

№ბს-870-866(2კ-17)

ბს-870-866(2კ-17)

15 მარტი, 2018 წელი

ქ. თბილისი

**ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
შემადგენლობა:**

მაია ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
მოსამართლეები: ნუგზარ სხირტლაძე, ვასილ როინიშვილი

საქმის განხილვის ფორმა - ზეპირი მოსმენის გარეშე

კასატორები _ საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო; სსიპ შემოსავლების სამსახური

მოწინააღმდეგე მხარე _ ი/მ „გ-----ე“

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება _ ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 16 მაისის გადაწყვეტილება

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

2015 წლის 26 იანვარს გ-----ემ სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, ი/მ „გ-----ის“ საქმიანობის ძირითადი მიმართულებაა სხვადასხვა სახის ავტომატების, სამშენებლო ტექნიკისა და აღჭურვილობის იმპორტი და გაქირავება. მეწარმე ძირითადად იმპორტს აწარმოებდა ესპანეთის სამეფოდან. საგადასახადო შემოწმების პროცესში,

აუდიტორების განმარტებით, გამოვლინდა ცალკეული დოკუმენტაცია, რომელსაც არ ახლდა შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტი, რაც მათ მიერ იქნა ამოღებული ხარჯებიდან ისე, რომ მხედველობაში არ იქნა მიღებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 177-ე (01.01.2009 წლამდე მოქმედი რედაქცია) მუხლის მოთხოვნები - ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან. დავის მიმდინარეობის პროცესში მეწარმის მიერ არაერთხელ იქნა წარდგენილი შეძენის დამადასტურებელი მტკიცებულებები, რაც მხოლოდ მცირედი ცვლილების შეტანის საფუძველი გახდა. მეწარმემ აუდიტორს წარუდგინა ყველა პრობლემური დეკლარაციის ირგვლივ პირველადი სააღრიცხვო დოკუმენტაცია, მათ შორის, საქონლის შეძენასთან დაკავშირებული ხარჯების დამადასტურებელი დოკუმენტაცია. აუდიტორთა მიერ საერთოდ არ მოხდა მეწარმის მიერ გაწეული ხარჯების საგადასახადო კოდექსის 117-ე მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად დასაბეგრი შემოსავლებიდან გამოქვითვა. მოსარჩელის წარმომადგენლის განმარტებით აუდიტორთა მტკიცება ორმაგი გამოქვითვის შესახებ არ შეესაბამება სინამდვილეს და შესაბამისად განმეორებითი დაბეგვრა ეწინააღმდეგება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებს.

მოსარჩელის განმარტებით, საკითხის დეტალური შესწავლის პროცესში გამოირკვა, რომ გადამხდელმა 2011 წლის ბოლოს განახორციელა 2009-2010 წლებში შეძენილი 253 007 ლარის ღირებულების სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის კაპიტალიზაცია, ის აიტანა 1620 საბუღალტრო ანგარიშიდან 2190 საბუღალტრო ანგარიშზე და დაარიცხა მას ცვეთა საგადასახადო კოდექსის 111-ე მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად. მართალია მეწარმის მოქმედება არ პასუხობს ბაასის მოთხოვნებს, მაგრამ კანონთან შეუსაბამოა ასევე აუდიტორების მოქმედება. მეწარმის მიერ მიწვეულმა აუდიტორმა საკითხის დამატებითი შესწავლის დროს აღადგინა 253 007 ლარის სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები 1620 საბუღალტრო ანგარიშზე და ეტაპობრივად განხორციელდა მათი რეალიზაციის შემდგომი ჩამოწერები. აღნიშნულით აღდგა სასაქონლო მატერიალური ფასეულობის სტატუსი, ამასთან დაზუსტდა მეწარმის ქონება და ერთობლივი შემოსავლიდან ამორტიზაციის სახით გამოიქვითა მხოლოდ იმ ძირითად საშუალებებზე დარიცხული ცვეთა, რომელიც სამეურნეო წლის შიგნით იქნა შეძენილი და კაპიტალიზირებული.

აღნიშნული ქმედებით მეწარმეს დამატებით დაერიცხა 2703 ლარით მეტი თანხა. გადამხდელის მიერ 253 007 ლარის 2010 წლის ბოლოს სმფ ნაშთში დაფიქსირებით მას უკვე მონაწილეობა აქვს მიღებული 2010 წლის საშემოსავლო გადასახადით დასაბეგრი სიდიდის გაანგარიშებაში. გადამხდელმა 2011 წელს მოახდინა 253 007 ლარის ღირებულების საქონლის კაპიტალიზაცია, ანუ გადაიტანა ძირითად საშუალებებში, როგორც ერთხელ უკვე დაბეგვრის რეჟიმში მომხდარმა ქონებამ. შესაბამისად, მისი მეორედ დაბეგვრა ეწინააღმდეგება საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებს.

ამდენად, მოსარჩელემ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 10 აპრილის №20401 ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის

დეპარტამენტის 2013 წლის 11 დეკემბრის №65079 ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 12 დეკემბრის №82-19 საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 12 აგვისტოს დასკვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 14 აგვისტოს №37066 ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 14 აგვისტოს №082-1 საგადასახადო მოთხოვნისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 11 დეკემბრის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 27 მარტის განჩინებით ი/მ „გ-----ის“ სარჩელი განსჯადობით განსახილველად გადაეგზავნა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს.

2015 წლის 30 დეკემბერს გ-----ემ სასარჩელო განცხადებით მიმართა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს, მოპასუხეების - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ.

მოსარჩელემ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 28 დეკემბრის №32081 ბრძანებისა და №082-12 საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 27 აგვისტოს დასკვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 21 იანვრის დასკვნისა და №082-1 საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 22 აპრილის №12802 ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 23 იანვრის №1368 ბრძანებისა და №082-1 საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 11 დეკემბრის №65079 ბრძანებისა და №82-19 საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 14 აგვისტოს დასკვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 14 აგვისტოს №37066 ბრძანებისა და №082-1 საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 23 ოქტომბრის დასკვნისა და 2014 წლის 25 სექტემბრის №41009 ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 31 მარტის დასკვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 24 ივნისის №22441 ბრძანების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 4 დეკემბრის გადაწყვეტილებისა (საჩივარი 10864/2015წ.) და 2015 წლის 4 დეკემბრის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2016 წლის 11 თებერვლის საოქმო განჩინებით ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს წარმოებაში არსებული გ-----ის სარჩელები გაერთიანდა ერთ წარმოებად.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2016 წლის 29 ნოემბრის გადაწყვეტილებით, გ-----ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ ი/მ „გ-----ის“ საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმების 2012 წლის 24 დეკემბრის შუალედური აქტის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის აუდიტის

დეპარტამენტმა 2012 წლის 28 დეკემბერს გამოსცა ბრძანება №32081, რომლითაც მეწარმეს ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა სულ 15051 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი - 11641 ლარი და ჯარიმა - 3410 ლარი.

შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის №32081 ბრძანების საფუძველზე 2012 წლის 28 დეკემბერს გამოიცა საგადასახადო მოთხოვნა №12 და ი/მ „გ-----ეს“ დაერიცხა გადასახადი, სულ - 30315.75 ლარი, მათ შორის: ძირითადი გადასახადი - 11641 ლარი, ჯარიმა - 3410 ლარი, საურავი - 5264.75 ლარი.

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 5 ივნისის №28933 ბრძანებით, გ-----ის საჩივარი შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 28 დეკემბრის №32081 ბრძანებისა და მის საფუძველზე გამოცემული №082-12 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის თაობაზე დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ - გადასახადის გადამხდელს დაევალა წარედგინა ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების (საქონლის შეძენისა და მივლინების ხარჯის) დამადასტურებელი მტკიცებულებები, რომელთა შესწავლის შედეგების მიხედვითაც უნდა განხორციელებულიყო შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება.

2014 წლის 5 ივნისის №28933 ბრძანების საფუძველზე 2014 წლის 27 აგვისტოს შედგა დასკვნა, რომლის თანახმად, გადამხდელის მიერ წარდგენილი მასალები ვერ აკმაყოფილებდნენ საგადასახადო კოდექსის ნორმების მოთხოვნებს და საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტით დარიცხული დამატებითი საგადასახადო ვალდებულება დარჩა უცვლელი.

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 5 ნოემბრის №45823 ბრძანებით ი/მ „გ-----ის“ საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა 2014 წლის 27 აგვისტოს დასკვნის ბათილად ცნობას, დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ - გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება ბრძანების ჩაბარებიდან 10 დღის ვადაში ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების განსაზღვრის მიზნით აუდიტის დეპარტამენტისთვის წარედგინა ინვოისების ნოტარიალურად დამოწმებული ქართული თარგმანი. ამავე ბრძანებით აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა შეესწავლა გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებები და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით განეხორციელებინა აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება).

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 5 ნოემბრის №45823 ბრძანების საფუძველზე 2015 წლის 21 იანვარს გამოიცა დასკვნა. აღნიშნული დასკვნის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2015 წლის 23 იანვარს გამოსცა ბრძანება №1368, რომლითაც ი/მ „გ-----ეს“ შეუმცირდა გადასახადი 11046 ლარით, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი - 8837 ლარი, ჯარიმა - 2209 ლარი.

შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 23 იანვრის №1368 ბრძანების საფუძველზე გამოიცა №082-1 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს შეუმცირდა გადასახადი, სულ 11046 ლარით.

შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 22 აპრილის №12802 ბრძანებით ი/მ „გ-----ის“ საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა 2015 წლის 23 იანვრის №1368 ბრძანების საფუძველზე გამოცემული №082-1 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობას, დარჩა განუხილველი იმ საფუძველით, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოცემული იყო იმავე პირის მიმართ, იმავე დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 4 დეკემბრის გადაწყვეტილებით ი/მ „გ-----ის“ საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 22 აპრილის №12802 ბრძანების, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 23 იანვრის №1368 ბრძანებისა და მის საფუძველზე გამოცემული №082-1 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობას, არ დაკმაყოფილდა.

2013 წლის 9 დეკემბერს შედგა ი/მ „გ-----ის“ საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის საფუძველზეც შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2013 წლის 11 დეკემბერს გამოსცა №65079 ბრძანება, რომლის თანახმად, მეწარმეს დამატებით გადასახდელად დაერიცხა სულ 247667 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი - 165467 ლარი, ჯარიმა - 82200 ლარი.

2013 წლის 11 დეკემბრის №65079 ბრძანების საფუძველზე 2013 წლის 12 დეკემბერს გამოიცა საგადასახადო მოთხოვნა №82-19, რომლის შესაბამისად ი/მ „გ-----ეს“ დაერიცხა გადასახადი, სულ - 420188,8 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი - 165461 ლარი, ჯარიმა - 82200 ლარი, საურავი - 172527,8 ლარი.

2014 წლის 13 იანვარს ი/მ „გ-----ემ“ საჩივრით მიმართა შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა 2013 წლის 12 დეკემბრის №82-19 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა. საჩივრის ავტორმა სადავო გახადა ა) 2007-2011 წლის ერთობლივი შემოსავლიდან იმპორტირებული საქონლის ხარჯის შემცირება, ასევე მოითხოვა მივლინების ხარჯის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვა; ბ) მეწარმეს ძირითად საშუალებებზე გაწეული ხარჯები ზოგიერთ შემთხვევაში ერთიანად აქვს გამოქვითული, ხოლო ზოგიერთ შემთხვევაში ამორტიზაციის დარიცხვის გზით. შემოწმებით დაკორექტირდა ამორტიზაციის ხარჯები და რეალიზაციის შემთხვევაში ერთობლივ შემოსავალში შესატანი თანხები, რასაც არ ეთანხმება; გ) არ დაეთანხმა დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვის გაანგარიშებას.

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 10 აპრილის №20401 ბრძანებით ი/მ „გ-----ის“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ: პირველ სადავო საკითხთან დაკავშირებით გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება ბრძანების ჩაბარებიდან 10 დღის ვადაში ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების განსაზღვრის მიზნით აუდიტის დეპარტამენტისთვის წარედგინა დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები. მეორე აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა შეესწავლა გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებები და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით

განეხორციელებინა აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). მესამე, სადავო საკითხთან დაკავშირებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ - აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადამხდელის მონაწილეობით დამატებით შეესწავლა დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვის გაანგარიშების საკითხი და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განეხორციელებინა აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 10 აპრილის №20401 ბრძანების საფუძველზე 2014 წლის 12 აგვისტოს გამოიცა დასკვნა, რომლითაც კორექტირებას (შემცირებას) დაექვემდებარა საქონლის შეძენისა და მივლინების ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტების საფუძველზე დამატებით დარიცხული საგადასახადო ვალდებულება, სულ 22855 ლარის ოდენობით, ხოლო საბჭოს გადაწყვეტილების გათვალისწინებით მეორე და მესამე სადავო საკითხებში განხილული საგადასახადო ვალდებულებები გადაანგარიშების შედეგად დარჩა უცვლელი.

2014 წლის 12 აგვისტოს დასკვნის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2014 წლის 14 აგვისტოს გამოსცა ბრძანება №37066, რომლითაც ი/მ „გ-----ეს“ შეუმცირდა გადასახადი, სულ 22855 ლარის ოდენობით, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი - 15237 ლარი, ჯარიმა - 7618 ლარი.

შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 14 აგვისტოს №37066 ბრძანების საფუძველზე 2014 წლის 14 აგვისტოს გამოიცა საგადასახადო მოთხოვნა №082-1, რომლითაც ი/მ „გ-----ეს“ შეუმცირდა გადასახადი სულ 22855 ლარის ოდენობით, მათ შორის ძირითადი გადასახადი 15237 ლარი, ჯარიმა 7618 ლარი.

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 25 სექტემბრის №41009 ბრძანებით ი/მ „გ-----ის“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ - აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადამხდელის მონაწილეობით დამატებით შეესწავლა მეწარმის მიერ დამატებით წარდგენილი ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია და დოკუმენტურად დადასტურებული ხარჯი ჩართოს ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვით ხარჯებში. საჩივარი იმ ნაწილში, რომლითაც მეწარმე არ ეთანხმებოდა ძირითად საშუალებებზე გაწეული ხარჯების გამოქვითვას ერთობლივი შემოსავლიდან და დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვის გაანგარიშებას არ დაკმაყოფილდა.

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 25 სექტემბრის №41009 ბრძანების საფუძველზე 2014 წლის 23 ოქტომბერს გამოიცა დასკვნა, რომლის თანახმად, შესწავლილ იქნა მეწარმის მიერ წარდგენილი ხარჯის დამადასტურებელი პირველადი სააღრიცხვო დოკუმენტები და დარიცხული საგადასახადო თანხები დარჩა უცვლელი, ვინაიდან აღნიშნული დოკუმენტები გათვალისწინებული იყო მიმდინარე შემოწმებისას და შესაბამისად გამოქვითული იყო შემოსავლიდან გამოსაქვით ხარჯებში.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების

განხილვის საბჭოს 2014 წლის 11 დეკემბრის გადაწყვეტილებით ი/მ „გ-----ის“ საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა: შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 25 სექტემბრის №41009 ბრძანების, შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 10 აპრილის №20401 ბრძანების, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 11 დეკემბრის №65079 ბრძანების, 2013 წლის 12 დეკემბრის №82-19 საგადასახადო მოთხოვნის, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 14 აგვისტოს №37066 ბრძანებისა და №082-1 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობას, ნაწილობრივ არ დაკმაყოფილდა (დოკუმენტურად დაუდასტურებელი ხარჯების ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვას დაქვემდებარებული ხარჯებში გაუთვალისწინებლობა და ძირითადი საშუალებების შეძენაზე გაწეული ხარჯებისა და ერთობლივ შემოსავალში შესატანი თანხების კორექტირება), ხოლო ნაწილობრივ დარჩა განუხილველი (დღგ-ით დაბეგვრის მართლზომიერება) ვინაიდან მეწარმემ უარი განაცხადა დავის გაგრძელებაზე.

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 2 დეკემბრის №49814 ბრძანებით ი/მ „გ-----ის“ საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 23 ოქტომბრის დასკვნის ბათილად ცნობას, დარჩა განუხილველი საქართველოს სკ-ის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტზე მითითებით (გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოცემულია იმავე პირის მიმართ იმავე დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად).

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 13 თებერვლის გადაწყვეტილებით ი/მ „გ-----ის“ საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 2 დეკემბრის №49814 ბრძანების ბათილად ცნობას, დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ: ი/მ „გ-----ეს“ მიეცა წინადადება აუდიტის დეპარტამენტისთვის წარედგინა მოთხოვნილი ინფორმაცია, თავის მხრივ, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა სადავო საკითხი განეხილა მეწარმის მონაწილეობით და სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განეხორციელებინა საგადასახადო ვალდებულების გადაანგარიშება. 2015 წლის 13 თებერვლის გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით აუდიტის დეპარტამენტის მიერ განხორციელდა ი/მ „გ-----ის“ მიმართ შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების სისწორის შესწავლა და დადგინდა, რომ გადამხდელს არ ჰქონდა წარდგენილი ხარჯების დამადასტურებელი დოკუმენტები, რის თაობაზეც 2015 წლის 31 მარტს შედგა დასკვნა და შემოწმებით დარიცხული თანხები არ დაექვემდებარა შემცირებას.

შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 24 ივნისის №22441 ბრძანებით ი/მ „გ-----ის“ საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა 2015 წლის 31 მარტის დასკვნის ბათილად ცნობას არ დაკმაყოფილდა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 4 დეკემბრის გადაწყვეტილებით ი/მ „გ-----ის“ საჩივარი საქართველოს სკ-ის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტზე მითითებით დარჩა განუხილველი.

საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, საქართველოს საგადასახდო

კოდექსის (2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი) 177-ე მუხლის შესაბამისად, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა დოკუმენტურად დადასტურებული ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა: ა) ამ კოდექსის 211-ე მუხლის მიხედვით ძირითად საშუალებათა შეძენის, დადგმისა და სხვა კაპიტალიზებადი ხარჯებისა, როდესაც არ არსებობს ამ კოდექსის 183-ე მუხლის მე-13 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევები; ბ) იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის 178-ე მუხლისა და ამ თავის სხვა დებულებათა თანახმად, გამოქვითვას არ ექვემდებარება.

სასამართლოს განმარტებით, ხარჯების გამოსაქვითად აღიარების თვალსაზრისით აუცილებელ პირობას წარმოადგენს, რომ ხარჯი დაკავშირებული იყოს შემოსავლის მიღებასთან. ამასთან სავალდებულოა, რომ ხარჯი დასტურდებოდეს დოკუმენტურად. ანალოგიური საკანონმდებლო დანაწესი მოქმედებს დღეისათვის მოქმედი საგადასახადო კოდექსით, კერძოდ, 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, ყველა ხარჯი დოკუმენტურად უნდა იყოს დადასტურებული.

საქმის განხილვის შედეგად სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შემოსავლების სამსახურსა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში არაერთხელ იქნა განხილული ი/მ „გ-----ის“ საჩივარი - შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 5 ივნისის №28933 ბრძანებით, გ-----ის საჩივარი შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 28 დეკემბრის №32081 ბრძანებისა და მის საფუძველზე გამოცემული №082-12 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის თაობაზე დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ - გადასახადის გადამხდელს დაევალა წარედგინა ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების (საქონლის შეძენისა და მივლინების ხარჯის) დამადასტურებელი მტკიცებულებები, რომელთა შესწავლის შედეგების მიხედვითაც უნდა განხორციელებულიყო შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება.

საქალაქო სასამართლოს მითითებით, მოსარჩელის მიერ ვერც სასამართლო სხდომაზე იქნა წარდგენილი სადავო დეკლარაციებთან მიმართებაში ხარჯის გაწევის დამადასტურებელი სათანადო მტკიცებულებები. მოსარჩელის მიერ როგორც საგადასახადო ორგანოში, ასევე სასამართლოში იმპორტირებულ საქონელზე წარმოდგენილი აქვს მხოლოდ სასაქონლო დეკლარაციები და ვერ წარმოადგინა შეძენის დამადასტურებელი ინვოისები, რომლითაც შესაძლებელი იქნებოდა რეალურად გაწეული ხარჯების დადგენა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2011 წლამდე მოქმედი რედაქცია) 183-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებულ ძირითად საშუალებათა საამორტიზაციო ანარიცხები გამოიქვითება ამ მუხლით გათვალისწინებული პირობების მიხედვით. ამავე მუხლის მე-13 ნაწილის შესაბამისად კი, შესყიდული (ლიზინგის შემთხვევაში – გამოსყიდული) ან გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოებული ძირითადი საშუალებების მიმართ, გარდა ლიზინგით გაცემულისა, გადასახადის

გადამხდელს უფლება აქვს, სრულად გამოქვითოს ამ აქტივების შესყიდვის (წარმოების) ღირებულება იმ საგადასახადო წელს, რომელშიც ძირითადი საშუალებები ექსპლუატაციაში შევიდა. აღნიშნული ძირითადი საშუალებები არ შეიტანება ამ მუხლით გათვალისწინებული ჯგუფის ღირებულებით ბალანსში; მათი მიწოდებისას მიღებული ან მისაღები თანხები, ხოლო ასეთის არარსებობისას – საბაზრო ღირებულება დღგ-ის გარეშე ექვემდებარება ერთობლივ შემოსავალში ჩართვას. ამ უფლების გამოყენების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია იგივე მეთოდი გამოიყენოს ყველა შემდგომში შესყიდული (წარმოებული) ძირითადი საშუალების მიმართ. ამავე მუხლის მე-14 ნაწილის შესაბამისად კი, ამ მუხლის მე-13 ნაწილის დებულება ეხება მხოლოდ მისი ამოქმედების შემდეგ შესყიდულ ან გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოებულ, ამორტიზაციას დაქვემდებარებულ ძირითად საშუალებებს. ამ მუხლის მე-13 ნაწილის ამოქმედებამდე შესყიდული ან გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოებული ძირითადი საშუალებების მიმართ გამოიყენება ამ მუხლის პირველი-მე-12 ნაწილებით გათვალისწინებული პირობები. ამ მუხლის მე-13 ნაწილის დებულების გამოყენებისას გადასახადის გადამხდელს უფლება არა აქვს, არჩეული გამოქვითვის ნორმა 5 წლის განმავლობაში შეცვალოს. ამასთანავე, გამოქვითვის ასეთი ნორმის არჩევა უნდა მოხდეს იმ საგადასახადო წელს, როდესაც ძირითადი საშუალებები ექსპლუატაციაში შევიდა.

საქალაქო სასამართლოს მითითებით, ზემოაღნიშნული საკანონმდებლო ნორმების გათვალისწინებით, ვინაიდან მეწარმეს გამოქვითვის ორივე მეთოდი ჰქონდა გამოყენებული, შემმოწმებლების მიერ დეკლარირებული საამორტიზაციო ანარიცხების სახით გამოქვითული ხარჯების დაკორექტირება - სრულად გამოქვითული ძირითადი საშუალებები ჩართული იყო შესაბამის ჯგუფებში და დაერიცხა ამორტიზაცია ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის ნორმის შესაბამისად, სრულ შესაბამისობაშია საკანონმდებლო მოთხოვნებთან.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2016 წლის 29 ნოემბრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა ი/მ გ-----ემ, რომლებმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 16 მაისის გადაწყვეტილებით ი/მ „გ-----ის“ სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2016 წლის 29 ნოემბრის გადაწყვეტილება (გარდა სარეზოლუციო ნაწილის მე-3 პუნქტისა) და მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც ი/მ „გ-----ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 11 დეკემბრის გადაწყვეტილება - შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 11 დეკემბრის №65079 ბრძანებისა და 2013 წლის 12 დეკემბრის №82-19 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის ნაწილში ი/მ „გ-----ის“ საჩივრის უარყოფის შესახებ; ამასთან, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 11 დეკემბრის №65079 ბრძანება და 2013 წლის 12 დეკემბრის №82-19 საგადასახადო მოთხოვნა; სსიპ შემოსავლების სამსახურს საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების (დოკუმენტალურად დადასტურებული ხარჯის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების ჩათვლის საკითხის) გამოკვლევისა და შეფასების შედეგად ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა დაევალა, შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 25 სექტემბრის №41009 ბრძანების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 13 თებერვლის გადაწყვეტილების აღსრულებისა და გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 24 ივნისის №22441 ბრძანება და აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 31 მარტისა და 2014 წლის 23 ოქტომბრის დასკვნები.

სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“-„გ“ ქვეპუნქტების მიხედვით, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში დაიცვან საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა, იმოქმედონ ამ კოდექსისა და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მოთხოვნათა შესაბამისად და მონაწილეობა მიიღონ სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკის განხორციელებაში; დაიცვან გადასახადის გადამხდელთა უფლებები და სახელმწიფოს ინტერესები; გააკონტროლონ გადასახადების გამოანგარიშების სისწორე და სისრულე და მათი დროულად გადახდა, ჩაატარონ საგადასახადო შემოწმებები ამ კოდექსით დადგენილი წესით და ამ შემოწმებათა ჩატარებისას გააცნონ გადასახადის გადამხდელს თავისი უფლებები და ვალდებულებები. იმავე მუხლის მე-3 ნაწილით, საგადასახადო ორგანოებს აგრეთვე ეკისრებათ ამ კოდექსითა და სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული ვალდებულებები.

საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის პირველი ნაწილით, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე, ამ თავით გათვალისწინებული მეთოდების გამოყენებით და მიაკუთვნოს იმ საანგარიშო პერიოდს, რომელშიც მოხდა მათი მიღება და გაწევა (შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის პრინციპებს განმარტავდა 2011 წლამდე მოქმედი სსკ-ის 199-ე მუხლი). სსკ-ის 136-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სრულად აღრიცხოს თავის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, რათა გარანტირებული იყოს კონტროლი მათ დაწყებაზე, მიმდინარეობასა დადასრულებაზე. 136-ე მუხლის მე-6 ნაწილის შესაბამისად, დასაბეგრი შემოსავალი (მოგება) უნდა განისაზღვროს იმავე მეთოდით, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვისათვის. ამასთანავე, შემოსავლის (მოგების) კორექტირება ხდება მხოლოდ ამ კოდექსის მოთხოვნების შესაბამისად. თუ ამავე კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების მიხედვით გადასახადის გადამხდელის

ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემები და კოდექსით დადგენილი ზღვრული ნორმები განსხვავდება ერთმანეთისაგან, დასაბეგრი ობიექტის განსაზღვრისათვის მან უნდა გამოიყენოს ამ კოდექსით დადგენილი ნორმები. ამ მუხლის დებულებათა გათვალისწინებით, გადასახადის გადამხდელმა აღრიცხვა უნდა აწარმოოს საგადასახადო მიზნებისათვის აღრიცხვის საკასო ან დარიცხვის მეთოდით, იმ პირობით, რომ იგი საგადასახადო წლის განმავლობაში ერთ მეთოდს გამოიყენებს. საგადასახადო კოდექსის 105-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილებით, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის თანახმად, გამოქვითვას არ ექვემდებარება. თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, ყველა ხარჯი დოკუმენტურად უნდა იყოს დადასტურებული. იგივე შინაარსის მატარებელი იყო 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი სსკ-ის 177-ე მუხლიც.

სააპელაციო პალატის მითითებით, თვით საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული აქტებით, ასევე სამსახურის წარმომადგენელთა მიერ სასამართლოს სხდომაზე მიცემული ახსნა-განმარტებით დადგენილია, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოსთვის წარდგენილი ხარჯის დამადასტურებელი ყველა დოკუმენტის შესწავლა და გაანალიზება არ მომხდარა.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-5 მუხლის პირველი ნაწილით, ადმინისტრაციულ ორგანოს უფლება არა აქვს კანონმდებლობის მოთხოვნათა საწინააღმდეგოდ განახორციელოს რაიმე ქმედება. მე-13 მუხლის მიხედვით, ადმინისტრაციულ ორგანოს უფლება აქვს განიხილოს და გადაწყვიტოს საკითხი მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დაინტერესებულ მხარეს, რომლის უფლება ან კანონიერი ინტერესი იზღუდება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით, მიეცა საკუთარი მოსაზრების წარდგენის შესაძლებლობა. გამონაკლისს ადგენს კანონი. ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნულ პირს უნდა ეცნობოს ადმინისტრაციული წარმოების შესახებ და უზრუნველყოფილი უნდა იქნეს მისი მონაწილეობა საქმეში. 95-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილებით, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილია ადმინისტრაციულ წარმოებაში ჩააბას დაინტერესებული მხარე მისი მოთხოვნის საფუძველზე, ხოლო კანონით განსაზღვრულ შემთხვევაში ვალდებულია უზრუნველყოს მისი მონაწილეობა ადმინისტრაციულ წარმოებაში. ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოების დაწყების შესახებ აცნობოს დაინტერესებულ მხარეს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით შეიძლება გაუარესდეს მისი სამართლებრივი მდგომარეობა და უზრუნველყოს მისი მონაწილეობა ადმინისტრაციულ წარმოებაში. 97-ე მუხლის პირველი ნაწილით, საქმის გარემოებებიდან გამომდინარე ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილია: გამოითხოვოს დოკუმენტები; შეაგროვოს ცნობები; მოუსმინოს დაინტერესებულ მხარეებს; დანიშნოს ექსპერტიზა; გამოიყენოს აუცილებელი დოკუმენტები და აქტები; ზ) მტკიცებულებათა შეგროვების, გამოკვლევისა და შეფასების მიზნით მიმართოს კანონმდებლობით გათვალისწინებულ სხვა ზომებს. 96-ე მუხლით

განსაზღვრულია ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ საქმის გარემოებათა სრულყოფილი გამოკვლევის ვალდებულება, კერძოდ, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. დაუშვებელია ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას საფუძვლად დაედოს ისეთი გარემოება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ.

სააპელაციო სასამართლომ ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.4 მუხლზე მითითებით მიიჩნია, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ სრულყოფილად უნდა გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და უნდა გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 16 მაისის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელთაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

კასატორი - სსიპ შემოსავლების სამსახური საკასაციო საჩივარში განმარტავდა, რომ სასამართლო აპელირებდა საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლზე, რომელიც ადგენს გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებებს. ამ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე, ამ თავით გათვალისწინებული მეთოდების გამოყენებით და მიაკუთვნოს იმ საანგარიშო პერიოდს, რომელშიც მოხდა მათი მიღება და გაწევა.

კასატორის მითითებით, საქმის ფაქტობრივ გარემოებების თანახმად, ი/მ „გ-----ეს“ შესამოწმებელ პერიოდში საშემოსავლო გადასახადის წლიურ დეკლარაციაში ესპანეთიდან იმპორტირებული საქონლის (მეორადი ავტომანქანების სათადარიგო ნაწილები და სხვადასხვა მეორადი სამშენებლო მოწყობილობები) ღირებულება გამოქვითული აქვს სასაქონლო დეკლარაციაში დაფიქსირებული ღირებულებით. გადამხდელმა იმპორტირებულ საქონელზე სასაქონლო დეკლარაციასთან ერთად ვერ წარადგინა შეძენის დამადასტურებელი ინვოისები, რომლითაც შემოწმებისას შესაძლებელი იქნებოდა რეალურად გაწეული ხარჯების დადგენა. კასატორის განმარტებით, აღნიშნულიდან ჩანს, რომ გ-----ის მიერ დარღვეული იყო საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ვალდებულება შემოსავლებისა და ხარჯების სწორად და დროულად აღრიცხვასთან, ასევე საგადასახადო პერიოდისათვის მიკუთვნებასთან დაკავშირებით, რამაც გამოიწვია ი/მ გ-----ისათვის საგადასახადო ვალდებულების დაკისრება.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლო ასევე ეხება საგადასახადო კოდექსის

105-ე მუხლს, რომლის პირველი და მეორე ნაწილების თანახმად, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის თანახმად გამოიქვითვას არ ექვემდებარება; თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, ყველა ხარჯი დოკუმენტურად უნდა იყოს დადასტურებული.

კასატორის მითითებით, აუდიტის დეპარტამენტის მიერ მოწოდებული ინფორმაციით ირკვევა, რომ შემოწმების ეტაპზე გ-----ის მიერ წარმოდგენილი დოკუმენტაციის ნაწილი (ხარჯის დამადასტურებელი ინვოისები) არ იყო სათანადო წესით ნათარგმნი და დამოწმებული, გარდა ამისა, ძირითად შემთხვევაში დეკლარაციების მიხედვით იმპორტიორი და ექსპორტიორი მხარე იყო გ-----, შესაბამისად, შეუძლებელი იყო გარიგების მონაწილე მეორე მხარის დადგენა. ამასთან, შემოწმებლების მიერ საარქივო სამმართველოდან გამოთხოვილ იქნა გადამხდელის მიერ შედგენილი საბაჟო დეკლარაციები, ვერც მოწოდებული ინფორმაციით მოხერხდა გადამხდელის მიერ საბაჟო ორგანოში წარდგენილი ინვოისების იდენტიფიცირება. გადასახადის გადამხდელს ჯერ შემოსავლების სამსახურში, შემდგომ ფინანსთა სამინისტროში საჩივრის განხილვისას არაერთხელ მიეცა წინადადება, წარედგინა ხარჯის დამადასტურებელი ინვოისები, ასეთის არსებობის შემთხვევაში, რაც არ განხორციელებულა.

საგადასახადო შემოწმების განმახორციელებლების მიერ ჯერ კიდევ საქმის პირველი ინსტანციის სასამართლოში განხილვისას ზემოაღნიშნულის დამადასტურებლად წარმოდგენილ იქნა სრული ინფორმაცია (ცხრილი) გადამხდელის მიერ წარმოდგენილ დოკუმენტებთან დაკავშირებით, სადაც დეტალურადაა ჩაშლილი ცალ-ცალკე დეკლარაციები, რომლებზეც წარმოდგენილი იყო ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტები და დეკლარაციები, რომელზეც არ იყო წარმოდგენილი, შესაბამისად, ისინი ვერც იქნებოდა შემოწმებლების მიერ გათვალისწინებული. აღნიშნული ცხრილი წარდგენილ იქნა ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოსათვისაც და დეტალურად იქნა გავლილი სასამართლო სხდომაზე, თუმცა შემოსავლების სამსახურის პოზიცია სააპელაციო სასამართლომ მაინც არ გაითვალისწინა. ქუთაისის სააპელაციო სასამართლო გადაწყვეტილების დასაბუთებისას ხაზს უსვამს საკითხს, რომ გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო შემოწმებისას არ მისცემია საშუალება, წარმოედგინა თავისი პოზიცია, არ მიუღია მონაწილეობა ადმინისტრაციულ წარმოებაში და იშველიებს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-13 მუხლს, რომლის პირველი და მეორე ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ ორგანოს უფლება აქვს განიხილოს და გადაწყვიტოს საკითხი მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დაინტერესებულ მხარეს, რომლის უფლება ან კანონიერი ინტერესი იზღუდება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით, მიეცა საკუთარი მოსაზრების წარდგენის შესაძლებლობა, გამონაკლისს ადგენს კანონი; ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნულ პირს უნდა ეცნობოს ადმინისტრაციული წარმოების შესახებ და უზრუნველყოფილი უნდა იქნეს მისი

მონაწილეობა საქმეში. აღნიშნულთან მიმართებაში კასატორი განმარტავს, რომ აუდიტის დეპარტამენტის მიერ მოწოდებული ინფორმაციის თანახმად, გაუგებარია გადამხდელის პრეტენზია ადმინისტრაციული წარმოების პროცესში მონაწილეობასთან დაკავშირებით. შემოწმების პერიოდში არაერთხელ მოთხოვნის მიუხედავად, ი/მ გ-----ე (ბუღალტერი ირაკლი ვარშანიძე) თავს არიდებდა და ღიზიანდებოდა შემოწმებასთან დაკავშირებით თანამშრომლობის მოთხოვნაზე, ხოლო საჩივრის განხილვის შემდეგ გადამხდელის მიერ მოწვეულ აუდიტორთან არაერთხელ გავლილი იყო მიღებული შემოსავლების სადავო საკითხები.

ამასთან, კასატორის მითითებით, მიღებული შემოსავლები შემოწმების მიერ დადგინდა გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი პირველადი დოკუმენტების და ბუღალტრული პროგრამის მიხედვით. აქვე კასატორი დამატებით აღვნიშნავს, რომ საქმეში დაცულია ი/მ „გ-----ის“ ბუღალტრის, იოსებ ვარშანიძის, განცხადება პირველადი დოკუმენტების აუდიტის დეპარტამენტში გავლისა და დამატებით მის მიერ წარმოდგენილი დოკუმენტების შესახებ, ასევე ფოტომასალა. შესაბამისად, გადამხდელის აპელირება იმის შესახებ, რომ მას მონაწილეობა არ მიუღია საგადასახადო შემოწმების პროცესში და დოკუმენტები არ იყო შესწავლილი, სიმართლეს არ შეესაბამება.

მეორე კასატორი - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო საკასაციო საჩივარში ძირითადად აპელირებს ფაქტობრივ გარემოებებზე და განმარტავს, რომ არ არსებობს გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის საფუძველი. კასატორის განმარტებით, მომჩივანი არ წარმოადგენს არგუმენტაციას გადაანგარიშების შედეგებთან დაკავშირებით, რაც ადასტურებს, რომ აუდიტის დეპარტამენტის მიერ სრულად მოხდა შემოსავლების სამსახურის მიერ მიღებული ბრძანების აღსრულება. მომჩივანმა დავის განხილვის პროცესში წარმოადგინა შპს „ბათააუდიტის“ დასკვნა, ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ. ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტების თაობაზე რაიმე არგუმენტაცია არ არის წარმოდგენილი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 29 სექტემბრის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 7 დეკემბრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახური საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მათი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრების გარეშე.

ს ა მ ო ტ ი ვ ა ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი :

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, საკასაციო საჩივრების საფუძვლიანობის შესწავლისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 16 მაისის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: ი/მ „გ-----ის“ საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმების 2012 წლის 24 დეკემბრის შუალედური აქტის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2012 წლის 28 დეკემბერს გამოსცა ბრძანება №32081, რომლითაც მეწარმეს ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა სულ 15051 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი - 11641 ლარი და ჯარიმა - 3410 ლარი.

შემოსავლები სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის №32081 ბრძანების საფუძველზე 2012 წლის 28 დეკემბერს გამოიცა საგადასახადო მოთხოვნა №12 და ი/მ „გ-----ეს“ დაერიცხა გადასახადი, სულ - 30315.75 ლარი, მათ შორის: ძირითადი გადასახადი - 11641 ლარი, ჯარიმა - 3410 ლარი, საურავი - 5264.75 ლარი.

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 5 ივნისის №28933 ბრძანებით, გ-----ის საჩივარი შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 28 დეკემბრის №32081 ბრძანებისა და მის საფუძველზე გამოცემული №082-12 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის თაობაზე დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ - გადასახადის გადამხდელს დაევალა წარედგინა ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების (საქონლის შეძენისა და მივლინების ხარჯის) დამადასტურებელი მტკიცებულებები, რომელთა შესწავლის შედეგების მიხედვითაც უნდა განხორციელებულიყო შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება.

2014 წლის 5 ივნისის №28933 ბრძანების საფუძველზე 2014 წლის 27 აგვისტოს შედგა დასკვნა, რომლის თანახმად, გადამხდელის მიერ წარდგენილი მასალები ვერ აკმაყოფილებდნენ საგადასახადო კოდექსის ნორმების მოთხოვნებს და საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტით დარიცხული დამატებითი საგადასახადო ვალდებულება დარჩა უცვლელი.

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 5 ნოემბრის №45823 ბრძანებით ი/მ „გ-----ის“ საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა 2014 წლის 27 აგვისტოს დასკვნის ბათილად ცნობას, დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ - გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება ბრძანების ჩაბარებიდან 10 დღის ვადაში ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების განსაზღვრის მიზნით აუდიტის დეპარტამენტისთვის წარედგინა ინვოისების ნოტარიალურად დამოწმებული ქართული თარგმანი. ამავე ბრძანებით აუდიტის დეპარტამენტს

დაევალა შეესწავლა გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებები და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით განეხორციელებინა აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება).

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 5 ნოემბრის №45823 ბრძანების საფუძველზე 2015 წლის 21 იანვარს გამოიცა დასკვნა. აღნიშნული დასკვნის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2015 წლის 23 იანვარს გამოსცა ბრძანება №1368, რომლითაც ი/მ „გ-----ეს“ შეუმცირდა გადასახადი 11046 ლარით, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი - 8837 ლარი, ჯარიმა - 2209 ლარი.

შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 23 იანვრის №1368 ბრძანების საფუძველზე გამოიცა №082-1 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს შეუმცირდა გადასახადი, სულ 11046 ლარით.

შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 22 აპრილის №12802 ბრძანებით ი/მ „გ-----ის“ საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა 2015 წლის 23 იანვრის №1368 ბრძანების საფუძველზე გამოცემული №082-1 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობას, დარჩა განუხილველი იმ საფუძველით, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოცემული იყო იმავე პირის მიმართ, იმავე დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 4 დეკემბრის გადაწყვეტილებით ი/მ „გ-----ის“ საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 22 აპრილის №12802 ბრძანების, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 23 იანვრის №1368 ბრძანებისა და მის საფუძველზე გამოცემული №082-1 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობას, არ დაკმაყოფილდა.

2013 წლის 9 დეკემბერს შედგა ი/მ „გ-----ის“ საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის საფუძველზეც შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2013 წლის 11 დეკემბერს გამოსცა №65079 ბრძანება, რომლის თანახმად, მეწარმეს დამატებით გადასახდელად დაერიცხა სულ 247667 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი - 165467 ლარი, ჯარიმა - 82200 ლარი.

2013 წლის 11 დეკემბრის №65079 ბრძანების საფუძველზე 2013 წლის 12 დეკემბერს გამოიცა საგადასახადო მოთხოვნა №82-19, რომლის შესაბამისად ი/მ „გ-----ეს“ დაერიცხა გადასახადი, სულ - 420188,8 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი - 165461 ლარი, ჯარიმა - 82200 ლარი, საურავი - 172527,8 ლარი.

2014 წლის 13 იანვარს ი/მ „გ-----ემ“ საჩივრით მიმართა შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა 2013 წლის 12 დეკემბრის №82-19 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა. საჩივრის ავტორმა სადავო გახადა ა) 2007-2011 წლის ერთობლივი შემოსავლიდან იმპორტირებული საქონლის ხარჯის შემცირება, ასევე მოითხოვა მივლინების ხარჯის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვა; ბ) მეწარმეს ძირითად საშუალებებზე გაწეული ხარჯები ზოგიერთ

შემთხვევაში ერთიანად აქვს გამოქვითული, ხოლო ზოგიერთ შემთხვევაში ამორტიზაციის დარიცხვის გზით. შემოწმებით დაკორექტირდა ამორტიზაციის ხარჯები და რეალიზაციის შემთხვევაში ერთობლივ შემოსავალში შესატანი თანხები, რასაც არ ეთანხმება; გ) არ დაეთანხმა დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვის გაანგარიშებას.

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 10 აპრილის №20401 ბრძანებით ი/მ „გ-----ის“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ: პირველ სადავო საკითხთან დაკავშირებით გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება ბრძანების ჩაბარებიდან 10 დღის ვადაში ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების განსაზღვრის მიზნით აუდიტის დეპარტამენტისთვის წარედგინა დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები. მეორე აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა შეესწავლა გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებები და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით განეხორციელებინა აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). მესამე, სადავო საკითხთან დაკავშირებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ - აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადამხდელის მონაწილეობით დამატებით შეესწავლა დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვის გაანგარიშების საკითხი და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განეხორციელებინა აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 10 აპრილის №20401 ბრძანების საფუძველზე 2014 წლის 12 აგვისტოს გამოიცა დასკვნა, რომლითაც კორექტირებას (შემცირებას) დაექვემდებარა საქონლის შეძენისა და მივლინების ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტების საფუძველზე დამატებით დარიცხული საგადასახადო ვალდებულება, სულ 22855 ლარის ოდენობით, ხოლო საბჭოს გადაწყვეტილების გათვალისწინებით მეორე და მესამე სადავო საკითხებში განხილული საგადასახადო ვალდებულებები გადაანგარიშების შედეგად დარჩა უცვლელი.

2014 წლის 12 აგვისტოს დასკვნის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2014 წლის 14 აგვისტოს გამოსცა ბრძანება №37066, რომლითაც ი/მ „გ-----ეს“ შეუმცირდა გადასახადი, სულ 22855 ლარის ოდენობით, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი - 15237 ლარი, ჯარიმა - 7618 ლარი.

შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 14 აგვისტოს №37066 ბრძანების საფუძველზე 2014 წლის 14 აგვისტოს გამოიცა საგადასახადო მოთხოვნა №082-1, რომლითაც ი/მ „გ-----ეს“ შეუმცირდა გადასახადი სულ 22855 ლარის ოდენობით, მათ შორის ძირითადი გადასახადი 15237 ლარი, ჯარიმა 7618 ლარი.

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 25 სექტემბრის №41009 ბრძანებით ი/მ „გ-----ის“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ - აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადამხდელის მონაწილეობით დამატებით შეესწავლა მეწარმის მიერ დამატებით წარდგენილი ხარჯის დამადასტურებელი

დოკუმენტაცია და დოკუმენტურად დადასტურებული ხარჯი ჩართოს ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვით ხარჯებში. საჩივარი იმ ნაწილში, რომლითაც მეწარმე არ ეთანხმებოდა ძირითად საშუალებებზე გაწეული ხარჯების გამოქვითვას ერთობლივი შემოსავლიდან და დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვის გაანგარიშებას არ დაკმაყოფილდა.

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 25 სექტემბრის №41009 ბრძანების საფუძველზე 2014 წლის 23 ოქტომბერს გამოიცა დასკვნა, რომლის თანახმად, შესწავლილ იქნა მეწარმის მიერ წარდგენილი ხარჯის დამადასტურებელი პირველადი სააღრიცხვო დოკუმენტები და დარიცხული საგადასახადო თანხები დარჩა უცვლელი, ვინაიდან აღნიშნული დოკუმენტები გათვალისწინებული იყო მიმდინარე შემოწმებისას და შესაბამისად გამოქვითული იყო შემოსავლიდან გამოსაქვით ხარჯებში.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 11 დეკემბრის გადაწყვეტილებით ი/მ „გ-----ის“ საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა: შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 25 სექტემბრის №41009 ბრძანების, შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 10 აპრილის №20401 ბრძანების, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 11 დეკემბრის №65079 ბრძანების, 2013 წლის 12 დეკემბრის №82-19 საგადასახადო მოთხოვნის, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 14 აგვისტოს №37066 ბრძანებისა და №082-1 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობას, ნაწილობრივ არ დაკმაყოფილდა (დოკუმენტურად დაუდასტურებელი ხარჯების ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვას დაქვემდებარებული ხარჯებში გაუთვალისწინებლობა და ძირითადი საშუალებების შეძენაზე გაწეული ხარჯებისა და ერთობლივ შემოსავალში შესატანი თანხების კორექტირება), ხოლო ნაწილობრივ დარჩა განუხილველი (დღგ-ით დაბეგვრის მართლზომიერება) ვინაიდან მეწარმემ უარი განაცხადა დავის გაგრძელებაზე.

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 2 დეკემბრის №49814 ბრძანებით ი/მ „გ-----ის“ საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 23 ოქტომბრის დასკვნის ბათილად ცნობას, დარჩა განუხილველი საქართველოს სკ-ის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტზე მითითებით (გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოცემულია იმავე პირის მიმართ იმავე დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად).

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 13 თებერვლის გადაწყვეტილებით ი/მ „გ-----ის“ საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 2 დეკემბრის №49814 ბრძანების ბათილად ცნობას, დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ: ი/მ „გ-----ის“ მიეცა წინადადება აუდიტის დეპარტამენტისთვის წარედგინა მოთხოვნილი ინფორმაცია, თავის მხრივ, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა სადავო საკითხი განეხილა მეწარმის მონაწილეობით და სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განეხორციელებინა საგადასახადო ვალდებულების გადაანგარიშება. 2015 წლის 13 თებერვლის გადაწყვეტილების აღსრულების

მიზნით აუდიტის დეპარტამენტის მიერ განხორციელდა ი/მ „გ-----ის“ მიმართ შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების სისწორის შესწავლა და დადგინდა, რომ გადამხდელს არ ჰქონდა წარდგენილი ხარჯების დამადასტურებელი დოკუმენტები, რის თაობაზეც 2015 წლის 31 მარტს შედგა დასკვნა და შემოწმებით დარიცხული თანხები არ დაექვემდებარა შემცირებას.

შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 24 ივნისის №22441 ბრძანებით ი/მ „გ-----ის“ საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა 2015 წლის 31 მარტის დასკვნის ბათილად ცნობას არ დაკმაყოფილდა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 4 დეკემბრის გადაწყვეტილებით ი/მ „გ-----ის“ საჩივარი საქართველოს სკ-ის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტზე მითითებით დარჩა განუხილველი.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 16 მაისის გადაწყვეტილებით ი/მ „გ-----ის“ სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2016 წლის 29 ნოემბრის გადაწყვეტილება (გარდა სარეზოლუციო ნაწილის მე-3 პუნქტისა) და მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც ი/მ „გ-----ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 11 დეკემბრის გადაწყვეტილება - შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 11 დეკემბრის №65079 ბრძანებისა და 2013 წლის 12 დეკემბრის №82-19 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის ნაწილში ი/მ „გ-----ის“ საჩივრის უარყოფის შესახებ; ამასთან, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 11 დეკემბრის №65079 ბრძანება და 2013 წლის 12 დეკემბრის №82-19 საგადასახადო მოთხოვნა; სსიპ შემოსავლების სამსახურს საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების (დოკუმენტალურად დადასტურებული ხარჯის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების ჩათვლის საკითხის) გამოკვლევისა და შეფასების შედეგად ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა დაევა, შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 25 სექტემბრის №41009 ბრძანების, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 13 თებერვლის გადაწყვეტილების აღსრულებისა და გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 24 ივნისის №22441 ბრძანება და აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 31 მარტისა და 2014 წლის 23 ოქტომბრის დასკვნები.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ სააპელაციო სასამართლომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით, სასამართლოსათვის მინიჭებული კომპეტენციის ფარგლებში, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნო სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები და სსიპ შემოსავლების სამსახურს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების ხელახალი გამოკვლევისა და შეფასების

შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა დაავალა.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად, ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

მითითებული მუხლით რეგლამენტირებული სასამართლოსათვის მინიჭებული საპროცესო უფლებამოსილება - უარი თქვას სადავო საკითხის მოწესრიგებაზე და აქტის გამომცემ ადმინისტრაციულ ორგანოს დაავალოს იმავე საკითხზე ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა, არ წარმოადგენს უპირობო და შეუზღუდავ უფლებამოსილებას.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულებას წარმოადგენს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა გამოკვლევა და სწორედ საქმის გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე უნდა იქნეს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გადაწყვეტილება მიღებული. ზემოაღნიშნული ნორმიდან გამომდინარე, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ არ გამოიკვლია საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებები და ისე გამოსცა ადმინისტრაციული აქტი, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს შესაბამის ადმინისტრაციულ ორგანოს გამოსცეს ახალი აქტი. ამდენად, ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის გამოყენების კომპეტენცია სასამართლოს გააჩნია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმის გარემოებათა გამოკვლევის გარეშე.

აღნიშნულთან დაკავშირებით საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში არ არსებობს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის გამოყენებისა და სადავო საკითხის გადაწყვეტაზე უარის თქმის პროცესუალური წინაპირობა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს არ დაურღვევიათ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-5, 53-ე და 96-ე მუხლებით დადგენილი მოთხოვნები, რამდენადაც ადმინისტრაციული წარმოებისას სრულად გამოიკვლიეს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და მტკიცებულებები და გადაწყვეტილება მიიღეს მათი ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. შესაბამისად, არ არსებობდა სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის საკითხის ხელახლა განხილვის

დავალდებულების საფუძველი.

ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით მინიჭებულ უფლებამოსილებას სასამართლო იყენებს იმ შემთხვევაში, როცა სასამართლო წესით ვერ ხერხდება ფაქტობრივი გარემოებების დადგენა და შეფასება. მათი დადგენა მხოლოდ ადმინისტრაციულ ორგანოს შეუძლია მისთვის კანონით მინიჭებული უფლებამოსილებიდან გამომდინარე ან აღნიშნული მის დისკრეციას განეკუთვნება. შესაბამისად, შეუძლებელი ხდება სასამართლოს მიერ სადავო ადმინისტრაციული აქტის მატერიალური კანონიერების შეფასება.

სააპელაციო სასამართლო პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების კანონიერებასა და დასაბუთებულობას ამოწმებს, როგორც ფაქტობრივი, ისე სამართლებრივი თვალსაზრისით, ანუ საქმეს განიხილავს, როგორც ფაქტობრივი გარემოებების დადგენის, ისე მათი სამართლებრივი შეფასების კუთხით. სააპელაციო სასამართლოს უფლება აქვს დაადგინოს ახალი ფაქტები, ხოლო საქმის მონაწილე პირებს უფლება აქვთ პირველ ინსტანციაში, უკვე განხილულთან ერთად, სააპელაციო სასამართლოში წარადგინონ ახალი მტკიცებულებები. ანუ სააპელაციო სასამართლო, საკასაციო ინსტანციის სასამართლოსგან განსხვავებით, შებოჭილი არაა პროცესუალური შესაძლებლობით, საქმეზე დაადგინოს ფაქტობრივი გარემოებები, გამოითხოვოს და შეაფასოს მტკიცებულებები.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სააპელაციო სასამართლოს სრული პროცესუალური უფლებამოსილება ჰქონდა თავად გადაწყვიტა დავა, რამდენადაც გასაჩივრებული აქტების მიღებისას სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ არ იყო დარღვეული აქტის გამოცემის ის პროცედურები, რაც უპირობოდ შექმნიდა საქმის ხელახლა განსახილველად დაბრუნების წინაპირობას. ამასთან, სააპელაციო სასამართლომ ზოგადად მიუთითა გამოსაკვლევ საკითხებზე და არ დაუსაბუთებია, რატომ იყო შეზღუდული თავად გამოკვლევა ისინი. მით უფრო იმ შემთხვევაში, როდესაც შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხლვის საბჭოს მიერ რამოდენიმეჯერ იქნა განხილული საჩივარი.

სააპელაციო სასამართლომ საქმის ხელახლა განხილვისას უნდა შეისწავლოს და გამოიკვლიოს მოსარჩელე - გ-----ის მიერ სადავო დეკლარაციებთან მიმართებაში სრულად იყო თუ არა წარმოდგენილი ხარჯის დამადასტურებელი სათანადო მტკიცებულებები. თავად დაავალოს მოსარჩელეს იმპორტირებულ საქონელთან ერთად შეძენის დამადასტურებელი ინვოისების წარმოდგენა, რომლითაც დადგინდებოდა რეალურად გაწეული ხარჯები.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2011 წლამდე მოქმედი რედაქცია) 183-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებულ ძირითად საშუალებათა საამორტიზაციო ანარიცხები გამოიქვითება ამ მუხლით გათვალისწინებული პირობების მიხედვით. ამავე მუხლის მე-13 ნაწილის შესაბამისად კი შესყიდული (ლიზინგის შემთხვევაში – გამოსყიდული) ან

გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოებული ძირითადი საშუალებების მიმართ, გარდა ლიზინგით გაცემულისა, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, სრულად გამოქვითოს ამ აქტივების შესყიდვის (წარმოების) ღირებულება იმ საგადასახადო წელს, რომელშიც ძირითადი საშუალებები ექსპლუატაციაში შევიდა. აღნიშნული ძირითადი საშუალებები არ შეიტანება ამ მუხლით გათვალისწინებული ჯგუფის ღირებულებით ბალანსში; მათი მიწოდებისას მიღებული ან მისაღები თანხები, ხოლო ასეთის არარსებობისას – საბაზრო ღირებულება დღ-ის გარეშე ექვემდებარება ერთობლივ შემოსავალში ჩართვას. ამ უფლების გამოყენების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია იგივე მეთოდი გამოიყენოს ყველა შემდგომში შესყიდული (წარმოებული) ძირითადი საშუალების მიმართ. ამავე მუხლის მე-14 ნაწილის შესაბამისად კი ამ მუხლის მე-13 ნაწილის დებულება ეხება მხოლოდ მისი ამოქმედების შემდეგ შესყიდულ ან გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოებულ, ამორტიზაციას დაქვემდებარებულ ძირითად საშუალებებს. ამ მუხლის მე-13 ნაწილის ამოქმედებამდე შესყიდული ან გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოებული ძირითადი საშუალებების მიმართ გამოიყენება ამ მუხლის პირველი-მე-12 ნაწილებით გათვალისწინებული პირობები. ამ მუხლის მე-13 ნაწილის დებულების გამოყენებისას გადასახადის გადამხდელს უფლება არა აქვს, არჩეული გამოქვითვის ნორმა 5 წლის განმავლობაში შეცვალოს. ამასთანავე, გამოქვითვის ასეთ ნორმის არჩევა უნდა მოხდეს იმ საგადასახადო წელს, როდესაც ძირითადი საშუალებები ექსპლუატაციაში შევიდა.

ამდენად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ კიანიდან, ი/მ „გ-----ეს“ გამოქვითვის ორივე მეთოდი ჰქონდა გამოყენებული, სააპელაციო სასამართლოს სრული შესაძლებლობა ჰქონდა თავად გადაეწყვიტა დავა და ი/მ „გ-----ის“ მოთხოვნის ფარგლებში შეემოწმებინა გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების მატერიალური კანონიერება, ხოლო თუ დავის გადაწყვეტისას საჭიროდ მიიჩნევდა გარკვეული ფაქტობრივი გარემოებების გამოკვლევას ან დადგენას, შესაძლებლობა ჰქონდა ესარგებლა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 და მე-19 მუხლებით მინიჭებული საპროცესო კომპეტენციით, თავად მოეპოვებინა მტკიცებულებები.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქმე ხელახლა განსახილველად უნდა დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს. მოცემული საქმე სააპელაციო სასამართლოს მიერ განხილულ უნდა იქნეს არსებითად და სააპელაციო სასამართლომ უნდა იმსჯელოს მითითებულ გარემოებებზე საქმეზე კანონიერი გადაწყვეტილების დადგენის მიზნით.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი :

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს

ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 412-ე მუხლით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 16 მაისის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდეს იმავე სასამართლოს;
3. სასამართლო ხარჯები გადანაწილდეს საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებისას;
4. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

თავმჯდომარე

მ. ვაჩაძე

მოსამართლეები:

ნ. სხირტლაძე

ვ. როინიშვილი