

საქმე № 330310016001315461

საქმე N 3ბ/2024-17



**გადაწყვეტილება
საქართველოს სახელით**

12 იანვარი, 2018 წელი

ქ. თბილისი

**თბილისის სააპელაციო სასამართლო ადმინისტრაციულ საქმეთა
პალატა**

თავმჯდომარე : ილონა თოდუა
მოსამართლეები: გიორგი გოგიაშვილი, შოთა გეწაძე
სხდომის მდივანი: თინათინ ვაშაყმაძე

პირველი აპელანტი (მოპასუხე) – სსიპ შემოსავლების სამსახური;
წარმომადგენელი - დ-----ი;

მეორე აპელანტი (მოპასუხე) – საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო;
წარმომადგენელი - გი-----ე;

მოწინააღმდეგე მხარე (მოსარჩელე) - სს-----ი";
წარმომადგენლები - ს-----ი, ხა-----ე;

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

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 01 ივნისის გადაწყვეტილება;

1.1. აპელანტების მოთხოვნა - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 01 ივნისის
გადაწყვეტილების, სარჩელის დაკმაყოფილების ნაწილში, გაუქმება და ახალი

გადაწყვეტილების მიღებით, მოსარჩელის სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 01 ივნისის გადაწყვეტილებით, სს „თ-----ს“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 05 დეკემბრის №6---- ბრძანება და 2013 წლის 05 დეკემბრის №6---- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 29 იანვრის №4--- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 17 მარტის გადაწყვეტილება (საჩივარი №7-----) საწარმოსთვის დაბრუნების მიზნით საინვესტიციო ქონების ღირებულებაზე დეკლარირებული ქონების გადასახადის გადაანგარიშებაზე უარის თქმის ნაწილში; დანარჩენ ნაწილში სარჩელი არ დაკმაყოფილდა;

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

2.1. 2006 წლის 15 მაისს შპ-----ასა“ (მეიჯარე) და სს „თ-----ლს“ (მოიჯარე) შორის დაიდო იჯარის ხელშეკრულება.

ხელშეკრულების 1.1. პუნქტის მიხედვით, მეიჯარე დროებით სარგებლობაში გრძელვადიანი იჯარის ფორმით კომერციული საქმიანობისათვის მოიჯარეს გადასცემს: ა) თბილისში, ვ-----ს მ----- №2-ში მდებარე ც-----ი ვ-----ს შენობის ძირითად ნაწილს (იმ ფართის გარდა, რაც რჩება მეიჯარის პირდაპირ მფლობელობასა და სარგებლობაში) და ბ-----ის ვ-----ს მთელ შენობას, საიჯარო ფართი მთლიანობაში შეადგენს შენობის 54 858,3 კვ.მ. ფართს და მასზე დამაგრებულია 37 719 კვ.მ. მიწის ფართი (რაც წარმოადგენს მითითებული შენობების განაშენიანების ფართს), ბ) აგრეთვე, ნებისმიერ/ყოველ უფლებას გამომდინარე ასეთი გრძელვადიანი საიჯარო ურთიერთობისაგან, მათ შორის, მესაკუთრის მიერ საიჯარო ფართის და/ან მისი ნაწილის თაობაზე გაფორმებული იჯარის ხელშეკრულებებიდან გამომდინარე ნებისმიერ/ყოველ უფლებას.

ხელშეკრულების 1.2. პუნქტის თანახმად, საიჯარო ქონების შემადგენელი შენობების ნაწილი - 3 290 კვ.მ. ფართი რჩება მეიჯარის მფლობელობასა და სარგებლობაში. ამ ფართისათვის მოიჯარეს საიჯარო ქირა და მოქმედი კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა გადასახადები, მათ შორის, ელექტროენერგიის გადასახადი არ გადაეხდებინება. მეიჯარე ნებაყოფლობით იღებს ვალდებულებას, არ გამოიყენოს ეს ფართი ისეთი საქმიანობისათვის, რომელიც რაიმე გზით და/ან საშუალებით, პირდაპირ

და/ან არაპირდაპირ ეკონომიკურ ზიანს მიაყენებს მოიჯარეს. ამასთან, მხარეთა შეთანხმებით, მოიჯარის მიერ პირველადი პროექტის წარდგენის შემდგომ, შესაძლებელია, შეტანილ იქნას ცვლილებები იმგვარად, რომ საიჯარო ქონების შემადგენელი ნაწილი, არა ნაკლებ 3 290 კვ.მ. ფართი, რჩება მოიჯარის მფლობელობასა და სარგებლობაში.

ხელშეკრულების 1.5. პუნქტით ხელშეკრულების მოქმედების ვადა განისაზღვრა 49 წლით.

ხელშეკრულების მე-4 მუხლით განისაზღვრა მხარეთა უფლება-მოვალეობები. კერძოდ, მეიჯარეს უფლება აქვს: ა) მოსთხოვოს მოიჯარეს ამ ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულებების შესრულება; ბ) ნებისმიერ დროს, მოიჯარისათვის წინასწარი წერილობითი შეტყობინების გაგზავნის შემდეგ, შეუფერხებლად დაათვალიეროს და შეამოწმოს იჯარით გადაცემული ქონების მდგომარეობა; გ) ყოველ 5 (ხუთ) წელიწადში ერთხელ მოითხოვოს საიჯარო ქირის გადახედვა; დ) განახორციელოს ამ ხელშეკრულებითა და კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა უფლებამოსილებები. მეიჯარე ვალდებულია: ა) მოიჯარესთან შეთანხმების გარეშე იჯარის საგანთან დაკავშირებით არ დადოს ისეთი გარიგება, რამაც შეიძლება გააძნელოს ან შეუძლებელი გახადოს მოიჯარის მიერ წინამდებარე ხელშეკრულებით დადგენილი უფლებების რეალიზაცია და კანონიერი ინტერესების მიღწევა. ბ) განაცხადოს თანხმობა ინვესტიციის განხორციელების ვადის გაგრძელების თაობაზე 1 (ერთი) წლით, აღნიშნული ინვესტიციების განხორციელებაში ობიექტური და დასაბუთებული დაბრკოლების წარმოშობის შემთხვევაში.

მოიჯარეს უფლება აქვს: ა) მოსთხოვოს მეიჯარეს ამ ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულებების დროული და ჯეროვანი შესრულება; ბ) საქართველოში მოქმედი სარეკლამო კანონმდებლობის დაცვით განათავსოს თბილისის ც-----ი ვ-----სა და ბ-----ის ვ-----ს მთლიან პერიმეტრზე რეკლამა; გ) ქვეიჯარითა და ქვეიჯარის ქვეიჯარით გაცემის უფლებით გასცეს იჯარით მიღებული ქონება ან მისი ნაწილი იმ პირობით, რომ ასეთი ქვეიჯარა პირდაპირ და/ან არაპირდაპირ არ შეზღუდავს და/ან რაიმე მავნე ზემოქმედებას არ მოახდენს სამგზავრო სადგურის ნორმალურ ფუნქციონირებაზე. ამასთან, ქვეიჯარა არ ათავისუფლებს მოიჯარეს ამ ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულებების შესრულებისაგან; დ) საინვესტიციო პერიოდის განმავლობაში, საიჯარო ქონების ისეთი უფლებრივი და/ან ნივთობრივი ნაკლის აღმოჩენის შემთხვევაში, რომლის აღმოფხვრამდე ობიექტურად შეუძლებელია პირველადი პროექტით გათვალისწინებული სამუშაოების გეგმიურად წარმოება, შეაჩეროს

სამუშაოები, ნაკლის აღმოფხვრამდე. ამასთან, მეიჯარის მხრიდან დასაბუთებული ეჭვის გამოთქმის შემთხვევაში სამუშაოების განხორციელების გადავადების მიზანშეწონილობის საკითხს წყვეტს მხარეთა მიერ მოწვეული დამოუკიდებელი ექსპერტი; ე) მოსთხოვოს მეიჯარეს საინვესტიციო ვადის გაგრძელება 1 (ერთი) წლით ინვესტიციების განხორციელებაში ობიექტური და დასაბუთებული დაბრკოლების წარმოშობის შემთხვევაში; ვ) შეიმუშაოს და განახორციელოს საიჯარო ქონების რეკონსტრუქციის პროექტი, შეცვალოს საიჯარო ქონების შიდა გეგმარება მეიჯარესთან ყოველგვარი შეთანხმების გარეშე. მოიჯარე ვალდებულია: ა) დროულად და სრულად გადაიხადოს ამ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საიჯარო ქირა, კომუნალური და მიმდინარე გადასახადები, ამასთან, გაიღოს ვ-----ს შენობების (საიჯარო ქონების) დაცვის ხარჯები; ბ) შეათანხმოს მეიჯარესთან პირველადი პროექტი, რომელიც მოიცავს სამუშაოების შესრულებისა და ინვესტიციების კაპიტალიზაციის ყოველკვარტალურ გეგმას. პირველადი პროექტის მოიჯარის მიერ წარდგენა და მეიჯარის მიერ მოწონება უნდა მოხდეს ამ ხელშეკრულების ძალაში შესვლიდან 6 თვის ვადაში. ამასთან, მოიჯარემ არა უგვიანეს 2006 წლის 15 სექტემბრისა, დაიწყოს და 2 (ორი) წლის განმავლობაში დაასრულოს არანაკლებ 10 (ათი) მილიონი აშშ დოლარის ღირებულების განვითარების სამუშაოების შესრულება (ინვესტირება). აღნიშნული ინვესტიციების განხორციელებაში ობიექტური და დასაბუთებული დაბრკოლების წარმოშობის შემთხვევაში, მეიჯარე გამოთქვამს თანხმობას ინვესტიციის განხორციელების ვადა გაგრძელდეს 1 (ერთი) წლით; გ) დაიცვას საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ხანძარსაწინააღმდეგო, უსაფრთხოებისა და სანიტარულ-ჰიგიენური ნორმები და გაატაროს შესაბამისი ღონისძიებები, უზრუნველყოს საიჯარო ქონების მოვლა-პატრონობა, აგრეთვე, იმგვარად ისარგებლოს აღნიშნული ქონებით, რომ საფრთხე არ შეუქმნას სარკინიგზო მოძრაობასა და ადამიანთა უსაფრთხო გადაადგილებას შენობებსა და მის მიმდებარე ტერიტორიაზე; დ) თავისი კომპეტენციის ფარგლებში ხელი შეუწყოს სამგზავრო სადგურის ნორმალურ ფუნქციონირებას; ე) უზრუნველყოს იმ პირების უფლება-მოვალეობების განხორციელება, რომელთაც საიჯარო ხელშეკრულებების საფუძველზე დაკავებული აქვთ გარკვეული ფართები საიჯარო ქონების ტერიტორიაზე და შპ-----ის“ მიმართ გააჩნიათ დებიტორული დავალიანება. ამასთან, შპ-----ა“ გადასცემს მოიჯარეს უფლებას რეგრესის წესით ამოიღოს ეს თანხა შესაბამისი დავალიანების მქონე მოიჯარე-მესამე პირებისაგან, რომელთა ვინაობა და დავალიანების ოდენობა (დოკუმენტში მითითებული პერიოდისათვის) მითითებულია წინამდებარე ხელშეკრულების დანართებში; ვ) უზრუნველყოს ც-----ი ვ-----ს შენობის გამოთავისუფლება იძულებით გადაადგილებული პირებისაგან მათთვის შესაბამისი კომპენსაციის გაცემით. კომპენსაციის ოდენობას განსაზღვრავს

მოიჯარე აღნიშნულ პირებთან მოლაპარაკებით; ზ) საინვესტიციო პერიოდის განმავლობაში ყოველ 6 (ექვს) თვეში ერთხელ წარუდგინოს მეიჯარეს წერილობითი ანგარიში (ინფორმაცია) ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულებების შესრულების შესახებ; თ) აუნაზღაუროს მეიჯარეს საიჯარო ქონების მდგომარეობის გაუარესებით გამოწვეული ზიანი, თუ ვერ დაამტკიცებს, რომ ეს გაუარესება მისი მიზეზით არ მომხდარა. საიჯარო ქონების მდგომარეობის გაუარესების ფაქტის დადგენა და დამდგარი ზიანის ანაზღაურების მოთხოვნა მეიჯარის მიერ შესაძლებელია, განხორციელდეს მხოლოდ საიჯარო პერიოდის დამთავრების ან ხელშეკრულების ვადამდე შეწყვეტის დღიდან და არაუმეტეს ექვსი თვის განმავლობაში. მოიჯარე პასუხს არ აგებს საიჯარო ქონების ისეთი ცვლილებებისა ან გაუარესებისათვის, რაც გამოწვეულია ხელშეკრულებით გათვალისწინებული მართლზომიერი სარგებლობით (ნივთის ნორმალური ცვეთა); ი) შეასრულოს წინამდებარე საიჯარო ურთიერთობიდან გამომდინარე ვალდებულებები დროულად და ჯეროვნად.

2.2. დადგენილია, რომ ევროპის განვითარებისა და რეკონსტრუქციის ბანკსა (EBRD) და სს „თ-----ლს“ შორის 2007 წლის 28 დეკემბერს გაფორმებულია სესხის ხელშეკრულება. ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულებების შესრულების მიზნით წარდგენილ იქნა შესაბამისი უზრუნველყოფა, მათ შორის, დაგირავდა 2006 წლის 15 მაისის იჯარის ხელშეკრულებაც.

2.3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 2 მაისის №1---- ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა სს „თ-----ს“ საქმიანობის გასვლითი სრული საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელმა პერიოდმა მოიცვა 2007 წლის პირველი იანვრიდან 2013 წლის პირველ აპრილამდე პერიოდი, მოგებისა და ქონების გადასახადების ნაწილში - 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 და 2012 წლების საანგარიშო პერიოდი. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 3 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი.

საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის სახეს წარმოადგენს უძრავი ქონების იჯარით გაცემა.

საგადასახადო შემოწმების აქტში მითითებულია, რომ ბუღალტრული ჩანაწერების მიხედვით, რ-----ის 49-წლიანი საიჯარო ქონების დისკონტირებული ღირებულება შეადგენს 6 613 906 ლარს (3 619 100 დოლარი), რაც ბუღალტრულად შეყვანილია იჯარით აღებული ფართის რემონტის ჯგუფის ღირებულებით ბალანსში (ფინანსურად ინვესტიციის ღირებულებაში). შემოწმებით აღნიშნული ღირებულება, საქართველოს

საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, განხილულ იქნა არამატერიალურ აქტივად და 2007-2011 წლებში გაზრდილ იქნა საწარმოს ქონების გადასახადით დასაბეგრი ბაზა.

2.4. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 3 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოიცა აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 5 დეკემბრის №6---- ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და სს „თ-----ლს“ წარედგინა აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 5 დეკემბრის №6---- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, საწარმოს დაერიცხა სულ 1 196 356,15 ლარი, მათ შორის, ქონების გადასახადის ძირითადი თანხა - 439 342 ლარი, ქონების გადასახადში ჯარიმა - 211 910 ლარი და საურავი - 298 805,1 ლარი.

2.5. 2013 წლის 19 დეკემბერს სს „თ-----ლმა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 5 დეკემბრის №6---- საგადასახადო მოთხოვნისა და 2013 წლის 6 დეკემბრის №0----- საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შეტყობინების გაუქმება მოითხოვა. ერთ-ერთ სადავო საკითხს წარმოადგენდა საიჯარო ქონების დისკონტირებული ღირებულების არამატერიალურ აქტივად განხილვა და ქონების გადასახადით დაბეგვრა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 29 იანვრის №4--- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. კერძოდ, საიჯარო ქონების დისკონტირებული ღირებულების არამატერიალურ აქტივად განხილვისა და ქონების გადასახადით დაბეგვრის ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა მიზანშეწონილად მიიჩნია საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილება და გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, აუდიტის დეპარტამენტისთვის წარედგინა საინვესტიციო ქონების ღირებულების შეფასების შესახებ Colliers international-ის დასკვნის ნოტარიულად დამოწმებული თარგმანი ქართულ ენაზე, რომლის წარდგენის შემთხვევაშიც, აუდიტის დეპარტამენტს უნდა შეეფასებინა წარდგენილი დოკუმენტაცია და თუ საინვესტიციო ქონების ღირებულება მოიცავდა ორივე კომპონენტს - რემონტის ხარჯსა და „საინვესტიციო ქონების ღირებულებას“, უზრუნველყო 2009 წლის და შემდგომ პერიოდზე საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე დარიცხული ქონების გადასახადის კორექტირება (შემცირება). ამასთან, იმის გათვალისწინებით, რომ წინა პერიოდში გადასახადის გადამხდელს თავად ჰქონდა აღრიცხული ბალანსზე რ-----ის 49-წლიანი საიჯარო ქონების დისკონტირებული ღირებულება, რაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2011 წლამდე მოქმედი) 272-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, წარმოადგენდა „საქართველოს

საწარმოსთვის ქონების, გარდა მიწისა, გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს“, აუდიტის დეპარტამენტის მიერ განხორციელებული დარიცხვები მართებულად იქნა მიჩნეული და არ დაექვემდებარა გადაანგარიშებას.

2.6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 29 იანვრის №4--- ბრძანების საფუძველზე შედგენილ იქნა 2014 წლის 31 იანვრის დასკვნა, რომლის საფუძველზეც გამოცემულ იქნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 6 თებერვლის №6--- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც სს „თ-----ლს“ შეუმცირდა საშემოსავლო გადასახადში დარიცხული თანხები 85 281 ლარით, ხოლო ქონების გადასახადში - 452 836 ლარით.

2.7. 2014 წლის 17 თებერვალს სს „თ-----ლმა“ საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 6 თებერვლის №6--- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 2 მაისის №2---- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა.

შემოსავლების სამსახურმა მიუთითა 2012 წლის 15 მაისის №6211 საქართველოს კანონით საქართველოს საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ცვლილებების შემდგომ ჩამოყალიბებულ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 201-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის რედაქციაზე და განმარტა, რომ გამომდინარე იქედან, რომ შემოწმებით რ-----ის 49-წლიანი საიჯარო ქონების დისკონტირებული ღირებულება განხილულ იქნა არამატერიალურ აქტივად და აღნიშნული მიდგომა გაზიარებულ იქნა, ასევე, მედიაციის საბჭოს მიერ საჩივრის განხილვის შედეგად მიღებული გადაწყვეტილებითაც (№4---), ამ ქონების ღირებულების დეკლარირების ვალდებულება ქონების გადასახადის მიზნებისთვის 2012 წლის 15 მაისის №6211 ცვლილების გათვალისწინებით, გადასახადის გადამხდელს არ გააჩნია. ამდენად, გადასახადის გადამხდელის საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ და აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, გადაემოწმებინა, მონაწილეობს თუ არა გადასახადის გადამხდელის მიერ 2012 წლის ქონების გადასახადის დეკლარაციაში ქონების ღირებულების გაანგარიშებაში არამატერიალური აქტივის ღირებულება (რ-----ის 49-წლიანი საიჯარო ქონების დისკონტირებული ღირებულება) და ასეთის არსებობის შემთხვევაში, 2012 წლის 15 მაისის №6211 საქართველოს კანონით საქართველოს საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ცვლილებების გათვალისწინებით, უზრუნველყო აღნიშნული თანხის შემცირება.

2.8. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 2 მაისის №2---- ბრძანების საფუძველზე მომზადებულ იქნა 2014 წლის 9 ივნისის დასკვნა, რომლის თანახმადაც, შემოწმებულთა ჯგუფის მიერ შესწავლილ იქნა გადამხდელის მიერ საჩივართან ერთად წარდგენილი Colliers international-ის დასკვნა საინვესტიციო ქონების ღირებულების შეფასების შესახებ. წარდგენილ დოკუმენტაციაში ასახული გაანგარიშების მიხედვით, საინვესტიციო ქონების ღირებულების ფორმირებაში მონაწილეობს არამატერიალური აქტივის ღირებულება. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სს „თ-----ს“ 2012 წლის დეკლარირებული ქონების გადასახადი დაექვემდებარა შემცირებას 110 528 ლარით და შესაბამისად, შემცირებულ იქნა 2012 წლის დეკლარირებული მომდევნო წლებში გამოსაქვითი ზარალი 110 528 ლარით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 23 ივნისის №2---- საგადასახადო მოთხოვნით სს „თ-----ლს“ შეუმცირდა ქონების გადასახადში დარიცხული გადასახადები 110 528 ლარით.

2.9. 2014 წლის 17 თებერვალს სს „თ-----ლმა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 5 დეკემბრის №6----- საგადასახადო მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 29 იანვრის №4--- ბრძანების გაუქმება მოითხოვა. დავის საგანს წარმოადგენდა: 1. საიჯარო ქონების დისკონტირებული ღირებულების არამატერიალურ აქტივად განხილვა და ქონების გადასახადით დაბეგვრა; 2. საინვესტიციო ქონების ღირებულებაზე დეკლარირებული ქონების გადასახადის გადაანგარიშება საწარმოზე დაბრუნების მიზნით; 3. 2012 წლის საანგარიშო პერიოდზე არამატერიალური აქტივის ღირებულებაზე დარიცხული ქონების გადასახადის გაუქმება; 4. შემოწმების შედეგების გათვალისწინებით საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად დარიცხული ჯარიმების გაუქმება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 17 მარტის გადაწყვეტილებით №7----- საჩივარი, შემოწმების შედეგების გათვალისწინებით საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად დარიცხული ჯარიმების გაუქმების ნაწილში, დარჩა განუხილველი, ხოლო დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

პირველ სადავო საკითხთან მიმართებით, გადაწყვეტილების შესაბამისად, საქმის მასალებით დგინდება, რომ იჯარით აღებული ქონება გადამხდელს გაცემული აქვს ქვეიჯარით მესამე პირებზე. ქვეიჯარის ხელშეკრულებების მიხედვით, მეიჯარეს აქვს უფლება გააკონტროლოს საერთო ფართი, დაადგინოს ან შეცვალოს ქცევის წესები. აგრეთვე, 2008 წლის 8 სექტემბრის

იჯარის ხელშეკრულებიდან გამომდინარე უფლებების გირავნობის ხელშეკრულების პრემიუმის მიხედვით, ევროპის განვითარებისა და რეკონსტრუქციის ბანკსა (EBRD) და სს „თ-----ლს“ შორის 2007 წლის 28 დეკემბერს გაფორმებულია სესხის ხელშეკრულება. აღნიშნული ხელშეკრულების თანახმად, ნაკისრი ვალდებულებების შესრულების მიზნით წარდგენილია შესაბამისი უზრუნველყოფა, რაც გამოიხატება EBRD-ის სასარგებლოდ დაგირავებული ქონების დაგირავებით. ხელშეკრულების პირველი მუხლის 1.01 პუნქტის შესაბამისად, „გირავნობის საგანი“ ნიშნავს „დამგირავებლის“ ყველა უფლებას, ინტერესსა და სარგებელს, რომელიც გათვალისწინებულია „ტერიტორიის იჯარის შესახებ ხელშეკრულებით და სხვა ხელშეკრულებებით გათვალისწინებულ უფლებებს, რომელიც დაკავშირებულია ტერიტორიის იჯარასთან (რომელიც შეზღუდვის გარეშე მოიცავს სს „თ-----ს“, როგორც მოიჯარის უფლებებს „ტერიტორიის იჯარის ხელშეკრულების თანახმად“), მათ შორის, მისი პირობების მიხედვით „დამგირავებლისათვის“ გადასახდელ ყველა თანხას, რაც შეზღუდვის გარეშე მოიცავს დასრულებისას გადასახდელ თანხებს, ისევე როგორც დამგირავებლის, გარდა სხვა მხარეთა ნებისმიერი უფლების, ინტერესის, სარგებლის გამოყენების (დაკავშირებული შესრულების) შედეგად მიღებულ შედეგს (მათ შორის, ნებისმიერ ჩანაცვლებას). აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოცემულ შემთხვევაში იჯარის უფლება, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, წარმოადგენს არამატერიალურ აქტივს, ასევე, გააჩნია ბასს-ის მიხედვით აქტივის არამატერიალურ აქტივად განხილვის ნიშნები.

მეორე სადავო საკითხთან მიმართებით საჩივრის ავტორმა განმარტა, რომ საინვესტიციო ქონების ღირებულება, რომელიც სს „თ-----ს“ და ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტორების მიერ არასწორად იქნა დაბეგრული 2007-2012 წლებში, მოიცავდა დამოუკიდებელი შემფასებლების მიერ გრძელვადიანი საიჯარო ქირის გადასახდელების დისკონტირებულ ღირებულებას და იჯარით აღებული საინვესტიციო ქონების გადაფასებულ თანხას. შესაბამისად, შემოსავლების სამსახურის მიერ გადაანგარიშებული უნდა იქნას სს „თ-----ს“ მიერ 2007-2012 წლებში საინვესტიციო ქონებაზე არასწორად დადეკლარირებული და გადახდილი ქონების გადასახადი, სულ 928 854 ლარის ოდენობით, მათი საწარმოსთვის დაბრუნების მიზნით.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს განმარტებით, მეორე სადავო საკითხთან მიმართებით, 21.02.2014 წლის (№1-----) სამსახურებრივი ბარათით, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტს ეთხოვა წარედგინა დასკვნა გადამხდელის არგუმენტებზე. აღნიშნულთან დაკავშირებით, 27.02.2014 წლის (№2-----) წერილით წარდგენილი აუდიტის დეპარტამენტის 31.01.2014 წლის დასკვნის თანახმად, სადავო საკითხთან დაკავშირებით, შემოსავლების სამსახურის

გადაწყვეტილების შესაბამისად, გადამხდელმა წარადგინა საინვესტიციო ქონების ღირებულების შეფასების შესახებ Colliers international-ის დასკვნის ნოტარიულად დამოწმებული თარგმანი ქართულ ენაზე, რის მიხედვითაც დგინდება, რომ 2009 წლიდან საინვესტიციო ქონების ღირებულება მოიცავს ორივე კომპონენტს - რემონტის ხარჯსა და ქონების ღირებულებას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საგადასახადო შემოწმების აქტით დამატებით დარიცხული თანხები შემცირებულ იქნა ნაწილობრივ, კერძოდ, აღნიშნულ ნაწილში 2009 წლის და შემდგომ პერიოდზე დარიცხული ქონების გადასახადი და ჯარიმა შემცირებულ იქნა სრულად, ხოლო 2007-2008 წლებში დარიცხული დამატებითი საგადასახადო ვალდებულებები გადაწყვეტილების მიხედვით არ ექვემდებარება გადაანგარიშებას. აღნიშნული ინფორმაცია გადამხდელს გაეგზავნა 28.02.2014 წლის (№0----- წერილით. ვინაიდან გადამხდელის მიერ წარდგენილი დასკვნის შესაბამისად, დაზუსტებულია ქონების გადასახადით დასაბეგრი ბაზა, საბჭომ მიიჩნია, რომ ქონების გადასახადი განსაზღვრულია მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად და არ არსებობდა გადამხდელის მოთხოვნის დაკმაყოფილების საფუძველი.

მესამე სადავო საკითხთან დაკავშირებით, გადამხდელმა განმარტა, რომ თუ შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭომ საიჯარო ქირის დისკონტირებული ღირებულება განიხილა არამატერიალურ აქტივად, გაუგებარია, რატომ არ მოახდინა სს „თ-----ს“ 2012 წლის ქონების გადასახადის გადაანგარიშება და მისი კორექტირება „არამატერიალური აქტივის“ ნაწილში. 2012 წელს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 201-ე მუხლში შეტანილი ცვლილებებისა და დამატებების თანახმად, 2012 წლიდან არამატერიალური აქტივები აღარ წარმოადგენს ქონების გადასახადით დასაბეგრ ობიექტს. 2012 წელს სს „თ-----ს“ მიერ დადეკლარირებული და გადახდილი ქონების გადასახადი საიჯარო ქირის დისკონტირებულ ღირებულებაზე შეადგენდა 110 528 ლარს.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭომ, მესამე სადავო საკითხთან მიმართებით განმარტა, რომ საგადასახადო შემოწმების აქტიდან ირკვევა, რომ არამატერიალურ აქტივად მიჩნეულია 49-წლიანი საიჯარო ქონების დისკონტირებული ღირებულება, რაც ბუღალტრულად შეყვანილი იყო იჯარით აღებული ფართის რემონტის ჯგუფის ღირებულებით ბალანსში (ფინანსურად ინვესტიციის ღირებულებაში). ამასთან, აღნიშნული საფუძველით დარიცხვა განხორციელდა 2011 წლამდე პერიოდზე. არ დასტურდება, რომ შემოწმებით არამატერიალურ აქტივად მიჩნეული ღირებულება 2012 წელს დაბეგრილია და ექვემდებარება დაბრუნებას, რის გამოც საბჭომ მიიჩნია, რომ სადავო საკითხთან დაკავშირებით ქონების გადასახადით დასაბეგრი ბაზის კორექტირების საფუძველი არ არსებობდა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 17 მარტის გადაწყვეტილება (ტ.ქ.ს.ფ.247-264);

2.10. შპს „Ernst & Yang-ის“ მიერ ჩატარებულ იქნა სს „თ-----ს“ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორული შემოწმება, რაც მოიცავს ანგარიშს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ, 2009 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, და ერთიანი შემოსავლის ანგარიშს, ასევე, ფულის მიმოქცევის ანგარიშს ამ დღეს დამთავრებული წლისთვის, მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის რეზიუმესა და სხვა განმარტებით შენიშვნებს.

ფინანსურ ანგარიშგებაში განხილულია საკითხი საინვესტიციო ქონების შესახებ, სადაც მითითებულია, რომ საინვესტიციო ქონება მოიცავს ქონების წილს საიჯარო მიწიდან და შენობიდან, თბილისის რ-----ზე, რომელიც მიღებულია შპს-----ისგან“ 2006 წელს და ამ საიჯარო ქონების მიმდინარე განახლების სამუშაოებს. 2008 წლის 29 აგვისტოს კომპანიამ შეიძინა დამატებითი საკუთრების წილი, გააფორმა რა 47-წლიანი საიჯარო ხელშეკრულება თბილისის მუნიციპალიტეტთან. კომპანიამ იჯარით აიღო 5.168 მ² მიწა, რ-----ის გარშემო, რომელიც გამოიყენება როგორც ავტოსადგომი და მოიტანს შემოსავალს მომავალში. წლის განმავლობაში განახლების ხარჯები ძირითადად დაკავშირებულია რეკონსტრუქციასთან, რომელიც ჩატარდა რ-----ის შენობის არსებულ ბეტონის კარკასში, მისი სავაჭრო კომპლექსად გადაკეთების მიზნით. საინვესტიციო ქონების სამართლიანი ღირებულება განისაზღვრა საბაზრო ღირებულების საფუძველზე, სერტიფიცირებულ შემფასებელთა სამეფო საზოგადოების (RICS) მიხედვით. საბაზრო ღირებულების განსაზღვრისას, შემფასებლებმა გამოიყენეს ბაზრის ცოდნა და პროფესიონალური განსჯა და არ დაეყრდნენ მხოლოდ ისტორიულ შედარებად ტრანზაქციებს. შეფასება ჩაატარა კომპანიამ Colliers CRE, აკრედიტებულმა დამოუკიდებელმა შემფასებელმა, რომელსაც გააჩნდა აღიარებული და შესაბამისი პროფესიონალური კვალიფიკაცია და შეფასებული საინვესტიციო ქონების ანალოგიური ადგილმდებარეობისა და კატეგორიის ქონების შეფასების ბოლო დროს მიღებული გამოცდილება.

2.11. „Deloitte & Touche LLC-ის“ მიერ ჩატარებულ იქნა სს „თ-----ს“ ფინანსური ანგარიშგება 2012 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით.

ფინანსური ანგარიშგების მიხედვით, სს „თ-----“ დაფუძნებულია 2006 წლის 23 თებერვალს. კომპანიის საქმიანობის ძირითადი ადგილია ვ-----ს მ----- №2, თბილისი, საქართველო. 2006 წლის 10 მარტს სს „თ-----ს“ სამეთვალყურეო საბჭომ წარადგინა წინადადება თბილისის რ-----ის შენობის იჯარის თაობაზე. კომპანიამ მიიღო ზემოაღნიშნული შენობა,

საერთო ფართობით 54.853 კვ.მ., 49-წლიანი ფინანსური იჯარის პირობებით, მასში სავაჭრო ცენტრის მოწყობის მიზნით. სს „თ-----ლმა“ აღნიშნულ შენობაში მოაწყო ს-----ი, რომელიც ოფიციალურად გაიხსნა 2010 წლის მაისში. 2012 წლის განმავლობაში, საიჯარო შემოსავალი გაიზარდა დაახლოებით 26%-ით, 2011 წელთან შედარებით, დაკავების მაჩვენებლების 75%-დან 90%-მდე ზრდის შედეგად.

ფინანსურ ანგარიშგებაში აღნიშნულია, რომ საინვესტიციო ქონება მოიცავს ქონების წილს, რომელსაც კომპანია ფლობს ფინანსური იჯარის პირობებით, მათ შორის, მიწის ნაკვეთი და შენობა თბილისის რ-----ზე, რომელიც მან მიიღო შპ-----ისგან“ 2006 წელს. კომპანიამ მოახდინა იჯარით აღებული ქონების რეკონსტრუქცია და მოაწყო ს-----ი. 2008 წლის 29 აგვისტოს კომპანიამ შეიძინა დამატებითი საკუთრების წილი, 47-წლიანი საიჯარო ხელშეკრულების საფუძველზე, რომელიც მან თბილისის მუნიციპალიტეტთან გააფორმა. კომპანიამ გააფორმა საინვესტიციო კონტრაქტი და საიჯარო ხელშეკრულება თბილისის რ-----ის თაობაზე შპ-----ასთან“. თბილისის რ-----ის მთლიანი განახლებული ფართობი 54.858 მ², აქედან 54.568 მ² იჯარით აქვს აღებული კომპანიას, ხოლო 3.290 მ² დაიტოვა შპ-----ამ“. რეკონსტრუქციის ხარჯი, წლის განმავლობაში, უმთავრესად დაკავშირებული იყო სარემონტო სამუშაოებთან, რომლებიც ჩატარდა რ-----ის არსებულ შენობაში მისი ს-----ად გარდაქმნისთვის. საიჯარო ხელშეკრულება შპ-----ასთან“ არ ითვალისწინებდა რაიმე სარემონტო სამუშაოებს ქონების იმ ნაწილზე, რომელიც დაიტოვა შპ-----ამ“. რამდენადაც კომპანიას არ გააჩნია კონტროლი აქტივზე, რომელსაც რეკონსტრუქცია ჩაუტარდა, მან ყველა ასეთი ხარჯები გასწია როგორც გადაფასების ზარალის ნაწილი. 2012 და 2011 წლებში, კომპანიის წილი ხარჯებში, რომლებიც დაკავშირებული იყო შპ-----ის“ მიერ შენარჩუნებული ქონების რეკონსტრუქციასთან, ნულის ტოლი იყო.

საინვესტიციო ქონების სამართლიანი ღირებულება განისაზღვრა საბაზრო ღირებულების საფუძველზე, სერტიფიცირებულ შემფასებელთა სამეფო საზოგადოების (RICS) მიხედვით. საბაზრო ღირებულების განსაზღვრისას, შემფასებლებმა გამოიყენეს ბაზრის ცოდნა და პროფესიონალური განსჯა და არ დაეყრდნენ მხოლოდ ისტორიულ შედარებად ტრანზაქციებს. 2012 წ. და 2011 წ. 31 დეკემბრის მდგომარეობით, შეფასებები ჩატარდა კომპანიების Paragon LLC და Colliers International-ის მიერ, შესაბამისად, სათანადოდ აკრედიტებული დამოუკიდებელი შემფასებლების მიერ, რომლებსაც გააჩნდათ აღიარებული და შესაბამისი პროფესიონალური კვალიფიკაცია და შეფასებული საინვესტიციო ქონების ანალოგიური ადგილმდებარეობისა და კატეგორიის ქონების შეფასების ბოლო დროს მიღებული გამოცდილება.

ანგარიშგებაში აღნიშნულია, რომ 2006 წლის 16 მაისიდან სს „თ-----
ლმა“ ფინანსური იჯარის პირობებით მიიღო თბილისის რ-----ის
შენობა შპ-----ისგან“. საიჯარო საკუთრების წილი ირიცხება,
როგორც საინვესტიციო ქონება, რამდენადაც ქონება შეესაბამება საინვესტიციო
ქონების განსაზღვრას. საიჯარო ხელშეკრულების მიხედვით, წლიური
საიჯარო გადასახადი შეადგენს 500 ათას აშშ დოლარის ეკვივალენტს (დღგ-ის
გარეშე), პირველი ორი წლის განმავლობაში გადასახდელი თანხის ნახევრის
მომდევნო წლებისთვის გადავადების შესაძლებლობით. კომპანიამ გამოიყენა
ეს შესაძლებლობა და გადაიხადა 250 ათასი აშშ დოლარი წელიწადში,
პირველი ორი წლის განმავლობაში. საიჯარო ქირის გადახდის
დისკონტირებისთვის გამოყენებულია წლიური 14%-იანი დამატებითი სასესხო
განაკვეთი.

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

2.12. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლის
პირველი ნაწილის თანახმად, სარჩელი შეიძლება აღიძრას
ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის მოთხოვნით.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის პირველი მუხლის
პირველი ნაწილის თანახმად, ეს კოდექსი განსაზღვრავს ადმინისტრაციული
ორგანოების მიერ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის და
აღსრულების, ადმინისტრაციული საჩივრის და განცხადების განხილვის,
ადმინისტრაციული გარიგების მომზადების, დადებისა და შესრულების წესს.
ამავე კოდექსის მეორე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის
თანახმად, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი
წამოადგენს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული
კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემულ ინდივიდუალურ-სამართლებრივ
აქტს, რომელიც აწესებს, ცვლის, წყვეტს ან ადასტურებს პირის ან პირთა
შეზღუდული წრის უფლებებსა და მოვალეობებს. ინდივიდუალურ
ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტად ჩაითვლება აგრეთვე
ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება მის
უფლებამოსილებას მიკუთვნებული საკითხის დაკმაყოფილებაზე
განმცხადებლისათვის უარის თქმის შესახებ, ასევე ადმინისტრაციული
ორგანოს მიერ გამოცემული ან დადასტურებული დოკუმენტი, რომელსაც
შეიძლება მოჰყვეს სამართლებრივი შედეგები.

სადავო სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის
05 დეკემბრის №6---- ბრძანება და 2013 წლის 05 დეკემბრის №6----
საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 29

იანვრის №4--- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 17 მარტის გადაწყვეტილება, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის ზემოაღნიშნული ნორმის შესაბამისად, სასამართლომ მიიჩნია ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებად.

2.13. 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 255-ე მუხლი მე-4 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო კონტროლის სახეებია მიმდინარე კონტროლი და საგადასახადო შემოწმება. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო კონტროლს ახორციელებს მხოლოდ საგადასახადო ორგანო. ამავე კოდექსის 262-ე მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო შემოწმება შეიძლება იყოს კამერალური და გასვლითი, ხოლო საგადასახადო კოდექსის 268-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილებას, რომლის ასლი წარედგინება გადასახადის გადამხდელს შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად.

ამავე კოდექსის 61-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, გადასახადის დარიცხვა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისათვის გადასახადის თანხის აღრიცხვასა და ასახვას გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე, რომლის წარმოების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, გადასახადის დარიცხვის საფუძველია საგადასახადო შემოწმების აქტი.

სასამართლომ მიუთითა დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებაზე და აღნიშნა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ ჩატარდა სს „თ-----ს“ საგადასახადო შემოწმება, რომლის შედეგებზე გამოცემული აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 3 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, ბუღალტრული ჩანაწერების მიხედვით, რ-----ის 49-წლიანი საიჯარო ქონების დისკონტირებული ღირებულება შეადგენს 6 613 906 ლარს (3 619 100 დოლარი), რაც ბუღალტრულად შეყვანილია იჯარით აღებული ფართის რემონტის ჯგუფის ღირებულებით ბალანსში (ფინანსურად ინვესტიციის ღირებულებაში). შემოწმებით აღნიშნული ღირებულება განხილულ იქნა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად არამატერიალურ აქტივად და 2007-2011 წლებში გაზრდილ იქნა სს „თ-----ს“ ქონების გადასახადით დასაბეგრი ბაზა. აღნიშნულმა გამოიწვია მოსარჩელისათვის დამატებითი ვალდებულებების განსაზღვრა.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოსარჩელემ სადავოდ გახადა საიჯარო ქონების დისკონტირებული ღირებულების არამატერიალურ აქტივად განხილვასა და ქონების გადასახადით დაბეგვრა, ასევე, მიიჩნია, რომ მის მიერ არასწორად მოხდა 2007-2012 წლებში საინვესტიციო ქონებაზე ქონების გადასახადის გადახდა, რაც გადასახადის გადამხდელს უკან უნდა დაუბრუნდეს. ამდენად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ განსახილველი დავის გადაწყვეტისათვის, უპირველეს ყოვლისა, უნდა მომხდარიყო საიჯარო ქონების დისკონტირებული ღირებულების სამართლებრივი არსის შეფასება, ასევე, დადგენა იმისა თუ, რამდენად ექვემდებარებოდა საინვესტიციო ქონება სადავო პერიოდში ქონების გადასახადით დაბეგვრას.

სასამართლომ მიუთითა 2010 წლის პირველ იანვრამდე მოქმედ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) 271-ე მუხლის პირველი ნაწილზე, რომლის მიხედვით, ქონების გადასახადის გადამხდელია პირი, რომელსაც საქართველოს ტერიტორიაზე: ა) საკუთრებაში ან ლიზინგით აქვს ამ გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი; ბ) კანონით გათვალისწინებულ სარგებლობაში ან ფაქტობრივ მფლობელობაში აქვს სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული მიწა (ფაქტობრივ მფლობელობაში იგულისხმება მიწის ფაქტობრივი ფლობა ან მიწით სარგებლობა, გარდა საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული მიწის ფლობისა და მიწით კანონიერი სარგებლობისა); გ) ფაქტობრივ მფლობელობაში ან/და სარგებლობაში აქვს გარდაცვლილი პირის საკუთრებაში რიცხული ამ გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ფაქტობრივი მფლობელის მიერ ქონებით სარგებლობა ხორციელდება იჯარით, ქირით, უზუფრუქტით ან სხვა ამგვარი სახის ხელშეკრულების საფუძველზე. ამავე კოდექსის 272-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საქართველოს საწარმოსთვის ქონების, გარდა მიწისა, გადასახადით

დაბეგვრის ობიექტია **მის ბალანსზე ძირითად საშუალებად აღრიცხული აქტივები** (გარდა ბიოლოგიური აქტივებისა), დაუმონტაჟებელი მოწყობილობები, დაუმთავრებელი მშენებლობა და **არამატერიალური აქტივები**.

მითითებული კოდექსის 2010 წლის პირველი იანვრიდან 2011 წლის პირველ იანვრამდე მოქმედი რედაქციის 271-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, ქონების გადასახადის გადამხდელია პირი, რომელსაც საქართველოს ტერიტორიაზე: ა) საკუთრებაში ან არარეზიდენტისაგან ლიზინგით სარგებლობაში აქვს ამ გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი; ბ) კანონით გათვალისწინებულ სარგებლობაში ან ფაქტობრივ მფლობელობაში აქვს სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული მიწა (ფაქტობრივ მფლობელობაში იგულისხმება მიწის ფაქტობრივი ფლობა ან მიწით სარგებლობა, გარდა საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული მიწის ფლობისა და მიწით კანონიერი სარგებლობისა); გ) ფაქტობრივ მფლობელობაში ან/და სარგებლობაში აქვს გარდაცვლილი პირის საკუთრებაში რიცხული ამ გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ფაქტობრივი მფლობელის მიერ ქონებით სარგებლობა ხორციელდება იჯარით, ქირით, უზუფრუქტით ან სხვა ამგვარი სახის ხელშეკრულების საფუძველზე, ხოლო 272-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საქართველოს საწარმოსთვის ქონების, გარდა მიწისა, გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია **მის ბალანსზე ძირითად საშუალებად აღრიცხული აქტივები** (გარდა ბიოლოგიური აქტივებისა და საქართველოს რეზიდენტისაგან ლიზინგით მიღებული ქონებისა), დაუმონტაჟებელი მოწყობილობები, დაუმთავრებელი მშენებლობა და **არამატერიალური აქტივები**, აგრეთვე მის მიერ ლიზინგით გაცემული ქონება.

ამავე კოდექსის მე-12 მუხლის 27-ე ნაწილის შესაბამისად, არამატერიალური აქტივი არის **ფიზიკური ფორმის არმქონე იდენტიფიცირებადი არაფულადი აქტივი**, რომელსაც პირი იყენებს საქონლის წარმოების, საქონლის მიწოდების/მომსახურების გაწევის, სხვისთვის იჯარით გადაცემის ან/და ადმინისტრაციული მიზნებისათვის. არამატერიალურ აქტივს მიეკუთვნება საავტორო უფლება, პატენტი, სავაჭრო ნიშანი, გუდვილი, კომპიუტერული პროგრამა, ლიცენზია, **იჯარის უფლება**, ფრანჩიზი, საბადოების დამუშავების უფლება, იმპორტისა და ექსპორტის სპეციალური უფლებები.

2011 წლის პირველი იანვრიდან მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 201-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით, ქონების გადასახადის გადამხდელია რეზიდენტი საწარმო/ორგანიზაცია – **მის ბალანსზე ძირითად საშუალებად აღრიცხულ აქტივებზე**, დაუმონტაჟებელ მოწყობილობებზე, დაუმთავრებელ მშენებლობაზე და

არამატერიალურ აქტივებზე, აგრეთვე მის მიერ ლიზინგით გაცემულ ქონებაზე. 2012 წლის 15 მაისს განხორციელებული საკანონმდებლო ცვლილების შედეგად, მითითებული მუხლი ჩამოყალიბდა შემდეგნაირად: ქონების გადასახადის გადამხდელია რეზიდენტი საწარმო/ორგანიზაცია – მის ბალანსზე ძირითად საშუალებად აღრიცხულ აქტივებზე, დაუმონტაჟებელ მოწყობილობებზე, დაუმთავრებელ მშენებლობაზე, აგრეთვე მის მიერ ლიზინგით გაცემულ ქონებაზე.

მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, არამატერიალური აქტივი არის **ფიზიკური ფორმის არმქონე, იდენტიფიცირებადი არაფულადი აქტივი**, რომელსაც პირი იყენებს საქონლის წარმოების, საქონლის მიწოდების/მომსახურების გაწევის, სხვისთვის იჯარით გადაცემის ან/და ადმინისტრაციული მიზნებისათვის. არამატერიალურ აქტივს მიეკუთვნება: საავტორო უფლება, პატენტი, სავაჭრო ნიშანი, გუდვილი, კომპიუტერული პროგრამა, ლიცენზია, **იჯარის უფლება**, ფრანჩიზი, საბადოს დამუშავების უფლება, იმპორტისა და ექსპორტის სპეციალური უფლებები და სხვა ამგვარი არამატერიალური აქტივები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (შემდგომში – ბასს) არის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომისიის მიერ დამტკიცებული და საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის დადგენილებით სამოქმედოდ შემოღებული სტანდარტები.

ბასს-ის 38-ე სტანდარტის მე-8 პარაგრაფის თანახმად, არამატერიალური აქტივი არის იდენტიფიცირებადი არაფულადი აქტივი, რომელსაც არ გააჩნია ფიზიკური ფორმა.

სასამართლომ მიუთითა მოპასუხეთა განმარტებაზე, რომლის თანახმად აქტივის არამატერიალურად განილვისათვის სახეზე უნდა იყოს შემდეგი ნიშნები: 1. იდენტიფიცირებულობა, 2. კონტროლი, 3. შეფასება, 4. სასარგებლო მომსახურების ვადა. ამასთან, დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 29 იანვრის №4--- ბრძანებით, საიჯარო ქონების დისკონტირებული ღირებულების არამატერიალურ აქტივად განილვისა და ქონების გადასახადით დაბეგვრის ნაწილში, შემოსავლების სამსახურმა მიზანშეწონილად მიიჩნია, რომ გადასახადის გადამხდელისათვის მიეცა წინადადება, აუდიტის დეპარტამენტისთვის წარედგინა საინვესტიციო ქონების ღირებულების შეფასების შესახებ Colliers international-ის დასკვნის ნოტარიულად დამოწმებული თარგმანი ქართულ ენაზე და თუ საინვესტიციო ქონების ღირებულება მოიცავდა რემონტის ხარჯსა და „საინვესტიციო ქონების ღირებულებას“, მომხდარიყო 2009 წლის

და შემდგომ პერიოდზე საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე დარიცხული ქონების გადასახადის კორექტირება (შემცირება). შედეგად, მომზადებულ იქნა 2014 წლის 31 იანვრის დასკვნა, რომლის საფუძველზეც გამოცემულ იქნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 6 თებერვლის №6--- საგადასახადო მოთხოვნა და საწარმოს შეუმცირდა დარიცხული თანხების ნაწილი. რაც შეეხება 2009 წლამდე პერიოდს, მოპასუხეთა განმარტებით, ვინაიდან Colliers international-ის დასკვნა შედგენილი იყო 2009 წელს, მისი გათვალისწინება წინა პერიოდზე ვერ მოხდებოდა.

მოსარჩელემ განმარტა, რომ 2009 წლამდე არსებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის რედაქციის მიხედვით, იმისათვის, რომ მომხდარიყო არამატერიალური აქტივის ქონების გადასახადით დაბეგვრა, ის უნდა დაკვალიფიცირებულიყო როგორც საწარმოს ბალანსზე აღსარიცხი არამატერიალური აქტივი. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ეს შეუძლებელი იქნებოდა, თუ აქტივი არამატერიალურად არ დაკვალიფიცირდებოდა ბასს-ის მიხედვით. არამატერიალური აქტივის ცნება შინაარსობრივად წარმოადგენს ფინანსური აღრიცხვის სფეროს ტერმინს და ძირითადად გამოიყენება საწარმოს მიერ არამატერიალურ „უხილავ“ ობიექტებზე გაწეული დანახარჯების სხვადასხვა პერიოდისათვის მიკუთვნებისათვის, ასევე, ობიექტის შეფასებისათვის (ქონების გადასახადის შემთხვევაში). გადამხდელი დამატებით აღნიშნავს, რომ არამატერიალური აქტივის საგადასახადო კოდექსის განმარტება გადმოღებულია 2004 წლამდე მოქმედი ბასს 38-ის რედაქციიდან, რომელმაც შემდეგ პერიოდებში განიცადა ცვლილება და იჯარის უფლება, განსხვავებით საქართველოს საგადასახადო კოდექსისაგან, აღარ მიეკუთვნება არამატერიალურ აქტივს.

საწარმომ განმარტა, რომ ვინაიდან სს „თ-----ს“ მიერ გრძელვადიანი იჯარით აღებული ქონებას გააჩნია ფიზიკური ფორმა და ბასს-ის წარმოდგენილ არამატერიალური აქტივების ჩამონათვალში იჯარის ხელშეკრულებები არ არის ნახსენები, იჯარით აღებული ქონების არამატერიალურ აქტივად კლასიფიცირება არ შეესაბამება სტანდარტების მოთხოვნებს. ამასთან, სს „თბილის ცენტრალის“ მიერ შპ-----ისგან“ 49-წლიანი იჯარით აღებული ქონების დისკონტირებული ღირებულება არ შეიძლება განხილულ იქნას არამატერიალურ აქტივად საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 27-ე ნაწილის მიხედვითაც, შემდეგ გარემოებათა გამო: 1. აქტივის არამატერიალურად მიჩნევისათვის იგი უნდა იყოს „ფიზიკური ფორმის არმქონე“, „არაფულადი სახის“. იჯარის ხელშეკრულებას გააჩნია კონკრეტული ფიზიკური ფორმა, როგორც საიჯარო ქონებას და ფულადი სახე და გამოხატულება - დღგ-ის გარეშე წლიური 500 000 აშშ დოლარის ეკვივალენტი ლარებში საიჯარო ქირის სახით, რომლის შპ-----ისათვის“ გადახდის ვალდებულება ეკისრება სს „თ-----

----ლს“; 2. როდესაც აქტივს აქვს როგორც მატერიალური, ისე არამატერიალური ელემენტი, ბასს-ის მიხედვით, უნდა დადგინდეს რომელი ნაწილია უფრო მნიშვნელოვანი მატერიალური თუ არამატერიალური. მოცემულ შემთხვევაში, იჯარით აღებული ქონება უფრო მნიშვნელოვანია, ვინაიდან იჯარის ხელშეკრულებას საიჯარო ქონების გარეშე აზრი ეკარგება. მთავარი კომპონენტი სწორედ ძირითადი ქონებაა და არა არამატერიალური ჰიპოთეტური კომპონენტი; 3. იჯარის ხელშეკრულება თავისთავად არ წარმოადგენს აქტივს და აღნიშნული ხელშეკრულება ადგენს პირთა უფლებებსა და მოვალეობებს სხვა აქტივებთან - ქ. თბილისის ც-----ი ვ----სა და ბ-----ის ვ-----ს შენობებთან დაკავშირებით. ამ ხელშეკრულებას არ გააჩნია დამოუკიდებელი სახე თუ ფორმა, მისი განცალკევება და დამოუკიდებელ ქონებად ან აქტივად იდენტიფიცირება შეუძლებელია. აქედან გამომდინარე, მოსაზრება, რომ სახეზეა არამატერიალური აქტივის იდენტიფიცირების ფაქტი, მცდარია; 4. დაუშვებელია იჯარის ხელშეკრულების განხილვა იჯარით აღებული ქონებისგან დამოუკიდებლად. სამოქალაქო კოდექსის 170-ე მუხლის თანახმად, ნივთის საკუთრების არსს წარმოადგენს მესაკუთრის უფლება ფლობდეს, სარგებლობდეს და განკარგავდეს ნივთს. უფლება, რომ გამოიყენო ან ისარგებლო იჯარით აღებული საიჯარო ქონებით შემოსავლის მიღების მიზნით, არის იჯარით აღებული საიჯარო ქონების განუყოფელი ნაწილი და ამ უფლების საიჯარო ქონებისაგან დამოუკიდებელი არსებობა შეუძლებელია. აქედან გამომდინარე, მოსაზრება, რომ სახეზეა არამატერიალური აქტივის კონტროლის ფაქტი, მცდარია. 5. შეუძლებელია იჯარის ხელშეკრულების, მხარეთა შეთანხმების გარეშე, ვინმესთვის გადაცემა. სს „თ-----ლს“ არ შეეძლო ვინმესთვის იჯარის ხელშეკრულების გადაცემა/გაყიდვა, ხოლო უფლება-მოვალეობების შეუსრულებლობა ხელშეკრულების შეწყვეტის საფუძველს ქმნიდა. თვითონ ის ფაქტი, რომ სს „თ-----ლს“ უფლება აქვს ქვეიჯარით გასცეს ქონება, არ ნიშნავს, რომ იცვლება იჯარის უფლების სამართლებრივი ბუნება. გარდა ამისა, იჯარის ხელშეკრულების იჯარის უფლებად განხილვა იჯარით აღებული ქონების გარეშე იმ მიზნით, რომ სს „თბილისის ცენტრალი“ იჯარის ხელშეკრულებას, რომელსაც არ გააჩნია დამოუკიდებელი სახე თუ ფორმა, იყენებს მომსახურების გაწევის ან სხვისთვის იჯარით გადაცემის მიზნებისთვის, მცდარი და უსაფუძვლოა. საგულისხმოა, რომ გადაცემა ისედაც ვერ მოხდებოდა დისკონტირებული ღირებულებით, რადგან რეალური ღირებულება სხვაა; 6. საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 27-ე ნაწილში ჩამოთვლილი უფლებების უმრავლესობა მიეკუთვნება ინტელექტუალური საკუთრების კლასს, რაც ააშკარავებს იმ ძირითად არსს, რომელსაც კანონმდებელი მოიაზრებს არამატერიალურ აქტივებში. ინტელექტუალური საკუთრების ობიექტები როგორც თვისებრივად, ისე ფორმით, სრულიად განსხვავდება იჯარის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული უფლებებისგან. შესაბამისად, მათი ერთ სამართლებრივ კატეგორიაში მოთავსება არასწორია; 7.

„არამატერიალური აქტივის“ განმარტებაში (კოდექსის როგორც ძველ, ასევე, ახალ რედაქციაში) დაშვებულია რამდენიმე მნიშვნელოვანი საკანონმდებლო ხარვეზი, რაც ეწინააღმდეგება როგორც საგადასახადო კოდექსის ძირითად პრინციპებს, ასევე, არსებულ საგადასახადო პრაქტიკას. არამატერიალური აქტივების ჩამონათვალში მოცემულია „იჯარის უფლება“, რომელიც თავისთავად არ შეიძლება რაიმე აქტივს წარმოადგენდეს, რადგან არ გააჩნია დამოუკიდებელი და იდენტიფიცირებადი გამოხატულება, მისი ფორმა, შინაარსი და ღირებულება მთლიანად დამოკიდებულია საიჯარო ქონებაზე. იჯარის აღრიცხვა ხდება ბასს-ის მე-17 სტანდარტის მიხედვით, რომელიც არ ითვალისწინებს „იჯარის უფლების“ დამოუკიდებელ აქტივად აღიარებასა და აღრიცხვას. ამასთან, პრაქტიკაშიც უცნობია იჯარის ხელშეკრულებით აღებული ქონებაზე (არ იგულისხმება ლიზინგის შემთხვევები), როგორც არამატერიალურ აქტივზე, ქონების გადასახადის დაკისრების შემთხვევები; 8. იჯარის უფლება, საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) მე-19 მუხლისა და მე-15 მუხლის (2010 წ.) შესაბამისად, წარმოადგენს „ფინანსურ ინსტრუმენტს“, ვინაიდან „ფინანსური ინსტრუმენტი“ არის ნებისმიერი შეთანხმება (ხელშეკრულება), რომელიც წარმოშობს როგორც ერთი პირის ფინანსურ აქტივს, ისე მეორე პირის ფინანსურ ვალდებულებას. ამ კონკრეტულ შემთხვევაში იჯარის ხელშეკრულება წარმოშობს სახელშეკრულებო მხარეთათვის როგორც კონკრეტულ ფინანსურ აქტივს, ასევე, კონკრეტულ ფინანსურ ვალდებულებებს; 9. საგადასახადო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს არამატერიალური აქტივების დისკონტირებული ღირებულებით გაანგარიშებას და აუდიტორებმა აქტივის ღირებულების დისკონტირების მეთოდით გაანგარიშება განახორციელეს ბასს-ის შესაბამისად იმ მიზნით, რომ აღნიშნული შეფასება შესაბამისობაში ყოფილიყო ბასს-თან. ამგვარი შეფასება არასწორია, ვინაიდან ზემოაღნიშნული აქტივები ბასს-ის შესაბამისად ვერანაირად ვერ დაკვალიფიცირდება არამატერიალურ აქტივად და მისი ღირებულება ვერ განისაზღვრება დისკონტირებული ღირებულებით. ის დისკონტირებული ღირებულება, რაც შემოსავლების სამსახურის აუდიტორებმა განიხილეს არამატერიალურ აქტივად, სინამდვილეში წარმოადგენს ბასს-ის მიხედვით გაანგარიშებულ საინვესტიციო ქონების ღირებულების ნაწილს, რაც დასტურდება სს „თბილის ცენტრალის“ აუდიტორული ფინანსური ანგარიშგებითა და 2007-2012 წლებში გაცემული აუდიტორული დასკვნებით. ცალკე აღებულიად იჯარის ხელშეკრულების შეფასება შეუძლებელია, იმდენად მჭიდროდაა დაკავშირებული ის იჯარით აღებული ქონებასთან და მისი ღირებულება პირდაპირ გამომდინარეობს უშუალოდ იჯარით აღებული ქონების ღირებულებიდან. აქედან გამომდინარე, მოსაზრება, რომ სახეზეა არამატერიალური აქტივის შეფასების ფაქტი მცდარია; 10. არასწორია მოსაზრება, რომ EBRD-სგან აღებული სესხის უზრუნველყოფის მიზნით 2008 წლის 8 სექტემბერს გაფორმებული გირავნობის ხელშეკრულების მიხედვით მოხდა იჯარის უფლების, როგორც არამატერიალური აქტივის, დაგირავება.

სს „თ-----ს“ მიერ ფაქტობრივად მოხდა მთელი ბიზნესის დაგირავება, რაც გამოიხატებოდა კომპანიის მიერ ქ. თბილისის ც-----ი ვ-----სა და ბ-----ის ვ-----ს შენობებთან დაკავშირებული ყველა უფლების, ინტერესისა და სარგებლის დაგირავებაში. გარდა ამისა, დაგირავდა კომპანიის საბანკო ანგარიშები, სადაზღვევო უფლებები, სამშენებლო კონტრაქტით გათვალისწინებული უფლებები და სს „თ-----ს“ წილები. შესაბამისად, მხოლოდ ის ფაქტი, რომ მოხდა ხელშეკრულების დაგირავება, არ წარმოქმნის მის არამატერიალურ აქტივად განხილვის საფუძვლებს; 11. პრაქტიკაში იჯარის უფლებას არ აღრიცხავენ როგორც არამატერიალურ აქტივს საგადასახადო მიზნებისთვის. ბასს 38 თავის მოქმედების არეალში არ განიხილავს იჯარის უფლებას (გარდა ლიცენზიების მსგავსი უფლებებისა). ბასს ზოგადად იჯარას არ განიხილავს ცვეთად ობიექტად. იჯარის შემთხვევაში ხარჯები მიეკუთვნება იმ პერიოდს, როდესაც ისინი გაწეულ იქნა. საგადასახადო კოდექსის განმარტება კი ქმნის სირთულეს, ვინაიდან იჯარის უფლება ექცევა არამატერიალური აქტივის განსაზღვრებაში, თუმცა კი პრაქტიკა სხვაგვარია, ვინაიდან კომპანიები იჯარით აღებული ქონებებზე, როგორც არამატერიალურ აქტივზე, არ იხდიან ქონების გადასახადს.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, გადასახადის გადამხდელმა განმარტა, რომ, Colliers international-ის 2009 წლის დასკვნის შედეგად, რ-----ის 49-წლიანი საიჯარო ქონების დისკონტირებული ღირებულება აღრიცხული აქვს საინვესტიციო ქონებად, რომელიც არ წარმოადგენს ძირითად საშუალებას და არ ექვემდებარება ქონების გადასახადით დასაბეგრ ბაზაში ჩართვას.

სასამართლომ განმარტა, რომ კანონმდებელი ადგენს არამატერიალური აქტივის სავალდებულო ელემენტებს და იმისათვის, რომ კონკრეტული უფლება/აქტივი მიჩნეულ იქნას არამატერიალურ აქტივად, აუცილებელია, რომ მას ახასიათებდეს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული ნიშნები. კერძოდ, იგი უნდა იყოს ფიზიკური ფორმის არმქონე, არაფულადი სახის, შესაძლებელი უნდა იყოს მისი იდენტიფიცირება და უნდა ემსახურებოდეს კონკრეტულ მიზნებს. ამასთან, კანონმდებელი ჩამოთვლის არამატერიალური აქტივების ცალკეულ სახეებს, რომელთა შორის, როგორც მოქმედი, ისე 2004 წლის საგადასახადო კოდექსი, ასახელებს იჯარის უფლებასაც. ამასთან, სადავო პერიოდში, 2012 წელს განხორციელებულ საკანონმდებლო ცვლილებამდე, გადამხდელის ბალანსზე ძირითად საშუალებად აღრიცხული არამატერიალური აქტივი ექვემდებარებოდა ქონების გადასახადით დაბეგვრას.

რაც შეეხება საინვესტიციო ქონებას, მის განმარტებას არც 2011 წლის პირველ იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსი და არც მოქმედი

საგადასახადო კოდექსი არ შეიცავს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ურთიერთობების რეგულირებისას ამ კოდექსში გამოყენებული საქართველოს კანონმდებლობის ტერმინები და ცნებები გამოიყენება იმ მნიშვნელობით, რა მნიშვნელობაც მათ აქვთ შესაბამის კანონმდებლობაში, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. შესაბამისად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ ვინაიდან საგადასახადო კოდექსი არ შეიცავს საინვესტიციო ქონების დეფინიციას, მისი განსაზღვრა უნდა მოხდეს შესაბამის საკანონმდებლო აქტებში გაკეთებული განმარტებების მიხედვით.

მოპასუხემ მიუთითა „საინვესტიციო საქმიანობის ხელშეწყობისა და გარანტიების შესახებ“ საქართველოს კანონზე, რომელიც განსაზღვრავს საქართველოს ტერიტორიაზე როგორც უცხოური, ისე ადგილობრივი ინვესტიციების განხორციელების სამართლებრივ საფუძვლებსა და მათი დაცვის გარანტიებს. ამ კანონის მიზანია, დაადგინოს ინვესტიციების ხელშეწყობი სამართლებრივი რეჟიმი. მითითებული კანონის პირველი მუხლის პირველი პუნქტის შესაბამისად, ინვესტიციად მიიჩნევა ყველა სახის ქონებრივი და ინტელექტუალური ფასეულობა ან უფლება, რომელიც დაბანდდება და გამოიყენება შესაძლო მოგების მიღების მიზნით საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებულ სამეწარმეო საქმიანობაში. ამავე მუხლის მე-2 პუნქტი კი ადგენს, რომ ასეთი ფასეულობა ან უფლება შეიძლება იყოს: ა) ფულადი სახსრები, წილი, აქციები და სხვა ფასიანი ქაღალდები; ბ) უძრავი და მოძრავი ქონება - მიწა, შენობა-ნაგებობები, მოწყობილობები და სხვა მატერიალური ფასეულობა; გ) მიწით ან სხვა ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის უფლება (მათ შორის კომპესაცია), პატენტი, ლიცენზია, "ნოუ-ჰაუ", გამოცდილება და სხვა ინტელექტუალური ფასეულობა; დ) კანონით აღიარებული სხვა ქონებრივი ან ინტელექტუალური ფასეულობა ან უფლება.

საგადასახადო ორგანოები ზემოაღნიშნული ნორმებიდან გამომდინარე მიუთითებენ, რომ ინვესტიციას წარმოადგენს ქვეყანაში ფულადი სახსრების შემოღინება, რომელიც ემსახურება ძირითადი საშუალებების თუ არამატერიალური აქტივების შეძენას. ამავე კანონის მე-11 მუხლის შესაბამისად, საინვესტიციო საქმიანობასთან დაკავშირებული დაბეგვრის რეჟიმი და მისი ხელშეწყობი პირობები რეგულირდება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით.

სასამართლო მიუთითებს მოსარჩელის განმარტებაზე, რომლის თანახმად ინვესტიცია და საინვესტიციო ქონება ერთმანეთისაგან განსხვავდება როგორც სამართლებრივი, ისე ბუღალტრული მიზნებისათვის და საინვესტიციო

ქონების განმარტება არ შეიძლება დაეყრდნოს „საინვესტიციო საქმიანობის ხელშეწყობისა და გარანტიების შესახებ“ საქართველოს კანონს. მოსარჩელემ მიუთითა 2013 წლის პირველ იანვრამდე მოქმედი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“ საქართველოს კანონზე, რომლის პირველი მუხლი ადგენს კანონის მიზნებს - საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის რეფორმის განხორციელების ხელშეწყობა; ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სახელმწიფო რეგულირებისა და თვითრეგულირების სფეროების განსაზღვრა; ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების დამკვიდრება; ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის შექმნა. ამავე კანონის მე-3 მუხლის თანახმად, საქართველო აღიარებს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს. ამავე კანონის მე-5 მუხლის თანახმად, ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სფეროში სახელმწიფო მარეგულირებელი ორგანო არის საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, რომლის კომპეტენციაა საჯარო სამართლის იურიდიული პირებისათვის ბუღალტრული აღრიცხვის ნორმებისა და წესების დამტკიცება, შესაბამისი ინსტრუქციების, მითითებების გამოცემა და მათი პრაქტიკაში დამკვიდრება. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების საკითხებთან დაკავშირებით თანამშრომლობს საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიასთან და ბუღალტრთა დამოუკიდებელ პროფესიულ ორგანიზაციებთან. მითითებული კანონის მე-9 მუხლის შესაბამისად კი, საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის ფუნქციებია: ა) ქართულ ენაზე თარგმნილი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების სამოქმედოდ შემოღება; ბ) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ინტერპრეტაციების სამოქმედოდ შემოღება; გ) ბუღალტრული აღრიცხვის დროებითი სტანდარტების დამტკიცება; დ) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებიდან გამომდინარე ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმის სტრუქტურის დამტკიცება. საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისია თავისი ფუნქციების განხორციელებისას თანამშრომლობს საქართველოს სახელმწიფო ორგანოებთან და ბუღალტრთა დამოუკიდებელ პროფესიულ ორგანიზაციებთან.

სასამართლომ გაიზიარა მოსარჩელის პოზიცია მასზედ, რომ ზემოაღნიშნულ კანონზე მითითებით, საინვესტიციო ქონების განმარტება უნდა მოხდეს სწორედ ბასს-ის მიხედვით, ხოლო „საინვესტიციო საქმიანობის ხელშეწყობისა და გარანტიების შესახებ“ საქართველოს კანონში მითითებული ნორმები კერ ადგენს, რა აქტივები მიიჩნევა საგადასახადო მიზნებისათვის საინვესტიციო ქონებად. ბასს ადგენს უფრო სპეციალურ წესებს, რომელთა გამოყენება საგადასახადო მიზნებისათვის კონკრეტული

ცნების გამოსაყენებლად, გაცილებით ეფექტური, მნიშვნელოვანი და კანონმდებლის ნებასთან შესაბამისია.

ბასს მე-40 სტანდარტის მე-5 პარაგრაფის თანახმად, საინვესტიციო ქონება არის ქონება (მიწა ან შენობები ან შენობის ნაწილი ან ორივე), რომელსაც ფლობენ (მესაკუთრე ან მოიჯარე - ფინანსური იჯარის პირობებში) საიჯარო შემოსავლების მიღების ან კაპიტალის ღირებულების ზრდის ან ორივე მიზნით, გარდა ისეთი მიზნებისა, როგორიცაა: (ა) გამოყენება საქონლის წარმოების ან მოწოდების, მომსახურების გაწევის ან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის; (ბ) გაყიდვა ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში. ამავე სტანდარტის მე-8 პარაგრაფის „გ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, საინვესტიციო ქონების მაგალითს წარმოადგენს შენობა, რომელიც არის ანგარიშვალდებული საწარმოს საკუთრებაში (ან ფლობს ანგარიშვალდებული საწარმო ფინანსური იჯარით) და გაცემულია ერთი ან რამდენიმე ჩვეულებრივი იჯარის ხელშეკრულებით.

მოპასუხემ აღნიშნა, რომ ბასს აღნიშნული მუხლები ეხება მიწას ან/და შენობას, ხოლო საწარმომ იჯარის ხელშეკრულებით მხოლოდ იჯარის საგანი არ მიიღო, არამედ უფლებებიც. კერძოდ, ქვეიჯარის გაფორმებისას მეიჯარის თანხმობა საჭირო არ იყო, ამდენად მოიჯარე ფულს იხდიდა იმაშიც, რომ ქვეიჯარით გაეცა ქონება მეიჯარის თანხმობის გარეშე. უფრო მეტიც, შეეძლო მისი დაგირავება. ამდენად, არსებითია მხარის ინტერესი და არა საინვესტიციო ქონების ღირებულება.

მოსარჩელემ დამატებით მიუთითა ბასს მე-17 სტანდარტზე, რომლის მე-10 პარაგრაფის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, იჯარა ფინანსურია თუ ჩვეულებრივი, დამოკიდებულია გარიგების შინაარსზე და არა ხელშეკრულების იურიდიულ ფორმაზე. სიტუაციის მაგალითები, რომელიც, ჩვეულებრივ, ცალკე ან კომბინირებულად განაპირობებს იმას, რომ იჯარა კლასიფიცირებული იქნება როგორც ფინანსური, შემდეგია: იჯარის ვადა მოიცავს აქტივის ეკონომიკური მომსახურების ვადის ძირითად ნაწილს, მაშინაც კი, როდესაც საკუთრების უფლების გადაცემა არ ხდება. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ მიუთითა, რომ კონკრეტულ შემთხვევაში ხელშეკრულების ვადა აქცევს მას ფინანსურ იჯარად. ამავე სტანდარტის მე-19 პარაგრაფი კი ადგენს, რომ ბასს 40-ის შესაბამისად, შესაძლებელია მოიჯარემ ჩვეულებრივი იჯარის ქონებრივი ინტერესის კლასიფიკაცია მოახდინოს საინვესტიციო ქონების სახით. ასეთი ქმედებისას ქონებრივი ინტერესი განიხილება ისე, თითქოს ეს იყო ფინანსური იჯარა და აღიარებული აქტივისათვის გამოყენებული იყო რეალური ღირებულების მოდელი. მოიჯარემ უნდა გააგრძელოს იჯარის აღრიცხვა ფინანსური იჯარის სახით მაშინაც, თუ შემდგომი მოვლენები იჯარის ქონებრივი ინტერესის ხასიათს ისეთნაირად შეცვლის, რომ იგი არ იყოს საინვესტიციო ქონების სახით კლასიფიცირებული. ამას ადგილი ექნება

თუ, მაგალითად, მოიჯარე: ა) იყენებს ქონებას, რომლის საკუთრებაში გადაცემის დროინდელი გაანგარიშებითი ღირებულება ტოლია გამოყენებაში ცვლილების თარიღისათვის არსებული რეალური ღირებულების; ან ბ) აფორმებს ქვეიჯარას, რომლითაც საკუთრებისათვის დამახასიათებელ არსებითად ყველა რისკსა და სარგებელს გადასცემს არადაკავშირებულ მესამე მონაწილე პირს. ასეთი ქვეიჯარა მოიჯარისათვის ითვლება ფინანსურ იჯარად მესამე პირთან მიმართებით, მიუხედავად იმისა, რომ იგი მესამე პირის მიერ შეიძლება განხილულ იქნეს ჩვეულებრივ იჯარად.

მოსარჩელემ აღნიშნულ სტანდარტებზე მითითებით დამატებით აღნიშნა, რომ ხელშეკრულების ვადიდან გამომდინარე, ბასს-ის მიხედვით, სახეზეა ფინანსური იჯარა, რომლის დროსაც გადამცემი ქონებას ხსნის ბალანსიდან და დებიტორულ დავალიანებად აღიარებს. სწორედ ხელშეკრულების ვადის გამოა სახეზე ფინანსური იჯარა და საინვესტიციო ქონების დროს ბასს ფინანსურ იჯარად განიხილავს. რაც შეეხება იჯარის უფლებას, მის შემთხვევაში სწორედ კონკრეტული უფლების შესყიდვა ხდება, რასაც განსახილველ შემთხვევაში ქონებაზე სარგებლობის უფლების მოპოვებისაგან დამოუკიდებლად არ აქვს არსებითი მნიშვნელობა. ამდენად, იჯარით აღებული შენობა არის საინვესტიციო ქონება, რომელიც რეალური ღირებულებით აღიარდება, ხოლო დისკონტირებული ღირებულება რეალური ღირებულების ნაწილია.

სასამართლომ განმარტა, რომ იჯარის ხელშეკრულების გადაცემას, რა თქმა უნდა, თან სდევს გარკვეული უფლებების გადაცემაც, თუმცა მისი არამატერიალურ აქტივად მიჩნევისათვის უნდა დადგინდეს უპირატესი ინტერესი, რამეთუ იჯარის უფლება, რომელსაც კანონმდებელი არამატერიალურ აქტივებს მიაკუთვნებს, ცალსახად და ყველა შემთხვევაში არ უნდა იქნას გაიგივებული იჯარის ხელშეკრულებასთან. კანონმდებელმა არამატერიალური აქტივის განსაზღვრისას ჩამონათვალში იჯარის უფლების მითითებისას აქცენტი გააკეთა სწორედ უფლებებრივ მხარეზე, როდესაც მხარე მოიპოვებს კონკრეტულ უფლებას, რომელიც, თავისი გამოხატულებით, მოიცავს არამატერიალური აქტივისათვის დამახასიათებელ ყველა ძირითად ელემენტს. ამდენად, უნდა მოხდეს იჯარის უფლების, როგორც არამატერიალური აქტივის განსხვავება იჯარის ხელშეკრულებისაგან, რომელიც სავალდებულო წესით არ აკმაყოფილებს არამატერიალური აქტივისათვის დადგენილ პირობებს. იჯარის ხელშეკრულება იჯარის უფლებად და, შესაბამისად, არამატერიალურ აქტივად განიხილება მაშინ, როდესაც მისი დადებისას მხარეთა ნების გამოხატვა მიმართულია და შესაბამისი საიჯარო ქირის გადახდა ხდება ცალსახად უფლების მოსაპოვებლად.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 581-ე მუხლის

პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმადაც, იჯარის ხელშეკრულებით მეიჯარე მოვალეა გადასცეს მოიჯარეს განსაზღვრული ქონება დროებით სარგებლობაში და საიჯარო დროის განმავლობაში უზრუნველყოს ნაყოფის მიღების შესაძლებლობა, თუ იგი მიღებულია მეურნეობის სწორი გაძღოლის შედეგად შემოსავლის სახით. მოიჯარე მოვალეა გადაუხადოს მეიჯარეს დათქმული საიჯარო ქირა. საიჯარო ქირა შეიძლება განისაზღვროს როგორც ფულით, ისე ნატურით. მხარეებს შეუძლიათ შეთანხმდნენ საიჯარო ქირის განსაზღვრის სხვა საშუალებებზედაც. ამავე კოდექსის 587-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, მოიჯარეს არა აქვს ქვეიჯარის უფლება მეიჯარის თანხმობის გარეშე.

ამავე კოდექსის 147-ე მუხლის მიხედვით, ქონება, ამ კოდექსის მიხედვით, არის ყველა ნივთი და არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე, რომელთა ფლობაც, სარგებლობა და განკარგვა შეუძლიათ ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს და რომელთა შეძენაც შეიძლება შეუზღუდავად, თუკი ეს აკრძალული არ არის კანონით ან არ ეწინააღმდეგება ზნეობრივ ნორმებს, ხოლო 152-ე მუხლი განსაზღვრავს, რომ არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე არის ის მოთხოვნები და უფლებები, რომლებიც შეიძლება გადაეცეს სხვა პირებს, ან გამიზნულია საიმისოდ, რომ მათ მფლობელს შეეძენას მატერიალური სარგებელი, ანდა მიენიჭოს უფლება მოსთხოვოს სხვა პირებს რაიმე. ამასთან, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 254-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, მოვალის ან მესამე პირის მოძრავი ნივთი ან/და არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე, რომლის სხვა პირთათვის გადაცემა დასაშვებია, შეიძლება გამოყენებულ იქნეს როგორც ფულადი, ისე არაფულადი მოთხოვნის უზრუნველყოფის საშუალებად, ისე, რომ კრედიტორი (მოგირავნე) იძენს უფლებას, დაიკმაყოფილოს მოთხოვნა დაგირავებული ქონების (გირავნობის საგნის) რეალიზაციით ან მხარეთა შეთანხმებით – მისი საკუთრებაში მიღებით მოვალის მიერ ვალდებულების შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში.

კონკრეტულ შემთხვევაში, დადგენილია, რომ 2006 წლის 15 მაისის იჯარის ხელშეკრულებით მოიჯარეს მიენიჭა უფლება, ქვეიჯარითა და ქვეიჯარის ქვეიჯარით გაცემის უფლებით გაეცა იჯარით მიღებული ქონება ან მისი ნაწილი იმ პირობით, რომ ასეთი ქვეიჯარა პირდაპირ და/ან არაპირდაპირ არ შეზღუდავს და/ან რაიმე მავნე ზემოქმედებას არ მოახდენს სამგზავრო სადგურის ნორმალურ ფუნქციონირებაზე. ამრიგად, მოცემული ხელშეკრულებით მოსარჩელეს არა მხოლოდ იჯარის საგანი გადაეცა დროებით სარგებლობაში, არამედ მიენიჭა მისი ქვეიჯარით გაცემის უფლებაც, ხოლო აღნიშნული უფლება იჯარის ხელშეკრულებით ავტომატურად არ მიენიჭება მოიჯარეს. გარდა აღნიშნულისა, დადგენილია, რომ ევროპის განვითარებისა და რეკონსტრუქციის ბანკსა (EBRD) და სს „თ-----ლს“ შორის 2007 წლის 28 დეკემბერს გაფორმებულია სესხის

ხელშეკრულება. ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულებების შესრულების მიზნით წარდგენილ იქნა შესაბამისი უზრუნველყოფა, მათ შორის, დაგირავდა 2006 წლის 15 მაისის იჯარის ხელშეკრულება.

სასამართლომ საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, აღნიშნა, რომ კონკრეტულ შემთხვევაში 2006 წლის 15 მაისის იჯარის ხელშეკრულება ცალსახად ანიჭებდა მოიჯარეს ისეთ უფლებას, როგორცაა იჯარის საგნის ქვეიჯარით გაცემა და სადავო არ არის ის გარემოება, რომ იჯარით აღებული ქონება გადამხდელს გაცემული აქვს ქვეიჯარით მესამე პირებზე. ამრიგად, სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხეთა პოზიცია, რომ მოიჯარე ხელშეკრულებით განსაზღვრულ საიჯარო ქირას იხდიდა არა მხოლოდ იჯარის საგნის გადაცემისათვის, არამედ კონკრეტული უფლების მოპოვებისათვის, ვინაიდან, ერთი მხრივ, კანონმდებლობა მოიჯარეს იჯარის ხელშეკრულების დადებით ავტომატურად არ ანიჭებს ნივთის ქვეიჯარით გაცემის უფლებას და იგი მეიჯარის თანხმობას საჭიროებს, ხოლო, მეორე მხრივ, აღნიშნული ხელშეკრულების დაგირავება, ასევე, მიუთითებს, რომ იგი შეიცავდა გარკვეულ უფლებებსაც. ამდენად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ სახეზე იყო იჯარის უფლება, რომელიც არა მხოლოდ სამოქალაქო კოდექსის მიზნებისათვის აკმაყოფილებს არამატერიალური ქონებრივი სიკეთის ნიშნებს, არამედ შეიცავს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით აქტივის არამატერიალურად კვალიფიკაციის ყველა აუცილებელ ელემენტს, შესაბამისად, წარმოადგენს რა იჯარის უფლება არამატერიალურ აქტივს, ექვემდებარებოდა ქონების გადასახადით დაბეგვრას. ამრიგად, აღნიშნულ ნაწილში სასამართლომ სასარჩელო მოთხოვნა მიიჩნია უსაფუძვლოდ და არ დააკმაყოფილა.

რაც შეეხება საინვესტიციო ქონების ღირებულებაზე დეკლარირებული ქონების გადასახადის გადაანგარიშების მოთხოვნას საწარმოზე დაბრუნების მიზნით, გადამხდელმა აღნიშნა, რომ საინვესტიციო ქონების ღირებულება, რომელიც სს „თ-----ს“ და ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტორების მიერ არასწორად იქნა დაბეგრული 2007-2012 წლებში, მოიცავდა დამოუკიდებელი შემფასებლების მიერ გრძელვადიანი საიჯარო ქირის გადასახდელების დისკონტირებულ ღირებულებასა და იჯარით აღებული საინვესტიციო ქონების გადაფასებულ თანხას. შესაბამისად, უნდა მოხდეს 2007-2012 წლებში საინვესტიციო ქონებაზე არასწორად დადეკლარირებული და გადახდილი ქონების გადასახადის გადაანგარიშება საწარმოსათვის დაბრუნების მიზნით.

საწარმომ განმარტა, რომ შპს-----ისგან“ იჯარით აღებული აქტივი სს „თ-----ს“ მიერ ბალანსზე აღრიცხულ იქნა საინვესტიციო ქონებად ბასს-ის მე-40 სტანდარტის შესაბამისად. ბასს-ის მე-40 სტანდარტის მიხედვით, ის რაც შემმოწმებელთა ჯგუფმა ჩათვალა არამატერიალურ

აქტივად, სინამდვილეში წარმოადგენს საინვესტიციო ქონებას, რომელიც, თავის მხრივ, ბასს-ის შესაბამისად არ კვალიფიცირდება ბალანსზე აღსარიცხ ძირითად საშუალებად, რომელიც წარმოადგენს ქონების გადასახადით დასაბეგრ ობიექტს. აღნიშნული ქონება ძირითად საშუალებას წარმოადგენს შპს-----ისთვის“, რადგან ბასს-ის მე-16 სტანდარტის მიხედვით ძირითადი საშუალებები არის მატერიალური აქტივები, რომლებიც იმყოფება საწარმოს მფლობელობაში და გამოიყენება საქონლის ან მომსახურების წარმოებისთვის ან მისაწოდებლად, იჯარით გასაცემად ან ადმინისტრაციული მიზნებისთვის და გათვალისწინებულია ერთ საანგარიშგებო პერიოდზე მეტი ხნით გამოსაყენებლად. საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, საქართველოს საწარმოსთვის ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია მის ბალანსზე ძირითად საშუალებად აღრიცხული აქტივები, დაუმონტაჟებული მოწყობილობები, დაუმთავრებელი მშენებლობა და არამატერიალური აქტივები. ვინაიდან შპს-----ისგან“ გრძელვადიანი იჯარით აღებული აქტივები შპს-----ის“ ბალანსზე აღრიცხულია ძირითად საშუალებად (საოპერაციო იჯარა), რაზეც იხდის ქონების გადასახადს, ხოლო სს „თ-----ს“ მიერ ბალანსზე აღრიცხულია საინვესტიციო ქონებად, სს „თბილისის ცენტრალისთვის“ აღნიშნული აქტივები ვერანაირად ვერ ჩაითვლება როგორც არამატერიალურ აქტივად, ისე ძირითად საშუალებად. მოსარჩელე დამატებითი მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ ვინაიდან სს „თ-----ს“ მიერ იჯარით აღებულ ქონებაზე ქონების გადასახადს იხდიდა შპს-----ა“, ერთსა და იმავე ქონებაზე მოხდა ორი პირის მიერ ქონების გადასახადის გადახდა, რაც არასწორია.

აღნიშნულ სადავო საკითხთან დაკავშირებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებაში განმარტებულია, რომ გადამხდელმა წარადგინა საინვესტიციო ქონების ღირებულების შეფასების შესახებ Colliers international-ის დასკვნის ნოტარიულად დამოწმებული თარგმანი ქართულ ენაზე, რის მიხედვითაც დგინდება, რომ 2009 წლიდან საინვესტიციო ქონების ღირებულება მოიცავს ორივე კომპონენტს (რემონტის ხარჯი, ქონების ღირებულება). აღნიშნულიდან გამომდინარე, საგადასახადო შემოწმების აქტით დამატებით დარიცხული თანხები შემცირებულ იქნა ნაწილობრივ, კერძოდ, აღნიშნულ ნაწილში 2009 წლის და შემდგომ პერიოდზე დარიცხული ქონების გადასახადი და ჯარიმა შემცირებულ იქნა სრულად, ხოლო 2007-2008 წლებში დარიცხული დამატებითი საგადასახადო ვალდებულებები არ ექვემდებარება გადაანგარიშებას.

მოსარჩელემ მიუთითა, რომ საინვესტიციო ქონება ქონების გადასახადით დაბეგვრას დაექვემდებარა მხოლოდ 2016 წლის პირველი იანვრიდან განხორციელებული საკანონმდებლო ცვლილების შედეგად. ამასთან,

საინვესტიციო ქონება რომ ძირითად საშუალებას წარმოადგენდეს, ისინი ცალ-ცალკე არ იქნებოდა გათვალისწინებული დაბეგვრის ბაზაში და ნორმის დაზუსტების შემთხვევაში საინვესტიციო ქონება ძირითად საშუალებებში დაემატებოდა. ვინაიდან საინვესტიციო ქონება არ წარმოადგენს ძირითად საშუალებას და არ იბეგრებოდა გადამხდელთა მიერ, მოხდა დასაბეგრი ბაზის გაფართოება და ცალკე დამატება.

საგადასახადო ორგანოებმა მიუთითეს, რომ ნებისმიერი ქონება წარმოადგენს აქტივს ან დანაკარგს ან გათავისუფლებულია გადასახადისაგან. განსახილველ შემთხვევაში, საინვესტიციო ქონება შედის ქონების დაბეგვრის ბაზაში. მოსარჩელემ მიუთითა, რომ განმსაზღვრელი სწორედ ისაა, რომ საინვესტიციო ქონება არის აქტივი, თუმცა სადავო პერიოდში არ ექვემდებარებოდა დაბეგვრას.

მოპასუხე აპელირებდა იმ გარემოებაზე, რომ თუკი მოსარჩელეს მიაჩნდა, რომ საინვესტიციო ქონება 2016 წლამდე არ იბეგრებოდა, გაუგებარია, რატომ აღრიცხავდა საინვესტიციო ქონებას ბალანსზე, ადეკლარირებდა და იხდიდა გადასახადს. ამასთან, როდესაც საინვესტიციო ქონება გამოიყენება საწარმოს ეკონომიკური საქმიანობისათვის, წარმოადგენს საწარმოს ძირითად საშუალებას და იბეგრება ქონების გადასახადით. 2016 წლიდან განხორციელებული ცვლილება მიზნად ისახავდა საკითხის დაზუსტებას, რომ მოწესრიგება არ ყოფილიყო ბუნდოვანი, თუმცა არ მომხდარა დასაბეგრი ბაზის გაზრდა. შესაბამისად, საინვესტიციო ქონება საკანონმდებლო ცვლილებამდეც ექვემდებარებოდა ქონების გადასახადით დაბეგვრას, რამეთუ აქტივი, მიუხედავად იმისა, არის საინვესტიციო თუ არა, იბეგრება ქონების გადასახადით და ნებისმიერი საინვესტიციო ქონება არის ძირითადი საშუალება. გარდა ამისა, დისკონტირებული ღირებულება ძირითადად შედგება ქონების სარემონტო ხარჯებისაგან და ეს რკინიგზის ბალანსზე ძირითად საშუალებად ხელშეკრულების გაწყვეტამდე არ ირიცხება, შესაბამისად, შპს-----ას“ კანონმდებელი არ ავალდებულებს გადაიხადოს აღნიშნულზე ქონების გადასახადი. ამდენად, საინვესტიციო ქონებაზე ქონების გადასახადი სწორედ სს „თ-----ლმა“ უნდა გადაიხადოს, რადგან საინვესტიციო ქონება მხოლოდ მაშინ არ დაიბეგრებოდა, როდესაც იგი არ გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის და არაა ძირითადი საშუალება. მოცემულ შემთხვევაში კი, გადამხდელი ეკონომიკურ საქმიანობას იჯარის გადაცემით ახორციელებს, ამდენად, სახეზეა დაბეგვრის ყველა წინაპირობა. აღსანიშნავია, რომ როდესაც საწარმო თავადვე განიხილავს აქტივად, რომლიდანაც იღებს შემოსავალს, ნარჩენ ღირებულებაზე ხდება იჯარის გამცემის მიერ ქონების გადასახადის გადახდა, მნიშვნელოვანია, რამდენად შეიძლება განიმარტოს საგადასახადო კოდექსის 201-ე მუხლი ისე, რომ საინვესტიციო ქონება არ უნდა დაიბეგროს და ვინ წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელს.

სასამართლომ მიუთითა „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ“ 2015 წლის 18 დეკემბრის №4680 კანონზე, რომლის საფუძველზე, 2016 წლის პირველი იანვრიდან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 201-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი მოქმედებს შემდეგი სახით: ქონების გადასახადის გადამხდელია რეზიდენტი საწარმო/ორგანიზაცია – **მის ბალანსზე ძირითად საშუალებად ან/და საინვესტიციო ქონებად აღრიცხულ აქტივებზე**, დაუმონტაჟებელ მოწყობილობებზე, დაუმთავრებელ მშენებლობაზე, აგრეთვე მის მიერ ლიზინგით გაცემულ ქონებაზე. საკანონმდებლო ცვლილებამდე ქონების გადასახადით დასაბეგრ ობიექტად მიეთითებოდა საწარმოს ბალანსზე ძირითად საშუალებად აღრიცხული აქტივები, თუმცა საკანონმდებლო ნორმები ცალკე მითითებას საინვესტიციო ქონებაზე არ აკეთებდა. ამასთან, №4680 კანონის განმარტებით ბარათში მითითებულია, რომ 201-ე მუხლში განხორციელებული ცვლილებით, ზუსტდება, რომ ქონების გადასახადით დასაბეგრი ქონება მოიცავს საინვესტიციო ქონებასაც.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების 16-ის (ძირითადი საშუალებები) მიხედვით, ეს სტანდარტი გამოყენებულ უნდა იქნას ძირითადი საშუალებების აღრიცხვისას, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ბუღალტრული აღრიცხვის რომელიმე სხვა საერთაშორისო სტანდარტი მოითხოვს ან უშვებს ბუღალტრული აღრიცხვის განსხვავებულ მიდგომას. ამავე სტანდარტში მითითებულია, რომ იგი არ ეხება საინვესტიციო ქონების (მატერიალური გრძელვადიანი აქტივი, რომელიც გამოიყენება არა საწარმოს ძირითადი საქმიანობისთვის, არამედ გაქირავებისთვის ან რაიმე სხვა სახით შემოსავლის მიღებისთვის) ძირითადი საშუალებების აღრიცხვას, თანახმად IAS 40-ისა.

სასამართლომ მიუთითა ბასს 40-ის მე-5 და მე-6 წინამძღვრებზე, რომელშიც მითითებულია, რომ ზოგიერთი კომენტატორი ამტკიცებს, რომ საინვესტიციო ქონება უნდა ჩაეტიოს ბასს 16-ის, ძირითადი საშუალებები, ფარგლებში და არ არსებობს საინვესტიციო ქონებაზე ცალკე სტანდარტის არსებობის საჭიროება. მათ სჯერათ, რომ: (ა) შეუძლებელია საინვესტიციო ქონების მკაცრად გამიჯვნა ბასს 16-ით განსაზღვრული მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონებისა და ხელმძღვანელობის მიზნებისაგან დამოუკიდებლად. ასე, რომ განსხვავებამ საინვესტიციო და საკუთარ ქონებას შორის, ზოგიერთ შემთხვევაში, შეიძლება მიგვიყვანოს სხვადასხვა ბუღალტრული გატარების თავისუფლად არჩევის შესაძლებლობამდე; და (ბ) 64-ში განხილული რეალური ღირებულებით აღრიცხვის მოდელი აქტუალური არ არის და ზოგჯერ არასაიმედოა საინვესტიციო ქონების შემთხვევაში. ბასს 16-ის საბუღალტრო გატარებები შესაბამისია არა მარტო მესაკუთრის მიერ დაკავებული, არამედ საინვესტიციო ქონებისთვისაც. სარეკომენდაციო

წერილების გარჩევის შემდეგ, საბჭო მაინც იმ მოსაზრებაზე დარჩა, რომ საინვესტიციო ქონების მახასიათებლები იმდენად განსხვავდება მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონების მახასიათებლებისაგან, რომ აუცილებელია საინვესტიციო ქონებაზე ცალკე სტანდარტის არსებობა. კერძოდ, საბჭოს სჯერა, რომ ინფორმაცია საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულებისა და მასში ცვლილებების შესახებ, ძალიან აქტუალურია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისათვის. საბჭოს აზრით, მნიშვნელოვანია საინვესტიციო ქონებისათვის რეალური ღირებულების მოდელის გამოყენების ნებართვა, რათა საწარმოებს შეეძლოთ რეალური ღირებულების ნათლად გამოჩენა. საბჭო შეეცადა ბასს 16-თან შესაბამისობის შენარჩუნებას, გარდა განსხვავებისა, რომელიც გამოწვეულია სხვადასხვა სააღრიცხვო მოდელის არჩევით.

სასამართლომ მიუთითა, რომ, მართალია, გადასახადის გადამხდელი ახდენდა საინვესტიციო ქონებაზე გადასახადის გადახდას, მაგრამ მოპასუხეთა მიერ აღნიშნულ გარემოებაზე აპელირება არ შეესაბამება კანონმდებლობის მოთხოვნებს, რამეთუ განმსაზღვრელია არა საწარმოს პოზიცია საკითხის მიმართ და მის მიერ განხორციელებული ქმედება, არამედ აღნიშნული ქმედების შესაბამისობა კანონმდებლობის მოთხოვნებისადმი, რასაც მნიშვნელობა აქვს არა მხოლოდ გადასახადების დარიცხვის კუთხით, არამედ გადამხდელის უფლებების დასაცავადაც, თუკი იგი ზედმეტად იხდის გადასახადს.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ მიუთითა, რომ საინვესტიციო ქონება და ძირითადი საშუალებები ერთმანეთისაგან უნდა გაიმიჯნოს, ისინი განსხვავებულ რეგულირებას მიეკუთვნება, რაც განაპირობებს კიდევ დასაბეგრ ბაზაში მათ ერთმანეთისაგან დამოუკიდებლად განსაზღვრას. სასამართლომ გაიზიარა მოსარჩელის პოზიცია, რომ საკანონმდებლო ცვლილების შემდგომ მოხდა დამატება დასაბეგრი ობიექტისა და არა დაზუსტება. სასამართლო განმარტავს, რომ განხორციელებული ცვლილება ცალსახად მიანიშნებს, რომ კანონმდებელი მიზნად ისახავს დასაბეგრი ობიექტის გაზრდას და კანონმდებლისათვის საინვესტიციო ქონება რომ ძირითადი საშუალების ერთ-ერთი სახე ყოფილიყო, საკანონმდებლო ნორმაში ცვლილების განხორციელების საჭიროება არ იარსებებდა, ან მხოლოდ დაზუსტების შემთხვევაში, საინვესტიციო ქონებას კანონმდებელი შეიყვანდა ძირითად საშუალებებში, განიხილავდა როგორც მის სახეს და არ მოახდენდა მის ცალკე გამოყოფას. ამდენად, ცალსახაა, რომ საკანონმდებლო ცვლილების შემდეგ კანონმდებელმა დამატებით გაითვალისწინა საინვესტიციო ქონების დაბეგვრის ვალდებულებაც, რასაც საკანონმდებლო ცვლილებამდე დაბეგვრის ობიექტში არ განიხილავდა. ამდენად, როგორც ბასს, ისე საგადასახადო კანონმდებლობა, საინვესტიციო ქონებას, მიუხედავად იმისა,

რომ იგი გრძელვადიანი აქტივია, არ განიხილავს ძირითად საშუალებად. რაც შეეხება მოპასუხეთა მითითებას კანონის განმარტებით ბარათზე, რომ მოხდა დაბეგვრის ობიექტის დაზუსტება და არა გაზრდა, მართალია, განმარტებით ბარათში აღნიშნულია, რომ „ზუსტდება“ დასაბეგრი ბაზა, თუმცაღა ამავდროულად აღნიშნულია, რომ „ქონების გადასახადით დასაბეგრი ქონება მოიცავს საინვესტიციო ქონებასაც“, ამდენად განმარტებით ბარათშიც, კანონმდებელმა საინვესტიციო ქონება მოიაზრა ქონების გადასახადით დასაბეგრ ობიექტად, თუმცაღა არა ძირითადი საშუალების ერთ-ერთ სახედ, ამასთან, მიუთითა, რომ დასაბეგრი ქონება მოიცავს საინვესტიციო ქონებასაც, რაც, ასევე, მიაჩნია, რომ კანონმდებელმა გამიჯნა დასაბეგრი ქონების ობიექტები, ერთმანეთისაგან განასხვავა ძირითადი საშუალებები და საინვესტიციო ქონება, თუმცაღა ორივე მოიაზრა ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტად. ამასთან, ვინაიდან 2016 წლამდე მსგავსი რეგულაცია არ არსებობდა, ამ პერიოდამდე საინვესტიციო ქონება არ ექვემდებარებოდა დაბეგვრას და, შესაბამისად, გადამხდელის მიერ 2007-2012 წლებში არასწორად მოხდა საინვესტიციო ქონების დადგენილება და ქონების გადასახადის გადახდა, სასამართლოს მიიჩნია, რომ უნდა მოხდეს აღნიშნული თანხების გადაანგარიშება გადამხდელისათვის უკან დაბრუნების მიზნით.

2.14. სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის შესაბამისად, ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით სასამართლო უფლებამოსილია გამოიტანოს გადაწყვეტილება ადმინისტრაციული აქტის ბათილად ცნობის შესახებ თუ ადმინისტრაციული აქტი ეწინააღმდეგება კანონს და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მას.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძვლები რეგლამენტირებულია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლით, რომლის პირველი ნაწილი ადგენს, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს, ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადებისა ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადების ან გამოცემის წესის არსებით დარღვევად ჩაითვლება ადმინისტრაციულ სამართლებრივი აქტის გამოცემა ამ კოდექსის 32-ე ან 34-ე მუხლით გათვალისწინებული წესის დარღვევით ჩატარებულ სხდომაზე ან კანონით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მოცემულ საქმეზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

საქმეში არსებული მტკიცებულებების გამოკვლევისა და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი შეფასების საფუძველზე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ. კერძოდ, საინვესტიციო ქონებაზე არასწორად გადახდილი ქონების გადასახადის ნაწილში სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები არ შეესაბამება კანონს და ბათილად უნდა იქნას ცნობილი, შესაბამისად, არასწორად გადახდილი ქონების გადასახადი უნდა დაექვემდებაროს გაანგარიშებას სს „თ-----სათვის“ უკან დაბრუნების მიზნით. დანარჩენ ნაწილში კი სარჩელი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის საფუძვლები

ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები

სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარში აღნიშნულია, რომ თბილისის საქალაქო სასამართლომ გაიზიარა შემოსავლების სამსახურისა და ფინანსთა სამინისტროს პოზიცია იჯარის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული უფლების არამატერიალურ აქტივად განხილვის მართებულობა, კონკრეტულ შემთხვევაში 2006 წლის 15 მაისის იჯარის ხელშეკრულება ცალსახად ანიჭებდა მოიჯარეს ისეთ უფლებას, როგორცაა იჯარის საგნის ქვეიჯარად გაცემა და სადავო არ არის ის გარემოება, რომ იჯარით აღებული ქონება გადამხდელს გაცემული აქვს ქვეიჯარით მესამე პირებზე. ამრიგად, სასამართლო იზიარებს მოპასუხეთა პოზიციას, რომ მოიჯარე ხელშეკრულებით განსაზღვრულ საიჯარო ქირას იხდიდა არამხოლოდ იჯარის საგნის გადაცემისათვის, არამედ კონკრეტული უფლების მოპოვებისათვის, ვინაიდან ერთის მხრივ, კანონმდებლობა მოიჯარეს იჯარის ხელშეკრულების დადებით ავტომატურად არ ანიჭებს ნივთის ქვეიჯარით გაცემის უფლებას და იგი მეიჯარის თანხმობას საჭიროებს, ხოლო, მეორეს მხრივ, აღნიშნული ხელშეკრულების დაგირავება, ასევე, მიუთითებს, რომ იგი შეიცავდა გარკვეულ უფლებებსაც. ამდენად, სასამართლომ მიიჩნია რომ სახეზეა იჯარის უფლება, რომელიც არა მხოლოდ სამოქალაქო კოდექსის მიზნებისათვის აკმაყოფილებს არამატერიალური ქონებრივი სიკეთის ნიშნებს, არამედ შეიცავს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით აქტივის არამატერიალურად კვალიფიკაციის ყველა აუცილებელ ელემენტს, შესაბამისად, წარმოადგენს რა იჯარის უფლება არამატერიალურ აქტივს, ექვემდებარებოდა ქონების გადასახადით დაბეგვრას. შესაბამისად, აღნიშნულ ნაწილში სასამართლომ სასარჩელო მოთხოვნა მიიჩნია უსაფუძვლოდ და დაუსაბუთებლად და უარი უთხრა მოსარჩელეს დაკმაყოფილებაზე.

სააპელაციო საჩივრის ავტორმა აღნიშნა, რომ სარჩელის დაკმაყოფილების ნაწილში სასამართლომ განმარტა, რომ საინვესტიციო ქონება და ძირითადი საშუალებები ერთმანეთისგან უნდა გაიმიჯნოს და ისინი განსხვავებულ რეგულირებას მიეკუთვნება, რაც განაპირობებს კიდევ დასაბეგრ ბაზაში მათ ერთმანეთისგან დამოუკიდებლად განსაზღვრას. სასამართლო იზიარებს მოსარჩელის პოზიციას, რომ საკანონმდებლო ცვლილების შემდგომ მოხდა დამატება დასაბეგრი ობიექტისა და არა დაზუსტება. სასამართლომ განმარტა, რომ განხორციელებული ცვლილება ცალსახად მიანიშნებს, რომ კანონმდებელი მიზნად ისახავდა დასაბეგრი ობიექტის გაზრდას და კანონმდებლისათვის საინვესტიციო ქონება რომ ძირითადი საშუალების ერთ-ერთი სახე ყოფილიყო, საკანონმდებლო ნორმაში ცვლილების განხორციელების საჭიროება არ იარსებებდა, ან მხოლოდ დაზუსტების შემთხვევაში, საინვესტიციო ქონებას კანონმდებელი შეიყვანდა ძირითად საშუალებებში, განიხილავდა, როგორც მის სახეს და არ მოახდენდა მის ცალკე გამოყოფას. ამდენად, ცალსახაა, რომ საკანონმდებლო ცვლილების შემდეგ კანონმდებელმა დამატებით გაითვალისწინა საინვესტიციო ქონების დაბეგვრის ვალდებულებაც, რასაც საკანონმდებლო ცვლილებამდე დაბეგვრის ობიექტში არ განიხილავდა. ამდენად, როგორც ფასს, ისე საგადასახადო კანონმდებლობა, საინვესტიციო ქონებას, მიუხედავად იმისა, რომ იგი გრძელვადიანი აქტივია, არ განიხილავს ძირითად საშუალებად. რაც შეეხება მოპასუხეთა მითითებას კანონის განმარტებით ბარათზე, რომ მოხდა დაბეგვრის ობიექტის დაზუსტება და არა გაზრდა, მართალია, განმარტებით ბარათში აღნიშნულია, რომ „ზუსტდება“ დასაბეგრი ბაზა, თუმცაღა ამავდროულად აღნიშნულია, რომ „ქონების გადასახადით დასაბეგრი ქონება მოიცავს საინვესტიციო ქონებასაც“, ამდენად განმარტებით ბარათშიც, კანონმდებელმა საინვესტიციო ქონება მოიაზრა ქონების გადასახადით დასაბეგრ ობიექტად, თუმცაღა არა ძირითადი საშუალების ერთ-ერთ სახედ, ამასთან, მიუთითა, რომ დასაბეგრი ქონება მოიცავს საინვესტიციო ქონებასაც, რაც, ასევე, მიანიშნებს, რომ კანონმდებელმა გამიჯნა დასაბეგრი ქონების ობიექტები, ერთმანეთისაგან განასხვავა ძირითადი საშუალებები და საინვესტიციო ქონება, თუმცაღა ორივე მოიაზრა ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტად. ამასთან, ვინაიდან 2016 წლამდე მსგავსი რეგულაცია არ არსებობდა, ამ პერიოდამდე საინვესტიციო ქონება არ ექვემდებარებოდა დაბეგვრას და, შესაბამისად, გადამხდელის მიერ 2007-2012 წლებში არასწორად მოხდა საინვესტიციო ქონების დადეკლარირება და ქონების გადასახადის გადახდა, სასამართლომ მიიჩნია, რომ უნდა მოხდეს აღნიშნული თანხების გადაანგარიშება გადამხდელისათვის უკან დაბრუნების მიზნით.

შემოსავლების სამსახური არ იზიარებს სასამართლოს აღნიშნულ მსჯელობას და მიიჩნევს, რომ საინვესტიციო ქონება 2016 წლამდე საგადასახადო კოდექსში არსებული ჩანაწერის მიხედვითაც იბეგრებოდა, წინა პერიოდებში

თავად სს „თ-----“ და სხვა გადასახადის გადამხდელები აღრიცხავდნენ საინვესტიციო ქონებას მათ ბალანსზე, შესაბამისად ადეკლარირებდნენ და იხდიდნენ ქონების გადასახადს.

შემოსავლების სამსახური განმარტავს, რომ როდესაც საინვესტიციო ქონება გამოიყენება საწარმოს ეკონომიკური საქიანობისათვის ის წარმოადგენს საწარმოს ძირითად საშუალებას და იბეგრება ქონების გადასახადით. 2015 წლის 18 დეკემბრის №4680 კანონის საფუძველზე განხორციელებული საკანონმდებლო ცვლილება მიზნად ისახავდა საკითხის დაზუსტებას, რათა მოწესრიგება არ ყოფილიყო ბუნდოვანი, თუმცა არ მომხდარა დასაბეგრი ბაზის გაზრდა.

შემოსავლების სამსახური მიიჩნევს, რომ საინვესტიციო ქონება საკანონმდებლო ცვლილებამდე ექვემდებარებოდა ქონების გადასახადით დაბეგვრას, რამეთუ აქტივი, მიუხედავად იმისა, არის საინვესტიციო თუ არა იბეგრება ქონების გადასახადით და ნებისმიერი საინვესტიციო ქონება არის ძირითადი საშუალება. გარდა ამისა, დისკონტირებული ღირებულება ძირითადად შედგება ქონების სარემონტო ხარჯებისგან და ეს რკინიგზის ბალანსზე ძირითად საშუალებად ხელშეკრულების გაწყვეტამდე არ ირიცხება, რაზეც აქტიურად აპელირებდა მოსარჩელე მხარე. შესაბამისად, შპს „საქართველოს რკინიგზას“ კანონმდებელი არ ავალდებულებს გადაიხადოს გადასახადი. ამდენად, საინვესტიციო ქონებაზე ქონების გადასახადის გადახდის ვალდებულება სს „თ-----ლს“ გააჩნია, რადგან საინვესტიციო ქონება მხოლოდ მაშინ არ დაიბეგრებოდა, როდესაც იგი არ გამოიყენება ეკონომიკურ საქმიანობაში და არ წარმოადგენს ძირითად საშუალებას. მოცემულ შემთხვევაში კი, გადამხდელი ეკონომიკურ საქმიანობას იჯარის გადაცემით ახორციელებს, ამდენად, სახეზეა სამეწარმეო საქმიანობა და დაბეგვრის ყველა წინაპირობა. აღსანიშნავია, რომ როდესაც საწარმო თავადვე განიხილავს ქონებას აქტივად, რომლიდანაც იღებს შემოსავალს, ქონების ღირებულებაზე ხდება იჯარის გამცემის მიერ ქონების გადასახადის დარიცხვა.

ამდენად, აპელატი შემოსავლების სამსახური სააპელაციო საჩივრით ითხოვს თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2017 წლის 1 ივნისის №3/2828-16 გადაწყვეტილების გაუქმებას სარჩელის დაკმაყოფილების ნაწილში და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას სრულად.

4. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრის საფუძვლები

ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები

საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ მიუთითა 2013 წლის 3 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტზე, რომლის თანახმად, არამატერიალურ აქტივად მიჩნეულია 49 წლიანი საიჯარო ქონების დისკონტირებული ღირებულება, რაც ბუღატრულად შეყვანილი იყო იჯარით აღებული ფართის რემონტის ჯგუფის ღირებულებით ბალანსში (ფინანსურად ინვესტიციის ღირებულებაში). ამასთან, აღნიშნული საფუძვლით დარიცხვა განხორციელდა 2011 წლამდე პერიოდზე. ვინაიდან, არ დასტურდება, რომ შემოწმებით არამატერიალურ აქტივად მიჩნეული ღირებულება 2012 წელს დაბეგრულია და ექვემდებარება დაბრუნებას, აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით ქონების გადასახადით დასაბეგრი ბაზის კორექტირების საფუძველი არ არსებობს.

აპელანტი საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო ითხოვს თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2017 წლის 1 ივნისის №3/2828-16 გადაწყვეტილების გაუქმებას და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას სრულად.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების შეცვლის დასაბუთება:

4.1 . სააპელაციო პალატა საქმის მასალების გაცნობის, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერებისა და სააპელაციო საჩივრის მოტივების შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ სააპელაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს, მოცემულ საქმეზე თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 1 ივნისის გადაწყვეტილების, გასაჩივრებულ ნაწილში, შეცვლით მიღებული უნდა იქნეს ახალი გადაწყვეტილება სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ, შემდეგ გარემოებათა გამო:

4.2. 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.

4.3. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით, ხოლო ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით.

4.4. სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ აპელანტების მიერ სააპელაციო საჩივრებში მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები

ქმნის სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების შემადგენლობას, შესაბამისად, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გასაჩივრებულ ნაწილში გაუქმების პროცესუალურ-სამართლებრივ საფუძვლებს.

4.5. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 385-ე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, როდესაც არსებობს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების აბსოლიტური საფუძვლები (სსსკ-ის 394-ე მუხლით გათვალისწინებული შემთხვევები), სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია თვითონ გამოიტანოს გადაწყვეტილება, რა დროსაც სსსკ-ის 386-ე მუხლის მიხედვით გასაჩივრებული გადაწყვეტილების შეცვლით იღებს ახალ გადაწყვეტილებას.

4.6 . სააპელაციო სასამართლო სააპელაციო საჩივრების ფარგლებში აფასებს, რა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერებას, მიაჩნია, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება ნაწილობრივ უნდა გაუქმდეს.

ფაქტობრივი დასაბუთება:

4.7. 2006 წლის 15 მაისს შპს-----ასა“ (მეიჯარე) და სს „თ-----
---ლს“ (მოიჯარე) შორის დაიდო იჯარის ხელშეკრულება.

ხელშეკრულების 1.1. პუნქტის მიხედვით, მეიჯარე დროებით სარგებლობაში გრძელვადიანი იჯარის ფორმით კომერციული საქმიანობისათვის მოიჯარეს გადასცემს: ა) თბილისში, ვ-----ს მ----- №2-ში მდებარე ც-----ი ვ-----ს შენობის ძირითად ნაწილს (იმ ფართის გარდა, რაც რჩება მეიჯარის პირდაპირ მფლობელობასა და სარგებლობაში) და ბ-----ის ვ-----ს მთელ შენობას, საიჯარო ფართი მთლიანობაში შეადგენს შენობის 54 858,3 კვ.მ. ფართს და მასზე დამაგრებულია 37 719 კვ.მ. მიწის ფართი (რაც წარმოადგენს მითითებული შენობების განაშენიანების ფართს), ბ) აგრეთვე, ნებისმიერ/ყოველ უფლებას გამომდინარე ასეთი გრძელვადიანი საიჯარო ურთიერთობისაგან, მათ შორის, მესაკუთრის მიერ საიჯარო ფართის და/ან მისი ნაწილის თაობაზე გაფორმებული იჯარის ხელშეკრულებებიდან გამომდინარე ნებისმიერ/ყოველ უფლებას.

ხელშეკრულების 1.2. პუნქტის თანახმად, საიჯარო ქონების შემადგენელი შენობების ნაწილი - 3 290 კვ.მ. ფართი რჩება მეიჯარის მფლობელობასა და სარგებლობაში. ამ ფართისათვის მოიჯარეს საიჯარო ქირა და მოქმედი კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა გადასახადები, მათ შორის, ელექტროენერგიის გადასახადი არ გადაეხდევინება. მეიჯარე

ნებაყოფლობით იღებს ვალდებულებას, არ გამოიყენოს ეს ფართი ისეთი საქმიანობისათვის, რომელიც რაიმე გზით და/ან საშუალებით, პირდაპირ და/ან არაპირდაპირ ეკონომიკურ ზიანს მიაყენებს მოიჯარეს. ამასთან, მხარეთა შეთანხმებით, მოიჯარის მიერ პირველადი პროექტის წარდგენის შემდგომ, შესაძლებელია, შეტანილ იქნას ცვლილებები იმგვარად, რომ საიჯარო ქონების შემადგენელი ნაწილი, არა ნაკლებ 3 290 კვ.მ. ფართი, რჩება მეიჯარის მფლობელობასა და სარგებლობაში.

ხელშეკრულების 1.5. პუნქტით ხელშეკრულების მოქმედების ვადა განისაზღვრა 49 წლით.

ხელშეკრულების მე-4 მუხლით განისაზღვრა მხარეთა უფლება-მოვალეობები. კერძოდ, მეიჯარეს უფლება აქვს: ა) მოსთხოვოს მოიჯარეს ამ ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულებების შესრულება; ბ) ნებისმიერ დროს, მოიჯარისათვის წინასწარი წერილობითი შეტყობინების გაგზავნის შემდეგ, შეუფერხებლად დაათვალიეროს და შეამოწმოს იჯარით გადაცემული ქონების მდგომარეობა; გ) ყოველ 5 (ხუთ) წელიწადში ერთხელ მოითხოვოს საიჯარო ქირის გადახედვა; დ) განახორციელოს ამ ხელშეკრულებითა და კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა უფლებამოსილებები. მეიჯარე ვალდებულია: ა) მოიჯარესთან შეთანხმების გარეშე იჯარის საგანთან დაკავშირებით არ დადოს ისეთი გარიგება, რამაც შეიძლება გააძნელოს ან შეუძლებელი გახადოს მოიჯარის მიერ წინამდებარე ხელშეკრულებით დადგენილი უფლებების რეალიზაცია და კანონიერი ინტერესების მიღწევა. ბ) განაცხადოს თანხმობა ინვესტიციის განხორციელების ვადის გაგრძელების თაობაზე 1 (ერთი) წლით, აღნიშნული ინვესტიციების განხორციელებაში ობიექტური და დასაბუთებული დაბრკოლების წარმოშობის შემთხვევაში.

მოიჯარეს უფლება აქვს: ა) მოსთხოვოს მეიჯარეს ამ ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულებების დროული და ჯეროვანი შესრულება; ბ) საქართველოში მოქმედი სარეკლამო კანონმდებლობის დაცვით განათავსოს თბილისის ც-----ი ვ-----სა და ბ-----ის ვ-----ს მთლიან პერიმეტრზე რეკლამა; გ) ქვეიჯარითა და ქვეიჯარის ქვეიჯარით გაცემის უფლებით გასცეს იჯარით მიღებული ქონება ან მისი ნაწილი იმ პირობით, რომ ასეთი ქვეიჯარა პირდაპირ და/ან არაპირდაპირ არ შეზღუდავს და/ან რაიმე მავნე ზემოქმედებას არ მოახდენს სამგზავრო სადგურის ნორმალურ ფუნქციონირებაზე. ამასთან, ქვეიჯარა არ ათავისუფლებს მოიჯარეს ამ ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულებების შესრულებისაგან; დ) საინვესტიციო პერიოდის განმავლობაში, საიჯარო ქონების ისეთი უფლებრივი და/ან ნივთობრივი ნაკლის აღმოჩენის შემთხვევაში, რომლის აღმოფხვრამდე ობიექტურად შეუძლებელია პირველადი პროექტით

გათვალისწინებული სამუშაოების გეგმიურად წარმოება, შეაჩეროს სამუშაოები, ნაკლის აღმოფხვრამდე. ამასთან, მეიჯარის მხრიდან დასაბუთებული ეჭვის გამოთქმის შემთხვევაში სამუშაოების განხორციელების გადავადების მიზანშეწონილობის საკითხს წყვეტს მხარეთა მიერ მოწვეული დამოუკიდებელი ექსპერტი; ე) მოსთხოვოს მეიჯარეს საინვესტიციო ვადის გაგრძელება 1 (ერთი) წლით ინვესტიციების განხორციელებაში ობიექტური და დასაბუთებული დაბრკოლების წარმოშობის შემთხვევაში; ვ) შეიმუშაოს და განახორციელოს საიჯარო ქონების რეკონსტრუქციის პროექტი, შეცვალოს საიჯარო ქონების შიდა გეგმარება მეიჯარესთან ყოველგვარი შეთანხმების გარეშე. მოიჯარე ვალდებულია: ა) დროულად და სრულად გადაიხადოს ამ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საიჯარო ქირა, კომუნალური და მიმდინარე გადასახადები, ამასთან, გაიღოს ვ-----ს შენობების (საიჯარო ქონების) დაცვის ხარჯები; ბ) შეათანხმოს მეიჯარესთან პირველადი პროექტი, რომელიც მოიცავს სამუშაოების შესრულებისა და ინვესტიციების კაპიტალიზაციის ყოველკვარტალურ გეგმას. პირველადი პროექტის მოიჯარის მიერ წარდგენა და მეიჯარის მიერ მოწონება უნდა მოხდეს ამ ხელშეკრულების ძალაში შესვლიდან 6 თვის ვადაში. ამასთან, მოიჯარემ არა უგვიანეს 2006 წლის 15 სექტემბრისა, დაიწყოს და 2 (ორი) წლის განმავლობაში დაასრულოს არანაკლებ 10 (ათი) მილიონი აშშ დოლარის ღირებულების განვითარების სამუშაოების შესრულება (ინვესტირება). აღნიშნული ინვესტიციების განხორციელებაში ობიექტური და დასაბუთებული დაბრკოლების წარმოშობის შემთხვევაში, მეიჯარე გამოთქვამს თანხმობას ინვესტიციის განხორციელების ვადა გაგრძელდეს 1 (ერთი) წლით; გ) დაიცვას საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ხანძარსაწინააღმდეგო, უსაფრთხოებისა და სანიტარულ-ჰიგიენური ნორმები და გაატაროს შესაბამისი ღონისძიებები, უზრუნველყოს საიჯარო ქონების მოვლა-პატრონობა, აგრეთვე, იმგვარად ისარგებლოს აღნიშნული ქონებით, რომ საფრთხე არ შეუქმნას სარკინიგზო მოძრაობასა და ადამიანთა უსაფრთხო გადაადგილებას შენობებსა და მის მიმდებარე ტერიტორიაზე; დ) თავისი კომპეტენციის ფარგლებში ხელი შეუწყოს სამგზავრო სადგურის ნორმალურ ფუნქციონირებას; ე) უზრუნველყოს იმ პირების უფლება-მოვალეობების განხორციელება, რომელთაც საიჯარო ხელშეკრულებების საფუძველზე დაკავებული აქვთ გარკვეული ფართები საიჯარო ქონების ტერიტორიაზე და შპ-----ის“ მიმართ გააჩნიათ დებიტორული დავალიანება. ამასთან, შპ-----ა“ გადასცემს მოიჯარეს უფლებას რეგრესის წესით ამოიღოს ეს თანხა შესაბამისი დავალიანების მქონე მოიჯარე-მესამე პირებისაგან, რომელთა ვინაობა და დავალიანების ოდენობა (დოკუმენტში მითითებული პერიოდისათვის) მითითებულია წინამდებარე ხელშეკრულების დანართებში; ვ) უზრუნველყოს ც-----ი ვ-----ს შენობის გამოთავისუფლება იძულებით გადაადგილებული პირებისაგან მათთვის

შესაბამისი კომპენსაციის გაცემით. კომპენსაციის ოდენობას განსაზღვრავს მოიჯარე აღნიშნულ პირებთან მოლაპარაკებით; ზ) საინვესტიციო პერიოდის განმავლობაში ყოველ 6 (ექვს) თვეში ერთხელ წარუდგინოს მეიჯარეს წერილობითი ანგარიში (ინფორმაცია) ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულებების შესრულების შესახებ; თ) აუნაზღაუროს მეიჯარეს საიჯარო ქონების მდგომარეობის გაუარესებით გამოწვეული ზიანი, თუ ვერ დაამტკიცებს, რომ ეს გაუარესება მისი მიზეზით არ მომხდარა. საიჯარო ქონების მდგომარეობის გაუარესების ფაქტის დადგენა და დამდგარი ზიანის ანაზღაურების მოთხოვნა მეიჯარის მიერ შესაძლებელია, განხორციელდეს მხოლოდ საიჯარო პერიოდის დამთავრების ან ხელშეკრულების ვადამდე შეწყვეტის დღიდან და არაუმეტეს ექვსი თვის განმავლობაში. მოიჯარე პასუხს არ აგებს საიჯარო ქონების ისეთი ცვლილებებისა ან გაუარესებისათვის, რაც გამოწვეულია ხელშეკრულებით გათვალისწინებული მართლზომიერი სარგებლობით (ნივთის ნორმალური ცვეთა); ი) შეასრულოს წინამდებარე საიჯარო ურთიერთობიდან გამომდინარე ვალდებულებები დროულად და ჯეროვნად.

4.8. დადგენილია, რომ ევროპის განვითარებისა და რეკონსტრუქციის ბანკსა (EBRD) და სს „თ-----ლს“ შორის 2007 წლის 28 დეკემბერს გაფორმებულია სესხის ხელშეკრულება. ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულებების შესრულების მიზნით წარდგენილ იქნა შესაბამისი უზრუნველყოფა, მათ შორის, დაგირავდა 2006 წლის 15 მაისის იჯარის ხელშეკრულებაც.

4.9. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 2 მაისის №1---- ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა სს „თ-----ს“ საქმიანობის გასვლითი სრული საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელმა პერიოდმა მოიცვა 2007 წლის პირველი იანვრიდან 2013 წლის პირველ აპრილამდე პერიოდი, მოგებისა და ქონების გადასახადების ნაწილში - 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 და 2012 წლების საანგარიშო პერიოდი. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 3 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი.

საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის სახეს წარმოადგენს უძრავი ქონების იჯარით გაცემა.

საგადასახადო შემოწმების აქტში მითითებულია, რომ ბუღალტრული ჩანაწერების მიხედვით, რ-----ის 49-წლიანი საიჯარო ქონების დისკონტირებული ღირებულება შეადგენს 6 613 906 ლარს (3 619 100 დოლარი), რაც ბუღალტრულად შეყვანილია იჯარით აღებული ფართის რემონტის ჯგუფის ღირებულებით ბალანსში (ფინანსურად ინვესტიციის

ღირებულებაში). შემოწმებით აღნიშნული ღირებულება, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, განხილულ იქნა არამატერიალურ აქტივად და 2007-2011 წლებში გაზრდილ იქნა საწარმოს ქონების გადასახადით დასაბეგრი ბაზა.

4.10. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 3 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოიცა აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 5 დეკემბრის №6---- ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და სს „თ-----ლს“ წარედგინა აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 5 დეკემბრის №6----- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, საწარმოს დაერიცხა სულ 1 196 356,15 ლარი, მათ შორის, ქონების გადასახადის ძირითადი თანხა - 439 342 ლარი, ქონების გადასახადში ჯარიმა - 211 910 ლარი და საურავი - 298 805,1 ლარი.

4.11. 2013 წლის 19 დეკემბერს სს „თ-----ლმა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 5 დეკემბრის №6----- საგადასახადო მოთხოვნისა და 2013 წლის 6 დეკემბრის №0----- საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შეტყობინების გაუქმება მოითხოვა. ერთ-ერთ სადავო საკითხს წარმოადგენდა საიჯარო ქონების დისკონტირებული ღირებულების არამატერიალურ აქტივად განხილვა და ქონების გადასახადით დაბეგვრა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 29 იანვრის №4--- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. კერძოდ, საიჯარო ქონების დისკონტირებული ღირებულების არამატერიალურ აქტივად განხილვისა და ქონების გადასახადით დაბეგვრის ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა მიზანშეწონილად მიიჩნია საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილება და გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, აუდიტის დეპარტამენტისთვის წარედგინა საინვესტიციო ქონების ღირებულების შეფასების შესახებ Colliers international-ის დასკვნის ნოტარიულად დამოწმებული თარგმანი ქართულ ენაზე, რომლის წარდგენის შემთხვევაშიც, აუდიტის დეპარტამენტს უნდა შეეფასებინა წარდგენილი დოკუმენტაცია და თუ საინვესტიციო ქონების ღირებულება მოიცავდა ორივე კომპონენტს - რემონტის ხარჯსა და „საინვესტიციო ქონების ღირებულებას“, უზრუნველყო 2009 წლის და შემდგომ პერიოდზე საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე დარიცხული ქონების გადასახადის კორექტირება (შემცირება). ამასთან, იმის გათვალისწინებით, რომ წინა პერიოდში გადასახადის გადამხდელს თავად ჰქონდა აღრიცხული ბალანსზე რ-----ის 49-წლიანი საიჯარო ქონების დისკონტირებული ღირებულება, რაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2011 წლამდე მოქმედი) 272-

მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, წარმოადგენდა „საქართველოს საწარმოსთვის ქონების, გარდა მიწისა, გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს“, აუდიტის დეპარტამენტის მიერ განხორციელებული დარიცხვები მართებულად იქნა მიჩნეული და არ დაექვემდებარა გადაანგარიშებას.

4.12. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 29 იანვრის №4--- ბრძანების საფუძველზე შედგენილ იქნა 2014 წლის 31 იანვრის დასკვნა, რომლის საფუძველზეც გამოცემულ იქნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 6 თებერვლის №6--- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც სს „თ-----ლს“ შეუმცირდა საშემოსავლო გადასახადში დარიცხული თანხები 85 281 ლარით, ხოლო ქონების გადასახადში - 452 836 ლარით.

4.13. 2014 წლის 17 თებერვალს სს „თ-----ლმა“ საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 6 თებერვლის №6--- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 2 მაისის №2---- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა.

შემოსავლების სამსახურმა მიუთითა 2012 წლის 15 მაისის №6211 საქართველოს კანონით საქართველოს საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ცვლილებების შემდგომ ჩამოყალიბებულ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 201-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის რედაქციაზე და განმარტა, რომ გამომდინარე იქედან, რომ შემოწმებით რ-----ის 49-წლიანი საიჯარო ქონების დისკონტირებული ღირებულება განხილულ იქნა არამატერიალურ აქტივად და აღნიშნული მიდგომა გაზიარებულ იქნა, ასევე, მედიაციის საბჭოს მიერ საჩივრის განხილვის შედეგად მიღებული გადაწყვეტილებითაც (№4---), ამ ქონების ღირებულების დეკლარირების ვალდებულება ქონების გადასახადის მიზნებისთვის 2012 წლის 15 მაისის №6211 ცვლილების გათვალისწინებით, გადასახადის გადამხდელს არ გააჩნია. ამდენად, გადასახადის გადამხდელის საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ და აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, გადაემოწმებინა, მონაწილეობს თუ არა გადასახადის გადამხდელის მიერ 2012 წლის ქონების გადასახადის დეკლარაციაში ქონების ღირებულების გაანგარიშებაში არამატერიალური აქტივის ღირებულება (რ-----ის 49-წლიანი საიჯარო ქონების დისკონტირებული ღირებულება) და ასეთის არსებობის შემთხვევაში, 2012 წლის 15 მაისის №6211 საქართველოს კანონით საქართველოს საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ცვლილებების გათვალისწინებით, უზრუნველყო აღნიშნული თანხის შემცირება.

4.14. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 2 მაისის №2---- ბრძანების საფუძველზე მომზადებულ იქნა 2014 წლის 9 ივნისის დასკვნა, რომლის თანახმადაც, შემოწმებულთა ჯგუფის მიერ შესწავლილ იქნა გადამხდელის მიერ საჩივართან ერთად წარდგენილი Colliers international-ის დასკვნა საინვესტიციო ქონების ღირებულების შეფასების შესახებ. წარდგენილ დოკუმენტაციაში ასახული გაანგარიშების მიხედვით, საინვესტიციო ქონების ღირებულების ფორმირებაში მონაწილეობს არამატერიალური აქტივის ღირებულება. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სს „თ-----ს“ 2012 წლის დეკლარირებული ქონების გადასახადი დაექვემდებარა შემცირებას 110 528 ლარით და შესაბამისად, შემცირებულ იქნა 2012 წლის დეკლარირებული მომდევნო წლებში გამოსაქვითი ზარალი 110 528 ლარით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 23 ივნისის №2---- საგადასახადო მოთხოვნით სს „თ-----ლს“ შეუმცირდა ქონების გადასახადში დარიცხული გადასახადები 110 528 ლარით.

4.15. 2014 წლის 17 თებერვალს სს „თ-----ლმა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 5 დეკემბრის №6---- საგადასახადო მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 29 იანვრის №4--- ბრძანების გაუქმება მოითხოვა. დავის საგანს წარმოადგენდა: 1. საიჯარო ქონების დისკონტირებული ღირებულების არამატერიალურ აქტივად განხილვა და ქონების გადასახადით დაბეგვრა; 2. საინვესტიციო ქონების ღირებულებაზე დეკლარირებული ქონების გადასახადის გადაანგარიშება საწარმოზე დაბრუნების მიზნით; 3. 2012 წლის საანგარიშო პერიოდზე არამატერიალური აქტივის ღირებულებაზე დარიცხული ქონების გადასახადის გაუქმება; 4. შემოწმების შედეგების გათვალისწინებით საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად დარიცხული ჯარიმების გაუქმება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 17 მარტის გადაწყვეტილებით №7----- საჩივარი, შემოწმების შედეგების გათვალისწინებით საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად დარიცხული ჯარიმების გაუქმების ნაწილში, დარჩა განუხილველი, ხოლო დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

პირველ სადავო საკითხთან მიმართებით, გადაწყვეტილების შესაბამისად, საქმის მასალებით დგინდება, რომ იჯარით აღებული ქონება გადამხდელს გაცემული აქვს ქვეიჯარით მესამე პირებზე. ქვეიჯარის ხელშეკრულებების მიხედვით, მეიჯარეს აქვს უფლება გააკონტროლოს საერთო ფართი, დაადგინოს ან შეცვალოს ქცევის წესები. აგრეთვე, 2008 წლის 8 სექტემბრის

იჯარის ხელშეკრულებიდან გამომდინარე უფლებების გირავნობის ხელშეკრულების პრემიუმის მიხედვით, ევროპის განვითარებისა და რეკონსტრუქციის ბანკსა (EBRD) და სს „თ-----ლს“ შორის 2007 წლის 28 დეკემბერს გაფორმებულია სესხის ხელშეკრულება. აღნიშნული ხელშეკრულების თანახმად, ნაკისრი ვალდებულებების შესრულების მიზნით წარდგენილია შესაბამისი უზრუნველყოფა, რაც გამოიხატება EBRD-ის სასარგებლოდ დაგირავებული ქონების დაგირავებით. ხელშეკრულების პირველი მუხლის 1.01 პუნქტის შესაბამისად, „გირავნობის საგანი“ ნიშნავს „დამგირავებლის“ ყველა უფლებას, ინტერესსა და სარგებელს, რომელიც გათვალისწინებულია „ტერიტორიის იჯარის შესახებ ხელშეკრულებით და სხვა ხელშეკრულებებით გათვალისწინებულ უფლებებს, რომელიც დაკავშირებულია ტერიტორიის იჯარასთან (რომელიც შეზღუდვის გარეშე მოიცავს სს „თ-----ს“, როგორც მოიჯარის უფლებებს „ტერიტორიის იჯარის ხელშეკრულების თანახმად“), მათ შორის, მისი პირობების მიხედვით „დამგირავებლისათვის“ გადასახდელ ყველა თანხას, რაც შეზღუდვის გარეშე მოიცავს დასრულებისას გადასახდელ თანხებს, ისევე როგორც დამგირავებლის, გარდა სხვა მხარეთა ნებისმიერი უფლების, ინტერესის, სარგებლის გამოყენების (დაკავშირებული შესრულების) შედეგად მიღებულ შედეგს (მათ შორის, ნებისმიერ ჩანაცვლებას). აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოცემულ შემთხვევაში იჯარის უფლება, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, წარმოადგენს არამატერიალურ აქტივს, ასევე, გააჩნია ბასს-ის მიხედვით აქტივის არამატერიალურ აქტივად განხილვის ნიშნები.

მეორე სადავო საკითხთან მიმართებით საჩივრის ავტორმა განმარტა, რომ საინვესტიციო ქონების ღირებულება, რომელიც სს „თ-----ს“ და ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტორების მიერ არასწორად იქნა დაბეგრული 2007-2012 წლებში, მოიცავდა დამოუკიდებელი შემფასებლების მიერ გრძელვადიანი საიჯარო ქირის გადასახდელების დისკონტირებულ ღირებულებას და იჯარით აღებული საინვესტიციო ქონების გადაფასებულ თანხას. შესაბამისად, შემოსავლების სამსახურის მიერ გადაანგარიშებული უნდა იქნას სს „თ-----ს“ მიერ 2007-2012 წლებში საინვესტიციო ქონებაზე არასწორად დადეკლარირებული და გადახდილი ქონების გადასახადი, სულ 928 854 ლარის ოდენობით, მათი საწარმოსთვის დაბრუნების მიზნით.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს განმარტებით, მეორე სადავო საკითხთან მიმართებით, 21.02.2014 წლის (№1-----) სამსახურებრივი ბარათით, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტს ეთხოვა წარედგინა დასკვნა გადამხდელის არგუმენტებზე. აღნიშნულთან დაკავშირებით, 27.02.2014 წლის (№2-----) წერილით წარდგენილი აუდიტის დეპარტამენტის 31.01.2014 წლის დასკვნის თანახმად, სადავო საკითხთან დაკავშირებით, შემოსავლების სამსახურის

გადაწყვეტილების შესაბამისად, გადამხდელმა წარადგინა საინვესტიციო ქონების ღირებულების შეფასების შესახებ Colliers international-ის დასკვნის ნოტარიულად დამოწმებული თარგმანი ქართულ ენაზე, რის მიხედვითაც დგინდება, რომ 2009 წლიდან საინვესტიციო ქონების ღირებულება მოიცავს ორივე კომპონენტს - რემონტის ხარჯსა და ქონების ღირებულებას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საგადასახადო შემოწმების აქტით დამატებით დარიცხული თანხები შემცირებულ იქნა ნაწილობრივ, კერძოდ, აღნიშნულ ნაწილში 2009 წლის და შემდგომ პერიოდზე დარიცხული ქონების გადასახადი და ჯარიმა შემცირებულ იქნა სრულად, ხოლო 2007-2008 წლებში დარიცხული დამატებითი საგადასახადო ვალდებულებები გადაწყვეტილების მიხედვით არ ექვემდებარება გადაანგარიშებას. აღნიშნული ინფორმაცია გადამხდელს გაეგზავნა 28.02.2014 წლის (№0----- წერილით. ვინაიდან გადამხდელის მიერ წარდგენილი დასკვნის შესაბამისად, დაზუსტებულია ქონების გადასახადით დასაბეგრი ბაზა, საბჭომ მიიჩნია, რომ ქონების გადასახადი განსაზღვრულია მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად და არ არსებობდა გადამხდელის მოთხოვნის დაკმაყოფილების საფუძველი.

მესამე სადავო საკითხთან დაკავშირებით, გადამხდელმა განმარტა, რომ თუ შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭომ საიჯარო ქირის დისკონტირებული ღირებულება განიხილა არამატერიალურ აქტივად, გაუგებარია, რატომ არ მოახდინა სს „თ-----ს“ 2012 წლის ქონების გადასახადის გადაანგარიშება და მისი კორექტირება „არამატერიალური აქტივის“ ნაწილში. 2012 წელს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 201-ე მუხლში შეტანილი ცვლილებებისა და დამატებების თანახმად, 2012 წლიდან არამატერიალური აქტივები აღარ წარმოადგენს ქონების გადასახადით დასაბეგრ ობიექტს. 2012 წელს სს „თ-----ს“ მიერ დადეკლარირებული და გადახდილი ქონების გადასახადი საიჯარო ქირის დისკონტირებულ ღირებულებაზე შეადგენდა 110 528 ლარს.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭომ, მესამე სადავო საკითხთან მიმართებით განმარტა, რომ საგადასახადო შემოწმების აქტიდან ირკვევა, რომ არამატერიალურ აქტივად მიჩნეულია 49-წლიანი საიჯარო ქონების დისკონტირებული ღირებულება, რაც ბუღალტრულად შეყვანილი იყო იჯარით აღებული ფართის რემონტის ჯგუფის ღირებულებით ბალანსში (ფინანსურად ინვესტიციის ღირებულებაში). ამასთან, აღნიშნული საფუძველით დარიცხვა განხორციელდა 2011 წლამდე პერიოდზე. არ დასტურდება, რომ შემოწმებით არამატერიალურ აქტივად მიჩნეული ღირებულება 2012 წელს დაბეგრილია და ექვემდებარება დაბრუნებას, რის გამოც საბჭომ მიიჩნია, რომ სადავო საკითხთან დაკავშირებით ქონების გადასახადით დასაბეგრი ბაზის კორექტირების საფუძველი არ არსებობდა.

4.16. შპს „Ernst & Yang-ის“ მიერ ჩატარებულ იქნა სს „თ-----ს“ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორული შემოწმება, რაც მოიცავს ანგარიშს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ, 2009 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, და ერთიანი შემოსავლის ანგარიშს, ასევე, ფულის მიმოქცევის ანგარიშს ამ დღეს დამთავრებული წლისთვის, მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის რეზიუმესა და სხვა განმარტებით შენიშვნებს.

ფინანსურ ანგარიშგებაში განხილულია საკითხი საინვესტიციო ქონების შესახებ, სადაც მითითებულია, რომ საინვესტიციო ქონება მოიცავს ქონების წილს საიჯარო მიწიდან და შენობიდან, თბილისის რ-----ზე, რომელიც მიღებულია შპ-----ისგან“ 2006 წელს და ამ საიჯარო ქონების მიმდინარე განახლების სამუშაოებს. 2008 წლის 29 აგვისტოს კომპანიამ შეიძინა დამატებითი საკუთრების წილი, გააფორმა რა 47-წლიანი საიჯარო ხელშეკრულება თბილისის მუნიციპალიტეტთან. კომპანიამ იჯარით აიღო 5.168 მ² მიწა, რ-----ის გარშემო, რომელიც გამოიყენება როგორც ავტოსადგომი და მოიტანს შემოსავალს მომავალში. წლის განმავლობაში განახლების ხარჯები ძირითადად დაკავშირებულია რეკონსტრუქციასთან, რომელიც ჩატარდა რ-----ის შენობის არსებულ ბეტონის კარკასში, მისი სავაჭრო კომპლექსად გადაკეთების მიზნით. საინვესტიციო ქონების სამართლიანი ღირებულება განისაზღვრა საბაზრო ღირებულების საფუძველზე, სერტიფიცირებულ შემფასებელთა სამეფო საზოგადოების (RICS) მიხედვით. საბაზრო ღირებულების განსაზღვრისას, შემფასებლებმა გამოიყენეს ბაზრის ცოდნა და პროფესიონალური განსჯა და არ დაეყრდნენ მხოლოდ ისტორიულ შედარებად ტრანზაქციებს. შეფასება ჩაატარა კომპანიამ Colliers CRE, აკრედიტებულმა დამოუკიდებელმა შემფასებელმა, რომელსაც გააჩნდა აღიარებული და შესაბამისი პროფესიონალური კვალიფიკაცია და შეფასებული საინვესტიციო ქონების ანალოგიური ადგილმდებარეობისა და კატეგორიის ქონების შეფასების ბოლო დროს მიღებული გამოცდილება.

4.17. „Deloitte & Touche LLC-ის“ მიერ ჩატარებულ იქნა სს „თ-----ს“ ფინანსური ანგარიშგება 2012 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით.

ფინანსური ანგარიშგების მიხედვით, სს „თ-----“ დაფუძნებულია 2006 წლის 23 თებერვალს. კომპანიის საქმიანობის ძირითადი ადგილია ვ-----ს მ----- №2, თბილისი, საქართველო. 2006 წლის 10 მარტს სს „თ-----ს“ სამეთვალყურეო საბჭომ წარადგინა წინადადება თბილისის რ-----ის შენობის იჯარის თაობაზე. კომპანიამ მიიღო ზემოაღნიშნული შენობა, საერთო ფართობით 54.853 კვ.მ., 49-წლიანი ფინანსური იჯარის პირობებით, მასში სავაჭრო ცენტრის მოწყობის მიზნით. სს „თ-----ლმა“ აღნიშნულ შენობაში მოაწყო ს-----ი, რომელიც ოფიციალურად გაიხსნა 2010 წლის მაისში. 2012 წლის განმავლობაში, საიჯარო შემოსავალი გაიზარდა

დაახლოებით 26%-ით, 2011 წელთან შედარებით, დაკავების მაჩვენებლების 75%-დან 90%-მდე ზრდის შედეგად.

ფინანსურ ანგარიშგებაში აღნიშნულია, რომ საინვესტიციო ქონება მოიცავს ქონების წილს, რომელსაც კომპანია ფლობს ფინანსური იჯარის პირობებით, მათ შორის, მიწის ნაკვეთი და შენობა თბილისის რ-----ზე, რომელიც მან მიიღო შპ-----ისგან“ 2006 წელს. კომპანიამ მოახდინა იჯარით აღებული ქონების რეკონსტრუქცია და მოაწყო ს-----ი. 2008 წლის 29 აგვისტოს კომპანიამ შეიძინა დამატებითი საკუთრების წილი, 47-წლიანი საიჯარო ხელშეკრულების საფუძველზე, რომელიც მან თბილისის მუნიციპალიტეტთან გააფორმა. კომპანიამ გააფორმა საინვესტიციო კონტრაქტი და საიჯარო ხელშეკრულება თბილისის რ-----ის თაობაზე შპ-----ასთან“. თბილისის რ-----ის მთლიანი განახლებული ფართია 54.858 მ², აქედან 54.568 მ² იჯარით აქვს აღებული კომპანიას, ხოლო 3.290 მ² დაიტოვა შპ-----ამ“. რეკონსტრუქციის ხარჯი, წლის განმავლობაში, უმთავრესად დაკავშირებული იყო სარემონტო სამუშაოებთან, რომლებიც ჩატარდა რ-----ის არსებულ შენობაში მისი ს-----ად გარდაქმნისთვის. საიჯარო ხელშეკრულება შპ-----ასთან“ არ ითვალისწინებდა რაიმე სარემონტო სამუშაოებს ქონების იმ ნაწილზე, რომელიც დაიტოვა შპ-----ამ“. რამდენადაც კომპანიას არ გააჩნია კონტროლი აქტივზე, რომელსაც რეკონსტრუქცია ჩაუტარდა, მან ყველა ასეთი ხარჯები გასწია როგორც გადაფასების ზარალის ნაწილი. 2012 და 2011 წლებში, კომპანიის წილი ხარჯებში, რომლებიც დაკავშირებული იყო შპ-----ის“ მიერ შენარჩუნებული ქონების რეკონსტრუქციასთან, ნულის ტოლი იყო.

საინვესტიციო ქონების სამართლიანი ღირებულება განისაზღვრა საბაზრო ღირებულების საფუძველზე, სერტიფიცირებულ შემფასებელთა სამეფო საზოგადოების (RICS) მიხედვით. საბაზრო ღირებულების განსაზღვრისას, შემფასებლებმა გამოიყენეს ბაზრის ცოდნა და პროფესიონალური განსჯა და არ დაეყრდნენ მხოლოდ ისტორიულ შედარებად ტრანზაქციებს. 2012 წ. და 2011 წ. 31 დეკემბრის მდგომარეობით, შეფასებები ჩატარდა კომპანიების Paragon LLC და Colliers International-ის მიერ, შესაბამისად, სათანადოდ აკრედიტებული დამოუკიდებელი შემფასებლების მიერ, რომლებსაც გააჩნდათ აღიარებული და შესაბამისი პროფესიონალური კვალიფიკაცია და შეფასებული საინვესტიციო ქონების ანალოგიური ადგილმდებარეობისა და კატეგორიის ქონების შეფასების ბოლო დროს მიღებული გამოცდილება.

ანგარიშგებაში აღნიშნულია, რომ 2006 წლის 16 მაისიდან სს „თ-----ლმა“ ფინანსური იჯარის პირობებით მიიღო თბილისის რ-----ის შენობა შპ-----ისგან“. საიჯარო საკუთრების წილი ირიცხება,

როგორც საინვესტიციო ქონება, რამდენადაც ქონება შეესაბამება საინვესტიციო ქონების განსაზღვრას. საიჯარო ხელშეკრულების მიხედვით, წლიური საიჯარო გადასახადი შეადგენს 500 ათას აშშ დოლარის ეკვივალენტს (დღგ-ის გარეშე), პირველი ორი წლის განმავლობაში გადასახდელი თანხის ნახევრის მომდევნო წლებისთვის გადავადების შესაძლებლობით. კომპანიამ გამოიყენა ეს შესაძლებლობა და გადაიხადა 250 ათასი აშშ დოლარი წელიწადში, პირველი ორი წლის განმავლობაში. საიჯარო ქირის გადახდის დისკონტირებისთვის გამოყენებულია წლიური 14%-იანი დამატებითი სასესხო განაკვეთი.

4.18. სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, რომ განსახილველი დავისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებას წარმოადგენს განისაზღვროს საინვესტიციო ქონების სამართლებრივი არსი, რომლის საფუძველზეც უნდა დადგინდეს აღნიშნული სახის ქონება ექვემდებარება თუ არა ქონების გადასახადით დაბეგვრას. საგულისხმოა, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ იჯარის უფლება, რომელიც სს „თ-----ლს“ მოპოვებული აქვს შპს „საქართველოს რკინიგზასთან“ დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე, **მიიჩნია არამატერიალურ აქტივად და, შესაბამისად, ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტად. გადაწყვეტილება აღნიშნულ ნაწილში მხარეთა მიერ არ გასაჩივრებულა.**

დადგენილია, რომ საინვესტიციო ქონების ღირებულების შეფასების შესახებ Colliers international-ის დასკვნის მიხედვით 2009 წლიდან საინვესტიციო ქონების ღირებულება მოიცავს ორივე კომპონენტს - **რემონტის ხარჯსა და ქონების ღირებულებას.**

„Deloitte & Touche LLC-ის“ მიერ ჩატარებული, 2012 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, სს „თ-----ს“ ფინანსური ანგარიშგების თანახმად, საინვესტიციო ქონება მოიცავს ქონების წილს, რომელსაც კომპანია ფლობს **ფინანსური იჯარის პირობებით**, მათ შორის, მიწის ნაკვეთი და შენობა თბილისის რ-----ზე, რომელიც მან მიიღო შპს-----ისგან“ 2006 წელს. **კომპანიამ მოახდინა იჯარით აღებული ქონების რეკონსტრუქცია და მოაწყო ს-----ი.** 2008 წლის 29 აგვისტოს კომპანიამ შეიძინა დამატებითი საკუთრების წილი, 47-წლიანი საიჯარო ხელშეკრულების საფუძველზე, რომელიც მან თბილისის მუნიციპალიტეტთან გააფორმა. კომპანიამ გააფორმა საინვესტიციო კონტრაქტი და საიჯარო ხელშეკრულება თბილისის რ-----ის თაობაზე შპს-----ასთან“. თბილისის რ-----ის მთლიანი განახლებული ფართია 54.858 მ², აქედან 54.568 მ² იჯარით აქვს აღებული კომპანიას, ხოლო 3.290 მ² დაიტოვა შპს-----ამ“. **რეკონსტრუქციის ხარჯი, წლის განმავლობაში, უმთავრესად დაკავშირებული იყო სარემონტო სამუშაოებთან, რომლებიც ჩატარდა რ-----ის არსებულ შენობაში მისი ს-----**

ად გარდაქმნისთვის. საიჯარო ხელშეკრულება შპ-----ასთან“ არ ითვალისწინებდა რაიმე სარემონტო სამუშაოებს ქონების იმ ნაწილზე, რომელიც დაიტოვა შპ-----ამ“.

სერტიფიცირებულ შემფასებელთა სამეფო საზოგადოების (RICS) მიერ საინვესტიციო ქონების შეფასების მიზნით გამოცემული ანგარიშგების თანახმად, 2006 წლის 16 მაისიდან სს „თ-----ლმა“ ფინანსური იჯარის პირობებით მიიღო თბილისის რ-----ის შენობა შპ-----ისგან“. საიჯარო საკუთრების წილი ირიცხება, როგორც საინვესტიციო ქონება, რამდენადაც ქონება შეესაბამება საინვესტიციო ქონების განსაზღვრას.

საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 30-ე ნაწილის თანახმად, **ქონება არის ყველა ნივთი და არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე**, რომელთა შეუზღუდავად შეძენა, ფლობა, განკარგვა და სარგებლობა შეუძლიათ პირებს. სამოქალაქო კოდექსის 148-ე მუხლის თანახმად, **ნივთი შეიძლება იყოს მოძრავი ან უძრავი**. ამდენად, **ქონება შესაძლებელია იყოს როგორც მატერიალური** (ფიზიკური ფორმის მქონე ნებისმიერი მოძრავი ან უძრავი ნივთი), ასევე, **არამატერიალური**. საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ქონების გადასახადის მიზნებისათვის ქონება არის დასაბეგრი ქონება და მიწა (200.1 მუხლი).

სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 201-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, ქონების გადასახადის გადამხდელია რეზიდენტი საწარმო/ორგანიზაცია – **მის ბალანსზე ძირითად საშუალებად აღრიცხულ აქტივებზე**, დაუმონტაჟებელ მოწყობილობებზე, დაუმთავრებელ მშენებლობაზე და **არამატერიალურ აქტივებზე**, აგრეთვე მის მიერ ლიზინგით გაცემულ ქონებაზე.

2011 წლის პირველ იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საქართველოს საწარმოსთვის ქონების, გარდა მიწისა, გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია **მის ბალანსზე ძირითად საშუალებად აღრიცხული აქტივები** (გარდა ბიოლოგიური აქტივებისა და საქართველოს რეზიდენტისაგან ლიზინგით მიღებული ქონებისა), დაუმონტაჟებელი მოწყობილობები, დაუმთავრებელი მშენებლობა და **არამატერიალური აქტივები**, აგრეთვე მის მიერ ლიზინგით გაცემული ქონება.

საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 31-ე ნაწილის თანახმად, **ძირითადი საშუალება არის მატერიალური აქტივი**, რომელსაც პირი იყენებს საქონლის წარმოების, საქონლის მიწოდების/მომსახურების გაწევის, იჯარით (მათ შორის, ლიზინგით) გადაცემის ან/და ადმინისტრაციული მიზნებისათვის და რომლის სასარგებლო გამოყენების ვადა ერთ წელზე მეტია.

ზემოთხსენიებულ სამართლებრივ ნორმათა შინაარსის გათვალისწინებით, სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსი ქონების გადასახადით დასაბეგრ ობიექტს მიაკუთვნებდა როგორც მატერიალურ აქტივებს, რომლებიც ბუღალტრულად აღირიცხება როგორც ძირითადი საშუალებები, ასევე, არამატერიალურ აქტივებს. ამდენად, ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი პირი - გადასახადის გადამხდელი ქონების გადამხდელი იყო მის ბალანსზე რიცხულ ქონებაზე (მატერიალური და არამატერიალური ქონება), რომელთა ბუღალტრული აღრიცხვის თავისებურებები არ განსაზღვრავდა მათ დასაბეგრ ბაზაში მიკუთვნების საკითხს.

საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, მიუხედავად ასეთი საქმიანობის შედეგებისა, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. პალატას მიაჩნია, რომ აქტივი, რომელიც გაკუთვნილია ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებისათვის, მათ შორის მომსახურების გაწევისა და შემოსავლის/მოგების მიღების მიზნით აღირიცხება გადასახადის გადამხდელის ბალანსზე და შესაბამისად, წარმოადგენს ქონებით დასაბეგრ ობიექტს. განსახილველ შემთხვევაში, საინვესტიციო ქონება საიჯარო ხელშეკრულების მოქმედების პერიოდში წარმოადგენს მოიჯარის საკუთრებას, მის ბალანსზე აღსარიცხ აქტივს, რამეთუ საინვესტიციო ქონება წარმოადგენს შემოსავლის/მოგების მიღების საშუალებას სს „თ-----სთვის“. შპს „საქართველოს რკინიგზა“ საიჯარო ხელშეკრულების მოქმედების პერიოდში არ წარმოადგენს საინვესტიციო ქონებაზე უფლებამოსილ პირს, იგი აღნიშნული აქტივიდან არ იღებს რაიმე სახის შემოსავალს. შპს „საქართველოს რკინიგზის“ ბალანსზე აღსარიცხ ქონებას განეკუთვნება საიჯარო ხელშეკრულების საფუძველზე სს „თ-----სთვის“ გადაცემული ქონება, ხოლო საინვესტიციო ქონება კი უპირობოდ წარმოადგენს სს „თ-----ს“ აქტივს, რაც თავის მხრივ ამ უკანასკნელი საწარმოს შემოსავლის წყაროს წარმოადგენს, იგი აღნიშნული ქონების იჯარის გაცემით ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას.

სააპელაციო პალატა იზიარებს აპელანტთა განმარტებას მასზედ, რომ აქტივი, მიუხედავად იმისა, არის საინვესტიციო თუ არა, იბეგრება ქონების გადასახადით. საინვესტიციო ქონება შესაძლებელია კონკრეტულ შემთხვევებში მიეკუთვნებოდეს როგორც მატერიალურ ასევე არამატერიალურ აქტივებს, თუმცა როგორც წესი საინვესტიციო ქონების დანიშნულება არის შემოსავლის/მოგების მიღება და, შესაბამისად ეკონომიკური საქმიანობა, ამდენად ასეთი ქონება უდავოდ განეკუთვნება ქონებით დასაბეგრ ობიექტს. საგადასახადო კანონმდებლობაში 2015 წლის 18 დეკემბრის N4680 კანონის საფუძველზე განხორციელებულ ცვლილებამდე კანონი სიტყვა-სიტყვით არ

ითვალისწინებდა, ქონებით დასაბეგრ ბაზაში „საინვესტიციო ქონებას“, თუმცა კანონმდებლობა იძლეოდა აღნიშნულის განჭვრეტის შესაძლებლობას. ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებული აქტივი იბეგრებოდა ქონების გადასახადით. განხორციელებული ცვლილებით, კოდექსში კანონმდებლის ნება ნათლად აისახა - სიტყვა-სიტყვით მიეთითა, რომ ქონებით დასაბეგრ ბაზაში მოიაზრება, ასევე საინვესტიციო ქონება. ამასთან, აღნიშნული ცვლილების განმარტებით ბარათში განხორციელებული მითითება - „ზუსტდება, რომ ქონების გადასახადით დასაბეგრი ქონება მოიცავს საინვესტიციო ქონებასაც“ სწორედაც რომ მიუთითებს მასზე, რომ დასაბეგრი ქონება მოიცავს საინვესტიციო ქონებასაც, იგი არ წარმოადგენს ახალ რეგულაციას, არ აფართოვებს ქონებით დასაბეგრ ბაზას, არამედ ახდენს უკვე არსებული ნათლად გამოხატვას, რათა იგი მეტად ასახავდეს კანონმდებლის ნებას. შესაბამისად, ცვლილების განხორციელება მიზნად ისახავს, საკანონდებლო ჩანაწერის დახვეწას და არა ახალ რეგულაციას. შესაბამისად, სს „თ-----ს“ მიერ ცვლილებამდე არსებული საკანონმდებლო ჩანაწერი აღქმულ იქნა კანონმდებლის ნების შესაბამისად, მან სწორად მიაკუთვნა ეს კონკრეტული აქტივი ქონების გადასახადით დასაბეგრ ბაზას. ამდენად, სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ საინვესტიციო ქონება როგორც სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად, ასევე, მოქმედი საგადასახადო კოდექსის თანახმად, წარმოადგენს ქონებით დასაბეგრ ობიექტს.

4.19. ზემოაღნიშნული მსჯელობიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლო არ ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს დასკვნებს გადაწყვეტილების გასაჩივრებულ ნაწილში. სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ სააპელაციო საჩივრები საფუძვლიანია და უნდა დაკმაყოფილდეს; უნდა გაუქმდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 1 ივნისის გადაწყვეტილება გასაჩივრებულ ნაწილში და სს „თ-----ს“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს.

5. საპროცესო ხარჯები:

სსსკ-ის 53-ე მუხლის მიხედვით გადაწყვეტილების მიღებისას სასამართლო ხარჯები უნდა განაწილდეს მხარეთა შორის დაკმაყოფილებული მოთხოვნების შესაბამისად; მოცემულ შემთხვევაში სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის გამო, მოსარჩელე სს-----ის" მიერ სარჩელზე წარმოებისათვის გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის ნაწილი, პირველ ინსტანციაში დაკმაყოფილებული მოთხოვნის პროპორციულად 2500 ლარის ოდენობით, უნდა დარჩეს სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილად;

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა

**პალატამ
გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა:**

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 1 ივნისის გადაწყვეტილება იმ ნაწილში, რომლითაც ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 05 დეკემბრის №6---- ბრძანება და 2013 წლის 05 დეკემბრის №6----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 29 იანვრის №4--- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 17 მარტის გადაწყვეტილება (საჩივარი №7-----) საწარმოსთვის დაბრუნების მიზნით საინვესტიციო ქონების ღირებულებაზე დეკლარირებული ქონების გადასახადის გადაანგარიშებაზე უარის თქმის ნაწილში. აღნიშნულ ნაწილში მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება და სს „თ-----ს“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს;
3. სს-----ის" მიერ სარჩელზე წარმოებისათვის გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის ნაწილი, პირველ ინსტანციაში დაკმაყოფილებული მოთხოვნის პროპორციულად 2500 ლარის ოდენობით, დარჩეს სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილად;
4. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს კასაციის წესით საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (მდებარე, თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. N32), დასაბუთებული გადაწყვეტილების მხარეთათვის გადაცემიდან ოცდაერთი 21 დღის ვადაში, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს (მდებარე, თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ. N7ა) მეშვეობით.

თავმჯდომარე:

ილონა თოდუა

მოსამართლეები:

გიორგი გოგიაშვილი

შოთა გეწაძე

