტის საბაზრო მეთოდით ღირებულების გაანგარიშება შემფასებლების მიერ არ ჩატარებულა, რადგანაც მონაცემები საბაზრო ღირებულების მაჩვენებლის შესახებ აღებულ იქნა ადრე შესრულებული შეფასებიდან (საშემფასებლო კომპანია A-----2 „დასკვნა ქ.ბ-----ში, მ-----ში მდებარე შპს „კ-----ის“ კუთვნილი უძრავი ქონების საბაზრო ღირებულების შესახებ 2015 წლის 25 თებერვლის მდგომარეობით“), სადაც ექსპერტ-შემფასებლის მიერ შედარების მეთოდის გამოყენებით შეფასების თარიღისათვის და იმ დროისათვის არსებული შემზღუდავი პირობების გათვალისწინებით დადგინდა, რომ შესაფასებელი ობიექტის ღირებულება შეადგენდა 60000 (სამოციათასი) აშშ დოლარს. აქედან გამომდინარე, განსახილველ შემთხვევაში შემფასებლების ამოცანას წარმოადგენდა 2015 წლის 25 თებერვლის მდგომარეობით დაედგინა ობიექტის საბაზრო ღირებულება კაპიტალიზაციის მეთოდის გამოყენებით, რათა საბაზრო მეთოდით მიღებული მაჩვენებელი შეეთანხმებინა კაპიტალიზაციის მეთოდით დადგენილ საბაზრო ღირებულების სიდიდესთან, შეფასების დაზუსტების მიზნით მის კომერციული პოტენციალიდან გამომდინარე.

დასკვნის თანახმად, ორი საბაზრო მეთოდით მიღებული უძრავი ქონების საბაზრო ღირებულების სიდიდეების საშუალო შეწონილი შეადგენს უძრავი ქონების ღირებულების საბოლოო სიდიდეს მეთოდების ყველა ნაკლოვანებების გათვალისწინებით, რაც ტოლია 67 500 აშშ დოლარის, დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩათვლით (შეფასების თარიღისათვის საქართველოს ეროვნული ბანკის გაცვლითი კურსის მიხედვით 153 000 ლარის ეკვივალენტი).

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- აუდიტორული კომპანია შპს „ა-----ოს“ 2016 წლის 17 მაისის დასკვნა (ს.ფ.319-329).

3.8. სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს 2016 წლის 21 სექტემბრის №0----- ექსპერტის დასკვნის თანახმად, ქ.ბათუმში მ-----ნ-ში მდებარე შენობის საპროექტო დოკუმენტაცია არასრულყოფილია, კერძოდ, საინჟინრო-გეოლოგიური დასკვნა შესრულებულია სამშენებლო ნორმების დარღვევით, პროექტის კონსტრუქციულ ნაწილში არ არის დაპროექტებული მეოთხე სართული, მაშინ როდესაც, როგორც პროექტის კორექტირებული არქიტექტორულ ნაწილში, ასევე, რეალურად შენობა ოთხსართულიანია მანსარდით. არ არის წარმოდგენილი არსებული საძირკვლის ჩაღრმავება-გამაგრების ცალკე დამუშავებული მუშა-პროექტი (როგორც ეს აღნიშნულია პროექტის კონსტრუქციული ნაწილის განმარტებით ბარათის პირველ პუნქტში) და მზიდი კონსტრუქციების გაანგარიშება. ამრიგად, ივარაუდება, რომ ქ.ბ-----ში მ-----ნ-ში მდებარე შენობა აშენებულია არასრულყოფილი და არსებულ რეალურ ობიექტთან შეუსაბამო საპროექტო დოკუმენტაციის მიხედვით, რაც სამშენებლო ნორმების მიხედვით დაუშვებელია.

დასკვნის შესაბამისად, ვიზუალური დათვალიერებით, პირველ სართულზე, ქუჩის მხრიდან მარცხნივ რიგელები სვეტებზე სავარაუდოთ მოწყობილია ექსცენტრისიტეტით, რაც გაუმართლებელი და არასწორი კონსტრუქციული გადაწყვეტაა. პროექტის კონსტრუქციული ნაწილში არ არის მოცემული, რა აუცილებლობით არის მიღებული ასეთი კონსტრუქციული გადაწყვეტა, ასევე, არ არის ამ კვანძების ჩამაგრების და არმირების დეტალური კონსტრუქციული ნახაზები. სვეტზე აღინიშნება ჰორიზონტალური ბზარი. კიბის უჯრედში, თითქმის ყველა სართულზე, აღინიშნება ფანჯრის ღიობებიდან ატმოსფერული ნალექების შემოსვლა, კედლებზე შეინიშნება ჰორიზონტალური და ვერტიკალური ბზარები. მანსარდის სართულზე რიგელებზე აღინიშნება ფაშარი ბეტონი, რის გამოც ნაწილობრივ გაშიშვლებულია არმატურა. ტიხრების და კედლების ანტისეისმური ჩამაგრება კარკასთან არ არის შესრულებული სამშენებლო ნორმების და წესების

„სეისმომდეგი მშენებლობა“ (01.03-09)-ის მე-10 მუხლის, მე-7.გ და 9 პუნქტის მოთხოვნების მიხედვით. ქ. ბ-----ში მ-----ნ-ში მდებარე შენობის ექსპლუატაციაში მისაღებად და მისი შემდგომი ნორმალური ფუნქციონირებისათვის აუცილებელია: ქ.ბ-----ში მ-----ნ-ში მდებარე შენობის სრული საპროექტო დოკუმენტაციის წარმოდგენა, რომელიც შესაბამისობაში იქნება რეალურად არსებულ ობიექტთან; შენობის ტექნიკური მდგომარეობის დეტალური გამოკვლევა (განსაკუთებული ყურადღება უნდა გამახვილდეს რიგელებისა და სვეტების შეერთების კვანძებზე). გამოკვლევებით მიღებული შედეგების და სრული საპროექტო დოკუმენტაციის ანალიზის საფუძველზე განხორციელდეს შესაბამი გაძლიერებითი სამუშაოები ამ მიზნით სპეციალურად დამუშავებული გამაგრების პროექტის მიხედვით.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს 2016 წლის 21 სექტემბრის №0----- ექსპერტის დასკვნა (ს.ფ.109-135).

3.9. 2012 წლის 10 აპრილის უძრავი ქონების ნასყიდობის ხელშეკრულების თანახმად, შპს „კ-----მა“ შპს „ეი ჯი კომფორტისაგან“ იყიდა უძრავი ნივთები, მდებარე ქ. ბ-----ი, მაზნიაშვილის ქუჩა №26-ში (ს/კ 0----- და ს/კ 05-----). ნასყიდობის ფასად განისაზღვრა 100 000აშშ დოლარი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- 2012 წლის 10 აპრილის უძრავი ქონების ნასყიდობის ხელშეკრულება (ს.ფ.150-159).

3.10. საჯარო რეესტრიდან ამონაწერების თანახმად, შპს „კ-----ის“ საკუთრებაში რეგისტრირებული უძრავი ნივთები (ს/კ0-----; ს/კ05-----) დატვირთულია იპოთეკით სს „ვითიბი ბანკი ჯორჯიას“ სარგებლოდ (იპოთეკის ხელშეკრულებების დამოწმების თარიღი 10.04.2012 წელი).

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- ამონაწერები საჯარო რეესტრიდან (ს.ფ.330-333).

3.11. სს „ვითიბი ბანკი ჯორჯიას“ 2016 წლის 18 აპრილის ცნობის თანახმად, 2015 წლის 25 თებერვლისათვის შპს „კ-----ის“ დავალიანება ბანკის მიმართ შეადგენდა 72 408.93აშშ დოლარს.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სს „ვითიბი ბანკი ჯორჯიას“ 2016 წლის 18 აპრილის ცნობა (ს.ფ.136).

3.12. 2015 წლის 25 თებერვლის უძრავი ქონების ნასყიდობის ხელშეკრულებით შპს „კ-----მა“ ნ-----ს მიჰყიდა უძრავი ნივთები, მდებარე ქ. ბ-----ი, მაზნიაშვილის ქუჩა №26-ში (ს/კ 0----- და ს/კ 05-----). ნასყიდობის ფასად განისაზღვრა 90 000 ლარის ოდენობით. ხელშეკრულების მე-3 პუნქტის თანახმად, ნასყიდობის საგანზე დადებულია იპოთეკა, რომლის მოხსნის ვალდებულებასაც გამყიდველი კისრულობს ხელშეკრულების გაფორმებიდან ორი წლის განმავლობაში.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- 2015 წლის 25 თებერვლის უძრავი ქონების ნასყიდობის ხელშეკრულება (ს.ფ.162-163).

სამოტივაციო ნაწილი

4. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

საქმეში არსებული მასალებისა და მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, სარჩელის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმებისა და საქმეში არსებულ მტკიცებულებათა სამართლებრივი შეფასების შედეგად, სასამართლო მივიდა დასკვნამდე, რომ სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს.

5. კანონები, რომლებითაც სასამართლომ იხელმძღვანელა

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველი, 41-ე, 51-ე, 296-ე, 297-ე, 299-ე, 301-ე, 304-ე მუხლები, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე და 96-ე მუხლები, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4, მე-17 მუხლები, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4, 102-ე, 105-ე მუხლები.

6. სამართლებრივი შეფასება

6.1. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, სარჩელი შეიძლება აღიძრას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის მოთხოვნით. ამავე კოდექსის 23-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, სარჩელი შეიძლება აღიძრას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის მოთხოვნით.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის პირველი მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ეს კოდექსი განსაზღვრავს ადმინისტრაციული

ორგანოების მიერ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის და აღსრულების, ადმინისტრაციული საჩივრის და განცხადების განხილვის, ადმინისტრაციული გარიგების მომზადების, დადებისა და შესრულების წესს. ამავე კოდექსის მეორე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი წამოადგენს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემულ ინდივიდუალურ-სამართლებრივ აქტს, რომელიც აწესებს, ცვლის, წყვეტს ან ადასტურებს პირის ან პირთა შეზღუდული წრის უფლებებსა და მოვალეობებს. ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტად ჩაითვლება აგრეთვე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება მის უფლებამოსილებას მიკუთვნებული საკითხის დაკმაყოფილებაზე განმცხადებლისათვის უარის თქმის შესახებ, ასევე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული ან დადასტურებული დოკუმენტი, რომელსაც შეიძლება მოჰყვეს სამართლებრივი შედეგები.

სადავო სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 15 სექტემბრის №2---- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 24 სექტემბრის გადაწყვეტილება საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის ზემოაღნიშნული ნორმის შესაბამისად, წარმოადგენენ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რომელთა კანონშესაბამისობაც უნდა შეამოწმოს სასამართლომ განსახილველი დავის ფარგლებში საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად. მოსარჩელის მოთხოვნას, ასევე, წარმოადგენს სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის მოსარჩელის საჩივრის განხილვის დავალაბა.

6.2. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველი მუხლის თანახმად, ეს კოდექსი საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, აწესრიგებს საქართველოს საბაჟო საზღვარზე მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს, სამართლებრივ ურთიერთობაში მონაწილე პირის, გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას, განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ი“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს კანონით დადგენილი წესით გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს ქმედება ან გადაწყვეტილება.

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

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 296-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო დავა შესაძლებელია განხილულ იქნეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სასამართლოში.

ამავე კოდექსის 297-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოები არიან შემოსავლების სამსახური და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭო (შემდგომში – დავის განმხილველი ორგანოები).

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.

ამავე კოდექსის 305-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით კი შემოსავლების სამსახურის მიერ მომჩივნისთვის არასასურველი გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში ამ მომჩივანს უფლება აქვს, გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 20 დღის ვადაში გაასაჩივროს დავების განხილვის საბჭოში ან სასამართლოში.

სასამართლო მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2013 წლის 28

მაისის განჩინებაზე ადმინისტრაციულ საქმეზე №ბს-122-115(2კ-13), სადაც „საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ პირის უფლება - მიმართოს სახელმწიფოს ნებისმიერ საჯარო დაწესებულებას მისი ინტერესების დასაცავად, განეკუთვნება კონსტიტუციურ უფლებათა სისტემას. ადამიანის უფლებები იყოფა ორ ჯგუფად: მატერიალური და პროცედურული უფლებები. პირის პროცედურულ უფლებათა რიგს მიეკუთვნება ადმინისტრაციული ორგანოსათვის მიმართვის უფლება, შუამდგომლობათა აღძვრის უფლება, მტკიცებულებათა წარდგენის უფლება, სხდომაზე დასწრების და მონაწილეობის უფლება, მოსაზრებათა წარდგენის უფლება, გასაჩივრების უფლება და ა.შ. სწორედ, პროცედურული უფლებების კანონით დადგენილი ფორმებით რეალიზაცია აძლევს პირს შესაძლებლობას, დაიცვას ან აღიდგინოს თავისი მატერიალური უფლებები. სამართლებრივი სახელმწიფოს ფუნქციონირების პრინციპი გულისხმობს პროცედურული უფლებების შეუფერხებლად და დაუბრკოლებლად განხორციელებას, წინააღმდეგ შემთხვევაში, საფრთხე ექმნება მატერიალური უფლებების ჯეროვან რეალიზაციასა და დაცვას. ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, რომელიც ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი ურთიერთობების მონაწილეთა პროცედურული უფლება-მოვალეობების საზოგადო წესებს დეტალურად განსაზღვრავს, მიზნად ისახავს ადმინისტრაციულ ორგანოთა მიერ ადამიანის უფლებებისა და თავისუფლებების, საჯარო ინტერესებისა და კანონის უზენაესობის დაცვის უზრუნველყოფას. ზემოთ მითითებულ კონსტიტუციურ პრინციპს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის სპეციალური მუხლი ეძღვნება, კერძოდ, მე-12 მუხლი. ადმინისტრაციული ორგანოსათვის მიმართვის უფლება, რომლის მიხედვით გარანტირებულია: 1. ნებისმიერი პირის უფლება - მიმართოს ადმინისტრაციულ ორგანოს ამ უკანასკნელის უფლებამოსილებას მიკუთვნებული იმ საკითხის გადასაწყვეტად, რომელიც უშუალოდ და პირდაპირ ეხება პირის უფლებებსა და კანონიერ ინტერესებს; 2. ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულება - განიხილოს მის უფლებამოსილებას მიკუთვნებულ საკითხზე შეტანილი განცხადება და მიიღოს შესაბამისი გადაწყვეტილება. აღნიშნული ნორმის სტრუქტურული შინაარსი გულისხმობს, რომ პირის უფლების დადგენა მოიცავს ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულებას - განახორციელოს რეალიზებული საპროცესო უფლების კანონით რეგლამენტირებული, ადეკვატური პროცედურული ხასიათის მოქმედება.“

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლო განმარტავს, 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. ამდენად, სასამართლო განმარტავს, რომ განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, რომ საგადასახადო ორგანოებმა ჯეროვნად განახორციელონ მათთვის დაკისრებული უფლება-მოვალეობები. ვინაიდან გასაჩივრების უფლება პირდაპირ არის დაკავშირებული გადასახადის გადამხდელის კანონით დაცული ინტერესების უზრუნველყოფასა და უფლებების დაცვასთან, 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 უნდა იყოს.

6.3. მოცემულ შემთხვევაში დავის საგანს წარმოადგენს სწორედ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის გამოყენების

კანონიერება. კერძოდ, დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 2 თებერვლის ბრძანებით დაინიშნა შპს „კ-----ის“ თემატური კამერალური საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა 2016 წლის 28 მარტის საგადასახადო შემოწმების აქტი და გადასახადის გადამხდელს წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 31 მარტის №8--- ბრძანება და №0--- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც შპს „კ-----ს“ დამატებით დაერიცხა სულ 109 592.05 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი 56 441 ლარი, ჯარიმა 43 898 ლარი და საურავი 9 253.05 ლარი.

შპს „კ-----მა“ 2016 წლის 20 აპრილს საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 31 მარტის №0--- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 27 მაისის №1--- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 27 მაისის №1--- ბრძანების აღსრულების მიზნით გამოიცა „საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ 2016 წლის 4 ივლისის დასკვნა და გადასახადის გადამხდელს წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 8 ივლისის №1--- ბრძანება და 2016 წლის 11 ივლისის №0--- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც შპს „კ-----ის“ დავალიანებად განისაზღვრა სულ 81 372.05 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი 56 441 ლარი, ჯარიმა 15 678 ლარი და საურავი 9 253.05 ლარი.

შპს „კ-----მა“ 2016 წლის 8 აგვისტოს საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 11 ივლისის №0--- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 15 სექტემბრის №2--- ბრძანებით საჩივარი დარჩა განუხილველი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტით. აღნიშნული ბრძანება დარჩა ძალაში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 24 სექტემბრის გადაწყვეტილებით

ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, განსახილველი დავის საგანს წარმოადგენს, მოხდა თუ არა სსიპ შემოსავლების სამსახურის ბრძანების აღსრულება. სასამართლო განმარტავს, რომ ადმინისტრაციული თუ სასამართლო წარმოების მიმდინარეობის მნიშვნელოვანი ნაწილია მიღებული გადაწყვეტილების აღსრულება, წინააღმდეგ შემთხვევაში მიღებული

გადაწყვეტილება კარგავს აზრს და პირის უფლებები დაუცველი რჩება. ამასთან, მიღებული გადაწყვეტილების აღსრულება გულისხმობს გადაწყვეტილების საფუძველზე არა ფორმალურად რაიმე ქმედების განხორციელებასა თუ აქტის გამოცემას, არამედ გადაწყვეტილებაში მითითებული ფაქტობრივ-სამართლებრივი გარემოებების შესაბამისად მოქმედებას.

სასამართლო მოიხმობს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის მე-5 ნაწილს, რომლის 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 ნაწილის მიხედვით, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. ამავდროულად მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, დაუშვებელია, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას საფუძვლად დაედოს ისეთი გარემოება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ.

სასამართლო მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 18 თებერვლის გადაწყვეტილებაზე (საქმე №ბს-463-451(კ-13), სადაც საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის დასაბუთების კანონისმიერი ვალდებულება განპირობებულია იმ გარემოებით, რომ ადმინისტრაციული ორგანო შებოჭოს სამართლით და მოაქციოს თვითკონტროლის ფარგლებში, რამდენადაც გადაწყვეტილების მიღება უნდა ეფუძნებოდეს კონკრეტულ გარემოებებს და ფაქტებს, რომელთა შეფასებასაც ადმინისტრაციული ორგანო მიჰყავს საკითხის ამ თუ იმ გადაწყვეტამდე, ანუ სწორედ კონკრეტული ფაქტები და საქმის გარემოებები განსაზღვრავს გადაწყვეტილების იურიდიულ შედეგს და არა პირიქით. წინააღმდეგ შემთხვევაში საფრთხე შეექმნება სტაბილურობის და გარანტირებულობის პრინციპების უზრუნველყოფას, დაირღვევა სამართლის ნორმის და ადმინისტრაციული ორგანოს მიმართ ნდობის პრინციპი, სამართლებრივი უსაფრთხოების განცდა, ხოლო ასეთ პირობებში, მყარი სამართლებრივი წესრიგის ადგილს დაიკავებს მმართველობითი ორგანოს სახელისუფლო ძალაზე დამყარებული თვითნებობა, მაშინ, როცა ადმინისტრაციული ორგანოსადმი, შესაბამისად სახელმწიფოსადმი ნდობის პრინციპი და სამართლებრივი უსაფრთხოება, სამართლებრივი სახელმწიფოს ერთ-ერთი უმთავრესი ნიშანია. გარდა აღნიშნულისა, გადაწყვეტილების დასაბუთება

აუცილებელია ადრესატისათვის, რათა შეაფასოს მისი მართლზომიერება, დარწმუნდეს მის კანონშესაბამისობაში, ხოლო უფლების დარღვევის განცდის შემთხვევაში ისარგებლოს გასაჩივრების შესაძლებლობით. ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-5 მუხლის პირველ ნაწილში რეგლამენტირებულია ადმინისტრაციული ორგანოს, უფლებამოსილების განხორციელების სავალდებულო პრინციპი – უფლებამოსილების განხორციელება კანონის საფუძველზე, რაც გულისხმობს, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოს ეკრძალება კანონმდებლობის მოთხოვნის საწინააღმდეგოდ განხორციელოს რაიმე მოქმედება. სასამართლო განმარტავს, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადება და გამოცემა საქართველოს კანონმდებლობით მკაცრად არის რეგლამენტირებული და ყოველ ადმინისტრაციულ ორგანოს გააჩნია საჯარო ვალდებულება ზედმიწევნით დაიცვას იგი, თავის მხრივ, აღნიშნული ვალდებულება განაპირობებს დაინტერესებულ პირთა კანონიერ მოლოდინს ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან კანონიერი და დასაბუთებული გადაწყვეტილების მიღების თაობაზე.

სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 27 მაისის №1---- ბრძანებაზე, რომლის თანახმად, საკითხის განხილვის შედეგად დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ აუდიტის დეპარტამენტს უნდა დაევალოს, შეისწავლოს გადამხდელის მიერ განსახილველ საკითხთან დაკავშირებით №9-----1 განცხადებით წარმოდგენილი დამოუკიდებელი შემფასებლის ქონების საბაზრო ღირებულების შესახებ დასკვნა და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში, განხორციელოს შესაბამისი საფუძვლით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ, ასევე, აღნიშნა, რომ თუ საკითხის დამატებით შესწავლის შედეგად დადასტურდება გადამხდელის დღგ-ს რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობის ფაქტი, მიჩნეული უნდა იქნას, რომ დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობის პერიოდში დღგ-ის დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირება გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით და მომჩივანი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად უნდა გათავისუფლდეს 2016 წლის 31 მარტის №0---- საგადასახადო მოთხოვნით ამ ნაწილში სსკ-ის 275-ე მუხლით დაკისრებული ჯარიმისაგან.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 27 მაისის №1---- ბრძანების აღსრულების მიზნით გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილ იქნა საგადასახადო ორგანოსათვის აუდიტორული კომპანია შპს „ა-----ს“ 2016 წლის 17 მაისის დასკვნა, რომლის მიხედვით, სადავო უძრავი ნივთების საბაზრო ღირებულება შემზღუდავი პირობებისა და გაკეთებული დაშვებების გათვალისწინებით შეადგენდა 67 500 აშშ დოლარს დღგ-ის ჩათვლით.

„საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ 2016 წლის 4 ივლისის აუდიტის დეპარტამენტის სერთიფიცირებული თანამშრომლის მიერ შესწავლილ იქნა გადამხდელის №9-----1 განცხადებით წარდგენილი ქონების საბაზრო ღირებულების შესახებ დასკვნა და შემმოწმებლებისთვის განმარტებულ იქნა, რომ გადამხდელის მიერ წარდგენილი დასკვნით ქონების საბაზრო ღირებულება შეადგენდა 153 000 ლარს, აღნიშნული გამოწვეულია იმით, რომ ქონების საბაზრო ღირებულება დამოუკიდებელი შემფასებლის მიერ შემცირდა ვალდებულების (72 408 აშშ დოლარი) ხარჯზე. აღნიშნული ვალდებულება გავლენას იქონიებს გასაყიდ ფასზე, რითაც ქონების საბაზრო ღირებულება არ იცვლება. პროცენტული კორექტირებები კი მის მიერ დაკორექტირდა შეფასების პროცესში და შეფასებული ქონების საბაზრო ღირებულებამ შეადგინა 370 000 ლარი. წარდგენილი დასკვნების მიხედვით, საგადასახადო ვალდებულების შესრულების სისწორის დადგენის მიზნით გამოყენებულ იქნა აუდიტის დეპარტამენტის სერთიფიცირებული თანამშრომლის მიერ შედგენილი ქონების შეფასების დასკვნა, რომლის მიხედვითაც, ქონების საბაზრო ღირებულება შეადგენდა 370 000 ლარს, შესაბამისად, აღნიშნულ ნაწილში აქტით დარიცხული თანხები გადაანგარიშებას არ დაექვემდებარა.

სასამართლო იზიარებს მოსარჩელის წარმომადგენლის პოზიციას და აღნიშნავს, რომ დავების განმხილველ ორგანოებს სრულყოფილად არ უმსჯელია გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილ აუდიტორული კომპანია შპს „ა-----ოს“ 2016 წლის 17 მაისის დასკვნაზე, რომელშიც მითითებულია სადავო ქონების საბაზრო ღირებულების განსაზღვრის მეთოდებზე, რომელიც განსხვავდება „უძრავი ქონების საბაზრო ღირებულების შეფასების შესახებ“ №L----- დასკვნაში გამოყენებული მეთოდებისაგან. კერძოდ, 2016 წლის 17 მაისის დასკვნაში აღნიშნულია არა მარტო ის ფაქტი, რომ შესაფასებელი უძრავი ქონება შეიძლება განხილულ იქნას როგორც სესხის უზრუნველყოფის საგანი, არამედ აღნიშნულია ისიც, რომ საბაზრო ფასის განსაზღვრის მიზნით გამოყენებულ იქნა საბაზრო (შესადარისი გაყიდვების) მიდგომა, შემდეგი ფაქტორებიდან გამომდინარე: 1) ვინაიდან ამ მიდგომას საფუძვლად უდევს შესადარისი ობიექტების გაყიდვების მოცულობების ანალიზი, ძალიან რთულ ამოცანას წარმოადგენს უძრავი ქონების საქართველოს ბაზარზე ისეთი მსგავსი გაყიდული ან შეთავაზებული ობიექტების შერჩევა, რომლებსაც გააჩნია საკმარისი მახასიათებლების კომპლექტი, რომელიც შეიძლება აღიარებულ იქნას შესაფასებელი ობიექტის ზუსტ ანალოგად. 2) ამასთან, ამ მიდგომის გამოყენების შემთხვევაში შეუძლებელი ხდება დადგინდეს მესაკუთრის მიერ ფასის დადგენის მოტივი, ასევე მყიდველის მოტივი, რომელიც მზად იქნება გადაიხადოს ესა თუ ის თანხა. მსგავსმა ან სხვა მოტივებმა შეიძლება გამოიწვიოს მნიშვნელოვანი შეუსაბამოები საკუთრების რეალურ ღირებულებასა და გაყიდვის ფასს

შორის.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე სასამართლო ვერ გაიზიარებს სადავო აქტებში დაფიქსირებულ პოზიციას, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილ ზემოაღნიშნულ დასკვნაში სადავო ქონებების საბაზრო ღირებულებების განსაზღვრის ერთადერთი კრიტერიუმი იყო აღნიშნული უძრავი ნივთების იპოთეკით დატვირთვის ფაქტი.

სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ თავად სსიპ შემოსავლების სამსახურის დაკების განხილვის საბჭომ 2016 წლის 27 მაისის №1---- ბრძანებით არ ჩათვალა საკმარის საფუძვლად №L----- დასკვნა გადასახადის გადამხდელისათვის დღგ-ში დამატებითი თანხების დარიცხვისათვის. აღნიშნულ დასკვნაში არ არის მთელი რიგი გარემოებები გათვალისწინებული, კერძოდ - ხსენებულ დასკვნაში მითითებულია, რომ ამ შეფასების მიზნებისათვის იგულისხმება, რომ ეს შესაფასებელი ქონება არ არის დატვირთული არანაირი შეზღუდვებით და სასესხო ვალდებულებებით, მაშინ როდესაც დასკვნის შედგენის დროს თავად დასკვნაშია მითითებული სსიპ საჯარო რეესტრის ამონაწერზე, სადაც ასახულია სადავო უძრავი ნივთების იპოთეკით დატვირთვის ფაქტი. ამასთან, №L----- დასკვნაში მითითებულია, მხოლოდ ის გარემოება, რომ ინსპექტირების თარიღისათვის საცხოვრებელი ბინა გარედან ვიზუალურად კარგ მდგომარეობაშია, რაც შეეხება შიდა პერიმეტრს, ჯერ კიდევ მშენებლობის პროცესშია, არაა კომუნიკაციები გაყვანილი და ფაქტიურად შავი კარკასის მდგომარეობაშია მაშინ, როდესაც სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს 2016 წლის 21 სექტემბრის №0----- ექსპერტის დასკვნის თანახმად, ქ.ბ-----ში მ-----ნ-ში მდებარე შენობის საპროექტო დოკუმენტაცია არასრულყოფილია და იგი საჭიროებს გაძლიერებით სამუშაოების ჩატარებას სპეციალურად დამუშავებული გამაგრების პროექტის მიხედვით. (დეტალურად იხ.3.8 ფაქტობრივი გარემოება). სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ ფაქტზეც, რომ №L----- დასკვნისა 2016 წლის 17 მაისის დასკვნაში საბაზრო ღირებულების განსაზღვრისათვის მხედველობაში მიღებულია შესაფასებელი ობიექტების ფაქტობრივი მდგომარეობა დეტალურად (იხ. 3.7 ფაქტობრივი გარემოება).

სასამართლო მოიხმობს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 304-ე მუხლის პირველ ნაწილს, რომლის თანახმად დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია: ა) დააკმაყოფილოს საჩივარი; ბ) ნაწილობრივ დააკმაყოფილოს საჩივარი; გ) არ დააკმაყოფილოს საჩივარი; დ) განუხილველად დატოვოს საჩივარი; ე) მიიღოს შუალედური გადაწყვეტილება და შეაჩეროს საჩივრის განხილვა; ვ) მიიღოს გადაწყვეტილება ამ ნაწილის „ა“-„დ“ ქვეპუნქტებში მითითებული შინაარსების გაერთიანებით.

აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებებისა და სამართლებრივი ნორმების ურთიერთშეჯერებისა და ანალიზის საფუძველზე სასამართლო მივიდა დასკვნამდე, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურმა ისე დატოვა გადასახადის გადამხდელის საჩივარი განუხილველი, რომ ფაქტობრივად არც გამოუკვლეოდა საქმეში არსებული მტკიცებულებები, დამატებით არ შეუფასებია საქმის ფაქტობრივი გარემოებები და არ უმსჯელია გადასახადის გადამხდელის არგუმენტებზე. მით უფრო იმ პირობებში, როდესაც საგადასახადო კოდექსი ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში შემავალ დავის განმხილველ ორგანოებს აძლევს სრულყოფილი ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარების შესაძლებლობას. შესაბამისად, დაუსაბუთებელია, ასევე, საქართველოს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 15 სექტემბრის გადაწყვეტილება გასაჩივრებულ ნაწილში.

6.3. 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.

სასამართლო აღნიშნავს, 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.

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.

განსახილველ შემთხვევაში საქმეში არსებული მტკიცებულებების გამოკვლევისა და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი შეფასების საფუძველზე, სასამართლო მიიჩნევს, რომ სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები არ შეესაბამება კანონს და ბათილად უნდა იქნას ცნობილი გასაჩივრებულ ნაწილში. შესაბამისად, მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურს უნდა დაევალოს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა შპს „კ-----ის“ საჩივრის განხილვის თაობაზე.

7. საპროცესო ხარჯები

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 37-ე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, სასამართლო ხარჯებს მოიცავს სახელმწიფო ბაჟი.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, იმ მხარის მიერ გაღებული ხარჯების გადახდა, რომლის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადაწყვეტილება, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე განთავისუფლებული იყოს სახელმწიფოს ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან. თუ სარჩელი დაკმაყოფილებულია ნაწილობრივ, მაშინ მოსარჩელეს ამ მუხლში აღნიშნული თანხა მიეკუთვნება სარჩელის იმ მოთხოვნის პროპორციულად, რაც სასამართლოს გადაწყვეტილებით იქნა დაკმაყოფილებული.

მოსარჩელეს სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი აქვს 100 (ასი) ლარი, რომლის ანაზღაურება სოლიდარულად უნდა დაეკისროთ სსიპ შემოსავლების სამსახურსა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს.

სარეზოლუციო ნაწილი

სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი, მე-2, მე-12, მე-13, 22-ე, 23-ე, 32-ე, 33-ე მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-8, 37-ე, 53-ე, 243-244-ე, 248-ე, 249-ე, 257-ე, 364-ე, 369-ე მუხლებით და

გადაწყვიტა

1. შპს „კ-----ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდეს.

2. ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 15 სექტემბრის №2---- ბრძანება.
3. ნაწილობრივ ბათილად იქნას ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 24 სექტემბრის გადაწყვეტილება №1----- საჩივარზე იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა საჩივარი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 15 სექტემბრის №2---- ბრძანების გაუქმების თაობაზე.
4. დაევალოს სსიპ შემოსავლების სამსახურს განიხილოს მოსარჩელის 2016 წლის 8 აგვისტოს საჩივარი და გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი მოსარჩელის მიმართ კანონით დადგენილ ვადაში.
5. სსიპ შემოსავლების სამსახურსა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მოსარჩელის სასარგებლოდ სოლიდარულად დაეკისროთ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 100 (ასი) ლარის ანაზღაურება.
6. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს სააპელაციო წესით თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (მისამართი: ქ. თბილისი გრ. რობაქიძის გამზ. №7ა) თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის (მისამართი: ქ.თბილისი, დავით აღმაშენებლის ხეივანის №64) მეშვეობით 14 დღის ვადაში დასაბუთებული გადაწყვეტილების მხარეთათვის გადაცემის დღიდან.

მოსამართლე

ინგა კვაჭანტირაძე