



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

საქმე №33/765-17

13 ივლისი 2018 წელი
თბილისი

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

თავმჯდომარე: ნინო ქადაგიძე
მოსამართლე: გელა ბადრიაშვილი
მარიამ ცისკაძე

სხდომის მდივანი - რუსუდან ანდრიაშვილი

აპელანტები -

1) საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო;

წარმომადგენელი: გ-----ე;

2) სსიპ შემოსავლების სამსახური;

წარმომადგენელი: მა-----ლი;

მოწინააღმდეგე მხარე - შპს „ვ-----ა“;

წარმომადგენლები: დ-----ი; თი-----ე;

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა;

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 29 ნოემბრის გადაწყვეტილება;

აპელანტების სააპელაციო საჩივრის მოთხოვნა: თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 29 ნოემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 29 ნოემბრის გადაწყვეტილებით შპს „ვ-----ა“ სარჩელი დაკმაყოფილდა;

ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 17 მარტის გადაწყვეტილება და შპს „ვ-----ას“ შეუმცირდა საშემოსავლო გადასახადის ნაწილში დარიცხული 3504 ლარი;

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

უდავო ფაქტობრივი გარემოებები:

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 11 ნოემბრის N4---- ბრძანებით დაინიშნა შპს „ვ-----ას“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება.

შპს „ვ-----ას“ საქმიანობის საგადასახადო შემოწმების შედეგად გამოიცა 2014 წლის 26 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი, 2014 წლის 26 დეკემბრის N5---- ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო საქონლების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და ამავე თარიღის N00----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს ბიუჯეტში დამატებით გადასახდელად დაერიცხა სულ 24 392,92 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადი 7 694 ლარი, ჯარიმა 11 711 ლარი, საურავი 4 987,92 ლარი.

საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, შემოწმების მიერ დამუშავდა გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი სააღრიცხვო მონაცემები, კერძოდ შესწავლილ იქნა საანგარიშო პერიოდის მიხედვით განხორციელებული ჩამოწერილი ნედლეული/მზა პროდუქცია და პირდაპირი მიწოდების ფარგლებში ჩამოწერილი საქონელი. აღნიშნულის შედეგად გამოვლინდა, რომ რეალიზაციის ანგარიშებზე დაფიქსირებული მიღებულ შემოსავალთან მიმართებაში ჩამოწერილი საქონლის თვითღირებულება განსხვავდება გადამხდელის მიერ იმავე რეალიზაციისთვის განკუთვნილი საწყობიდან ჩამოწერილი საქონლის თვითღირებულებიდან. აღნიშნული სხვაობები საანგარიშო წლის დეკემბრის თვეში დადგენილი ფასნამატიტ ჩათვლილ იქნა რეალიზაციაში. შემოწმებულთა მიერ აღნიშნული სხვაობები შესაბამისი პერიოდების მიხედვით ჩართულ იქნა ერთობლივ შემოსავალში.

შემოწმების მიერ გაკეთდა სალაროში ნაღდი ფულის მოძრაობის ანალიზი, რის შედეგადაც გამოვლინდა, რომ პერიოდების მიხედვით ორგანიზაციას უფიქსირდება ნაღდი ფულის უძრავი ნაშთი. ასევე შესამოწმებელ პერიოდში საზოგადოება სარგებლობს სესხით. შემოწმებამ იხელმძღვანელა N1817 სიტუაციური სახელმძღვანელოთი და საანგარიშო თვის ჭრილში დაფიქსირებულ მინიმალურ ნაშთზე დაანგარიშებულ იქნა სარგებელი. შემოწმებლებმა აღნიშნული სარგებლის თანხა, ნაპატიები ვალის სახით ჩართეს ერთობლივი შემოსავლის გაანგარიშების დროს.

დეკლარირებულ გამოქვითვებთან (შეძენილი საქონელი, სხვა ხარჯი)

მიმართებაში შემოწმებით დადგენილია სხვაობები, საზოგადოებას 2008 წელს სხვა ხარჯი გაეზარდა 105 247 ლარით, ხოლო შეძენილი საქონელი 61 867 ლარით. 2009 წელს შეძენილი საქონელი დადგინდა ნაკლები დეკლარირებულთან შედარებით 61 895 ლარით, ხოლო სხვა გამოქვითვები 4 190 ლარით ნაკლები. შემოწმებლების მიერ აღნიშნული სხვაობები დადგენილია ბუღალტრული პროგრამის შესწავლის და პირველადი დოკუმენტაციის დამუშავების შედეგად.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 26 დეკემბრის N00----- საგადასახადო მოთხოვნა შპს „ვ-----ამ“ გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 8 აპრილის N1---- ბრძანებით, შპს „ვ-----ას“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით მარაგების აღრიცხვის სისწორის დამატებით შესწავლა, შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით და სათანადო საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში შემოწმების აქტით დამატებით გამოვლენილი შეძენილი სმფ-ების რეალიზებულად განხილვის შედეგად დარიცხული თანხების კორექტირების (შემცირების) უზრუნველყოფა; გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება შემოწმებელს წარუდგინოს შესაბამისი დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები და არგუმენტები, მათ შორის ანალიტიკური ან/და მოძრაობის ცხრილში სალაროში არსებული ნაღდი ფულის ნაშთის ოდენობის შესახებ. მიღებული ინფორმაციის შესწავლის/შეფასების შედეგების გათვალისწინებით, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა საზოგადოების წლიური საკასო ხარჯის (სახელფასო განაცემის გარეშე) მეათედის სალაროს გონივრულ ფულად ნაშთად განიხილვა, გონივრულ ფულად ნაშთზე მეტი თანხის შესაბამისი პერიოდის უპროცენტო სესხად მიჩნევა, ხოლო სარგებელის - ხელფასის სახით განაცემად და აღნიშნულის გათვალისწინებით გადამხდელის მიმართ აღნიშნულ ნაწილში დარიცხული თანხების კორექტირების (შემცირების) უზრუნველყოფა; გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს სხვა ხარჯების გაანგარიშებები, ასევე მის ხელთ არსებული დოკუმენტაცია, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი დოკუმენტაციის დამატებით შესწავლა და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირების (შემცირების) განხორციელება; დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

ბრძანებაში საგადასახადო ორგანომ, კომპანიის სალაროში არსებულ ნაშთთან დაკავშირებით, მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტზე და აღნიშნა, რომ საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ სამეურნეო

ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 8 აპრილის N1---- ბრძანების აღსრულების მიზნით გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 10 ივლისის დასკვნა და 2015 წლის 29 ივლისის N2---- ბრძანება შპს „ვ-----აზე“ დარიცხული/შემცირებული თანხების კორექტირების შესახებ, რომლის საფუძველზე გადასახადის გადამხდელს შეუმცირდა სულ 19 757 ლარი, მათ შორის: ძირითადი გადასახადი 13976 ლარი, ჯარიმა 5781 ლარი.

შპს „ვ-----ამ“ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 26 დეკემბრის N00----- საგადასახადო მოთხოვნის და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 8 აპრილის N1---- ბრძანების ბათილად ცნობა. დავის საგნად მიეთითა შემდეგი გარემოებები: 1) საშუალო ფასნამატის გამოყენებით ერთობრილივი შემოსავლისა და დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვის გაზრდა; 2) საანგარიშო თვის ჭრილში სალაროში ნაღდი ფულის მინიმალური ნაშთის სარგებლად ჩათვლა და მისი დაბეგვრა საშემოსავლო გადასახადით; 3) ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯები.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 17 მარტის გადაწყვეტილებით, საჩივარი პირველ და მე-3 დავის საგანთან დაკავშირებით დარჩა განუხილველი; დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი არის ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემული ინდივიდუალური სამართლებრივი აქტი, რომელიც აწესებს, ცვლის, წყვეტს ან ადასტურებს პირის ან პირთა შეზღუდული წრის უფლებებსა და მოვალეობებს. ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტად ჩაითვლება აგრეთვე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება მის უფლებამოსილებას მიკუთვნებული საკითხის დაკმაყოფილებაზე განმცხადებლისათვის უარის თქმის შესახებ, ასევე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული ან დადასტურებული დოკუმენტი, რომელსაც შეიძლება მოჰყვეს სამართლებრივი შედეგები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 64-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო მოთხოვნა არის საგადასახადო ორგანოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, რომლის შესრულებაც სავალდებულოა

ამ კოდექსით დადგენილი წესით. ამავე კოდექსის 299-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს მიერ პირის მიმართ ამ კოდექსის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს დავის განმხილველ ორგანოში ამ თავით დადგენილი წესით. ხოლო მე-2 ნაწილი ადგენს, რომ საგადასახადო შემოწმების აქტი და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება საჩივრდება ამ დოკუმენტების საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი/ბრძანება საჩივრდება ამ თავით დადგენილი წესით.

ზემოაღნიშნულ ნორმათა შინაარსის შესაბამისად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 17 მარტის გადაწყვეტილება წარმოადგენს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს, რომლის კანონშესაბამისობა უნდა შეამოწმოს სასამართლომ განსახილველი დავის ფარგლებში.

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ განხორციელდა შპს „ვ----ას“ საქმიანობის საგადასახადო შემოწმება. შემოწმებულთა მიერ გაკეთდა სალაროში ნაღდი ფულის მოძრაობის ანალიზი, რის შედეგადაც გამოვლინდა, რომ პერიოდების მიხედვით ორგანიზაციას უფიქსირდება ნაღდი ფულის უძრავი ნაშთი. ასევე შესამოწმებელ პერიოდში საზოგადოება სარგებლობს სესხით. შემოწმებულთა მიერ მითითებულ ფაქტობრივ გარემოებას მოსარჩელე სადავოდ არ ხდის, თუმცა არ ეთანხმება მათ სამართლებრივ შეფასებას. საგადასახადო ორგანოს მიერ საანგარიშო თვის ჭრილში დაფიქსირებულ მინიმალურ ნაშთზე დაანგარიშებულ იქნა სარგებელი. შემოწმებლებმა აღნიშნული სარგებლის თანხა, ნაპატიები ვალის სახით ჩართეს ერთობლივი შემოსავლის გაანგარიშების დროს.

საგადასახადო ორგანოში, დარიცხული თანხების კანონიერების შესწავლის ეტაპზე, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 8 აპრილის N1---- ბრძანებაში კომპანიის სალაროში არსებულ ნაშთთან დაკავშირებით, განიმარტა დარიცხვის სამართლებრივი საფუძველი და მიეთითა საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმად საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ სამეურნეო ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს. ამდენად, საგადასახადო ორგანომ მიიჩნია, რომ შპს „ვ-----ას“ მიერ განხორციელებული ოპერაცია, კერძოდ კი სალაროში არსებული ფულადი ნაშთი არ იყო შესატყვისი მის ფორმასთან, კერძოდ იგი რეალურად არ წარმოადგენდა სალაროში არსებულ ნაშთს, არამედ თანხის ნაწილი (გონივრულ ფულად ნაშთზე მეტი) განეკუთვნებოდა შესაბამისი პერიოდის უპროცენტო სესხს, ხოლო სესხიდან გამომდინარე სარგებელი - ხელფასის სახით განაცემს. საგადასახადო ორგანოს განმარტებით, ოპერაციისთვის კვალიფიკაციის შეცვლა, სხვა სამართლებრივი

ფორმის მინიჭება განაპირობა სალაროში არსებული ფულადი ნაშთის პირობებში, კომპანიის მიერ სესხის აღებამ.

სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ პუნქტით საგადასახადო ორგანოს მინიჭებული აქვს უფლებამოსილება კონკრეტული პირის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით, მეწარმის მიერ განხორციელებულ სამეურნეო ოპერაციას შეუცვალოს ფორმა და მიუსადაგოს იგი შესაბამის შინაარსს. თუმცა სასამართლომ აქვე აღნიშნა, რომ მითითებული ნორმის გამოყენების საჭიროება უნდა იყოს დასაბუთებული, ხოლო დასაბუთება თავის მხრივ უნდა იყოს დამყარებული კანონმდებლობის მოთხოვნებზე.

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

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, დაუშვებელია ამ კოდექსის დარღვევით დაწესებული ან ამ კოდექსით გაუთვალისწინებელი გადასახადის გადახდის ვალდებულების ვინმესათვის დაკისრება.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს ეკისრება ვალდებულება დაასაბუთოს მის მიერ გამოცემული ატის კანონიერება, რატომ არ წარმოადგენს შპს „ვ-----ას“ მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაცია - სალაროში არსებულ ფულად ნაშთს, არამედ სხვა სახის ოპერაციას. აღნიშნულის დასაბუთებად ადმინისტრაციული ორგანო უთითებს მხოლოდ ერთ გარემოებაზე, კერძოდ, კი კომპანიის მიერ სესხის აღებაზე. სასამართლომ არ გაიზიარა მოპასუხეთა არგუმენტი და აღნიშნა, რომ კონკრეტული სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების დროს მოქმედი კანონმდებლობა გადასახადის გადამხდელს ანიჭებდა უფლებამოსილებას ჰქონოდა სალაროში ფულადი ნაშთი (ოდენობის შეუზღუდავად) და აღნიშნული არ წარმოადგენდა კანონით დადგენილი ვალდებულების დარღვევას. კანონმდებლობით, გადასახადის გადამხდელს, ასევე, არ ეკრძალებოდა სესხის აღება იმ პირობებში, როდესაც მას გააჩნდა ფულადი ნაშთი სალაროში. შესაბამისად, სასამართლომ ჩათვალა, რომ მოსარჩელის მიერ განხორციელებული ოპერაციებით არ იქნა დარღვეული კანონით დადგენილი მოთხოვნები. სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოცემულ შემთხვევაში ადმინისტრაციული ორგანო მიუთითებს ისეთ გარემოებაზე, როდესაც გადასახადის გადამხდელის მიერ კანონის მოთხოვნათა დაცვით განხორციელებული ოპერაციებით, შედეგობრივად განხორციელდა

კანონმდებლობის მოთხოვნათა დარღვევა. ასეთი ოპერაციების კანონის მოთხოვნათა დარღვევად შეფასება ეფუძნება მხოლოდ შემმოწმებელთა/საგადასახადო ორგანოს შეფასებას/მოსაზრებას. სასამართლოს მიაჩნია, რომ კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვით განხორციელებული ცალკეული ოპერაციების საპირწონედ ვერ გამოდგება საგადასახადო ორგანოს შეფასება/მოსაზრება მათ კანონიერების განსაზღვრასთან დაკავშირებით, თუკი იგი არ იქნება დაფუძნებული კონკრეტულ მტკიცებულებებსა და გარემოებებზე, რომლებიც მაღალი ალბათობით დაადასტურებს განხორციელებული ოპერაციებით სხვა სახის ოპერაციების დაფარვას. სასამართლომ მიიჩნია, რომ ფულადი აქტივის არსებობის შემთხვევაში სესხის აღება ვერ გამოდგება ამ ოპერაციისთვის კანონსაწინააღმდეგო ხასიათის მინიჭების და შესაბამისად საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის საფუძველი. ასეთი სახის ოპერაციები განეკუთვნება ყოველი კომპანიის ეკონომიკურ გათვლას, მათ რისკს, რომლის განხორციელების საშუალებას კანონმდებლობა ანიჭებს ეკონომიკური ოპერაციის განმახორციელებელ პირს. კანონმდებლობით მინიჭებული უფლების შეზღუდვა - ფულადი ნაშთის არსებობის პირობებში სესხის აღების შეუძლებლობა, სასამართლოს მოსაზრებით ეწინააღმდეგება კანონიერების პრინციპს, რაც ერთის მხრივ გულისხმობს ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულებას მმართველობა დაუქვემდებაროს კანონსა და სამართალს, ხოლო მეორეს მხრივ მოქალაქეებს ავალდებულებს განახორციელონ სამართლებრივი ოპერაციები კანონით დადგენილი წესით და მათ შესაბამისად. ასეთ შემთხვევაში საფრთხის ქვეშ შეიძლება დადგეს გადასახადის გადამხდელთა მიერ განხორციელებული ნებისმიერი ქმედება, რომელიც ეფუძნება კანონის მოთხოვნებს, შესუსტდება ნდობა კანონით დადგენილი რეგულაციების მიმართ და დამოკიდებული გახდება საგადასახადო ორგანოს შეფასებაზე. სასამართლომ მიიჩნია, რომ საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის გამოყენება საგადასახადო ორგანოს მხრიდან საჭიროებს სათანადო მტკიცებულებებისა და დასაბუთების მაღალ სტანდარტს, რაც აშკარად დაადასტურებს განხორციელებული ოპერაციისთვის კვალიფიკაციის შეცვლის საჭიროებას. სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანომ ვერ უზრუნველყო მითითებული ნორმის გამოყენების საჭიროების დასაბუთება, შესაბამისად მის საფუძველზე დამატებით განხორციელებული დარიცხვა ეწინააღმდეგება კანონმდებლობის მოთხოვნებს.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლი პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. ამავე ნორმის მე-2 ნაწილის თანახმად, დაუშვებელია, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას საფუძველად დაედოს ისეთი გარემოება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ.

სასამართლომ მიუთითა, რომ საქმის გარემოებების სრულ და ყოველმხრივ გამოკვლევას ავალდებულებს ადმინისტრაციულ ორგანოს ამავე კოდექსის 53-ე მუხლის მე-5 ნაწილიც, რომლის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს.

მოპასუხე ადმინისტრაციულმა ორგანოებმა განახორციელეს დამატებით საგადასახადო ვალდებულებების დარიცხვა შპს „ვ-----ას“ მიმართ, ისე, რომ სათანადოდ არ გამოიკვლიეს, დაადგინეს მოსარჩელის მხრიდან კანონმდებლობის მოთხოვნათა დარღვევა, შესაბამისად სათანადო დასაბუთების გარეშე მიღებული იქნა საგადასახადო ორგანოს კანონსაწინააღმდეგო გადაწყვეტილება.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის 1-ლი 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.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს, ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადებისა ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. განსახილველ შემთხვევაში სასამართლომ მიიჩნია, რომ გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები, გამოცემულია კანონმდებლობის მოთხოვნათა დარღვევით.

ზემოაღნიშნული სამართლებრივი ნორმების ანალიზისა და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების შეფასების საფუძველზე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ ბათილად უნდა იქნას ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 17 მარტის გადაწყვეტილება და შპს „ვ-----ას“ შეუმცირდეს საშემოსავლო გადასახადის ნაწილში განხორციელებული დარიცხვა 3504 ლარის ოდენობით.

3.1. შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის საფუძვლები:

ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

აპელანტი განმარტავს, რომ შემოწმებისას განხორციელდა ნაღდი ფულის მოძრაობის ანალიზი, რის შედეგადაც გამოვლინდა, რომ პერიოდების მიხედვით

ორგანიზაციას უფიქსირდება ნაღდი ფულის უძრავი ნაშთი. ასევე შესამოწმებელ პერიოდში საზოგადოება სარგებლობს სესხით. შემოწმებამ იხელმძღვანელა 1817 სიტუაციური სახელმძღვანელოთი და საანგარიშო თვის ჭრილში დაფიქსირებულ მინიმალურ ნაშთზე დაანგარიშებული იქნა სარგებელი, რომელიც ჩართული იქნა ერთობლივი შემოსავლის გაანგარიშების დროს პირს დაერიცხა ძირითადი გადასახადი და დეკლარაციაში გადასახდელი თანხის შემცირების შემთხვევაში შეეფარდა საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმა.

აპელანტი მიუთითებს საგადასახადო კოდექსის 73-ე, მე-100, 102-ე , 101-ე მუხლებზე და მიიჩნევს, რომ სასამართლომ ყურადღება არ მიაქცია საქმეში არსებულ მასალებს, რომლის მიხედვითაც სალაროს ნაშთის სარგებლად განხილვის ფაქტობრივი გარემოებებია: 1. 2005 წლის 1 ოქტომბრიდან 2011 წლის 1 სექტემბრამდე საწარმოს სალაროს ანგარიშზე არსებული უძრავი სალდო საშუალოდ შეადგენს 1 მილიონ ლარს; 2. ამავე პერიოდში საწარმოს აღებული აქვს ბანკის სესხი, ძირითადი საშუალებების შესაძენად, ხოლო სალარო ანგარიშზე დარიცხული ფულადი ნაშთი უცვლელი რჩება; 3. ბანკიდან საწარმოს სალაროში შემოსული თანხები გაიცემა კონკრეტული დანიშნულებისამებრ, ხოლო სალაროს ანგარიშზე რიცხული ფულადი ნაშთი უცვლელი რჩება; 4. საწარმოს დოკუმენტაციით და ახსნა-განმარტებით არ დასტურდება სალაროში ფულის არსებობის მიზნობრიობა.

აპელანტი მიიჩნევს, იმის გათვალისწინებით, რომ საწარმოს მიერ აღებული სესხების მიზნობრიობიდან და სალაროდან სამეურნეო დანიშნულებისათვის საჭირო თანხების მოძრაობიდან გამომდინარე ვერ ხდება სალაროში 1 მილიონი ლარის არსებობის დადასტურება, სალაროს ანგარიშზე არსებული უძრავი ფულადი ნაშთი განხილული უნდა იქნას საწარმოს სალაროს პასუხისმგებელ პირზე გაცემულ უპროცენტო სესხად, სარგებლის თანხა სსკ-ის 101 (ძვ. 174) მუხლის თანახმად ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლად.

აპელანტის მოსაზრებით, აღნიშნული გარემოებების შეფასების შემდეგ: ა) გაიზრდება ერთობლივი შემოსავალი უსასყიდლოდ გაწეული ფინანსური მომსახურების საბაზრო ღირებულებით; ბ) დაზუსტდა ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯი; გ) ყოველთვიური სარგებლის თანხა დაიბეგრება, როგორც ხელფასის სახით მიღებული შემოსავალი; დ) საწარმო, შესაბამის დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირების შემთხვევაში, დაჯარიმდება სსკ-ის 275-ე (132) მუხლის საფუძველზე.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აპელანტი ითხოვს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებას და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

3.1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრის საფუძველი:

ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

აპელანტი მიუთითებს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლზე და განმარტავს, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ შპს „ვ-----ას“ სალაროში ნაღდი ფულის მოძრაობის შესწავლის შედეგად გამოვლინდა, რომ 2008-2009 წლების საანგარიშო პერიოდების მიხედვით გადამხდელს სალარო ანგარიშზე უფიქსირდება ნაღდი ფულის უძრავი სალდო, ხოლო ამავე პერიოდში საწამო სარგებლობს საბანკო სესხით. აპელანტი აღნიშნავს, რომ აუდიტის დეპარტამენტმა გაითვალისწინა სალაროს გონივრული ფულადი ნაშთი და აღნიშნულზე მეტი თანხა მიიჩნია შესაბამისი პერიოდის უპროცენტო სესხად, ხოლო სარგებელი - ხელფასის სახით განაცემად. კერძოდ, მინიმალური ნაშთის გაანგარიშების დროს საზოგადოების წლიური საკასო ხარჯის (სახელფასო განაცემის გარეშე) მეათედი განიხილა გონივრულ ფულად ნაშთად.

აპელანტი მიუთითებს საგადასახადო კოდექსის მე-100 (ძვ. 173), 102-ე (ძვ. 175) მუხლებზე და მიიჩნევს, რომ იმ პირობებში, როდესაც გადასახადი გადამხდელი წარმოდგენილი დოკუმენტაციით და ახსნა-განმარტებებით ვერ ადასტურებს სალარო ნაღდი ფულის არსებობას და მის მიზნობრიობას, საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის შესაბამისად, არსებობს გონივრულ ფულად ნაშთზე მეტი თანხის შესაბამისი პერიოდის უპროცენტო სესხად, ხოლო სარგებლის - ხელფასის სახით განაცემად განხილვის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველი.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აპელანტი ითხოვს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებას და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმას.

4. 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 საჩივრების ნაწილობრივი დაკმაყოფილების გზით, საქმეზე მიღებული უნდა იქნას ახალი გადაწყვეტილება შემდეგ გარემოებათა გამო:

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 11 ნოემბრის N4- --- ბრძანებით დაინიშნა შპს „ვ-----ას“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება.

შპს „ვ-----ას“ საქმიანობის საგადასახადო შემოწმების შედეგად გამოიცა 2014 წლის 26 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი, 2014 წლის 26 დეკემბრის N5---- ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო საქნციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და ამავე თარიღის N00----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს ბიუჯეტში დამატებით გადასახდელად დაერიცხა სულ 24 392,92 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადი 7 694 ლარი, ჯარიმა 11 711 ლარი, საურავი 4 987,92 ლარი.

შპს „ვ-----ამ“ შემოწმების აქტი და დარიცხული თანხების კანონიერება სადავოდ გახდა შემდეგ პოზიციებში: 1. გადასახადის გადამხდელი არ დაეთანხმა 2008-2009 წლებში განხორციელებული ერთობლივი შემოსავლების გაზრდას თვეების მიხედვით და მიუთითა, რომ ბუღალტრულ პროგრამაში პურის და ლუდის მიღების საბუთების მიღებისას მითითებული იყო მზა პროდუქციის ანგარიში ნაცვლად ნედლეულის ანგარიშისა. აღნიშნული ფაქტის გამო შემმოწმებელმა, ნედლეულის ანგარიშზე აღმოუჩენლობის გამო, მიიჩნია, რომ არ იყო ასახული რეალიზაციაში და მათი თვითღირებულების და საშუალო ფასნამატის გამოყენების გზით თვეების მიხედვით გაიზარდა რეალიზაცია, დღგ-ის დასაბეგრი ბაზა. ამასთან მოგების გადასახადის კუთხით გაიზარდა საწარმოს შემოსავალი და შესაბამისად მოგების გადასახადიც;

2. საწარმო არ დაეთანხმა N1817 სიტუაციური სახელმძღვანელოს მიხედვით სალაროს ფიქტიურ ნაშთად ცნობის შედეგად საშემოსავლო გადასახადში დარიცხულ თანხებს. გადამხდელმა მიუთითა, რომ აღნიშნული მანუალის გამოყენება იყო არამართებული, ვინაიდან კანონი სალაროს ნაშთის შეზღუდვასთან დაკავშირებით არ არსებობს. ამასთან, საწარმოს მიერ სალაროში თანხის არსებობასთან დაკავშირებით არსებობს არგუმენტები, კერძოდ, საწარმოს მიერ იგეგმებოდა ქსელის გაფართოება, რისთვისაც გარანტიის სახით

გადარიცხული იყო 5000 დოლარის ექვივალენტი ლარში. ახალი ობიექტის გახსნას ხელი შეუშალა 2008 წლის საომარმა მოვლენებმა.

3. გადასახადის გადამხდელი არ დაეთანხმა ერთობლივი შემოსავლიდან ხარჯების გამოქვითვას.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 8 აპრილის N1---- ბრძანებით, შპს „ვ-----ას“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით მარაგების აღრიცხვის სისწორის დამატებით შესწავლა, შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით და სათანადო საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში შემოწმების აქტით დამატებით გამოვლენილი შეძენილი სმფ-ების რეალიზებულად განხილვის შედეგად დარიცხული თანხების კორექტირების (შემცირების) უზრუნველყოფა; გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება შემმოწმებელს წარუდგინოს შესაბამისი დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები და არგუმენტები, მათ შორის ანალიტიკური ან/და მოძრაობის ცხრილში სალაროში არსებული ნაღდი ფულის ნაშთის ოდენობის შესახებ. მიღებული ინფორმაციის შესწავლის/შეფასების შედეგების გათვალისწინებით, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა საზოგადოების წლიური საკასო ხარჯის (სახელფასო განაცემის გარეშე) მეთაურის სალაროს გონივრულ ფულად ნაშთად განიხილვა, გონივრულ ფულად ნაშთზე მეტი თანხის შესაბამისი პერიოდის უპროცენტო სესხად მიჩნევა, ხოლო სარგებელის - ხელფასის სახით განაცემად და აღნიშნულის გათვალისწინებით გადამხდელის მიმართ აღნიშნულ ნაწილში დარიცხული თანხების კორექტირების (შემცირების) უზრუნველყოფა; გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს სხვა ხარჯების გაანგარიშებები, ასევე მის ხელთ არსებული დოკუმენტაცია, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი დოკუმენტაციის დამატებით შესწავლა და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირების (შემცირების) განხორციელება; დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

ბრძანებაში საგადასახადო ორგანომ, კომპანიის სალაროში არსებულ ნაშთთან დაკავშირებით მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტზე და აღნიშნა, რომ საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ სამეურნეო ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 8 აპრილის N1---- ბრძანების აღსრულების მიზნით გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის

დეპარტამენტის 2015 წლის 10 ივლისის დასკვნა და 2015 წლის 29 ივლისის N2---- ბრძანება შპს „ვ-----აზე“ დარიცხული/შემცირებული თანხების კორექტირების შესახებ, რომლის საფუძველზე გადასახადის გადამხდელს შეუმცირდა სულ 19 757 ლარი, მათ შორის: ძირითადი გადასახადი 13976 ლარი, ჯარიმა 5781 ლარი.

შპს „ვ-----ამ“ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 26 დეკემბრის N00---- საგადასახადო მოთხოვნის და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 8 აპრილის N1---- ბრძანების ბათილად ცნობა. დავის საგნად მიეთითა შემდეგი გარემოებები: 1) საშუალო ფასნამატის გამოყენებით ერთობრილივი შემოსავლისა და დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვის გაზრდა; 2) საანგარიშო თვის ჭრილში სალაროში ნაღდი ფულის მინიმალური ნაშთის სარგებლად ჩათვლა და მისი დაბეგვრა საშემოსავლო გადასახადით; 3) ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯები.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 17 მარტის გადაწყვეტილებით, საჩივარი პირველ და მე-3 დავის საგანთან დაკავშირებით დარჩა განუხილველი; დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სააპელაციო სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს სასარჩელო მოთხოვნას, რომელიც დაზუსტდა პირველი ინსტანციის სასამართლოში და რომლითაც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 17 მარტის გადაწყვეტილება მოსარჩელემ სადავოდ გახადა მხოლოდ იმ ნაწილში, რომლითაც მოხდა საანგარიშო თვის ჭრილში სალაროში ნაღდი ფულის მინიმალური ნაშთის სარგებლად ჩათვლა და მისი დაბეგვრა საშემოსავლო გადასახადით, შესაბამისად, მოსარჩელეს დავის განხილვის საბჭოს ზემოაღნიშნული გადაწყვეტილება დავის პირველ და მე-3 საკითხებთან მიმართებაში სადავოდ არ გაუხდია, რისი გათვალისწინებითაც, სააპელაციო სასამართლო არასწორად მიიჩნევს პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებას იმ თვალსაზრისით, რომ არ არსებობდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილების სრულად ბათილობის პროცესუალური საფუძველი, რაც, სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, ქმნის ახალი გადაწყვეტილების მიღების საჭიროებას.

რაც შეეხება გადაწყვეტილების დასაბუთებას, სააპელაციო სასამართლო სრულად იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და თავის მხრივ აღნიშნავს შემდეგს: როგორც საქმის მასალების შესწავლის საფუძველზე ირკვევა, კომპანიის სალაროში არსებულ ნაშთთან დაკავშირებით, დარიცხვის მატერიალურ-სამართლებრივ საფუძველს ქმნის საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტი, რომელიც ადგენს, რომ საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს

სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ სამეურნეო ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს. საგადასახადო ორგანომ ჩათვალა, რომ შპს „ვ-----ას“ მიერ განხორციელებული ოპერაცია, კერძოდ კი სალაროში არსებული ფულადი ნაშთი არ იყო შესატყვისი მის ფორმასთან, კერძოდ იგი რეალურად არ წარმოადგენდა სალაროში არსებულ ნაშთს, არამედ თანხის ნაწილი (გონივრულ ფულად ნაშთზე მეტი) განეკუთვნებოდა შესაბამისი პერიოდის უპროცენტო სესხს, ხოლო სესხიდან გამომდინარე სარგებელი - ხელფასის სახით განაცემს. საგადასახადო ორგანოს განმარტებით, ოპერაციისთვის კვალიფიკაციის შეცვლა განაპირობა კომპანიის მიერ სესხის აღება იმ პირობებში, როდესაც სალაროში ფიქსირდებოდა ფულადი ნაშთის არსებობა.

საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტზე მითითებით სააპელაციო სასამართლო ადასტურებს საგადასახადო ორგანოს შესაძლებლობას ოპერაციის ფორმა და შინაარსი მოიყვანოს თანხვედრაში და შეცვალოს სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაცია, თუმცა ამ პირობებში სავალდებულოა ადმინისტრაციულმა ორგანომ დაასაბუთოს, რომ ოპერაციის სამართლებრივი კონსტრუქცია და მხარეთა ფაქტიური ნება არ არის თანხვედრაში, რაც, თავის მხრივ უნდა ემყარებოდეს საკანონმდებლო მოთხოვნებს და შესაბამის ნორმებზე დაყრდნობით ხსნიდეს კვალიფიკაციის შეცვლის შესაძლებლობას.

როგორც უკვე აღინიშნა, ოპერაციის შინაარსის შეცვლის საფუძველი გახდა სალაროში ნაშთის არსებობის პარალელურად სესხის აღების ფაქტი. სააპელაციო სასამართლო იზიარეს პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტებებს და ადასტურებს, რომ კონკრეტული სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების დროს მოქმედი კანონმდებლობა გადასახადის გადამხდელს ანიჭებდა უფლებამოსილებას ჰქონოდა სალაროში ფულადი ნაშთი (ოდენობის შეუზღუდავად) და აღნიშნული არ წარმოადგენდა კანონით დადგენილი ვალდებულების დარღვევას. გადასახადის გადამხდელს, კანონმდებლობით ასევე არ ეკრძალებოდა სესხის აღება იმ პირობებში, როდესაც მას გააჩნდა ფულადი ნაშთი სალაროში. შესაბამისად, ცალსახაა, რომ მოსარჩელის მიერ განხორციელებული ოპერაციებით არ იქნა დარღვეული კანონით დადგენილი მოთხოვნები. სააპელაციო სასამართლო თვლის, რომ იქმნება პირობა, როდესაც გადასახადის გადამხდელის მიერ კანონის მოთხოვნათა დაცვით განხორციელებული ოპერაციები შედეგობრივად ფასდება კანონმდებლობის მოთხოვნათა დარღვევით განხორციელებულად და ეფუძნება მხოლოდ შემოწმებულთა მოსაზრებას იმ კონკრეტულ ნორმაზე მითითების გარეშე, რომელიც დაირღვა. სააპელაციო სასამართლო თვლის, რომ ცალკეული ოპერაციის გადაფარვის ფაქტი უნდა ემყარებოდეს კონკრეტულ მტკიცებულებებს და იმ გარემოებებს, რომლებიც მაღალი ალბათობით ადასტურებს, რომ მოხდა სამეურნეო ოპერაციების გადაფარვა.

სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ფულადი აქტივის არსებობის პირობებში სესხის აღება ვერ გამოდგება ამ ოპერაციებისთვის კანონსაწინააღმდეგო ხასიათის მინიჭების და საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის საფუძვლად, რამდენადაც, აღნიშნული სახის ოპერაციები ეფუძნება ცალკეული კომპანიის ეკონომიკურ გათვლას, მათ რისკს და რაც პრინციპულია, ამ ოპერაციების განხორციელების შესაძლებლობას იძლევა კანონი.

სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, მყარი და სათანადო მტკიცებულებების არარსებობის პირობებში, სამეურნეო ოპერაციისათვის ფორმის შეცვლა, ქმნის არასწორი მიდგომების ჩამოყალიბების საშიშროებას, არის საფრთხის შემცველი გადასახადის გადამხდელისათვის და იძლევა საგადასახადო ვალდებულებების არა კანონით, არამედ ცალკეული პირის შეხედულებებით განსაზღვრის შესაძლებლობას.

სააპელაციო სასამართლოს თვლის, რომ საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის გამოყენება საგადასახადო ორგანოს მხრიდან საჭიროებს სათანადო მტკიცებულებებისა და დასაბუთების მაღალ სტანდარტს, რომლის წარმოდგენაც მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანომ ვერ უზრუნველყო და რაც ქმნის დასკვნის გაკეთების საფუძველს, რომ მოსარჩელეზე განხორციელებული დარიცხვა სადავო ნაწილში ეწინააღმდეგება კანონს.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს, ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადებისა ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. განსახილველ შემთხვევაში სასამართლოს მიაჩნია, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გასაჩივრებულ ნაწილში გამოცემულია კანონმდებლობის მოთხოვნათა დარღვევით.

სააპელაციო სასამართლო კვლავაც აღნიშნავს, რომ მისი მხრიდან პირველი ინსტანციის სასამართლოს პოზიციის გაზიარების მიუხედავად, საჭიროდ მიიჩნევს საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღებას, რამდენადაც, სასამართლო, აქტის სრულად ბათილობით, გასცდა მოთხოვნის ფარგლებს და ამავდროულად, სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, გასაჩივრებული გადაწყვეტილება, აღსრულების თვალსაზრისით, არის პრობლემური. სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მეწარმე სუბიექტისათვის დარიცხული თანხის შემცირების შესაძლებლობა ჩნდება საგადასახადო მოთხოვნის კორექტირების (ნაწილობრივ ბათილად ცნობის) პირობებში, რასაც წინამდებარე დავის საგნიდან გამომდინარე, სასამართლო ვერ მოახდენს და რის გამოც, საჭიროა დარიცხვის უკანონოდ მიჩნევის და სადავო აქტის გასაჩივრებულ ნაწილში ბათილად ცნობის პირობებში, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს დაევალოს, შპს „ვ-----ას“ საჩივართან დაკავშირებით გამოსცეს ახალი

ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, რომლითაც მოხდება შპს „ვ-----ასთვის“ სალაროში ნაღდი ფულის ფიქტიურ ნაშთად მიჩნევის გამო საშემოსავლო გადასახადში დარიცხული თანხის გაუქმება.

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. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 29 ნოემბრის გადაწყვეტილების შეცვლით, საქმეზე მიღებული იქნას ახალი გადაწყვეტილება;
3. შპს „ვ-----ას“ სარჩელი დაკმაყოფილდეს;
4. ბათილად იქნას ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 17 მარტის გადაწყვეტილება (საჩივარზე N10292/2/15) გასაჩივრებულ ნაწილში; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს დაევალოს შპს „ვ-----ას“ საჩივართან დაკავშირებით გამოსცეს ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, რომლითაც მოხდება შპს „ვ-----ასთვის“ სალაროში ნაღდი ფულის ფიქტიურ ნაშთად მიჩნევის გამო საშემოსავლო გადასახადში დარიცხული თანხის გაუქმება.
5. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და სსიპ შემოსავლების სამსახურს სოლიდარულად დაეკისროთ შპს „ვ-----ას“ სასარგებლოდ ამ უკანასკნელის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი 110 ლარის ოდენობით;
6. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო წესით საქართველოს უზენაეს სასამართლოში (მდებარე ქ. თბილისი ძმ. ზუბალაშვილების ქ.#32), დასაბუთებული გადაწყვეტილების ასლის მხარისათვის გადაცემის მომენტიდან ოცდაერთი დღის ვადაში თბილისის სააპელაციო სასამართლოს მეშვეობით (მდებარე თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ.#7ა).

თავმჯდომარე:

ნინო ქადაგიძე

მოსამართლე:

გელა ზადრიაშვილი

მარიამ ცისკაძე