



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

საქართველოს სახელით

1 შ ე ს ა ვ ა ლ ი

21 მაისი, 2019 წელი

ქ.თბილისი

თბილისის სააპელაციო სასამართლო
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

თავმჯდომარე - მანანა ჩოხელი
მოსამართლეები - თამარ ონიანი, გიორგი ტყავაძე

სხდომის მდივანი - ნინო პაპინაშვილი

აპელანტი (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური

წარმომადგენელი - თ-----ე

აპელანტი (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

წარმომადგენელი - გ-----ე

მოწინააღმდეგე მხარე (მოსარჩელე) - შპს „გ--ო ტ-----ი“

წარმომადგენლები - გ-----ლი, ტ-----ძე

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი
აქტების ბათილად ცნობა

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 7 თებერვლის
გადაწყვეტილება

11 ა ლ წ ე რ ი ლ ო ბ ი თ ი ნ ა წ ი ლ ი

1. აპელანტების მოთხოვნა

აპელანტები ითხოვენ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებას და ახალი

გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

2. მოწინააღმდეგე მხარის პოზიცია

შპს „გ--ო ტ-----ის“ წარმომადგენლები არ დაეთანხმნენ წარმოდგენილ სააპელაციო საჩივრებს და გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვება მოითხოვეს.

3. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

3.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 7 თებერვლის გადაწყვეტილებით შპს „გ--ო ტ-----ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ: სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 1-----ის გადაწყვეტილება №1----- საჩივარზე და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 1-----ს №1----- ბრძანება და მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა საქმისთვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა კანონით დადგენილ ვადაში.

3.2. დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 4-----ის №4----- ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა შპს „გ--ო ტ-----ის“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. 2007 წლის საანგარიშო პერიოდის შემოწმების შედეგებზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 1-----ს საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი, ხოლო 2008 წლის პირველი იანვრიდან 2013 წლის პირველი აგვისტომდე საანგარიშო პერიოდის შემოწმების შედეგებზე - სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 2-----ის საგადასახადო შემოწმების აქტი.

საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტის თანახმად, საწარმოს საქმიანობის საგანია სატ-----ო და საბროკერო მომსახურება. ტ-----ში შესული ტვირთის შესახებ მონაცემები აისახება შემოსავლების სამსახურის მონაცემთა ბაზებში (ა-----ა). შემოწმების ჯგუფის მიერ მოხდა საბაჟო ორგანოებსა და მომსახურების დეპარტამენტთან მონაცემთა ბაზების მოძიება და კონსულტაციების მიღება, რის საფუძველზეც გამოთხოვილ იქნა

ინფორმაცია შპს „გ--ო ტ-----ის“ შესახებ აუდიტის დეპარტამენტის საინფორმაციო ტექნოლოგიების ცენტრისგან. კერძოდ, გამოთხოვილ იქნა ინფორმაცია 1. შპს „გ--ო ტ-----ის“ საიდენტიფიკაციო კოდით საბაჟო დეკლარაციების ელექტრონული (ბ-----ი) მონაცემების შესახებ, რომელშიც დეკლარანტად ფიქსირდება შპს „გ--ო ტ-----ი“; 2. აღრიცხვის მოწმობის ელექტრონული მონაცემები (ბ-----ი)-ის შესახებ, რომელშიც ტვირთი გადაადგილდებოდა შპს „გ--ო ტ-----იდან“ ან შპს „გ--ო ტ-----ის“ მიმართულებით; 3. შპს „გ--ო ტ-----ში“ დასაწყობებული ტვირთების შესახებ არსებული ინფორმაცია. შემოწმების ჯგუფის მიერ მოხდა მიღებული ინფორმაციის ანალიზი და გადამხდელის მონაცემებთან შედარება, დამუშავებულია გადამხდელის მიერ წარდგენილი აღრიცხვის ჟურნალები და სხვა შემოსავლებისა და ხარჯების ამსახველი პირველადი დოკუმენტაცია. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საწარმოსათვის ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით დასარიცხი თანხები არ იკვეთება. საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით, შპს „გ--ო ტ-----ს“ რამდენიმე თანამშრომლისაგან იჯარით აქვს აღებული მსუბუქი ავტომანქანები. აღნიშნული თანამშრომლები ავტომანქანებს იყენებენ საკუთარი მოხმარებისათვის, ხოლო საწარმო გამოყენებული საწვავის ხარჯით ზრდის გამოქვითვებს ერთობლივი შემოსავლიდან. კ-----ის საქმიანობის საგანი არის სატ-----ო მომსახურება. შემოწმებით, პირველად სააღრიცხვო დოკუმენტაციაზე დაყრდნობით, საწვავის ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენების ფაქტი არ დგინდება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 177-ე მუხლზე მითითებით, შემოწმების მიერ აღნიშნულ ავტომანქანებზე გაწეული ბენზინის ხარჯებით შემცირდა გამოქვითვები, ხოლო ჩათვლილი დღგ დაექვემდებარა გაუქმებას.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 1-----ს საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტის საფუძველზე გამოიცა აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 2-----ის №6---- ბრძანება და №7---- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლებითაც შპს „გ--ო ტ-----ს“ ბიუჯეტში გადასახდელი თანხა არ დაერიცხა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 2-----ის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოიცა აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 9-----ს №3---- ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და შპს „გ--ო ტ-----ს“ წარედგინა აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 1-----ის №7---- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, საწარმოს გადასახდელად დაერიცხა სულ 79 786,8 ლარი.

2014 წლის 7-----ოს შპს „გ--ო ტ-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და აუდიტის დეპარტამენტის 2014

წლის 1-----ის №7---- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა. გადამხდელმა განმარტა, რომ ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვას დაქვემდებარებული ხარჯები შემოწმების მიმდინარეობისას შემცირებულია შეძენილი საწვავის (დიზელის) ღირებულებით, აღნიშნული საწვავი (დიზელი) არ იქნა მიჩნეული ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებულად. ამასთან, საწარმოს გააჩნდა დიზელის ძრავით აღჭურვილი მტვირთავი ავტომანქანა, რომლისთვისაც იყო გამიზნული დიზელის საწვავი.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 4-----ის №3---- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. კერძოდ, გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, 30 კალენდარული დღის ვადაში, აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა „საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელ ან/და საექსპერტო და ა-----ი დასკვნების გამცემ პირთა და სახელმწიფო საწარმოთა ნუსხის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 05 სექტემბრის №360 დადგენილებაში აღნუსხული პირის მიერ გაცემული დასკვნა საწარმოს საქმიანობის ფარგლებში დიზელის საწვავზე მომუშავე ავტომანქანის მიერ გახარჯული საწვავის ოდენობის შესახებ. ბრძანების მიხედვით, შემოწმების მიმდინარეობისას აუდიტის დეპარტამენტისთვის არ იყო ცნობილი, რომ შპს „გ-ო ტ-----ს“ გააჩნდა დიზელის საწვავზე მომუშავე ავტომანქანა. გადამხდელი ბუღალტრულად შესაბამისი წესით არ აწარმოებდა დიზელის ხარჯის აღრიცხვას, რის გამოც პირველად სააღრიცხვო დოკუმენტაციაზე დაყრდნობით, დიზელის საწვავის ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენების ფაქტი არ დადგინდა. საზოგადოებამ საბჭოზე დამატებით განმარტა, რომ იგი სამი „ავტოკარით“ ახორციელებდა კონტეინერების გადაადგილებას საწარმოს ტერიტორიაზე და შემდგომ მათ საწყობში განაწილებას. ორი მანქანა მუშაობს ბენზინის საწვავზე, ხოლო ერთი - დიზელის საწვავზე. ვინაიდან ბენზინზე მომუშავე მანქანები საწყობებში გამონაბოლქვის გამო ვერ შედიოდნენ, საწყობებში დიზელის საწვავზე მომუშავე მანქანას ამუშავებდნენ. შემოსავლების სამსახურმა აღნიშნა, რომ რამდენადაც განსახილველ შემთხვევაში დოკუმენტურად ვერ დასტურდება გადამხდელის მიერ დიზელის საწვავის ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენების ფაქტი, საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 4-----ის №3---- ბრძანების საფუძველზე მომზადებულ იქნა აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 8-----ის დასკვნა, რომლის მიხედვითაც, შპს „გ-ო ტ-----ის“ მიერ შესაბამისი მტკიცებულებებისა და დამატებითი დოკუმენტაციის წარუდგენლობის გამო, 2014 წლის 2-----ს შედგენილი საგადასახადო შემოწმების აქტით დასარიცხი თანხები კორექტირებას არ დაექვემდებარა.

2014 წლის 2-----ის შპს „გ-ო ტ-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით

მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 4-----ის №3---- ბრძანების, აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 9-----ს №3---- ბრძანებისა და 2014 წლის 1-----ის №7---- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა. საჩივრის ავტორმა აღნიშნა, რომ აეროპორტის დასახლებაში 2008-2012 წლებში გააჩნდა სასაწყობო მეურნეობა, რომელიც 23 საწყობისაგან შედგება. ტ-----ში მანქანის შესვლის შემდეგ ის აუცილებლად უნდა დაიცალოს მთლიანად სპეციალურ მანქანაზე და გადატანილ იქნას საწყობში, სადაც მეზაჟეები განბაჟების რეჟიმში ამუშავებენ ტვირთს. საბაჟო პროცედურის გავლის შემდეგ ტვირთი იმავე ოდენობით უნდა ჩაიტვირთოს მანქანაში. ავტომანქანიდან ტვირთის გადმოტვირთვა, გადატანა საწყობში, საწყობიდან გამოტანა და ისევ ავტომანქანაში ჩატვირთვა ხორციელდება ავტო-კარით. საზოგადოებას ჰყავს 3 ავტო-კარი, მათგან ორი მუშაობს ბენზინზე, ხოლო ერთი - დიზელის საწვავზე. დიზელის საწვავზე მომუშავე ავტო-კარი აწარმოებს ტვირთების გადაზიდვას მხოლოდ ტერიტორიაზე, რადგან გამონაბოლქვის გამო მისი საწყობში შეყვანა დაუშვებელია. ორი ავტომანქანა მუშაობს ბენზინზე, რომლებიც ასრულებენ ავტომანქანიდან ტვირთის დაცლას, მის გადატანას საწყობში და ტვირთის საბაჟო პროცედურის გავლის შემდეგ ტრანსპორტზე დატვირთვას. საზოგადოებას თავისივე ბრძანებით 100 ტონა ტვირთის გადმოტვირთვა-დატვირთვაზე ბენზინის ხარჯი დადგენილი აქვს 250 ლიტრის ოდენობით. ვინაიდან აღნიშნული საქმიანობის სპეც. ტექნიკით განხორციელება უტყუარ ფაქტს წარმოადგენს, მის შესასრულებლად ძირითადი ხარჯი არის საწვავი. საზოგადოება სატ-----ო მომსახურებისას ტვირთის გადმოტვირთვასა და ჩატვირთვას ახორციელებს სპეც. ტექნიკით, რომელიც საზოგადოებას ერიცხება ბალანსზე. საწვავისათვის კ-----ა იძენს ტალონებს, რაზედაც არსებობს შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტები. საზოგადოებას ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებული აქვს სხვადასხვა წესით (დოკუმენტით და დოკუმენტის გარეშე) შეძენილი საწვავი. გადამხდელმა მიუთითა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 18 აპრილის №230 ბრძანების მე-4 მუხლის მე-6 პუნქტზე, განმარტა რა, რომ მითითებული ნორმიდან გამომდინარე, გადატვირთული და ჩატვირთული ტვირთის მოცულობიდან გამომდინარე წლის ბოლოს შედგენილია აქტი საწვავის ჩამოწერაზე.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 2-----ს გადაწყვეტილებით საჩივარი №8----- ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. კერძოდ, გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა ექსპერტიზის დასკვნა საწარმოს საქმიანობის ფარგლებში მომუშავე სპეც. ტექნიკის მიერ გახარჯული საწვავის ოდენობის შესახებ. გადაწყვეტილებაში მითითებულია, რომ მომჩივანი არც ამჟამად წარადგენს ექსპერტიზის დასკვნას, მიიჩნევს, რომ დაცულია გახარჯული საწვავის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვის შესახებ

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 2011 წლის 18 აპრილის №230 ბრძანების მე-4 მუხლის მე-6 პუნქტის მოთხოვნა, მაგრამ ახორციელებდა თუ არა საზოგადოება ამავე ბრძანებით დამტკიცებულ სხვა დანარჩენ მოთხოვნებს, ანუ აწარმოებდა თუ არა საწვავის გაცემის აღრიცხვას იმგვარად, რაც მისი ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებას დაადასტურებდა, წარდგენილი არგუმენტებით არ ირკვევა. ასევე, დასაბუთებული არ არის, ახორციელებდა თუ არა კ-----ა შესაბამის ავტოსატრანსპორტო საშუალებაზე ანგარიშვალდებულ პირზე საწვავის გაცემის აღრიცხვას, რომელ სატრანსპორტო საშუალებაზე მოხდა საწვავის გახარჯვა, კონკრეტული სატრანსპორტო საშუალების ეკონომიკურ საქმიანობაში ჩართულობის (შესრულებული სამუშაოების) აღრიცხვას, ავტოსატრანსპორტო საშუალების მიერ გავლილი მანძილის რეესტრს ამავე ბრძანებით დამტკიცებული ან სხვა ფორმითა და პერიოდულობით. ამასთან, მომჩივანმა საბჭოს სხდომაზე დამატებით აღნიშნა, რომ საწვავის ხარჯის ნორმა მათ მიერ დადგენილია ფაქტობრივი ხარჯვიდან გამომდინარე და რომ ექსპერტიზის დასკვნა ვერ წარადგინეს, რადგან ტ-----ი არ მუშაობდა. ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე, დაკვეთის განხილვის საბჭომ მიზანშეწონილად მიიჩნია საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაკვეთის განხილვის საბჭოს 2015 წლის 2-----ს გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით გამოცემულია აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 1-----ს დასკვნა, რომლის თანახმადაც, გადასახადის გადამხდელმა წარადგინა შპს „ა-----ი ფ----- ბ-----ს და კ-----ის“ მიერ ჩატარებული ქრონომეტრაჟის შედეგები, რის საფუძველზეც დადგენილ იქნა ერთ ერთეულ ტექნიკაზე საწვავის ხარჯის ოდენობა. შესაბამისად, გადაანგარიშებულ იქნა ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების ოდენობა და შემცირებას დაექვემდებარა შემოწმების აქტით დარიცხული თანხები, სულ 16 689 ლარი. ამასთან, 2012 წლის მდგომარეობით, დაგროვებული ზარალი შეადგენს 13 606 ლარს.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 1-----ს დასკვნის საფუძველზე გამოიცა აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 1----- №2---- ბრძანება და №0----- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, საწარმოს შეუმცირდა დარიცხული გადასახადი სულ 16 695 ლარით.

შპს „ა-----ი ფ----- ბ-----ს და კ-----ის“ მიერ მომზადებულია 2014 წლის 2-----ს №1----- დასკვნა ქრონომეტრაჟის ჩატარების თაობაზე. დასკვნით ქრონომეტრაჟი დახასიათებულია შემდეგნაირად: 13:03 სთ-ზე 2,5 ლიტრი საწვავი ჩაისხა ავტოკარში; 13:05 სთ-ზე დაიწყო ტვირთის დაცლა, რომლის დროსაც ტვირთი ავტოკარის საშუალებით განთავსდებოდა სატრანსპორტო საშუალებიდან ბაქანზე; 13:34 სთ-ზე დამთავრდა ტვირთის დაცლა. სატრანსპორტო საშუალებიდან ბაქანზე; 13:35 სთ-ზე დაიწყო ტვირთის

გადატანა ბაქნიდან უშუალოდ სასაწყობო ფართში. (აღსანიშნავია, რომ ბაქნიდან სასაწყობო ფართამდე მანძილი საშუალოდ შეადგენს 100 მეტრს); 14:03 სთ-ზე დაემატა საწვავი 2,0 ლიტრის ოდენობით; 14:46 სთ-ზე დამთავრდა ტვირთის განთავსება ბაქნიდან სასაწყობო ფართში. საწვავი გაუხარჯავი დარჩა 0,6 ლიტრი. დასკვნაში მითითებულია, რომ ესწრებოდა რა ზემოთ აღნიშნული ტვირთის დასაწყობების ოპერაციას (რაზედაც არსებობს შესაბამისი ფოტო-ვიდეო მასალები), დამოუკიდებელი აუდიტორი ადასტურებს და იძლევა წინამდებარე დასკვნას, რომ შპს „გ--ო ტ-----ის“ ტერიტორიაზე ქ. თბილისში, ს-----, სასაწყობო ფართში 4778 კგ. სხვადასხვა სახეობის ტვირთის ავტოკარით სატრანსპორტო საშუალებიდან სასაწყობო ფართში დასაწყობება განხორციელდა 1:43 სთ-ის განმავლობაში და დაიხარჯა 3,9 ლიტრი საწვავი.

შპს „ა-----ი ფ----ა ბ-----ს და კ-----ის“ 2015 წლის 2-----ის წერილით 2014 წლის 2-----ს №1----- დასკვნასთან მიმართებით, შპს „გ--ო ტ-----ს“ ეცნობა, რომ ჩატარებული ქრონომეტრაჟის დროს დასკვნაში მოცემული 4 778 კგ. ტვირთი წარმოადგენდა არაერთგვაროვან ტვირთს, სხვადასხვა სიმკვრივის ტვირთს, ანუ ერთი და იგივე მოცულობის შემთხვევაში, გვქონდა მკვრივი და შედარებით მსუბუქი ტვირთების ერთობლიობა. გადასაადგილებელი ტვირთის სიმკვრივისა და მოცულობის ფაქტორები, რა თქმა უნდა, ახდენენ ზეგავლენას აღნიშნული ტვირთების გადაადგილების დროს გამოყენებული ავტოკარის საწვავის ხარჯვის მაჩვენებლებზე. გამომდინარე იქიდან, რომ ავტოკარის ტვირთსამაგრზე განსაზღვრული მოცულობის ტვირთები არის შესაძლებელი განთავსდეს და მცირე სიმკვრივის ტვირთების შემთხვევაში ნაკლები წონის (სიმძიმის) ტვირთების გადაადგილებას ექნება ადგილი, რაც ერთი და იგივე წონის შემთხვევაში, გამოიწვევს სამუშაო ოპერაციებისა და ილეთების გაცილებით მრავალჯერ შესრულებას, ვიდრე მძიმე, ანუ მაღალი სიმკვრივის ტვირთების გადაადგილებისას. აღნიშნული ქრონომეტრაჟის ჩატარების დროს ტვირთების გადაადგილება ავტოკარის საშუალებით ხდებოდა სატრანსპორტო საშუალებიდან ერთსა და იმავე მანძილით დაშორებულ სასაწყობო ფართში. ერთი და იგივე წონით განზომილების ტვირთების დასაწყობება მოცემული ავტოკარის საშუალებით სხვადასხვა მანძილზე განთავსებულ სასაწყობო ფართებში, რა თქმა უნდა, გამოიწვევს მოცემული ავტოკარის საწვავის ხარჯვის სხვადასხვა მაჩვენებელს. აღნიშნული გამომდინარეობს მოცემული ავტოკარის გარბენის (განვლილი ტერიტორიის მანძილის) სხვადასხვა მაჩვენებლიდან.

შპს „ა-----ი ფ----ა ბ-----ს და კ-----ის“ 2015 წლის 1-----ის წერილით შპს „გ--ო ტ-----ს“ ეცნობა, რომ 2014 წლის 2-----ს №1----- დასკვნაში ლაპარაკია ტვირთის დაცლისა და დასაწყობების პროცედურებზე და არც ერთი სიტყვა არ არის ნათქვამი დატვირთვის პროცედურებზე.

2015 წლის 1-----სს შპს „გ--ო ტ-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და არ დაეთანხმა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაკების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 2-----ს გადაწყვეტილების აღსრულების საფუძველზე გამოცემულ 2015 წლის 1----- №0----- საგადასახადო მოთხოვნას.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 6-----ოს №2---- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. კერძოდ, გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, ბრძანების ჩაბარებიდან 5 სამუშაო დღის ვადაში, აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა ექსპერტიზის განმახორციელებელი პირისგან წარდგენილი დამატებითი განმარტება სადავო საკითხთან დაკავშირებით. ბრძანების თანახმად, გადასახადის გადამხდელმა სხდომაზე დამატებით განმარტა, რომ მის მიერ წარდგენილ ექსპერტიზის დასკვნაში დიზელის გახარჯვა დათვლილი იყო მხოლოდ ერთი გზით, არ იყო გათვალისწინებული, რომ ჩამოცლის შემდგომ სპეც. ტექნიკას უწევდა უკან დაბრუნება, რათა ახალი ტვირთი ჩამოეცალა. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანომ საჩივარი ნაწილობრივ დააკმაყოფილა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 6-----ოს №2---- ბრძანების აღსრულების მიზნით გამოცემულია აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 2-----ს დასკვნა, რომლის თანახმადაც, გადასახადის გადამხდელმა წარადგინა შპს „ა-----ი ფ----ა ბ-----ს და კ-----ის“ 2015 წლის 2-----თ დათარიღებული წერილი. შემოწმების ჯგუფმა დამატებით შეისწავლა წარდგენილი წერილი და ქრონომეტრაჟის დასკვნა, ამასთან, რაიმე ახალი გარემოების გამოვლენას ადგილი არ ჰქონია. დამატებით მოხდა გასაუბრება ა-----კ-----ასთანაც, რომელმაც ჩაატარა ქრონომეტრაჟი. საკითხი, რომელიც გადამხდელმა გაასაჩივრა და რაზეც ჩატარდა ქრონომეტრაჟი, სრულად იქნა გათვალისწინებული 2015 წლის 1-----ს გადაანგარიშების დასკვნაში. შესაბამისად, აღნიშნული დასკვნის შედეგად კორექტირებული აქტით დარიცხული თანხები დამატებით კორექტირებას აღარ დაექვემდებარება.

ზემოაღნიშნული დასკვნის საფუძველზე გამოიცა აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 2-----ის №4---- ბრძანება და 2015 წლის 2----- №0----- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, შპს „გ--ო ტ-----ს“ 2014 წლის 2-----ის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე დამატებით დარიცხული თანხები არ შეუმცირდა.

შპს „გ--ო ტ-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და არ დაეთანხმა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 6-----ოს №2---- ბრძანების აღსრულების საფუძველზე გამოცემულ 2015 წლის 2----- №0----- საგადასახადო მოთხოვნას.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 1-----რის №4---- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. კერძოდ, გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში, აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა იმავე ა----- კ-----ასთან დადებული ხელშეკრულება ექსპერტიზის დანიშვნის თაობაზე, რომლის გათვალისწინებითაც განხორციელდა დარიცხული თანხების გადაანგარიშება. ექსპერტიზის დასკვნით უნდა დადგინდეს საწარმოს საქმიანობის ფარგლებში მომუშავე სპეც. ტექნიკის მიერ გახარჯული საწვავის ოდენობა, როგორც ტვირთის დაცლის, ასევე, დატვირთვის პროცედურებზე.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 1-----რის №4---- ბრძანების აღსრულების მიზნით გამოცემულია აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 1-----ის დასკვნა, რომლის თანახმადაც, გადასახადის გადამხდელმა 2015 წლის 2-----რს შემოსავლების სამსახურში წარადგინა განცხადება და დანართის სახით ი----- ჭ-----სთან დადებული ხელშეკრულება ექსპერტიზის ჩატარების თაობაზე. 2016 წლის 2-----ს საზოგადოებამ კვლავ ითხოვა დამატებითი ორკვირიანი ვადა საწვავის ხარჯვასთან დაკავშირებით დასკვნის წარსადგენად, თუმცა ვადის გასვლის შემდგომაც გადამხდელის მიერ არ მომხდარა №4---- ბრძანებით განსაზღვრული დოკუმენტაციის წარდგენა (იმავე ა----- კ-----ასთან დადებული ხელშეკრულება ექსპერტიზის დანიშვნის თაობაზე და შესაბამისი დასკვნა). აღნიშნულიდან გამომდინარე, შპს „გ--ო ტ-----ს“ 2014 წლის 2-----ის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე დამატებით დარიცხული თანხები არ შეუმცირდა.

ზემოაღნიშნული დასკვნის საფუძველზე გამოიცა აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 2-----ს №1---- ბრძანება და №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც საწარმოს საგადასახადო ვალდებულება დამატებით არ დაკორექტირებულა.

ი----- ჭ-----სა (შემსრულებელი) და შპს „გ--ო ტ-----ს“ (დამკვეთი) შორის 2015 წლის 2-----რს დადებულია ხელშეკრულება №0----- რომლის თანახმადაც, შესასრულებელ სამუშაოს წარმოადგენს დამკვეთის მფლობელობაში არსებული ავტოკარის მიერ ტვირთის სატრანსპორტო საშუალებიდან საწყობში გადაზიდვისას დახარჯული საწვავის მეშვეობით საწყობიდან სატრანსპორტო საშუალებაში გადაზიდვებისას დახარჯული საწვავის ოდენობის დადგენა.

შპს „გ--ო ტ-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 2-----ს №0----- საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 1-----ს №1---- ბრძანებით საჩივარი

დარჩა განუხილველი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე.

სსიპ შემოსავლების სამსახურმა განმარტა, რომ აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 2-----ს №0----- საგადასახადო მოთხოვნა გამოცემულია სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 1-----რის №4---- ბრძანების აღსრულების მიზნით და გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტის შინაარსი შეესაბამება დავის განხილვისას მიღებული გადაწყვეტილების შინაარსს.

2016 წლის 3-----სს შპს „გ--ო ტ-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 1-----ს №1---- ბრძანებისა და აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 2-----ს №0----- საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა. საჩივრის ავტორმა განმარტა, რომ ა-----ი დასკვნით დადგენილია ავტოკარის ხარჯები მხოლოდ ჩამოცლასა და დასაწყობებაზე, თუმცა აღსანიშნავია და სადავო არ არის, რომ ტვირთის მარტო ჩამოცლა არ არის სასაწყობო მეურნეობის ერთ-ერთი მხარე. აუცილებელია ამ ტვირთის საწყობიდან გამოტანა და ისევ დატვირთვა სატრანსპორტო საშუალებაზე, რადგან ტვირთი არ წარმოადგენს საწარმოს საკუთრებას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საწვავის ხარჯი უნდა იქნას აღებული დასკვნაში მითითებული ხარჯის ორმაგი ოდენობით, რის გამოც დარიცხვა მხოლოდ 16 692 ლარით კი არა, 33 384 ლარის ოდენობით უნდა შემცირებულიყო. მხოლოდ ის გარემოება, რომ დღეისათვის შეუძლებელია ექსპერტიზის ჩატარება, არ შეიძლება გახდეს საფუძველი მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმისა. საწარმო შეეცადა შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილებაში მითითებული დასკვნის წარდგენას, თუმცა საწარმოში ტვირთების ბრუნვის არარსებობის გამო, ვერ ჩატარდა საწვავის ხარჯვის ექსპერიმენტი და ვერ დადგინდა საკუთრებაში არსებული სპეც. ტექნიკის ფაქტობრივი მუშაობის პირობებში საწვავის ხარჯვის ოდენობა, თუმცა საქმის მასალებში ერთხელ უკვე წარდგენილია ჩატარებული ექსპერიმენტის შედეგები და ექსპერტის დასკვნა სპეც. ტექნიკის იმ ხარჯის ოდენობის განსაზღვრის შესახებ, რომელიც საჭიროა ტვირთის სატრანსპორტო საშუალებიდან ჩამოცლისა და დასაწყობებისათვის. საგადასახადო შემოწმებისას წარდგენილი იქნა საწვავის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია, თუმცა ეს ხარჯი ამოღებული იქნა და დაიბეგრა მოგების გადასახადით, ამ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელს უნდა ჰქონდეს დასაბუთებული ეჭვი და მტკიცებულება იმისა, რომ საწვავის გამოყენება სამეწარმეო საქმიანობის ფარგლებში არ მომხდარა. წარდგენილი ექსპერტის დასკვნა ამტკიცებს გახარჯული საწვავის ნამდვილობას. გადამხდელმა აღნიშნა, რომ საკუთრებაში არსებული სპეც. ტექნიკის მიერ გახარჯული საწვავის სხვა დამადასტურებელი დოკუმენტების წარდგენა არ შეუძლია, რადგან ამ სატრანსპორტო საშუალებებს არ აქვს გარბენისა ან მუშაობის

ხანგრძლივობის აღრიცხვის რაიმე დამადასტურებელი მოწყობილობა. მტკიცება არ სჭირდება, რომ ერთი ოდენობისა და წონის ტვირთის ჩამოცლას იგივე ოდენობის საწვავი დასჭირდება სატრანსპორტო საშუალებაზე მისი დატვირთვისას, რაც დასჭირდება მას დაცლისთვის. ნებისმიერ სატრანსპორტო საშუალებას ექსპლუატაციისას აქვს გაუთვალისწინებელი ხარჯი, რომელიც საწარმოს გაჩნია, თუმცა ექსპერიმენტის დროს ეს არ ასახულა. გონივრულია ასეთი გაუთვალისწინებელი ხარჯები ნაგულისხმევი იქნას 20%-ის ოდენობით, რაც დამატებით შეადგენს 3 338,4 ლარს. ვინაიდან საწარმოში შემოწმებით განსაზღვრული პერიოდის განმავლობაში ადგილი ჰქონდა 20 628 ტ. ტვირთის ბრუნვას და დადგენილია ამ ტვირთის დაცლის ხარჯი, ასევე დადგენილია, რომ ეს ტვირთი აღარ ინახება საწყობში და მოხდა მათი სატრანსპორტო საშუალებაზე დატვირთვა, ბუღალტრულ აღრიცხვებში ნაჩვენები საწვავის ხარჯი არის გონივრული, დადასტურებული და საგადასახადო ორგანოს არ ჰქონდა მისი შემცირების სამართლებრივი საფუძველი. საჩივრის ავტორმა ითხოვა დარიცხული ჯარიმის დამატებით 16 692 ლარით (სულ 33384 ლარი) და გაუთვალისწინებელი ხარჯის 10%-ის - 3 338.4 ლარით შემცირება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 1-----ის გადაწყვეტილებით საჩივარი №1----- არ დაკმაყოფილდა. გადაწყვეტილების მიხედვით, მომჩივნის წარმომადგენელმა საბჭოს სხდომაზე დამატებით განმარტა, რომ პრეტენზია აქვთ ავტოკარით როგორც დაცლის, ისე დატვირთვის პროცედურებზე დახარჯული საწვავის გამოქვითვის მართებულობაზე და, რომ შემოსავლების სამსახურმა თავისი გადაწყვეტილებით დაავალა მხოლოდ იმავე ა-----ი კ-----იდან დასკვნის წარდგენა, ითხოვა, რათა სხვა პირის მიერ გაცემული დასკვნის წარდგენის უფლება მიეცეს. საგადასახადო ორგანომ აღნიშნა, რომ მომჩივანს შემოსავლების სამსახურის არც 0----- წლის №2---- ბრძანებით და არც 1----- წლის №4---- ბრძანებით მიღებული გადაწყვეტილებები არ გაუსაჩივრებია, შესაბამისად, დაეთანხმა მათ, ამდენად, არ არსებობს მომჩივნის მოთხოვნის გათვალისწინების საფუძველი. ვინაიდან შემოსავლების სამსახურის 1----- წლის №4---- ბრძანებით გადამხდელს წინადადება მიეცა სადავო საკითხთან მიმართებით ექსპერტიზის ჩამტარებელი იმავე ა-----ი კ-----იდან ამავე ბრძანებით განსაზღვრული დოკუმენტაცია დამატებით წარედგინა, რაც, როგორც ირკვევა, მომჩივანს არ განუხორციელებია, ხოლო, თავის მხრივ კი, აუდიტის დეპარტამენტს ამავე ბრძანებით დაევალია გადამხდელის მიერ დამატებით წარდგენილი დოკუმენტების შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში, წარდგენილი დასკვნით განსაზღვრული საწვავის ხარჯის გათვალისწინებით დარიცხული თანხების კორექტირება მოეხდინა, შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილება, საჩივრის, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ პუნქტით, განუხილველად დატოვების თაობაზე მართლზომიერია და არ არსებობს მისი გაუქმების საფუძველი.

შპს „ა-----ი ფ-----ბ-----ს და კ-----ის“ მიერ მომზადებულია 2017 წლის 1-----ის №1----- დასკვნა ქრონომეტრაჟის ჩატარების თაობაზე. დასკვნით ქრონომეტრაჟი დახასიათებულია შემდეგნაირად: 15:01 სთ-ზე 2.5 ლიტრი საწვავი ჩაისხა ავტოკარში; 15:08 სთ-ზე დაიწყო ტვირთის გადატანა, რომლის დროსაც ტვირთი ავტოკარის საშუალებით განთავსდებოდა სასაწყობო ფართიდან ბაქანზე; 15:21 სთ-ზე დამთავრდა ტვირთის გადატანა სასაწყობო ფართიდან ბაქანზე. (აღსანიშნავია, რომ სასაწყობო ფართიდან ბაქანამდე მანძილი საშუალოდ შეადგენს 100 მეტრს); საწვავი გაუხარჯავი დარჩა 1,3 ლიტრი. დასკვნაში მითითებულია, რომ ესწრებოდა რა ზემოთ აღნიშნული ტვირთის გადატანის ოპერაციას (რაზედაც არსებობს შესაბამისი ფოტო-ვიდეო მასალები), დამოუკიდებელი აუდიტორი ადასტურებს და იძლევა წინამდებარე დასკვნას, რომ შპს „გ--ო ტ-----ის“ ტერიტორიაზე ქ. თბილისში, ს-----, სასაწყობო ფართში 736 კგ. სხვადასხვა სახეობის ტვირთის ავტოკარის საშუალებით გადატანა ბაქანზე განხორციელდა ოცი წუთის განმავლობაში და დაიხარჯა 1,2 ლიტრი საწვავი.

3.3. დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლის პირველი ნაწილის, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მეორე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, სასამართლომ განმარტა, რომ სადავო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 1-----ის გადაწყვეტილება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 1-----ს №1---- ბრძანება წარმოადგენს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რომელთა კანონშესაბამისობაც უნდა შეამოწმოს სასამართლომ განსახილველი დავის ფარგლებში.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ი“ ქვეპუნქტზე, 51-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ნ“ ქვეპუნქტზე, 296-ე, 297-ე, 299-ე მუხლებზე, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2013 წლის 28 მაისის განჩინებაზე ადმინისტრაციულ საქმეზე №ბს-122-115 (2კ-13) და განმარტა, საგადასახადო ორგანოებში დავის განხილვა იწყება საჩივრის წარდგენის გზით. გასაჩივრების უფლება არის პირის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი პროცესუალური უფლება, რომელიც უზრუნველყოფს მისი კანონიერი უფლებებისა და ინტერესების, კანონის უზენაესობის დაცვას, რამეთუ საჩივრის თუ სარჩელის წარდგენისას დავის განმხილველი ორგანო ამოწმებს გადაწყვეტილების კანონიერებას და მისი კანონშესაბამისობისას აუქმებს მას, რაც გარანტირებულს ხდის, ერთი მხრივ, კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვასა და აღსრულებას და, მეორე მხრივ,

ხელს უშლის პირის უფლებათა დაუსაბუთებელ და უკანონო შეზღუდვას. ამასთან, პირის მიერ საჩივრის წარდგენას უკავშირდება ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულება, რომ კანონით დადგენილი წესითა და ვადაში განიხილოს და გადაწყვიტოს წარდგენილი საჩივარი. კანონი ამომწურავად აწესრიგებს იმ შემთხვევებს, როდესაც საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, რომ წარდგენილი საჩივარი დატოვოს განუხილველი. აღნიშნული გამოწვეულია სამართლებრივი ურთიერთობის გარკვეულ ჩარჩოებში მოქცევასთან, რათა არ მოხდეს უფლების ბოროტად გამოყენება, საჩივრების მუდმივად წარდგენა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონიერ ძალაში შესვლის თავიდან ასაცილებლად და ადმინისტრაციულ ორგანოთა გადატვირთულობა, რომ დაუსრულებლად მოხდეს ერთსა და იმავე საკითხზე მსჯელობა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 304-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია განუხილველად დატოვოს საჩივარი. საჩივრის განუხილველად დატოვების საფუძვლები ამომწურავად არის ჩამოთვლილი საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლში. მათ შორის, მითითებული მუხლის „თ“ ქვეპუნქტი ადგენს, რომ დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოცემულია იმავე პირის მიმართ იმავე დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად. ამრიგად, აღნიშნული ქვეპუნქტის მიხედვით, საგადასახადო ორგანოს მიერ საჩივრის განუხილველად დასატოვებლად საჩივარში მითითებულ სადავო საკითხთან დაკავშირებით ნამსჯელი უნდა ჰქონდეს იმავე საგადასახადო ორგანოს და სადავოდ ქცეული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემული უნდა იყოს უკვე მიღებული გადაწყვეტილების აღსასრულებლად და მასთან შესაბამისობაში, ამასთან, სავალდებულოა, რომ ორივე გადაწყვეტილების ადრესატი ერთი და იგივე პირი უნდა იყოს.

მოცემულ შემთხვევაში დავის საგანს წარმოადგენს სწორედ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის გამოყენების კანონიერება. კერძოდ, დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ ჩატარებული შპს „გ--ო ტ-----ის“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების შედეგებზე გამოცემული აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 2-----ის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე საწარმოს წარეგინა აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 9-----ს №3---- ბრძანება და 2014 წლის 1-----ის №7---- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლებიც კ-----ამ საგადასახადო ორგანოებში ადმინისტრაციული წესით გაასაჩივრა.

აღსანიშნავია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული

დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 2-----ს გადაწყვეტილებით საჩივარი №8----- ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა და გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა ექსპერტიზის დასკვნა საწარმოს საქმიანობის ფარგლებში მომუშავე სპეც. ტექნიკის მიერ გახარჯული საწვავის ოდენობის შესახებ. შედეგად, კ-----ამ წარადგინა შპს „ა-----ი ფ-----ა ბ-----ს და კ-----ის“ მიერ ჩატარებული ქრონომეტრაჟის შედეგები, რომელთა გათვალისწინებითაც შეუმცირდა დარიცხული გადასახადი 16 695 ლარით. ამასთან, ვინაიდან მოსარჩელე სრულად არ დაეთანხმა შემცირებული გადასახადის ოდენობას, განმარტა რა, რომ გათვალისწინებულ უნდა იქნას, როგორც ტრანსპორტის დაცლაზე, ისე დატვირთვაზე საჭირო საწვავის ხარჯი, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 1-----რის №4---- ბრძანებით საჩივარი კვლავ ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა და გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, წარედგინა იმავე ა----- კ-----ასთან დადებული ხელშეკრულება ექსპერტიზის დანიშვნის თაობაზე, რომლის გათვალისწინებითაც განხორციელდა დარიცხული თანხების გადაანგარიშება. ექსპერტიზის დასკვნით უნდა დადგენილიყო საწარმოს საქმიანობის ფარგლებში მომუშავე სპეც. ტექნიკის მიერ გახარჯული საწვავის ოდენობა, როგორც ტვირთის დაცლის, ასევე, დატვირთვის პროცედურებზე.

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 1-----რის №4--- - ბრძანების აღსრულების მიზნით გამოცემული აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 1-----ის დასკვნით დარიცხული თანხების კორექტირება არ დაექვემდებარა იმ მოტივით, რომ გადასახადის გადამხდელმა 2015 წლის 2-----რს შემოსავლების სამსახურში წარადგინა განცხადება და დანართის სახით ი----- ჰ-----სთან დადებული ხელშეკრულება ექსპერტიზის ჩატარების თაობაზე. 2016 წლის 2-----ს საზოგადოებამ ითხოვა დამატებითი ორკვირიანი ვადა საწვავის ხარჯვასთან დაკავშირებით დასკვნის წარსადგენად, თუმცა ვადის გასვლის შემდგომაც არ მომხდარა №4---- ბრძანებით განსაზღვრული დოკუმენტაციის წარდგენა (იმავე ა----- კ-----ასთან დადებული ხელშეკრულება ექსპერტიზის დანიშვნის თაობაზე და შესაბამისი დასკვნა).

ზემოაღნიშნული დასკვნის საფუძველზე გამოცემული აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 2-----ს №0----- საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების შემდგომ კი, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 1-----ს №1---- ბრძანებით საჩივარი დარჩა განუხილველი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე. აღნიშნული ბრძანება კანონიერად იქნა მიჩნეული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 1-----ის გადაწყვეტილებითაც.

ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, განსახილველი დავის საგანს წარმოადგენს, მოხდა თუ არა სსიპ შემოსავლების სამსახურის

2015 წლის 1-----რის №4---- ბრძანების აღსრულება. რაც შეეხება ზოგადად დარიცხვის კანონიერების შესწავლასა თუ გადამხდელის მიერ წარდგენილი დოკუმენტაციის საფუძველზე გადასახადების გადანგარიშების სისწორის საკითხს, აღნიშნული განსახილველი დავის საგანს სცილდება.

დადგენილია და სადავოდ არ არის ქცეული ის გარემოება, რომ მოსარჩელემ ვერ უზრუნველყო სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 1-----რის №4--- - ბრძანებით დავალებული დოკუმენტების წარდგენა, რის გამოც მისი საგადასახადო ვალდებულება უცვლელი დარჩა. ამასთან, სასამართლომ ყურადღება მიაქცია იმ ფაქტს, რომ საწარმომ, მართალია, ვერ წარადგინა ბრძანებით განსაზღვრული კ-----ის მიერ გაცემული დასკვნა, მაგრამ მის მიერ ადგილი ჰქონდა სხვა საექსპერტო დაწესებულებისაგან დასკვნის წარდგენის მცდელობას, რასაც ადასტურებს მის მიერ ი----- ჰ-----სთან დადებული ხელშეკრულების წარდგენა, თუმცაღა, როგორც მოსარჩელე განმარტავს, მას საგადასახადო ორგანოებისგან განემარტა, რომ სხვა პირის მიერ წარდგენილ დასკვნას არ გაითვალისწინებდნენ. ამასთან, განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, რომ შპს „გ--ო ტ-----ი“ მიუთითებდა და განმარტავდა ექსპერტიზის კვლავ ჩატარების შეუძლებლობაზე, რაც გამოწვეული იყო საწარმოში ტვირთების ბრუნვის არარსებობის გამო საწვავის ხარჯვის ექსპერიმენტის ჩატარების შეუძლებლობით.

სასამართლომ არ გაიზიარა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აპელირება მასზედ, რომ თუკი შეუძლებელი იყო სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 1-----რის №4---- ბრძანების შესრულება, გადამხდელს იგი უნდა გაესაჩივრებინა. სასამართლომ აღნიშნა, რომ გასაჩივრების უფლების გამოყენება უკავშირდება პირის უფლებების დაცვის გარანტირებულობას, როდესაც პირს, კანონით დადგენილი წესითა და ვადაში, შეუძლია სადავოდ გახადოს აქტი თუ ქმედება, რომელსაც იგი არ ეთანხმება. ამასთან, კონკრეტულ შემთხვევაში საწარმო მიუთითებს არა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 1-----რის №4---- ბრძანების არამართებულობის გამო მის შეუსრულებლობაზე, არამედ ბრძანების შესრულების ფაქტობრივ შეუძლებლობაზე. ამრიგად, საწარმო ეცადა ბრძანებით დავალებული დოკუმენტის მოპოვებას, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის შესრულებას, თუმცაღა მხოლოდ მას შემდეგ, რაც ფაქტობრივი ვითარების გამო, შეუძლებელი გახდა ბრძანების შესრულება, მხარისთვის შედეგის წარმომშობი ვერ გახდა ბრძანებით მინიჭებული შესაძლებლობა დამატებითი მტკიცებულების წარდგენის თაობაზე, ხოლო ასეთი შესაძლებლობის რეალურად გამოყენების არსებობის პირობებში ბრძანებით გათვალისწინებული მოწესრიგება დამოუკიდებლად არ იყო მხარისათვის მიუღებელი ან ზიანის მომტანი. ამდენად, ვინაიდან გადამხდელი ეთანხმებოდა ბრძანებას, მან იგი არათუ არ გაასაჩივრა, არამედ შეეცადა კიდევ მის შესრულებას და მხოლოდ ბრძანების შესრულების შეუძლებლობის გამო

მიმართა კვლავ საგადასახადო ორგანოს დარიცხული თანხების სხვა მტკიცებულებებისა და ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით შემცირების მოთხოვნით, თუმცა დავის განმხილველ ადმინისტრაციულ ორგანოებს აღნიშნული გარემოებანი არ შეუფასებიათ.

სასამართლომ განმარტა, განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, რომ ადმინისტრაციული წარმოება წარმართოს წარდგენილი მტკიცებულებების დეტალურად შესწავლის, შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. მოსარჩელის მიერ მითითებულ ფაქტობრივ გარემოებებსა და სამართლებრივ არგუმენტებს ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან უნდა გაეცეს დასაბუთებული პასუხი. სასამართლომ აღნიშნა, რომ საგადასახადო ორგანოთა მიერ მიღებული გადაწყვეტილება, რომელსაც თან ახლავს გადასახადის გადამხდელის უფლებების მნიშვნელოვანი შეზღუდვა, საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამოყენება, აუცილებლად უნდა იყოს განსაკუთრებულად არგუმენტირებული, რამეთუ პირდაპირ უკავშირდება თავისუფალი მეწარმეობის განვითარების ხელშეწყობის, პირის ძირითადი უფლებებისა და თავისუფლებების დაცვის კონსტიტუციურ პრინციპებს. საგადასახადო ორგანომ უნდა დაასაბუთოს, რატომ არ გაითვალისწინა კონკრეტული მტკიცებულებები ან პირიქით - რის საფუძველზე მიანიჭა კონკრეტულ მტკიცებულებას უპირატესობა. დამატებით აღსანიშნავია, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოთა მხრიდან ხდება აქტების არა მხოლოდ ფორმალური და მატერიალური კანონიერების შესწავლა, არამედ მიზანშეწონილობის განხილვაც, რაც კიდევ უფრო მეტ მნიშვნელობას სძენს ადმინისტრაციული საჩივრის წარდგენით ადმინისტრაციული წარმოების მიმდინარეობას.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე, 96-ე მუხლებდა და 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. აღნიშნული ვალდებულების მნიშვნელობაზე ხაზგასმის მიზნით პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2014 წლის 23 სექტემბრის განჩინებაზე საქმეზე №ბს-246-243(კ-14) და 2014 წლის 18 თებერვლის გადაწყვეტილებაზე (საქმე №ბს-463-451(კ-13)).

სასამართლომ აღნიშნა, ვინაიდან საგადასახადო ორგანო შემოიფარგლა მხოლოდ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 1-----რის №4----ბრძანების გაუსაჩივრებლობის გამო მისი უპირობოდ აღსრულების

ვალდებულებით, ისე რომ არ შეაფასა საწარმოს არგუმენტები, ამასთან, მოსარჩელემ მხოლოდ სასამართლო წარმოებისას უზრუნველყო შპს „ა-----“ –ი ფ-----ა ბ-----ს და კ-----ის“ მიერ მომზადებულია 2017 წლის 1-----ის №1----- დასკვნის წარმოდგენა, რომელიც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავის განხილვისას წარდგენილი არ ყოფილა, თუმცა მხარე აპელირებს მისი წარუდგენლობის ობიექტურ გარემოებებზე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ სადავო საკითხი საჭიროებს დამატებით კვლევასა და შეფასებას.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საგადასახადო ორგანომ უნდა შეისწავლოს გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებები და განახორციელოს დარიცხული თანხების კორექტირება.

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 გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე. შესაბამისად, სადავო

საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად უნდა იქნას ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 1-----ის გადაწყვეტილება №1----- საჩივარზე და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 1-----ს №1---- ბრძანება და მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურს უნდა დაევალოს საქმისთვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა კანონით დადგენილ ვადაში.

4.1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები

აპელანტს მიაჩნია, რომ სასამართლოს გადაწყვეტილება არის უსაფუძვლო, იურიდიულად დაუსაბუთებელი და იგი უნდა გაუქმდეს.

სააპელაციო საჩივრის მიხედვით, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ განხორციელდა შპს „გ--ო ტ-----ის“ შემოწმება. შემოწმებით დადგინდა, რომ საზოგადოების საქმიანობაა სატ-----ო მომსახურება. პირველად სააღრიცხვო დოკუმენტაციაზე დაყრდნობით შემოწმებამ მიიჩნია, რომ დიზელის საწვავის ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენების ფაქტი არ დგინდება, შედეგად, გაწეული საწვავის ხარჯებით შემცირდა გამოქვითვები, ხოლო ჩათვლილი დღგ დაექვემდებარა გაუქმებას. შემოწმების პერიოდში არ იყო შემოწმებისათვის ცნობილი, რომ საზოგადოებას გააჩნდა დიზელის საწვავზე მომუშავე ავტომანქანა. შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოიცა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 0----- წლის N3---- ბრძანება და 1----- წლის N7---- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადამხდელს დაერიცხა სულ 79787 ლარი. მომჩივანმა დარიცხული თანხების გაუქმების მოთხოვნით მიმართა შემოსავლების სამსახურს, რომელმაც 0----- წლის N3---- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დააკმაყოფილა. კერძოდ, გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის N360 დადგენილებაში აღნუსხული პირის მიერ გაცემული დასკვნა საწარმოს საქმიანობის ფარგლებში დიზელის საწვავზე მომუშავე ავტომანქანის მიერ გახარჯული საწვავის ოდენობის შესახებ. აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადამხდელის მიერ წარდგენილი ექსპერტიზის დასკვნის გათვალისწინებით აღნიშნული საფუძველით დარიცხული თანხების შესაბამისი კორექტირების (შემცირების) განხორციელება. მომჩივანმა 2----- წელს საჩივრით მიმართა საბჭოს, რომლის 2----- წლის გადაწყვეტილებით მომჩივანს წინადადება მიეცა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს ექსპერტიზის დასკვნა საწარმოს საქმიანობის ფარგლებში მომუშავე სპეც. ტექნიკის მიერ გახარჯული საწვავის ოდენობის

შესახებ. შედეგად, მომჩივანმა წარადგინა ა-----ი ფ----ა „ბ-----ს და კ-----ის“ მიერ ჩატარებული ქრონომეტრაჟის შედეგები, რის საფუძველზეც დადგინდა ერთეულ ტექნიკაზე საწვავის ხარჯის ოდენობა.

დავების განხილვის საბჭოს 2----- წლის გადაწყვეტილების აღსრულების საფუძველზე შედგა აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 1-----ს დასკვნა და აქტით დარიცხული თანხები დაექვემდებარა სულ 16689 ლარით შემცირებას, რის გათვალისწინებითაც გამოიცა აუდიტის დეპარტამენტის 1----- წლის N2--- - ბრძანება და N07-135 საგადასახადო მოთხოვნა. მომჩივანი არ დაეთანხმა ხსენებული ოდენობით თანხების შემცირებას და გამოსაქვით ხარჯებში უფრო მეტი ოდენობის გახარჯული დიხელის საწვავის გათვალისწინების მოთხოვნით 1----- წელს საჩივრით მიმართა შემოსავლების სამსახურს, რომელმაც 0----- წლის N2--- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დააკმაყოფილა. კერძოდ, გადამხდელს წინადადება მიეცა, აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს ექსპერტიზის განმახორციელებელი პირისგან დამატებითი განმარტება სადავო საკითხთან მიმართებით. ბრძანების აღსრულების მიზნით შედგა აუდიტის დეპარტამენტის 2----- წლის დასკვნა და ვინაიდან წარდგენილი მტკიცებულებების შესწავლის საფუძველზე დამატებითი გარემოებები არ გამოვლენილა, დარიცხული თანხები გადაანგარიშებას არ დაექვემდებარა.

მომჩივანმა კვლავ საჩივრით მიმართა შემოსავლების სამსახურს, რომლის 1----- წლის N4--- ბრძანებით საჩივარი კვლავ ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. გადამხდელს წინადადება მიეცა აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს იმავე ა----- კ-----ასთან დადებული ხელშეკრულება ექსპერტიზის დანიშვნის თაობაზე, რომლის გათვალისწინებითაც განხორცილდა დარიცხული თანხის გადაანგარიშება, ექსპერტიზის დასკვნით უნდა დადგინდეს საწარმოს საქმიანობის ფარგლებში მომუშავე სპეც. ტექნიკის მიერ გახარჯული საწვავის ოდენობა, როგორც ტვირთის დაცლის, ასევე დატვირთვის პროცედურებზე. ვინაიდან მომჩივნის მიერ არ მომხდარა შემოსავლების სამსახურის 1----- წლის N4--- ბრძანებით განსაზღვრული დოკუმენტაციის წარდგენა, დარიცხული თანხები დამატებით კორექტირებას კვლავ არ დაექვემდებარა, შედგა 2----- წლის N0----- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნა.

აპელანტი აღნიშნავს, დადგენილია, რომ შემოსავლების სამსახურის 1----- წლის N4--- ბრძანებით განსაზღვრული დოკუმენტაცია მოსარჩელეს არ წარუდგენია, ასევე, მითითებული ბრძანება არ გაუსაჩივრებია ფინანსთა სამინისტროში ან სასამართლოში. 1----- წლის N4--- ბრძანების საფუძველზე აუდიტის დეპარტამენტის მიერ გამოცემულ იქნა 2----- წლის N0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის გასაჩივრების შედეგად შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 1-----ს N1--- გადაწყვეტილებით საჩივარი,

საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ პუნქტის საფუძველზე, მართლზომიერად იქნა დატოვებული განუხილველად და არ არსებობდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს მიერ მისი გაუქმების საფუძველი.

4.2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები

აპელანტი აღნიშნავს, რომ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული პროცედურული ნორმების დაცვით განხორციელდა შპს „გ--ო ტ-----ის“ შემოწმება. შემოწმებით დადგინდა, რომ საზოგადოების საქმიანობაა სატ-----ო მომსახურება, ხოლო დიხელის საწვავის ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენების ფაქტი არ დადასტურდა, გადამხდელმა შემოწმებას ვერ წარუდგინა სათანადო დოკუმენტები. შედეგად, შემოწმებამ მიიჩნია, რომ საწვავის ხარჯებით გაზრდილია გამოსაქვითი ხარჯები, რაც დაექვემდებარა შემცირებას, ხოლო ჩათვლილი დღგ დაექვემდებარა გაუქმებას.

აპელანტი მიუთითებს საქმეზე დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებზე, ადმინისტრაციული წარმოების ფარგლებში მიღებულ ბრძანებებსა და კორექტირებულ საგადასახადო მოთხოვნებზე. აპელანტი ყურადღებას ამახვილებს მასზედ, რომ შემოსავლების სამსახურის 1----- წლის N4---- ბრძანებით საჩივარი კვლავ ნაწილობრივ დააკმაყოფილა. გადამხდელს წინადადება მიეცა აუდიტის დეპარტამენტისთვის წარედგინა იმავე ა-----კ-----ასთან დადებული ხელშეკრულება ექსპერტიზის დანიშვნის თაობაზე, რომლის გათვალისწინებითაც განხორციელდა დარიცხული თანხის გადაანგარიშება, ექსპერტიზის დასკვნით უნდა დადგენილიყო საწარმოს საქმიანობის ფარგლებში მომუშავე სპეც. ტექნიკის მიერ გახარჯული საწვავის ოდენობა, როგორც ტვირთის დაცლის, ასევე დატვირთვის პროცედურების გათვალისწინებით. აუდიტის დეპარტამენტს კვლავ დაევალა შეესწავლა წარდგენილი დოკუმენტაცია, ხოლო სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განეხორციელებინა დარიცხული თანხების კორექტირება.

აპელანტი აღნიშნავს, ვინაიდან მომჩივნის მიერ არ მომხდარა შემოსავლების სამსახურის 1----- წლის N4---- ბრძანებით განსაზღვრული დოკუმენტაციის წარდგენა, დარიცხული თანხები დამატებით კორექტირებას არ დაექვემდებარა, შედგა 2----- წლის N0----- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნა. ამრიგად, შემოსავლების სამსახურის 1----- წლის N4---- ბრძანებით გადამხდელს წინადადება მიეცა სადავო საკითხთან მიმართებით ექსპერტიზის ჩამტარებელი იმავე ა-----ი კ-----იდან ბრძანებით განსაზღვრული დოკუმენტაცია დამატებით წარედგინა, რაც მომჩივანს არ განუხორციელებია. შესაბამისად, აპელანტის მოსაზრებით, შემოსავლების სამსახურის

გადაწყვეტილებები მიღებულია საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნების დაცვით და არ არსებობს ამ გადაწყვეტილებების ბათილად ცნობის, ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლით გათვალისწინებული საფუძვლები.

აპელანტი ასევე სადავოდ ხდის თბილისის საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილებას სახელმწიფო ბაჟის განაწილების ნაწილში, ვინაიდან „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „ლ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საერთო სასამართლოებში განსახილველ საქმეებზე სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან თავისუფლდებიან სახელმწიფო საფინანსო-საკრედიტო, საგადასახადო, საბაჟო და სხვა მაკონტროლებელი ორგანოები, როგორც მოსარჩელები ან მოპასუხეები - სარჩელზე გადასახადის, მოსაკრებლების, სახელმწიფო ბაჟისა და სხვა აუცილებელი გადასახდელების ბიუჯეტში გადახდისა და ბიუჯეტიდან თანხის დაბრუნების შესახებ, აგრეთვე განსაკუთრებული წარმოების საქმეებზე.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე აპელანტი სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილებასა და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას ითხოვს.

III ს ა მ ო ტ ი ვ ა ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

5. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება:

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 389-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება აღწერილობითი და სამოტივაციო ნაწილების ნაცვლად უნდა შეიცავდეს საქმის გარემოებებთან დაკავშირებით გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითებას,

შესაძლო ცვლილებების ან დამატებების გათვალისწინებით.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, თუ სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ ან/და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მაშინ დასაბუთება იცვლება მათზე მითითებით.

5.1. ფაქტობრივი დასაბუთება:

სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება თბილისის საქალაქო სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, სასამართლომ სწორად დაადგინა საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, რასაც იზიარებს სააპელაციო პალატაც და მიუთითებს მათზე.

5.2. სამართლებრივი დასაბუთება:

სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ არსებითად სწორად გადაწყვიტა სადავო საკითხი, სამართლებრივი თვალსაზრისით სწორად შეაფასა საქმესთან დაკავშირებული ყველა ფაქტობრივი გარემოება; თავის მხრივ, აპელანტებმა სააპელაციო საჩივრებში ვერ გააქარწყლეს პირველი ინსტანციის სასამართლოს სამართლებრივი დასკვნები, ვერ მიუთითეს და ვერ წარმოადგინეს ისეთი არგუმენტები, რომლებზე დაყრდნობითაც შესაძლებელი იქნებოდა საქმეზე დადგენილი ფაქტების სხვაგვარი სამართლებრივი შეფასება.

მოცემულ შემთხვევაში სადავოა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ შპს „გ--ო ტ-----ის“ საჩივრის განუხილველად დატოვების კანონიერება.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველი მუხლის თანახმად, ეს კოდექსი საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, აწესრიგებს საქართველოს საბაჟო საზღვარზე მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს, სამართლებრივ ურთიერთობაში მონაწილე პირის, გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას, განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა

გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ი“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს კანონით დადგენილი წესით გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს ქმედება ან გადაწყვეტილება. ამავე კოდექსის 51-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ნ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში დადგენილი წესით განიხილონ გადასახადის გადამხდელის წერილები, საჩივრები და შეკითხვები, საჭიროების შემთხვევაში უსასყიდლოდ მიაწოდონ მას ინფორმაცია მოქმედი გადასახადების, მათი გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და ვალდებულებების თაობაზე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 296-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო დავა შესაძლებელია განხილული იქნეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სასამართლოში. ამავე კოდექსის 297-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოები არიან შემოსავლების სამსახური და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭო.

„გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს კანონით დადგენილი წესით გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს ქმედება ან გადაწყვეტილება (საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ი“ ქვეპუნქტი, 299-ე მუხლის პირველი ნაწილი). საგადასახადო დავა შეიძლება განხილულ იქნეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში და სასამართლოში (296.1 მუხ.). საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის მე-2 ნაწილის დანაწესით გარანტირებულია გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვა ადმინისტრაციული და სასამართლო წესით. „ადამიანის უფლებათა და თავისუფლებათა დაცვის კონვენციის“ მე-13 მუხლის თანახმად, ეროვნული ხელისუფლება ვალდებულია უზრუნველყოს სამართლებრივი დაცვის ქმედითი საშუალება, თუნდაც ეს დარღვევა ჩაიდინოს პირმა, რომელიც სამსახურებრივ უფლებამოსილებას ახორციელებს. კონვენციის მე-13 მუხლით ნაკისრი ვალდებულების განხორციელების წესი და ფორმა სახელმწიფოს დისკრეციის სფეროს შეადგენს, თუმცა სახელმწიფომ უნდა უზრუნველყოს ქვეყნის შიდასამართლებრივი დაცვის ეფექტურობა. უფლების დაცვის საშუალება უნდა იყოს ეფექტური არა მხოლოდ საკანონმდებლო რეგულაციის, არამედ მისი პრაქტიკული იმპლემენტაციის თვალსაზრისით. კონვენციის მე-13 მუხლის დანაწესი ეხება როგორც სასამართლოს, ისე ადმინისტრაციულ

ორგანოებს. გადამხდელის უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვა მნიშვნელოვნად არის დამოკიდებული საჩივრის განხილვის მექანიზმის ეფექტურ მოქმედებაზე.“ (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2016 წლის 15 ნოემბრის განჩინება საქმეზე №ბს-406-401(2კ-16)).

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო ორგანოში საჩივრის წარდგენა ადმინისტრაციული წარმოების დაწყების საფუძველს წარმოადგენს. პირის მიერ საჩივრის წარდგენას უკავშირდება ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულება, კანონით დადგენილი წესითა და ვადაში განიხილოს და გადაწყვიტოს წარდგენილი საჩივარი. სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ ვინაიდან გასაჩივრების უფლება პირდაპირ არის დაკავშირებული გადასახადის გადამხდელის კანონით დაცული ინტერესების უზრუნველყოფასა და უფლებების დაცვასთან, კანონი ამომწურავად აწესრიგებს იმ შემთხვევებს, როდესაც საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, წარდგენილი საჩივარი დატოვოს განუხილველი. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 304-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია განუხილველად დატოვოს საჩივარი. საჩივრის განუხილველად დატოვების საფუძველები ამომწურავად არის ჩამოთვლილი საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლში. მათ შორის, მითითებული მუხლის „თ“ ქვეპუნქტი ადგენს, რომ დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოცემულია იმავე პირის მიმართ იმავე დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად. ამრიგად, მითითებული ნორმის მიხედვით, საგადასახადო ორგანოს მიერ საჩივრის განუხილველად დასატოვებლად საჩივარში მითითებულ სადავო საკითხთან დაკავშირებით ნამსჯელი უნდა ჰქონდეს იმავე საგადასახადო ორგანოს და სადავოდ ქცეული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემული უნდა იყოს უკვე მიღებული გადაწყვეტილების აღსასრულებლად და მასთან შესაბამისობაში, ამასთან, სავალდებულოა, რომ ორივე გადაწყვეტილების ადრესატი ერთი და იგივე პირი უნდა იყოს.

მოცემულ შემთხვევაში დავის საგანს წარმოადგენს სწორედ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის გამოყენების კანონიერება. კერძოდ, დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ ჩატარებული შპს „გ--ო ტ-----ის“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების შედეგებზე გამოცემული აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 2-----ის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე საწარმოს წარეგინა აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 9-----ს №3---- ბრძანება და 2014 წლის 1-----ის №7---- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლებიც კ-----ამ საგადასახადო ორგანოებში ადმინისტრაციული წესით

გაასაჩივრა.

აღსანიშნავია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 2-----ს გადაწყვეტილებით საჩივარი №8----- ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა და გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა ექსპერტიზის დასკვნა საწარმოს საქმიანობის ფარგლებში მომუშავე სპეც. ტექნიკის მიერ გახარჯული საწვავის ოდენობის შესახებ. შედეგად, კ-----ამ წარადგინა შპს „ა-----ი ფ-----ა ბ-----ს და კ-----ის“ მიერ ჩატარებული ქრონომეტრაჟის შედეგები, რომელთა გათვალისწინებითაც შეუმცირდა დარიცხული გადასახადი 16 695 ლარით. ამასთან, ვინაიდან მოსარჩელე სრულად არ დაეთანხმა შემცირებული გადასახადის ოდენობას, განმარტა რა, რომ გათვალისწინებულ უნდა იქნას, როგორც ტრანსპორტის დაცლაზე, ისე დატვირთვაზე საჭირო საწვავის ხარჯი, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 1-----რის №4---- ბრძანებით საჩივარი კვლავ ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა და გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, წარედგინა იმავე ა----- კ-----ასთან დადებული ხელშეკრულება ექსპერტიზის დანიშვნის თაობაზე, რომლის გათვალისწინებითაც განხორციელდა დარიცხული თანხების გადაანგარიშება. ექსპერტიზის დასკვნით უნდა დადგენილიყო საწარმოს საქმიანობის ფარგლებში მომუშავე სპეც. ტექნიკის მიერ გახარჯული საწვავის ოდენობა, როგორც ტვირთის დაცლის, ასევე, დატვირთვის პროცედურებზე.

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 1-----რის №4--- - ბრძანების აღსრულების მიზნით გამოცემული აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 1-----ის დასკვნით დარიცხული თანხების კორექტირება არ დაექვემდებარა იმ მოტივით, რომ გადასახადის გადამხდელმა 2015 წლის 2-----რს შემოსავლების სამსახურში წარადგინა განცხადება და დანართის სახით ი----- ჭ-----სთან დადებული ხელშეკრულება ექსპერტიზის ჩატარების თაობაზე. 2016 წლის 2-----ს საზოგადოებამ ითხოვა დამატებითი ორკვირიანი ვადა საწვავის ხარჯვასთან დაკავშირებით დასკვნის წარსადგენად, თუმცა ვადის გასვლის შემდგომაც არ მომხდარა №4---- ბრძანებით განსაზღვრული დოკუმენტაციის წარდგენა (იმავე ა----- კ-----ასთან დადებული ხელშეკრულება ექსპერტიზის დანიშვნის თაობაზე და შესაბამისი დასკვნა).

ზემოაღნიშნული დასკვნის საფუძველზე გამოცემული აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 2-----ს №0----- საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების შემდგომ კი, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 1-----ს №1---- ბრძანებით საჩივარი დარჩა განუხილველი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე. აღნიშნული ბრძანება კანონიერად იქნა მიჩნეული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 1-----ის გადაწყვეტილებითაც.

ამრიგად, განსახილველი დავის საგანს წარმოადგენს, მოხდა თუ არა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 1-----რის №4---- ბრძანების აღსრულება. ამასთანავე, დადგენილია, რომ მოსარჩელემ ვერ უზრუნველყო სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 1-----რის №4---- ბრძანებით დავალებული დოკუმენტების წარდგენა, რის გამოც მისი საგადასახადო ვალდებულება უცვლელი დარჩა. მიუხედავად ამისა, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად გაამახვილა ყურადღება იმ ფაქტზე, რომ საწარმომ, მართალია, ვერ წარადგინა ბრძანებით განსაზღვრული კ-----ის მიერ გაცემული დასკვნა, მაგრამ მის მიერ ადგილი ჰქონდა სხვა საექსპერტო დაწესებულებისაგან დასკვნის წარდგენის მცდელობას, რასაც ადასტურებს მის მიერ ი----- ჰ-----სთან დადებული ხელშეკრულების წარდგენა, თუმცაღა, როგორც მოსარჩელე განმარტავს, მას საგადასახადო ორგანოებისგან განემარტა, რომ სხვა პირის მიერ წარდგენილ დასკვნას არ გაითვალისწინებდნენ. ამასთან, განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, რომ შპს „გ--ო ტ-----ი“ მიუთითებდა და განმარტავდა ექსპერტიზის კვლავ ჩატარების შეუძლებლობაზე, რაც გამოწვეული იყო საწარმოში ტვირთების ბრუნვის არარსებობის გამო საწვავის ხარჯვის ექსპერიმენტის ჩატარების შეუძლებლობით.

ზემოაღნიშნული გარემოებები მოწმობს, რომ მეწარმე შეეცადა საგადასახადო ორგანოს ბრძანებით დავალებული დამატებითი მტკიცებულებების წარდგენას, თუმცა მათი მოპოვება და წარდგენა ვერ მოხერხდა არა გადასახადის გადამხდელის ბრალით ან უმოქმედობით, არამედ ობიექტური მიზეზების არსებობის გამო, რომლებზეც საწარმომ მიუთითა და აცნობა საგადასახადო ორგანოს. ამასთანავე, შემოსავლების სამსახურმა სათანადოდ არ შეაფასა, არ გამოიკვლია და არ გაითვალისწინა მოცემული საფუძვლები და გარემოებები. მიუხედავად იმისა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 1-----ს №1---- ბრძანებაში მითითებულია გადასახადის გადამხდელის პოზიცია, სადავო ფაქტები აღწერილი და დადგენილია, მაგრამ საგადასახადო ორგანო აღნიშნავს, რომ საწარმოს საჩივარში გამოთქმული პრეტენზიები საფუძველს მოკლებულია, რადგან აუდიტორის მიერ სრულყოფილად განხორციელდა შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილებით დავალებული საკითხის შესწავლა, ამდენად, საჩივარი დაუსაბუთებელია. ამდენად, ერთი მხრივ, საგადასახადო ორგანომ მიუთითა საჩივრის დაუსაბუთებლობაზე, მეორე მხრივ კი, შედეგის თვალსაზრისით განუხილველად დატოვა საჩივარი. ამასთანავე, საჩივრის დაუსაბუთებლობაზე მითითება არ არის შესაბამისად არგუმენტირებული, გამოკვლეული და გადასახადის გადამხდელის ინტერესების გათვალისწინებით გ--ეთებული.

რაც შეეხება აპელანტთა მითითებას, რომ მხარეს შეეძლო სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 1-----რის №4---- ბრძანების გასაჩივრება, სააპელაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საჩივრის წარდგენა გულისხმობს იმ

პროცესუალური შესაძლებლობის გამოყენებას, რომელიც პირს მინიჭებული აქვს, თუკი არ ეთანხმება კონკრეტულ მოწესრიგებას. როგორც პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად აღნიშნა, კონკრეტულ შემთხვევაში საწარმო მიუთითებს არა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 1-----რის №4---- ბრძანების არამართებულობის გამო მის შესრულებლობაზე, არამედ ბრძანების შესრულების ფაქტობრივ შეუძლებლობაზე. საწარმო ეცადა ბრძანებით დავალებული დოკუმენტის მოპოვებას, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის შესრულებას, თუმცადა მხოლოდ მას შემდეგ, რაც ფაქტობრივი ვითარების გამო, შეუძლებელი გახდა ბრძანების შესრულება, მხარისთვის შედეგის წარმომშობი ვერ გახდა ბრძანებით მინიჭებული შესაძლებლობა დამატებითი მტკიცებულების წარდგენის თაობაზე, ხოლო ასეთი შესაძლებლობის რეალურად გამოყენების არსებობის პირობებში ბრძანებით გათვალისწინებული მოწესრიგება დამოუკიდებლად არ იყო მხარისათვის მიუღებელი ან ზიანის მომტანი. ამდენად, ვინაიდან გადამხდელი ეთანხმებოდა ბრძანებას, მან იგი არათუ არ გაასაჩივრა, არამედ შეეცადა კიდევ მის შესრულებას და მხოლოდ ბრძანების შესრულების შეუძლებლობის გამო მიმართა კვლავ საგადასახადო ორგანოს დარიცხული თანხების სხვა მტკიცებულებებისა და ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით შემცირების მოთხოვნით, თუმცადა დავის განმხილველ ადმინისტრაციულ ორგანოებს აღნიშნული გარემოებანი არ შეუფასებიათ. ამდენად, სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, დაუსაბუთებელია აპელანტთა მითითება ბრძანების გასაჩივრების უფლების გამოუყენებლობაზე.

წარმოდგენილი სააპელაციო საჩივრების საფუძვლიანობის შესამოწმებლად სააპელაციო სასამართლო ხელმძღვანელობს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-5 მუხლით, რომლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ ორგანოს უფლება არა აქვს კანონმდებლობის მოთხოვნების საწინააღმდეგოდ განახორციელოს რაიმე ქმედება. იმავე მუხლის მეორე ნაწილში მითითებულია, 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. იმავე კოდექსის 53-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად კი, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს. მოცემულ შემთხვევაში სააპელაციო პალატა ხელმძღვანელობს ასევე იმავე კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი ნაწილით, რომლის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის

მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე.

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.

სააპელაციო სასამართლო, ზემოაღნიშნულ ნორმათა საფუძველზე, განმარტავს, რომ ადმინისტრაციული წარმოება უნდა წარიმართოს წარდგენილი მტკიცებულებების დეტალურად შესწავლის, შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. საჩივრის ავტორის მიერ მითითებულ ფაქტობრივ გარემოებებსა და სამართლებრივ არგუმენტებს ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან უნდა გაეცეს დასაბუთებული, არგუმენტირებული და სრულყოფილი პასუხი. მათ შორის, საგადასახადო ორგანომ უნდა დაასაბუთოს, რატომ არ გაითვალისწინა კონკრეტული მტკიცებულებები ან პირიქით - რის საფუძველზე მიანიჭა კონკრეტულ მტკიცებულებას უპირატესობა. დამატებით აღსანიშნავია, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოთა მხრიდან ხდება აქტების არა მხოლოდ ფორმალური და მატერიალური კანონიერების შესწავლა, არამედ მიზანშეწონილობის განხილვაც, რაც კიდევ უფრო მეტ მნიშვნელობას სძენს ადმინისტრაციული საჩივრის წარდგენით ადმინისტრაციული წარმოების მიმდინარეობას. კონკრეტულ შემთხვევაში კი, საგადასახადო ორგანო შემოიფარგლა მხოლოდ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 1-----რის №4---- ბრძანების გაუსაჩივრებლობის გამო მისი უპირობოდ აღსრულების ვალდებულებაზე მითითებით, ისე რომ არ შეაფასა საწარმოს არგუმენტები. ამასთან, საგულისხმოა, რომ მოსარჩელემ მხოლოდ სასამართლო წარმოებისას უზრუნველყო შპს „ა-----ი ფ----ა ბ-----ს და კ-----ის“ მიერ მომზადებულია 2017 წლის 1-----ის №1----- დასკვნის წარმოდგენა, რომელიც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავის განხილვისას წარდგენილი არ ყოფილა, თუმცა მხარე აპელირებს მისი წარუდგენლობის ობიექტურ გარემოებებზე. შესაბამისად, სადავო საკითხი საჭიროებს დამატებით კვლევასა და შეფასებას, მათ შორის, მოცემული ექსპერტიზის დასკვნის ნაწილში. ამრიგად, საგადასახადო ორგანომ უნდა შეისწავლოს გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებები და განახორციელოს დარიცხული თანხების კორექტირება. შესაბამისად, საჩივრის განუხილველად დატოვების საფუძველი არ არსებობდა და საკითხი არსებით შესწავლასა და გადაწყვეტას საჭიროებს.

ზემოაღნიშნული გარემოებების გათვალისწინებით სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად გამოიყენა

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მეოთხე ნაწილი, რომლის თანახმად, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი. სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისათვის არსებობს მხარის გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი. სააპელაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმის შესახებ, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მითითებული ნორმით განსაზღვრული პროცესუალური შესაძლებლობა ემსახურება ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ განხორციელებულ მმართველობის კანონიერებაზე სასამართლო კონტროლის სრულფასოვან რეალიზაციასა და მართლმსაჯულების ეფექტიან განხორციელებას. სწორედ ამიტომ, სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ საქმის ობიექტურად გადაწყვეტის პრინციპები, ასევე საქმეში წარმოდგენილი და გამოკვლეული ფაქტობრივი გარემოებები პირველი ინსტანციის სასამართლოს აძლევდა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების მიღების შესაძლებლობას, რის გამოც არ არსებობს სააპელაციო საჩივრების დაკმაყოფილების მატერიალურ-სამართლებრივი და საპროცესო-სამართლებრივი საფუძველი.

6. შემაჯამებული სასამართლო დასკვნა:

ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ საქმე განიხილა არსებითი საპროცესო დარღვევების გარეშე, სწორად დაადგინა საქმეზე ფაქტობრივი გარემოებები და სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა მათ. შესაბამისად, სახეზე არ არის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები, რის გათვალისწინებითაც სააპელაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 7 თებერვლის გადაწყვეტილება.

7. საპროცესო ხარჯები:

აპელანტები გათავისუფლებული არიან სააპელაციო საჩივარზე სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი ნაწილის „ღ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად.

რაც შეეხება აპელანტის - სსიპ შემოსავლების სამსახურის მითითებას პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ სახელმწიფო ბაჟის მოპასუხისთვის არასწორად დაკისრების შესახებ, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-10 მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემული იყო საქმის გარემოებების სათანადო გამოკვლევის გარეშე, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია აანაზღაუროს პროცესის ხარჯები მის სასარგებლოდ გადაწყვეტილების გამოტანის შემთხვევაშიც. ამდენად, ის ფაქტი, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახური გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისგან, არ ნიშნავს, რომ სარჩელის დაკმაყოფილებისას საგადასახადო ორგანოს მოსარჩელის სასარგებლოდ არ დაეკისრება გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის ანაზღაურება. ამდენად, პირველი ინსტანციის სასამართლომ სახელმწიფო ბაჟის საკითხი სწორად გადაწყვიტა.

IV ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი, მე-12 მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-391-ე, 397-ე მუხლებით და

დ ა ა დ გ ი ნ ა :

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 7 თებერვლის გადაწყვეტილება;
3. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს კასაციის წესით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (მდებარე: ქ. თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32), დასაბუთებული განჩინების მხარეთათვის გადაცემიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (მდებარე: ქ. თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზირი №7ა).

თავმჯდომარე:

მანანა ჩოხელი

მოსამართლეები:

თამარ ონიანი

გიორგი ტყავაძე