



გ ა დ ა წ ყ ვ ე ტ ი ლ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

საქმე №33/291-17

22 ივნისი
2018 წელი
თბილისი

თბილისის სააპელაციო სასამართლო
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
შემადგენლობა

თავმჯდომარე: ნინო ქადაგიძე
მოსამართლე: ლევან მურუსიძე
მანანა ჩოხელი

სხდომის მდივანი: რუსუდან ანდრიაშვილი

აპელანტი - შპს „ხ-----ა“;

წარმომადგენლები - მ----- ხა-----ი, თე-----ა;

მოწინააღმდეგე მხარე - სსიპ შემოსავლების სამსახური;

წარმომადგენელი - მა-----ე;

მოწინააღმდეგე მხარე - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო;

წარმომადგენელი - თ-----ე;

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა;

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 9 მარტის გადაწყვეტილება;

სააპელაციო საჩივრის მოთხოვნა: გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილება.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:
გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 9 მარტის გადაწყვეტილებით შპს „ბ-----ას“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

დადგენილია, რომ 2011 წლის 28 იანვარს შპს „ბ-----ასა“ და შპს "M-----ს" შორის დაიდო უძრავი ქონების ნასყიდობის სამი ხელშეკრულება. მოსარჩელემ შპს "M-----ს" მიყიდა გ-----ი, ჭ-----ს ქ. 51, სტ-----ს ქ. 18-ში მდებარე უძრავი ქონება 10000 (ათი ათას) ლარად; გ-----ი, კო-----ში მდებარე უძრავი ქონება 2000 (ორი ათას) ლარად; გ-----ი, გუ-----ს ქ. 98-ში მდებარე უძრავი ქონება 7000 (შვიდი ათას) ლარად.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 2 აგვისტოს №2----- შეტყობინების საფუძველზე ჩატარდა შპს „ბ-----ას“ (ს/ნ 2-----) ალტერნატიული აუდიტის საგადასახადო შემოწმება, რომელიც მოიცავდა 2006 წლის პირველი იანვრიდან 2012 წლის 2 ივლისის ჩათვლით პერიოდს.

შემოწმების შედეგებზე შედგა 2012 წლის 31 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის მიხედვითაც გადასახადის გადამხდელს მოგების გადასახადის დეკლარაციაში ერთობლივი შემოსავალი დეკლარირებული აქვს 848951 ლარი, ნაცვლად 890942 ლარისა, რაც გამოწვეული იქნა იმ გარემოებით, რომ 2011 წლის 29 იანვარს გადასახადის გადამხდელის მიერ ურთიერთდამოკიდებულ პირზე შპს "M----- ზე“ მიწოდებული აქვს უძრავი ქონება 19000 ლარად, რომლის ნარჩენი ღირებულებაც შეადგენდა 44 251 ლარს. აღნიშნული ქონების რეალურ საბაზრო ღირებულებას კი შეადგენდა 86 242 ლარი, რაზეც არსებობს აუდიტორული დასკვნა ქონების შეფასებაზე, რომელიც შედგენილია 2012 წლის 26 მარტს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ერთობლივი შემოსავალი გაიზარდა 41 991 (86242 - 44251) ლარით.

შემოწმების აქტის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელის მიერ 2011 წლის 29 იანვრის თვეში რეალიზებული აქვს მის ბალანსზე რიცხული ძირითადი საშუალებები, რომლის ღირებულებამ შეადგინა 86242 ლარი. ამავე აქტის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელს 2010 წელს შეძენილი აქვს დღგ-ით დასაბეგრი 60303 ლარის ღირებულების საქონელი. აღნიშნული ბრუნვის გათვალისწინებით დღგ-ით დასაბეგრმა ბრუნვამ გადააჭარბა 100000 (ასი ათას) ლარს, რითაც გადასახადის გადამხდელს დაუდგა ვალდებულება,

დარეგისტრირებულიყო დღგ-ის გადამხდელად. 2011 წელს დღგ-ით დასაბეგრმა ბრუნვამ შეადგინა 144776 ლარი.

2012 წლის 31 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემულ იქნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 24 დეკემბრის №3---- ბრძანება და 2012 წლის 24 დეკემბრის №145 საგადასახადო მოთხოვნა. შპს „ხ-----ას“ გადასახდელად დაერიცხა დღგ-ის ნაწილში ძირითადი გადასახადი - 33114 ლარი, საურავი - 11532,63 ლარი; მოგების გადასახადის ნაწილში ძირითადი გადასახადი - 12263 ლარი, საურავი - 5,51 ლარი.

2013 წლის 23 იანვარს შპს „ხ-----ამ“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 24 დეკემბრის №3---- ბრძანებისა და 2012 წლის 24 დეკემბრის №145 საგადასახადო მოთხოვნის, ასევე საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ 2012 წლის 26 დეკემბრის №0----- შეტყობინებისა და საბანკო ანგარიშებზე ყადაღის დადების შესახებ 2013 წლის 16 იანვრის №0----- ბრძანების გაუქმება მოითხოვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 24 აპრილის №1---- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად, შპს „ხ-----ა“ გათავისუფლდა დაკისრებული საურავისაგან, დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

2013 წლის 17 მაისს შპს „ხ-----ამ“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს და 2012 წლის 24 დეკემბრის №145 საგადასახადო მოთხოვნის, 2012 წლის 26 დეკემბრის №0----- შეტყობინების, საბანკო ანგარიშებზე ყადაღის დადების შესახებ 2013 წლის 16 იანვრის №0----- ბრძანებისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 24 აპრილის №1---- ბრძანების გაუქმება მოითხოვა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 19 თებერვლის გადაწყვეტილებით საჩივარი №6----- არ დაკმაყოფილდა.

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

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.

სადავო სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 24 დეკემბრის №3--- ბრძანება, 2012 წლის 24 დეკემბრის №145 საგადასახადო მოთხოვნა, 2013 წლის 24 აპრილის №1--- ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 19 თებერვლის გადაწყვეტილება საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის ზემოაღნიშნული ნორმის შესაბამისად, წარმოადგენს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რომელთა კანონშესაბამისობაც უნდა შეამოწმოს სასამართლომ განსახილველი დავის ფარგლებში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, აწესრიგებს საქართველოს საბაჟო საზღვარზე მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს, სამართლებრივ ურთიერთობაში მონაწილე პირის, გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას, განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს.

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

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 2 აგვისტოს №2----- შეტყობინების საფუძველზე, ჩატარდა შპს „ბ-----ას“ (ს/ნ 2-----) ალტერნატიული აუდიტის საგადასახადო შემოწმება. 2012 წლის 31 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემულ იქნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 24 დეკემბრის №3---- ბრძანება და 2012 წლის 24 დეკემბრის №145 საგადასახადო მოთხოვნა. მოსარჩელეს გადასახდელად დაერიცხა დღგ-ის ნაწილში ძირითადი გადასახადი - 33114 ლარი, საურავი - 11532,63 ლარი; მოგების გადასახადის ნაწილში ძირითადი გადასახადი - 12263 ლარი, საურავი - 5,51 ლარი. ამასთან, დარიცხული საურავებისაგან შპს „ბ-----ა“ გათავისუფლდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 24 აპრილის №1---- ბრძანებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად.

საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელს მოგების გადასახადის დეკლარაციაში ერთობლივი შემოსავალი დეკლარირებული აქვს 848951 ლარი ნაცვლად 890942 ლარისა, რაც გამოწვეული იქნა იმ გარემოებით, რომ 2011 წლის 29 იანვარს გადასახადის გადამხდელის მიერ ურთიერთდამოკიდებულ პირზე შპს "M-----ზე" მიწოდებული აქვს უძრავი ქონება 19000 ლარად, რომლის ნარჩენი ღირებულებაც შეადგენდა 44 251 ლარს. აღნიშნული ქონების რეალურ საბაზრო ღირებულებას კი შეადგენდა 86 242 ლარი, რაზეც არსებობს აუდიტორული დასკვნა ქონების შეფასებაზე, რომელიც შედგენილია 2012 წლის 26 მარტს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ერთობლივი შემოსავალი გაიზარდა 41 991 (86242 - 44251) ლარით. 2011 წელს დღგ-ით დასაბეგრმა ბრუნვამ შეადგინა 144776 ლარი.

მოსარჩელის მიერ სადავოდაა ქცეული დღგ-ისა და მოგების გადასახადის დარიცხვა. კერძოდ, იგი არ ეთანხმება საბაზრო ფასის განსაზღვრას უძრავი ქონების ნასყიდობის ხელშეკრულებების მიმართ და მიაჩნია, რომ სახეზეა ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელი სამი ნასყიდობის ხელშეკრულება, რაც არ შეიძლება ერთ მიწოდებად იქნეს განხილული, ასევე სადავოა დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის თარიღის განსაზღვრა.

სადავო არაა ის გარემოება, რომ ნასყიდობის ხელშეკრულების დადებისას შპს „ბ-----ასა“ და შპს „M-----ის“ დამფუძნებლები იყვნენ ერთი და იგივე პირები, ერთი და იგივე წილებით და შესაბამისად, სახეზეა ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის დადებული ნასყიდობის ხელშეკრულებები.

საგადასახადო კოდექსის მე-18 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადებით დაბეგრის მიზნებისათვის გამოიყენება გარიგებაში

საქონლის/მომსახურების ფაქტობრივი ფასი, თუ ამ კოდექსით საბაზრო ფასის ან სხვა ღირებულების გამოყენება არ არის გათვალისწინებული. ამავე მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილებით დადგენილია, რომ საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასად ითვლება ფასი, რომელიც ყალიბდება საქონლის/მომსახურების ბაზარზე იდენტური (ხოლო მისი არარსებობის შემთხვევაში – მსგავსი) საქონლის/მომსახურების მოთხოვნისა და მიწოდების ურთიერთხემოქმედების შედეგად და შესაბამის ბაზარზე იმ პირებს შორის დადებული გარიგების საფუძველზე, რომლებიც ამ კოდექსის მე-19 მუხლის მიხედვით არ არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები. ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის გარიგება მხედველობაში მიიღება მხოლოდ იმ პირობით, რომ მათი ურთიერთდამოკიდებულება გავლენას არ მოახდენს ასეთი გარიგების შედეგებზე.

საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი განისაზღვრება ბაზარზე ამ საქონლის/მომსახურების მიწოდების მომენტიდან (ხოლო ასეთის არარსებობის შემთხვევაში – რეალიზაციის მომენტის უახლოესი კალენდარული დღისათვის, რომელიც არა უმეტეს 30 კალენდარული დღით უსწრებს ან მოჰყვება ასეთი საქონლის/მომსახურების რეალიზაციის მომენტს) იდენტურ (მსგავს) საქონელზე/მომსახურებაზე დადებული გარიგების შესახებ, მათ შორის, საერთაშორისო და სხვა ბირჟებზე დაფიქსირებული ფასების შესახებ, ინფორმაციის საფუძველზე. მე-18 მუხლის მე-11 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის გამოიყენოს საბაზრო ფასი შემდეგ შემთხვევებში: ა) თუ გარიგება განხორციელდა ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მათი ურთიერთდამოკიდებულება გავლენას არ ახდენს ასეთი გარიგების შედეგებზე; ბ) თუ საგადასახადო ორგანო საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესის შესაბამისად ასაბუთებს, რომ გარიგების მონაწილეებს შორის განცხადებული ფასი განსხვავდება ფაქტობრივი ფასისაგან; გ) თუ პირმა საქონელი მიაწოდა ან/და მომსახურება გაუწია ტურისტული ზონის მეწარმე სუბიექტს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის გარიგებისას შემოსავლები და ხარჯები ისე უნდა განაწილდეს, როგორც დამოუკიდებელ პირებს შორის დადებული გარიგების დროს.

ამდენად, გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისთვის გამოიყენება გარიგებაში დოკუმენტურად დადასტურებული საქონლის/მომსახურების ფაქტობრივი ფასი, თუ არ არსებობს კანონმდებლობით დეტალურად მოწესრიგებული საბაზრო ფასის გამოყენების საფუძვლები. კანონმდებელი უფლებას ანიჭებს საგადასახადო ორგანოს, გამოიყენოს საბაზრო ფასი, როდესაც გარიგება დადებულია ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის, რაც

განსახილველ შემთხვევაში სახეზეა და ამ ფაქტმა გავლენა მოახდინა გარიგების შედეგებზე. დადგენილია, რომ მოსარჩელის მიერ შპს „M----ისთვის“ 2011 წლის 28 იანვარს მიწოდებული უძრავი ქონების ღირებულების ჯამია 19000 ლარი, რომლის ნარჩენი ღირებულებაც შეადგენდა 44251 ლარს. ამასთან, აღნიშნული ქონების ღირებულება 2012 წლის 26 მარტის აუდიტორული დასკვნით შეფასებულია 86242,20 ლარით.

მოსარჩელის მითითებაზე ხელშეკრულებების იძულებით დადებასთან მიმართებით 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, ამასთან, სასამართლო უფლებამოსილია თავისი ინიციატივით მიიღოს გადაწყვეტილება დამატებითი ინფორმაციის ან მტკიცებულების წარმოსადგენად. ამავე კოდექსის მე-17 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს წერილობითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები.

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. ამდენად, მიუთითებს რა კონკრეტულ ფაქტობრივ გარემოებაზე, მხარემ უნდა წარადგინოს შესაბამისი ფაქტის დამადასტურებელი მტკიცებულებები. მტკიცებულებას შეიძლება წარმოადგენდეს მხარეთა

ახსნა-განმარტება, მოწმეთა ჩვენება, ფაქტების კონსტატაციის მასალები, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებები და ექსპერტთა დასკვნები. ამასთან, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილით ცალსახადაა განსაზღვრული, რომ საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით. შესაბამისად, მოსარჩელის მიერ მითითებული გარემოება ხელშეკრულებების იძულების შედეგად დადების თაობაზე სათანადო წესით უნდა იყოს დადგენილი.

მოსარჩელის მიერ ასევე სადავოდაა ქცეული დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის მომენტის განსაზღვრა. საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით, 2010 წლისთვის გადასახადის გადამხდელს შეძენილი აქვს დღგ-ით დასაბეგრი საქონელი 60303 ლარის ოდენობით. როგორც სასამართლო სხდომაზე შემმოწმებელმა თენგიზ ზარნაძემ განმარტა, დაიანგარიშა მოსარჩელის მიერ შეძენილი საქონელი და მასში დღგ-ით დასაბეგრი საქონლის ხვედრითი წილი, რადგან მოსარჩელე ეწევა ფარმაცევტულ საქმიანობას და ამ ნაწილში გათავისუფლებულია დღგ-საგან. გამოანგარიშებული პროპორციის მიხედვით, მან გამოთვალა გაყიდული საქონლის რეალიზაციიდან პროპორციულად რამდენი იქნებოდა დღგ-ით დასაბეგრი. შპს „ხ-----ას“ მიერ მიწოდებული ინფორმაცია კი არ იძლეოდა შესაძლებლობას, სხვა ხერხით განსაზღვრულიყო დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების თანხა. ამასთან, მოსარჩელე იჯარიდანაც იღებდა შემოსავალს. სწორედ ამიტომ, 2011 წლის 28 იანვარს განხორციელებული მიწოდების შედეგად, დღგ-ით დასაბეგრმა ოპერაციებმა გადააჭარბა 100000 ლარს. საგულისხმოა, რომ მოსარჩელე მხარეს აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით სასამართლოსთვის რაიმე სახის მტკიცებულება არ წარმოუდგენია.

სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, პირი, რომელიც ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და რომლის მიერ ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში განხორციელებული, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა აღემატება 100 000 ლარს (გარდა ამ მუხლის 1¹ ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა) : ა) ვალდებულია დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხის 100 000 ლარზე გადაჭარბების დღიდან არა უგვიანეს 2 სამუშაო დღისა; ბ) დღგ-ის გადამხდელად ითვლება იმ დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტიდან (ამ ოპერაციის ჩათვლით), რომლის მიხედვითაც დასაბეგრი ოპერაციის საერთო თანხა გადააჭარბებს 100 000 ლარს.

ამავე კოდექსის 160-ე მუხლის თანახმად, დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტია: ა) დასაბეგრი ოპერაცია; ბ) იმპორტი; გ) ექსპორტი, რექსპორტი; დ) დროებითი

შემოტანა. 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციებია: ა) საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა, რომლის დროსაც: ა.ა) დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება დღგ-ის გადამხდელის მიერ მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხის მიხედვით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის ან/და პირგასამტეხლოს გარეშე, გარდა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა; ა.ბ) დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება საქონლის მიწოდების ან მომსახურების გაწევის მომენტი. მითითებული მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის გარეშე ამ კოდექსის მე-18 მუხლის მე-11 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევებში.

ამდენად, დღგ-ის გადამხდელია პირი, რომელიც რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად, ასევე პირი, რომელიც ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად. თუ პირი ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და ამავე დროს უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში ახორციელებს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციებს, იმ დღიდან, როდესაც ასეთი ოპერაციების ღირებულება გადააჭარბებს 100000 ლარს, 2 სამუშაო დღის განმავლობაში უნდა წარადგინოს განცხადება საგადასახადო ორგანოში დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისთვის. ამასთან, იგი დღგ-ის გადამხდელად ითვლება იმ დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტიდან, რომლის მიხედვითაც დასაბეგრი ოპერაციის საერთო თანხა 100000 ლარს გადააჭარბებს. დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციას დაქვემდებარებული პირის რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობის გამოვლენის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანო ატარებს მას რეგისტრაციაში, თუმცა დღგ-ის გადამხდელად იგი სწორედ რეგისტრაციის ვალდებულების წარმოშობის მომენტიდან ითვლება. შესაბამისად, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულების წარმოშობის მომენტიდან განხორციელებულ ოპერაციებზე, იმ ოპერაციის ჩათვლით, რომლის მიხედვითაც წარმოიშვა რეგისტრაციის ვალდებულება, უნდა განისაზღვროს კუთვნილი დღგ შესაბამისი საანგარიშო პერიოდების მიხედვით. ამასთან, სასამართლო განმარტავს, რომ როდესაც დღგ-ს გადახდა გამომდინარეობს განხორციელებული ოპერაციების ღირებულების 100000 ლარიანი ზღვრის გადაჭარბების გამო და პირი არ არის რეგისტრირებული დღგ-ის გადასახადის გადამხდელად, დღგ გამოიანგარიშება შესაბამისი ოპერაციის თანხიდან, რომელიც ამ შემთხვევაში დღგ-ს ოდენობას არ მოიცავს, შესაბამისად, არ ხდება მასში დღგ-ის ავტომატურად გათვალისწინება. ამდენად, რეგისტრაციის ვალდებულება და შესაბამისად, დღგ-ის გადახდის მოვალეობა მოსარჩელე შპს „ბ-----ას“ წარმოეშვა 2011 წლის 28 იანვრიდან, როდესაც

განახორციელა უძრავი ნივთების მიწოდება. აღნიშნული ოპერაციები სსიპ შემოსავლების სამსახურმა გააერთიანა, რადგან სამივე მათგანი ერთ დღეს, ერთსა და იმავე პირებს შორისაა დადებული და შეუძლებელია, დადგინდეს, რომელი მათგანი დაიდო ყველაზე გვიან. სწორედ ამიტომ, ამ მიწოდების განხორციელებიდან უნდა აითვალოს დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის თარიღი, როგორც კონკრეტულ შემთხვევაში სსიპ შემოსავლების სამსახურმა განახორციელა.

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

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან მისი ნაწილი კანონს ეწინააღმდეგება და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მის უფლებას, სასამართლო ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შესახებ.

ზემოაღნიშნული სამართლებრივი მსჯელობისა და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების ურთიერთშეჯერების საფუძველზე სასამართლომ მიიჩნია, რომ არ არსებობს შპს „ხ-----ას“ სარჩელის დაკმაყოფილების - საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლით განსაზღვრული გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები.

სააპელაციო საჩივრის საფუძვლები:

ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

აპელანტი მიუთითებს, რომ ძირითადი ფაქტობრივი უსწორობა, რომელიც დაშვებულია როგორც სადავო ადმინისტრაციული აქტის გამოცემისას და შემდგომში პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ, მდგომარეობს მოსარჩელის დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის არასოწრად, დაუსაბუთებლად დადგენასა და შედეგად დღგ-ს ნაწილში მოსარჩელისათვის დამატებითი გადასახადის ასევე არასწორად დარიცხვაში,

რაც გავლენას ახდენს ასევე მოგების გადასახადის დაანგარიშებაში. შემოწმების ატიტა და მისი შემდგენი სპეციალისტის დაკითხვით არ დასტურდება, რომ იმ სამი ერთეული უძრავი ნივთის რეალიზების მომენტამდე, რომელსაც შემმოწმებელმა მიუსადაგა ერთიანი საბაზრო ფასი, მოსარჩელეს გააჩნდა დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა და მისი გათვალისწინებით თორმეტვიან უწყვეტ პერიოდში საერთო ბრუნვა აჭარბებდა 100 000 ლარიან ბრუნვას. სამი ერთეული უძრავი ნივთის სამი დამოუკიდებელი ხელშეკრულებითა და შესაბამისად ცალ-ცალკე ტრანზაქციით განხორციელებული რეალიზაცია ყოვლად გაუგებრად და დაუსაბუთებლად მიჩნეულია ერთიან მიწოდებად. მხედველობაში არ იქნა მიღებული არც ის გარემოება, რომ სამი ერთეული უძრავი ნივთის ჯამური აუდიტორული საბაზრო შეფასება მოიცავს დღგ-ს და ნაცვლად ბრუნვაში დღგ-ს გარეშე ჩასართავი ძირი თანხისა, მოსარჩელის ბრუნვა ხელოვნურად გაზრდილი იქნა შემფასებლის მიერ განსაზღვრული დღგ-ს თანხით. შემოსავლებში დღგ-იანი თანხის ჩართვამ შედეგად განაპირობა მოგების გადასახადით დასაბეგრი ბაზის დაუსაბუთებელი გაზრდა, რამაც თავის მხრივ, გაზრდილი მაჩვენებლით მოგების გადასახადის ნაწილში დამატებითი დარიცხვა განაპირობა.

ს ა მ ო ტ ი ვ ა ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების შეცვლის დასაბუთება:

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

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

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

ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება:

სააპელაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-

განმარტებების მოსმენის, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასაბუთებულობა-კანონიერების შემოწმებისა და საქმის სასამართლო განხილვის შედეგად მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ სააპელაციო საჩივარი ექვემდებარება ნაწილობრივ დაკმაყოფილებას, შემდეგ გარემოებათა გამო:

სააპელაციო სასამართლო თვლის, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გამოტანისას დარღვეულია მატერიალური სამართლის ნორმები, სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, არასწორი შეფასება მისცა საქმის მასალებს, რაც ქმნის გადაწყვეტილების გაუქმებისა და სააპელაციო საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების საფუძველს.

საქმეზე დადგენილადაა ცნობილი შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები: 2011 წლის 28 იანვარს შპს „ხ-----ასა“ და შპს "M-----ს“ შორის დაიდო უძრავი ქონების ნასყიდობის სამი ხელშეკრულება. მოსარჩელემ შპს "M-----ს“ მიყიდა გ-----ი, ჭ-----ს ქ. 51, სტ-----ს ქ. 18-ში მდებარე უძრავი ქონება 10000 (ათი ათას) ლარად; გ-----ი, კო-----ში მდებარე უძრავი ქონება 2000 (ორი ათას) ლარად; გ-----ი, გუ-----ს ქ. 98-ში მდებარე უძრავი ქონება 7000 (შვიდი ათას) ლარად.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 2 აგვისტოს №2----- შეტყობინების საფუძველზე ჩატარდა შპს „ხ-----ასა“ (ს/ნ 2-----) ალტერნატიული აუდიტის საგადასახადო შემოწმება, რომელმაც მოიცვა 2006 წლის პირველი იანვრიდან 2012 წლის 2 ივლისის ჩათვლით პერიოდი.

შემოწმების შედეგებზე შედგა 2012 წლის 31 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომელშიც აღინიშნა, რომ გადასახადის გადამხდელს მოგების გადასახადის დეკლარაციაში ერთობლივი შემოსავალი დეკლარირებული აქვს 848951 ლარი, ნაცვლად 890942 ლარისა, რაც გამოწვეული იქნა იმ გარემოებით, რომ 2011 წლის 29 იანვარს გადასახადის გადამხდელის მიერ ურთიერთდამოკიდებულ პირზე შპს "M----- ზე“ მიწოდებული აქვს უძრავი ქონება 19000 ლარად, რომლის ნარჩენი ღირებულებაც შეადგენდა 44 251 ლარს. აღნიშნული ქონების რეალურ საბაზრო ღირებულებას კი შეადგენდა 86 242 ლარი, რაზეც არსებობს აუდიტორული დასკვნა ქონების შეფასებაზე, რომელიც შედგენილია 2012 წლის 26 მარტს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ერთობლივი შემოსავალი გაიზარდა 41 991 (86242 - 44251) ლარით. შემოწმების აქტის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელს 2011 წლის 29 იანვრის თვეში რეალიზებული აქვს მის ბალანსზე რიცხული ძირითადი საშუალებები, რომლის ღირებულებამ შეადგინა 86242 ლარი. ამავე აქტის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელს 2010 წელს შეძენილი აქვს დღგ-ით დასაბეგრი 60303 ლარის ღირებულების

საქონელი. აღნიშნული ბრუნვის გათვალისწინებით დღგ-ით დასაბეგრმა ბრუნვამ გადააჭარბა 100000 (ასი ათას) ლარს, რითაც გადასახადის გადამხდელს დაუდგა ვალდებულება, დარეგისტრირებულიყო დღგ-ის გადამხდელად. 2011 წელს დღგ-ით დასაბეგრმა ბრუნვამ შეადგინა 144776 ლარი.

2012 წლის 31 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 24 დეკემბრის №3--- ბრძანება და 2012 წლის 24 დეკემბრის №145 საგადასახადო მოთხოვნა. შპს „ბ---ას“ გადასახდელად დაერიცხა დღგ-ის ნაწილში ძირითადი გადასახადი - 33114 ლარი, საურავი - 11532,63 ლარი; მოგების გადასახადის ნაწილში ძირითადი გადასახადი -12263 ლარი, საურავი - 5,51 ლარი.

2013 წლის 23 იანვარს შპს „ბ-----ამ“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 24 დეკემბრის №3--- ბრძანებისა და 2012 წლის 24 დეკემბრის №145 საგადასახადო მოთხოვნის, ასევე საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ 2012 წლის 26 დეკემბრის №0----- შეტყობინებისა და საბანკო ანგარიშებზე ყადაღის დადების შესახებ 2013 წლის 16 იანვრის №0----- ბრძანების გაუქმება მოითხოვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 24 აპრილის №1---- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად, შპს „ბ-----ა“ გათავისუფლდა დაკისრებული საურავისაგან, დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

2013 წლის 17 მაისს შპს „ბ-----ამ“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს და 2012 წლის 24 დეკემბრის №145 საგადასახადო მოთხოვნის, 2012 წლის 26 დეკემბრის №0----- შეტყობინების, საბანკო ანგარიშებზე ყადაღის დადების შესახებ 2013 წლის 16 იანვრის №0----- ბრძანებისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 24 აპრილის №1---- ბრძანების გაუქმება მოითხოვა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 19 თებერვლის გადაწყვეტილებით საჩივარი №6----- არ დაკმაყოფილდა.

სარჩელის საფუძველზე მოთხოვნილია ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 24 დეკემბრის №3--- ბრძანება დღგ-ისა და მოგების გადასახადების დარიცხვის ნაწილში; ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 24 დეკემბრის №145 საგადასახადო

მოთხოვნა დღგ-ისა და მოგების გადასახადების დარიცხვის ნაწილში; ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 24 აპრილის №1---- ბრძანება დღგ-ისა და მოგების გადასახადების დარიცხვის ნაწილში; ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 19 თებერვლის გადაწყვეტილება (საჩივარი №6-----) დღგ-ისა და მოგების გადასახადების დარიცხვის ნაწილში.

ძირითადი მოტივაცია, რასაც სადავო ქტების და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების მოთხოვნა ეფუძნება, მდგომარეობს შემდეგში: ადმინისტრაციული ორგანოს და პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ მოსარჩელის დღგ -ის გადამხდელად მიჩნევა და სავალდებულო რეგისტრაციისადმი დაქვემდებარება მოხდა არასწორად, რამდენადაც სამი ერთეული უძრავი ნივთის რეალიზაციის მომენტამდე, მოსარჩელეს არ გააჩნდა დღგ-თი დასაბეგრი ბრუნვა, შესაბამისად, თუნდაც სამი ერთეული უძრავი ნივთის ერთ რეალიზაციად მიჩნევის პირობებში, 12 თვიან უწყვეტ პერიოდში საწარმოს საერთო ბრუნვა არ აჭარბებს 100 000 ლარიან ბრუნვას; აპელანტი ასევე სადავოდ ხდის დასაბეგრი ოპერაციის თანხის განსაზღვრის წესს, რაც გამოყენებული იქნა დღგ-თი დასაბეგრი ბრუნვის განსაზღვრის პროცესში და არასწორად მიიჩნევს უძრავი ქონების ნასყიდობის ხელშეკრულებების მიმართ საბაზრო ფასის მისადაგებას.

საბაზრო ფასის განსაზღვრის ნაწილში სააპელაციო სასამართლო არ იზიარებს აპელანტის მოტივაციას და აღნიშნული საკითხის შეფასების პროცესში პრინციპულად მიიჩნევს დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებას იმის თაობაზე, რომ ნასყიდობის ხელშეკრულების დადების მომენტში შპს „ხ---ასა“ და შპს „M-----ის“ დამფუძნებლები იყვნენ ერთი და იგივე პირები, ერთი და იგივე წილებით, რაც მიუთითებს იმაზე, რომ სახეზეა ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის დადებული ნასყიდობის ხელშეკრულებები.

საგადასახადო კოდექსის მე-18 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის გამოიყენება გარიგებაში საქონლის/მომსახურების ფაქტობრივი ფასი, თუ ამ კოდექსით საბაზრო ფასის ან სხვა ღირებულების გამოყენება არ არის გათვალისწინებული. ამავე მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილებით დადგენილია, რომ საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასად ითვლება ფასი, რომელიც ყალიბდება საქონლის/მომსახურების ბაზარზე იდენტური (ხოლო მისი არარსებობის შემთხვევაში – მსგავსი) საქონლის/მომსახურების მოთხოვნისა და მიწოდების ურთიერთხემოქმედების შედეგად და შესაბამის ბაზარზე იმ პირებს შორის დადებული გარიგების საფუძველზე, რომლებიც ამ კოდექსის მე-19 მუხლის მიხედვით არ არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები.

ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის გარიგება მხედველობაში მიიღება მხოლოდ იმ პირობით, რომ მათი ურთიერთდამოკიდებულება გავლენას არ მოახდენს ასეთი გარიგების შედეგებზე. საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი განისაზღვრება ბაზარზე ამ საქონლის/მომსახურების მიწოდების მომენტისათვის (ხოლო ასეთის არარსებობის შემთხვევაში – რეალიზაციის მომენტის უახლოესი კალენდარული დღისათვის, რომელიც არა უმეტეს 30 კალენდარული დღით უსწრებს ან მოჰყვება ასეთი საქონლის/მომსახურების რეალიზაციის მომენტს) იდენტურ (მსგავს) საქონელზე/მომსახურებაზე დადებული გარიგების შესახებ, მათ შორის, საერთაშორისო და სხვა ბირჟებზე დაფიქსირებული ფასების შესახებ, ინფორმაციის საფუძველზე. მე-18 მუხლის მე-11 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის გამოიყენოს საბაზრო ფასი შემდეგ შემთხვევებში: ა) თუ გარიგება განხორციელდა ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მათი ურთიერთდამოკიდებულება გავლენას არ ახდენს ასეთი გარიგების შედეგებზე; ბ) თუ საგადასახადო ორგანო საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესის შესაბამისად ასაბუთებს, რომ გარიგების მონაწილეებს შორის განცხადებული ფასი განსხვავდება ფაქტობრივი ფასისაგან; გ) თუ პირმა საქონელი მიაწოდა ან/და მომსახურება გაუწია ტურისტული ზონის მეწარმე სუბიექტს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის გარიგებისას შემოსავლები და ხარჯები ისე უნდა განაწილდეს, როგორც დამოუკიდებელ პირებს შორის დადებული გარიგების დროს.

ამდენად, გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისთვის გამოიყენება გარიგებაში დოკუმენტურად დადასტურებული საქონლის/მომსახურების ფაქტობრივი ფასი, თუ არ არსებობს კანონმდებლობით დეტალურად მოწესრიგებული საბაზრო ფასის გამოყენების საფუძვლები. კანონმდებელი უფლებას ანიჭებს საგადასახადო ორგანოს, გამოიყენოს საბაზრო ფასი, როდესაც გარიგება დადებულია ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის, რაც განსახილველ შემთხვევაში სახეზეა და ამ ფაქტმა გავლენა მოახდინა გარიგების შედეგებზე. დადგენილია, რომ მოსარჩელის მიერ შპს „M-----ისთვის“ 2011 წლის 28 იანვარს მიწოდებული უძრავი ქონების ღირებულების ჯამია 19000 ლარი, რომლის ნარჩენი ღირებულებაც შეადგენდა 44251 ლარს. ამასთან, აღნიშნული ქონების ღირებულება 2012 წლის 26 მარტის აუდიტორული დასკვნით შეფასებულია 86242,20 ლარად.

რაც შეეხება დღგ-ს გადამხდელად მიჩნევისა და დასაბეგრი ოპერაციის განსაზღვრის წესს ამ ნაწილში სააპელაციო სასამართლო სააპელაციო საჩივარს მიიჩნევს საფუძვლიანად და თვლის, რომ შემოწმების აქტი და

მასში ასახული ინფორმაცია არ იძლევა იმ გარემოების უტყუარად მტკიცების შესაძლებლობას, რომ საწარმო ექვემდებარება დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციას.

დადგენილია, რომ შპს „ბ-----ა“ ეწევა ფარმაცევტულ საქმიანობას და ამ ნაწილში გათავისუფლებულია დღგ-ის გადასხდისაგან. კანონისმიერ ლიმიტირებული 100 000 ლარიანი ზღვარის გადაცდენა, სადავო აქტების შესაბამისად, განპირობებულია იმ გარემოებით, რომ საწარმოს სამი ერთეული უძრავი ნივთის რეალიზაციამდე განხორციელებული აქვს დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია, რომელთა საერთო თანხამ გადააჭარბა 100 000 ლარიან ზღვარს.

სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლის პირველი ნაწილი ადგენს: პირი, რომელიც ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და რომლის მიერ ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში განხორციელებული, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა აღემატება 100 000 ლარს (გარდა ამ მუხლის 1-ს ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა): ა) ვალდებულია დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხის 100 000 ლარზე გადაჭარბების დღიდან არა უგვიანეს 2 სამუშაო დღისა; ბ) დღგ-ის გადამხდელად ითვლება იმ დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტიდან (ამ ოპერაციის ჩათვლით), რომლის მიხედვითაც დასაბეგრი ოპერაციის საერთო თანხა გადააჭარბებს 100 000 ლარს.

ამდენად, თუ პირი ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და ამავე დროს უწყვეტი კალენდარული თვის განმავლობაში ახორციელებს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებულ დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციას, იმ დღიდან, როდესაც ასეთი ოპერაციის ღირებულება გადააჭარბებს 100 000 ლარს, პირმა 2 სამუშაო დღის ვადაში საგადასახადო ორგანოს უნდა წარუდგინოს განცხადება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისთვის, რა დროსაც დღგ-ის გადამხდელად ითვლება იმ დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტიდან, რომლის მიხედვითაც დასაბეგრი ოპერაციის საერთო თანხა გადააჭარბებს 100 000 ლარს.

ამდენად, ზემოაღნიშნული მუხლის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, 100 000 ლარიანი ზღვარის გარდა, კანონისმიერ მოთხოვნას წარმოადგენს 12 თვიანი უწყვეტი პერიოდის გათვალისწინება. 12 თვიანი პერიოდი დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის მიზნებისათვის ითვლება ყოველი თვის პირველი რიცხვიდან ბოლო 12 თვიანი პერიოდი.

საქმეში დაცულია მასალები, რომელშიც ასახულია (ტ.2; ს.ფ. 33-39) დღგ-ის თანხობრივი შედეგების გაშიფვრა ეპიზოდების მიხედვით. აქტში

აღნიშნულია, რომ გადასახადის გადამხდელს 2011 წლის 29 იანვარს რეალიზებული აქვს მის ბალანსზე რიცხული ძირითადი საშუალებები, რომელთა ღირებულებამ შეადგინა 86 242 ლარი, აღნიშნული თანხის გათვალისწინებით დღგ-ით დასაბეგრმა ბრუნვამ გადააჭარბა 100 000 ლარს, რითიც გადასახადის გადამხდელს დაუდგა დღგ-ს გადამხდელად დარეგისტრირების ვალდებულება (ტ. 2. ს.ფ. 36), აქვე აღნიშნულია, რომ თვეების მიხედვით დარიცხვა წარმოდგენილია აქტის 34-ე გვერდზე. აქტის 34-ე გვერდზე წარმოდგენილი გაშიფვრა შეეხება 2011 წლის იანვრის შემდგომ და არა მანამდე არსებულ 12 თვიან პერიოდს, რაც ღიად და უპასუხოდ ტოვებს საკითხს იმის თაობაზე, ბოლო 12 თვიან პერიოდში დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა აღემატება თუ არა 100 000 ლარს და რომელი დასაბეგრი ოპერაციების (ძირითადი საშუალებები რეალიზაციის გარდა) შედეგადაა საერთო თანხა დაანგარიშებული.

სააპელაციო სასამართლო არსებითად მიიჩნევს ყურადღება მიაქციო ასევე დასაბეგრი ოპერაციის თანხის განისაზღვრის წესზე. საგადასახადო კოდექსის (სადავო პერიოდისათვის მოქმედი რედაქციით) 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი ადგენს: დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციებია: ა) საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა, რომლის დროსაც: ა.ა) დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება დღგ-ის გადამხდელის მიერ მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხის მიხედვით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის ან/და პირგასამტეხლოს გარეშე, გარდა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა; ა.ბ) დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება საქონლის მიწოდების ან მომსახურების გაწევის მომენტი. მითითებული მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება საქონლის/ მომსახურების საბაზრო ფასით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის გარეშე.

როგორც ნორმის ანალიზი ცხადყოფს, დასაბეგრი ოპერაციის თანხის განსაზღვა ხდება დღგ-ის გადამხდელის მიერ მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხის მიხედვით დღგ-ის გარეშე. შემოწმების აქტში ასახული მონაცემები არ იძლევა იმის მტკიცების საფუძველს, რომ დასაბეგრი ოპერაციის თანხის განსაზღვა მოხდა დღგ-ის გარეშე. მოსარჩელე აქტში ასახული ციფრების საფუძველზე ადასტურებს, რომ დასაბეგრი ოპერაციის თანხაში ჩართული იყო დღგ, სააპელაციო სასამართლოში ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ დასაბუთებული არგუმენტაცია იმის თაობაზე, რომ დასაბეგრი ოპერაციის თანხის დაანგარიშება მოხდა საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის მოთხოვნათა დაცვით წარმოდგენილი ვერ იქნა.

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. ამავე კოდექსის მე-17 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს წერილობითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს; ამ გარემოებათა დამტკიცება შეიძლება თვით მხარეთა (მესამე პირთა) ახსნა-განმარტებით, მოწმეთა ჩვენებით, ფაქტების კონსტატაციის მასალებით, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებებითა და ექსპერტთა დასკვნებით; საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით.

ამდენად, საპროცესო კანონმდებლობის საფუძველზე განსაზღვრულია, როგორც მხარეთა საპროცესო ვალდებულება იკისრონ მტკიცების ტვირთი, ასევე ის საშუალებები, რომელთა მეშვეობითაც შესაძლებელი სადავო გარემოების დამტკიცება.

სააპელაციო სასამართლო თვლის, რომ მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოს მითითება იმის თაობაზე, რომ დასაბეგრი ოპერაციის თანხის დაანგარიშება მოხდა საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის მოთხოვნათა დაცვით არ წარმოადგენს სათანადო მტკიცებულებას და მისი დადასტურება უნდა მოხდეს სადავო აქტებში ასახული მონაცემებით და ამ მონაცემების გაშიფვრის გზით.

რაც შეეხება ხელშეკრულებების გამიჯვნის საკითხს, როგორც აღინიშნა, სამივე ხელშეკრულება შპს „ბ-----ასა“ და შპს "M-----ს“ შორის დადებულია უძრავი ნივთის ნასყიდობის თაობაზე და დადებულია ერთი და იმავე დღეს. საგადასახადო კოდექსის (სადავო პერიოდისათვის მოქმედი რედაქციით) 161-ე მუხლის მე-8 ნაწილი ადგენს: უძრავი ქონების რეალიზაციისას დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება საკუთრების უფლების რეგისტრაციისათვის მარეგისტრირებელ ორგანოში წარსადგენი საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტის შედგენის თარიღი, ხოლო იმ შემთხვევაში, თუ საკუთრების უფლების რეგისტრაცია (გადაცემა) დამოკიდებულია ამ დოკუმენტის მხარის (მხარეების) მიერ გარკვეული ვალდებულების შესრულებაზე ან/და პირობის დადგომაზე -ასეთი ვალდებულების/ პირობის დადგომის თარიღი.

იმ პირობებში, როდესაც დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დრო უკავშირდება მარეგისტრირებელ ორგანოში წარსადგენი საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტის შედგენის თარიღს, რომელიც არის საერთო სამივე ხელშეკრულებისათვის, სააპელაციო სასამართლო ვერ დაადასტურებს აპელანტის მითითებას იმის თაობაზე, რომ სამი დამოუკიდებელი ოპერაციის გაერთიანება მოხდა კანონშეუსაბამოდ, რამდენადაც თვლის, რომ ნორმა არ იძლევა ფართო განმარტების გაკეთების შესაძლებლობას.

ზემოაღნიშნული მოსაზრების მიუხედავად, სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ დავის არსებითად სწორად გადაწყვეტისათვის პრინციპულია დადგინდეს, არსებობდა თუ არა საწარმოს დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის საფუძველი, რომელი პერიოდისა და რა ოპერაციების საფუძველზე მოხდა დასაბეგრი ოპერაციის საერთო თანხის განსაზღვრა და რა წესით, რაც, სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, ქმნის საქმის დამატებითი გარემოებების შესწავლის მიზნით იმავე ადმინისტრაციულ ორგანოში დაბრუნების საფუძველს.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ

იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი, მე-12, 34-ე მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 372-ე, 386-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა:

1. შპს „ხ-----ას“ სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 9 მარტის გადაწყვეტილება და საქმეზე მიღებული იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. შპს „ხ-----ას“ სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 19 თებერვლის გადაწყვეტილება საჩივარზე (N6-----) დღგ-სა და მოგების გადასახადის ნაწილში, ამავე ნაწილში ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 24 აპრილის N1---- ბრძანება;
სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 24 დეკემბრის N3---- ბრძანება დღგ-სა

და მოგების გადასახადის დარიცხვის ნაწილში, ასევე ამავე ნაწილში არაარსებითად ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 24 დეკემბრის N145 საგადასახადო მოთხოვნა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალოს დღგ-სა და მოგების გადასახადის დარიცხვის ნაწილში, შპს „ხ-----ასთან“ მიმართებაში მიიღოს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები;

4. სსიპ შემოსავლების სამსახურსა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შპს „ხ-----ას“ სასარგებლოდ დაეკისროთ ამ უკანასკნელის მიერ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი თანხა 3177 ლარის ოდენობით;

5. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს კასაციის წესით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (ქ. თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32), დასაბუთებული გადაწყვეტილების მხარეთათვის გადაცემიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს მეშვეობით (ქ. თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზირი №7ა).

თავმჯდომარე:
ქადაგიძე

ნინო

მოსამართლეები:
მურუსიძე

ლევან

მანანა ჩოხელი