

საქმე № 080310017001889638
საქმე N3/ბ-491-18წ.



**ქუთაისის სააპელაციო სასამართლო
გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა
საქართველოს სახელით**

10 იანვარი, 2019 წელი

ქალაქი

ქუთაისი

ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

შემადგენლობა

მოსამართლეები: გოჩა აბუსერიძე (მომხსენებელი)
მურთაზ მეშველიანი, ხათუნა ხომერიკი

სხდომის მდივანი ონისე გურეშიძე

აპელანტი – შპს „ა-----“

წარმომადგენელი – გო-----ა

მოწინააღმდეგე მხარეები – საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, სსიპ
შემოსავლების სამსახური

წარმომადგენელი – მა-----ე

დავის საგანი – ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი
აქტების ბათილად ცნობა

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს
2018 წლის 24 სექტემბრის გადაწყვეტილება

1. აპელანტის მოთხოვნა – ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2018 წლის 24
სექტემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის დაკმაყოფილება

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

2017 წლის 19 აპრილს შპს „ა-----ს“ წარმომადგენელმა გო-----ამ სარჩელით
მიმართა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს სსიპ შემოსავლების სამსახურისა

და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიმართ. მოსარჩელემ მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 06.12.2016 წლის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტის საფუძველზე 07.12.2016წ. გამოცემული N3--- ბრძანების და ამ ბრძანების შესაბამისად წარდგენილი 07.12.2016წ. N0----- „საგადასახადო მოთხოვნის“, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 17.02.2017 წლის N3--- ბრძანების, შპს „ა-----ს“ საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში და საჩივართან დაკავშირებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 24 მარტის N1-----7 გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა;

სარჩელის მიხედვით, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 01.09.2016 წ. №2---1 ბრძანებით დაინიშნა შპს „ა-----ს“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელ პერიოდად განისაზღვრა 01.01.2013 წ. - 01.08.2016 წ. პერიოდი. შემოწმების შედეგად, 01.01.2013 წ. -01.01.2014 წ. პერიოდზე შედგენილ იქნა საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი, ხოლო 01.01.2014 წ. - 01.08.2016 წ. პერიოდზე - საბოლოო საგადასახადო შემოწმების აქტი. შუალედური აქტის საფუძველზე დამატებით დარიცხულ იქნა 1 397 019.01 ლარი, ხოლო საბოლოო აქტის საფუძველზე - 2 447 174.48 ლარი. სულ საგადასახადო შემოწმებით გადასახადები და საგადასახადო სანქციები დამატებით დარიცხულ იქნა 3 844 193.49 ლარი.

შემოწმების აქტების თანახმად, შემოწმებულ პერიოდში ადგილობრივ ბაზარზე ფიზიკური პირებისაგან თხილის შესყიდვის, გადამუშავებისა და ექსპორტის შედეგად გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავალი შეადგენდა 13 151 323 ლარს, ხოლო შეძენებზე გაწეული გამოსაქვითი ხარჯები 136 261 ლარს ანუ, მხოლოდ 1%-ს. შემოწმების აქტებში გადამხდელის მიერ მიღებული შემოსავლის ხელფასად ან დივიდენდად ჩათვლა არ განხორციელებულა. შემოწმების აქტის მიხედვით, მიუხედავად იმისა, რომ გადამხდელს სრულად გააჩნდა ნედლეულის შესყიდვის დამადასტურებელი დოკუმენტები, დადგენილი მოთხოვნებისადმი შეუსაბამობის საფუძველით ამ დოკუმენტებით ნედლეულზე გაწეული ხარჯები გამოქვითვას არ ექვემდებარება. აუდიტის დეპარტამენტის პოზიციით, იმის გამო, რომ გადამხდელის მხრიდან ნედლეულზე გაწეულ ხარჯებზე არსებობს დოკუმენტები, რომლებიც დადგენილ მოთხოვნებს არ შეესაბამება, აღნიშნული ხარჯები დოკუმენტურად დაუდასტურებელ ხარჯებს არ მიეკუთვნება, რის გამოც დაუშვებელია მათი გამოქვითვა არაპირდაპირი მეთოდით. შემოსავლების სამსახურისა და დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებების თანახმად, დოკუმენტურად დაუდასტურებელი ხარჯები უნდა გამოიქვითოს არაპირდაპირი მეთოდით, მაგრამ არაპირდაპირი მეთოდი გამოყენებულ უნდა იქნეს სიტუაციური სახელმძღვანელოს მიხედვით. აუდიტის დეპარტამენტის პოზიციის შესაბამისად, ამ გადაწყვეტილებების მიხედვით დოკუმენტურად დაუდასტურებელ ხარჯებს არ განეკუთვნება ხარჯები, რომლებზეც გადამხდელმა წარმოადგინა დადგენილ მოთხოვნებთან

შეუსაბამო (მათ შორის ყალბი) დოკუმენტები. შემოსავლების სამსახური და დავების განხილვის საბჭო, სავარაუდოდ, ამ პოზიციას იზიარებენ, თუმცა მათ გადაწყვეტილებებში აღნიშნულზე მოსაზრება არ არის დაფიქსირებული.

მოსარჩელის პოზიციით, მის მიერ განხორციელებული შესყიდვის ოპერაციები რეალურია, მაგრამ შესაბამისი დოკუმენტების ხარვეზიანობის პირობებში ხარჯები გამოქვითვას უნდა დაექვემდებაროს არაპირდაპირი მეთოდით. პირველი, საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, მიუხედავად იმისა, ხარჯზე საერთოდ არ არსებობს დოკუმენტი თუ ხარჯზე არსებობს კანონშეუსაბამო დოკუმენტი, ხარჯი დოკუმენტურად დაუდასტურებლად ითვლება. მეორე, საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, გაწეული ხარჯის რეალურად არსებობის შემთხვევაში, არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების წინაპირობა სწორედ პირდაპირი მეთოდით (ანუ პირველადი დოკუმენტებით) გაწეული ხარჯების გამოქვითვის შეუძლებლობაა.

ადმინისტრაციულ საჩივრებში მოსარჩელემ ითხოვა, რომ თხილის ექსპორტის მოცულობიდან გამომდინარე დადგენილიყო საჭირო თხილის ნედლეულის ოდენობა და შესაბამისად, არაპირდაპირი მეთოდით განსაზღვრულიყო გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება. თუმცა, დავის განმხილველმა ორგანოებმა დაადგინეს დოკუმენტურად დაუდასტურებელი ხარჯების გამოქვითვა მხოლოდ №0--- სიტუაციური სახელმძღვანელოს მიხედვით. მოცემული სახელმძღვანელო კი აუდიტის დეპარტამენტის, შემოსავლების სამსახურისა და ფინანსთა სამინისტროს მოსაზრებით იმგვარად უნდა მოხდეს, რომ შესყიდვის დოკუმენტაციის გაყალბებისას ნედლეულის შეძენაზე გაწეული ხარჯები არაპირდაპირი მეთოდით არ გამოიქვითება. შესაბამისად, ვინაიდან აუდიტის დეპარტამენტის მიერ შესყიდვის აქტები მათი გაყალბების საკითხის გამოსარკვევად გადაგზავნილია საგამოძიებო სამსახურში და აუდიტის დეპარტამენტი დარიცხული თანხების გადასაანგარიშებლად გამოძიების შედეგებს ელოდება, შესყიდვის აქტების გაყალბების ფაქტის დადგენის შემთხვევაში გამოსაქვითი ხარჯების ღირებულების არაპირდაპირი მეთოდით განსაზღვრა არ მოხდება.

მოსარჩელის წარმომადგენელი მიუთითებს სასამართლოს მსგავს პრაქტიკაზე და აღნიშნავს, რომ ყალბი შესყიდვის დოკუმენტების დამზადება საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნებისათვის, წარმოადგენს საფუძველს იმისა, რომ არ იქნეს გათვალისწინებული აღნიშნული დოკუმენტი ხარჯის დოკუმენტად, თუმცა ამავდროულად ყალბი დოკუმენტის დამზადება არ წარმოადგენს საფუძველს უარი ეთქვას პირს საგადასახადო ვალდებულება განესაზღვროს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, მაშინ როდესაც ანალოგიური ფაქტობრივი გარემოებების პირობებში - ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტის არარსებობისას, საგადასახადო ორგანო მიმართავს საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის არაპირდაპირ მეთოდს. საგადასახადო ორგანოს მხრიდან გადასახადის გადამხდელების

უთანასწორო პირობებში ჩაყენებას არ ამართლებს ყალბი შესყიდვის დოკუმენტის დამზადების ფაქტი, იგი განეკუთვნება საგამოძიებო ორგანოს კვლევისა და შეფასების საგანს, საგადასახადო ორგანომ კი არსებული ფაქტობრივი გარემოებები უნდა შეაფასოს ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტის არარსებობის ჭრილში, და არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების თვალსაზრისით გავლენა არ უნდა იქონიოს დოკუმენტის გაყალბების ფაქტმა, მით უფრო იმ პირობებში, როდესაც პროდუქციის შესყიდვა/მოპოვება სადავო გარემოებას არ წარმოადგენს ან/და არ არის დადგენილი საქონლის უსასყიდლოდ მიღების ფაქტი.

მოსარჩელეს მიაჩნია, რომ მისი ინტერესი - საგამოძიებო ორგანოსათვის შესყიდვის აქტების გაყალბების ფაქტზე გადამოწმების მიზნით გადაგზავნისა და შესაბამისი ხარჯების გამოქვითვებიდან ამოღების პირობებში, მდგომარეობს ადმინისტრაციული ორგანოსათვის შესყიდვის აქტების გაყალბების ფაქტის დადგენის შემთხვევაში არაპირდაპირი მეთოდით ხარჯის გამოქვითვის დავალებაში. წინააღმდეგ შემთხვევაში, საგამოძიებო სამსახურში შესყიდვის აქტების გაყალბების ფაქტის დადგენისას მხოლოდ №0- -- სიტუაციური სახელმძღვანელოს გამოყენებით, რაც შემოსავლების სამსახურმა დაადგინა და დავების განხილვის საბჭომ უცვლელად დატოვა, გადასახადის გადამხდელისათვის სადავო შემოწმების აქტების საფუძველზე დამატებით დარიცხული თანხები არ შემცირდება.

მოსარჩელეს მიაჩნია, რომ იმ პირობებში, როდესაც შესაბამისი შემოწმების შედეგები არ არის აღიარებული და მიმდინარეობს საგადასახადო დავა, მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოებს აუდიტის დეპარტამენტისათვის უნდა დაევალებინათ სადავო ხარჯის გამოქვითვებში გათვალისწინება.

2017 წლის 3 ოქტომბერს შპს „ა-----ს“ წარმომადგენელმა გო-----ამ სასამართლოში წარადგინა დაზუსტებული სარჩელი, რომლითაც მოითხოვა ბათილად ყოფილიყო ცნობილი:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 07.12.2016 წლის №3---- ბრძანება;
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 07.12.2016 წლის №0----- „საგადასახადო მოთხოვნა“;
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 17 თებერვლის №3--- ბრძანება შპს "ა-----ს" საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში;
- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 24.03.2017 წ. გადაწყვეტილება №1-----7 საჩივართან დაკავშირებით;
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 05.04.2017 წლის №9--- ბრძანება;
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 06.04.2017

- წლის №0---- „საგადასახადო მოთხოვნა“;
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 25.05.2017 წლის №1---- ბრძანება შპს „ა-----ს“ საჩივრის განხილვაზე და დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში;
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 23.06.2017 წლის №1---- ბრძანება;
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 23.06.2017 წ. №0----- „საგადასახადო მოთხოვნა“;
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 10 აგვისტოს №2---- ბრძანება შპს „ა-----ს“ საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში;
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 28.06.2017 წლის №1---- ბრძანება;
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 28.06.2017 წლის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა;
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 10 აგვისტოს №2---- ბრძანება შპს „ა-----ს“ საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში;
- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 21 სექტემბრის გადაწყვეტილება №4----- და №4-----წ. საჩივრებთან დაკავშირებით.

მოპასუხე სსიპ შემოსავლების წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო, მხარი დაუჭირა სარჩელზე წარმოდგენილ შესაგებელს და მოითხოვა შპს „ა-----ს“ მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა უსაფუძვლობის მოტივით.

მოპასუხე ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო და მოითხოვა მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2018 წლის 24 სექტემბრის გადაწყვეტილებით შპს „ა-----ს“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

ამ დასკვნამდე საქალაქო სასამართლო მივიდა შემდეგ გარემოებათა გამო:

სასამართლოს დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

დადგენილი უდავო ფაქტობრივი გარემოებები:

2.1.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 1 სექტემბრის N2---1 ბრძანებით დაინიშნა შპს „ა-----ს“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა: 01.01.2013 – 01.08.2016 წლამდე, მოგების და ქონების გადასახადების ნაწილის შემოწმება - 2013, 2014, 2015 წლების საანგარიშო პერიოდი. შემოწმების ვადა განისაზღვრა 2016 წლის 1 სექტემბრიდან 2016 წლის 14 ოქტომბრის ჩათვლით.

2.1.2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 12

ოქტომბრის N2---- ბრძანებით შეჩერდა 2016 წლის 01 სექტემბრის N2---1 ბრძანებით დანიშნული შპს „ა-----ს“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება.

2.1.3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 05 დეკემბრის N3---- ბრძანებით განახლდა 2016 წლის 12 ოქტომბრის N2---- ბრძანებით შეჩერებული შპს „ა-----ს“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება 2016 წლის 06 დეკემბრიდან 2016 წლის 08 დეკემბრის ჩათვლით.

2.1.4. შპს „ა-----ში“ ჩატარდა გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რომელიც დაიწყო 01.09.2016 წელს და დასრულდა 06.12.2016 წელს, შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა: 01.01.2013 – 01.01.2014 წლები.

2.1.5. 2016 წლის 6 დეკემბრის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტის საფუძველზე სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის N3---- ბრძანებით შპს „ა-----ს“ საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა 966 648 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადი - 644 701 ლარი; ჯარიმა - 321 947 ლარი; შპს „ა-----ს“ დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები 642 529 ლარი და შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები 642 529 ლარით.

2.1.6. 2016 წლის 07 დეკემბრის N0----- „საგადასახადო მოთხოვნის“ თანახმად, შპს „ა-----ს“ გადასახდელად დაერიცხა სულ 1 397 019.01 ლარი; ძირითადი გადასახადი 644 701 ლარი; დღგ- 1 365 ლარი; მოგების გადასახადი - 642 529 ლარი; ქონების გადასახადი - 807 ლარი; ჯარიმა 321 947 ლარი, საურავი 430 371.01 ლარი;

2.1.7. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 07 დეკემბრის N3---- ბრძანებით შეჩერდა 2016 წლის 01 სექტემბრის N2---1 ბრძანებით დანიშნული შპს „ა-----ს“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება.

2.1.8. სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ 2017 წლის 27 იანვრის სხდომაზე (ოქმი N-) განიხილა შპს „ა-----ს“ საჩივარი, რომლითაც მხარე ითხოვდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 07 დეკემბრის N0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმებას.

საჩივრის თანახმად, გადამხდელი მიუთითებდა სამ საკითხზე, კერძოდ **პირველი:** გადამხდელის მიერ ნედლეულის შეძენა ფიქსირდებოდა ე.წ. შესყიდვის აქტებში (ჟურნალში), რომელთა მონაცემები, მისივე განმარტებით რეალობას შეესაბამებოდა, ვინაიდან გადამუშავებული თხილი მთლიანად ექსპორტით იგზავნებოდა და დაფიქსირებული იყო საბაჟოზე. გადამხდელი ითხოვდა საქმისათვის მნიშვნელოვანი გარემოებების გამოკვლევის შედეგად შესყიდვის ჟურნალებში დაფიქსირებული თხილის ნედლეულის შეძენის გამოსაქვით ხარჯებში გათვალისწინებას ან/და თვეების/საექსპორტო პარტიის

ჭრილში ამ/სხვა გადამხდელის მიერ დაფიქსირებული განმეორებად უმცროსი შესყიდვის ფასებისა და გამოსავლიანობის განსაზღვრას და ექსპორტის მოცულობასთან შეპირისპირებით თხილის ნედლეულის გამოსაქვითი ხარჯების დადგენას და გათვალისწინებას. **მეორე საკითხი** - მოგების გადასახადში საგადასახადო შემოწმების აქტით გადასახადის დამატებითი დარიცხვისა და საგადასახადო სანქციების დაკისრების ერთ-ერთ საფუძველს წარმოადგენდა შემოწმების მიერ დეკლარირებულთან მიმართებით კრედიტისათვის გადახდილი პროცენტებისა და ტრანსპორტირებისათვის გაწეული ხარჯების შემცირება. გადამხდელის განმარტებით, მას გააჩნია შესაბამისი დეკლარირებული ხარჯების დამადასტურებელი დოკუმენტაცია, რასთან დაკავშირებითაც მისი მოთხოვნა აქტით დარიცხული თანხების შემცირება აღნიშნული დოკუმენტაციის საფუძველზე. მოგების გადასახადში და დღგ-ში საგადასახადო შემოწმების აქტით გადასახადის დამატებითი დარიცხვისა და საგადასახადო სანქციების დაკისრების ერთ-ერთ საფუძველს წარმოადგენდა ექსპორტიდან და ადგილობრივი რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავლის გაზრდა. გადამხდელის განმარტებით ექსპორტის მოცულობა არასწორად იყო განსაზღვრული საბაჟო დეკლარაციების საფუძველზე, ხოლო ადგილობრივი რეალიზაციის დადგენილი მოცულობა იყო დაუსაბუთებელი. აღნიშნულთან დაკავშირებით გადამხდელის მოთხოვნას წარმოადგენდა აქტით დარიცხული დამატებითი თანხების შემცირება. **მესამე საკითხი** - ქონების გადასახადში საგადასახადო შემოწმების აქტით გადასახადის დარიცხვისა და საგადასახადო სანქციების დაკისრების საფუძველს წარმოადგენდა ქონების გადასახადის ნულოვანი დეკლარაციის წარდგენა დაბეგვრის ობიექტის არსებობის პირობებში. თუმცა შემოწმების მიერ დაბეგვრის ობიექტში შეყვანილი იქნა სხვის საკუთრებაში არსებული მიწა და მასზე განთავსებული შენობა, აღნიშნულთან დაკავშირებით გადამხდელი ითხოვდა შემოწმების აქტით ამ საფუძველით დამატებით არასწორად დარიცხული თანხების შემცირებას.

2.1.9. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 17 თებერვლის N3--- ბრძანებით შპს „ა-----ს“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; პირველ საკითხთან დაკავშირებით გადამხდელს მიეცა წინადადება აღნიშნული ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების დაზუსტების მიზნით აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია (ნოტარიულად დადასტურებული შესყიდვის აქტები, ჟურნალები და ა.შ.), ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი დოკუმენტაციის შესწავლა და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით ერთობლივი შემოსავლიდან შესაბამისი გამოსაქვითი ხარჯების გადაანგარიშება და დარიცხული გადასახადების თანხების კორექტირება. დოკუმენტურად დაუდასტურებელი გამოსაქვითი ხარჯების ღირებულების განსაზღვრის მიზნით მიზანშეწონილად იქნა მიჩნეული გამოყენებული იყო შემოსავლების

სამსახურის უფროსის 2012 წლის 2 თებერვლის N1--- ბრძანებით დამტკიცებული N0--- სიტუაციური სახელმძღვანელო. შესაბამისად აღნიშნულის საფუძველზე განხორციელებულიყო დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). მეორე და მესამე საკითხთან დაკავშირებით მიჩნეული იქნა, რომ გადამხდელმა ბრძანების ჩაბარებიდან 10 დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტისათვის უნდა წარედგინა მისი არგუმენტაციების დამადასტურებელი დოკუმენტაცია/მტკიცებულება, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დავალებოდა გადამხდელის მონაწილეობით დამატებით შეესწავლა მის მიერ წარმოდგენილი დოკუმენტაცია/მტკიცებულება, შესაბამისი საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განეხორციელებინა შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

2.1.10. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 24 მარტის გადაწყვეტილებით შპს „ა-----ს“ საჩივარი (N1-----7, გასაჩივრებული გადაწყვეტილებები: 1. აუდიტის დეპარტამენტის 07.12.2016 წლის N3---- ბრძანება გადასახადების და სანქციის დარიცხვის შესახებ, 2. აუდიტის დეპარტამენტის 07.12.2016 წლის N0----- საგადასახადო მოთხოვნა; 3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 17.02.2017 წლის N3--- ბრძანება) არ დაკმაყოფილდა.

საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე 2017 წლის 31 მარტს შედგა დასკვნა, რომლის საფუძველზე შპს „ა-----ს“ საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, შეუმცირდა სულ 1427 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადი 1113 ლარი, ჯარიმა 314 ლარი. შპს „ა-----ს“ დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები 627 ლარი და შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები 627 ლარი.

2.1.11. 2017 წლის 06 აპრილის N0---- „საგადასახადო მოთხოვნის“ თანახმად, შპს „ა-----ს“ გადასახდელად დაერიცხა სულ 1 394 909.92 ლარი; მათ შორის: ძირითადი გადასახადი - 643 588 ლარი; დღგ- 1 365 ლარი; მიწა არასასოფლო - 144 ლარი; მოგების გადასახადი - 641 902 ლარი; ქონების გადასახადი - 465 ლარი; ჯარიმა - 321 633 ლარი; საურავი - 429 688.92 ლარი.

2.1.12. სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ 2017 წლის 03 მაისის სხდომაზე (ოქმი N--) განიხილა შპს „ა-----ს“ საჩივარი, რომლითაც გადამხდელი არ ეთანხმებოდა 2017 წლის 06 აპრილის N0---- კორექტირებულ საგადასახადო მოთხოვნას.

პირველი სადავო საკითხი: გადამხდელი არ ეთანხმებოდა გადაანგარიშების შედეგებს და აღნიშნავს, რომ აუდიტის პოზიცია ეწინააღმდეგებოდა შემოსავლების სამსახურის მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებას, რომელმაც არსებულ ვითარებაში მიზანშეწონილად მიიჩნია სიტუაციური სახელმძღვანელოს გამოყენება, ასევე პრაქტიკას, რომელიც არსებობდა

ანალოგიურ საქმეებზე შემოსავლების გადაწყვეტილებებში და აუდიტის დასკვნებში.

მეორე სადავო საკითხი: საჩივრის თანახმად, გადამხდელმა აუდიტის დეპარტამენტში წარსადგენი დოკუმენტაციის შესწავლისას აღმოაჩინა, რომ მას დეკლარირებული არ ჰქონდა და არც შემოწმებას გამოუვლენია და გაუთვალისწინებია ალტერნატიული საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისათვის გაწეული ხარჯი, რაზეც არსებობდა შესაბამისი ხელშეკრულება და საბანკო ამონაწერი. მოცემული დოკუმენტაცია გადაანგარიშების პერიოდში გადამხდელის მიერ წარდგენილ იქნა აუდიტის დეპარტამენტში, მაგრამ აუდიტის დეპარტამენტმა მითითებული ხარჯი გამოქვითვებში არ გაითვალისწინა. გადამხდელი ითხოვდა ზემოაღნიშნული ხარჯის გამოქვითვებში გათვალისწინებას.

2.1.13. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 25 მაისის N1---- ბრძანებით შპს „ა-----ს“ საჩივარი მეორე სადავო საკითხთან დაკავშირებით დატოვებული იქნა განუხილველი. პირველ სადავო საკითხთან დაკავშირებით გადამხდელს მიეცა წინადადება აღნიშნული ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების დაზუსტების მიზნით აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია (ნოტარიულად დადასტურებული შესყიდვის აქტები, ჟურნალები და ა.შ), ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადამხდელის მიერ წარდგენილი დოკუმენტაცია/ინფორმაციის შესწავლა და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით ერთობლივი შემოსავლიდან შესაბამისი გამოსაქვითი ხარჯების გადაანგარიშება და დარიცხული გადასახადების თანხების კორექტირება. დოკუმენტურად დაუდასტურებელი გამოსაქვითი ხარჯების ღირებულების განსაზღვრის მიზნით მიზანშეწონილად იქნა მიჩნეული გამოყენებულიყო შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2012 წლის 2 თებერვლის N1--- ბრძანებით დამტკიცებული N0--- სიტუაციური სახელმძღვანელო. შესაბამისად აღნიშნულის საფუძველზე განხორციელდეს დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

2.1.14. საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე 2017 წლის 19 ივნისს შედგა დასკვნა, რომლის საფუძველზე სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 23 ივნისის N1---- ბრძანებით შპს „ა-----ს“, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, 2016 წლის 06 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტის საფუძველზე დამატებით დარიცხული თანხები არ შეუმცირდა.

2.1.15. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 23 ივნისის N0----- „საგადასახადო მოთხოვნის“ თანახმად, შპს „ა-----ს“ გადასახდელად დაერიცხა სულ - 1 394 909.92 ლარი; მათ შორის: ძირითადი გადასახადი -643 588 ლარი; დღგ - 1 365 ლარი; მიწა არასასოფლო - 144 ლარი; მოგების გადასახადი -

641 902 ლარი; ქონების გადასახადი - 465 ლარი; ჯარიმა - 321 633 ლარი; საურავი - 429 688.92 ლარი;

2.1.16. 2017 წლის 21 ივნისის სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის N1---- ბრძანებით განახლდა 2016 წლის 07 დეკემბრის N3---- ბრძანებით შეჩერებული შპს „ა-----ს“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება 2017 წლის 21 ივნისიდან - 2017 წლის 22 ივნისის ჩათვლით.

2.1.17. შპს „ა-----ში“ ჩატარდა გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რომელიც დაიწყო 01.09.2016 წელს და დასრულდა 21.06.2017 წელს, შესამოწმებელი პერიოდია: 01.01.2014 – 01.08.2016.

2.1.18. 2017 წლის 21 ივნისის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტის საფუძველზე სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის N1---- ბრძანებით შპს „ა-----ს“ საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა 1 896 448 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადი - 1 264 242 ლარი; ჯარიმა - 632 206 ლარი; შპს „ა-----ს“ დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები 1 263 706 ლარი და შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები 1 263 706 ლარით.

2.1.19. 2017 წლის 28 ივნისის N0----- საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, შპს „ა-----ს“ გადასახდელად ერიცხება სულ - 2 447 174.48 ლარი; ძირითადი გადასახადი 1 264 242 ლარი; დღგ - 270 ლარი; მიწა - არასასოფლო - 96 ლარი; მოგების გადასახადი - 1 263 632 ლარი; საშემოსავლო გადასახადი - 510; ქონების გადასახადი - 74; ჯარიმა 632 206 ლარი; საურავი 552 726.48 ლარი;

2.1.20. სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ 2017 წლის 28 ივნისის სხდომაზე (ოქმი N--) განიხილა შპს „ა-----ს“ საჩივარი, რომლითაც გადამხდელი არ ეთანხმება 2017 წლის 23 ივნისის N0----- კორექტირებულ საგადასახადო მოთხოვნას.

2.1.21. დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 10 აგვისტოს N2---- ბრძანებით შპს „ა-----ს“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. გადამხდელს მიეცა წინადადება აღნიშნული ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების დაზუსტების მიზნით აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია (ნოტარიულად დადასტურებული შესყიდვის აქტები, ჟურნალები და ა.შ), ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადამხდელის მიერ წარდგენილი დოკუმენტაცია/ინფორმაციის შესწავლა და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით ერთობლივი შემოსავლიდან შესაბამისი გამოსაქვითი ხარჯების გადაანგარიშება და დარიცხული გადასახადების თანხების კორექტირება. ხოლო დოკუმენტურად დაუდასტურებელი გამოსაქვითი ხარჯების ღირებულების განსაზღვრის მიზნით მიზანშეწონილია გამოყენებულ იქნეს შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2012 წლის 2

თებერვლის N1--- ბრძანებით დამტკიცებული N0--- სიტუაციური სახელმძღვანელო. შესაბამისად აღნიშნულის საფუძველზე განხორციელებულიყო დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

2.1.22. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 21 სექტემბრის გადაწყვეტილებით შპს „ა-----ს“ საჩივარი (N4-----; N4-----, გასაჩივრებული გადაწყვეტილებები: 1. აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 07 დეკემბრის N0----- „საგადასახადო მოთხოვნა“; 2. აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 31 მარტის დასკვნა; 3. აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 6 აპრილის N0----- „საგადასახადო მოთხოვნა“; 4. შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 25 მაისის N1----- ბრძანება; 5. აუდიტის დეპარტამენტის 23.06.2017 წლის ბრძანება; 6. აუდიტის დეპარტამენტის 23.06.2017 წლის N0----- „საგადასახადო მოთხოვნა“; 7. აუდიტის დეპარტამენტის 28.06.2017 წლის N0----- „საგადასახადო მოთხოვნა“; 8. შემოსავლების სამსახურის 10.08.2017 წლის 2----- ბრძანება; 9. აუდიტის დეპარტამენტის 28.06.2017 წლის 0----- „საგადასახადო მოთხოვნა“; 10. შემოსავლების სამსახურის 10.08.2017 წლის 2----- ბრძანება) არ დაკმაყოფილდა.

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

2.2.1. სასამართლოს განმარტებით, საქართველოს კონსტიტუცია საგადასახადო კანონმდებლობას მიაკუთვნებს საქართველოს უმაღლეს სახელმწიფო ორგანოთა განსაკუთრებულ გამგებლობას (მე-3 მუხლის პირველი პუნქტის „ზ“ ქვეპუნქტი), რითაც ხაზს უსვამს მის როლს სამართლებრივი სახელმწიფოს ფუნქციონირებაში. გადასახადების აკრეფის ფუნქცია სახელმწიფოსათვის სასიცოცხლო დანიშნულების ფუნქციაა. გადასახადები არის სახელმწიფო თუ სხვადასხვა დონის ბიუჯეტის შევსების უმთავრესი წყარო და საჯარო ამოცანების განხორციელების ერთ-ერთი ძირითადი მატერიალური წინაპირობა.

საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის პირველი პუნქტი ადგენს, რომ სავალდებულოა გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით. ამდენად, საქართველოს კონსტიტუცია გადასახადის გადამხდელს არა მხოლოდ გადასახადის შესაბამისი ოდენობით გადახდას ავალებს, არამედ გადასახადის გადახდისას კანონით დადგენილი წესის დაცვასაც სთხოვს. გადასახადის გადამხდელმა უნდა შეასრულოს შესაბამისი პროცედურები, ითანამშრომლოს საგადასახადო ორგანოებთან და მიაწოდოს მათ აუცილებელი ინფორმაცია, რომელიც მის ფინანსებსა და კერძო სფეროს უკავშირდება.

2.2.2. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, აწესრიგებს საქართველოს საბაჟო საზღვარზე მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო

საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს, სამართლებრივ ურთიერთობაში მონაწილე პირის, გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას, განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველი მუხლი).

ამ კოდექსის 2.2. მუხლის თანახმად, გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა.

საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შესრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს ეკისრება ამ კოდექსით ან/და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა.

სასამართლოს განმარტებით, საგადასახადო კოდექსი ადგენს სახელმწიფო ბიუჯეტთან ანგარიშგების წესებს, რომელთა დაცვა გადასახადის გადამხდელთა უპირობო ვალდებულებას წარმოადგენს. კერძოდ, მითითებული 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 კოდექსის 105-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის თანახმად გამოქვითვას არ ექვემდებარება. ხოლო მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, ყველა ხარჯი დოკუმენტურად უნდა იყოს დადასტურებული.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის აღსრულების მიზნით გამოცემული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N--- ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის 24-ე მუხლის პირველი პუნქტი იმეორებს საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის პირველი ნაწილის ზემოთ მითითებულ ჩანაწერს, ამასთან აზუსტებს, რომ დასაბეგრი შემოსავლის (მოგების) განსაზღვრისას მიღებულ შემოსავლებში და გაწეულ ხარჯებში არც ერთი ელემენტი არ უნდა იქნეს გამოტოვებული ან ორჯერ ჩართული.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 72-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, პირველადი საგადასახადო დოკუმენტი არის წერილობითი დოკუმენტი, რომლითაც შესაძლებელია სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეთა იდენტიფიცირება, აქვს თარიღი და მოიცავს მიწოდებული საქონლის/გაწეული მომსახურების ჩამონათვალსა და ღირებულებას. საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერულ) ოპერაციაზე გამოწერილ პირველად საგადასახადო დოკუმენტში საქონლის ღირებულების (მათ შორის, საქონლის ერთეულის ფასის) მითითება სავალდებულო არ არის.

ამავე კოდექსის მე-100 მუხლის შესაბამისად, ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება ნებისმიერი ფორმით ან/და საქმიანობით მიღებული შემოსავალი, კერძოდ: ა) ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები; ბ) ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან; გ) სხვა შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან (სსკ-ის 100.3. მუხლი).

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 105-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის თანახმად გამოიქვითვას არ ექვემდებარება. ამავე ნორმის მე-2 ნაწილით, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, ყველა ხარჯი დოკუმენტურად უნდა იყოს დადასტურებული.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ განხორციელდა შპს „ა-----ს“ საქმიანობის საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების მასალების თანახმად, ზოგ შემთხვევაში მომწოდებლის საიდენტიფიკაციო მონაცემები არ ემთხვეოდა ერთმანეთს (სახელი, გვარი და პირადი ნომერი; საზოგადოების მიერ რიგ შემთხვევებში საქონელი შეძენილი იყო იმ ფიზიკური პირებისაგან, რომლებიც მიწოდების დროს იყვნენ გარდაცვლილები; ზოგიერთი ფიზიკური პირისაგან წარმოდგენილ იქნა განცხადებები, რომლებიც არ ადასტურებდნენ შპს „ა-----სათვის“ საქონლის მიწოდების ფაქტს; ზოგიერთი პირებისგან ინფორმაციის მიღება ნედლეულის მიწოდების თაობაზე ვერ მოხერხდა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოსათვის შემმოწმებლის მიერ მიწოდებული ინფორმაციის თანახმად, შემოწმებამ გამოყო თხილის გამყიდველი ფიზიკური პირების შემდეგი კატეგორიები: ა) პირები, რომელთა საიდენტიფიკაციო ნომრები შესყიდვის აქტებში (ჟურნალებში) დაფიქსირებულს არ ემთხვეოდა; ბ) პირები, რომლებიც მიწოდების დროს იყვნენ გარდაცვლილები; გ) პირები, რომლებმაც უარყვეს მიწოდების ფაქტი; დ) პირები, რომელთაგანაც გამოთხოვილ ინფორმაციაზე არ იქნა პასუხი მიღებული.

აღნიშნულის გამო საგამოძიებო სამსახურს გაეგზავნა შესაბამისი ინფორმაცია/

დოკუმენტაცია მხარეების მიერ ოპერაციის რეალურად განხორციელების ფაქტის დადგენის მიზნით.

მოპასუხე ადმინისტრაციულმა ორგანომ გადაწყვიტა გადამხდელის მიერ ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების დაზუსტების მიზნით ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტაციის (ნოტარიულად დადასტურებული შესყიდვის აქტები, ჟურნალები და ა.შ.) ინფორმაციის შესწავლა და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით ერთობლივი შემოსავლიდან შესაბამისი გამოსაქვითი ხარჯების გადაანგარიშება და დარიცხული გადასახადების თანხების კორექტირება, ხოლო დოკუმენტურად დაუდასტურებელი გამოსაქვითი ხარჯების ღირებულების განსაზღვრის მიზნით მიზანშეწონილად მიიჩნია შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2012 წლის 02 თებერვლის N1--- ბრძანებით დამტკიცებული N0--- სიტუაციური სახელმძღვანელოს გამოყენება.

მოსარჩელის პოზიციით, მის მიერ განხორციელებული შესყიდვის ოპერაციები რეალურია, მაგრამ შესაბამისი დოკუმენტების ხარვეზიანობის პირობებში ხარჯები გამოქვითვას უნდა დაექვემდებაროს არაპირდაპირი მეთოდით. პირველი, საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, მიუხედავად იმისა, ხარჯზე საერთოდ არ არსებობს დოკუმენტი თუ ხარჯზე არსებობს კანონშეუსაბამო დოკუმენტი, ხარჯი დოკუმენტურად დაუდასტურებლად ითვლება. მეორე, საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, გაწეული ხარჯის რეალურად არსებობის შემთხვევაში, არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების წინაპირობა სწორედ პირდაპირი მეთოდით (ანუ პირველადი დოკუმენტებით) გაწეული ხარჯების გამოქვითვის შეუძლებლობა.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N--- ბრძანების 50-ე მუხლის პირველი პუნქტზე, რომლის თანახმად, ოპერაცია უსაქონლოდ ან/და გარიგება ფიქტიურად ჩაითვლება იმ შემთხვევაში, თუ დადგინდა, რომ ოპერაცია ან გარიგება არ განხორციელებულა იმ პირებს შორის, რომლებიც აღნიშნულია ოპერაციის ან გარიგების დამადასტურებელ დოკუმენტებში (საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, სასაქონლო ზედნადები ან სხვა). ამავე ნორმის მე-2 პუნქტით, მხოლოდ ის ფაქტი, რომ საქონლის/ მომსახურების მიმწოდებელს არ გააჩნია მიწოდებული საქონლის/მომსახურების შესყიდვის ან მასზე გაწეული ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტები, არ შეიძლება მიჩნეული იქნეს საკმარის საფუძვლად, რათა ოპერაცია ჩაითვალოს უსაქონლოდ ან/და გარიგება ფიქტიურად.

სასამართლომ ზემოთ მითითებული ნორმაზე დაყრდნობით მიიჩნია, რომ თუ ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტი არ აკმაყოფილებს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ მოთხოვნებს, ასეთ შემთხვევებში ეს დოკუმენტი არ შეიძლება გახდეს ერთობლივი შემოსავლიდან ხარჯების გამოქვითვის საფუძველი. ამდენად, სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოების პოზიცია აღნიშნულთან დაკავშირებით.

2.2.3. სასამართლოს აღნიშვნით, საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლი ადგენს დავის დაწყების პირობებს. მითითებული მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, 30-დღიანი ვადის გასვლის შემდეგ დავის დაწყება დასაშვებია ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოებების ან მტკიცებულებების საფუძველზე. ამავე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, ახლად აღმოჩენილად ან ახლად გამოვლენილად ჩაითვლება ისეთი გარემოებები ან მტკიცებულებები, რომლებიც მომჩივანმა არ იცოდა და არ შეეძლო სცოდნოდა მისთვის არასასურველი გადაწყვეტილების მიღებამდე და რომელთა დროულად წარდგენა გამოიწვევდა მომჩივნისათვის ხელსაყრელი გადაწყვეტილების მიღებას. ხოლო, მე-10 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს საჩივრის წარდგენის ვადის გასვლის შემდეგაც, თუ მომჩივანი დაამტკიცებს, რომ გასაჩივრების ვადის დარღვევა მისგან დამოუკიდებელი მიზეზით იყო გამოწვეული.

ამავე კოდექსის 308-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავის განახლება დასაშვებია მხოლოდ ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოების შემთხვევაში, გადაწყვეტილების მიღებიდან 6 წლის ვადაში. ხოლო, მე-3 ნაწილის თანახმად, მომჩივანი ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოებით მიმართავს დავის განმხილველ ბოლო ორგანოს, რომელმაც არსებითად იმსჯელა მომჩივნის მიერ მითითებულ დავის საგანზე.

სასამართლომ ასევე არ გაიზიარა მოსარჩელის პოზიცია გადასახადის გადამხდელის მიერ ალტერნატიული საგადასახადო შემოწმების ჩასატარებლად გაწეული ხარჯების ერთობლივ შემოსავლიდან გამოსაქვით ხარჯში გათვალისწინების შესახებ და აღნიშნა, რომ 2016 წლის 06 დეკემბრის შუალედური შემოწმების აქტი არ მოიცავდა სადავო საკითხს და შესაბამისად, ვერც შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 17 თებერვლის N3--- ბრძანება ვერ ასახავდა აღნიშნულთან დაკავშირებით მსჯელობას, რაც ბუნებრივია ვერ მოახდენდა გავლენას გადასახადების გადაანგარიშებაზე. შესაბამისად, აღნიშნულ ნაწილში მარტებულად იქნა მიჩნეული, რომ ადგილი ჰქონდა საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევას.

მითითებული მუხლის თანახმად, დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოცემულია იმავე პირის მიმართ იმავე დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად. რადგან ხარჯის გაწევა განხორციელდა შემოწმებულ პერიოდში 1.01.2013 - 1.01.2014 წლებში, ხოლო შემოწმება ჩატარდა 2016 წელს, შესაბამისად შემოწმების მომენტისათვის გადამხდელისათვის ცნობილი იყო ასეთი ხარჯის არსებობის შესახებ, ამდენად აღნიშნული, ადმინისტრაციული ორგანოების მოსაზრებით, არ წარმოადგენდა ახლად აღმოჩენილ ან ახლად გამოვლენილ გარემოებას, რომელიც დავის

დაწყების საფუძველი გახდებოდა.

2.2.4. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.1. მუხლის თანახმად, თუ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან მისი ნაწილი კანონს ეწინააღმდეგება და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მის უფლებას, სასამართლო ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შესახებ.

ამ კოდექსის 33¹ მუხლის თანახმად, თუ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ რაიმე მოქმედების განხორციელება ან უარი რაიმე მოქმედების განხორციელებაზე უკანონოა და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას ან ინტერესს, სასამართლო ამ კოდექსის 24-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას, რომლითაც ადმინისტრაციულ ორგანოს ავალებს, განხორციელოს ეს მოქმედება ან თავი შეიკავოს ამ მოქმედების განხორციელებისაგან.

ზემოთ მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებების ურთიერთშეჯერების საფუძველზე საქალაქო სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხეთა და სადავო ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებში გამოთქმული მოსაზრებები დავის საგანთან მიმართებაში და მიიჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში არ არსებობდა გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები, შესაბამისად საქალაქო სასამართლომ შპს „ა-----ს“ სარჩელი უსაფუძვლობის მოტივით არ დააკმაყოფილა.

3. სააპელაციო საჩივრის საფუძვლები:

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2018 წლის 24 სექტემბრის გადაწყვეტილებაზე კანონით დადგენილ ვადაში სააპელაციო საჩივარი წარადგინა შპს „ა-----ს“ წარმომადგენელმა გო-----ამ, რომლითაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა, შემდეგი საფუძვლებით:

3.1.1. აპელანტის განმარტებით, საგადასახადო შემოწმების აქტების თანახმად, შესამოწმებელ პერიოდში შპს „ა-----ს“ საქმიანობის საგანს წარმოადგენდა ადგილობრივ ბაზარზე ფიზიკური პირებისაგან თხილის შეძენა, გადამუშავება და ნაჭუჭგაცლილი თხილის რეალიზაცია ექსპორტის გზით, ასევე ადგილობრივ ბაზარზე თხილის ნაჭუჭის რეალიზაცია. საგადასახადო შემოწმების შედეგების მიხედვით, გადამხდელის შემოსავალმა ეკონომიკური საქმიანობიდან 2013-2015 წწ. შეადგინა 13 151 323 ლარი, ხოლო გამოსაქვითმა ხარჯმა 136 261 ლარი ანუ მხოლოდ 1%. შემოწმების აქტებში გადასახადის

გადამხდელის მიერ მიღებული შემოსავლის ხელფასად ან დივიდენდად ჩათვლა არ განხორციელებულა. ამავდროულად, შემოწმების აქტებში სადავო არ გამხდარა საბოლოო პროდუქტის ექსპორტი და შესაბამისი ნედლეულის მიღება-გადამუშავება.

საგადასახადო შემოწმების აქტების მიხედვით გამოსაქვითი ხარჯებიდან ამოღებულ იქნა თხილის ნედლეულის შესყიდვის აქტებში მითითებული ხარჯები იმ შემთხვევებში, როდესაც მიმწოდებლის საიდენტიფიკაციო მონაცემები ერთმანეთს არ ემთხვეოდა ან გარდაცვლილი პირის მონაცემებს ემთხვეოდა, ასევე როდესაც მომწოდებლების მიერ ნედლეულის მიწოდება არ დასტურდებოდა ან მომწოდებლებისგან მიწოდების თაობაზე ვერ იქნა მიღებული ინფორმაცია. შემოწმების აქტების თანახმად, სსკ-ის 72-ე და 105-ე მუხლების შესაბამისად, ამ ფიზიკური პირებისაგან შესყიდულ საქონელზე გაწეული ხარჯი არ ექვემდებარებოდა გამოქვითვას ერთობლივი შემოსავლიდან. შესყიდვის აქტების გაყალბების ფაქტზე გადამოწმების მიზნით მასალები გადაიგზავნა საგამოძიებო სამსახურში. შემოწმება მიიჩნევს, რომ გაყალბების ფაქტის დადასტურების შემთხვევაში არც ამ დოკუმენტებით და არც არაპირდაპირი მეთოდით ხარჯი ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვას არ ექვემდებარება.

ადმინისტრაციულ საჩივრებში გადამხდელი ითხოვდა, რომ საქმისათვის მნიშვნელოვანი გარემოებების გამოკვლევის შედეგად გამოსაქვით ხარჯებში გათვალისწინებულიყო შესყიდვის ჟურნალებში დაფიქსირებული თხილის ნედლეულის შეძენები ან/და განსაზღვრულიყო თვეების/ საექსპორტო პარტიის ჭრილში ამ/სხვა გადამხდელის მიერ დაფიქსირებული განმეორებადი უმცირესი შესყიდვის ფასები და გამოსავლიანობა და გამოსაქვითი ხარჯები დადგენილიყო ექსპორტის მოცულობასთან შეპირისპირებით. სხვა სიტყვებით, არაპირდაპირი მეთოდით უნდა მომხდარიყო ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვა.

ადმინისტრაციულ საჩივრებზე მიღებული გადაწყვეტილებების შესაბამისად, მიზანშეწონილად ჩაითვალა დოკუმენტურად დაუდასტურებელი გამოსაქვითი ხარჯების ღირებულების განსაზღვრის მიზნით გამოყენებულიყო შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2012 წლის 02 თებერვლის №1--- ბრძანებით დამტკიცებული №0--- სიტუაციური სახელმძღვანელო, რომლის თანახმად, ის არ ეხება "იმ შეძენებს, რომლებიც განხორციელებულია იმ პირის მიერ, რომლის მიმართაც საგამოძიებო ორგანოს ინფორმაციით დადგენილია ფიქტიურ ან/და უსაქონლო ოპერაციებში მონაწილეობა". აუდიტის დეპარტამენტს, შემოსავლების სამსახურს და დავების განხილვის საბჭოს მიაჩნიათ, რომ ამ სახელმძღვანელოს მიხედვით ხარჯებში არ ჩაირთვება ის შეძენები, რომლებზეც შესყიდვის დოკუმენტები გაყალბებულია. გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნას, როგორც აღინიშნა, წარმოადგენდა თხილის ექსპორტის მოცულობიდან გამომდინარე არაპირდაპირი მეთოდით შესაბამისი

ხარჯების დადგენა და მისი გამოქვითვებში გათვალისწინება, მაგრამ მისი საჩივრების მითითებული მოთხოვნა შემოსავლების სამსახურისა და დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებებით არ დაკმაყოფილდა.

ამრიგად, საქმეზე სადავოა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების ფარგლები. კერძოდ, სადავოა, სამართლებრივად საფუძვლიანია თუ არა არაპირდაპირი მეთოდით გამოსაქვითი ხარჯების განსაზღვრა ერთნაირად იმ შემთხვევებისათვის, როდესაც არ არსებობს ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტი და როდესაც ხარჯის დასადასტურებლად არსებობს ხარვეზიანი (მათ შორის ყალბი) დოკუმენტი.

3.1.2. აპელანტის განმარტებით, გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების არაპირდაპირი მეთოდით განსაზღვრის სამართლებრივი საფუძველია საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილი, რომლის თანახმად, ამავე ნაწილით განსაზღვრული პირობების არსებობის შემთხვევაში, „საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, პირის საგადასახადო ვალდებულებები განსაზღვროს არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების, პირის შესახებ ინფორმაციის მისი საქმიანობის სხვა საგადასახადო პერიოდთან ან სხვა ამგვარი გადასახადის გადამხდელის შესახებ მონაცემების შედარების, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე)“.

საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის გამოყენებასთან დაკავშირებით, „საკა-საციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ აქტის კანონიერების შემოწმება ხდება ფორმალური და მატერიალური კუთხით, შესაბამისად, აქტი შინაარსობრივად უნდა შეესაბამებოდეს მისი გამოცემის სამართლებრივ და ფაქტობრივ საფუძვლებს. დასაბუთებიდან უნდა ჩანდეს თუ რა გარემოებებმა მოახდინა გავლენა კონკრეტული გადაწყვეტილების მიღებაზე.

საკასაციო სასამართლო 24.01.2017 წ. სუსგ №ბს-566-561 (2კ-16) გადაწყვეტილებაში აღნიშნა, რომ „გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემისას ადმინისტრაციულ ორგანოს უნდა გაეთვალისწინებინა მიზანშეწონილობის საკითხი. ადმინისტრაციული ორგანოს პრეროგატივაა მის კომპეტენციაში შემავალი საკითხი გადაწყვიტოს არა მხოლოდ კანონიერების პრინციპზე დაყრდნობით, რომლის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული სამართლებრივი აქტი უნდა შეესაბამებოდეს მოქმედი კანონის მოთხოვნებს, არამედ ადმინისტრაციულმა ორგანომ აქტის გამოცემისას უნდა იხელმძღვანელოს მიზანშეწონილობის კრიტერიუმებითაც. სამართლებრივი აქტი უნდა პასუხობდეს მიზანშეწონილობისა და კანონიერების მოთხოვნებს. მიზანშეწონილობა გულისხმობს ადმინისტრაციული ორგანოს შესაძლებლობას საჯარო ინტერესების გათვალისწინებით ოპტიმალურად გადაწყვიტოს სადავო საკითხი და განახორციელოს შესაბამისი მმართველობითი ღონისძიება... იმისათვის, რომ შესრულდეს კანონის მოთხოვნა და ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ

მიღებული გადაწყვეტილება იყოს კანონშესაბამისი, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის მნიშვნელოვანი და სავალდებულო წინაპირობაა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების გამოკვლევა, გაანალიზება, შესწავლა და გადაწყვეტილების მიღება ამ გარემოებათა შეფასების შედეგად, იმისათვის, რომ თავიდან იქნეს აცილებული ადმინისტრაციული ორგანოს დაუსაბუთებელი დასკვნის გაკეთება... საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილი ეხება ყველა სახის გადასახადის განსაზღვრას. ხსენებული ნორმით საგადასახადო ორგანოს უფლება ეძლევა მხოლოდ ამ ნაწილითა და საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ სხვა შემთხვევებში გადამხდელს გადასახადი დაარიცხოს მის ხელთ არსებული მასალების/სანდო ინფორმაციის ანალიტიკური დამუშავების მეშვეობით. ეს მასალები ან ინფორმაცია შეიძლება არსებობდეს თვით გადამხდელთან, მაგრამ არასრული სახით, ან საგადასახადო ორგანოში და ეხებოდეს მსგავსი საქმიანობით დაკავებულ სხვა პირს. ამ მასალების გამოყენებისას საგადასახადო ორგანომ, შესაბამისი კორექტივები უნდა შეიტანოს გადამხდელთან დაკავშირებული ფაქტებისა და გარემოებების შესაბამისად. მიზანი კი ის არის, რომ სამართლიანად, გონივრული განსჯის საფუძველზე უნდა დადგინდეს საგადასახადო ვალდებულებები... საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის მე-5 ნაწილით, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის, თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს. იმავე კოდექსის 96-ე მუხლი ადგენს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ საქმის გამოკვლევის წესს, რომლის პირველი ნაწილის მიხედვით, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. სსიპ შემოსავლების სამსახური კანონმდებლობის საფუძველზე ახორციელებს საჯარო უფლებამოსილებას და ამ უფლებამოსილების ფარგლებში იგი ვალდებულია უზრუნველყოს გადასახადის გადამხდელის უფლებების რეალიზაციისათვის ხელშემწყობი პირობების შექმნა“.

3.1.3. აპელანტის განმარტებით, შემოსავლების სამსახურმა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენება დაადგინა სიტუაციური სახელმძღვანელოს მიხედვით. შესაბამისად, მნიშვნელოვანი საკითხია, რამდენადაა სიტუაციური სახელმძღვანელო ნორმატიული აქტი ანუ ზოგადსავალდებულო წესების შემცველი.

„შემოსავლების სამსახურის შესახებ“ საქართველოს კანონით გათვალისწინებულია შემოსავლების სამსახურის უფროსის მიერ კომპეტენციის ფარგლებში ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემა (მუხლი 6, პუნქტი 2, ქვეპუნქტი „კ“) და არაა

დადგენილი ნორმატიული აქტების გამოცემა. სსკ-ის შესაბამისად, „საქართველოს მთავრობა, საქართველოს ფინანსთა მინისტრი ამ კოდექსის აღსრულების მიზნით იღებს /გამოსცემს კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტებს“ (მუხლი 2, პუნქტი 3). ამავე კოდექსის თანახმად, „შემოსავლების სამსახურის უფროსი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების მიზნით გამოსცემს ბრძანებებს, შიდა ინსტრუქციებსა და მეთოდურ მითითებებს საგადასახადო ორგანოების მიერ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების თაობაზე“ (მუხლი 2, პუნქტი 5). შემოსავლების სამსახურის დებულების თანახმად, შემოსავლების სამსახურის უფროსი გამოსცემს მეთოდურ მითითებებსა და შიდა ინსტრუქციებს, რომელთა შესრულებაც სავალდებულოა სამსახურის თანამშრომელთათვის (მუხლი 3, პუნქტი 2, ქვეპუნქტი „ზ“) და გამოსცემს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს (მუხლი 3, პუნქტი 2, ქვეპუნქტი „უ“). დებულებით არაა გათვალისწინებული სამსახურის უფროსის მიერ ნორმატიული აქტების გამოცემა.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, შემოსავლების სამსახური არაა უფლებამოსილი გამოს-ცეს ნორმატიული აქტი. მან შეიძლება გამოსცეს მხოლოდ შიდა ინსტრუქციები და მეთოდური მითითებები, რომლებიც მხოლოდ საგადასახადო ორგანოებისა და მათი თანამშრომლებისთვისაა სავალდებულო. მას არ აქვს უფლება, გამოსცეს ნორმატიული აქტი ანუ შექმნას სავალდებულო ნორმა (ქცევის წესი).

სიტუაციური სახელმძღვანელოები სწორედ ასეთ შიდა ინსტრუქციას თუ მეთოდურ მითითებას განეკუთვნება. სიტუაციური სახელმძღვანელოს პროექტს შეიმუშავებს საგადასახადო და საბაჟო მეთოდოლოგიის დეპარტამენტი, ხოლო თავისი ბრძანებით ამტკიცებს შემოსავლების სამსახურის უფროსი (შემოსავლების სამსახურის დებულების მე-17.7 მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტით საგადასახადო და საბაჟო დეპარტამენტის ფუნქციას განეკუთვნება „კანონმდებლობის სრულყოფაზე წინადადებების, შესაბამისი ნორმატიული აქტების, ინსტრუქციების, მეთოდური მითითებების და პროცედურულ-ლი/სიტუაციური სახელმძღვანელოების პროექტების მომზადება“).

განსახილველ საქმეზე მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ წარმოდგენილ იქნა ერთობლივი შემოსავლიდან ხარჯების გამოქვითვის სახელმძღვანელო №0---, რომელიც დამტკიცებულია 2011 წლის 5 სექტემბრისათვის მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით და გამოიყენება ამავე პერიოდისათვის მიმდინარე და შემდგომ პერიოდებში განსახორციელებელი საგადასახადო შემოწმებისას.

3.1.4. აპელანტის მითითებით, საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ „მითითებული სახელმძღვანელო თავისი არსით არ წარმოადგენს კანონის ძალის მქონე აქტს, თუმცა იგი მიუთითებს ადმინისტრაციული ორგანოს

ერთგვარ პრაქტიკაზე, კერძოდ, მსგავსი ფაქტობრივი გარემოებების პირობებში ადმინისტრაციული ორგანოს მიდგომას/შეფასებას ამა თუ იმ საკითხის მიმართ. წარმოდგენილ სახელმძღვანელოში ფაქტობრივი გარემოების სახით მითითებულია, რომ გადასახადის გადამხდელს, მის მიერ შეძენილი საქონლის ნაწილზე, ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტების არარსებობის პირობებში, სრულად აქვს გამოქვითული საქონლის შეძენაზე გაწეული ხარჯი. აღნიშნულ შემთხვევებში ადმინისტრაციული ორგანოს პოზიციას წარმოადგენს, რომ გამოყენებულ უნდა იქნეს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლით მინიჭებული უფლებამოსილება და მითითებულია გამოყენების კონკრეტული წესი. თუმცა, აქვე გამონაკლისის სახით მითითებულია, რომ აღნიშნული არ ვრცელდება [ეხება] სპეციალური საგადასახადო ანგარიშფაქტურით მიწოდებას დაქვემდებარებულ საქონელს და უსაქონლო ოპერაციებზე/ფიქტიურ გარიგებებზე გამოწერილ ანგარიშ-ფაქტურებს. აგრეთვე იმ შეძენებს, რომლებიც განხორციელებულია იმ პირის მიერ, რომლის მიმართაც საგამოძიებო ორგანოს ინფორმაციით დადგენილია ფიქტიური ან/და უსაქონლო ოპერაციებში მონაწილეობა.”

ამდენად, საგადასახადო ორგანოს მიერ დადგენილი პრაქტიკის თანახმად, მსგავს ფაქტობრივ გარემოებებში მყოფი პირების (გადასახადის გადამხდელ პირებს, რომელთაც არ გააჩნიათ ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტი) მიმართ გამოყენებულია სხვადასხვაგვარი მიდგომა, კერძოდ ცალკეულ შემთხვევებში გამოიყენება გადასახადების დადგენა არაპირდაპირი მეთოდის მეშვეობით, ცალკეულ შემთხვევებში კი აღნიშნულის გამოყენება არ ხორციელდება. განსხვავებულ მიდგომას ადმინისტრაციული ორგანო ამართლებს იმ საფუძვლით, რომ პირებს, რომელთა მიერ ჩადენილია სისხლისსამართლებრივი გადაცდომა, მოცემულ შემთხვევაში კი შესყიდვის დოკუმენტების გაყალბება, საგადასახადო ვალდებულებების დადგენა არ ხდება არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების გზით... აპელანტის მოსაზრებით, მოცემულ სადავო საკითხთან მიმართებაში, შემოსავლების სამსახურს უნდა დაევალოს ერთობლივი შემოსავლიდან ალტერნატიულ საგადასახადო აუდიტზე გაწეული ხარჯების გამოქვითვა (პირდაპირი მეთოდით).

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება:

სააპელაციო სასამართლო საქმის მასალათა გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ აპელანტის მოთხოვნა არ უნდა დაკმაყოფილდეს, უცვლელად უნდა დარჩეს ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2018 წლის 24 სექტემბრის გადაწყვეტილება, შემდეგი დასაბუთებით:

საქართველოს ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, 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 შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში, ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილით, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას, სასამართლო ხელმძღვანელობს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 382-ე მუხლის მე-2 ნაწილით, სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია გაიზიაროს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ მტკიცებულებათა გამოკვლევის შედეგები მთლიანად ან ნაწილობრივ. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით, სააპელაციო სასამართლოს განჩინება აღწერილობითი და სამოტივაციო ნაწილების ნაცვლად უნდა შეიცავდეს მოკლე დასაბუთებას გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების ან უცვლელად დატოვების შესახებ. თუ სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებასა და დასკვნებს, საქმის ფაქტობრივ ან/და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მაშინ დასაბუთება იცვლება მათზე მითითებით.

4.2. ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება:

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

4.2.1. პალატა განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, აწესრიგებს 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.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის დანაწესზე, რომლითაც განსაზღვრულია საგადასახადო ორგანოთა ვალდებულებები; კერძოდ, ამ ნორმის თანახმად, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში: გააკონტროლონ გადასახადების გამოანგარიშების სისწორე და სისრულე და მათი დროულად გადახდა, ჩაატარონ საგადასახადო შემოწმებები ამ კოდექსით დადგენილი წესით და ამ შემოწმებათა ჩატარებისას გააცნონ გადასახადის გადამხდელს თავისი უფლებები და ვალდებულებები; უზრუნველყონ გადასახადის გადამხდელთა დროულად აღრიცხვა; განახორციელონ დარიცხული და ბიუჯეტებში გადახდილი გადასახადების აღრიცხვა და შეადგინონ ანგარიშგება გადახდილი გადასახადების შესახებ; ამ კოდექსითა და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტებით გათვალისწინებული წესით და დადგენილ ვადებში გადასცენ (გაუგზავნონ) გადასახადის გადამხდელს ან მის წარმომადგენელს საგადასახადო შემოწმების აქტები, აგრეთვე საგადასახადო ორგანოთა სხვა გადაწყვეტილებები და შეტყობინებები; გადასახადის გადამხდელს წარუდგინონ საგადასახადო მოთხოვნა, ხოლო მისი შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში ამ კოდექსით დადგენილი წესით მიიღონ ზომები მისი შესრულების უზრუნველსაყოფად.

კანონმდებელი საგადასახადო ორგანოთა ვალდებულებებს უპირისპირებს საგადასახადო ვალდებულებას. საგადასახადო კანონმდებლობა ცალკე თავს უთმობს საგადასახადო ვალდებულებას და მისი შესრულების წესებს, გამომდინარე იქედან, რომ საგადასახადო ვალდებულება და მისი შესრულება გადასახადის გადამხდელის ძირითადი და მნიშვნელოვანი იურიდიული ვალდებულებაა. პირს საგადასახადო ვალდებულება ეკისრება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომლებიც ითვალისწინებს გადასახადის გადახდას. საგადასახადო ვალდებულება და მისი შესრულება გულისხმობს პირის მოქმედებას ან მოქმედებათა ერთობლიობას, რომელიც მიმართულია გამოანგარიშებასთან და გადახდასთან. საგადასახადო ვალდებულების კონკრეტული შინაარსი საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის მომენტიდან იწყება და ბიუჯეტში გადასახადის გადახდის მომენტში მთავრდება. შესაბამისად საგადასახადო ვალდებულება ორი დამოუკიდებელი, მაგრამ ამავედროულად თანამიმდევრული და ურთიერთდაკავშირებული სტადიისაგან შედგება: გადასახადის გამოანგარიშება და გადასახადის გადახდა. გადასახადის გამოანგარიშება გულისხმობს პირის მოქმედებას ან მოქმედებათა ერთობლიობას, რომელიც დაკავშირებულია გადასახადის თანხის დაანგარიშებასთან, ხოლო გადასახადის გადახდა დაკავშირებულია გადასახადის თანხის ბიუჯეტში გადახდასთან.

პალატა განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის შესაბამისად 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. 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. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სრულად აღრიცხოს თავის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, რათა გარანტირებული იყოს კონტროლი მათ დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე.

პალატის მოსაზრებით, საწარმოს ფინანსური მდგომარეობა უტყუარად მაშინ შეიძლება ჩაითვალოს, როცა ფინანსურ ანგარიშგებაში საანგარიშო პერიოდის ყველა რეალური შემოსავალი და ხარჯია ასახული. ცალსახაა, რომ საწარმოს გამართული საქმიანობისათვის აუცილებელია სწორი აღრიცხვა, რომელიც ფინანსური ინფორმაციის სისტემატურ რეგისტრაციასა და ინფორმაციის მომხმარებელამდე დაყვანას ემსახურება. არსებობს აღრიცხვის საკასო და დარიცხვის მეთოდები და იგი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ერთ-ერთ საწყის წინაპირობად და უმნიშვნელოვანეს დაშვებად ითვლება. ბუღალტრული აღრიცხვა წარმოადგენს საწარმოს ეკონომიკური რესურსებისა და მათი ფორმირების წყაროების, სამეურნეო ფაქტების ცვლილებების შესახებ ინფორმაციას, გამოხატულს ფულად ერთეულში. ბუღალტრული აღრიცხვა საშუალებას იძლევა განისაზღვროს სამეურნეო სუბიექტის ქონება, მთლიანი კაპიტალი, შემოსავლები, ხარჯები და საბოლოო ფინანსური შედეგი. ბუღალტრული აღრიცხვისათვის დამახასიათებელია საწარმოს დაარსებიდან მიმდინარე პერიოდამდე მასში მომხდარი ოპერაციების განუწყვეტელი აღრიცხვა ქრონოლოგიური თანმიმდევრობით, სათანადოდ გაფორმებული დოკუმენტების საფუძველზე.

პალატა განმარტავს, რომ ბუღალტრული აღრიცხვა საერთაშორისო სტანდარტების (ბასს) შესაბამისად რელევანტურია საგადასახადო ვალდებულის განსაზღვრისათვის, სხვა შემთხვევაში კი როდესაც ბასს-ი არ არის დაცული ან საერთოდ ბუღალტერია არ არის ნაწარმოები ან/და ობიექტური მიზეზის გამო განადგურებულია, საგადასახადო ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში უფლება აქვს მიიღოს გადაწყვეტილება მეწარმის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისათვის პირდაპირი თუ არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების თაობაზე, თუმცა პალატა აქვე მიუთითებს, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს დისკრეცია არ ნიშნავს თანაზომიერებისა და კანონიერების პრინციპის უგულვებელყოფას. სამართლის ნორმა, რომელიც ადმინისტრაციულ ორგანოს აძლევს შესაძლებლობას რამდენიმე სასურველი გადაწყვეტილებიდან მიიღოს ერთ-ერთი, როგორც ქვევის ზოგადი წესი, განსაზღვრავს ადმინისტრაციული

ორგანოს უფლებას განსაზღვრული ურთიერთობა დაარეგულიროს თანასწორობის პრინციპის დაცვით, რაც ნიშნავს იმას, რომ ერთი პირის სამართლებრივი მდგომარეობა არ შეიძლება გადაწყდეს მეორე პირის სამართლებრივი მდგომარეობისაგან განსხვავებულად იმ ვითარებაში, როდესაც მათ შორის არსებული განსხვავება ვერ ამართლებს დადგენილ უთანასწორობას. ერთი და იგივე ნორმა სხვადასხვა პირთან მიმართებაში სხვადასხვაგვარად შეიძლება იქნეს გამოყენებული მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ არსებული განსხვავება იძლევა ამ უთანასწორობის დასაბუთების შესაძლებლობას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, პირის საგადასახადო ვალდებულებები განსაზღვროს არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების, პირის შესახებ ინფორმაციის მისი საქმიანობის სხვა საგადასახადო პერიოდთან ან სხვა ამგვარი გადასახადის გადამხდელის შესახებ მონაცემების შედარების, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე), თუ პირს არ აქვს სააღრიცხვო დოკუმენტაცია ან სააღრიცხვო დოკუმენტაციით შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის დადგენა.

პალატის მოსაზრებით, იმ პირობებში, როდესაც გადასახადის გადამხდელს არ აქვს ან არასწორად აქვს ნაწარმოები ბუღალტერია და საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებული მეთოდის გამოყენების გარეშე შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების სისწორის გადამოწმება, ამ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს მიერ დარიცხული თანხების საფუძვლიანობისა და მართლზომიერების საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებთან შეუსაბამობის დადასტურების ტვირთი გადასახადის გადამხდელის მხარეზეა.

პალატა ყურადღებას ამახვილებს სააპელაციო სასამართლოში მხარეთა მიერ წარმოდგენილ დოკუმენტებზე (შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 04 დეკემბრის N3---- და N3---- ბრძანებებზე და სხვა), რომელთა მიხედვით დადგენილია, რომ საგადასახადო ორგანომ შპს „ა-----“-ს მიმართ სასამართლოში დავის განხილვის მიმდინარეობისას სადავო პერიოდში საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით გამოიყენა გამოძიების მიერ დადასტურებულ ოპერაციებზე შედგენილი შესყიდვის აქტები (პირდაპირი მეთოდი), ხოლო დაუდგენელ ოპერაციებთან მიმართებაში დარიცხვის არაპირდაპირი მეთოდი, რის შედეგად შპს „ა-----“-ს ბიუჯეტის წინაშე დარიცხული გადასახადი სულ 3844193.49 ლარი შეუმცირდა 69518 ლარამდე.

აპელანტის ახსნა-განმარტებით ისიც დადგენილია, რომ მეწარმე არ ეთანხმება შემცირებულ საგადასახადო ვალდებულებასაც (საგადასახადო დავალიანების გაანგარიშების ხერხს) და ამ მიმართებით დავას აგრძელებს ფინანსთა

სამინისტროს სისტემაში. ამასთან მხარე არ დავობს დღგ-ში და საშემოსავლო გადასახადში, სადავო საკითხს წარმოადგენს მხოლოდ მოგების გადასახადში დარიცხული თანხები შესაბამისი ჯარიმა-საურავებით, ასევე ალტერნატიული აუდიტისათვის გადახდილი 2000 ლარის ხარჯად გამოქვითვის საკითხი.

პალატა კიდევ ერთხელ აღნიშნავს, რომ იმ პირობებში, როდესაც მეწარმეს არ გააჩნია საბუღალტრო დოკუმენტაცია ან დოკუმენტების ნაწილი ვერ აკმაყოფილებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 72-ე მუხლის მოთხოვნებს, დაბეგვრის ობიექტისა და საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის მიზნით ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯის არაპირდაპირი მეთოდით დაანგარიშების შემთხვევაში (იხ.სიტუაციური სახელმძღვანელო 0--- - https://www.rs.ge/Default.aspx?sec_id=5701&lang=1&mid=2) საგადასახადო ორგანოს მხრიდან განხორციელებული უკანონობის მტკიცების ტვირთი გადასახადის გადამხდელს ეკისრება, რა მიმართებით რაიმე სახის მტკიცებულება აპელანტის მიერ წარმოდგენილი არ ყოფილა, ამასთან აღსანიშნავია ის გარემოებაც, რომ ახალი საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის თაობაზე შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონიერებასთან დაკავშირებით აპელანტი დავას აგრძელებს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში.

4.2.2. რაც შეეხება ალტერნატიული აუდიტისათვის გადახდილი 2000 ლარის ხარჯად გამოქვითვის საფუძვლიანობას, პალატა აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 105-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის თანახმად გამოქვითვას არ ექვემდებარება.

ამავე კოდექსის მუხლი 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია საგადასახადო ორგანოს საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით წარუდგინოს საგადასახადო დეკლარაციები, გაანგარიშებები და სააღრიცხვო დოკუმენტები.

კოდექსის მუხლი 67-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო დეკლარაცია არის პირის ანგარიშგება ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გამომანგარიშების შესახებ.

კოდექსის 69-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ პირი წარდგენილ საგადასახადო დეკლარაციაში აღმოაჩენს შეცდომას, რომელიც იწვევს საგადასახადო ვალდებულების ცვლილებას, იგი ვალდებულია საგადასახადო დეკლარაციაში შეიტანოს შესაბამისი ცვლილება ან/და დამატება. მე-2 ნაწილის მიხედვით, შესწორებული საგადასახადო დეკლარაცია ჩაითვლება თავდაპირველად წარდგენილად, თუ იგი საგადასახადო ორგანოში წარდგენილია ამ საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის გასვლამდე.

საქმის მასალებით, მათ შორის აპელანტის ახსნა-განმარტებით დადგენილია,

რომ ალტერნატიული აუდიტისათვის თანხის გადახდა საწარმომ განახორციელა 2011-12 წლებში, რაც მხარეს წარდგენილ დეკლარაციაში ხარჯის სახით არ უჩვენებია, შემოწმება კი არ მოიცავდა მითითებულ პერიოდს, შესაბამისად მეწარმეს შეეძლო კანონით დადგენილი წესით მოეხდინა წარდგენილი დეკლარაციის დაზუსტება, რაც არ განუხორციელებია.

ამასთან პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ 2016 წლის 06 დეკემბრის შუალედური შემოწმების აქტი არ მოიცავდა სადავო საკითხს, არც მეწარმეს მიუთითებია აღნიშნული საკითხი შემოსავლების სამსახურში წარდგენილ საჩივარში და შესაბამისად, ვერც შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 17 თებერვლის N3--- ბრძანება ვერ ასახავდა აღნიშნულთან დაკავშირებით მსჯელობას. აქედან გამომდინარე ცალსახაა, რომ აუდიტის დეპარტამენტი საგადასახადო ვალდებულების კორექტირების შესახებ შემოსავლების სამსახურის დავალების პირობებში ექცეოდა მეწარმის მიერ თავდაპირველად წარდგენილი საჩივრის ფარგლებში და იმ საკითხის შეფასება, რაც მეწარმეს შემოწმების აქტის გასაჩივრებისას სადავოდ არ გაუხდია, არ წარმოადგენდა აუდიტის დეპარტამენტის განხილვის საგანს, ამდენად სახეზე იყო საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევა, შესაბამისად პალატის მოსაზრებით ამ მიმართებითაც აპელანტის მოთხოვნა დაუსაბუთებელია.

საქმის ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით პალატა მიიჩნევს, რომ სააპელაციო საჩივრის ავტორმა ვერ დაძლია მტკიცების ტვირთი და შესაბამისი მტკიცებულებით ვერ დაასაბუთა აღძრული სარჩელის საფუძვლიანობა, ამასთან ვერც ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ფორმალურ-მატერიალური კანონიერების თვალსაზრისითაც წარმოადგინა რაიმე არგუმენტირებული დასაბუთება, რაც სააპელაციო საჩივრის უარყოფის საფუძველია.

5. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა:

5.1. აღნიშნული გარემოებებიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატა მივიდა დასკვნამდე, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორი შეფასება მისცა წარმოდგენილ მტკიცებულებებს, სწორად დაადგინა საქმის ფაქტობრივი გარემოებები და არსებითად სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა სადავო სამართალურიერობას. გადაწყვეტილება ფაქტობრივად და სამართლებრივად არსებითად დასაბუთებულია სრულად, მისი გაუქმებისათვის დასაბუთებულ პრეტენზიას წარმოდგენილი სააპელაციო საჩივარი არ შეიცავს; შესაბამისად, არ არსებობს სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილებისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული პროცესუალურ-სამართლებრივი საფუძვლები. ამდენად, უცვლელად უნდა დარჩეს მოცემულ საქმეზე ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება.

სასამართლო ხარჯები:

პალატა აღნიშნავს, რომ სააპელაციო საჩივრი უსაფუძვლოდ გამო უარყოფილია, შესაბამისად, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 55-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 39-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით დადგენილი ოდენობით სახელმწიფო ბაჟის – 7000 (შვიდი ათასი) ლარის გადახდის ვალდებულება აპელანტს ეკისრება, რაც მის მიერ წინასწარ გადახდილია.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

სააპელაციო პალატამ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მეორე ნაწილით, მე-12 მუხლით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 372-ე, 377-ე, 390-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

დ ა ა დ გ ი ნ ა:

1. შპს „ა-----ს“ სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2018 წლის 24 სექტემბრის გადაწყვეტილება;
3. აპელანტის მიერ სახელმწიფო ბაჟი გადახდილია;
4. განჩინება შეიძლება საკასაციო წესით გასაჩივრდეს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32), მხარისათვის დასაბუთებული განჩინების ასლის ჩაბარებიდან ოცდაერთი დღის ვადაში, ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (ქუთაისი, ნიუპორტის ქ. №32).

მოსამართლეები:

გოჩა

აბუსერიძე

მურთაზ მეშველიანი

ხათუნა

ხომერიკი