

საქმე № 330310015737426

საქმე №33ბ/2298-16



განჩინება

საქართველოს სახელით

9 მარტი, 2018 წელი

თბილისი

ქ.

**თბილისის სააპელაციო სასამართლო
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
თავმჯდომარე - ლევან მურუსიძე
მოსამართლეები: ნინო ქადაგიძე, მირანდა ერემაძე
სხდომის მდივანი - რუსუდან ანდრიაშვილი**

აპელანტი (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

წარმომადგენელი - ა-----ა

აპელანტი (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური

წარმომადგენელი - და-----ლი

მოწინააღმდეგე მხარე (მოსარჩელე) - შპს „ო----“

წარმომადგენელი - გე-----ი

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა და ახალი აქტის გამოცემის დავალა

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 30 ნოემბრის გადაწყვეტილება

1. აპელანტების მოთხოვნა - თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 30 ნოემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

2.1. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 30 ნოემბრის გადაწყვეტილებით შპს „ო----ს“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 31 ოქტომბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 10 დეკემბრის №5---- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაკავშირების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 30 იანვრის გადაწყვეტილება პირგასამტეხლოს საკასო მეთოდით აღრიცხვის ნაწილში. დანარჩენ ნაწილში სარჩელი არ დაკმაყოფილდა. მოპასუხეებს მოსარჩელის სასარგებლოდ დაეკისრათ სარჩელზე გადახდილი სახელმწიფო ბაჟიდან 5000 (ხუთი ათასი) ლარიდან 2500 (ორი ათას ხუთასი) ლარის გადახდა, დარჩენილი 2500 (ორი ათას ხუთასი) ლარი კი ჩაითვალოს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილად.

3. დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

უდავო ფაქტობრივი გარემოებები

3.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 25 აპრილის №2---- ბრძანებით დაინიშნა შპს „ო----ის“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2011 წლის პირველი იანვრიდან 2014 წლის პირველ აპრილამდე, მოგებისა და ქონების გადასახადების ნაწილში - 2011, 2012 და 2013 წლების საანგარიშო პერიოდი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 25 აპრილის №2---- ბრძანება.

3.2. შპს „ო----ის“ საგადასახადო შემოწმების შედეგებზე გამოიცა 2014 წლის 27 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის თანახმად, შპს „ო----ის“ 2011 წელს გამოსაქვით ხარჯებში გათვალისწინებული აქვს პირგასამტეხლო 914 489 ლარის ოდენობით, რომლის გადახდასაც ახორციელებს 2012-2013 წლებში. საგადასახადო ორგანომ მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მე-13 ნაწილზე, რომლის თანახმადაც ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირგასამტეხლო და სხვა ჯარიმები აღირიცხება საკასო მეთოდით (13.10.2011 №5118). აღნიშნული მუხლის შესაბამისად შემოწმებლებმა მიიჩნიეს, რომ პირგასამტეხლოს ხარჯი გათვალისწინებულ უნდა იქნეს გადახდის მომენტში, რამაც გამოიწვია 2011 წლის მოგების გადასახადისა და 2013 წლის ზარალის გაზრდა.

საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, 2011-2014 წლებში საზოგადოებას გაწეული აქვს დიდი ოდენობით სამივლინებო ხარჯი. შემოწმების პროცესში აღნიშნული მივლინებების მიზნობრიობის დადასტურება და მისი ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირება საზოგადოების მიერ ვერ მოხერხდა. აუდიტორის შეფასებით, მივლინების ხარჯების გამოქვითვები შესწავლილ იქნა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის, ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 5 აპრილის №2-- და შემოსავლების სამსახურის 2011

წლის 6 სექტემბრის №7--- ბრძანებების მოთხოვნის მიხედვით და მივლინების ის ხარჯი, რომელიც ვერ აკმაყოფილებდა აღნიშნულ მოთხოვნებს, დაკვალიფიცირდა თანამშრომლოს მიერ მიღებულ სარგებლად და საგადასახადო კოდექსის 101-ე მუხლის შესაბამისად დაექვემდებარა საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრას.

შემოწმებლების მიერ განხორციელდა ჯარიმის დარიცხვა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 27 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი.

3.3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 27 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემულ იქნა 2014 წლის 30 ოქტომბრის №4---- ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და 2014 წლის 31 ოქტომბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს გადასახდელად დაერიცხა 557 876,97 ლარი, მათ შორის, მოგების გადასახადის ძირითადი თანხა - 181604 ლარი, ჯარიმა - 90802 ლარი და საურავი - 110884,48 ლარი; საშემოსავლო გადასახადის ძირითადი თანხა - 66758 ლარი, ჯარიმა - 38612 ლარი და საურავი - 25487,76 ლარი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 30 ოქტომბრის №4---- ბრძანება;
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 31 ოქტომბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა.

3.4. შპს „ო----მ“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და 2014 წლის 31 ოქტომბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა მოითხოვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 10 დეკემბრის №5---- ბრძანებით შპს „ო----ს“ საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. კერძოდ, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა მოგების გადასახადში პირგასამტეხლოს ხარჯების ნაწილში, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დარიცხული ჯარიმის ოდენობა განესაზღვრა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად და დაევალა, ნაცვლად 50%-ისა გაეკრცელებინა ჯარიმა 10%-ის ოდენობით; დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

-სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 10 დეკემბრის №5---- ბრძანება.

3.5. 2014 წლის 24 დეკემბერს შპს „ო----მ“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს, რომლითაც 2014 წლის 10 დეკემბრის №5---- ბრძანებისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 31 ოქტომბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 30 იანვრის გადაწყვეტილებით, საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. კერძოდ, ნაწილობრივ გაუქმდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 10 დეკემბრის №5---- ბრძანება, ნაწილობრივ გაუქმდა აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 31 ოქტომბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა და აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა დარიცხული ჯარიმის კორექტირება მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად. მიღებული გადაწყვეტილებით, დავების განხილვის საბჭომ განმარტა, რომ გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე უნდა გათავისუფლდეს პირგასამტეხლოს საკასო მეთოდით აღრიცხვისა და მივლინების ხარჯების ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვით ხარჯებში გაუთვალისწინებლობის გამო დარიცხული ჯარიმისაგან.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 30 იანვრის გადაწყვეტილება.

3.6. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 30 იანვრის გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოიცა 2015 წლის 12 თებერვლის დასკვნა, გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ 2015 წლის 20 თებერვლის №4--- ბრძანება და 2015 წლის 20 თებერვლის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს შეუშინებდა დარიცხული ჯარიმა 36 105 ლარის ოდენობით, მათ შორის, მოგების გადასახადში დარიცხული ჯარიმა - 13717 ლარის ოდენობით და საშემოსავლო გადასახადში დარიცხული ჯარიმა - 22388 ლარის ოდენობით.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 12

თებერვლის დასკვნა;

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 20 თებერვლის №4--- ბრძანება;

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 20 თებერვლის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა.

4. დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

4.1. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლის შესაბამისად, სარჩელი შეიძლება აღიძრას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის ან ძალადაკარგულად გამოცხადების მოთხოვნით.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მეორე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი არის ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემული სამართლებრივი აქტი, რომელიც აწესებს, ცვლის, წყვეტს ან ადასტურებს პირის ან პირთა შეზღუდული წრის უფლებებსა და მოვალეობებს.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 31 ოქტომბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 10 დეკემბრის №5---- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 30 იანვრის გადაწყვეტილება წარმოადგენენ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მეორე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს და მათი კანონშესაბამისობა უნდა შეამოწმოს სასამართლომ განსახილველი დავის ფარგლებში.

4.2. 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.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლზე, რომლის პირველი ნაწილის მიხედვით, 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. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, თუ ამ თავით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, გადასახადის გადამხდელი შემოსავლებისა და ხარჯების აღსარიცხავად იყენებს საკასო ან დარიცხვის მეთოდს, იმის მიხედვით, თუ რომელ მეთოდს იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვისათვის.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 137-ე მუხლით განსაზღვრულია, რომ აღრიცხვის საკასო მეთოდის გამოყენებისას გადასახადის გადამხდელმა: ა) შემოსავლები უნდა აღრიცხოს მათი მიღების ან გამოყენებისა და განკარგვის უფლების მოპოვების მომენტიდან; ბ) ხარჯები უნდა გამოქვითოს განაღდებას შემდეგ (აღნიშნული არ ეხება ამ კოდექსის 111-ე მუხლით გათვალისწინებულ ამორტიზაციას დაქვემდებარებულ ძირითად საშუალებებს).

ამავე კოდექსის 140-ე მუხლის თანახმად კი, დარიცხვის მეთოდის გამოყენებისას გადასახადის გადამხდელმა შემოსავლები და ხარჯები უნდა აღრიცხოს შესაბამისად შემოსავლების მიღების უფლების მოპოვებისა და ხარჯების აღიარების მომენტის მიხედვით, შემოსავლების ფაქტობრივად მიღებისა და ხარჯების ფაქტობრივად გაწევის მომენტის მიუხედავად, გარდა ამ კოდექსის 142-ე მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა.

სასამართლომ განმარტა, რომ გადასახადის გადამხდელის ძირითადი ვალდებულებაა, დროულად და სრულად გადაიხადოს გადასახადები, ყველა სხვა უფლება თუ მოვალეობა აღნიშნული ძირითადი ვალდებულების რეალიზებას ემსახურება. გადასახადის დაანგარიშების მიზნებისთვის, რა თქმა უნდა, განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს შემოსავლებისა და ხარჯების კანონშესაბამისად აღრიცხვას. ამასთან, თუ კანონით სხვა რამ არ არის დადგენილი, გადასახადის გადამხდელი ბუღალტრული აღრიცხვისთვის გამოყენებული მეთოდის შესაბამისად შემოსავლებისა და ხარჯების აღსარიცხავად იყენებს საკასო ან დარიცხვის მეთოდს. ამასთან, განსხვავებულია ამ მეთოდების მიხედვით შემოსავლების აღრიცხვის მომენტი. კერძოდ, დარიცხვის მეთოდი შემოსავლის მიღების მომენტს უკავშირებს უფლების მოპოვების მომენტს, ხოლო ხარჯები უნდა აღირიცხოს შემოსავლების მიღების უფლების მოპოვებისა და ხარჯების აღიარების მომენტის მიხედვით, შემოსავლების ფაქტობრივად მიღებისა და ხარჯების

ფაქტობრივად გაწევის მომენტის მიუხედავად მაშინ, როდესაც საკასო მეთოდის გამოყენებისთვის შემოსავლის მიღების მომენტი უკავშირდება ნაღდი ფულის მიღების მომენტს, ხოლო უნაღდო ანგარიშსწორებისას ფულადი სახსრების ანგარიშზე ჩარიცხვის მომენტს, ხოლო ხარჯები უნდა გამოიქვითოს განაღდების შემდეგ.

მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოები მიუთითებენ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მე-13 ნაწილზე, რომლის მიხედვითაც, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირგასამტეხლო და სხვა ჯარიმები აღირიცხება საკასო მეთოდით. აღნიშნული ცვლილება კანონში განხორციელდა 2011 წლის 13 ოქტომბრის №5118 კანონის საფუძველზე, რომელიც ამოქმედდა გამოქვეყნებისთანავე - 2011 წლის 31 ოქტომბერს. 2011 წლის 31 ოქტომბრამდე არსებული საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლი არ ითვალისწინებდა ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირგასამტეხლოს აღრიცხვას მხოლოდ საკასო მეთოდით, არამედ 2011 წლის 13 ოქტომბერს განხორციელებულ საკანონმდებლო ცვლილებამდე მოქმედი 142-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, დარიცხვის მეთოდის გამოყენებისას გარიგებასთან (ხელშეკრულებასთან) დაკავშირებული ხარჯების გაწევის მომენტად ითვლება მომენტი, როცა შესრულებულია ყველა შემდეგი პირობა: ა) შესაძლებელია გადასახადის გადამხდელის მიერ ფინანსური ვალდებულების აღების ცალსახად მიჩნევა; ბ) ფინანსური ვალდებულების ოდენობა შეიძლება საკმარისი სიზუსტით შეფასდეს; გ) გარიგების (ხელშეკრულების) ყველა მონაწილემ ფაქტობრივად შეასრულა თავისი ვალდებულება ამ გარიგების (ხელშეკრულების) მიხედვით და სათანადო ანაზღაურება ექვემდებარება აუცილებელ გადახდას. ამავე მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილების შესაბამისად, ფინანსურ ვალდებულებაში იგულისხმება გარიგების (ხელშეკრულების) შედეგად აღებული ვალდებულება, რომლის შესრულების ძალითაც ამ გარიგების (ხელშეკრულების) მეორე მონაწილემ უნდა მიუთითოს ვალდებულების შესაბამისი შემოსავალი ფულადი ან სხვა ფორმით. სავალო ვალდებულების პროცენტის ან იჯარით გაცემული ქონებიდან გადასახდელის გადახდისას ხარჯების გაწევის მომენტად ითვლება სავალო ვალდებულების ან იჯარის ხელშეკრულების ვადის გასვლის მომენტი. თუ სავალო ვალდებულების ან იჯარის ხელშეკრულების ვადა რამდენიმე საანგარიშო პერიოდს მოიცავს, ხარჯები საანგარიშო პერიოდებს შორის ნაწილდება მათი დარიცხვების შესაბამისად.

ზემოაღნიშნულის შესაბამისად, 2011 წლის 13 ოქტომბერს განხორციელებული ცვლილების შედეგად პირგასამტეხლო უნდა აღირიცხოს საკასო მეთოდით, კანონში განხორციელებულ ცვლილებამდე კი პირგასამტეხლოს მიმართ გამოიყენებოდა დარიცხვის მეთოდი. განსახილველ შემთხვევაში საგადასახადო შემოწმება შეეხო 2011 წლის პერიოდსაც, როცა

ჯერ კიდევ მოქმედებდა ძველი რეგულაცია - პირგასამტეხლოს დარიცხვის მეთოდით აღრიცხვის შესაძლებლობის შესახებ.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა.

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ განხორციელდა შპს „ო----“-ს საქმიანობის საგადასახადო შემოწმება. შემოწმებამ მოიცვა 2011 წლიდან 2014 წლამდე საანგარიშო პერიოდი. საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, შპს „ო----“-ს 2011 წელს გამოსაქვით ხარჯებში გათვალისწინებული აქვს პირგასამტეხლო 914 489 ლარის ოდენობით, რომლის გადახდასაც ახორციელებს 2012-2013 წლებში. საგადასახადო ორგანომ მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მე-13 ნაწილზე, რომლის ცვლილებაც განხორციელდა 2011 წლის 13 ოქტომბრის №5118 კანონით და აღნიშნა, რომ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირგასამტეხლო და სხვა ჯარიმები აღირიცხება საკასო მეთოდით. აღნიშნული მუხლის შესაბამისად შემოწმებლებმა მიიჩნიეს, რომ პირგასამტეხლოს ხარჯი გათვალისწინებულ უნდა იქნას გადახდის მომენტში, რაც გამოიწვევს 2011 წლის მოგების გადასახადისა და 2013 წლის ზარალის გაზრდას.

საგადასახადო კოდექსის 2011 წლის 31 ოქტომბრამდე მოქმედი 136-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ ამ თავით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, გადასახადის გადამხდელი შემოსავლებისა და ხარჯების აღსარიცხავად იყენებს საკასო ან დარიცხვის მეთოდს, იმის მიხედვით, თუ რომელ მეთოდს იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვისათვის. მითითებული ნორმის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელმა ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირგასამტეხლოს აღრიცხვა განახორციელა დარიცხვის მეთოდით 2011 წლის საანგარიშო პერიოდში.

სასამართლომ არ გაიზიარა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მითითება საგადასახადო კოდექსის 153-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის მიხედვითაც, საქართველოს საწარმოები საშემოსავლო გადასახადისა და მოგების გადასახადის შესახებ დეკლარაციას საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით საგადასახადო ორგანოს საანგარიშო წლის მომდევნო წლის 1 აპრილამდე წარუდგენენ და ვინაიდან გადამხდელს 2012 წლის პირველ აპრილამდე უნდა წარედგინა დეკლარაცია, ამ პერიოდისთვის კი უკვე მოქმედებდა საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მე-13 ნაწილი და შესაბამისად, აღნიშნულის მიხედვით უნდა განეხორციელებინა მხარეს აღრიცხვა, ან მოეხდინა უკვე წარდგენილი მონაცემების კორექტირება და განმარტავს, რომ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირგასამტეხლოს

აღრიცხვა საკასო მეთოდით სავალდებულო გახდა 2011 წლის 31 ოქტომბრიდან, აღნიშნულ პერიოდამდე მითითებული ხარჯის საკასო მეთოდით აღრიცხვის სავალდებულობა კანონმდებლობით დადგენილი არ ყოფილა და მოსარჩელის ქმედება შეესაბამება საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილისა და 136-ე მუხლის დანაწესს, ვინაიდან აღრიცხვის მეთოდები პირდაპირ კავშირშია გადასახადების გამოანგარიშებასა და გადახდასთან. იგი ემსახურება შემოსავლებისა და ხარჯების სწორად ასახვას, გადასახადებით დაბეგვრისათვის კი გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა, კანონით დადგენილი მეთოდების გამოყენება ასევე საანგარიშო პერიოდს უკავშირდება.

4.3. რაც შეეხება სამივლინებო ხარჯებს, რისი ნაწილიც მოპასუხე შემოსავლების სამსახურის მიერ მიზნობრიობის დაუდასტურებლობის გამო დაკვალიფიცირდა თანამშრომლის მიერ მიღებულ სარგებლად და დაექვემდებარა საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრას, დადგენილია, რომ საგადასახადო ორგანოში დავის განხილვისას მოსარჩელემ მოპასუხეთა მიერ დაუდასტურებლად მიჩნეულ სამივლინებო ხარჯებთან მიმართებით მოითხოვა სანქციისაგან გათავისუფლება, ხოლო ხარჯის დამადასტურებელი დამატებითი მტკიცებულებები არ წარუდგენია.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 101-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ხელოფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი, მათ შორის, წინა სამუშაო ადგილიდან პენსიის ან სხვა სახით მიღებული შემოსავალი, ან შემოსავალი მომავალი სამუშაო ადგილიდან. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, ხელოფასის სახით მიღებულ შემოსავალში არ შედის: დაქირავებულისათვის გადახდილი სამივლინებო ხარჯების ანაზღაურება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ განსაზღვრული ნორმის ფარგლებში.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლზე, რომლის მიხედვითაც, ადმინისტრაციული საქმის განხილვისას მხარეები სარგებლობენ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით მინიჭებული უფლება-მოვალეობებით, ამასთან, სასამართლო უფლებამოსილია თავისი ინიციატივით მიიღოს გადაწყვეტილება დამატებითი ინფორმაციის ან მტკიცებულების წარმოსადგენად. ამავე კოდექსის მე-17 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს

წერილობითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით განმტკიცებულია შეჯიბრებითობის პრინციპი. კერძოდ, სამართალწარმოება მიმდინარეობს შეჯიბრებითობის საფუძველზე. მხარეები სარგებლობენ თანაბარი უფლებებითა და შესაძლებლობებით, დაასაბუთონ თავიანთი მოთხოვნები, უარყონ ან გააქარწყლონ მეორე მხარის მიერ წამოყენებული მოთხოვნები, მოსაზრებები თუ მტკიცებულებები. მხარეები თვითონვე განსაზღვრავენ, თუ რომელი ფაქტები უნდა დაედოს საფუძვლად მათ მოთხოვნებს ან რომელი მტკიცებულებებით უნდა იქნეს დადასტურებული ეს ფაქტები. ამავე კოდექსის 102-ე მუხლის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილით კი განსაზღვრულია, რომ სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს მათ ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ.

ამრიგად, ადმინისტრაციული თუ სასამართლო წარმოებისას მიღებული გადაწყვეტილება ეფუძნება მხარეთა მიერ წარდგენილი მტკიცებულებების სრულად, ყოველმხრივ და ობიექტურად გამოკვლევას, შესწავლასა და შეფასებას. მიუთითებს რა კონკრეტულ ფაქტობრივ გარემოებაზე, მხარემ უნდა წარადგინოს შესაბამისი ფაქტის დამადასტურებელი მტკიცებულებები. მტკიცებულებას შეიძლება წარმოადგენდეს მხარეთა ახსნა-განმარტება, მოწმეთა ჩვენება, ფაქტების კონსტატაციის მასალები, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებები და ექსპერტთა დასკვნები. ამასთან, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილით ცალსახადაა განსაზღვრული, რომ საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით. განსახილველ შემთხვევაში, მოსარჩელეს სასამართლო განხილვისას არ წარმოუდგენია რაიმე დამატებითი მტკიცებულებები, რომლებიც შეეხებოდა სამივლინებო ხარჯების მიზნობრიობისა და მისი ეკონომიკურ საქმიანობასთან კავშირის დადასტურებას.

რაც შეეხება მოსარჩელის მითითებას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილზე, რომლის თანახმადაც, საგადასახადო ორგანოს/დავის განმხილველ ორგანოს ან სასამართლოს უფლება აქვს, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით,

სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის მე-4 ნაწილი განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შესრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელისთვის საგადასახადო კოდექსით ან/და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის დაკისრებას.

ამავე კოდექსის 270-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო სანქცია არის პასუხისმგებლობის ზომა ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის, ხოლო მე-2 ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო სანქცია გამოიყენება გაფრთხილების, საურავის, ფულადი ჯარიმის, სამართალდარღვევის საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უსასყიდლოდ ჩამორთმევის სახით, ამ კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საურავი არის საგადასახადო სანქცია, რომელიც პირს ეკისრება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში გადასახადის გადასახდელი თანხის გადაუხდელობისათვის.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ჯარიმა და საურავი წარმოადგენს საგადასახადო სანქციის სახეებს, რომლებიც კანონით დადგენილი წესით ერიცხება გადასახადის გადამხდელს შესაბამისი საფუძვლების არსებობისას. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, დავის განმხილველ ორგანოს უფლება აქვს, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი დაკისრებული სანქციისაგან, როდესაც სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით. შესაბამისად, აღნიშნული მუხლით საგადასახადო ორგანოს ენიჭება დისკრეციული უფლებამოსილება.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის „ლ“ ქვეპუნქტის თანახმად, დისკრეციული უფლებამოსილება არის უფლებამოსილება, რომელიც ადმინისტრაციულ ორგანოს ან თანამდებობის პირს ანიჭებს თავისუფლებას საჯარო და კერძო ინტერესების დაცვის საფუძველზე კანონმდებლობის შესაბამისი რამდენიმე გადაწყვეტილებიდან შეარჩიოს ყველაზე მისაღები გადაწყვეტილება. ამავე კოდექსის მე-6 მუხლის შესაბამისად, თუ ადმინისტრაციულ ორგანოს რომელიმე საკითხის გადასაწყვეტად მინიჭებული აქვს დისკრეციული უფლებამოსილება, იგი ვალდებულია ეს უფლებამოსილება განახორციელოს კანონით დადგენილ ფარგლებში. ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია განახორციელოს დისკრეციული უფლებამოსილება მხოლოდ იმ მიზნით, რომლის

მისაღწევად მინიჭებული აქვს ეს უფლებამოსილება.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2014 წლის 7 ოქტომბრის გადაწყვეტილებაზე (საქმე №ბს-222-219(კ-14) და განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი საგადასახადო ორგანოს/სასამართლოს ანიჭებს დისკრეციულ უფლებამოსილებას, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი დარიცხული სანქციისაგან, რაც გულისხმობს, რომ საგადასახადო ორგანო არ არის ვალდებული, ნებისმიერ შემთხვევაში გამოიყენოს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ზემოაღნიშნული ნორმა. გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერების პრინციპი პასუხისმგებლობის გამომრიცხველ გარემოებად განიხილება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი გადასახადის გადამხდელის ქმედების შესაფასებლად არ განსაზღვრავს „კეთილსინდისიერების“ ან „არაკეთილსინდისიერების“ ცნებას. თუმცა კეთილსინდისიერების საკითხს საგადასახადო დავის გადაწყვეტისა და კონკრეტული საგადასახადო-სამართლებრივი ნორმების შეფარდების პროცესში განსაკუთრებული დატვირთვა გააჩნია. გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერება გულისხმობს პირის სუბიექტურ დამოკიდებულებას მის მიერ ჩადენილი ქმედებისადმი. პირს სწამს, რომ მისი ქმედება კანონიერია, არ არის მართლსაწინააღმდეგო. ამასთან, პირი მოქმედებს ე.წ. საპატიებელი შეცდომის პირობებში, ანუ მან არ იცოდა და არც შეიძლებოდა, სცოდნოდა, რომ ჩადიოდა აკრძალულ ქმედებას. საპატიებელი შეცდომის დროს პირი ფიქრობს, რომ არ არსებობს ისეთი ნორმა, რომელიც მის ქმედებას კრძალავს. მაშასადამე, მას არ გააჩნია სამართალდარღვევის ჩადენის შეგნება. მოცემულ შემთხვევაში კანონის მიზანს წარმოადგენს, საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან გაათავისუფლოს არა სტანდარტულად შეცდომის დამშვები პირი, არამედ პირი, რომელიც სამართლებრივი შეცდომის არეალში მოქმედებდა, რადგან სამართლებრივი შეცდომის დროს პირი არასწორად აფასებს ჩადენილი ქმედების სამართლებრივ არსს და ამ ქმედებით გამოწვეულ სამართლებრივ შედეგს. გასადასახადის გადამხდელი შეიძლება კეთილსინდისიერად ცდებოდეს კანონის არსთან მიმართებაში, თუ აშკარად ბუნდოვანი და ორაზროვანი შინაარსის გამო კანონის ნორმა აზრთა სხვადასხვაობის, განსხვავებული ინტერპრეტაციისა და არაერთგვაროვანი განმარტების საშუალებას იძლევა.

ზემოაღნიშნული განმარტებების შესაბამისად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან პირის გათავისუფლების იმგვარ საკითხებს აწესრიგებს, როდესაც უფლებამოსილ ორგანოს აძლევს შესაძლებლობას, გაათავისუფლოს საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან პირი, თუ იგი საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმის აშკარა ბუნდოვანი და

ორაზროვანი შინაარსის გამო, კეთილსინდისიერად ცდებოდა კანონის არსთან მიმართებაში. ამასთან, აღნიშნული მუხლის გამოყენებისას, საგადასახადო ორგანომ უნდა დაადგინოს, არის თუ არა გადასახადოს გადამხდელი კეთილსინდისიერი და რამდენადაა გამოწვეული სამართალდარღვევა შეცდომით. აღნიშნულის დადგენის შემდეგ კი, ადმინისტრაციულ ორგანოს მინიჭებული აქვს დისკრეციული უფლებამოსილება, გაათავისუფლოს გადასახადის გადამხდელი სანქციისაგან. ამდენად, საგადასახადო ორგანო არ არის ვალდებული, გამოიყენოს აღნიშნული მუხლი მაშინაც კი, როდესაც სახეზეა მისი შემადგენლობა. ეს არის მისთვის მინიჭებული უფლებამოსილება. სასამართლომ მიუთითა, რომ 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილით ანიჭებს რა კანონმდებელი ადმინისტრაციულ ორგანოს დისკრეციულ უფლებამოსილებას, გაათავისუფლოს ან არ გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო სანქციისაგან, ამავე დროს ანიჭებს მას უფლებას, გადაწყვიტოს სანქციის რა ფარგლებში გაათავისუფლებს გადასახადის გადამხდელს. 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის გამოყენებისას საგადასახადო ორგანო არ არის შეზღუდული, გაავრცელოს იგი მხოლოდ სანქციის ნაწილზე, სანქციის მხოლოდ ერთ სახეზე და დარიცხული სანქციის ნაწილი ძალაში დატოვოს. აღნიშნული არის საგადასახადო ორგანოსთვის მინიჭებული თავისუფლება, გადაწყვიტოს საკითხი ყოველ ცალკეულ შემთხვევაში, კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით.

4.4. 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.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძვლები 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 ჩითვლება 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.

ზემოაღნიშნული სამართლებრივი ნორმების ანალიზისა და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების შეფასების საფუძველზე სასამართლომ მიიჩნია, რომ ბათილად უნდა იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 31 ოქტომბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 10 დეკემბრის №5---- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაკავშირებული განხილვის საბჭოს 2015 წლის 30 იანვრის გადაწყვეტილება პირგასამტეხლოს საკასო მეთოდით აღრიცხვის ნაწილში, ხოლო დანარჩენ ნაწილში სარჩელი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

5. სააპელაციო საჩივრის სამართლებრივი საფუძვლები:

5.1. აპელანტები არ ეთანხმებიან თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 30 ნოემბრის გადაწყვეტილებას, მიიჩნევენ რომ იგი უნდა გაუქმდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

შპს „ო---ს“ სადავო თანხები დაერიცხა აუდიტის დეპარტამენტის საგადასახადო შემოწმების 2014 წლის 27 ოქტომბრის აქტის საფუძველზე. შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2011 წლის 1 იანვრიდან 2014 წლის 1 აპრილამდე. აღნიშნულის თაობაზე გამოიცა აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 30 ოქტომბრის N4---- ბრძანება და 2014 წლის 31 ოქტომბრის N0----- „საგადასახადო მოთხოვნა“. სადაო საკითხს წარმოადგენს პირგასამტეხლოს საკასო მეთოდით დარიცხვა. აღნიშნულთან დაკავშირებით აპელანტები უთითებენ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლზე, რომლის პირველი ნაწილის მიხედვით, 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. ამავე მუხლის მე-13 ნაწილის თანახმად, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირგასამტეხლო და სხვა ჯარიმები აღირიცხება საკასო მეთოდით.

შემოწმების აქტის თანახმად, ფაქტობრივი საფუძველი, რამაც აღნიშნულ ნაწილში დარიცხვა განაპირობა, არის ის გარემოება რომ საზოგადოებას 2011 წელს გამოსაქვით ხარჯებში გათვალისწინებული აქვს პირგასამტეხლო 914489 ლარის ოდენობით, რომლის გადახდაც განხორციელდა 2012-2013 წლებში. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე შემოწმების მიერ პირგასამტეხლოს ხარჯი გათვალისწინებული იყო გადახდის მომენტში, რამაც გამოიწვია 2011 წლის მოგების გადასახადისა და 2013 წლის ზარალის გაზრდა.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აპელანტები მიიჩნევენ, რომ აღნიშნული გადაწყვეტილება დაუსაბუთებელია და უნდა გაუქმდეს.

ამასთანავე, აპელატებს სოლიდარულად დაეკისრათ სახელმწიფო ბაჟის გადახდა, რაც ასევე დაუსაბუთებლად მიაჩნიათ, რადგან „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი ნაწილის „ლ“ ქვეპუნქტის თანახმად საგადასახადო ორგანოები გათავისუფლებულნი არიან სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან.

6. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება:

სააპელაციო პალატამ განიხილა საქმის მასალები, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებები, შეამოწმა გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობა და მიიჩნევს, რომ სააპელაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ სააპელაციო საჩივრებში მითითებული გარემოებები არ ქმნიან სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებულ შემადგენლობას და შესაბამისად, გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალურ-სამართლებრივ საფუძვლებს.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. იმავე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით. სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, თუ სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ ან/და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მაშინ დასაბუთება იცვლება მათზე მითითებით.

აქვე პალატა განმარტავს, რომ ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციის მე-6 მუხლის პირველი ნაწილი ავალდებულებს სასამართლოს, დაასაბუთოს თავისი გადაწყვეტილება, რაც არ უნდა იქნეს გაგებული თითოეულ არგუმენტზე დეტალური პასუხის გაცემად (იხ. ჯღარკავა საქართველოს წინააღმდეგ, №7932/03; გარდა ამისა, დასაბუთებული გადაწყვეტილების

უფლების ზედა ინსტანციის სასამართლოებს საშუალებას აძლევს დაეთანხმონ ქვედა ინსტანციის სასამართლოს დასაბუთებას, საფუძვლების გამეორების გარეშე.

6.1. ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება:

6.1.1. სააპელაციო სასამართლო სრულად ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, სასამართლომ სწორად დაადგინა საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, რასაც იზიარებს სააპელაციო პალატაც.

6.1.2. სააპელაციო სასამართლო სრულად იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს დასკვნებსა და სამართლებრივ შეფასებებს, განჩინების დასაბუთების თვალსაზრისით შემოიფარგლება გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილზე მითითებით და თავის მხრივ დამატებით განმარტავს შემდეგს:

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე 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. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, თუ ამ თავით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, გადასახადის გადამხდელი შემოსავლებისა და ხარჯების აღსარიცხავად იყენებს საკასო ან დარიცხვის მეთოდს, იმის მიხედვით, თუ რომელ მეთოდს იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვისათვის.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 137-ე მუხლით განსაზღვრულია, რომ აღრიცხვის საკასო მეთოდის გამოყენებისას გადასახადის გადამხდელმა: ა) შემოსავლები უნდა აღრიცხოს მათი მიღების ან გამოყენებისა და განკარგვის უფლების მოპოვების მომენტიდან; ბ) ხარჯები უნდა გამოქვითოს განაღდების შემდეგ (აღნიშნული არ ეხება ამ კოდექსის 111-ე მუხლით გათვალისწინებულ ამორტიზაციას დაქვემდებარებულ ძირითად საშუალებებს).

ამავე კოდექსის 140-ე მუხლის თანახმად კი, დარიცხვის მეთოდის გამოყენებისას გადასახადის გადამხდელმა შემოსავლები და ხარჯები უნდა აღრიცხოს შესაბამისად შემოსავლების მიღების უფლების მოპოვებისა და ხარჯების აღიარების მომენტის მიხედვით, შემოსავლების ფაქტობრივად მიღებისა და ხარჯების ფაქტობრივად გაწევის მომენტის მიუხედავად, გარდა ამ კოდექსის 142-ე მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა.

ამასთან, საგადასახადო კოდექსის 2011 წლის 31 ოქტომბრამდე მოქმედი 136-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ ამ თავით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, გადასახადის გადამხდელი შემოსავლებისა და ხარჯების აღსარიცხავად იყენებს საკასო ან დარიცხვის მეთოდს, იმის მიხედვით, თუ რომელ მეთოდს იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვისათვის. მითითებული ნორმის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელმა ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირგასამტეხლოს აღრიცხვა განახორციელა დარიცხვის მეთოდით 2011 წლის საანგარიშო პერიოდში.

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ განხორციელდა შპს „ო----ს“ საქმიანობის საგადასახადო შემოწმება. შემოწმებამ მოიცვა 2011 წლიდან 2014 წლამდე საანგარიშო პერიოდი. საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, შპს „ო----ს“ 2011 წელს გამოსაქვით ხარჯებში გათვალისწინებული აქვს პირგასამტეხლო 914 489 ლარის ოდენობით, რომლის გადახდასაც ახორციელებს 2012-2013 წლებში. საგადასახადო ორგანომ მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მე-13 ნაწილზე, რომლის ცვლილებაც განხორციელდა 2011 წლის 13 ოქტომბრის №5118 კანონით და აღნიშნა, რომ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირგასამტეხლო და სხვა ჯარიმები აღირიცხება საკასო მეთოდით. აღნიშნული მუხლის შესაბამისად შემმოწმებლებმა მიიჩნიეს, რომ პირგასამტეხლოს ხარჯი გათვალისწინებულ უნდა იქნას გადახდის მომენტში, რაც გამოიწვევს 2011 წლის მოგების გადასახადისა და 2013 წლის ზარალის გაზრდას.

პალატაც არ იზიარებს სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს პოზიციას და მიუთითებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობაზე, რომ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირგასამტეხლოს აღრიცხვა საკასო მეთოდით სავალდებულო გახდა 2011 წლის 31 ოქტომბრიდან, აღნიშნულ პერიოდამდე მითითებული ხარჯის საკასო მეთოდით აღრიცხვის სავალდებულობა კანონმდებლობით დადგენილი არ ყოფილა და მოსარჩელის ქმედება შეესაბამება საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილისა და 136-ე მუხლის დანაწესს, ვინაიდან აღრიცხვის მეთოდები პირდაპირ კავშირშია გადასახადების გამოანგარიშებასა და გადახდასთან. იგი ემსახურება შემოსავლებისა და ხარჯების სწორად ასახვას, გადასახადებით დაბეგვრისათვის კი გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა, კანონით დადგენილი მეთოდების გამოყენება ასევე საანგარიშო პერიოდს უკავშირდება.

პალატა დამატებით განმარტავს, რომ დავის არსებით გადაწყვეტას და სწორ სამართლებრივ კვალიფიკაციას მნიშვნელოვანწილად განაპირობებს საქმეზე

გამოკვლეული ფაქტების ობიექტური შეფასება და მათი ერთობლივი ანალიზი.

პალატა მიიჩნევს, რომ აპელანტების სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ ვერ იქნა გაბათილებული პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებით დადგენილი გარემოებები და სამართლებრივი დასკვნები, რისი გათვალისწინებითაც არ არსებობს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამართლებრივი და ფაქტობრივი საფუძვლები.

6.1.3. რაც შეეხება, მოსარჩელის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის მოპასუხეებისათვის დაკისრებას პალატა განმარტავს, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 37-ე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, სასამართლო ხარჯებს მოიცავს სახელმწიფო ბაჟი. ამავდროულად 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 სახელმწიფო ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან. ამასთან, თუ სარჩელი დაკმაყოფილებულია ნაწილობრივ, მაშინ მოსარჩელეს ამ მუხლში აღნიშნული თანხა მიეკუთვნება სარჩელის იმ მოთხოვნის პროპორციულად, რაც სასამართლოს გადაწყვეტილებით იქნა დაკმაყოფილებული, ხოლო მოპასუხეს სარჩელის მოთხოვნათა იმ ნაწილის პროპორციულად, რომელზედაც მოსარჩელეს ეთქვა უარი.

განსახილველ შემთხვევაში, დადგენილია, რომ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილია 5000 (ხუთი ათასი) (იხ. ს.ფ. 38; 46). დადგენილია, ისიც, რომ მოსარჩელის მოთხოვნა დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, შესაბამისად, მოპასუხეებს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მოთხოვნათა შესაბამისად, მართებულად დაეკისრათ მოსარჩელის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის ნახევრის ანაზღაურების ვალდებულება. ამდენად, ამ ნაწილშიც ვერ გაიზიარებს სასამართლო აპელანტის - სსიპ შემოსავლების სამსახურის პოზიციას.

7. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა:

7.1. პალატას მიაჩნია, რომ სასამართლომ საქმე განიხილა საპროცესო დარღვევების გარეშე, სწორად დაადგინა საქმეზე ფაქტობრივი გარემოებები და სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა მათ. შესაბამისად, სახეზე არ არის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები, რისი გათვალისწინებითაც, სააპელაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 30 ნოემბრის გადაწყვეტილება.

8. სასამართლო ხარჯები:

აპელანტები „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „ღ“ ქვეპუნქტის თანახმად, გათავისუფლებულნი არიან სახელმწიფო ბაჟის გადახდის ვალდებულებისაგან.

სარეზოლუციო ნაწილი:

სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, მე-12 34-ე მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე 386-ე, 389-ე 395-ე, 397-ე მუხლებით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს.
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 30 ნოემბრის გადაწყვეტილება.
3. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო წესით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (ქ. თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32), დასაბუთებული განჩინების მხარეთათვის გადაცემიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს მეშვეობით (ქ. თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზირი №7ა).

თავმჯდომარე

ლევან მურუსიძე

მოსამართლეები

ნინო ქადაგიძე

მირანდა ერემაძე