



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

საქართველოს სახელით
შ ე ს ა ვ ა ლ ი ნ ა წ ი ლ ი

22 მარტი, 2018 წელი

ქ. თბილისი

**თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

**თავმჯდომარე (მომხსენებელი) - შოთა გეჭაძე
მოსამართლეები - ილონა თოდუა, გიორგი გოგიაშვილი**

სხდომის მდივანი - ლიანა გელაშვილი

**აპელანტი (მოსარჩელე) - შპს „ქ-----ო ჯ-----ო-----თე“;
წარმომადგენელი - ა----ჩ-----ი;**

**მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური;
წარმომადგენელი - გ-----ე;**

**მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა
სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭო;
წარმომადგენელი - თ-----ძე;**

**დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი
აქტების ნაწილობრივ ბათილად ცნობა;**

**გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 23 თებერვლის
გადაწყვეტილება;**

1. სასარჩელო მოთხოვნა:

1.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 17 დეკემბრის №6---- ბრძანებისა და 2013 წლის 17 დეკემბრის №7----- საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 13 მარტის №1---- ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 18 სექტემბრის

გადაწყვეტილების (საჩივარი №7-----) ბათილად ცნობა მსუბუქი ავტომობილების იმპორტისა და ფიზიკურ პირებზე იჯარა - გამოსყიდვის ხელშეკრულებით გადაცემის ოპერაციის ლიზინგად დაკვალიფიცირების ნაწილში. (იხ. 2016 წლის 27 ივნისის სასამართლოს სხდომის ოქმი).

2. მოპასუხეების პოზიცია:

2.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენლებმა სარჩელი არ ცნეს, მხარი დაუჭირეს წერილობით წარმოდგენილ შესაგებელს და მოითხოვეს სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

2.2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო, მხარი დაუჭირა წერილობით წარმოდგენილ შესაგებელს და მოითხოვა სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

3. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნები:

3.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

შპს „ქ-----ო ჯ-----ო-----თეს“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტები:

4.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 06 სექტემბრის №4---- ბრძანების საფუძველზე, ჩატარდა შპს „ქ-----ო ჯ-----ო-----თეს“ საქმიანობის გასვლითი სრული საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელმა პერიოდმა მოიცვა 2007 წლის 24 აგვისტოდან 2008 წლის პირველ იანვრამდე პერიოდი, მოგებისა და ქონების გადასახადების ნაწილში - 2007, 2008 და 2009 წლების საანგარიშო პერიოდი. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 13 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი (ტ I, ს.ფ. 151-186; 210).

საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის სახეს წარმოადგენს მსუბუქი ავტომობილების ლიზინგით გაცემა.

საგადასახადო შემოწმების შუალედურ აქტში აღნიშნულია, რომ საზოგადოების საქმიანობის ძირითად საგანს წარმოადგენს მსუბუქი ავტომობილების იმპორტი და ფიზიკურ პირებზე იჯარა - გამოსყიდვის ხელშეკრულებით 3 წლის ვადით გადაცემა. ხელშეკრულების შესაბამისად, მძღოლების დღიური გადასახდელი თანხა შედგება საიჯარო გადასახადის (18 ლარი), ქონების გამოსყიდვის თანხისა (27 ლარი) და დაზღვევისაგან (2 დოლარი). შემოწმების შედეგად აღნიშნული ოპერაცია დაკვალიფიცირდა ლიზინგად საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) 21-ე მუხლის შესაბამისად. ქონების დისკონტირებული ღირებულება და შესაბამისი პერიოდის საიჯარო და სადაზღვევო გადასახდელები (ჯამში 2 203 579 ლარი)

დამატებულ იქნა 2007 წლის ერთობლივ შემოსავალში, ხოლო 2007 წლის გამოქვითვებში სრულად იქნა გათვალისწინებული იმპორტირებული ავტომობილების თვითღირებულება 1 589 243 ლარი. 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, სალიზინგო მომსახურების თანხა (მათ შორის, ავტოსატრანსპორტო საშუალებების გამოსყიდვის ღირებულება) დაიბეგრა დღგ-ით შესაბამისი პერიოდების მიხედვით.

4.2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 13 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტის საფუძველზე გამოიცა აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 17 დეკემბრის №6---- ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და შპს „ქ-----ო ჯ-----ო-----თეს“ წარედგინა აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 17 დეკემბრის №7----- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, საწარმოს დაერიცხა სულ 306 637,02 ლარი, მათ შორის, მოგების გადასახადის ძირითადი თანხა - 120 192 ლარი, მოგების გადასახადში ჯარიმა - 12 019 ლარი და საურავი - 140 039,01 ლარი (ტ I, ს.ფ 150; ტ II, ს.ფ. 145).

4.3. 2014 წლის 15 იანვარს, შპს „ქ-----მა ს-----ო ჯ-----მა ო-----თემ“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 17 დეკემბრის №7----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება. საჩივრის ავტორმა სადავოდ გახადა: 1. მსუბუქი ავტომობილების იმპორტისა და ფიზიკურ პირებზე იჯარა - გამოსყიდვის ხელშეკრულებით გადაცემის ოპერაციის ლიზინგად დაკვალიფიცირება. მისი განმარტებით, საწარმო საანგარიშო პერიოდში ახორციელებდა მგზავრთა ტაქსით გადაყვანის მომსახურებას, რაც გულისხმობდა ფიზიკურ პირებთან გრძელვადიანი ხელშეკრულების დადებას შემდგომი გამოსყიდვის უფლებით (ამ უკანასკნელთა სამეწარმეო საქმიანობაში მოგების მიღებისათვის დაინტერესების მიზნით). ამასთან, სახელშეკრულებო პერიოდი არ დასრულებულა და სკუთრების უფლების შეძენას ფიზიკური პირების მხრიდან ადგილი არ ჰქონია. არ მომხდარა ხელშეკრულების ერთიანობა, რაც გახდებოდა საფუძველი იმისა, რომ აღნიშნული ხელშეკრულებით გათვალისწინებული მომსახურება დაკვალიფიცირებულიყო ლიზინგად. გადამხდელმა აღნიშნა, რომ იჯარით გაცემული ავტომობილების უმეტეს ნაწილზე მოხდა მოიჯარე ფიზიკური პირების ჩანაცვლება. აღნიშნული ავტომობილები ირიცხება საწარმოს ბალანსზე და კომპანია იხდის დღგ-ს. ამდენად, ფიზიკურ პირებზე იჯარა - გამოსყიდვის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული გარიგება არ უნდა განხილულიყო ლიზინგად, თუ არ გადამოწმდებოდა ხელშეკრულების მოქმედების მთელი პერიოდი, ვინაიდან ხელშეკრულებები მოიცავდა, სულ მცირე, სამწლიან პერიოდს. 2. სალიზინგო მომსახურების თანხის (მათ შორის, ავტომობილების გამოსყიდვის ღირებულება) დღგ-ით დაბეგვრა. გადამხდელმა განმარტა, რომ სალიზინგო ხელშეკრულება მოიცავს სამ კომპონენტს: ავტომობილების გამოსყიდვის ღირებულებას, იჯარის თანხასა და

ავტომობილების დაზღვევის ღირებულებას. საგადასახადო კოდექსის შესაბამის მუხლებზე მითითებით, საწარმომ განმარტა, რომ ავტომობილების გამოსყიდვის ღირებულება არ უნდა დაიბეგროს დღგ-ით. დაზღვევა, საგადასახადო კოდექსის მე-15 მუხლის მე-2 ნაწილის „თ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, განიხილება ფინანსურ მომსახურებად და მისი დღგ-ით დაბეგვრა არამართებულია. საიჯარო გადასახადი კი მოიცავს მომავალში მისაღები ფულის ღირებულებასაც, ფული კი დღგ-ით არ უნდა დაიბეგროს. 3. შემოწმების მიერ გამოსაქვითი ხარჯებიდან დარიცხული ხელფასის ამოღება. 4. ქონების გადასახადის დათვლისას შემოწმებულთა შეფასებები. 5. შემოწმებით დადგენილი შემოსავლის აუსახაობა ბუღალტრულ გატარებებში.

4.4. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 13 მარტის №1---- ბრძანებით, საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. კერძოდ, პირველ სადავო საკითხთან დაკავშირებით გადამხდელს მიეცა წინადადება აუდიტის დეპარტამენტისთვის წარედგინა შესაბამისი დოკუმენტური მტკიცებულებები ხელშეკრულების შეწყვეტის, საერთო თანხიდან ავტომობილის ე.წ გამოსყიდვის გადასახდელების უკან დაბრუნების შესახებ, ხოლო აღნიშნულის განხორციელების შემთხვევაში, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადამხდელის მონაწილეობით შეესწავლა წარდგენილი დოკუმენტაცია და შესწავლის შედეგებიდან გამომდინარე, ფინანსური იჯარის ოპერაციად არ განეხილა გარიგებები, რომელთა მიხედვითაც, დადასტურდებოდა საწარმოს მიერ ავტომობილის გამოსყიდვის გადასახდელი თანხების უკან დაბრუნება ან დაბრუნების ვალდებულება მოიჯარე ფიზიკურ პირებზე. მეორე და მეოთხე სადავო საკითხებთან დაკავშირებით, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, პირველი სადავო საკითხის შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, განეხორციელებინა ამ სადავო საკითხში დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). მესამე და მეხუთე სადავო საკითხთან დაკავშირებით გადამხდელს მიეცა წინადადება აუდიტის დეპარტამენტისთვის წარედგინა დამატებითი დოკუმენტაცია.

პირველ სადავო საკითხთან დაკავშირებით, აუდიტის დეპარტამენტმა განმარტა, რომ საწარმოს ძირითადი საქმიანობის საგანს წარმოადგენს მსუბუქი ავტომობილების იმპორტი და ფიზიკურ პირებზე იჯარა-გამოსყიდვის ხელშეკრულებით 3 წლის ვადით გაცემა. ხელშეკრულების შესაბამისად, მძღოლების დღიური გადასახდელი თანხა შედგება საიჯარო გადასახადის (18 ლარი), ქონების გამოსყიდვის საფასურისა (27 ლარი) და დაზღვევისაგან (2 დოლარი). შემოწმების შედეგად აღნიშნული ოპერაცია დაკვალიფიცირდა ლიზინგად, 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 21-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ და „დ“ ქვეპუნქტების შესაბამისად. გადამხდელმა მედიაციის საბჭოს სხდომაზე აღნიშნა, რომ იჯარა-გამოსყიდვის ხელშეკრულებით გაცემული ავტომობილებიდან რეალურად მხოლოდ ნაწილის გამოსყიდვა განხორციელდა ფიზიკური პირების მიერ ხელშეკრულების პირობების შესაბამისად, ასევე, ყველა ავტომანქანა არ არის გაცემული ფიზიკურ პირებზე ხელშეკრულებით და მათი ნაწილი გამოყენებულია საწარმოს მიერ საკუთარი საქმიანობისათვის. შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭომ მიუთითა

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის პირველ და მეორე ნაწილებზე და ნაწილობრივ გაიზიარა გადამხდელის პოზიცია, მიიჩნია, რომ გადამხდელს უნდა მიეცეს წინადადება აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს შესაბამისი დოკუმენტური მტკიცებულებები ხელშეკრულების შეწყვეტის, საერთო თანხიდან ავტომობილის ე.წ. გამოსყიდვის გადასახდელების უკან დაბრუნების შესახებ. (ტ. I, ს.ფ. 201-207).

4.5. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 13 მარტის №1---- ბრძანების საფუძველზე გამოცემულ იქნა საგადასახადო შემოწმების მთავარი სამმართველოს 2014 წლის 25 აპრილის დასკვნა.

დასკვნის მიხედვით, პირველ და მეორე სადავო საკითხებთან დაკავშირებით საწარმოს არ წარუდგენია შესაბამისი დოკუმენტური მტკიცებულებები ხელშეკრულების შეწყვეტის, საერთო თანხიდან ავტომობილის ე.წ. გამოსყიდვის გადასახდელების უკან დაბრუნების შესახებ, რის გამოც აღნიშნულ საკითხებში არ განხორციელდა დარიცხული თანხების კორექტირება. ასევე, მეორე საკითხთან დაკავშირებით აღსანიშნავია, რომ შემოწმების შედეგად დღე-ით არ არის დაბეგრული ავტომობილის დაზღვევის ღირებულებები, რაც დამატებით საკითხის განხილვისას განემარტა გადასახადის გადამხდელს. მესამე სადავო საკითხთან დაკავშირებით გადამხდელმა წარადგინა დამატებითი მტკიცებულებები ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების შესახებ, რომელიც შესწავლილ იქნა შემოწმების მიერ და გათვალისწინებულ იქნა გამოქვითვებში. მეოთხე და მეხუთე სადავო საკითხები დამატებით შესწავლილ იქნა გადამხდელის წარმომადგენლის მონაწილეობით და წარდგენილი მტკიცებულებების გათვალისწინებით განხორციელდა დარიცხული თანხების კორექტირება. (ტ. I, ს.ფ. 197-200).

4.6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 13 მარტის №1---- ბრძანებისა და საგადასახადო შემოწმების მთავარი სამმართველოს 2014 წლის 25 აპრილის დასკვნის საფუძველზე გამოცემულ იქნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 15 მაისის №2---- ბრძანება და 2014 წლის 15 მაისის №7---- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, საწარმოს დარიცხული თანხები შეუმცირდა სულ 67 228 ლარით, მათ შორის, მოგების გადასახადის ნაწილში 58 658 ლარით. (ტ. I, ს.ფ. 194-ე, ს.ფ. 208-209);

4.7. 2014 წლის 12 ივნისს, შპს „ქ-----მა ს-----იო ჯ-----მა ო-----თემ“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 15 მაისის №7---- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება. საჩივარში გადასახადის გადამხდელმა აღნიშნა, რომ კორექტირებას ექვემდებარება: 1. იჯარა-გამოსყიდვაზე და სადაზღვევო თანხებზე დარიცხული დღგ, ვინაიდან, საგადასახადო კოდექსით (2011 წლამდე მოქმედი) ლიზინგით გაცემული ქონება ითვლებოდა საქონლის მიწოდებად, ხოლო მსუბუქი ავტომობილების მიწოდება განთავისუფლებულია დღგ-საგან. გარდა ამისა, დაზღვევა წარმოადგენს ფინანსურ მომსახურებას და

გათავისუფლებულია დღგ-საგან. 2. საწარმოსა და მძღოლებს შორის სალიზინგო ურთიერთობების ნაწილში დარიცხული მოგების გადასახადი, რამეთუ აღნიშნული ურთიერთობა არ შედგა და შესაცვლელია შემმოწმებლების მიდგომა. 3. სალიზინგო ურთიერთობის ნაწილში დარიცხული ქონების გადასახადი, რადგან საგადასახადო კოდექსის (2011 წლამდე მოქმედი) 271-ე მუხლის თანახმად, ლიზინგის შემთხვევაში ქონება აღირიცხება ლიზინგის მიმღებთან.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 10 ივლისის №3---- ბრძანებით, საჩივარი დარჩა განუხილველი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის თანახმად.(ტ. I, ს.ფ. 212-214).

4.8. 2014 წლის 2 აპრილს, შპს „ქ-----მა ს-----ო ჯ-----მა ო-----თემ“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავეების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 17 დეკემბრის №7----- საგადასახადო მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 13 მარტის №1---- ბრძანების გაუქმება. დავის საგანს წარმოადგენდა მსუბუქი ავტომობილების იმპორტისა და ფიზიკურ პირებზე იჯარა - გამოსყიდვის ხელშეკრულებით გადაცემის ოპერაციის ლიზინგად დაკვალიფიცირების გამო დარიცხული თანხები.

გადაწყვეტილებაში საჩივრის ავტორის არგუმენტაციაში მითითებულია, რომ სალიზინგო რეგულაციები საგადასახადო კოდექსის მიერ 2010 წლიდან განიხილება როგორც მომსახურების მიწოდება. კომპანიის სამეწარმეო მიზანი არასდროს ყოფილა ავტომობილების ლიზინგით გაცემა, იგი ახორციელებს ტაქსის სერვისს და ამ მიზნის მისაღწევად, 2007 წლის პერიოდისათვის, ახორციელებდა ავტომობილების იჯარა- გამოსყიდვით გაცემას. ამდენად, საზოგადოების სამეწარმეო საქმიანობას არ წარმოადგენს ლიზინგი, გრძელვადიან ურთიერთობებს კომპანია იყენებს „სატაქსო საქმის“ წარმოებისათვის.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავეების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 18 სექტემბრის გადაწყვეტილებით, საჩივარი №7----- არ დაკმაყოფილდა. საბჭომ მიუთითა სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის მე-6 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტზე, 21-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ და „დ“ ქვეპუნქტებზე, 175-ე მუხლის პირველ ნაწილსა და მე-3 ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტზე, 238-ე მუხლის მე-7 ნაწილზე, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 576-ე მუხლზე, აღნიშნა, რომ მომჩივნის მიერ განხორციელებული ოპერაცია წარმოადგენს ლიზინგს, შესაბამისად, დაბეგვრის მიზნებისათვის საგადასახადო ორგანოს მიერ სადავო ოპერაციისთვის ლიზინგის კვალიფიკაციის მიცემა და მისი დაბეგვრა მართლზომიერია (ტ. II, ს.ფ. 15-20).

4.9. 2007 წლის 5 ოქტომბერს, შპს „ქ-----ო ჯ-----ო-----თესა“ და ბ----- ნ-----ს შორის დადებულია იჯარა-გამოსყიდვის ხელშეკრულება

ჩაბარების აქტი.

2007 წლის 5 ოქტომბერს, შპს „ქ-----ო ჯ-----ო-----თესა“ და ლ-----ის შორის დადებულია იჯარა-გამოსყიდვის ხელშეკრულება №031, რომლის საფუძველზე მხარეთა შორის 2007 წლის 22 ნოემბერს გაფორმდა 2007 წელს გამოშვებული ავტომობილის S-----, სახელმწიფო ნომერი N-----, მიღება-ჩაბარების აქტი.

4.10. შპს „ქ-----ო ჯ-----ო-----თეს“ (მეიჯარე) 2007 წელს გაფორმებული იჯარა - გამოსყიდვის ხელშეკრულებების მიხედვით, მეიჯარე მოიჯარეს სარგებლობაში გადასცემდა ხელშეკრულებით განსაზღვრულ ქონებას (ავტომობილი). გადასახადები: საიჯარო ქირა (ყოველდღიური გადასახადი, რომლის ოდენობაც და გადახდის წესიც განსაზღვრულია ხელშეკრულებით და რომლის გადახდის ვალდებულებაც აღებული აქვს მოიჯარეს), ქონების გამოსყიდვის (ყოველდღიური გადასახადი, რომლის გადახდითაც მოიჯარე გამოისყიდის მეიჯარისგან ქონებას) და სადაზღვეო პრემია (თანხა, რომელიც მოიჯარემ უნდა გადაიხადოს ყოველდღიურად, ქონების, მძღოლისა და მესამე პირების დაზღვევის მიზნით) ერთად.

ხელშეკრულების პირველი მუხლის თანახმად, ხელშეკრულება არეგულირებს საიჯარო ურთიერთობებს მეიჯარესა და მოიჯარეს შორის, ქონების გამოსყიდვასა და სარგებლობასთან, საიჯარო ქირის გადახდასთან, ქონების დაზიანებასთან, მის შეკეთებასა და საკუთრებაში გადაცემასთან დაკავშირებულ საკითხებს.

ხელშეკრულების თანახმად, ამ ხელშეკრულების მიზნებიდან გამომდინარე, საიჯარო ქირა შეადგენს დღეში 18 ლარს, ქონების გამოსყიდვის თანხა დღეში 27 ლარს, სულ თვეში 1215 ლარს (27 დღე თვეში), რომელიც გადახდილ უნდა იქნეს მოიჯარის მიერ ყოველდღიურად.

№016, №---, №015, №020, №006, №018, №032, №031 ხელშეკრულების მიხედვით, სადაზღვეო პრემიის ოდენობა შეადგენს 640 აშშ დოლარს წელიწადში, თვეში 54 აშშ დოლარს და დღეში 2 დოლარს. №---, №070 ხელშეკრულების მიხედვით, სადაზღვეო პრემიის ოდენობა შეადგენს 10%-ს წელიწადში, ანუ 10 000 აშშ დოლარს წელიწადში, თვეში 834 აშშ დოლარს და დღეში 2,8 დოლარს.

ხელშეკრულების მე-3 მუხლის მიხედვით, მხარეთა შორის საიჯარო ურთიერთობები დაიწყება მას შემდეგ, რაც მოიჯარის მიერ გადახდილი იქნება წინასწარ გადასახდელი თანხა, შევსებული იქნება განაცხადის სპეციალური ფორმა და მხარეების მიერ ხელმოწერილი იქნება აღნიშნული ხელშეკრულება. მეიჯარე მოიჯარეს ქონებას სარგებლობაში გადასცემს მხოლოდ კონკრეტული მიზნებისთვის. მოიჯარემ ქონება უნდა გამოიყენოს ტაქსის მომსახურების გაწევისათვის, რათა მიიღოს სარგებელი. დაუშვებელია ქონების სხვა, მხარეებისათვის უცნობი ან ნაცნობი მიზნებისათვის გამოყენება.

ხელშეკრულების მე-4 მუხლის „გ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, მეიჯარე აცხადებს და იძლევა გარანტიას, რომ ხელშეკრულების მოქმედების ვადის გასვლის შემდეგ (სამი წლის შემდეგ), ქონებას საკუთრებაში გადასცემს (გადაუფორმებს) მოიჯარეს. ხელშეკრულების მე-5 მუხლი აწესრიგებს ქონების საკუთრებაში გადაცემის წესს, რომლის თანახმადაც, მოიჯარეს ქონება საკუთრებაში გადაეცემა მას შემდეგ, რაც იგი სამი წლის განმავლობაში შეუწყვეტლივ იქნება ამ ხელშეკრულების მონაწილე მხარე; კეთილსინდისიერად, დროულად და ჯეროვნად შეასრულებს ამ ხელშეკრულების ყველა მუხლს; ხელშეკრულების მოქმედების პერიოდში გაუფრთხილდება ქონებას; ყოველდღიურად გადაიხდის ქონების გამოსყიდვის თანხას. საიჯარო ქირის, ქონების გამოსყიდვის თანხისა და სადაზღვევო პრემიის გადახდის წესის დარღვევის შემთხვევაში მოიჯარეს აღარ გადაეცემა საკუთრებაში ქონება, რისი გადაწყვეტილების მიღების უფლება აქვს მეიჯარეს.

ხელშეკრულების მე-6 მუხლის შესაბამისად, თუ მოიჯარე საიჯარო ურთიერთობის შეწყვეტამდე ქონებას უკან დააბრუნებს, იგი საიჯარო ქირის გადახდისაგან მხოლოდ მაშინ გათავისუფლდება, თუ თავის სანაცვლოდ შესთავაზებს ახალ გადახდისუნარიან და მეიჯარისათვის მისაღებ მოიჯარეს. ახალი მოიჯარე თანახმა უნდა იყოს, იჯარის ხელშეკრულება მიიღოს იმავე პირობებით; თუ მოიჯარე ვერ შესთავაზებს ასეთ მოიჯარეს, მან საიჯარო ქირა მეიჯარის მოთხოვნით შეიძლება, იხადოს საიჯარო ურთიერთობათა დასრულებამდე. ხელშეკრულების მიხედვით, ქონების უკან დაბრუნებით მეიჯარეს ზიანის ანაზღაურების ანგარიშში რჩება მოიჯარის მიერ მანამდე შემოტანილი საიჯარო ქირა, ქონების გამოსყიდვის გადასახადი და სადაზღვევო პრემია.

ხელშეკრულების მე-10 მუხლი განსაზღვრავს, რომ ხელშეკრულება იდება 3 წლის ვადით. ხელშეკრულების ვადამდე შეწყვეტა მოიჯარის მიერ დასაშვებია: ა) იმ შემთხვევაში, თუ მოიჯარე აღნიშნულის შესახებ მეიჯარეს შეატყობინებს ერთი თვით ადრე მაინც; ბ) ამ ხელშეკრულების მე-5 მუხლით გათვალისწინებული წესის შესაბამისად; გ) მეიჯარე უფლებამოსილია ვადამდე შეწყვიტოს ხელშეკრულება, თუ მოიჯარე არაკეთილსინდისიერად, არადროულად და არაჯეროვნად ასრულებს ამ ხელშეკრულებით ნაკისრ ვალდებულებებს. დ) ხელშეკრულების ვადამდე შეწყვეტა გამოიწვევს მოიჯარის მიერ წინასწარ გადახდილი თანხის 1 000 ლარის მეიჯარის ანგარიშში დარჩენას, რაც ჩაითვლება ზიანის ანაზღაურების ანგარიშში. ხელშეკრულების ვადამდე შეწყვეტით მეიჯარეს ზიანის ანაზღაურების ანგარიშში რჩება მოიჯარის მიერ მანამდე შემოტანილი საიჯარო ქირა, ქონების გამოსყიდვის გადასახადი და სადაზღვევო პრემია.

4.11. შპს „ქ-----ო ჯ-----ო-----თეს“ 2007 წლის 10 დეკემბრის წესდების მიხედვით, საზოგადოების ძირითადი მიზანია მატერიალური, ფინანსური და შრომითი რესურსების მობილიზაციისა და მეურნეობის ეფექტიანად წარმართვის გზით მოგების მიღება. საზოგადოების საქმიანობის

საგანი: საზოგადოება უფლებამოსილია, განახორციელოს ნებისმიერი საქმიანობა. საქმიანობას, რომელიც საჭიროებს სპეციალურ ნებართვას, საზოგადოება ახორციელებს ამ ნებართვის მიღების შემდეგ. (ტ. I, ს.ფ. 13-20).

4.12. ტრანსპორტის სარეგისტრაციო მოწმობების მიხედვით S-----ს მარკის ავტომობილები სახელმწიფო ნომერი N-----

-----8-----

-----8-----

--- N----1, N----- ეკუთვნის შპს „ქ-----ო ჯ-----ო-----თეს“ (ტ. I, ს.ფ. 128-142)

4.13. შპს „ქ-----ო ჯ-----ო-----თეს“ 2014 წლის 20 ოქტომბრის №57 ცნობის მიხედვით, კომპანიის ეკუთვნილი ავტომანქანები სახელმწიფო ნომრით: N-----

----- ხელშეკრულებების თანახმად გამოსყიდულია. (ტ. I, ს.ფ. 215)

5. დადგენილი ფაქტები პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივად შემდეგნაირად შეაფასა:

სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა, სადავო პერიოდში მოქმედ საქართველოს საგადასახადო კოდექსზე და სადავო პერიოდში მოქმედ საქართველოს სამოქალაქო კოდექსზე და განმარტა, რომ ვინაიდან მოსარჩელის მიერ სადავოდ არის ქცეული მისთვის 2007 წლის მოგების გადასახადის დარიცხვის მართლზომიერება, ხოლო კანონმდებლობით ცალსახად არის განსაზღვრული, რომ გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოყენებულ უნდა იქნას არა საგადასახადო დავის მიმდინარეობისას, არამედ საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა, განსახილველი დავის სწორად და კანონშესაბამისად გადაწყვეტისათვის, არსებითი მნიშვნელობა ენიჭება, რამდენად შეესაბამება საგადასახადო ორგანოების მიერ განხორციელებული დარიცხვა 2007 წელს მოქმედ კანონმდებლობას. სასამართლომ აღნიშნა, რომ სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ამორტიზაციას დაქვემდებარებული ძირითადი საშუალებების ლიზინგით გაცემას განიხილავდა საქონლის მიწოდებად. ამასთან, 2007 წელს მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 21-ე მუხლი ადგენდა, თუ რა შემთხვევაში მიიჩნეოდა საგადასახადო მიზნებისათვის ქონების იჯარა ლიზინგად (ფინანსურ იჯარად). კერძოდ, ოპერაციის ლიზინგად მისაჩნევად საკმარისი იყო სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 21-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული ერთი გარემოების არსებობაც კი. მათ შორის, საკმარისი იყო მხარეთა შორის იჯარის ვადის დასრულების შემდეგ ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემის თუ იჯარის მიმღების მიერ ქონების ფიქსირებული ან იჯარის ხელშეკრულებით განსაზღვრული ფასით შეძენის უფლების გათვალისწინება, ან თუკი

მინიმალური საიჯარო გადასახდელის მიმდინარე დისკონტირებული ღირებულება ლიზინგის (ფინანსური იჯარის) მთელი პერიოდისათვის ქონების საბაზრო ღირებულების 90 პროცენტს ან მეტს წარმოადგენდა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ მხარეთა უფლება - მოვალეობებზე, განმარტა, რომ მართალია, ხელშეკრულება მხარეთა შორის დადებულია როგორც იჯარა - გამოსყიდვის ხელშეკრულება და მასში მითითებულია, რომ მოიჯარის მიერ ავტოსატრანსპორტო საშუალება გამოყენებულ უნდა იქნას ტაქსის მომსახურების გაწევისათვის, თუმცა არსებითია, რომ მოიჯარე ვალდებული იყო, საიჯარო თანხასთან გადაეხადა გამოსყიდვის თანხა. ამასთან, ხელშეკრულება პირდაპირ ითვალისწინებდა ხელშეკრულების ვადის გასვლის შემდგომ ავტოსატრანსპორტო საშუალების მოიჯარის საკუთრებაში გადასვლას. სასამართლომ მიიჩნია, რომ სახეზეა 2007 წელს მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 21-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ და „დ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული პირობები, რომელთა არსებობის შემთხვევაშიც, საგადასახადო მიზნებისათვის იჯარის ხელშეკრულება განიხილებოდა ლიზინგად.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის მე-6 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტზე, რომელიც ადგენს, რომ საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კლასიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს. მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტიც განსაზღვრავს, რომ საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს.

სასამართლომ მიუთითა, რომ საგადასახადო კოდექსის ზემოაღნიშნული ნორმებით გათვალისწინებული უფლებამოსილების გამოყენება უკავშირდება საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის იმგვარ შემთხვევას, როდესაც ერთმანეთს არ შეესაბამება მხარეთა ნების გამოხატვის ფორმა და მისი შინაარსი. ასეთ შემთხვევაში უპირატესობა ენიჭება სწორედ შინაარსობრივ მხარეს და არა მხარეთა მიერ გამოყენებულ ფორმას.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მოსაზრებით, საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები არ იყვნენ შეზღუდულნი მხარეთა მიერ გამოყენებული ხელშეკრულების ფორმითა და სათაურით, არამედ სადავო ოპერაცია სწორედ ხელშეკრულების შინაარსობრივი მხარის შესწავლით უნდა შეეფასებინათ. შესაბამისად, ვინაიდან ხელშეკრულება ითვალისწინებდა როგორც გამოსყიდვის თანხის გადახდას, ისე ხელშეკრულების მოქმედების დასრულების შემდეგ ავტოსატრანსპორტო საშუალებაზე საკუთრების

მოიჯარეზე გადასვლას, ამასთან, ორივე წარმოადგენდა ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ ვალდებულებას, რაც გულისხმობს, რომ რომელიმეს შეუსრულებლობა წარმოადგენდა ხელშეკრულების პირობების დარღვევასა და ჯეროვან შეუსრულებლობას, შემოწმების მიერ ოპერაცია განხილულ იქნა ლიზინგად სადავო პერიოდში მოქმედი ნორმების შესაბამისად. მოსარჩელის არგუმენტთან დაკავშირებით, რომ იჯარის ხელშეკრულების არსებობას ადასტურებს ის ფაქტიც, რომ თუკი ქონებაზე საკუთრების უფლება წარმოექმნებოდა მძღოლს, მას გამოსყიდული ჰქონდა ქონება, შეუძლებელია, რომ მასვე დაკისრებოდა საიჯარო ქირის გადახდა, სასამართლო მიუთითებს, რომ ერთმანეთისაგან განსხვავებულ უნდა იქნას სამოქალაქო კოდექსით დადგენილი ნორმები და საქართველოს საგადასახადო კოდექსით საგადასახადო მიზნებისათვის დაბეგვრის კუთხით კონკრეტული ოპერაციის შეფასების კრიტერიუმები. სადავო პერიოდში მოქმედი ნორმა კი მიუთითებს, რომ საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის იჯარის ხელშეკრულება წარმოადგენს ლიზინგს, როდესაც იჯარის ვადის დასრულების შემდეგ გათვალისწინებულია ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემა. ამრიგად, აღნიშნული ნორმით ოპერაციის ლიზინგად კვალიფიკაციას ადგილი აქვს მაშინ, როდესაც მხარეთა შორის არსებობს საიჯარო ურთიერთობა, რომლის საბოლოო შედეგს ხელშეკრულების მოქმედების დასრულების შემგომ ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემა წარმოადგენს, რასაც ჰქონდა სადავო შემთხვევაში ადგილი.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა მოსარჩელე მხარის იმ განმარტებაზე, რომ ავტომობილების ნაწილი მიტოვებულ იქნა მძღოლების მიერ, არ მომხდარა თანხის გადახდა, მოხდა მოიჯარეების ჩანაცვლება. სასამართლომ აღნიშნულზე მიუთითა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 13 მარტის №1---- ბრძანებით, შპს „ქ-----ო ჯ-----ო-----თეს“ საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა და საწარმოს მიეცა წინადადება აუდიტის დეპარტამენტისთვის წარედგინა შესაბამისი დოკუმენტური მტკიცებულებები ხელშეკრულების შეწყვეტის, საერთო თანხიდან ავტომობილის ე.წ გამოსყიდვის გადასახდელების უკან დაბრუნების შესახებ, რა შემთხვევაშიც, ფინანსური იჯარის ოპერაციად არ განიხილებოდა გარიგებები, რომელთა მიხედვითაც, დადასტურდებოდა საწარმოს მიერ ავტომობილის გამოსყიდვის გადასახდელი თანხების უკან დაბრუნება ან დაბრუნების ვალდებულება მოიჯარე ფიზიკურ პირებზე. აღნიშნული დოკუმენტაციის წარუდგენლობაზე მითითებით კი დარიცხული თანხები კორექტირებას არ დაექვემდებარა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადასტურებულად მიიჩნია, რომ ადმინისტრაციული წარმოების მიმდინარეობისას შპს „ქ-----ო ჯ-----ო-----თეს“ ეთხოვა მის მიერ მითითებული ფაქტების დამადასტურებელი დოკუმენტაციის წარდგენა, განესაზღვრა აღნიშნულისათვის დრო, თუმცაღა მხარის მიერ მსგავსი მტკიცებულები წარდგენილი არ ყოფილა. ამასთან, სასამართლომ მიიჩნია, რომ მსგავს სადავო შემთხვევაში სწორედ საწარმოს აქვს რეალური შესაძლებლობა, რომ უზრუნველყოს მოიჯარეების

მიერ ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მიტოვების, ხელშეკრულების ჯეროვანი შეუსრულებლობის დადასტურება. ამდენად, პირველი ინსტანციის სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის პოზიცია, რომ გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ფარგლებში ადმინისტრაციული ორგანო იყო ვალდებული მოეპოვებინა სათანადო მტკიცებულებები, რამეთუ მოსარჩელის მიერ სადავო გარემოების დამადასტურებელი დოკუმენტების შექმნის გარეშე, საგადასახადო ორგანო მოკლებული იყო შესაძლებლობას, რომ თავად უზრუნველყო მსგავსი მტკიცებულების მოპოვება, მოეძებნა მოიჯარეები, მიეღო მათგან ინფორმაცია ხელშეკრულების შესრულების თაობაზე თუ თავად მოეხდინა ხელშეკრულების შესრულების საკითხის სამართლებრივი შეფასება.

6. შპს „ქ-----ო ჯ-----თეს“ სააპელაციო მოთხოვნა:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 23 თებერვლის გადაწყვეტილების გაუქმება.

6.1. შპს „ქ-----ო ჯ-----თეს“ სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

აპელანტის, შპს „ქ-----ო ჯ-----თეს“ წარმომადგენლის განმარტებით, სასამართლომ არ განმარტა ისეთი მნიშვნელოვანი საკითხი, რომელიც შეეხებოდა კომპანიის საქმიანობის საგანს. სასამართლომ მტკიცების ტვირთი გადაანაწილა მოსარჩელეზე, თუმცა, ვერ განმარტა, რა მტკიცებულებები იქნებოდა საკმარისი სარჩელის დაკმაყოფილებისთვის. აპელანტის განმარტებით, ავტომობილები, რომლებიც გაცემული იყო იჯარა - გამოსყიდვით, სასამართლომ ვერ დაადგინა საბოლოოდ იქნა თუ არა გამოსყიდული. პირველი ინსტანციის სასამართლომ მოგების გადასახადი დააკისრა კომპანიას 2007 წლის საგადასახადო წლისათვის, მაშინ როდესაც გამოსყიდვის პერიოდი უნდა დასრულებულიყო 2009 წელს.

აპელანტი მიიჩნევს, რომ სასამართლომ არასწორად განმარტა და გამოიყენა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებები. ასევე აღნიშნავს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ არ გააკეთა განმარტება ლიზინგის არსთან დაკავშირებით, ისე მიანიჭა კვალიფიკაცია საგადასახადო ოპერაციებს. საჩივრის ავტორის განმარტებით, ლიზინგი არის ხელშეკრულების დადება მოძრავ ნივთებზე იმ მიზნით, რომ მოხდეს მიმღებისთვის დროებითი გადახდის რეჟიმში გადაცემა იმ მიზნით, რომ ყველა სალიზინგო გადასახადი მოემსახურება ლიზინგის საგნის ღირებულებას, რასაც მოსარჩელე მხარის შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონია.

7. სააპელაციო სასამართლოს მიერ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ძალაში დატოვების ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება:

7.1. სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული

გადაწყვეტილების გამოტანისას არ დარღვეულა მატერიალური და საპროცესო სამართლის ნორმები, სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, სწორი შეფასება მისცა საქმის მასალებს, საქმეზე ფაქტობრივი გარემოებები დადგენილია სრულყოფილად, რაც არ იძლევა გადაწყვეტილების გაუქმებისა და სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილების საფუძველს.

პალატა განმარტავს, რომ საგადასახადო შემოწმება არის საგადასახადო კონტროლის ერთ-ერთი ფორმა, რომლის საფუძველზეც დგება საგადასახადო შემოწმების აქტი. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 268-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილებას, რომლის ასლი წარედგინება გადასახადის გადამხდელს შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. ამავე კოდექსის 61-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, გადასახადის დარიცხვა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისათვის გადასახადის თანხის აღრიცხვასა და ასახვას გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე, რომლის წარმოების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, გადასახადის დარიცხვის საფუძველია საგადასახადო შემოწმების აქტი.

პალატას დადგენილად მიაჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 06 სექტემბრის №4---- ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა შპს „ქ-----ი ს-----იო ჯ-----ო-----თეს“ საქმიანობის გასვლითი სრული საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების შედეგებზე გამოცემული სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 13 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტის შესაბამისად, საწარმოს წარედგინა აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 17 დეკემბრის №6---- ბრძანება და №7---- საგადასახადო მოთხოვნა.

საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, საზოგადოების საქმიანობის ძირითად საგანს წარმოადგენს მსუბუქი ავტომობილების იმპორტი და ფიზიკურ პირებზე იჯარა- გამოსყიდვის ხელშეკრულებით 3 წლის ვადით გადაცემა. ხელშეკრულების შესაბამისად, მძღოლების დღიური გადასახდელი თანხა შედგება საიჯარო გადასახადის (18 ლარი), ქონების გამოსყიდვის თანხისა (27 ლარი) და დაზღვევისაგან (2 დოლარი). აღნიშნული ოპერაცია დაკვალიფიცირდა ლიზინგად საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) 21-ე მუხლის შესაბამისად. ქონების დისკონტირებული ღირებულება და შესაბამისი პერიოდის საიჯარო და სადაზღვევო გადასახდელები (ჯამში 2 203 579 ლარი) დამატებულ იქნა 2007 წლის ერთობლივ შემოსავალში, ხოლო 2007 წლის გამოქვითვებში სრულად იქნა გათვალისწინებული იმპორტირებული ავტომობილების თვითღირებულება 1 589 243 ლარი.

პალატა მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის შესაბამისად, გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა.

პალატა ყურადღებას ამახვილებს სადავო პერიოდში მოქმედ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 175-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის მიხედვით, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან, განეკუთვნება სამეწარმეო და არასამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, არასამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება ქონების ლიზინგით, უზუფრუქტით, იჯარით, ქირით ან სხვა ამგვარი ფორმით გაცემით მიღებული შემოსავლები.

ამავე კოდექსის 169-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, მოგების გადასახადის გადამხდელია საქართველოს საწარმო, ხოლო 170-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საქართველოს საწარმოს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი მოგება. იგი განისაზღვრება, როგორც სხვაობა გადასახადის გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალსა და ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის.

პალატა მიუთითებს სადავო პერიოდში მოქმედ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 21-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, თუ პირი ლიზინგით (ფინანსური იჯარით) გასცემს ამორტიზაციას დაქვემდებარებულ ძირითად საშუალებებს, ამ კოდექსის მიზნებისათვის ოპერაცია ითვლება საქონლის მიწოდებად. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, ქონების იჯარა წარმოადგენს ლიზინგს (ფინანსურ იჯარას), თუ არსებობს ერთ-ერთი შემდეგი პირობა: ა) იჯარის ვადის დასრულების შემდეგ გათვალისწინებულია ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემა ან იჯარის მიმღებს უფლება ექნება შეიძინოს ქონება ფიქსირებული ან იჯარის ხელშეკრულებით განსაზღვრული ფასით; ბ) იჯარის ვადა აღემატება ძირითად საშუალებათა ეკონომიკური სამსახურის ვადის 75 პროცენტს; გ) იჯარით აღებული ქონების მოსალოდნელი ნარჩენი ღირებულება იჯარის ვადის დასრულებისას ამ ვადის დასაწყისში ქონების საბაზრო ღირებულების 20 პროცენტზე ნაკლებია; დ) მინიმალური საიჯარო გადასახდელის მიმდინარე დისკონტირებული ღირებულება ლიზინგის (ფინანსური იჯარის) მთელი პერიოდისათვის ქონების საბაზრო ღირებულების 90 პროცენტია ან აღემატება მას.

სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 576-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ლიზინგის ხელშეკრულებით ლიზინგის გამცემი ვალდებულია ლიზინგის მიმღებს გადასცეს სარგებლობაში განსაზღვრული ქონება ხელშეკრულებით დათქმული ვადით.

ლიზინგის მიმღები ვალდებულია გადაიხადოს საზღაური დადგენილი პერიოდულობით. ამავე მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილების შესაბამისად, ლიზინგის გამცემი ვალდებულია დაამზადოს ან შეიძინოს ამ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ქონება.

ლიზინგის ხელშეკრულებით ლიზინგის მიმღებს შეიძლება დაეკისროს ვალდებულება ან მიენიჭოს უფლება, ხელშეკრულების ვადის გასვლის შემდეგ იყიდოს ლიზინგის საგანი ან დაიქირავოს იგი, თუკი ხელშეკრულება საგნის სრული ამორტიზაციით არ მთავრდება. საბოლოო ღირებულების გამოთვლისას ყველა შემთხვევაში გათვალისწინებულ უნდა იქნეს ამორტიზაციის ფაქტი. თუ ხელშეკრულებაში არ არის შესაბამისი დებულება, მაშინ ლიზინგის მიმღები უფლებამოსილია იყიდოს ლიზინგის საგანი.

პალატა ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს შემდეგ განმარტებას: ვინაიდან მოსარჩელის მიერ სადავოდ არის ქცეული მისთვის 2007 წლის მოგების გადასახადის დარიცხვის მართლზომიერება, ხოლო კანონმდებლობით ცალსახად არის განსაზღვრული, რომ გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოყენებულ უნდა იქნას არა საგადასახადო დავის მიმდინარეობისას, არამედ საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა, განსახილველი დავის სწორად და კანონშესაბამისად გადაწყვეტისათვის, არსებითი მნიშვნელობა ენიჭება, რამდენად შეესაბამება საგადასახადო ორგანოების მიერ განხორციელებული დარიცხვა 2007 წელს მოქმედ კანონმდებლობას.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად აღნიშნა, რომ სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ამორტიზაციას დაქვემდებარებული ძირითადი საშუალებების ლიზინგით გაცემას განიხილავდა საქონლის მიწოდებად. ამასთან, 2007 წელს მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 21-ე მუხლი ადგენდა, თუ რა შემთხვევაში მიიჩნეოდა საგადასახადო მიზნებისათვის ქონების იჯარა ლიზინგად (ფინანსურ იჯარად). კერძოდ, ოპერაციის ლიზინგად მისაჩნევად საკმარისი იყო სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 21-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული ერთი გარემოების არსებობაც კი. მათ შორის, საკმარისი იყო მხარეთა შორის იჯარის ვადის დასრულების შემდეგ ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემის თუ იჯარის მიმღების მიერ ქონების ფიქსირებული ან იჯარის ხელშეკრულებით განსაზღვრული ფასით შეძენის უფლების გათვალისწინება, ან თუკი მინიმალური საიჯარო გადასახდელის მიმდინარე დისკონტირებული ღირებულება ლიზინგის (ფინანსური იჯარის) მთელი პერიოდისათვის ქონების საბაზრო ღირებულების 90 პროცენტს ან მეტს წარმოადგენდა.

პალატა ყურადღებას ამახვილებს საქმეში წარმოდგენილ შპს „ქ-----
-ო ჯ----- ო-----თეს“ (მეიჯარე) მიერ 2007 წელს გაფორმებული იჯარა-
გამოსყიდვის ხელშეკრულებებზე, რომელთა მიხედვით, მეიჯარე მოიჯარეს

სარგებლობაში გადასცემდა ხელშეკრულებით განსაზღვრულ ქონებას (ავტომობილი). ხელშეკრულების პირველი მუხლის თანახმად, ხელშეკრულება არეგულირებს საიჯარო ურთიერთობებს მეიჯარესა და მოიჯარეს შორის, ქონების გამოსყიდვასა და სარგებლობასთან, საიჯარო ქირის გადახდასთან, ქონების დაზიანებასთან, მის შეკეთებასა და საკუთრებაში გადაცემასთან დაკავშირებულ საკითხებს. ამასთან, მოიჯარეს უნდა გადაეხადა როგორც საიჯარო ქირა, ისე გამოსყიდვის საფასური და სადაზღვევო პრემია. ხელშეკრულებით გათვალისწინებული იყო მოიჯარის ვალდებულება, რომ ქონება გამოეყენებინა სარგებლის მისაღებად ტაქსის მომსახურების გაწევისათვის. აღსანიშნავია, რომ ხელშეკრულების მე-4 მუხლის „გ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, მეიჯარე აცხადებს და იძლევა გარანტიას, რომ ხელშეკრულების მოქმედების ვადის გასვლის შემდეგ (სამი წლის შემდეგ), ქონებას საკუთრებაში გადასცემს (გადაუფორმებს) მოიჯარეს, ხოლო ხელშეკრულების მე-5 მუხლი აწესრიგებდა ქონების საკუთრებაში გადაცემის წესს, რომლის თანახმადაც, მოიჯარეს ქონება საკუთრებაში გადაეცემა მას შემდეგ, რაც იგი სამი წლის განმავლობაში შეუწყვეტლივ იქნება ამ ხელშეკრულების მონაწილე მხარე; კეთილსინდისიერად, დროულად და ჯეროვნად შეასრულებს ამ ხელშეკრულების ყველა მუხლს; ხელშეკრულების მოქმედების პერიოდში გაუფრთხილდება ქონებას; ყოველდღიურად გადაიხდის ქონების გამოსყიდვის თანხას. ხელშეკრულების მე-6 მუხლის შესაბამისად კი, თუ მოიჯარე საიჯარო ურთიერთობის შეწყვეტამდე ქონებას უკან დააბრუნებს, იგი საიჯარო ქირის გადახდისაგან მხოლოდ მაშინ გათავისუფლდება, თუ თავის სანაცვლოდ შესთავაზებს ახალ გადახდისუნარიან და მეიჯარისათვის მისაღებ მოიჯარეს. თუ მოიჯარე ვერ შესთავაზებს ასეთ მოიჯარეს, მან საიჯარო ქირა მეიჯარის მოთხოვნით შეიძლება იხადოს საიჯარო ურთიერთობათა დასრულებამდე. ხელშეკრულების მიხედვით, ქონების უკან დაბრუნებით მეიჯარეს ზიანის ანაზღაურების ანგარიშში რჩება მოიჯარის მიერ მანამდე შემოტანილი საიჯარო ქირა, ქონების გამოსყიდვის გადასახადი და სადაზღვევო პრემია.

პალატა ასევე ყურადღებას ამახვილებს წარმოდგენილი ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ მხარეთა უფლება - მოვალეობებზე, მართალია, ხელშეკრულება მხარეთა შორის დადებულია როგორც იჯარა-გამოსყიდვის ხელშეკრულება და მასში მითითებულია, რომ მოიჯარის მიერ ავტოსატრანსპორტო საშუალება გამოეყენებულ უნდა იქნას ტაქსის მომსახურების გაწევისათვის, თუმცაღა არსებითია, რომ მოიჯარე ვალდებული იყო, საიჯარო თანხასთან გადაეხადა გამოსყიდვის თანხა. ამასთან, ხელშეკრულება პირდაპირ ითვალისწინებდა ხელშეკრულების ვადის გასვლის შემდგომ ავტოსატრანსპორტო საშუალების მოიჯარის საკუთრებაში გადასვლას. ამრიგად, სახეზეა 2007 წელს მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 21-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ და „დ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული პირობები, რომელთა არსებობის შემთხვევაშიც, საგადასახადო მიზნებისათვის იჯარის ხელშეკრულება განიხილებოდა ლიზინგად.

პალატა მიუთითებს სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის მე-6 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტზე, რომელიც ადგენს, რომ საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კლასიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს. მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტიც განსაზღვრავს, რომ საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს.

საგადასახადო კოდექსის ზემოაღნიშნული ნორმებით გათვალისწინებული უფლებამოსილების გამოყენება უკავშირდება საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის იმგვარ შემთხვევას, როდესაც ერთმანეთს არ შეესაბამება მხარეთა ნების გამოხატვის ფორმა და მისი შინაარსი. ასეთ შემთხვევაში უპირატესობა ენიჭება სწორედ შინაარსობრივ მხარეს და არა მხარეთა მიერ გამოყენებულ ფორმას. თუკი მხარეებმა დადეს კონკრეტული სახის შეთანხმება, მაგრამ შეთანხმებით გამოხატული ნება არ შეესაბამება იმ შეთანხმების ფორმას, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, შეცვალოს სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაცია. აღნიშნული გამომდინარეობს საგადასახადო ორგანოთა ფუნქციებისა და მიზნებიდან, რამეთუ სწორედ საგადასახადო ორგანო უზრუნველყოფს გადასახადების ადმინისტრირებას, მათი ჯეროვნად და დროულად გადახდის კონტროლს. ამგვარი უფლებამოსილების განხორციელება გამორიცხავს, ერთი მხრივ, კონკრეტული სამართლებრივი ფორმის გამოყენების შედეგად გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდებას, ხოლო, მეორე მხრივ, შეცდომის დაშვებისას იცავს გადასახადის გადამხდელის ინტერესებს, რათა არ მოხდეს მისთვის გადასახადების გაუმართლებელი ან ზედმეტი ოდენობით დარიცხვა.

ზემოაღნიშნულ ნორმებზე მითითებით, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად განმარტა, რომ საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები არ იყვნენ შეზღუდულნი მხარეთა მიერ გამოყენებული ხელშეკრულების ფორმითა და სათაურით, არამედ სადავო ოპერაცია სწორედ ხელშეკრულების შინაარსობრივი მხარის შესწავლით უნდა შეეფასებინათ. შესაბამისად, ვინაიდან ხელშეკრულება ითვალისწინებდა როგორც გამოსყიდვის თანხის გადახდას, ისე ხელშეკრულების მოქმედების დასრულების შემდეგ ავტოსატრანსპორტო საშუალებაზე საკუთრების მოიჯარეზე გადასვლას, ამასთან, ორივე წარმოადგენდა ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ ვალდებულებას, რაც გულისხმობს, რომ რომელიმეს შეუსრულებლობა წარმოადგენდა ხელშეკრულების პირობების დარღვევასა და ჯეროვან შეუსრულებლობას, შემოწმების მიერ ოპერაცია განხილულ იქნა ლიზინგად სადავო პერიოდში მოქმედი ნორმების შესაბამისად. მოსარჩელის არგუმენტთან დაკავშირებით, რომ იჯარის ხელშეკრულების არსებობას

ადასტურებს ის ფაქტიც, რომ თუკი ქონებაზე საკუთრების უფლება წარმოექმნებოდა მძღოლს, მას გამოსყიდული ჰქონდა ქონება, შეუძლებელია, რომ მასვე დაკისრებოდა საიჯარო ქირის გადახდა, პალატა მიუთითებს, რომ ერთმანეთისაგან განსხვავებულად უნდა იქნას სამოქალაქო კოდექსით დადგენილი ნორმები და საქართველოს საგადასახადო კოდექსით საგადასახადო მიზნებისათვის დაბეგვრის კუთხით კონკრეტული ოპერაციის შეფასების კრიტერიუმები. სადავო პერიოდში მოქმედი ნორმა კი მიუთითებს, რომ საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის იჯარის ხელშეკრულება წარმოადგენს ლიზინგს, როდესაც იჯარის ვადის დასრულების შემდეგ გათვალისწინებულია ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემა. ამრიგად, აღნიშნული ნორმით ოპერაციის ლიზინგად კვალიფიკაციას ადგილი აქვს მაშინ, როდესაც მხარეთა შორის არსებობს საიჯარო ურთიერთობა, რომლის საბოლოო შედეგს ხელშეკრულების მოქმედების დასრულების შემგომ ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემა წარმოადგენს, რასაც ჰქონდა სადავო შემთხვევაში ადგილი.

ხოლო რაც შეეხება მხარის მითითებას, რომ ავტომობილების ნაწილი მიტოვებულ იქნა მძღოლების მიერ, არ მომხდარა თანხის გადახდა, მოხდა მოიჯარეების ჩანაცვლება, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად მიუთითა იმ ფაქტობრივ გარემოებაზე, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 13 მარტის №1---- ბრძანებით, შპს „ქ-----ო ჯ-----ო-----თეს“ საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა და საწარმოს მიეცა წინადადება აუდიტის დეპარტამენტისთვის წარედგინა შესაბამისი დოკუმენტური მტკიცებულებები ხელშეკრულების შეწყვეტის, საერთო თანხიდან ავტომობილის ე.წ გამოსყიდვის გადასახდელების უკან დაბრუნების შესახებ, რა შემთხვევაშიც, ფინანსური იჯარის ოპერაციად არ განიხილებოდა გარიგებები, რომელთა მიხედვითაც, დადასტურდებოდა საწარმოს მიერ ავტომობილის გამოსყიდვის გადასახდელი თანხების უკან დაბრუნება ან დაბრუნების ვალდებულება მოიჯარე ფიზიკურ პირებზე. აღნიშნული დოკუმენტაციის წარუდგენლობაზე მითითებით კი დარიცხული თანხები კორექტირებას არ დაექვემდებარა.

მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“, „გ“, „დ“ ქვეპუნქტების შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით; საგადასახადო ორგანოს საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით წარუდგინოს საგადასახადო დეკლარაციები, გაანგარიშებები და სააღრიცხვო დოკუმენტები; საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისას ან ამ კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში საგადასახადო ორგანოს და მის უფლებამოსილ პირს წარუდგინოს გადასახადების გამოსაანგარიშებლად და გადასახდელად საჭირო დოკუმენტები (ცნობები). სადავო პერიოდში მოქმედი 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“, „გ“, „დ“ და „ე“ ქვეპუნქტებიც ადგენდა, რომ გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები საგადასახადო კანონმდებლობით

დადგენილი წესითა და პირობებით; გადასახადების გამოანგარიშებისა და გადახდის მიზნით საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესით აღრიცხოს შემოსავლები, ხარჯები და გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტები; კანონმდებლობით დადგენილი წესით, საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს საგადასახადო დეკლარაციები, გაანგარიშებები, ცნობები და ბუღალტრული ანგარიშგება იმ გადასახადებზე, რომელთა მიმართაც იგი ითვლება გადასახადის გადამხდელად; საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისას ან ამ კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში საგადასახადო ორგანოებსა და მათი თანამდებობის პირებს წარუდგინოს გადასახადების გამოსაანგარიშებლად და გადასახდელად საჭირო დოკუმენტები (ცნობები).

განსახილველ შემთხვევაში, პალატა დადასტურებულად მიიჩნევს, რომ ადმინისტრაციული წარმოების მიმდინარეობისას, შპს „ქ-----ო ჯ---ო-----თეს“ ეთხოვა მის მიერ მითითებული ფაქტების დამადასტურებელი დოკუმენტაციის წარდგენა, განესაზღვრა აღნიშნულისათვის დრო, თუმცაღა მხარის მიერ მსგავსი მტკიცებულები წარდგენილი არ ყოფილა. ამასთან, პალატას მიაჩნია, რომ მსგავს სადავო შემთხვევაში სწორედ საწარმოს აქვს რეალური შესაძლებლობა, რომ უზრუნველყოს მოიჯარეების მიერ ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მიტოვების, ხელშეკრულების ჯეროვანი შეუსრულებლობის დადასტურება. ამდენად, პალატა ვერ გაიზიარებს აპელანტის პოზიციას, რომ გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ფარგლებში ადმინისტრაციული ორგანო იყო ვალდებული მოეპოვებინა სათანადო მტკიცებულებები, რადგან მოსარჩელის მიერ სადავო გარემოების დამადასტურებელი დოკუმენტების შექმნის გარეშე, საგადასახადო ორგანო მოკლებული იყო შესაძლებლობას, რომ თავად უზრუნველყოს მსგავსი მტკიცებულების მოპოვება, მოეძებნა მოიჯარეები, მიეღო მათგან ინფორმაცია ხელშეკრულების შესრულების თაობაზე თუ თავად მოეხდინა ხელშეკრულების შესრულების საკითხის სამართლებრივი შეფასება.

მართალია, სადავო პერიოდში კანონმდებლობა ზუსტად არ განსაზღვრავდა და სადავო ბრძანებაშიც არ არის მითითებული, თუ რა წესით უნდა განხორციელებულიყო მოსარჩელის მიერ მითითებული გარემოებების დადასტურება, თუმცაღა სამართლის ზოგადი პრინციპების შესაბამისად, უნდა მომხდარიყო ისეთი წერილობითი მტკიცებულებების წარდგენა, მათ შორის, სხვა პირთან იმავე ავტოსატრანსპორტო საშუალებაზე დადებული ახალი ხელშეკრულება, მხარის მიერ გამოსყიდვის თანხის დაბრუნების თუ ასეთის ვალდებულების წარმოშობის დამადასტურებელი დოკუმენტი, ხელშეკრულების შეწყვეტის თაობაზე შეთანხმება, კორექტირებული ანგარიშ-ფაქტურები, მხარის წერილობითი ახსნა-განმარტებები, მხარეთა შორის ვალდებულების შეუსრულებლობის თაობაზე დავის მიმდინარეობა თუ სასამართლო გადაწყვეტილება, რომლებიც სხვა მტკიცებულებებსა თუ ობიექტურ გარემოებებთან ერთობლიობაში დაადასტურებდა კონკრეტული ფაქტის არსებობას, ან შექმნიდა გონივრულ ეჭვს მაინც მსგავსი ფაქტის არსებობის შესახებ. მოცემულ შემთხვევაში კი, მხოლოდ საწარმოს განმარტება სადავო ფაქტის დადასტურებულად მიიჩნევის საფუძველი ვერ გახდება. მხარის

მიერ წარდგენილ ტრანსპორტის სარეგისტრაციო მოწმობებთან დაკავშირებით კი, პალატა ეტანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს იმ განმარტებას, რომ სამოქალაქო კოდექსი მოძრავ ნივთებზე საკუთრების უფლების გადასვლას არ უკავშირებს მესაკუთრედ ახალი პირის რეგისტრაციას, კერძოდ, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 186-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, მოძრავ ნივთზე საკუთრების გადასაცემად აუცილებელია, რომ მესაკუთრემ ნამდვილი უფლების საფუძველზე გადასცეს შემძენს ნივთი. ამდენად, მოწმობებში მოსარჩელის მესაკუთრედ მითითება ავტომატურად არ გულისხმობს საკუთრების უფლების გადაუსვლელობას.

დასაბეგრი ოპერაციის დროის განსაზღვრასთან დაკავშირებით, პალატა მიუთითებს სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის მე-7 ნაწილზე, რომელიც ადგენს, რომ დღგ-ის გადამხდელის მიერ ქონების იჯარით (მათ შორის, ლიზინგით) გადაცემისას დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება იჯარის (მათ შორის, ლიზინგის) ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საიჯარო (მათ შორის, სალიზინგო) მომსახურების ღირებულების გადახდის ვადები, მაგრამ არა უგვიანეს საანგარიშო თვის ბოლო სამუშაო დღისა. ამდენად, შემოწმების მიერ სწორად მოხდა დასაბეგრი ოპერაციის დროის განსაზღვრა და 2007 წლის ხელშეკრულებების მიმართ მოგების გადასახადის 2007 წელს დარიცხვა.

პალატა აღნიშნავს, რომ მხარეთა შორის მტკიცების ტვირთის განაწილების ინსტიტუტს აქვს არა მარტო საპროცესო სამართლებრივი, არამედ მატერიალურ-სამართლებრივი მნიშვნელობაც, რაც მდგომარეობს იმაში, რომ ფაქტის დაუმტკიცებლობის არახელსაყრელი შედეგები უნდა დაეკისროს იმ მხარეს, რომელსაც ამ ფაქტის დამტკიცება ევალებოდა. განსახილველ შემთხვევაში კი, ვერც პირველი ინსტანციის სასამართლოში და ვერც საქმის სააპელაციო სასამართლოში განხილვის დროს მხარის მიერ ვერ იქნა უზრუნველყოფილი მის მიერ მითითებული ფაქტობრივი გარემოების დამადასტურებელი დოკუმენტების წარმოდგენა.

პალატა განმარტავს, რომ ფაქტის დადგენა უნდა მოხდეს კანონით დადგენილი წესით, სათანადო მტკიცებულებების საფუძველზე. კერძოდ, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლის 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.

პალატა მიუთითებს შემდეგს: 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.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო 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.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად გაამხვილა ყურადღება საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2007 წლის 25 დეკემბრის გადაწყვეტილებაზე ადმინისტრაციულ საქმეზე №ბს-626-596(კ-07), სადაც განმარტებულია, რომ „ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის I პუნქტის მიხედვით, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი, წარადგინოს თავისი შესაგებელი და შესაბამისი მტკიცებულებები. მითითებული დებულება ადგენს მხარეთა საპროცესო მოვალეობებს ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში, რაც უზრუნველყოფს მხარეთა შეჯიბრებითობის პრინციპის სრულყოფილ რეალიზაციას. აქვე, კანონი ადგენს საგამონაკლისო შემთხვევას, კერძოდ, როცა დავის საგანს წარმოადგენს ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი აქტის მართლზომიერების შემოწმება, მტკიცების ტვირთი გადადის აქტის გამომცემ ადმინისტრაციულ ორგანოზე – მოპასუხე სუბიექტზე. საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ დამტკიცების ტვირთის ამგვარი გადანაწილება აქტთან დაკავშირებულ სარჩელის წარდგენისას არც ერთ შემთხვევაში არ გულისხმობს, რომ მოსარჩელე საერთოდ თავისუფლდება სარჩელის დასაბუთების ვალდებულებისაგან, ანუ იმ გარემოებების შესაბამისი მტკიცებულებებით დადასტურების მოვალეობისგან, რითაც მისი მოთხოვნა ფაქტობრივად და იურიდიულად გამართლებული აღმოჩნდება.“ „ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 17.2. მუხლით ადმინისტრაციულ ორგანოს ევალება დაამტკიცოს სწორედ სადავო აქტის სამართლებრივი მხარე, რადგან მატერიალურ-სამართლებრივი კანონმდებლობის მიხედვით მას აქვს საჯარო-სამართლებრივი ვალდებულება თავისი გადაწყვეტილება, ყოველგვარი გასაჩივრების პრეზუმფციის გარეშე, მიიღოს მხოლოდ კანონის შესაბამისად, ამდენად სავსებით ლოგიკურია მტკიცების ტვირთის ადმინისტრაციულ ორგანოზე დაკისრება. განსახილველ შემთხვევაში სადავო აქტის კანონიერება მოწმდება არა სამართლებრივი საფუძვლებით (სარჩელის ფაქტობრივი საფუძველი) არამედ, ფაქტის არასწორად დადგენისა და შეფასების შედეგად არასწორად ნორმის შეფარდების თვალსაზრისით. საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ იმ

პირობებში, როცა სადავო აქტის კანონიერების განსაზღვრა დამოკიდებულია აქტით აღწერილ და გამოვლენილ იურიდიული ფაქტის ნამდვილობის დადგენაზე, ლოგიკურია, რომ გამოყენებულ უნდა იქნას ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 17.1. მუხლით გათვალისწინებული საერთო წესი მტკიცების ტვირთის პროპორციულობის და მტკიცებულებების წარდგენის ვალდებულებების შესახებ.“

ამრიგად, ადმინისტრაციული თუ სასამართლო წარმოებისას მიღებული გადაწყვეტილება ეფუძნება მხარეთა მიერ წარდგენილი მტკიცებულებების სრულად, ყოველმხრივ და ობიექტურად გამოკვლევას, შესწავლასა და შეფასებას. ამდენად, 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.

ამდენად, სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ საქალაქო სასამართლომ არსებითად სწორად გადაწყვიტა დავა, აპელანტის მიერ არ ყოფილა მითითებული გარემოებებზე და წარმოდგენილი საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102.3-ე მუხლის შესაბამისად მტკიცებულებები, რომლებიც გააბათილებდა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებით გაკეთებულ სამართლებრივ დასკვნებს. შესაბამისად, სახეზე არ არის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული გარემოებები, რის გათვალისწინებითაც უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 23 თებერვლის გადაწყვეტილება;

8. პროცესის ხარჯები:

8.1. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის შესაბამისად, სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის გამო აპელანტს, შპს „ქ-----ო ჯ-----ო-----თეს“ უნდა დაეკისროს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 23 ოქტომბრის განჩინებით გადავადებული სახელმწიფო ბაჟის გადახდა 6 000 (ექვსიათასი) ლარის ოდენობით, სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი, მე-12, 22-ე, მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

დაადგინა:

1. შპს „ქ-----ო ჯ-----ო-----ტეს“ სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. ძალაში დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 23 თებერვლის გადაწყვეტილება;
3. შპს „ქ-----ო ჯ-----ო-----ტეს“ სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოს დაეკისროს სახელმწიფო ბაჟის გადახდა 6000 (ექვსიათასი) ლარის ოდენობით;
4. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო საჩივრით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ. №7ა), მხარეთათვის დასაბუთებული განჩინების ასლის გადაცემის მომენტიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში. ამ ვადის გაგრძელება და აღდგენა დაუშვებელია. იგი იწყება მხარისათვის დასაბუთებული განჩინების ასლის გადაცემის მომენტიდან. განჩინების გადაცემის მომენტად ითვლება დასაბუთებული განჩინების ასლის მხარისათვის ჩაბარება უშუალოდ სასამართლოში ან საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 70-78-ე მუხლების შესაბამისად.

მოსამართლეები:

შოთა გეწაძე -

ილონა თოდუა -

გიორგი გოგიაშვილი -