



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

საქართველოს სახელით

შ ე ს ა ვ ა ლ ი ნ ა წ ი ლ ი

12 აპრილი, 2018 წელი

ქ. თბილისი

**თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

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

სხდომის მდივანი - ლიანა გელაშვილი

**აპელანტი (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო;
წარმომადგენელი - გ-----ე;**

**აპელანტი (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური;
წარმომადგენელი - მ-----ძე; რ-----აია**

**მოწინააღმდეგე მხარე (მოსარჩელე) - შ-----;
წარმომადგენელი - შ-----ლი**

**მესამე პირი (16.1) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო
სამსახური;
წარმომადგენლები - მ-----ი, ნ-----ძე;**

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

**გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 16 ივნისის გადაწყვეტილება;**

1. სასარჩელო მოთხოვნა:

1.1 სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 19 დეკემბრის №5---- ბრძანებისა და 2014 წლის 19 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 21 ივლისის გადაწყვეტილების (საჩივარი №9-----) ბათილად ცნობა ქონების გადასახადისა და შპს „თ-----ნ“ იჯარით მიღებული შემოსავლების კორექტირების გამო დღგ-ის დარიცხვის ნაწილში. (იხ. 2016 წლის 28 ოქტომბრის სასამართლოს სხდომის ოქმი)

2. მოპასუხეებისა და მესამე პირის პოზიცია:

2.1. მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო და მოითხოვა მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

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

2.3. მესამე პირის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნეს და მოითხოვეს მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

3. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნები:

3.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

შპს „-----“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 19 დეკემბრის №5---- ბრძანება და 2014 წლის 19 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 21 ივლისის გადაწყვეტილება (საჩივარი №9-----) ქონების გადასახადისა და შპს „თ-----ნ“ იჯარით მიღებული შემოსავლების კორექტირების გამო დღგ-ის დარიცხვის ნაწილში და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი აქტის გამოცემა კანონით დადგენილ ვადაში.

სსიპ შემოსავლების სამსახურსა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სოლიდარულად დაეკისრათ მოსარჩელის სასარგებლოდ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 728,20 ლარის (შვიდასოცდარვა ლარი და ოცი თეთრი) ანაზღაურება.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტები:

4.1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის თბილისის მთავარი სამმართველოს 2014 წლის 22 სექტემბრის №1----- მიმართვისა და სპეციალურ გამოკვლევათა და ექსპერტიზის დეპარტამენტის უფროსის 2014 წლის 23 სექტემბრის №--- დავალების საფუძველზე, ამავე დეპარტამენტის მთავარ ინსპექტორს დაევალა, სისხლის სამართლის №0----- საქმესთან დაკავშირებით წარდგენილ მასალებზე დაყრდნობით, შ----- დოკუმენტური შემოწმების ჩატარება ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების საკითხების შესასწავლად, 2009 წლის პირველი იანვრიდან 2014 წლის 08 სექტემბრამდე პერიოდში. 2009 წლის საანგარიშო პერიოდის შემოწმებასთან დაკავშირებით მომზადებული იქნა 2014 წლის 12 დეკემბრის შუალედური აქტი. შუალედური აქტის მიხედვით, საზოგადოების საწესდებო კაპიტალი შეადგენს 4 915 510 ლარს, რომელიც შევსებულია ქონებრივი შენატანით, მდებარე თბილისი, მ-----ს ქ. №12, ფართით 8 525 კვ.მ.

შუალედური აქტში მითითებულია, რომ შპს „----- საქმიანობის საგანს წარმოადგენს კომერციული ფართების იჯარით გაცემა. წარმოდგენილ მასალებში არ მოიპოვება გაანგარიშება, თუ როგორ ხდება საიჯარო ტარიფების განსაზღვრა როგორც ზოგადად, ისე კონკრეტული ფართების მიხედვით. ასევე, სრულად არ არის წარდგენილი მოიჯარეებთან გაფორმებული ხელშეკრულებები, რის გამოც შემოწმება დაეყრდნო არსებულ მასალებს, იჯარების უწყისებს და საბუღალტრო ჩანაწერებს.

შუალედური აქტის მიხედვით, 2009 წელს შპს „----- მიერ დეკლარირებულია დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა 296 598 ლარი, რაზეც დარიცხულია დღგ 53 388 ლარი, დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა შეადგენს 66 049 ლარს, დღგ-ის შესამცირებელმა თანხამ შეადგინა 12 661 ლარი. შემოწმებით გამოვლინდა, რომ 2009 წელს საზოგადოების დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა შეადგენს 334 145 ლარს, კუთვნილი დასარიცხი დღგ - 60 146 ლარს. ჩასათვლელი დღგ-ის - 66 049 ლარის გათვალისწინებით, დღგ-ის შესამცირებელი თანხა 5 903 ლარია, ანუ დეკლარირებულზე 6 758 ლარით ნაკლები, რაც უნდა დაერიცხოს საზოგადოებას. შპს „----- ასევე, დაერიცხება საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული ჯარიმა დეკლარაციაში გადასახადის შემცირებისათვის 2 628 ლარი, სულ დღგ-ის სახით - 9 386 ლარი.

შუალედური აქტის თანხმად, 2009 წელს შპს „----- მიერ დეკლარირებულია ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებული ქონების (გარდა მიწისა) გადასახადი 60 284 ლარი, ნაცვლად შემოწმებით გაანგარიშებული 69 158 ლარისა, ანუ 8 874 ლარით ნაკლები, რაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულ ჯარიმასთან (4 437 ლარი) ერთად უნდა დაერიცხოს საზოგადოებას, სულ 13 311 ლარი. (ტომი I, ს.ფ. 36-39)

4.2. საგადასახადო შემოწმების 2014 წლის 12 დეკემბრის შუალედური აქტის საფუძველზე გამოცემულ იქნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 19 დეკემბრის №5---- ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და შპს „-----“ წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 19 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, საწარმოს გადასახდელად დაერიცხა სულ 60 407,49 ლარი, მათ შორის, ქონების გადასახადის ძირითადი თანხა - 8 874 ლარი, ჯარიმა - 4 437 ლარი, საურავი - 10 961,87 ლარი, დღგ-ის ძირითადი თანხა - 6 758 ლარი, ჯარიმა - 2 628 ლარი, საურავი - 7 192,95 ლარი. (ტომი I, ს.ფ. 44; 174-176)

4.3. 2015 წლის 28 იანვარს შპს „-----ომ“ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 19 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა.

დავის საგანს წარმოადგენდა: 1. ვალუტის გაცვლითი კურსის და იჯარით მიღებული შემოსავლების კორექტირების გამო დღგ-ით დასაბეგრი ბაზის გაზრდა და დეკლარირებული ზარალის შემცირება. საჩივრის ავტორმა განმარტა, რომ შემოწმებისას დღგ-ის დარიცხვის მიზეზს წარმოადგენდა ლარის უცხოურ ვალუტასთან სხვაობა და ისეთი გადასახადები, რომლებიც, შემმოწმებლის აზრით, არ იყო დეკლარაციებში. კერძოდ, შემმოწმებელმა ჩათვალა, რომ არ იყო დეკლარირებული შპს „თ-----“ გაფორმებული იჯარის ხელშეკრულების შესაბამისად ყოველთვიური საიჯარო ქირა 1 500 აშშ დოლარის ოდენობით (2009 წლის 1 მაისიდან 2009 წლის 31 დეკემბრამდე), ი/მ კ-----ე კ-----თან გაფორმებული იჯარის ხელშეკრულების შესაბამისად ყოველთვიური საიჯარო ქირა 5 110 (აშშ დოლარის ეკვივალენტი ლარში) ლარის ოდენობით (2009 წლის 1 თებერვლიდან 2009 წლის 31 მარტამდე), ი/მ მ-----ა მ-----სთან გაფორმებული იჯარის ხელშეკრულების შესაბამისად ყოველთვიური საიჯარო ქირა 2 790 ლარის ოდენობით (2009 წლის თებერვლის თვეში). აღნიშნული დასკვნის გაკეთების საფუძველი გახდა იჯარის ხელშეკრულებების არარსებობა. შპს „თ-----“ მიმართებით, საჩივრის ავტორმა განმარტა, რომ ნამდვილად იყო გაფორმებული იჯარის ხელშეკრულება. ამასთან, შპს „-----ომ“ განახორციელა სარემონტო სამუშაოები შენობის პირველ სართულზე, რის გამოც მოიჯარე, რომლის საქმიანობაც იყო სასტუმრო საქმე, ფაქტობრივად ვეღარ ფუნქციონირებდა შენობის შესასვლელში არსებული მტკერისა და სამშენებლო მასალების გამო. აქედან გამომდინარე, შპს „თ---მ“ 2009 წლის 30 აპრილს წერილით მიმართა შპს „-----“ და მიყენებული ზიანის გამო სარემონტო სამუშაოების დასრულებამდე საიჯარო ქირის გადახდისაგან გათავისუფლება მოითხოვა. შედეგად, მხარეთა შორის გაფორმდა შეთანხმება, რომლითაც შპს „თ---“ გათავისუფლდა საიჯარო ქირის გადასახადისგან. გარემოებას, რომ მოიჯარეს ნამდვილად შეუმცირდა შემოსავლები და ფაქტობრივად შეწყვიტა საქმიანობა, ადასტურებს მის მიერ

მოხმარებული კომუნალური გადასახადებიც. 2009 წლის მაისიდან იმავე წლის დეკემბრის თვის ჩათვლით, შპს „თ-----ნ“ რაიმე თანხა, გარდა კომუნალური გადასახადებისა, არ მიღებულა. ი/მ კ-----ე კ-----თან დაკავშირებით, შპს „-----ომ“ განმარტა, რომ იჯარის ხელშეკრულება შეწყდა 2009 წლის 1 თებერვლიდან და ი/მ მ-----ა მ-----სთან იჯარის ხელშეკრულება გაფორმებული იყო 2009 წლის 27 თებერვალს; 2. ქონების (გარდა მიწისა) გადასახადით დასაბეგრი ბაზის გაზრდა. გადამხდელმა განმარტა, რომ შემოწმების მიერ ქონების გადასახადი გამოიანგარიშა შპს „----- საწესდებო კაპიტალიდან, თუმცა კომპანია დაფუძნებული იყო 2001 წლის 25 იანვარს, ხოლო 2009 წლისთვის შპს „----- ჰქონდა მხოლოდ 3 047 529 ლარის ქონება. უძრავ ქონებაზე, რომელიც გადმოცემული იყო შპს „მ-----ს“ მიერ შპს „-----ოსთვის“, გაფორმდა 2008 წლის პირველი სექტემბრის მიღება - ჩაბარების აქტი, სადაც მითითებულია, რომ გადაცემა მოხდა 3 047 529 ლარის ღირებულების ქონებისა. ამდენად, საწარმოს მიერ სწორად იქნა დამატებული ჩატარებული სარემონტო სამუშაოების ღირებულება და ასეთი მეთოდით გადასახადების გამოიანგარიშება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 21 ივლისის გადაწყვეტილებით, №9----- საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. კერძოდ, პირველ სადავო საკითხთან მიმართებით საგამოძიებო სამსახურს დაევალა, გადაწყვეტილების შესაბამისად გამოეთხოვა ინფორმაცია მესამე პირებისაგან და სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში უზრუნველყო გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების კორექტირება. დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

პირველ სადავო საკითხთან დაკავშირებით, გადაწყვეტილებაში აღნიშნულია, რომ 12.02.2015 წლის №0----- წერილით საგამოძიებო სამსახურს ეთხოვა, წარედგინა დასკვნა გადამხდელის არგუმენტებზე. აღნიშნულთან დაკავშირებით წარდგენილი 22.04.2015 წლის №3----- წერილის თანახმად, შემოწმება ჩატარებულია გამოძიების მიერ წარდგენილი მასალების საფუძველზე და კინაიდან გადამხდელის მიერ იდენტიური შინაარსის ოპერაციები განსხვავებული ღირებულებებით აღირიცხებოდა სხვადასხვა საბუღალტრო რეგისტრში, რევიზიის მიერ დაბეგვრის მიზნებისათვის გათვალისწინებული იქნა შედარებით სრულყოფილი ინფორმაციის ამსახველი მასალა, რის შედეგად შპს „----- დამატებით გამოუვლინდა დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა 37 548 ლარის ოდენობით და გაუანგარიშდა კუთვნილი დღგ. ამასთან, აღსანიშნავია, რომ შპს „----- ----- მიერ არ იყო დეკლარირებული სარემონტო სამუშაოებზე დასაქმებულებისთვის უწყისის საფუძველზე ხელფასის სახით გაცემული 37 070 ლარი. აღნიშნული სახის განაცემი სალაროს ოპერაციებში ასახული არ არის და შესაბამისად, მისი გაცემის წყარო ამ ეტაპზე დაუდგენელია. გადამხდელი საჩივარში ასევე აღნიშნავს, რომ შენობაში მიმდინარე

სარემონტო სამუშაოების შედეგად შპს „თ---ს“ სამეწარმეო საქმიანობას შეექმნა გარკვეული სახის პრობლემები, რის გამოც, მოიჯარეს მხოლოდ კომუნალური გადასახადების გადახდა ევალეზობდა. წარდგენილი საიჯარო ხელშეკრულების მიხედვით, შპს „თ---ზე“ გაცემული ფართი მდებარეობს შენობის მეხუთე სართულზე. შპს „თ-----ნ“ განსხვავებით, სხვა მოიჯარეებისათვის იმავე პერიოდში საქმიანობაში ხელშემშლელი ფაქტორების არსებობა არ დასტურდება. საბჭომ აღნიშნა, რომ ვინაიდან გადამხდელის მიერ იდენტიური შინაარსის ოპერაციები განსხვავებული ღირებულებით აღირიცხებოდა სხვადასხვა საბუღალტრო რეგისტრში, შპს „თ---ს“ გარდა ამავე შენობაში არსებულ მოიჯარეებთან შემაფერხებელი პირობების არსებობა არ დასტურდება, ამასთან, იჯარის ხელშეკრულება არ გაუქმებულა, გრძელდებოდა საიჯარო მომსახურების უსასყიდლოდ მიწოდება, არ არსებობს შპს „თ-----ნ“ მისაღები საიჯარო თანხების შესაბამისად განსაზღვრული საგადასახადო ვალდებულების კორექტირების საფუძველი. ამასთან, საბჭომ მიიჩნია, რომ საგამოძიებო სამსახურს უნდა გამოეთხოვა ი/მ კ-----ე კ-----ისა და ი/მ მ-----ა მ-----სგან შპს „-----ოსთან“ საიჯარო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული ინფორმაცია/დოკუმენტაცია და შესაბამისი საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში უზრუნველყო დარიცხული თანხის კორექტირება.

მეორე სადავო საკითხთან მიმართებით გადაწყვეტილებაში მითითებულია, რომ საგამოძიებო სამსახურის 22.04.2015 წლის №3----- წერილის თანახმად, შ----- მიმდინარე შემოწმება მოიცავს 2009 წლის 1 იანვრიდან პერიოდს, რა დროისთვისაც სააღრიცხვო დოკუმენტაციასა და საბუღალტრო რეგისტრებში არ იყო ასახული საწარმოს საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონების ნარჩენი საბალანსო ღირებულება. აქედან გამომდინარე, ქონების გადასახადი გაანგარიშებულია ცვეთის გათვალისწინებით უძრავი ქონების ღირებულებიდან, რომელიც 2011 წელს შეტანილი იყო საზოგადოების საწესდებო კაპიტალში 4 915 510 ლარად. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან გადამხდელს არ ჰქონდა აღრიცხული საანგარიშო წლის დასაწყისისა და წლის ბოლოს ქონების ღირებულება, შემმოწმებელთა მიერ არსებული ინფორმაციის საფუძველზე ქონების გადასახადით დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრა მართლზომიერია. (ტომი I, ს.ფ. 50-57)

4.4. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 21 ივლისის გადაწყვეტილების საფუძველზე მომზადებულ იქნა სპეციალურ გამოკვლევათა და ექსპერტიზის დეპარტამენტის 2015 წლის 23 სექტემბრის აქტი, რომლითაც შპს „----- 2009 წლის პერიოდზე შეუმცირდა დღგ-ის თანხა 1 986 ლარით, ხოლო ჯარიმა - 993 ლარით. (ტომი I, ს.ფ. 187-188)

4.5. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 15 ოქტომბრის №38261 ბრძანების საფუძველზე გამოიცა აუდიტის

დეპარტამენტის 2015 წლის 15 ოქტომბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც შპს „-----“ შეუმცირდა დარიცხული დღგ 2 979 ლარის ოდენობით (ძირითადი თანხა - 1 986 ლარი, ჯარიმა- 993 ლარი). (ტომი I, ს.ფ. 254)

4.6. შ----- რეგისტრირებულია 2001 წლის 25 იანვარს კრწანისი-მთაწმინდის სასამართლოს მიერ და მის მისამართად რეგისტრირებულია თბილისი, მ-----ს ქ. №12. (ტომი I, ს.ფ. 12-14)

4.7. დამოუკიდებელი აუდიტორის თ----- ხ-----ის 2001 წლის 5 იანვრის ქონების შეფასების აქტის მიხედვით, შპს „-----“ საწესდებო კაპიტალში განთავსებული ქონება, თბილისში, მ-----ს გამზირი №12-ში მდებარე სასტუმრო „-----“ შენობის პირველი სართულის ერთი ფლიგელი და ზედა ოთხი სართული, საერთო ფართობით 8 525 მ², შეფასდა 4 915 515 ლარად (ტომი I, ს.ფ. 300).

4.8. 2008 წლის პირველ სექტემბერს შპს „მ-----სა“ და შპს „-----“ შორის გაფორმებულია შენობის მიღება - ჩაბარების აქტი, რომლის თანახმადაც, საწარმოებმა, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2008 წლის 20 ივნისის №ა----- განჩინებისა და საჯარო რეესტრში ასახული უძრავი ქონების ცვლილების საფუძველზე, მოახდინეს თბილისში, მ-----ს №12-ში მდებარე სასტუმრო „-----“ შენობის ნაწილის მიღება-ჩაბარება. კერძოდ, შპს „მ-----მ“ გადასცა, ხოლო შპს „-----ომ“ ჩაიბარა აღნიშნული შენობის პირველი სართულის ერთი ფლიგელი და ზედა ოთხი სართული მთლიანად, საერთო ფართობით 8 525 მ², რომლის ნარჩენი საბალანსო ღირებულება 2008 წლის პირველი სექტემბრისათვის შეადგენს 3 047 529 ლარს. (ტომი I, ს.ფ. 15)

4.9. შპს „-----“ მიერ, 2010 წლის 11 ოქტომბრის №11/10/10 ხელშეკრულების საფუძველზე, ჩატარდა შპს „-----“ 0----- წლების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორული შემოწმება, რაზედაც შედგა 2010 წლის 30 ნოემბრის აუდიტორული დასკვნა. დასკვნის ზოგად ნაწილში მითითებულია, რომ საზოგადოების საკუთრებაში არსებული შენობა-ნაგებობისა და მიწის ნაკვეთის საბალანსო ღირებულება არ შეესაბამება რეალურ ღირებულებას და საჭიროებს ხელახალ შეფასებას.

დასკვნის შესაბამისად, დღგ-ს დეკლარაციებისა და ფაქტობრივი დასაბეგრი ბრუნვების შედარებით გამოვლინდა 4 720 ლარის განსხვავება, რომელიც საზოგადოების დეკლარაციებშია ასახნი და ბიუჯეტში გადასახდელი. თვეების მიხედვით ფაქტობრივად დადეკლარირებულ გადასახადებში გამოვლინდა როგორც მეტობა, ისე ნაკლებობა. ქონების გადასახადი 2008 წელს დეკლარირებულია 14 975 ლარი, თუმცა, ქონების საშუალო ღირებულებიდან გამომდინარე, გადასახადი 33 477,02 ლარს შეადგენდა. 2009 წელს დეკლარირებულია 60 284 ლარი, ნაცვლად 67 203,38 ლარისა. საზოგადოება იყენებს ცვეთის საგადასახადო მეთოდს, თუმცა უფრო მისაღები იქნებოდა საერთაშორისო სტანდარტებით აღიარებული

რომელიმე მეთოდის გამოყენება. აუდიტის შედეგებიდან გამომდინარე, მიზანშეწონილად იქნა მიჩნეული, რომ ქონების გადასახადის დადგენის მიზნით გამოყენებული ყოფილიყო საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლის პირველი ნაწილის მოთხოვნები და ქონების გადასახადის დარიცხვა მომხდარიყო მისი რეალური საბაზრო ღირებულებიდან. (ტომი I, ს.ფ. 301-308)

4.10. შპს „-----“ ეკონომიკურ საქმიანობისათვის გამოყენებულ ქონებაზე (გარდა მიწისა) 2009 საანგარიშო წლის ქონების გადასახადის დეკლარაციის თანახმად, ქონების გადასახადი (გარდა მიწისა) გაანგარიშებულია შემდეგნაირად: ქონების ღირებულება შეადგენს 6 028 362 ლარს, ხოლო გადასახადის თანხა - 60 283,62 ლარს (საანგარიშო პერიოდის მიხედვით დარიცხული მიმდინარე - 14 975 ლარი, დამატებით დარიცხვას დაქვემდებარებული - 45 308,62 ლარი). მიწაზე ქონების გადასახადი გაანგარიშებულია შემდეგნაირად: კატეგორია - არასასოფლო, ფართობი - 2 608 კვ.მ. ქონების გადასახადი - 938,88 ლარი. (ტომი I, ს.ფ. 16-18)

4.11. შპს „თ--“ 2015 წლის 16 ნოემბრის ცნობით ადასტურებს, რომ 2009 წლის პირველი მაისიდან 2010 წლის პირველ თებერვლამდე, შპს „-----“ სარემონტო სამუშაოების მიმდინარეობის დროს, შპს „თ---სა“ და შპს „-----“ -- შორის არსებული შეთანხმების საფუძველზე, იჯარით გადაცემული ფართით სარგებლობისათვის (თბილისი, მ-----ს ქ. №12) არ მომხდარა საიჯარო ქირის დარიცხვა თვეში 1 500 აშშ დოლარის ოდენობით. შესაბამისად, 2009 წლის პირველი მაისიდან 2010 წლის პირველ თებერვლამდე შპს „თ---ს“ ერიცხებოდა მხოლოდ კომუნალური გადასახადები. აღნიშნულიდან გამომდინარე, არ მომხდარა საიჯარო თანხის 1 500 აშშ დოლარის დღგ-ს ჩათვლა და ხარჯის სახით გამოქვითვა. აღნიშნული ცნობა გაიცა შემოსავლების სამსახურში, ფინანსთა სამინისტროსა და სასამართლოში წარსადგენად. (ტომი I, ს.ფ. 231)

4.12. დადგენილია, რომ 2009 წლის 30 სექტემბერს შპს „-----“ მიერ სსიპ შემოსავლების სამსახურში წარდგენილი იყო ადმინისტრაციული საჩივარი, რომლითაც საწარმო არ ეთანხმებოდა თბილისის რეგიონალური ცენტრის (საგადასახადო ინსპექციის) 2009 წლის 10 ივლისის კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტისა და ამავე ინსპექციის 2009 წლის 6 აგვისტოს №1----- ბრძანების თანახმად წარდგენილი 2009 წლის 7 აგვისტოს №----- საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველზე დარიცხულ ქონების გადასახადს. შ----- განმარტავდა, რომ დაფუძნდა 2001 წლის 25 იანვარს და მის საწესდებო კაპიტალში დამფუძნებლების მიერ შეტანილი იქნა ქ. თბილისში, მ-----ს გამზ. №12-ში არსებული შენობა-ნაგებობების 8 525 მ² ფართი, რომლის ღირებულება განისაზღვრა 4 915 515 ლარით. მითითებული ქონება გადაეცა შპს „მ-----ს“ 2005 წლის 4 ოქტომბერს უკანონოდ გაფორმებული მშვიდობიანი მორიგების ხელშეკრულების საფუძველზე, რაც გაუქმდა სასამართლოს 2008 წლის 20 ივნისის №ა----- განჩინებით და შპს „-----“ უკანონოდ წართმეულ უძრავ ქონებაზე აღუდგა საკუთრების

უფლება, რომლის ხელახალი რეგისტრაცია საჯარო რეესტრში მოხდა 2008 წლის 30 ივლისს.

გადასახადის გადამხდელმა აღნიშნა, რომ ვინაიდან აღნიშნულ ქონებას უკანონოდ მითვისებიდან დაბრუნებამდე არავითარი რემონტი არ ჩატარებია, პირიქით, შეიღახა მისი მდგომარეობა, შპს „-----ომ“ ბალანსზე ქონება იგივე ღირებულებით აიყვანა. 2008 წლისა და 2009 წლის დასაწყისში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსით საწარმო არ იყო ვალდებული, აეფასებინა მისი კუთვნილი ქონება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 18 დეკემბრის №---- ბრძანებით წარდგენილი საჩივარი დაკმაყოფილდა. ბრძანებაში მითითებულია 2009 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლის პირველი ნაწილზე და განმარტებულია, რომ საგადასახადო კოდექსის იმ ნორმა, რომელიც საგადასახადო ორგანოს უფლებას აძლევს დასაბეგრი ქონების საშუალო წლიური საბალანსო ნარჩენი ღირებულება განსაზღვროს საბაზრო ფასით, დარიცხვის პერიოდისათვის არ იყო ძალაში შესული. (ტომი I, ს.ფ. 324-326)

5. დადგენილი ფაქტები პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივად შემდეგნაირად შეაფასა:

5.1. სასამართლომ მიუთითა, რომ დღგ-ის ნაწილში განხორციელებული სადავო დარიცხვის კანონიერების შესწავლის კუთხით, მნიშვნელოვანია, განიმარტოს, რამდენად წარმოადგენდა საწარმოდან ამოღებული ე.წ. თაბახის ფურცლები საწარმოს რეალური შემოსავლის ამსახველ მტკიცებულებას და ადასტურებდა თუ არა შპს „თ-----ნ“ საიჯარო ქირის მიღებას. აღნიშნულთან დაკავშირებით სასამართლო მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 15 ოქტომბრის გადაწყვეტილებაზე (საქმე № ბს-723-708 (კ-12)), სადაც საკასაციო სასამართლომ დაადგინა, რომ საწარმოს რევიზიის პროცესში შემმოწმებელმა შეისწავლა და ერთმანეთს შეუდარა საწარმოს საბუღალტრო დოკუმენტაცია, საწარმოდან ამოღებული ე.წ. თაბახის ფურცლები და ე.წ. ექსელის ფაილები (ე.წ. შავი ჩანაწერები). საწარმოს დოკუმენტაციაში აღმოჩნდა 2010-2011 წლების 9 თვის მანძილზე ყოველდღიურად ნაწარმოები თაბახის ფურცლები, რომლებსაც ადგენდნენ საწარმოს თანამშრომლები. უზენაესმა სასამართლომ მიუთითა, რომ მხარეთა შორის დავას არ იწვევდა ის გარემოება, რომ 2007 წლის სექტემბრიდან 2011 წლის მაისამდე საწარმო ახორციელებდა ექსელის ფაილების შედგენას კონკრეტული ბრენდების მიხედვით. ასევე წარმოდგენილია 2010-2011 წლების 9 თვის მანძილზე ყოველდღიურად ნაწარმოები თაბახის ფურცლები, რომლებსაც ადგენდნენ საწარმოს თანამშრომლები. მხარეთა შორის დავას იწვევს საწარმოს მიერ ბუღალტრული აღრიცხვის არასათანადოდ წარმოების ფაქტის დადგენა ექსელის ფაილის, ე.წ. შავ ჩანაწერებზე დაყრდნობით. სასამართლომ დაადგინა, რომ ექსელის

ფაილსა და თაბახის ფურცლებზე წარმოებულ ჩანაწერებში დადგენილ შემოსავლებსა და საწარმოს მიერ დეკლარირებულ შემოსავლებს შორის სხვაობის არსებობა შემმოწმებლის მიერ შეფასებულ იქნა ბუღალტრული აღრიცხვის არასათანადოდ წარმოებად. შესაბამისად, ექსელის ფაილი და თაბახის ფურცლები შეფასდა შავ ჩანაწერებად, მათში დაფიქსირებული მონაცემები გამოყენებულ იქნა დარიცხვების საწარმოებლად. აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებების დადგენისა და შეფასების შემდგომ კი სასამართლომ განმარტა, რომ „მხოლოდ ის ფაქტი, რომ კომპიუტერული სისტემის მეშვეობით თუ თაბახის ფურცელზე საწარმო ახდენს კონკრეტული ინფორმაციის დაფიქსირებას (თავმოყრას) არ ქმნის ერთმნიშვნელოვნად დასკვნის გაკეთების შესაძლებლობას, რომ საწარმო ბუღალტრულ აღრიცხვას აწარმოებდა არასათანადოდ, ე.ი. სახეზე იყო შემოსავლების დაფარვა. მაკონტროლებელი ორგანო მართალია, უფლებამოსილია ბუღალტრული აღრიცხვის არასათანადოდ წარმოების დასადგენად იხელმძღვანელოს საწარმოში არსებული მასალებისა თუ მოპოვებული ნებისმიერი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, მაგრამ ამგვარი დასკვნის გაკეთება, მხოლოდ რაიმე ჩანაწერების მხედველობაში მიღებით, არ შეესაბამება საგადასახადო კონტროლის მიზნებს. საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ საწარმოში არსებული ამა თუ იმ სახის ჩანაწერი, რომელიც იძლევა საწარმოს შემოსავლის ან ხარჯის დადგენის შესაძლებლობას, განხილულ უნდა იქნეს სხვა უტყუარ მტკიცებულებებთან ერთობლიობაში, რათა საგადასახადო კონტროლის მიზნით სრულყოფილად იქნეს გამოკვლეული საწარმოს მიერ წარმოებული ბუღალტრული აღრიცხვის სისწორე.“

კონკრეტულ შემთხვევაში, სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა იმ ფაქტზე, რომ გარდა იმისა, რომ საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა მოხდა აღმოჩენილი ჩანაწერის საფუძველზე სხვა უტყუარ მტკიცებულებებზე მითითების გარეშე, სადავოა აღნიშნული ჩანაწერის შესაბამისი უფლებამოსილი პირის მიერ წარმოების ფაქტიც, რომლისთვისაც ცნობილი იქნებოდა საწარმოს რეალური, მიღებული შემოსავალი და გაწეული ხარჯი. ასევე, არ არის დადგენილი ჩანაწერების წარმოების მიზანიც.

სასამართლომ მიუთითა, რომ საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა უნდა მოხდეს მხოლოდ სათანადო მტკიცებულებების საფუძველზე, საგადასახადო კონტროლის მიზნებისათვის საბუღალტრო - ეკონომიკური, საფინანსო და სხვა მასალებში მითითებულ გარემოებათა სრულად და ყოველმხრივ შეფასების შედეგად. საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა შესაბამისი მტკიცებულებების ერთობლიობით გამოვლენილი ფაქტის გარეშე, მხოლოდ იმ ჩანაწერის საფუძველზე, რომელში მითითებული ინფორმაციის სისწორე სადავოა და ცალსახად არ დასტურდება მისი წარმოება იმ პირის მიერ, რომლისთვისაც ცნობილი იქნებოდა ჩანაწერში მითითებული ინფორმაცია, ეწინააღმდეგება სამართლებრივი სახელმწიფოს პრინციპს, წინააღმდეგობაში მოდის აქტის კანონიერებასთან და ლახავს გადასახადის

გადამხდელის კანონით დაცულ ინტერესებსა და უფლებებს. ამასთან, საგულისხმოა, რომ ჩანაწერებში მითითებული ინფორმაციის არასრულობასა და უსწორობაზე მიუთითებს ის ფაქტიც, რომ იმავე ჩანაწერის საფუძველზე სხვა ინდივიდუალურ მეწარმეებთან საიჯარო შემოსავლის კორექტირების შედეგად დარიცხული დღგ-ის ნაწილში, დავების განხილვის საბჭოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით განხორციელებული საკითხის დამატებითი შესწავლის შედეგად განხორციელდა დარიცხვის შემცირება.

მოსარჩელე მხარის მიერ სადავოდ გამხდარ შემოწმების მიერ ქონების გადასახადით დასაბეგრი ბაზის გაზრდაზე სასამართლომ განმარტა, რომ სადავო არ არის საზოგადოების დაფუძნებისას (2001 წლის 25 იანვარს) მითითებული ქონების საწარმოს კაპიტალში შეტანა 4 915 510 ლარად. ამასთან, 2008 წლის პირველ სექტემბერს შპს „მ-----სა“ და შპს „----- შორის გაფორმებულია შენობის მიღება-ჩაბარების აქტი, რომლის თანახმადაც, შპს „მ-----მ“ გადასცა, ხოლო შპს „-----ომ“ ჩაიბარა აღნიშნული შენობის პირველი სართულის ერთი ფლიგელი და ზედა ოთხი სართული მთლიანად, საერთო ფართობით 8 525 მ², რომლის ნარჩენი საბალანსო ღირებულება 2008 წლის პირველი სექტემბრისათვის შეადგენს 3 047 529 ლარს.

სასამართლო არ გაიზიარა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მითითება შპს „----- 2010 წლის 30 ნოემბრის აუდიტორულ დასკვნაზე და განმარტა, რომ აღნიშნული დასკვნიდან არ გამომდინარეობს სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოყენებული გაანგარიშების სისწორე. რაც შეეხება მოსარჩელის მითითებას სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 18 დეკემბრის №---- ბრძანებაზე, საჩივრის დაკმაყოფილება მაშინ განპირობებული იყო საგადასახადო ორგანოს მიერ იმ მუხლის გამოყენებით, რომელიც დარიცხვის მომენტისთვის არ იყო ამოქმედებული. ამასთან, სასამართლო აღნიშნავს, რომ, მართალია, სადავო გადაწყვეტილებაში მითითებულია, რომ შესამოწმებელ პერიოდში საზოგადოების სააღრიცხვო დოკუმენტაციასა და საბუღალტრო რეგისტრებში არ იყო ასახული საწარმოს საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონების ნარჩენი საბალანსო ღირებულება და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლს დაემატა 1² ნაწილი, რითაც საგადასახადო ორგანოს ჰქონდა უფლება, დასაბეგრი ქონების საშუალო წლიური საბალანსო ნარჩენი ღირებულება განესაზღვრა საბაზრო ფასით, მაგრამ არ არის დასაბუთებული, რატომ მოხდება 2009 წლის ქონების გადასახადის გაანგარიშება 2001 წელს საწარმოს საწესდებო კაპიტალში შეტანის ღირებულების მიხედვით ცვეტის გათვალისწინებით, მაშინ როდესაც 2008 წლის პირველ სექტემბრის მიღება-ჩაბარების აქტში აღნიშნულია, რომ ქონების ნარჩენი საბალანსო ღირებულება 2008 წლის პირველი სექტემბრისათვის შეადგენდა 3 047 529 ლარს. სასამართლო განმარტავს, რომ ვინაიდან აღნიშნულ საკითხს გააჩნია საქმის სწორად გადაწყვეტისათვის არსებითი მნიშვნელობა, დაუშვებელია, რომ შემოწმებამ გაითვალისწინოს მხოლოდ ბუნებრივი ცვეტა და 2009 წელს ქონების ღირებულების დასადგენად

გამოიყენოს 2001 წელს დაფიქსირებული ქონების ფასი, რადგან რვა წლის განმავლობაში ქონების ღირებულების ცვლილება მხოლოდ ბუნებრივ ცვლელზე არ არის დამოკიდებული და მასზე სხვადასხვა ფაქტორი ახდენს გავლენას, მით უფრო, რომ დადასტურებულია ამ პერიოდის განმავლობაში ქონების სხვა საწარმოსთვის გადაცემის და შემდგომში უკან დაბრუნების ფაქტი.

6. სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო მოთხოვნა:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 16 ივნისის გადაწყვეტილების გაუქმება.

6.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენლის განმარტებით, გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტები მიღებულია საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა შესაბამისად და არ არსებობს აქტის ბათილად ცნობის არც ერთი სამართლებრივი საფუძველი.

სააპელაციო საჩივარში მითითებულია, რომ საიჯარო ხელშეკრულების მიხედვით, შპს „თ--“ზე გაცემული ფართი მდებარეობს შენობის მეხუთე სართულზე, წარდგენილი მასალებით, შპს თ---საგან განსხვავებით სხვა მოიჯარეებისათვის, იმავე პერიოდში, ამავე შენობაში არსებულ მოიჯარეებთან შემაფერხებელი პირობების არსებობა არ დასტურდება, ამასთან, იჯარის ხელშეკრულება არ გაუქმებულა და გრძელდებოდა საიჯარო მომსახურების უსასყიდლოდ მიწოდება.

სააპელაციო საჩივრის ავტორი არ ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს იმ განმარტებას, რომ არ არის დასაბუთებული, თუ რატომ მოხდა 2009 წლის ქონების გადასახადის გაანგარიშება 2001 წელს საწარმოს საწესდებო კაპიტალში შეტანის ღირებულების მიხედვით ცვლის გათვალისწინებით, მაშინ როდესაც 2008 წლის პირველი სექტემბრის მიღება - ჩაბარების აქტში აღნიშნულია, რომ ქონების ნარჩენი საბალანსო ღირებულება 2008 წლის პირველი სექტემბრისათვის შეადგენს 3 047 529 ლარს.

აპელანტის მითითებით, საგამოძიებო სამსახურის 2014 წლის 12 დეკემბრის დოკუმენტური შემოწმების შუალედური აქტის თანახმად, 2009 წელს შპს „-----“ მიერ დეკლარირებულია ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებული ქონების (გარდა მიწისა) გადასახადი 60284 ლარი, ნაცვლად შემოწმებით გაანგარიშებული 69158 ლარისა.

2011 წლის პირველ იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლის პირველი ნაწილის 2010 წლის პირველ იანვრამდე მოქმედი რედაქციის

თანახმად, შპს „-----“ საწარმოსთვის ქონების, გარდა მიწის, გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია მის ბალანსზე ძირითად საშუალებად აღრიცხული აქტივები.

სააპლაციო საჩივრის ავტორის განმარტებით, 2015 წლის 12 თებერვლის N0----- წერილით, საგამოძიებო სამსახურს ეთხოვა წარედგინა დასკვნა გადამხდელის არგუმენტზე. 2015 წლის 22 აპრილის N3----- წერილის თანახმად, შ----- ----- მიმდინარე შემოწმება მოიცავს 2009 წლის 1 იანვრიდან პერიოდს, რა დროისთვისაც სააღრიცხვო დოკუმენტაციისა და საბუღალტრო რეგისტრაციაში არ იყო ასახული საწარმოს საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონების ნარჩენი საბალანსო ღირებულება. აპელანტის განმარტებით, ვინაიდან გადამხდელს არ ჰქონდა აღრიცხული სააგარიშო წლის დასაწყისის და წლის ბოლოს ქონების ღირებულება, შემმოწმებელთა მიერ არსებული ინფორმაციის საფუძველზე ქონების გადასახადით დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრა მართლზომიერია.

6.2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპლაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენლის განმარტებით, გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტები მიღებულია საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა შესაბამისად და არ არსებობს აქტის ბათილად ცნობის არც ერთი სამართლებრივი საფუძველი.

სააპლაციო საჩივრის ავტორი, მიუთითებს რომ 2014 წლის 12 დეკემბრის დოკუმენტური შემოწმების შუალედური აქტის თანახმად, საზოგადოების მხრიდან დღგ-თი დასაბეგრი ბრუნვის შემცირება გამოწვეულია იმ მიზეზით, რომ სრულად არ იყო აღრიცხული საიჯარო თანხები და აშშ დოლარზე გაფორმებული ხელშეკრულების საფუძველზე მისაღებ შემოსავლებზე არასწორად იყო გამოყენებული სავალუტო კურსი.

აპელანტის განმარტებით, ვინაიდან გადამხდელის მიერ იდენტიური შინაარსის ოპერაციები განსხვავებული ღირებულებით აღირიცხებოდა სხვადასხვა საბუღალტრო რეგისტრაციებში, შპს თ---ს გარდა ამავე შენობაში არსებულ მოიჯარეებთან შემაფერხებელი პირობების არსებობა არ დასტურდებოდა, ამასთან, იჯარის ხელშეკრულება არ გაუქმებულა, გრძელდებოდა საიჯარო მომსახურების უსასყიდლო მიწოდება, შესაბამისად, არ არსებობსა შპს თ-----ნ მისაღები საიჯარო თანხების მიხედვით განსაზღვრული საგადასახადო ვალდებულებების კორექტირების საფუძველი. დანარჩენი მოიჯარეების ეპიზოდში, დარიცხული თანხები საკითხის დამატებითი შესწავლის შემდეგ კორექტირებას დაექვემდებარა. შესაბამისად, აპელანტს მიაჩნია, რომ საგადასახადო ორგანომ სრულყოფილად შეისწავლა ყველა გარემოება და მტკიცებულება და ამ პირობების გათვალისწინებით, როდესაც შპს თ---ს მიმართებაში არ შეწყვეტილა საიჯარო ხელშეკრულება, იხდიდა კომუნალურ გადასახადებს და რაც მთავარი ე.წ შავი ბუღალტერიით აღირიცხებოდა მისგან

მიღებული შემოსავლები აპელანტს მიაჩნია, რომ საკითხი დამატებით შესწავლას არ ექვემდებარება.

აპელანტი მიუთითებს, რომ შ----- მიმდინარე შემოწმება მოიცავდა 2009 წლის 1 იანვრიდან პერიოდს, რა დროისთვისაც სააღრიცხვო დოკუმენტაციასა და საბუღალტრო რეგისტრაციებში არ იყო ასახული საწარმოს საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონების ნარჩენი საბალანსო ღირებულება. აქედან გამომდინარე გაანგარიშებულია ცვთის გათვალისწინებით უძრავი ქონების ღირებულებიდან, როემლიც 2001 წელს შეტანილი იყო საზოგადოების საწესდებო კაპიტალში 4915510 ლარად.

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

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

სააპელაციო სასამართლო იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს და მიუთითებს მათზე, სამართლებრივი შეფასების თვალსაზრისით კი აღნიშნავს შემდეგს:

2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 225-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი ოპერაცია, რომელსაც, საგადასახადო კოდექსის 225-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, მიეკუთვნება ამ კოდექსის 239-ე ან 240-ე მუხლის მიხედვით საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული საქონლის/მომსახურების მიწოდება, მათ შორის, უსასყიდლოდ (გარდა, ამ კოდექსით გათავისუფლებული მიწოდებისა).

ამავე კოდექსის 238-ე მუხლის მე-7 ნაწილის 2010 წლის პირველ იანვრამდე მოქმედი რედაქციის თანახმად, დღგ-ის გადამხდელის მიერ ქონების იჯარით (მათ შორის, ლიზინგით) გადაცემისას დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება იჯარის (მათ შორის, ლიზინგის) ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საიჯარო (მათ შორის, სალიზინგო) მომსახურების ღირებულების გადახდის ვადები, მაგრამ არა უგვიანეს საანგარიშო თვის ბოლო სამუშაო დღისა.

პალატა მიუთითებს 2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 175-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტზე, რომლის შესაბამისად, ეკონომიკური

საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება საქონლის/მომსახურების მიწოდებით მიღებული შემოსავლები (მათ შორის, საქონლის/მომსახურების უსასყიდლოდ მიწოდებისას ამ საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი).

დადგენილია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის თბილისის მთავარი სამმართველოს 2014 წლის 22 სექტემბრის №1----- მიმართვისა და სპეციალურ გამოკვლევათა და ექსპერტიზის დეპარტამენტის უფროსის 2014 წლის 23 სექტემბრის №--- დავალების საფუძველზე, ამავე დეპარტამენტის მთავარ ინსპექტორს დაევალა, სისხლის სამართლის №0----- საქმესთან დაკავშირებით წარდგენილ მასალებზე დაყრდნობით, შ----- დოკუმენტური შემოწმების ჩატარება ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების საკითხების შესასწავლად, 2009 წლის პირველი იანვრიდან 2014 წლის 08 სექტემბრამდე პერიოდში. 2009 წლის საანგარიშო პერიოდის შემოწმებასთან დაკავშირებით მომზადებული იქნა 2014 წლის 12 დეკემბრის შუალედური აქტი.

შუალედურ აქტში მითითებულია, რომ შპს „----- საქმიანობის საგანს წარმოადგენს კომერციული ფართების იჯარით გაცემა. წარდგენილ მასალებში არ მოიპოვება გაანგარიშება, თუ როგორ ხდება საიჯარო ტარიფების განსაზღვრა როგორც ზოგადად, ისე კონკრეტული ფართების მიხედვით. ასევე, სრულად არ არის წარდგენილი მოიჯარეებთან გაფორმებული ხელშეკრულებები, რის გამოც შემოწმება დაეყრდნო არსებულ მასალებს, იჯარების უწყისებს და საბუღალტრო ჩანაწერებს. შემოწმების შედეგად საწარმოს დამატებით გამოუვლინდა დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა და 2014 წლის 12 დეკემბრის შუალედური აქტის საფუძველზე მომზადებული სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 19 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნით განესაზღვრა დამატებითი საგადასახადო ვალდებულებები.

ასევე დადგენილია, რომ აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 19 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა საწარმომ გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში, სადაც სადავოდ იყო ქცეული დღგ-ის დარიცხვა ვალუტის გაცვლითი კურსის და იჯარით მიღებული შემოსავლების კორექტირების გამო. იჯარით მიღებულ შემოსავლებთან მიმართებით საჩივრის ავტორი აპელირებდა შპს „თ--- სგან“, ი/მ მ-----ა მ-----სა და ი/მ კ-----ე კ-----ისგან მიღებული შემოსავლების შემოწმების მიერ კორექტირების გამო. ამასთან, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 21 ივლისის გადაწყვეტილებით №9----- საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა და საგამოძიებო სამსახურს დაევალა, გამოეთხოვა ი/მ კ----- --ე კ-----ისა და ი/მ მ-----ა მ-----სგან შპს „-----ოსთან“ საიჯარო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული ინფორმაცია/დოკუმენტაცია და შესაბამისი საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში უზრუნველყო

დარიცხული თანხის კორექტირება, ხოლო შპს „თ-----“ მიმართებით საზოგადოების არგუმენტები გათვალისწინებული არ ყოფილა.

მხარე სადავოდ ხდის სწორედ შპს „თ-----ნ“ მიღებული საიჯარო შემოსავლების კორექტირებას და განმარტავს, რომ საწარმოთა შორის იყო გაფორმებული იჯარის ხელშეკრულება, რომლის მოქმედების პერიოდშიც შპს „-----ომ“ განახორციელა სარემონტო სამუშაოები შენობის პირველ სართულზე, რის გამოც მოიჯარე, რომლის საქმიანობაც იყო სასტუმრო საქმე, ფაქტობრივად ვეღარ ფუნქციონირებდა შენობის შესასვლელში არსებული მტკერისა და სამშენებლო მასალების გამო. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მხარეთა შორის მოხდა შეთანხმება, რომლითაც მოიჯარე სამუშაოს დასრულებამდე გათავისუფლდა საიჯარო ქირის გადახდისაგან და მხოლოდ კომუნალურ გადასახადებს იხდიდა.

საქმის პირველ ინსტანციაში განხილვის დროს მოსარჩელე მხარემ განმარტა, რომ მასალა, რომელსაც საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას დაეყრდნო საგადასახადო ორგანო, არ წარმოადგენს საწარმოს უფლებამოსილი პირის მიერ წარმოებულ ჩანაწერსა თუ „შავ ბუღალტერიას“. აღნიშნული წარმოადგენს საზოგადოების ერთ-ერთი თანამშრომლის, რომელიც გარდაიცვალა შემოწმების მიმდინარეობამდე, მიერ საკუთარი მოსაზრებით, სავარაუდო შემოსავალზე მითითებით წარმოებულ გაანგარიშებას, რომელიც არ შეესაბამება რეალურ ბუღალტერიას. მოპასუხეები კი აღნიშნავენ, რომ სახეზეა ორი ბუღალტერია, რომელიც ავსებდა ერთმანეთს, მონაცემების ნაწილი მოცემული იყო მხოლოდ ერთ-ერთში და მოხდა მათი შედარება.

პალატა ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს იმ განმარტებას, რომ დღგ-ის ნაწილში განხორციელებული სადავო დარიცხვის კანონიერების შესწავლის კუთხით, მნიშვნელოვანია, განიმარტოს, რამდენად წარმოადგენდა საწარმოდან ამოღებული ე.წ. თაბახის ფურცლები საწარმოს რეალური შემოსავლის ამსახველ მტკიცებულებას და ადასტურებდა თუ არა შპს „თ-----ნ“ საიჯარო ქირის მიღებას. აღნიშნულთან დაკავშირებით პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად გაამახვილა ყურადღება საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 15 ოქტომბრის გადაწყვეტილებაზე (საქმე № ბს-723-708 (კ-12)), სადაც საკასაციო სასამართლომ დაადგინა, რომ საწარმოს რევიზიის პროცესში შემმოწმებელმა შეისწავლა და ერთმანეთს შეუდარა საწარმოს საბუღალტრო დოკუმენტაცია, საწარმოდან ამოღებული ე.წ. თაბახის ფურცლები და ე.წ. ექსელის ფაილები (ე.წ. შავი ჩანაწერები). საწარმოს დოკუმენტაციაში აღმოჩნდა 2010-2011 წლების 9 თვის მანძილზე ყოველდღიურად ნაწარმოები თაბახის ფურცლები, რომლებსაც ადგენდნენ საწარმოს თანამშრომლები. უზენაესი სასამართლოს განმარტებით, მხარეთა შორის დავას არ იწვევდა ის გარემოება, რომ 2007 წლის სექტემბრიდან 2011 წლის მაისამდე საწარმო ახორციელებდა ექსელის ფაილების შედგენას კონკრეტული ბრენდების

მიხედვით. ასევე, წარმოდგენილია 2010-2011 წლების 9 თვის მანძილზე ყოველდღიურად ნაწარმოები თაბახის ფურცლები, რომლებსაც ადგენდნენ საწარმოს თანამშრომლები. მხარეთა შორის დავას იწვევს საწარმოს მიერ ბუღალტრული აღრიცხვის არასათანადოდ წარმოების ფაქტის დადგენა ექსელის ფაილის, ე.წ. შავ ჩანაწერებზე დაყრდნობით. სასამართლომ დაადგინა, რომ ექსელის ფაილსა და თაბახის ფურცლებზე წარმოებულ ჩანაწერებში დადგენილ შემოსავლებსა და საწარმოს მიერ დეკლარირებულ შემოსავლებს შორის სხვაობის არსებობა შემმოწმებლის მიერ შეფასებულ იქნა ბუღალტრული აღრიცხვის არასათანადოდ წარმოებად. შესაბამისად, ექსელის ფაილი და თაბახის ფურცლები შეფასდა შავ ჩანაწერებად, მათში დაფიქსირებული მონაცემები გამოყენებულ იქნა დარიცხვების საწარმოებლად. აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებების დადგენისა და შეფასების შემდგომ კი სასამართლომ განმარტა, რომ „მხოლოდ ის ფაქტი, რომ კომპიუტერული სისტემის მეშვეობით თუ თაბახის ფურცელზე საწარმო ახდენს კონკრეტული ინფორმაციის დაფიქსირებას (თავმოყრას) არ ქმნის ერთმნიშვნელოვნად დასკვნის გაკეთების შესაძლებლობას, რომ საწარმო ბუღალტრულ აღრიცხვას აწარმოებდა არასათანადოდ, ე.ი. სახეზე იყო შემოსავლების დაფარვა. მაკონტროლებელი ორგანო მართალია, უფლებამოსილია ბუღალტრული აღრიცხვის არასათანადოდ წარმოების დასადგენად იხელმძღვანელოს საწარმოში არსებული მასალებისა თუ მოპოვებული ნებისმიერი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, მაგრამ ამგვარი დასკვნის გაკეთება, მხოლოდ რაიმე ჩანაწერების მხედველობაში მიღებით, არ შეესაბამება საგადასახადო კონტროლის მიზნებს. საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ საწარმოში არსებული ამა თუ იმ სახის ჩანაწერი, რომელიც იძლევა საწარმოს შემოსავლის ან ხარჯის დადგენის შესაძლებლობას, განხილულ უნდა იქნეს სხვა უტყუარ მტკიცებულებებთან ერთობლიობაში, რათა საგადასახადო კონტროლის მიზნით სრულყოფილად იქნეს გამოკვლეული საწარმოს მიერ წარმოებული ბუღალტრული აღრიცხვის სისწორე.“

კონკრეტულ შემთხვევაში, პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ ფაქტზე, რომ გარდა იმისა, რომ საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა მოხდა აღმოჩენილი ჩანაწერის საფუძველზე სხვა უტყუარ მტკიცებულებებზე მითითების გარეშე, სადავოა აღნიშნული ჩანაწერის შესაბამისი უფლებამოსილი პირის წარმოების ფაქტიც, რომლისთვისაც ცნობილი იქნებოდა საწარმოს რეალური, მიღებული შემოსავალი და გაწეული ხარჯი. ასევე, არ არის დადგენილი ჩანაწერების წარმოების მიზანიც.

პალატა მიუთითებს, რომ საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა უნდა მოხდეს მხოლოდ სათანადო მტკიცებულებების საფუძველზე, საგადასახადო კონტროლის მიზნებისათვის საბუღალტრო-ეკონომიკური, საფინანსო და სხვა მასალებში მითითებულ გარემოებათა სრულად და ყოველმხრივ შეფასების შედეგად. საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა შესაბამისი მტკიცებულებების ერთობლიობით გამოვლენილი ფაქტის გარეშე, მხოლოდ

იმ ჩანაწერის საფუძველზე, რომელში მითითებული ინფორმაციის სისწორე სადავოა და ცალსახად არ დასტურდება მისი წარმოება იმ პირის მიერ, რომლისთვისაც ცნობილი იქნებოდა ჩანაწერში მითითებული ინფორმაცია, ეწინააღმდეგება სამართლებრივი სახელმწიფოს პრინციპს, წინააღმდეგობაში მოდის აქტის კანონიერებასთან და ლახავს გადასახადის გადამხდელის კანონით დაცულ ინტერესებსა და უფლებებს. ამასთან, საგულისხმოა, რომ ჩანაწერებში მითითებული ინფორმაციის არასრულობასა და უსწორობაზე მიუთითებს ის ფაქტიც, რომ იმავე ჩანაწერის საფუძველზე სხვა ინდივიდუალურ მეწარმეებთან საიჯარო შემოსავლის კორექტირების შედეგად დარიცხული დღგ-ის ნაწილში, დაკების განხილვის საბჭოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით განხორციელებული საკითხის დამატებითი შესწავლის შედეგად განხორციელდა დარიცხვის შემცირება.

პალატა დამატებით მიუთითებს, რომ საწარმო ასაბუთებს საიჯარო ქირის შემცირებას, მიუთითებს, რომ სარემონტო სამუშაოების წარმოებამ გამოიწვია აღნიშნული. სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს შპს „თ---ს“ საქმიანობის სპეციფიკაზე და განმარტავს, რომ შენობის პირველ სართულზე მიმდინარე სამუშაოს შექმლო ხელი შეეშალა მეხუთე სართულზე ფუნქციონირებადი მოიჯარისათვის. ამასთან, საქმეში წარმოდგენილია შპს „თ---ს“ 2015 წლის 16 ნოემბრის ცნობა, სადაც საწარმოს დირექტორი ადასტურებს, რომ 2009 წლის პირველი მაისიდან 2010 წლის პირველ თებერვლამდე შპს „-----“ სარემონტო სამუშაოების მიმდინარეობის დროს შპს „თ---სა“ და შპს „-----“ - შორის არსებული შეთანხმების გამო, იჯარით გადაცემული ფართით სარგებლობისათვის (თბილისი, მ-----ს ქ. №12), არ მომხდარა საიჯარო ქირის დარიცხვა თვეში 1 500 აშშ დოლარის ოდენობით, შესაბამისად, 2009 წლის პირველი მაისიდან 2010 წლის პირველ თებერვლამდე შპს „თ---ს“ ერიცხებოდა მხოლოდ კომუნალური გადასახადები. აღნიშნულიდან გამომდინარე, არ მომხდარა საიჯარო თანხის 1 500 აშშ დოლარის დღგ-ს ჩათვლა და ხარჯის სახით გამოქვითვა. აღნიშნული ცნობა გაიცა შემოსავლების სამსახურში, ფინანსთა სამინისტროსა და სასამართლოში წარსადგენად.

პალატა ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს იმ განმარტებას, რომ ვინაიდან მოსარჩელე აპელირებს კონკრეტულ ფაქტობრივ გარემოებაზე, რამაც გამოიწვია საიჯარო ქირის შემცირება, რასაც, ასევე, ადასტურებს მოიჯარე, მხოლოდ აღმოჩენილი ჩანაწერები, რომელთა ავთენტურობაც დადასტურებული არ არის, არ წარმოადგენს ბუღალტერიის არასწორად და არასრულად წარმოების ფაქტის დამამტკიცებელ გარემოებას ასეთი ფაქტის დამადასტურებელი სხვა უტყუარი მტკიცებულებების გარეშე. პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად მიუთითება, რომ საქმეში დაცული მტკიცებულებების შეფასება ერთმნიშვნელოვნად არ განაპირობებს იმგვარი სამართლებრივი დასკვნის ჩამოყალიბების შესაძლებლობას, როგორადაც ეს მიჩნეულ იქნა ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ, რამეთუ

მოპასუხეთა მიერ საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა მოხდა მხოლოდ ერთი სადავო დოკუმენტის საფუძველზე ისე, რომ, ერთი მხრივ, საგადასახადო ორგანოს არ შეუსწავლია და დაუსაბუთებია აღნიშნული დოკუმენტის სისწორე, რამდენად ემსახურებოდა იგი საწარმოს რეალური შემოსავლების აღრიცხვის მიზანს, ხოლო, მეორე მხრივ, არ მომხდარა საკითხის სრულფასოვანი გამოკვლევა, შესწავლა და დამატებითი მტკიცებულებების მოპოვება ჩანაწერში მითითებული გარემოებების დასადასტურებლად. ამდენად, საკითხი საჭიროებს დამატებით შესწავლას და დარიცხვა მხოლოდ ერთი ჩანაწერის, რომლის სისრულე და სისწორეც დადგენილი არაა, საფუძველზე წარმოშობილი ეჭვის შედეგად არ უნდა განხორციელდეს.

მოსარჩელე, ასევე, სადავოდ ხდის შემოწმების მიერ ქონების გადასახადით დასაბეგრი ბაზის გაზრდას.

პალატა მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) 272-ე მუხლის პირველი ნაწილზე (2010 წლის პირველ იანვრამდე მოქმედი რედაქციის), რომლის თანახმად, საქართველოს საწარმოსთვის ქონების, გარდა მიწისა, გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია მის ბალანსზე ძირითად საშუალებად აღრიცხული აქტივები (გარდა ბიოლოგიური აქტივებისა), დაუმონტაჟებელი მოწყობილობები, დაუმთავრებელი მშენებლობა და არამატერიალური აქტივები.

„-----ოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ“ 2009 წლის 17 ივლისის №1527 კანონით 2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლის პირველი ნაწილი განისაზღვრა შემდეგნაირად: საწარმოსთვის/ორგანიზაციისთვის დასაბეგრ ქონებაზე, გარდა მიწისა, გადასახადის წლიური განაკვეთი განისაზღვრება დასაბეგრი ქონების ღირებულების არა უმეტეს 1 პროცენტის ოდენობით. ამ ნაწილის მიზნებისათვის დასაბეგრი ქონების ღირებულება არის საშუალო წლიური საბალანსო ნარჩენი ღირებულება (გამოიანგარიშება კალენდარული წლის დასაწყისისა და ბოლოსთვის აქტივების საშუალო ღირებულების მიხედვით), რომელიც ქვემოთ ჩამოთვლილ შემთხვევებში უნდა გაიზარდოს: ა) 2000 წლამდე შესყიდულ აქტივებზე – 3-ჯერ; ბ) 2000 წლიდან 2004 წლამდე შესყიდულ აქტივებზე – 2-ჯერ; გ) 2004 წელს შესყიდულ აქტივებზე – 1.5-ჯერ; დ) იმ აქტივებზე, რომელთა შესყიდვის შესახებ ინფორმაცია არ არსებობს, – ამ ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული ოდენობით. ამავე კანონის საფუძველზე, საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის 49-ე მუხლით განისაზღვრა, რომ საწარმოები/ორგანიზაციები ვალდებული არიან მოახდინონ 2009 წლის ქონების (გარდა მიწისა) გადასახადის (მათ შორის, 2010 წლის 1 იანვრამდე ლიზინგით მიღებულ ქონებაზე) კორექტირება ამ კოდექსის 273-ე მუხლის პირველი ნაწილის გათვალისწინებით და გადაიხადონ იგი არა უგვიანეს 2010 წლის 1 აპრილისა.

„-----ოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ“ 2009 წლის 17 ივლისის №1527 კანონით 2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლს დაემატა 1² ნაწილი, რომლითაც განისაზღვრა, რომ საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს საგადასახადო შემოწმებისას დასაბეგრი ქონების საშუალო წლიური საბალანსო ნარჩენი ღირებულება განუსაზღვროს საბაზრო ფასით, ხოლო გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს მიერ საბაზრო ფასის ოდენობასთან დაკავშირებით მიღებული გადაწყვეტილება ამ კოდექსით დადგენილი წესით. თუ დადგინდა, რომ დასაბეგრი ქონების საბაზრო ფასი აღემატება მის საბალანსო ღირებულებას, პირი ვალდებულია გადაიხადოს მოცემულ სხვაობაზე დარიცხული ქონების გადასახადი ; ამასთანავე, პირს სხვაობაზე დარიცხული ქონების გადასახადის აღიარებამდე ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქცია არ დაეკისრება და იგი ვალდებულია შესაბამისი დასაბეგრი ქონების მიმართ აღნიშნული საბაზრო ფასი გამოიყენოს შემდგომი 3 საგადასახადო წლის განმავლობაში.

შუალედური აქტის მიხედვით, 2009 წელს შპს „----- მიერ დეკლარირებულია ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებული ქონების (გარდა მიწისა) გადასახადი 60 284 ლარი, ნაცვლად შემოწმებით გაანგარიშებული 69 158 ლარისა, რამაც დამატებითი საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა გამოიწვია. მოპასუხეები მიუთითებენ, რომ დარიცხვა განპირობებულია იმ მიზეზით, რომ საზოგადოების სააღრიცხვო დოკუმენტაციასა და საბუღალტრო რეგისტრებში არ იყო ასახული საწარმოს საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონების ნარჩენი საბალანსო ღირებულება. აქედან გამომდინარე, ქონების გადასახადი გაანგარიშდა ცვეთის გათვალისწინებით უძრავი ქონების ღირებულებიდან, რომელიც 2001 წელს შეტანილი იყო საზოგადოების საწესდებო კაპიტალში 4 915 510 ლარად. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან გადამხდელს აღრიცხული არ ჰქონდა საანგარიშო წლის დასაწყისის და წლის ბოლოს ქონების ღირებულება, შემმოწმებელთა მიერ არსებული ინფორმაციის საფუძველზე ქონების გადასახადით დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრა მართლზომიერია.

მოსარჩელე მხარემ პირველი ინსტანციის სასამართლოში განმარტა, რომ ქონების გადასახადი შემმოწმებელმა არასწორად დაარიცხა კომპანიას, რადგან გადასახადი გამოიანგარიშა შპს „----- საწესდებო კაპიტალიდან, თუმცა კომპანია დაფუძნდა 2001 წლის 25 იანვარს. ამასთან, მოხდა აღნიშნული ქონების შპს „მ-----სთვის“ გადაცემა და 2008 წლის პირველ სექტემბერს ქონების შპს „-----ოსათვის“ დაბრუნების მომენტისათვის, ქონების ღირებულება იყო შემცირებული. ამდენად, 2009 წლისთვის შპს „----- ჰქონდა მხოლოდ 3 047 529 ლარის ქონება, რასაც ადასტურებს სს „მ-----სა“ და მოსარჩელეს შორის 2008 წლის 1 სექტემბერს გაფორმებული მიღება-ჩაბარების აქტიც. აღნიშნულის შესაბამისად, საწარმოს მიერ სწორად იქნა დამატებული ჩატარებული სარემონტო სამუშაოების ღირებულება და სწორედ

ასეთი მეთოდით იქნა გადახდილი ყველა გადასახადი.

პალატა მიუთითებს, რომ სადავო არ არის საზოგადოების დაფუძნებისას (2001 წლის 25 იანვარს) მითითებული ქონების საწარმოს კაპიტალში შეტანა 4 915 510 ლარად. ამასთან, 2008 წლის პირველ სექტემბერს შპს „მ-----სა“ და შპს „-----“ შორის გაფორმებულია შენობის მიღება-ჩაბარების აქტი, რომლის თანახმადაც, შპს „მ-----მ“ გადასცა, ხოლო შპს „-----ომ“ ჩაიბარა აღნიშნული შენობის პირველი სართულის ერთი ფლიგელი და ზედა ოთხი სართული მთლიანად, საერთო ფართობით 8 525 მ², რომლის ნარჩენი საბალანსო ღირებულება 2008 წლის პირველი სექტემბრისათვის შეადგენს 3 047 529 ლარს.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად არ გაიზიარა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მითითება შპს „-----“ 2010 წლის 30 ნოემბრის აუდიტორული დასკვნაზე და განმარტა, რომ აღნიშნული დასკვნიდან არ გამომდინარეობს სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოყენებული გაანგარიშების სისწორე. რაც შეეხება მოსარჩელის მითითებას სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2009 წლის 18 დეკემბრის №---- ბრძანებაზე, საჩივრის დაკმაყოფილება მაშინ განპირობებული იყო საგადასახადო ორგანოს მიერ იმ მუხლის გამოყენებით, რომელიც დარიცხვის მომენტისთვის არ იყო ამოქმედებული. ამასთან, სასამართლო აღნიშნავს, რომ, მართალია, სადავო გადაწყვეტილებაში მითითებულია, რომ შესამოწმებელ პერიოდში საზოგადოების სააღრიცხვო დოკუმენტაციასა და საბუღალტრო რეგისტრებში არ იყო ასახული საწარმოს საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონების ნარჩენი საბალანსო ღირებულება და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლს დაემატა 12 ნაწილი, რითაც საგადასახადო ორგანოს ჰქონდა უფლება დასაბეგრი ქონების საშუალო წლიური საბალანსო ნარჩენი ღირებულება განესაზღვრა საბაზრო ფასით, მაგრამ არ არის დასაბუთებული, რატომ მოხდება 2009 წლის ქონების გადასახადის გაანგარიშება 2001 წელს საწარმოს საწესდებო კაპიტალში შეტანის ღირებულების მიხედვით ცვლის გათვალისწინებით, მაშინ როდესაც 2008 წლის პირველ სექტემბრის მიღება - ჩაბარების აქტში აღნიშნულია, რომ ქონების ნარჩენი საბალანსო ღირებულება 2008 წლის პირველი სექტემბრისათვის შეადგენდა 3 047 529 ლარს. საგულისხმოა, რომ სააპელაციო სასამართლოს სხდომაზე აღნიშნულზე პასუხი ვერ გასცეს საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლებმა. საქმის განმხილველმა სასამართლომ მართებულად განმარტა, რომ ვინაიდან აღნიშნულ საკითხს გააჩნია საქმის სწორად გადაწყვეტისათვის არსებითი მნიშვნელობა, დაუშვებელია, რომ შემოწმებამ გაითვალისწინოს მხოლოდ ბუნებრივი ცვლა და 2009 წელს ქონების ღირებულების დასადგენად გამოიყენოს 2001 წელს დაფიქსირებული ქონების ფასი, რადგან რვა წლის განმავლობაში ქონების ღირებულების ცვლილება მხოლოდ ბუნებრივ ცვლაზე არ არის დამოკიდებული და მასზე სხვადასხვა ფაქტორი ახდენს გავლენას, მით უფრო, რომ დადასტურებულია, ამ პერიოდის განმავლობაში

ქონების სხვა საწარმოსთვის გადაცემის და შემდგომში უკან დაბრუნების ფაქტი.

7.2. განსახილველ შემთხვევაში პალატა ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს იმ განმარტებას, რომ არ დასტურდება მოპასუხეთა მიერ გადაწყვეტილების მიღება საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების შესწავლისა და შეფასების შემდეგ, რადგან დღგ-ის ნაწილში გადასახადის განსაზღვრა მოხდა იმ დოკუმენტის საფუძველზე, რომლის წარმომავლობა და მასში რეალური მონაცემების ასახვა შესწავლილი და დადასტურებული არ არის, არ შეფასებულა უშუალოდ მხარეთა განმარტება და არასაკმარისი და არასათანადო მტკიცებულების საფუძველზე მოხდა წარმოებული ბუღალტერიის არასწორად მიჩნევა, რაც საკითხის დამატებით კვლევას საჭიროებს. რაც შეეხება ქონების გადასახადს, ასევე დაუსაბუთებელია 2001 წელს დაფიქსირებული ღირებულების გამოყენება 2009 წლისათვის, როდესაც საქმეში არსებული მტკიცებულებები განსხვავებული ფაქტობრივი მდგომარეობის არსებობაზე მიუთითებენ. ამდენად, ადმინისტრაციულმა ორგანომ უნდა მოახდინოს საკითხის დამატებითი სრულყოფილი შესწავლა, გამოკვლევა და დასაბუთებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს წერილობითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები. მითითებული დებულება ადგენს მხარეთა საპროცესო მოვალეობებს ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში, რაც უზრუნველყოფს მხარეთა შეჯიბრებითობის პრინციპის სრულყოფილ რეალიზაციას. აქვე, კანონი ადგენს საგამონაკლისო შემთხვევას, კერძოდ, როცა დავის საგანს წარმოადგენს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მართლზომიერების შემოწმება, მტკიცების ტვირთი გადადის აქტის გამომცემ ადმინისტრაციულ ორგანოზე – მოპასუხე სუბიექტზე. ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილი პირობა სწორედ ამგვარად უნდა იქნას გაგებული, რამდენადაც სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის კანონიერების შემოწმებისას აქტის გამომცემმა ადმინისტრაციულმა ორგანომ უნდა უზრუნველყოს მიღებული გადაწყვეტილების მართლზომიერების დამტკიცება სასამართლოს წინაშე, ვინაიდან ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-5 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, ადმინისტრაციული ორგანოს უფლება არა აქვს კანონმდებლობის მოთხოვნების საწინააღმდეგოდ განახორციელოს რაიმე ქმედება, რაც გულისხმობს ადმინისტრაციული ორგანოს (თანამდებობის პირის) ვალდებულებას და სამართლებრივ პასუხისმგებლობას აქტის კანონიერებასთან დაკავშირებით, შესაბამისად ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილით, სადავო აქტის კანონიერების მტკიცების ტვირთისგან ათავისუფლებს მოსარჩელეს და

ავალდებულებს მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოს დაამტკიცოს, რომ მან უზრუნველყო მის მიერ გამოცემული გადაწყვეტილების კანონის საფუძველზე და მის შესაბამისად მომზადება, მიღება, გამოცემა. ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილით, ადმინისტრაციულ ორგანოს ევალება დაამტკიცოს სწორედ სადავო აქტის სამართლებრივი მხარე, რადგან მატერიალურ-სამართლებრივი კანონმდებლობის მიხედვით, მას აქვს საჯარო-სამართლებრივი ვალდებულება, თავისი გადაწყვეტილება, ყოველგვარი გასაჩივრების პრეზუმფციის გარეშე, მიიღოს მხოლოდ კანონის შესაბამისად. ამდენად, სავსებით ლოგიკურია მტკიცების ტვირთის ადმინისტრაციულ ორგანოზე დაკისრება (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2013 წლის 18 ივნისის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-48-43(2კ-13)).

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლზე, რომლის მიხედვითაც, ადმინისტრაციული საქმის განხილვისას მხარეები სარგებლობენ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით მინიჭებული უფლება-მოვალეობებით. სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით განმტკიცებულია შეჯიბრებითობის პრინციპი. კერძოდ, სამართალწარმოება მიმდინარეობს შეჯიბრებითობის საფუძველზე. მხარეები სარგებლობენ თანაბარი უფლებებითა და შესაძლებლობებით, დაასაბუთონ თავიანთი მოთხოვნები, უარყონ ან გააქარწყლონ მეორე მხარის მიერ წამოყენებული მოთხოვნები, მოსაზრებები თუ მტკიცებულებები. მხარეები თვითონვე განსაზღვრავენ, თუ რომელი ფაქტები უნდა დაედოს საფუძვლად მათ მოთხოვნებს ან რომელი მტკიცებულებებით უნდა იქნეს დადასტურებული ეს ფაქტები. ამავე კოდექსის 102-ე მუხლის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს, 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილით კი განსაზღვრულია, რომ სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს მათ ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ.

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

სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ განსახილველ შემთხვევაში არ დასტურდება მოპასუხეთა მიერ გადაწყვეტილების მიღება საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების შესწავლისა და შეფასების შემდეგ, რამეთუ დღგ-ის ნაწილში გადასახადის განსაზღვრა მოხდა იმ დოკუმენტის საფუძველზე, რომლის წარმომავლობა და მასში რეალური მონაცემების ასახვა შესწავლილი და დადასტურებული არ არის, არ შეფასებულა უშუალოდ

მხარეთა განმარტება და არასაკმარისი და არასათანადო მტკიცებულების საფუძველზე მოხდა წარმოებული ბუღალტერიის არასწორად მიჩნევა, რაც საკითხის დამატებით კვლევას საჭიროებს. რაც შეეხება ქონების გადასახადს, ასევე, დაუსაბუთებელია 2001 წელს დაფიქსირებული ღირებულების გამოყენება 2009 წლისათვის, როდესაც საქმეში არსებული მტკიცებულებები განსხვავებული ფაქტობრივი მდგომარეობის არსებობაზე მიუთითებენ. ამდენად, ადმინისტრაციულმა ორგანომ უნდა მოახდინოს საკითხის დამატებითი სრულყოფილი შესწავლა, გამოკვლევა და დასაბუთებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა.

ამდენად, სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ საქალაქო სასამართლომ არსებითად სწორად გადაწყვიტა დავა, აპელანტების მიერ არ ყოფილა მითითებული გარემოებებზე და წარმოდგენილი საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102.3-ე მუხლის შესაბამისად მტკიცებულებები, რომლებიც გააბათილებდა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებით გაკეთებულ სამართლებრივ დასკვნებს. შესაბამისად, სახეზე არ არის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული გარემოებები, რის გათვალისწინებითაც უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 16 ივნისის გადაწყვეტილება;

8. პროცესის ხარჯები:

8.1. „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის 1-ლი პუნქტის „უ“ ქვეპუნქტიდან გამომდინარე, აპელანტები გათავისუფლებულნი არიან სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

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

დ ა ა დ გ ი ნ ა :

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. ძალაში დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 16 ივნისის გადაწყვეტილება;
3. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო საჩივრით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს

ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ. №7ა), მხარეთათვის დასაბუთებული განჩინების ასლის გადაცემის მომენტიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში. ამ ვადის გაგრძელება და აღდგენა დაუშვებელია. იგი იწყება მხარისათვის დასაბუთებული განჩინების ასლის გადაცემის მომენტიდან. განჩინების გადაცემის მომენტად ითვლება დასაბუთებული განჩინების ასლის მხარისათვის ჩაბარება უშუალოდ სასამართლოში ან საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 70-78-ე მუხლების შესაბამისად.

მოსამართლეები:

შოთა გეწაძე -

ილონა თოდუა -

გიორგი გოგიაშვილი -