



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

21 ივნისი, 2019 წელი
თბილისი

ქ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
თავმჯდომარე - ლევან მურუსიძე
მოსამართლეები - ნინო ქადაგიძე, შორენა ყაველაშვილი
სხდომის მდივანი - რუსუდან ანდრიაშვილი

აპელანტი (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო
წარმომადგენელი - რ----- ლ-----ა

აპელანტი (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური

მოწინააღმდეგე მხარე (მოსარჩელე) - შპს „გ-----“
წარმომადგენელი - გ-----ი ზ-----ე

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი
აქტების ნაწილობრივ ბათილად ცნობა

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 26 ოქტომბრის
გადაწყვეტილება

1. სააპელაციო საჩივრების ავტორების მოთხოვნა

1.1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მოთხოვნა - თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 26 ოქტომბრის გადაწყვეტილების ნაწილობრივ გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე სრულად უარის თქმა.

1.2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის მოთხოვნა - თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 26 ოქტომბრის გადაწყვეტილების ნაწილობრივ გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების

მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე სრულად უარის თქმა.

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

2.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 26 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით შპს „გ-----ს“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 17 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 16 მარტის №8--- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 17 სექტემბრის გადაწყვეტილება №9----- საჩივართან დაკავშირებით საწარმოს მიერ შეძენილი საწვავის ხარჯებიდან და დღგ-ის ჩათვლებიდან ამოღების ნაწილში და მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა საქმისთვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა კანონით დადგენილ ვადაში; დანარჩენ ნაწილში სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

2.2. დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

2.2.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 15 აპრილის №2---- ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა შპს „გ-----ს“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რომელმაც მოიცვა 2008 წლის პირველი თებერვლიდან 2014 წლის 24 მარტამდე პერიოდი. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა 2014 წლის 15 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი.

საგადასახადო შემოწმების აქტის შესაბამისად, საწარმოს საქმიანობას წარმოადგენს ნავთობპროდუქტების შეძენა და შემდგომი რეალიზაცია. უძრავი ქონების იჯარით გაცემა.

საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით, საზოგადოებას 2008 და 2009 წლების საანგარიშო პერიოდში ანგარიშვალდებულ პირებზე საქვეანგარიშოდ გაცემული ჰქონდა თანხები, რომელიც არ იქნა დაბრუნებული გონივრულ ვადაში. შემოწმებით დადგინდა, რომ გაცემული თანხები სრულად დაბრუნდა 2010 წლის თებერვალში. 2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის მე-6 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, ყოველთვიურად ანგარიშვალდებულ პირზე გაცემული თანხების უმცირესი ნაშთი, ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით, განხილულ იქნა უპროცენტო სესხად. 2008 წლის საანგარიშო პერიოდში უპროცენტო სესხად განხილულ თანხებზე გამოანგარიშებული სესხის პროცენტი შეადგენს - 12 880

ლარს, 2009 წლის საანგარიშო პერიოდში - 14 974 ლარს. 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 175-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, აღნიშნული თანხით გაზრდილ იქნა ერთობლივი შემოსავალი. აღნიშნული თანხა ჩაითვალა ანგარიშვალდებულ პირზე ხელფასის სახით განაცემად და 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 104-ე და 177-ე მუხლების შესაბამისად გამოქვითულ იქნა ერთობლივი შემოსავლიდან.

საგადასახადო შემოწმების აქტში აღნიშნულია, რომ საზოგადოებას ბალანსზე რიცხული აქვს ორი ავტომობილი (BM-----) და მერსედეს ბენცი (M-----)). აღნიშნულ ავტომობილებზე საწარმოს 2008 წლის საანგარიშო პერიოდში ჩამოწერილი აქვს 8 113 ლარის საწვავი, 2009 წლის საანგარიშო პერიოდში - 10 682 ლარის საწვავი, 2010 წლის საანგარიშო პერიოდში - 14 280 ლარის, 2011 წლის საანგარიშო პერიოდში - 17 228 ლარის, 2012 წლის საანგარიშო პერიოდში - 18 339 ლარის, 2013 წლის საანგარიშო პერიოდში - 10 414 ლარის საწვავი. შემოწმების პროცესში ვერ იქნა წარდგენილი ავტომობილებისათვის გამოყენებული საწვავის ჩამოწერის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია, კერძოდ, საზოგადოების მიერ ვერ დადასტურდა შეძენილი და გახარჯული საწვავის ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენება და ვერ იქნა წარდგენილი ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მიერ გავლილი მანძილის რეესტრი. შემოწმებამ განმარტა, რომ ვინაიდან დარღვეულია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის №230 ბრძანების მე-2 მუხლის მე-3 ნაწილის, მე-4 მუხლის მე-3 ნაწილისა და საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მოთხოვნები, შემოწმებით ვერ დადასტურდა, რომ საზოგადოების მიერ ჩამოწერილ საწვავზე გაწეული ხარჯი დაკავშირებულია ერთობლივი შემოსავლის მიღებასთან. შესაბამისად, 2008 წლის მოგების დეკლარაციაში გამოქვითვები შემცირდა 8 113 ლარით, 2009 წლის მოგების დეკლარაციაში - 10 682 ლარით, 2010 წლის მოგების დეკლარაციაში - 14 280 ლარით, 2011 წლის მოგების დეკლარაციაში - 17 228 ლარით, 2012 წლის მოგების დეკლარაციაში - 18 338 ლარით, 2013 წლის მოგების დეკლარაციაში - 10 414 ლარით.

საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით, საწარმო ზემოაღნიშნულ ავტომობილებზე ყოველთვიურად ჩამოწერს გახარჯული საწვავის ოდენობას და აღნიშნული საწვავის შეძენისას მიღებული ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად ახორციელებს დღგ-ის ჩათვლას. შემოწმების პროცესში ვერ იქნა წარდგენილი ავტომობილებისათვის გამოყენებული საწვავის ჩამოწერის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია, კერძოდ, საზოგადოების მიერ ვერ დადასტურდა შეძენილი და გახარჯული საწვავის ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენება და ვერ იქნა წარდგენილი ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მიერ გავლილი მანძილის რეესტრი. შემოწმებამ განმარტა, რომ ვინაიდან დარღვეულია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის №230 ბრძანების მე-2 მუხლის მე-3 ნაწილის, მე-4 მუხლის მე-3 ნაწილისა და საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მოთხოვნები, შემოწმებით ვერ

დადასტურდა, რომ საზოგადოების მიერ ჩამოწერილი საწვავი გამოყენებულ იქნა დასაბეგრ ოპერაციებში. შესაბამისად, საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა შემცირდა 14 394 ლარით.

სასამართლო დაეყრდნო შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 15 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი (ტ. I, ს.ფ. 14-56).

2.2.2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 15 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემული იქნა გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 17 დეკემბრის №5---- ბრძანება და შპს „გ-----ს“ წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 17 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახდელად დაერიცხა გადასახადის ძირითადი თანხა 38 228 ლარის ოდენობით, ჯარიმა 17 780 ლარის ოდენობით და საურავი 27 465,06 ლარის ოდენობით.

სასამართლო დაეყრდნო შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 17 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა (ტ. I, ს.ფ. 13).

2.2.3. 2015 წლის 12 იანვარს შპს „გ-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს, რომლითაც აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 17 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნაში ასახული თანხების შემცირება მოითხოვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 16 მარტის №8--- ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლო დაეყრდნო შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 16 მარტის №8--- ბრძანება (ტ. I, ს.ფ. 69-70).

2.2.4. 2015 წლის 30 მარტს შპს „გ-----მა“ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 16 მარტის №8--- ბრძანებისა და აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 17 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა.

დავის საგანს წარმოადგენდა: 1. ანგარიშვალდებულ პირზე გაცემული თანხის უპროცენტო სესხად განხილვა; 2. ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი

ხარჯის შემცირება და დღგ-ის ჩათვლის გაუქმება ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოუყენებელი საწვავის ღირებულების შესაბამისად.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 17 სექტემბრის გადაწყვეტილებით №9----- საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

პირველ სადავო საკითხთან მიმართებით გადაწყვეტილებაში აღნიშნულია, რომ დავების დეპარტამენტის 2014 წლის 7 ოქტომბრის №1-----1 წერილის თანახმად, შემოსავლების სამსახურმა 2014 წლის 26 სექტემბერს მედიაციის საბჭოს სხდომაზე (ოქმი №84) განიხილა შპს „გ-----ს“ წერილობითი პოზიცია საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტთან დაკავშირებით. წარდგენილი წერილობითი პოზიციით გადამხდელი ითხოვდა ანგარიშვალდებულ პირებზე გაცემული და სალაროში არსებული თანხები, რომლებიც შემოწმებით განხილულ იქნა უპროცენტო სესხად, ჩათვლილიყო სარგებლად განხილვის მომენტში გაცემულ დივიდენდად. ფაქტობრივი გარემოებების შეფასებისა და საბჭოზე გამოთქმული მოსაზრებების გათვალისწინებით, გადამხდელის წერილობითი პოზიცია გაზიარებულ იქნა ნაწილობრივ, კერძოდ, გადამხდელს მიეცა რეკომენდაცია, გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა შესაბამის პერიოდების მიხედვით დამფუძნებლების ახსნა-განმარტება კომპანიის ფინანსური რესურსის, გასაცემი დივიდენდის ოდენობისა და გაცემის პერიოდის შესახებ, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, საქვეანგარიშოდ გატანილი და სალაროში არსებული თანხები, რომლებიც შემოწმებით განხილულ იქნა უპროცენტო სესხად, სამეურნეო წლის ფინანსური მოგებისა და დამფუძნებლების ახსნა-განმარტების გათვალისწინებით განეხილა შესაბამის პერიოდში დივიდენდის სახით გაცემულად და უზრუნველყო აღნიშნულ ნაწილში დასარიცხად განსაზღვრული თანხების შესაბამისი კორექტირება (შემცირება). აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 15 დეკემბრის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, საზოგადოებას 2010 წლის თებერვლიდან შესამოწმებელი პერიოდის ბოლომდე სალაროში გააჩნია უძრავი თანხების ნაშთები, ამავედროულად საზოგადოებას აღებული აქვს საბანკო სესხები საქონლის შესაძენად და სხვა სამეურნეო ხარჯების დაფარვის მიზნით. საწარმოს დოკუმენტაციის შესწავლის შედეგად, საწარმოს მიერ აღებული სესხების მიზნობრიობიდან ვერ ხდება სალაროში ნაშთის არსებობის დადასტურება, საზოგადოების წარმომადგენლის (დირექტორისა და დამფუძნებლის გ-----ი თათრიშვილის) განმარტებით, სალაროში არსებული უძრავი ნაშთები წარმოადგენს დამფუძნებლის მიერ შესაბამის პერიოდებში გატანილ დივიდენდს. შემოწმებით დადგინდა, რომ 2010 წლის თებერვლიდან 2013 წლის თებერვლამდე გაცემულია დივიდენდი - 310 019 ლარის ოდენობით (შპს „გ-----ს“ ფინანსური მოგება საზოგადოებას აძლევდა უფლებას გაეცა დივიდენდი აღნიშნული ოდენობით), აქედან 290 000 ლარი დაბეგრულია

საზოგადოების მიერ 2012 წლის ივნისში, სექტემბერში და 2013 წლის მაისში. აღნიშნული გარემოებებიდან გამომდინარე, დავების განხილვის საბჭომ განმარტა, რომ ვინაიდან შემოწმებით დადგინდა, რომ საქვეანგარიშოდ გატანილი თანხების დაბრუნება არ მოხდა გონივრულ ვადებში, ამასთან, შემოწმებით გათვალისწინებულია კომპანიის წარმომადგენლის ახსნა-განმარტება დივიდენდების გაცემასთან დაკავშირებით, რომელიც არ მოიცავს საქვეანგარიშოდ გაცემული თანხების ნაშთებს, გაცემული თანხების უმცირესი ნაშთის უპროცენტო სესხად ჩათვლა და დაბეგვრა განხორციელდა საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვით და არ არსებობს გადამხდელის არგუმენტების გათვალისწინების საფუძველი.

მეორე სადავო საკითხთან მიმართებით გადაწყვეტილებაში მითითებულია, რომ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 15 აპრილის №4----21-14 წერილით წარდგენილი ინფორმაციის თანახმად, შემოწმების პროცესში ვერ იქნა წარდგენილი ავტომობილებისათვის გამოყენებული საწვავის ჩამოწერის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია, კერძოდ, საზოგადოების მიერ ვერ დადასტურდა შეძენილი და გახარჯული საწვავის ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენება და ვერ იქნა წარდგენილი ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მიერ გავლილი მანძილის რეესტრი. ამასთან, შემოწმების პროცესში მოპოვებულ იქნა ინფორმაცია, რომლის მიხედვითაც, საზოგადოების ბალანსზე რიცხული ავტომანქანით მოძრაობის წესების დარღვევისათვის რიგ შემთხვევებში დაჯარიმებულია სხვა პირი, აღნიშნულიდან გამომდინარე, შემოწმებით გაუქმდა ჩათვლილი დღგ და გამოსაქვითი ხარჯი. შესაბამისად, დავების განხილვის საბჭომ განმარტა, რომ არ დასტურდება ჩამოწერილი საწვავის ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენება, ამდენად, შემოწმებულთა მიერ ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯის და დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის კორექტირება განხორციელდა საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა გათვალისწინებით.

სასამართლო დაეყრდნო შემდეგ მტკიცებულებას:

- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 17 სექტემბრის გადაწყვეტილება (ტ. I, ს.ფ. 59-66).

2.3. დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

2.3.1. 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, საგადასახადო გადახდელისა 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 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.

დადგენილი იქნა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ ჩატარებული შპს „გ-----ს“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების შედეგებზე გამოცემული 2014 წლის 15 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე საწარმოს წარედგინა აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 17 დეკემბრის №5---- ბრძანება და №0---- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახდელად დაერიცხა გადასახადის ძირითადი თანხა 38 228 ლარის ოდენობით, ჯარიმა 17 780 ლარის ოდენობით და საურავი 27 465,06 ლარის ოდენობით.

შპს „გ-----“ არ ეთანხმება განხორციელებულ დარიცხვას და სადავოდ ხდის შემოწმების მიერ სალაროს ნაშთის უპროცენტო სესხად განხილვასა და საწარმოს მიერ შეძენილი საწვავის ხარჯებიდან და დღგ-ის ჩათვლებიდან ამოღებას.

საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით, საზოგადოებას 2008 და 2009 წლების საანგარიშო პერიოდში ანგარიშვალდებულ პირებზე საქვეანგარიშოდ გაცემული ჰქონდა თანხები, რომელიც არ იქნა დაბრუნებული გონივრულ ვადაში. შემოწმებით დადგინდა, რომ გაცემული თანხები სრულად დაბრუნდა 2010 წლის თებერვალში. შემოწმების მიერ ყოველთვიურად ანგარიშვალდებულ პირზე გაცემული თანხების უმცირესი ნაშთი, ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით, განხილულ იქნა უპროცენტო სესხად.

ამასთან, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 17 სექტემბრის გადაწყვეტილებაში მითითებულია, რომ საზოგადოებას 2010 წლის თებერვლიდან შესამოწმებელი პერიოდის ბოლომდე სალაროში გააჩნია უძრავი თანხების ნაშთები, ამავდროულად საზოგადოებას აღებული აქვს საბანკო სესხები საქონლის

შესაძენად და სხვა სამეურნეო ხარჯების დაფარვის მიზნით. საწარმოს დოკუმენტაციის შესწავლის შედეგად, საწარმოს მიერ აღებული სესხების მიზნობრიობიდან ვერ ხდება სალაროში ნაშთის არსებობის დადასტურება, საზოგადოების წარმომადგენლის განმარტებით, სალაროში არსებული უძრავი ნაშთები წარმოადგენს დამფუძნებლის მიერ შესაბამის პერიოდებში გატანილ დივიდენდს. შემოწმებით დადგინდა, რომ 2010 წლის თებერვლიდან 2013 წლის თებერვლამდე გაცემულია დივიდენდი - 310 019 ლარის ოდენობით, აქედან 290 000 ლარი დაბეგრულია საზოგადოების მიერ 2012 წლის ივნისში, სექტემბერში და 2013 წლის მაისში. აღნიშნული გარემოებებიდან გამომდინარე, დავების განხილვის საბჭომ განმარტა, რომ ვინაიდან შემოწმებით დადგინდა, რომ საქვეანგარიშოდ გატანილი თანხების დაბრუნება არ მოხდა გონივრულ ვადებში, ამასთან, შემოწმებით გათვალისწინებულია კომპანიის წარმომადგენლის ახსნა-განმარტება დივიდენდების გაცემასთან დაკავშირებით, რომელიც არ მოიცავს საქვეანგარიშოდ გაცემული თანხების ნაშთებს, გაცემული თანხების უმცირესი ნაშთის უპროცენტო სესხად ჩათვლა და დაბეგვრა განხორციელდა საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვით და არ არსებობს გადამხდელის არგუმენტების გათვალისწინების საფუძველი.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის მიხედვით, გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა.

2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი, მათ შორის, წინა სამუშაო ადგილიდან პენსიის ან სხვა სახით მიღებული შემოსავალი, ან შემოსავალი მომავალი სამუშაო ადგილიდან. მითითებული მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნტის შესაბამისად, ამ მუხლის პირველი ნაწილის მიზნებისათვის სარგებლის ღირებულებად ითვლება თანხა, დაქირავებულის მიერ ამ ნაწილით განსაზღვრული ოდენობით მიღებული სარგებლისათვის, გადახდილი თანხის გამოკლებით, მათ შორის, დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის საბაზრო განაკვეთზე დაბალი საპროცენტო განაკვეთით სესხის გაცემისას – საბაზრო განაკვეთით გადასახდელი პროცენტის შესაბამისი თანხა.

ამავე კოდექსის 176-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, პირის მიერ სხვა პირისაგან ქონების ან სარგებლის მიღების შემთხვევაში, ერთობლივ შემოსავლებში შესატანი ქონების ან სარგებლის ღირებულება განისაზღვრება ამ კოდექსის 174-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილი წესით.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე განსახილველი დავის ფარგლებში უნდა დადგენილიყო, რამდენად სწორად მოხდა საგადასახადო ორგანოს მიერ ფაქტობრივი გარემოების განსაზღვრა - ანგარიშვალდებულ პირებზე გაცემული თანხის უპროცენტო სესხად განხილვა, რამეთუ ასეთის არსებობის დადასტურების პირობებში, შემოწმების მიერ განხორციელებული დარიცხვა შეესაბამებოდა საგადასახადო კანონმდებლობას.

სასამართლომ, პირველ ყოვლისა, ყურადღება მიაქცია სადავო დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებაში განვითარებულ მსჯელობას და განმარტა, რომ სალაროს ფულადი ნაშთის ანგარიშვალდებულ პირზე გაცემულ უპროცენტო სესხად მიჩნევას საფუძვლად უნდა დაედოს ობიექტური გარემოებები, რომლებიც შეიცავენ ფულადი ნაშთის ფიქტიურობაზე მითითებას. მათ შორის, იმ პირობებში, როდესაც საწარმოს აქვს უძრავი ნაშთი და მაინც ხდება სესხის აღება, აღებული სესხის მიზნობრიობის დადგენა და სალაროს სამეურნეო დანიშნულებისათვის საჭირო თანხების მოძრაობა საინტერესო და მნიშვნელოვანია სწორედ სალაროში არსებული უძრავი სალდოს არსებობის დასადასტურებლად.

სასამართლომ დამატებით აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ცალკეულ ნორმათა განმარტების ერთიანი მიდგომის ჩამოყალიბების მიზნით შემოსავლების სამსახურში მოქმედებს სიტუაციური სახელმძღვანელოები, რომელთაც იყენებენ აუდიტორები საგადასახადო შემოწმებისას. სასამართლომ მიუთითა №1--- სიტუაციურ სახელმძღვანელოზე, რომელიც დამტკიცებულია 2011 წლის 16 დეკემბრისთვის მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით და ვრცელდება წინა საგადასახადო პერიოდებზეც. აღნიშნული მანუალი ეხება სალაროს ფიქტიური ნაშთის სარგებლად განხილვას. კერძოდ, სახელმძღვანელოში განხილულია შემთხვევა, როდესაც 2005 წლის 1 ოქტომბრიდან 2011 წლის 1 სექტემბრამდე საწარმოს სალაროს ანგარიშზე არსებული უძრავი სალდო საშუალოდ შეადგენს 1 მილიონ ლარს. ამავე პერიოდში საწარმოს აღებული აქვს ბანკის სესხები, ძირითადი საშუალებების შესაძენად, ხელფასის გასაცემად, სხვადასხვა შესყიდვის დასაფინანსებლად და ა.შ. ბანკიდან საწარმოს სალაროში შემოსული თანხები გაიცემა კონკრეტული დანიშნულებისათვის, ხოლო სალაროს ანგარიშზე რიცხული ფულადი ნაშთი უცვლელი რჩება. საწარმოს დოკუმენტაციით და ახსნა-განმარტებით არ დასტურდება სალაროში ფულის არსებობის მიზნობრიობა. აღნიშნული შეფასებულია შემდეგნაირად: იმის გათვალისწინებით, რომ საწარმოს მიერ აღებული სესხების მიზნობრიობიდან და სალაროდან სამეურნეო დანიშნულებისათვის საჭირო თანხების მოძრაობიდან გამომდინარე ვერ ხდება სალაროში 1 მილიონი ლარის არსებობის დადასტურება, სალაროს ანგარიშზე არსებული უძრავი ფულადი ნაშთი განხილულ უნდა იქნეს საწარმოს სალაროს პასუხისმგებელ პირზე გაცემულ უპროცენტო სესხად, ხოლო სარგებლის თანხა სსკ-ის 101-ე (ძვ.174-ე)

მუხლის თანახმად ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლად.

სასამართლომ განმარტა, რომ კანონმდებელი საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით გადამწყვეტ მნიშვნელობას ანიჭებს არა ოპერაციის ფორმას, არამედ მის შინაარსს, რისი გამომხატველიცაა სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის მე-6 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტი და მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტი, რომელთა მიხედვითაც, 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 განმარტა, რომ ზემოაღნიშნული 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.

განსახილველ შემთხვევაში, ვინაიდან დადგინდა, რომ სალაროს ნაშთად აღრიცხული იყო უძრავი ნაშთი, ასევე, ფიქსირდება სესხის აღება, არ დგინდება ფულადი ნაშთის არსებობის რეალობა, აღნიშნულის გათვალისწინებით, დაქირავებულ პირზე სესხის სახით გაცემულად ჩათვლა და სარგებლის სახელფასო განაცემად მიჩნევა შესაბამისობაშია მოქმედ კანონმდებლობასთან. ამასთან, აღსანიშნავია, რომ აღნიშნული სადავო საკითხის ნაწილში საგადასახადო ორგანოების მიერ ნაწილობრივ გათვალისწინებულ იქნა გადასახადის გადამხდელის პოზიცია, რომელიც ითხოვდა ანგარიშვალდებულ პირებზე გაცემული და სალაროში არსებული თანხები, რომლებიც შემოწმებით განხილულ იქნა უპროცენტო სესხად, ჩათვლილიყო გაცემულ დივიდენდად. შემოწმებით ასევე დადგინდა, რომ 2010 წლის თებერვლიდან 2013 წლის თებერვლამდე გაცემულია დივიდენდი - 310

019 ლარის ოდენობით (შპს „გ-----ს“ ფინანსური მოგება საზოგადოებას აძლევდა უფლებას გაეცა დივიდენდი აღნიშნული ოდენობით), აქედან 290 000 ლარი დაბეგრილია საზოგადოების მიერ 2012 წლის ივნისში, სექტემბერში და 2013 წლის მაისში. ამდენად, 2008 და 2009 წლებზე იგივე მდგომა - თანხის გადაცემის დივიდენდად მიჩნევა და დაბეგვრა თავად საწარმოს მიერ არ განხორციელებულა. აღნიშნული გარემოებებიდან გამომდინარე, შემოწმებით, ერთის მხრივ, დადგენილია, რომ მოხდა 2008 და 2009 წლებში ანგარიშვალდებულ პირზე თანხის გადაცემა, მეორეს მხრივ, შემოწმებით გათვალისწინებულ იქნა კომპანიის წარმომადგენლის ახსნა-განმარტება დივიდენდების გაცემასთან დაკავშირებით, რომელიც არ მოიცავს საქვეანგარიშოდ გაცემული თანხების ნაშთებს, შესაბამისად, სასამართლო დაეთანხმა ადმინისტრაციული ორგანოს პოზიციას, რომ გაცემული თანხების უმცირესი ნაშთის უპროცენტო სესხად ჩათვლა და დაბეგვრა განხორციელდა საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვით და არ არსებობს გადამხდელის არგუმენტების გათვალისწინების საფუძველი.

სასამართლომ დამატებით მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2009 წლის 30 ივნისის გადაწყვეტილებაზე ადმინისტრაციულ საქმეზე №ბს-1635-1589(კ-08), სადაც საკასაციო სასამართლომ განმარტა, რომ „ყოველი კონკრეტული საქმის გადაწყვეტა სასამართლოში დაკავშირებულია გარკვეული ფაქტების დადგენასთან. ფაქტების დადგენის აუცილებლობა განპირობებულია იმით, რომ სასამართლო იხილავს და წყვეტს მხარეთა შორის წარმოქმნილ დავებს, რომლებიც სამართლით რეგულირებული ურთიერთობებიდან წარმოიშობიან. სამართლებრივი ურთიერთობა კი შეიძლება აღმოცენდეს, განვითარდეს ან შეწყდეს მხოლოდ იურიდიული ფაქტების საფუძველზე. ე.ი ისეთი ფაქტების საფუძველზე, რომლებსაც სამართლის ნორმა უკავშირებს გარკვეულ იურიდიულ შედეგს. საქმის გარემოებების გამორკვევა და ფაქტების დადგენა მართლმსაჯულების უპირველეს ამოცანას წარმოადგენს, სწორედ დადგენილი ფაქტების საფუძველზე ხდება ნორმათშეფარდება.“

სასამართლომ განმარტა, 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.

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. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, უკანონო სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის არარა აქტად აღიარების, ბათილად ცნობის ან ძალადაკარგულად გამოცხადების შესახებ სარჩელის წარდგენის შემთხვევაში მტკიცების ტვირთი ეკისრება ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელმაც გამოსცა ეს აქტი.

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.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ განსახილველ შემთხვევაში, სწორედ მოსარჩელე არის ის პირი, რომელიც ვალდებულია და რომელსაც აქვს რეალური შესაძლებლობა, რომ დაადასტუროს უძრავი ნაშთის არსებობა, წარმოადგინოს საგადასახადო ორგანოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოების გამომრიცხავი მტკიცებულებები. სასამართლომ აღნიშნა, 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, მოსარჩელის მიერ ვერ იქნა უზრუნველყოფილი მის მიერ მითითებული ფაქტობრივი გარემოების დამადასტურებელი დოკუმენტების წარმოდგენა. შესაბამისად, აღნიშნული სადავო საკითხის ნაწილში სასარჩელო მოთხოვნა უსაფუძვლო იყო და არ დაკმაყოფილდა.

2.3.2. შპს „გ-----“ ასევე სადავოდ ხდის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი საწვავის ხარჯის შემცირებასა და დღგ-ის ჩათვლის გაუქმებას.

საგადასახადო შემოწმების აქტში აღნიშნულია, რომ საზოგადოებას ბალანსზე რიცხული აქვს ორი ავტომობილი (BM-----) და მერსედეს ბენცი (M-----)). აღნიშნულ ავტომობილებზე საწარმოს 2008-2013 წლის საანგარიშო პერიოდებში ჩამოწერილი აქვს გარკვეული რაოდენობის საწვავის ხარჯი. შემოწმების პროცესში ვერ იქნა წარდგენილი ავტომობილებისათვის გამოყენებული საწვავის ჩამოწერის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია, კერძოდ, საზოგადოების მიერ ვერ დადასტურდა შეძენილი და გახარჯული საწვავის ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენება და ვერ იქნა წარდგენილი ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მიერ გავლილი მანძილის რეესტრი. შემოწმებამ განმარტა, რომ ვინაიდან დარღვეულია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის №230 ბრძანების მე-2 მუხლის მე-3 ნაწილის, მე-4 მუხლის მე-3 ნაწილისა და საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მოთხოვნები, შემოწმებით ვერ დადასტურდა, რომ საზოგადოების მიერ ჩამოწერილ საწვავზე გაწეული ხარჯი დაკავშირებულია ერთობლივი შემოსავლის მიღებასთან და საწვავი გამოყენებულ იქნა დასაბეგრ ოპერაციებში. შესაბამისად, შემცირდა 2008-2013 წლის მოგების დეკლარაციებში გამოქვითვები, ასევე შემცირდა დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა.

სასამართლომ მიუთითა 2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“, „გ“, „დ“ და „ე“ ქვეპუნქტებზე, რომლებითაც დადგენილია, 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).

მითითებული კოდექსის 199-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების 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 იმგვარად, რომ ცხადად აისახოს დასაბეგრი შემოსავალი (მოგება). გადასახადის გადამხდელის მიერ შემოსავლებისა და ხარჯების აღსარიცხავად გამოიყენება საკასო ან დარიცხვის მეთოდი, იმის მიხედვით, თუ რომელ მეთოდს იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვისათვის. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სრულად აღრიცხოს მის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, რათა გარანტირებული იყოს კონტროლი მათ დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე. ამასთან, აღრიცხვის პირველად დოკუმენტებში სრულად და გარკვევით უნდა იყოს ასახული სამეურნეო ოპერაციის შიანარსი, საგანი, თანხა, სამეურნეო ოპერაციაში მონაწილე მხარეების დასახელება. გარდა ამისა, ეკონომიკური საქმიანობისათვის ქვეყნის შიგნით საქონლის მიწოდების შემთხვევაში (გარდა სპეციალური დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით განხორციელებული მიწოდებისა, რომლებიც მოიცავს ზედნადებით გათვალისწინებულ რეკვიზიტებს) სავალდებულოა სასაქონლო ზედნადები გამოიწეროს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმითა და წესით, რომლის გარეშე აკრძალულია საქონლის ტრანსპორტირება, შენახვა და რეალიზაცია.

სასამართლომ მიუთითა 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 177-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის მიხედვით, **ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა დოკუმენტურად დადასტურებული ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან**, გარდა: ა) ამ კოდექსის 211-ე მუხლის მიხედვით ძირითად საშუალებათა შეძენის, დადგმისა და სხვა კაპიტალიზებადი ხარჯებისა, როდესაც არ არსებობს ამ კოდექსის 183-ე მუხლის მე-13 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევები; ბ) იმ ხარჯებისა, რომლებიც, ამ კოდექსის 178-ე მუხლისა და ამ თავის სხვა დებულებათა თანახმად, გამოქვითვას არ ექვემდებარება. აღნიშნული მუხლის 2009 წლის პირველ იანვრამდე მოქმედი რედაქცია ადგენდა, რომ **ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომლებიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან**, გარდა: ა) ამ კოდექსის 211-ე მუხლის მიხედვით ძირითად საშუალებათა შეძენის, დადგმისა და სხვა კაპიტალიზებადი ხარჯებისა, როდესაც არ არსებობს ამ კოდექსის 183-ე

მუხლის მე-13 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევები; ბ) იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის 178-ე მუხლისა და ამ თავის სხვა დებულებათა თანახმად გამოქვითვას არ ექვემდებარება.

2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ან/და საბაჟო დეკლარაციის მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციებზე ან/და დასაბეგრ იმპორტზე ან/და დასაბეგრ დროებით იმპორტზე, თუ საქონელი/მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება დასაბეგრ ოპერაციებში, დასაბეგრ იმპორტში ან საქართველოს ტერიტორიის გარეთ მომსახურების გაწევისათვის. აღნიშნული მუხლის 2009 წლის 9 აგვისტომდე მოქმედი რედაქცია ადგენდა, რომ ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ან/და საბაჟო დეკლარაციის მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციებზე ან/და დასაბეგრ იმპორტზე ან/და დასაბეგრ დროებით იმპორტზე, თუ საქონელი/მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება დასაბეგრ ოპერაციებში ან დასაბეგრ იმპორტში, ხოლო 2009 წლის პირველ იანვრამდე მოქმედი რედაქციის მიხედვით, ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია ამ კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ან/და საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციებზე ან/და დასაბეგრ იმპორტზე, თუ საქონელი/მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობისათვის.

ამავე კოდექსის 51-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტის თანახმად, ამ კოდექსის დებულებათა გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოებს თავისი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ დამოუკიდებლად განსაზღვრონ გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა საგადასახადო ორგანოში არსებული ინფორმაციით (მათ შორის, გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის დანახარჯების შესახებ) ან შედარების მეთოდით – სხვა ამგვარი გადასახადის გადამხდელების შესახებ ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე, თუ გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი არ წარადგენს საგადასახადო კონტროლის განსახორციელებლად საჭირო სააღრიცხვო დოკუმენტაციას ან დადგენილი წესის დარღვევით აწარმოებს ბუღალტერიას, აგრეთვე ამ კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში.

სასამართლომ მიუთითა მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“, „ბ“ და „დ“ ქვეპუნქტებზე, რომელთა მიხედვითაც, 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).

ამავე კოდექსის 136-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე, ამ თავით გათვალისწინებული მეთოდების გამოყენებით და მიაკუთვნოს იმ საანგარიშო პერიოდს, რომელშიც მოხდა მათი მიღება და გაწევა.

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

ამავე კოდექსის 174-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა.ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით, დღის ჩათვლა ხორციელდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ: საქონელი ან/და მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება: დასაბეგრ ოპერაციებში, გარდა ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციებისა

მითითებული კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტის თანახმად, ამ კოდექსის დებულებათა გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოებს თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ დამოუკიდებლად განსაზღვრონ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა საგადასახადო ორგანოში არსებული ინფორმაციით (მათ შორის, გადასახადის გადამხდელის დანახარჯების შესახებ) ან შედარების მეთოდით – სხვა ამგვარი გადასახადის გადამხდელების შესახებ ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე, თუ გადასახადის გადამხდელი არ წარადგენს საგადასახადო კონტროლის განსახორციელებლად საჭირო სააღრიცხვო დოკუმენტაციას ან დადგენილი წესის დარღვევით აწარმოებს ბუღალტერიას, აგრეთვე ამ კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში.

ზემოაღნიშნული ნორმებიდან გამომდინარე, სასამართლომ მიუთითა, რომ გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, დროულად და დადგენილი

ოდენობით გადაიხადოს გადასახადები. აღნიშნული ვალდებულების ჯეროვანი შესრულება კი დაკავშირებულია დასაბეგრი ბრუნვის სწორად განსაზღვრასა და გადასახადების კანონის მოთხოვნათა შესაბამისად გამოანგარიშებასთან, რომელი ვალდებულების ჯეროვანი შესრულებაც შემოსავლებისა და ხარჯების სათანადო წესით აღრიცხვის, საგადასახადო დეკლარაციების წარდგენისა და სწორად შევსების გარეშე შეუძლებელია. ამასთან, ახორციელებენ რა საგადასახადო კონტროლს საგადასახადო ორგანოები, გადასახადის გადამხდელმა უნდა უზრუნველყოს მათთვის ყველა საჭირო დოკუმენტაციის წარდგენა, რაც შესაძლებელს გახდის განხორციელებული ოპერაციისა და გადახდილი გადასახადების ოდენობის განსაზღვრის კანონიერების გადამოწმებას. წინააღმდეგ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოებს ენიჭებათ საგადასახადო ვალდებულების მოცულობის დამოუკიდებლად განსაზღვრის უფლებამოსილება, თუმცა აღნიშნული უფლებამოსილება უნდა განხორციელდეს მხოლოდ კანონით დადგენილი საფუძვლების არსებობისას, კანონის მოთხოვნათა ზედმიწევნით დაცვით.

სასამართლომ დამატებით მიუთითა, რომ ხარჯების გათვალისწინებასთან მიმართებით, კანონმდებელი ცალსახად ადგენს, რომ მათი გაწევა დოკუმენტურად უნდა დასტურდებოდეს და აღნიშნული შემოსავლის მიღებასთან უნდა იყოს დაკავშირებული. ამასთან, სასამართლომ განმარტა, რომ ვინაიდან შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის უმთავრეს მიზანს წარმოადგენს პირის მიერ გადასახადის გადახდა, რომ, ერთი მხრივ, მოხდეს გადასახდელი გადასახადის სათანადო ოდენობით გამოანგარიშება, ხოლო, მეორე მხრივ, შესაძლებელი იყოს გადახდის კანონიერებაზე კონტროლი, კანონმდებლობით გაწერილია გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებები, თუ როგორ უნდა განხორციელდეს მის მიერ ეკონომიკური საქმიანობა, რა დოკუმენტები და რა ფორმით უნდა გამოიწეროს მის მიერ. აღნიშნული ვალდებულებები უნდა იყოს მკაფიო, ნათელი, რათა ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელმა პირმა შეძლოს მათი შესრულება და დაცული იყოს საგადასახადო ორგანოთა თვითნებობისაგან, რომ გადამხდელისაგან არ იქნას მოთხოვნილი დადგენილისაგან განსხვავებული ან კანონით გათვალისწინებულზე მეტი მოვალეობის შესრულება, რაც წინააღმდეგობაში მოვიდოდა როგორც სამართლებრივი სახელმწიფოს პრინციპთან, ისე პირის საკუთრების უფლებისა და თავისუფალი მეწარმეობის უფლებებში უხეშ ჩარევას გამოიწვევდა. აღნიშნულთან მიმართებით სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 18 აპრილის №230 ბრძანებით დამტკიცებულ წესზე, რომელზე აპელირებასაც ახდენენ მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოები.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 18 აპრილის №230 ბრძანებით დამტკიცებული „ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებულ ძირითად საშუალებაზე (ავტოტრანსპორტი, სპეცტექნიკა და სხვა) გახარჯული საწვავის

ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვის წესის“ პირველი მუხლის პირველი პუნქტი ადგენს, რომ აღნიშნული წესის მიზანია განსაზღვროს ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებულ ძირითად საშუალებაზე (მათ შორის სპეციალური დანიშნულების მანქანებზე – სატვირთო, ამწე, ბეტონის სარეკ, ბეტონის გადასატუმბ, გზის დასუფთავების, აგრეთვე ავტოსატვირთველების, ავტოგრეიდერების, ბულდოზერების, ექსკავატორების, გენერატორების, გათბობის სისტემების და სხვა) მოხმარებული (გახარჯული) საწვავის ღირებულების ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვისათვის აუცილებელი მოთხოვნები და ამ მოთხოვნების დოკუმენტურად დადასტურების საშუალებები. ამავე მუხლის მე-2 პუნქტის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელი, რომელიც ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად, ვალდებულია სრულად აღრიცხოს ამ საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა სამეურნეო ოპერაცია, ხოლო მე-3 პუნქტის შესაბამისად, ერთობლივი შემოსავლიდან საწვავის ხარჯის გამოსაქვითად აუცილებელი პირობაა, რომ სააღრიცხვო დოკუმენტაციით უზრუნველყოფილ იქნეს ქვემოთ მოყვანილი პირობების დაცვა და მისი დოკუმენტურად დადასტურება, კერძოდ: ა) საწვავის შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტების არსებობა; ბ) საწვავის შესაბამის ძირითად საშუალებაზე გაცემის დადასტურება; გ) შეძენილი და გახარჯული საწვავის ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენების დადასტურება.

მითითებული წესის მე-4 მუხლის პირველი პუნქტის მიხედვით, ამ მუხლის შესაბამისად დოკუმენტების შექმნის (რეგისტრების წარმოების) მიზანია დოკუმენტურად დადასტურდეს, რომ წესების დაცვით შეძენილი და გახარჯული საწვავის რაოდენობა უკავშირდება ეკონომიკურ საქმიანობას. ამავე მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს შეუძლია თავის სააღრიცხვო პოლიტიკაში გაითვალისწინოს „საგზაო ფურცლის“ შემოღება, რომელიც იქნება ავტოსატრანსპორტო საშუალების/სპეციალური ტექნიკის კონკრეტულ ერთეულზე გაწერილი დოკუმენტი, და რომლის მიხედვითაც მოხდება კონკრეტული სატრანსპორტო ერთეულის ეკონომიკურ საქმიანობაში ჩართულობის (შესრულებული სამუშაოების) აღრიცხვა, ხოლო მე-3 პუნქტის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელმა საკუთარ ბალანსზე ან/და იჯარის, ლიზინგის და სხვა ამგვარი სახის ხელშეკრულების საფუძველზე ფაქტობრივ მფლობელობაში არსებული და ეკონომიკურ საქმიანობისათვის გამოყენებული ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მიერ საწვავის ხარჯვის დასადასტურებლად უნდა აწარმოოს – ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მიერ გავლილი მანძილის რეესტრი წარმოდგენილი სახით ან სხვა ფორმით და პერიდულობით. ამასთან, ოდომეტრის ჩვენება დაფიქსირებული უნდა იქნეს არანაკლებ თვეში ერთხელ. სპეციალური დანიშნულების სატრანსპორტო საშუალებების შემთხვევაში, რომელზეც საწვავის ხარჯი განისაზღვრება ნამუშევარი დროის ან/და შესრულებული სამუშაოს მიხედვით, ოდომეტრის მაჩვენებლების ფიქსაცია სავალდებულო არ

არის.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 18 აპრილის №230 ბრძანებით, მართალია, დამტკიცებული არის ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებულ ძირითად საშუალებაზე (ავტოტრანსპორტი, სპეცტექნიკა და სხვა) გახარჯული საწვავის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვის წესი, თუმცა საგულისხმოა სადავო შემთხვევაში განხორციელებული დარიცხვის პერიოდები. კერძოდ, საგადასახადო ორგანოთა მიერ მოცემული ბრძანების მოთხოვნების მისადაგება მოხდა 2008, 2009 და 2010 წლებზეც, რაც ცალსახად ეწინააღმდეგება კანონიერების პრინციპს და დაუშვებელია, დარიცხვა განხორციელდეს და გადამხდელს პასუხისმგებლობა დაეკისროს იმ ნორმატიული აქტის საფუძველზე, რომელიც სადავო პერიოდში არ მოქმედებდა, მით უფრო, როდესაც აღნიშნულს მეწარმისათვის ხელსაყრელი შედეგები არ აქვს. ამდენად, სასამართლომ განმარტა, რომ განხორციელებული დარიცხვის ნაწილში აუცილებელია, რომ ერთმანეთისაგან გაიმიჯნოს 2011 წლამდე და 2011 წლის შემდგომ არსებული საანგარიშო პერიოდები, რამეთუ 2011 წლამდე მოქმედი კანონმდებლობა არ იძლეოდა იმ დოკუმენტების ჩამონათვალს, რომელთა მეშვეობითაც შესაძლებელი იქნებოდა საწვავის კონკრეტული ავტოსატრანსპორტო საშუალებით მოძრაობისა და ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების მიზნით გამოყენების არსებობის დადასტურება. სასამართლომ აღნიშნა, რომ დაუშვებელია, მხარეს მოეთხოვოს იმ მტკიცებულებების წარდგენა, რომლის წარდგენის ვალდებულება კანონმდებლობით არ ეკისრება. ამდენად, არ იყო რა მკაცრად განსაზღვრული მტკიცებულებათა ჩამონათვალი, გადასახადის გადამხდელს შეეძლო, წარედგინა ნებისმიერი დოკუმენტი, რომლითაც აღნიშნულ გარემოებათა მტკიცება იქნებოდა შესაძლებელი, ხოლო საგადასახადო ორგანოს წარდგენილ მტკიცებულებათა სრულად და ყოველმხრივ ანალიზის შედეგად უნდა მიეღო გადაწყვეტილება. შესაბამისად, გადამხდელს უნდა ემოქმედა საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ზოგადი დანაწესების მიხედვით, მოქმედებდა ზოგადი მტკიცების ტვირთი და საგადასახადო ორგანოს ცალკეულ დოკუმენტთა ერთობლივად გამოკვლევის შედეგად უნდა განესაზღვრა გადამხდელის მოქმედების მართლზომიერების საკითხი.

მოცემული სადავო საკითხის ნაწილში სასამართლომ დამატებით ყურადღება მიაქცია საწარმოს საქმიანობის სახეს - ნავთობპროდუქტების შეძენა და შემდგომი რეალიზაცია, შესაბამისად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ გასათვალისწინებელი იყო მოსარჩელის საქმიანობის სახე, რომლის სრულყოფილად განხორციელებასთან ცალსახად არის დაკავშირებული შესაბამისი ხარჯის, მათ შორის, ტრანსპორტის გამოყენებისა და საწვავის შეძენის, გაწევის აუცილებლობა. ამდენად, მნიშვნელოვანია, რატომ იწვევს მოპასუხეებისათვის გაღებული საწვავის ხარჯის ეკონომიკურ საქმიანობასა და

დასაბეგრ ოპერაციებთან კავშირში გამოყენება ეჭვს. სასამართლომ მიიჩნია, რომ გონივრულ ეჭვს ასევე არ წარმოშობს სადავო დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებაში მითითებული ფაქტი, რომ „საზოგადოების ბალანსზე რიცხული ავტომატურად მოძრაობის წესების დარღვევისათვის რიგ შემთხვევებში დაჯარიმებულია სხვა პირი“, რამეთუ ადმინისტრაციულ ორგანოთა მიერ შესწავლილი და გამოკვლეული არ არის დაჯარიმებულ პირთა საწარმოსთან არსებული ურთიერთობის სახე, ასევე, აღნიშნული არ არის მსგავს შემთხვევათა რაოდენობა. სასამართლომ აღნიშნა, რომ მხოლოდ ეჭვი პირის მიერ კანონმდებლობის დარღვევის თაობაზე არ შეიძლება გახდეს მისთვის საგადასახადო ტვირთის დამძიმების საფუძველი. ეჭვი უნდა იყოს გონივრული და შესაბამისი ფაქტობრივ-სამართლებრივი საფუძვლებით გამყარებული.

სასამართლომ მიუთითა, რომ საგადასახადო ორგანოები წარმოადგენენ გადასახადების ადმინისტრირების განმახორციელებელ ორგანოებს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-8 ნაწილით განსაზღვრულია, რომ გადასახადების ადმინისტრირება არის გადასახადების გამოანგარიშებასთან, გადახდასთან და დეკლარირებასთან, საგადასახადო კონტროლთან, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვასთან, ინფორმირებასთან და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ფორმების, მეთოდებისა და წესების ერთობლიობა, რომლებსაც საგადასახადო ორგანოები ახორციელებენ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში. ვინაიდან საგადასახადო ორგანოები ახორციელებენ კონტროლს გადასახადის გადახდაზე, რასაც შესაძლებელია, შედეგად მოჰყვეს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ტვირთის დამძიმება, დამატებითი ვალდებულების დაკისრება, რაც ცალსახად მოქმედებს პირის უფლებებსა და კანონით დაცულ ინტერესებზე, აუცილებელია, რომ განხორციელებული დარიცხვა სრულ შესაბამისობაში იყოს კანონის მოთხოვნებთან და საგადასახადო ორგანოებს ეკისრებათ განსაკუთრებული პასუხისმგებლობა და მნიშვნელობა საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების კუთხით.

სასამართლომ, ასევე, მიუთითა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-5 მუხლის პირველ და მე-2 ნაწილებზე, რომლებიც ადგენს, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოს უფლება არა აქვს კანონმდებლობის მოთხოვნების საწინააღმდეგოდ განახორციელოს რაიმე ქმედება. ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა ან სხვა სახის ქმედება, რომელიც იწვევს ადამიანის საქართველოს კონსტიტუციით მინიჭებული უფლებების ან თავისუფლებების შეზღუდვას, დაიშვება მხოლოდ საქართველოს კონსტიტუციის მეორე თავის შესაბამისად, კანონით ან მის საფუძველზე გამოცემული კანონქვემდებარე აქტით მინიჭებული უფლებამოსილების საფუძველზე.

ამავე კოდექსის 53-ე მუხლის პირველ ნაწილის თანახმად, წერილობითი ფორმით გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი უნდა შეიცავდეს წერილობით დასაბუთებას. ამავე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს. ამავე კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი ნაწილი ადგენს, რომ ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე.

მითითებულ ნორმათა ანალიზის საფუძველზე სასამართლომ განმარტა, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ უნდა გამოიყენოს კანონით მისთვის მინიჭებული ყველა შესაძლებლობა, რათა სრულყოფილად დაადგინოს და შეისწავლოს საქმისთვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება. მხოლოდ საქმისთვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების სრულად შესწავლისა და დადგენის შემდეგ არის შესაძლებელი კანონიერი გადაწყვეტილების მიღება.

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

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან არ არის დასაბუთებული

საწარმოს საქმიანობის სახის გათვალისწინებით რატომ წარმოიშვა ეჭვი გაწეული ხარჯის ეკონომიკურ საქმიანობასთან კავშირის თაობაზე და აღნიშნული ეჭვი არ არის შესაბამისი მტკიცებულებებითა და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებით გამყარებული, ამასთან, საგადასახადო ორგანოთა მიერ მოცემული სადავო საკითხის ნაწილში 2011 წლამდე პერიოდზე გავრცელდა 2011 წელს მიღებული ნორმატიული აქტი, რაც წინააღმდეგობაში მოდის კანონიერების პრინციპთან, სადავო საკითხი საჭიროებს საქმის გარემოებების გამოკვლევასა და შეფასებას აქტის გამომცემი ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან.

2.3.3. სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძველს წარმოადგენს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის კანონშეუსაბამობა ან მისი მომზადების და გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნების არსებითი დარღვევა.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილის 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. ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად კი, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი. სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისათვის არსებობს მხარის გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი.

ზემოაღნიშნული სამართლებრივი ნორმების ანალიზისა და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების შეფასების საფუძველზე სასამართლომ მიიჩნია, რომ სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად უნდა ეცნო სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 17 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 16 მარტის №8--- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 17 სექტემბრის გადაწყვეტილება №9----- საჩივართან დაკავშირებით საწარმოს მიერ

შეძენილი საწვავის ხარჯებიდან და დღგ-ის ჩათვლებიდან ამოღების ნაწილში და მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურისთვის უნდა დაევალებინა საქმისთვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა კანონით დადგენილ ვადაში. დანარჩენ ნაწილში სარჩელი უსაფუძვლობის გამო არ დაკმაყოფილდა.

3. სააპელაციო საჩივრების ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

3.1. აპელანტი - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო აღნიშნავს, რომ საზოგადოების ბალანსზე რიცხულ ავტომობილებზე საწარმო ყოვეთვიურად ჩამოწერდა გახარჯული საწვავის ოდენობას და აღნიშნული საწვავის შეძენისას მიღებული ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად ახორციელებდა დღგ-ის ჩათვლას. შემოწმების პროცესში ვერ იქნა წარდგენილი მტკიცებულება და ვერ დადასტურდა ავტომობილებისთვის გახარჯული საწვავის ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენება და ასევე ვერ დადგინდა ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მიერ გავლილი მანძილი რეესტრის შესაბამისად. ამდენად, ვერ დადასტურდა რომ საზოგადოების მიერ ჩამოწერილ საწვავზე გაწეული ხარჯი დაკავშირებული იყო ერთობლივი შემოსავლის მიღებასთან, რის გამოც საგადასახადო ორგანომ კანონშესაბამისად გააუქმა დღგ-ში მიღებული ჩათვლები და მიიჩნია, რომ საწვავის ღირებულება არ უნდა გამოქვითულიყო მოგების გადასახადში.

აღნიშნულიდან გამომდინარე აპელანტი - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო მოითხოვს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 26 ოქტომბრის გადაწყვეტილების გაუქმებას იმ ნაწილში, რომლითაც სასარჩელო მოთხოვნა დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით შპს „გ-----ს“ სარჩელის დაკმაყოფილებაზე სრულად უარის თქმას.

3.2. აპელანტის - სსიპ შემოსავლების სამსახურის აზრით, სასამართლომ არასწორი შეფასება მისცა მის მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს, ხოლო საგადასახადო ორგანოს შემმოწმებლის მიერ ყველა ფაქტობრივი გარემოების ანალიზისა და შეპირისპირების საფუძველზე იქნა მიღებული სადავო გადაწყვეტილებები, რომლითაც მიჩნეული იქნა, რომ 2008-2010 წლებში შეძენილი საწვავის ღირებულება არ უნდა გამოქვითულიყო მოგების გადასახადიდან, ხოლო დღგ-ში მიღებული ჩათვლები უნდა გაუქმებულიყო, რადგან არ დასტურდებოდა მათი კავშირი ეკონომიკურ საქმიანობასთან.

ამდენად, აპელანტი - სსიპ შემოსავლების სამსახური ასევე მოითხოვს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 26 ოქტომბრის გადაწყვეტილების გაუქმებას იმ ნაწილში, რომლითაც

სასარჩელო მოთხოვნა დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით შპს „გ-----ს“ სარჩელის დაკმაყოფილებაზე სრულად უარის თქმას.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება:

ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება:

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

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 382-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია გაიზიაროს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ მტკიცებულებათა გამოკვლევის შედეგები მთლიანად ან ნაწილობრივ. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, 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.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციის მე-6 მუხლის პირველ პარაგრაფზე, რომელიც ავალდებულებს სასამართლოს დაასაბუთოს თავისი გადაწყვეტილება, ამავდროულად, სააპელაციო პალატა, ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს (Hirvisaari v. Finland, §32; ჯლარკავა საქართველოს წინააღმდეგ, #7932/03; Van de Hurk v. Netherlands, par.61, Garcia Ruiz v. Spain [GC] par.26; Jahnke and Lenoble v France (dec.); Perez v France [GC], par. 81) გადაწყვეტილებებზე დაყრდნობით განმარტავს, რომ დასაბუთებული გადაწყვეტილების უფლება არ მოითხოვს მხარეების მიერ მითითებულ ყველა არგუმენტზე დეტალური პასუხის გაცემას; გარდა ამისა, აღნიშნული უფლება ზედა ინსტანციის სასამართლოს

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

სააპელაციო პალატა სრულად ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, კერძოდ, პალატა მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სრულად და ყოველმხრივ გამოიკვლია დავასთან დაკავშირებული ყველა ფაქტობრივი გარემოება; ასევე, სამართლებრივი თვალსაზრისით სწორად შეაფასა საქმესთან დაკავშირებული ყველა ფაქტობრივი გარემოება; პალატა აღნიშნავს, რომ თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არის სრულად დასაბუთებული და იგი იძლევა მკაფიო შესაძლებლობას, მონაწილე მხარეებმა გაიგონ, თუ რატომ დაუჭირა მხარი სასამართლომ მოსარჩელის პოზიციას ნაწილობრივ.

4.1. სააპელაციო სასამართლო დავის განხილვის პროცესში ყურადღებას მიაქცევს იმ გარემოებას, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება გასაჩივრებულია მხოლოდ შპს „გ-----ს“ ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი საწვავის ხარჯის შემცირებასა და დღგ-ის ჩათვლის გაუქმების ნაწილში, რაც დავის განხილვის ფარგლებიდან გამომდინარე ქმნის მიღებული გადაწყვეტილების მხოლოდ ამ ნაწილში შემოწმების საფუძველს. თბილისის საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება საღაროს ნაშთის უპროცენტო სესხად განხილვასთან დაკავშირებით მოსარჩელის მიერ არ გასაჩივრებულა და გადაწყვეტილება ამ ნაწილში კანონიერ ძალაშია შესული.

პალატა აღნიშნავს, რომ საგადასახადო კოდექსის მეორე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა.

პალატა მიუთითებს 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 177-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის მიხედვით, **ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა დოკუმენტურად დადასტურებული ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან**, გარდა: ა) ამ კოდექსის 211-ე მუხლის მიხედვით ძირითად საშუალებათა შეძენის, დადგმისა და სხვა კაპიტალიზებადი ხარჯებისა, როდესაც არ არსებობს ამ კოდექსის 183-ე მუხლის მე-13 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევები; ბ) იმ ხარჯებისა, რომლებიც, ამ კოდექსის 178-ე მუხლისა და ამ თავის სხვა დებულებათა თანახმად, გამოქვითვას არ ექვემდებარება. აღნიშნული მუხლის 2009 წლის პირველ იანვრამდე მოქმედი რედაქცია ადგენდა, რომ **ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომლებიც**

დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა: ა) ამ კოდექსის 211-ე მუხლის მიხედვით ძირითად საშუალებათა შეძენის, დადგმისა და სხვა კაპიტალიზებადი ხარჯებისა, როდესაც არ არსებობს ამ კოდექსის 183-ე მუხლის მე-13 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევები; ბ) იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის 178-ე მუხლისა და ამ თავის სხვა დებულებათა თანახმად გამოქვითვას არ ექვემდებარება.

2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ან/და საბაჟო დეკლარაციის მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციებზე ან/და დასაბეგრ იმპორტზე ან/და დასაბეგრ დროებით იმპორტზე, თუ საქონელი/მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება დასაბეგრ ოპერაციებში, დასაბეგრ იმპორტში ან საქართველოს ტერიტორიის გარეთ მომსახურების გაწევისათვის. აღნიშნული მუხლის 2009 წლის 9 აგვისტომდე მოქმედი რედაქცია ადგენდა, რომ ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ან/და საბაჟო დეკლარაციის მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციებზე ან/და დასაბეგრ იმპორტზე ან/და დასაბეგრ დროებით იმპორტზე, თუ საქონელი/მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება დასაბეგრ ოპერაციებში ან დასაბეგრ იმპორტში, ხოლო 2009 წლის პირველ იანვრამდე მოქმედი რედაქციის მიხედვით, ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია ამ კოდექსის 248-ე მუხლის შესაბამისად გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ან/და საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციებზე ან/და დასაბეგრ იმპორტზე, თუ საქონელი/მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობისათვის.

საქმის მასალების მიხედვით დადგენილია, რომ საზოგადოებას ბალანსზე რიცხული აქვს ორი ავტომობილი BM-----) და მერსედეს ბენცი (M-----)). აღნიშნულ ავტომობილებზე საწარმოს 2008-2013 წლის საანგარიშო პერიოდებში ჩამოწერილი აქვს გარკვეული რაოდენობის საწვავის ხარჯი. შემოწმების პროცესში ვერ იქნა წარდგენილი ავტომობილებისათვის გამოყენებული საწვავის ჩამოწერის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია, კერძოდ, საზოგადოების მიერ ვერ დადასტურდა შეძენილი და გახარჯული საწვავის ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენება და ვერ იქნა წარდგენილი ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მიერ გავლილი მანძილის რეესტრი. შემოწმების მიხედვით, ვერ დადასტურდა, რომ საზოგადოების მიერ ჩამოწერილ საწვავზე გაწეული ხარჯი დაკავშირებულია ერთობლივი შემოსავლის მიღებასთან და საწვავი გამოყენებული იქნა დასაბეგრ ოპერაციებში. შესაბამისად, შემცირდა 2008-2013 წლის მოგების დეკლარაციებში გამოქვითვები, ასევე შემცირდა დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა.

სააპელაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ აღნიშნულ ნაწილში მართებულად იქნა გამოყენებული ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, რამდენადაც ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები (2008-2013 წლის მოგების დეკლარაციებში გამოქვითვებისა და დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის შემცირების შესახებ) გამოიყენა საქმის გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, ასევე, არსებითად არის დარღვეული მისი მომზადების კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები, რაც საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60¹ მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით აქტის ბათილად ცნობის საფუძველს წარმოადგენს, კერძოდ, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60¹ მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადების ან გამოცემის წესის არსებით დარღვევად ჩაითვლება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა ადმინისტრაციული წარმოების სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევით, რომლის არარსებობის შემთხვევაში, მოცემულ საკითხზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-5 მუხლის პირველ ნაწილში რეგლამენტირებულია ადმინისტრაციული ორგანოს უფლებამოსილების განხორციელების სავალდებულო პრინციპი - უფლებამოსილების განხორციელება კანონის საფუძველზე, რაც გულისხმობს, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოს ეკრძალება კანონმდებლობის მოთხოვნების საწინააღმდეგოდ განახორციელოს რაიმე მოქმედება.

პალატა აღნიშნავს, რომ **მოპასუხე ადმინისტრაციულმა ორგანომ ისე გამოსცა სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები, რომ ობიექტურად არ გამოუკვლევია საქმის გარემოებები და საკითხის გადაწყვეტისას დაეყრდნო მხოლოდ ვარაუდს იმის შესახებ, რომ შპს „გ-----ს“ მიერ ავტომობილებისთვის გახარჯული საწვავი არ იყო გამოყენებული ეკონომიკურ საქმიანობაში და საზოგადოების მიერ ჩამოწერილ საწვავზე გაწეული ხარჯი დაკავშირებული არ იყო ერთობლივი შემოსავლის მიღებასთან.** ადმინისტრაციული ორგანო საკითხის ამგვარად შეფასების დროს დაეყრდნო იმ გარემოებას, რომ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 18 აპრილის №230 ბრძანებით დამტკიცებული „ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებულ ძირითად საშუალებაზე (ავტოტრანსპორტი, სპეცტექნიკა და სხვა) გახარჯული საწვავის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვის წესის“ მიხედვით ვერ დადგინდა ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მიერ გავლილი მანძილი რეესტრის შესაბამისად.

პალატა იზიარებს იმ გარემოებას, რომ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის

2011 წლის 18 აპრილის №230 ბრძანებით დამტკიცებულია ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებულ ძირითად საშუალებაზე (ავტოტრანსპორტი, სპეცტექნიკა და სხვა) გახარჯული საწვავის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვის წესი, თუმცა აღნიშნავს, რომ აღნიშნული წესის გამოყენება შესაძლებელია მხოლოდ მისი ამოქმედების შემდგომ განხორციელებულ დარიცხვის პერიოდებზე. მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოთა მიერ მოცემული ბრძანების მოთხოვნების მისადაგება მოხდა 2008, 2009 და 2010 წლებზეც, რაც ეწინააღმდეგება კანონიერების პრინციპს და დაუშვებელია, დარიცხვა განხორციელდეს და გადამხდელს პასუხისმგებლობა დაეკისროს იმ ნორმატიული აქტის საფუძველზე, რომელიც სადავო პერიოდში არ მოქმედებდა.

გარდა ამისა, გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არასაკმარისად შეიცავს ფაქტობრივ და სამართლებრივ მოტივაციას ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ აღნიშნულ საკითხებზე მსჯელობის თაობაზე. იგი არ შეიცავს საკითხის ამგვარად გადაწყვეტის დასაბუთებას, რასაც იმპერატიულად ადგენს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლი. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს.

ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის დასაბუთების კანონისმიერი ვალდებულება განპირობებულია იმ გარემოებით, რომ ადმინისტრაციული ორგანო შებოჭოს სამართლით და მოაქციოს თვითკონტროლის ფარგლებში, რამდენადაც გადაწყვეტილების მიღება უნდა ეფუძნებოდეს კონკრეტულ გარემოებებს და ფაქტებს, რომელთა შეფასებასაც ადმინისტრაციული ორგანო მიჰყავს საკითხის ამა თუ იმ გადაწყვეტამდე, ანუ სწორედ კონკრეტული ფაქტები და საქმის გარემოებები განსაზღვრავს გადაწყვეტილების იურიდიულ შედეგს და არა პირიქით. გარდა აღნიშნულისა, გადაწყვეტილების დასაბუთება აუცილებელია ადრესატისათვის, რათა შეაფასოს მისი მართლზომიერება, დარწმუნდეს მის კანონშესაბამისობაში, ხოლო უფლების დარღვევის განცდის შემთხვევაში ისარგებლოს გასაჩივრების შესაძლებლობით, მას უნდა შეეძლოს იცოდეს რა არგუმენტებით უნდა დაუპირისპირდეს მიღებულ გადაწყვეტილებას, რასაც დასაბუთების გარეშე გადაწყვეტილების მიღების პირობებში, მოკლებულია.

სასამართლო განმარტავს, რომ სასამართლოს უფლებამოსილება სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნოს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული ადმინისტრაციული აქტი, განსაზღვრულია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილით, კერძოდ,

აღნიშნული ნორმის თანახმად, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, რაც მოცემულ შემთხვევაში სახეზეა, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნოს იგი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

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

აღნიშნული პროცესუალური შესაძლებლობა ემსახურება ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ განხორციელებულ მმართველობის კანონიერებაზე სასამართლო კონტროლის სრულფასოვან რეალიზაციას და მართლმსაჯულების ეფექტიან განხორციელებას. იმ პირობებში, როცა ადმინისტრაციულ ორგანოს თითქმის არ მოუხდენია ფაქტობრივი გარემოებების დადგენა - შეფასება, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში რიგ შემთხვევებში შეუძლებელი ხდება მათი გამოკვლევა.

პალატა აღნიშნავს, რომ აპელანტი ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ ადმინისტრაციული წარმოება ჩატარებულ იქნა არასრულყოფილად, საკითხის გადაწყვეტისთვის საჭირო მოქმედებების განხორციელების გარეშე, არ შეფასებულა ის გარემოებები, რომლებსაც არსებითი მნიშვნელობა ჰქონდა აღნიშნული საკითხის გადაწყვეტისთვის. ადმინისტრაციულ ორგანოს 2011 წლამდე მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად, უნდა გამოეკვლია რიგი მტკიცებულებები, რომელთა შეფასება გარკვეულ სიცხადეს შეიტანდა სადავო საკითხის გადაწყვეტაში, უნდა დაედგინა საწარმოს მიერ 2008-2013 წლის საანგარიშო პერიოდებში ჩამოწერილი გარკვეული რაოდენობის საწვავის ხარჯის ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენება. აღნიშნულის საპირისპიროდ ადმინისტრაციული ორგანოების გადაწყვეტილება მხოლოდ ვარაუდის საფუძველზე იქნა მიღებული, რაც წინააღმდეგობაში მოდის საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გადაწყვეტილების მიღების ვალდებულებასთან. ამდენად, პალატა მიიჩნევს,

რომ მოცემულ შემთხვევაში სახეზე იყო გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად ნაწილობრივ ბათილად ცნობისა და სარჩელის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების საფუძველი.

5. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

ზემოაღნიშნული გარემოებების ანალიზის საფუძველზე სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ სააპელაციო საჩივრებით ვერ იქნა გაბათილებული თბილისის საქალაქო სასამართლოს დასკვნები სარჩელის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების შესახებ. პირველი ინსტანციის სასამართლომ არსებითად სწორად გადაწყვიტა სადავო საკითხი, რის გამოც არ არსებობს სააპელაციო საჩივრების დაკმაყოფილებისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული პროცესუალურ-სამართლებრივი საფუძვლები. შესაბამისად, უცვლელად უნდა დარჩეს მოცემულ საქმეზე თბილისის საქალაქო სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება.

6. საპროცესო ხარჯები

„სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის „ლ“ ქვეპუნქტის თანახმად, აპელანტები განთავისუფლებული არიან სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

პალატამ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 372-ე, 386-ე, 390-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

დ ა ა დ გ ი ნ ა

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს.
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 26 ოქტომბრის გადაწყვეტილება.
3. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო წესით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (ქ.თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32), დასაბუთებული განჩინების მხარეთათვის გადაცემიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს მეშვეობით (ქ. თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზირი №7ა).

თავმჯდომარე

ლევან მურუსიძე

მოსამართლეები

ნინო ქადაგიძე

შორენა ყაველაშვილი