



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

საქმე №3ბ/1535-17
2018 წელი
№330310016001386209
თბილისი

30 ნოემბერი,

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

თავმჯდომარე - თეა ძიმისტარაშვილი
მოსამართლეები - მირანდა ერემაძე
მერაბ ლომიძე

სხდომის მდივანი - სოფიო ჯაფარიძე

აპელანტი (მოსარჩელე) - შპს „ვ-----ი“

წარმომადგენლები - ი-----, დ-----

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური

წარმომადგენელი - თ-----

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

წარმომადგენელი - გ-----

მესამე პირი - სსიპ წიაღის ეროვნული სააგენტო

წარმომადგენელი - ნ-----

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების
ნაწილობრივ ბათილად ცნობა

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 27 თებერვლის
გადაწყვეტილება

აპელანტის მოთხოვნა - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 27 თებერვლის

გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილება

1. გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 27 თებერვლის გადაწყვეტილებით შპს „ვ-----ის“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

2. დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

2.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 25 მაისის №1---- ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა შპს „ვ-----ის“ საქმიანობის გასვლითი სრული საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელმა პერიოდმა მოიცვა 2010 წლის პირველი იანვრიდან 2015 წლის პირველ აპრილამდე პერიოდი. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 31 აგვისტოს საგადასახადო შემოწმების აქტი.

საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, საზოგადოებას საანგარიშო პერიოდში ადგილობრივი მიმწოდებლებისაგან შეძენილ მატერიალურ ფასეულობებსა და მომსახურეობაზე გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურებით ჩათვლები განხორციელებული აქვს სრულად. საზოგადოებას საანგარიშო პერიოდში გააჩნდა როგორც დღგ-ით დასაბეგრი, ასევე, დღგ-ით დაუბეგრავი ბრუნვები. შემოწმების მიერ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-6 ნაწილის შესაბამისად, აღნიშნული ჩათვლების ნაწილი (ისეთი საქონლისა და მომსახურებების შეძენაზე, რომელთა გამიჯვნა შეუძლებელია, თუ სად იყო გამოყენებული დასაბეგრ თუ დაუბეგრავ ბრუნვებში) გაუქმებული იქნა შემოსავლებში დასაბეგრი და დაუბეგრავი ბრუნვების ხვედრითი წონის პროპორციულად. შემოწმებით დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის დაზუსტება მოხდა შესამოწმებელი პერიოდის საგადასახადო წლების ბოლო საანგარიშო პერიოდის, კერძოდ, დეკემბრის თვეების მიხედვით, შესაბამისი წლების საერთო ბრუნვის თანხაში ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრითი წონის მიხედვით. საზოგადოებას დაერიცხა დღგ-ში ძირითადი თანხა და ჯარიმა საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის შესაბამისად.

საგადასახადო შემოწმების აქტში მითითებულია, რომ საწარმო საანგარიშო პერიოდში სალაროში აფიქსირებდა დიდი ოდენობით ფულად სახსრებს, რომელზედაც არსებობს შესაბამისი ბუღალტრული გატარებები. ამავე დროს, აღნიშნულ პერიოდში კერძო კომერციული ბანკიდან მოხდა სესხის აღება, ასევე, დაფიქსირდა საბანკო ანგარიშებიდან სალაროში თანხების შეტანა. თვეების მიხედვით გაანგარიშებულ უძრავ ნაშთსა და საკასო ხარჯის 10%-ს შორის

სხვაობაზე დარიცხული პროცენტის თანხა განხილულ იქნა დაქირავებული პირის მიერ საწარმოსაგან მიღებულ სარგებლად (ხელფასის სახით განაცემად), რაც საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლის საფუძველზე დაექვემდებარა საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრას.

საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით, შპს „ვ-----ს“ გააჩნია ლიცენზიები თერმული წყლის მოპოვებაზე №1----- (ხ----- მუნიციპალიტეტი, სოფე-----) და №0----- (ხ----- მუნიციპალიტეტი, სოფელი ნ-----ი). შემოწმებით დადგინდა, რომ საზოგადოება არასწორად ახდენდა ბუნებრივი რესურსების მოსაკრებლის გაანგარიშებას. კერძოდ, №1----- ლიცენზიის მიხედვით განსაზღვრულია დღე-ღამის განმავლობაში მოსაპოვებელი რესურსის მოცულობა - 2 600 კუბური მეტრი. გარდა ამისა, აღნიშნულ ლიცენზიას ახლავს დანართი - ბრძანება №1-----, სადაც განსაზღვრულია რესურსის მოპოვების წლიური გეგმა. შემოწმებით განხორციელდა ბუნებრივი რესურსის მოსაკრებლის გაანგარიშება გადამხდელის მიერ წარდგენილი თერმული წყლის მოპოვებაზე შიდა მონიტორინგის შედეგების, სსიპ ბუნებრივი რესურსების სააგენტოს უფროსის 2012 წლის 30 აპრილის №1----- ბრძანებისა და „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-6 მუხლის შესაბამისად. გადამხდელს დაეკისრა ძირითადი გადასახადი და ჯარიმა საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მიხედვით.

2.2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 31 აგვისტოს საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოიცა აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 3 სექტემბრის №3----- ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და შპს „ვ-----ს“ წარედგინა აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 3 სექტემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, საწარმოს დაერიცხა სულ 164 371,52 ლარი, მათ შორის, გადასახადის ძირითადი თანხა - 75 636 ლარი, ჯარიმა - 69 223 ლარი, საურავი - 19 512,52 ლარი.

2.3. შპს „ვ-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 3 სექტემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა. გადამხდელმა სადავოდ გახადა: 1. დღგ-ის პროპორციის გათვალისწინებით ჩათვლების გაუქმება; 2. სალაროში არსებული მინიმალური ნაშთის ანგარიშვალდებულ პირზე გაცემულ სესხად განხილვა; 3. მივლინებაზე გაცემული თანხების ხელფასად განხილვა; 4. ბუნებრივი რესურსების მოსაკრებლის დარიცხვა ლიცენზიაში მითითებული მონაცემების მიხედვით; 5. შემოწმებით ქონების გადასახადით დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 18 დეკემბრის №4----- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა.

პირველ სადავო საკითხთან დაკავშირებით ბრძანებაში მითითებულია, რომ საწარმოს გააჩნდა დღგ-ით დასაბეგრი და დღგ-საგან გათავისუფლებული ოპერაციები, შესაბამისად, შემოწმებით დღგ-ის ჩათვლების მიმართ პროპორციის გამოყენება კანონიერია, მაგრამ აუდიტის დეპარტამენტს უნდა დაევალოს, დამატებით შეისწავლოს დღგ-ის ჩათვლების პროპორციულად გაუქმებისას გათვალისწინებულია თუ არა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-10 ნაწილით დადგენილი პირობები და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში, განახორციელოს შემოწმებით დარიცხული თანხების კორექტირება.

მეორე სადავო საკითხთან დაკავშირებით სსიპ შემოსავლების სამსახურმა მიიჩნია, რომ აუდიტის დეპარტამენტს უნდა დაევალოს, გადამხდელის მონაწილეობით შეისწავლოს საღაროში არსებული ფულადი ნაშთის ანგარიშვალდებულ პირზე გაცემულ სესხად დაკვალიფიცირება და სარგებლის განსაზღვრის შესაბამისობა შემოსავლების სამსახურის უფროსის ბრძანებით დამტკიცებული „საგადასახადო შემოწმებისას გასატარებელი ღონისძიებების სახელმძღვანელოს“ №1--- სიტუაციურ სახელმძღვანელოსთან, ხოლო შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში, განახორციელოს შემოწმებით დარიცხული თანხების კორექტირება.

მესამე სადავო საკითხთან დაკავშირებით აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა მივლინებაზე გაცემული თანხების ხელფასად განხილვის საფუძველით დარიცხული თანხების დაქვემდებარება შემცირებისადმი.

მეოთხე სადავო საკითხის ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

მეხუთე სადავო საკითხთან მიმართებით აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, გადამხდელის მონაწილეობით და საჩივარში მოყვანილი არგუმენტების გათვალისწინებით, შეესწავლა/გაენალიზებინა საწარმოს ქონების გადასახადით დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრის სისწორე და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში უზრუნველყო დარიცხული თანხების კორექტირება.

2.4. 2016 წლის 5 იანვარს შპს „ვ-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 3 სექტემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 18 დეკემბრის №4---- ბრძანების გაუქმება მოითხოვა.

სადავო საკითხებს წარმოადგენდა: 1. დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის გადაანგარიშება საგადასახადო წლის ბოლო საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციაში წლის განმავლობაში საერთო ბრუნვის თანხაში ჩათვლის

უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრითი წონის მიხედვით; 2. სალაროს ნაშთისა და საკასო ხარჯის 10%-ს შორის სხვაობაზე დარიცხული პროცენტის დაქირავებული პირის სარგებლად განხილვა; 3. ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებლის გადაანგარიშება; 4. ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტის კორექტირება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 4 მაისის გადაწყვეტილებით საჩივარი №1----- ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტის კორექტირების ნაწილში დარჩა განუხილველი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის ნაწილზე. დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

2.5. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 18 დეკემბრის №4---- ბრძანების საფუძველზე გამოცემულ იქნა აუდიტის დეპარტამენტის შემოწმების მთავარი სამმართველოს 2016 წლის 27 იანვრის დასკვნა, რომლის მიხედვითაც, აუდიტის დეპარტამენტმა დამატებით შეისწავლა დღგ-ის ჩათვლების გაუქმების საკითხი და განახორციელა დარიცხული თანხების კორექტირება საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-10 ნაწილის გათვალისწინებით.

დასკვნაში მითითებულია, რომ აუდიტის დეპარტამენტმა დეტალურად გაიარა გადამხდელის სალაროში არსებული ფულადი ნაშთის ოდენობა და მისი საჭიროების საკითხი, მიიჩნია, რომ აღნიშნულ საკითხში განხორციელებული დარიცხვა უნდა გაუქმდეს შპს „ვ-----ის“ შემთხვევაში, ხოლო შპს „ვ-----ს“ შემთხვევაში, რომელიც შეერწყა შპს „ვ-----ს“ 2014 წლის 22 დეკემბერს, განხორციელებული დარიცხვა არ ექვემდებარება გადაანგარიშებას. ასევე, აუდიტის დეპარტამენტმა შეისწავლა საწარმოს ქონების გადასახადი და განახორციელა 2012 წელს არამატერიალურ აქტივებზე ზედმეტად დარიცხული ქონების გადასახადის კორექტირება.

დასკვნით შპს „ვ-----ს“ შემოწმებით დარიცხული ბიუჯეტში გადასახდელი თანხა შეუმცირდა სულ 27 332 ლარით. მათ შორის, ძირითადი გადასახადი 17 771 ლარი, ჯარიმა 9 561 ლარი.

2.6. საქართველოს ენერგეტიკისა და ბუნებრივი რესურსების სამინისტროს სსიპ ბუნებრივი რესურსების სააგენტოს უფროსის 2011 წლის 5 აგვისტოს №1----- და საქართველოს ეკონომიკური განვითარების მინისტრის 2008 წლის 16 ივლისის №1----- ბრძანებების საფუძველზე, შპს „ვ-----ზე“ გაცემულია სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვების ლიცენზია №1-----, რომელიც უწყებრივ სალიცენზიო რეესტრში გატარებულია 2011 წლის 9 აგვისტოს.

ლიცენზია გათვალისწინებულია ხ----- მუნიციპალიტეტში, სოფ. ბ---- მიმდებარე ტერიტორიაზე, თერმული წყალი (ჭაბურღილი №2), მიწისა და სამთო მინაკუთვნის ფართობი - 0,07 ჰა.

ლიცენზიაში მოსაპოვებელი რესურსის სახეობასა და მოცულობაში მითითებულია თერმული წყლის მოპოვება - 2 600 კუბური მეტრი დღე-ღამეში.

აღნიშნული ლიცენზია სსიპ გარემოს ეროვნული სააგენტოს 2015 წლის 21 აგვისტოს №1----- ბრძანებით შპს „ვ-----იდან“ გადაეცა შპს „წ-----“, ხოლო 2016 წლის 5 აპრილის №5---- ბრძანებით - შპს „ს-----“.

2.7. საქართველოს ენერგეტიკისა და ბუნებრივი რესურსების სამინისტროს სსიპ ბუნებრივი რესურსების სააგენტოს უფროსის 2012 წლის 30 აპრილის №1----- ბრძანებით დამტკიცდა შპს „ვ-----ზე“ გაცემული სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვების №1----- ლიცენზიით გათვალისწინებული სასარგებლო წიაღისეულის ათვისების გეგმა თანდართული დანართი №1-ის მიხედვით.

ბრძანებით განისაზღვრა მისი გასაჩივრების წესი და ვადა.

დანართი №1-ის მიხედვით, ასათვისებელი რესურსის ოდენობა 2012 წელს შეადგენს 109 800 მ³-ს, 2013 წელს - 321 100 მ³-ს, 2014 და 2015 წლებში - 949 000 მ³-ს. თერმული წყლის ტემპერატურად მითითებულ იქნა 60°C - 80°C.

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

სასამართლომ განმარტა შემდეგი:

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

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

სადავო სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 3

სექტემბრის №3---- ბრძანება და №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 18 დეკემბრის №4---- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 4 მაისის გადაწყვეტილება, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის ზემოაღნიშნული ნორმის შესაბამისად, წარმოადგენენ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რომელთა კანონშესაბამისობაც უნდა შეამოწმოს სასამართლომ განსახილველი დავის ფარგლებში.

2.9. სასამართლომ აღნიშნა, რომ 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 არამართლობიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლი მე-4 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო კონტროლის სახეებია მიმდინარე კონტროლი და საგადასახადო შემოწმება. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო კონტროლს ახორციელებს მხოლოდ საგადასახადო ორგანო. სხვა მაკონტროლებელ და სამართალდამცავ ორგანოებს ეკრძალებათ პირის საქმიანობის საგადასახადო კონტროლის განხორციელება.

ამავე კოდექსის 262-ე მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო შემოწმება შეიძლება იყოს კამერალური და გასვლითი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 264-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის გადაწყვეტილების საფუძველზე.

ამდენად, სასამართლოს განმარტებით, საგადასახადო შემოწმება არის საგადასახადო კონტროლის ერთ-ერთი ფორმა, რომლის საფუძველზეც დგება საგადასახადო შემოწმების აქტი. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 268-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ

გადაწყვეტილებას, რომლის ასლი წარედგინება გადასახადის გადამხდელს შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად.

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

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ ჩატარდა შპს „ვ-----ის“ საქმიანობის გასვლითი სრული საგადასახადო შემოწმება, რომლის შედეგების მიხედვით გამოცემული აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 31 აგვისტოს საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოიცა ამავე დეპარტამენტის 2015 წლის 3 სექტემბრის №3---- ბრძანება და №0----- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, საწარმოს განესაზღვრა დამატებითი საგადასახადო ვალდებულებები სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე.

სასამართლოს განმარტებით, მოსარჩელე სადავოდ ხდის განხორციელებული დარიცხვის რამდენიმე საფუძველს, კერძოდ, დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის გადაანგარიშებას საგადასახადო წლის ბოლო საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციაში წლის განმავლობაში საერთო ბრუნვის თანხაში ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრითი წონის მიხედვით; სალაროს ნაშთისა და საკასო ხარჯის 10%-ს შორის სხვაობაზე დარიცხული პროცენტის დაქირავებული პირის სარგებლად განხილვას; ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებლის გადაანგარიშების სისწორეს.

საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, საზოგადოებას საანგარიშო პერიოდში ადგილობრივი მიმწოდებლებისაგან შეძენილ მატერიალურ ფასეულობებსა და მომსახურეობაზე გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურებით ჩათვლები განხორციელებული აქვს სრულად. საზოგადოებას საანგარიშო პერიოდში გააჩნია როგორც დღგ-ით დასაბეგრი, ასევე, დღგ-ით დაუბეგრავი ბრუნვები. შემოწმების მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსით აღნიშნული ჩათვლების ნაწილი (ისეთი საქონლის და მომსახურებების შეძენაზე, რომელთა გამიჯვნა შეუძლებელია, თუ სად იყო გამოყენებული დასაბეგრ თუ დაუბეგრავ ბრუნვებში) გაუქმებული იქნა შემოსავლებში დასაბეგრი და დაუბეგრავი ბრუნვების ხვედრითი წონის პროპორციულად. შემოწმებით დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის დაზუსტება მოხდა შესამოწმებელი პერიოდის საგადასახადო წლების ბოლო საანგარიშო პერიოდის, კერძოდ, დეკემბრის თვეების მიხედვით, შესაბამისი წლების საერთო ბრუნვის თანხაში

ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრითი წონის მიხედვით. ამასთან, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 18 დეკემბრის №4---- ბრძანებით აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, დამატებით შეესწავლა დღგ-ის ჩათვლების პროპორციულად გაუქმებისას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-10 ნაწილით დადგენილი პირობების გათვალისწინების საკითხი. ბრძანების საფუძველზე გამოცემულ აუდიტის დეპარტამენტის შემოწმების მთავარი სამმართველოს 2016 წლის 27 იანვრის დასკვნაში კი მითითებულია, რომ აუდიტის დეპარტამენტმა საკითხის დამატებითი შესწავლის შემდგომ განახორციელა დარიცხული თანხების კორექტირება საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-10 ნაწილის გათვალისწინებით.

მოსარჩელე სადავოდ არ ხდის, რომ გააჩნდა როგორც დღგ-ით დასაბეგრი, ისე დღგ-საგან გათავისუფლებული ოპერაციები და კომპანიას საანგარიშო პერიოდში ადგილობრივი მიმწოდებლებისგან შეძენილ მატერიალურ ფასეულობებსა და მომსახურებაზე გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურებით ჩათვლები განხორციელებული ჰქონდა სრულად, თუმცა განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-6 ნაწილის გამოყენება შესაძლებელია იმ შემთხვევაში, თუ საქონელი ან მომსახურება ერთდროულად გამოიყენება ჩათვლის უფლების მქონე და ჩათვლის უფლების გარეშე ოპერაციებში და მათი გამიჯვნა შეუძლებელია. დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურებით შეძენილი საქონელი და მომსახურება არ გამოიყენება ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ით დაუბეგრავი შემოსავლების (საპროცენტო შემოსავლების) მისაღებად და ოპერაციები იმიჯნება. ამიტომ, შემოწმების მიერ მითითებული მუხლის გამოყენება არ არის მართებული.

სასამართლომ მიუთითა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის პირველი ნაწილი განსაზღვრავს, თუ რა იგულისხმება დღგ-ის ჩასათვლელ თანხაში, ხოლო ამავე მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილები ადგენს, რა შემთხვევაში ექვემდებარება დღგ ჩათვლას და რა შემთხვევაში არ ხორციელდება მისი ჩათვლა.

მითითებული მუხლის მე-4 და მე-5 ნაწილების მიხედვით, ამ მუხლის მე-5-მე-11 ნაწილების გათვალისწინებით, თუ საქონელი/მომსახურება, რომლის მიხედვითაც დღგ-ის გადამხდელმა მიიღო დღგ-ის ჩათვლა, გამოყენებულ იქნა ისეთ ოპერაციებში, რომელთა დროსაც დღგ-ის გადამხდელს არ აქვს ჩათვლის მიღების უფლება, ჩათვლილი დღგ-ის თანხა ექვემდებარება გაუქმებას იმ საანგარიშო პერიოდში, როდესაც ის ამგვარ ოპერაციებში იქნა გამოყენებული. თუ საქონელი/მომსახურება, რომლის მიხედვითაც დღგ-ის გადამხდელმა მიიღო დღგ-ის ჩათვლა, გამოყენებულ იქნა: მხოლოდ ისეთ ოპერაციაში, რომლის დროსაც დღგ-ის გადამხდელს აქვს ჩათვლის მიღების უფლება, ჩათვლილი დღგ-ის თანხა არ ექვემდებარება გაუქმებას; მხოლოდ ისეთ ოპერაციაში, რომლის დროსაც დღგ-ის გადამხდელს არ აქვს ჩათვლის მიღების უფლება, ჩათვლილი

დღგ-ის თანხა ექვემდებარება სრულად გაუქმებას. ამავე მუხლის მე-6 ნაწილის შესაბამისად, თუ საქონელი ან მომსახურება ერთდროულად გამოიყენება ჩათვლის უფლების მქონე და ჩათვლის უფლების გარეშე ოპერაციებში და მათი გამიჯვნა შეუძლებელია, მაშინ: ა) დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა გაიანგარიშება საანგარიშო პერიოდში საერთო ბრუნვის თანხაში ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრითი წონის მიხედვით; ბ) ამ ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის გათვალისწინებით დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის დაზუსტება ხდება მიმდინარე საგადასახადო წლის ბოლო საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციაში წლის განმავლობაში საერთო ბრუნვის თანხაში ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრითი წონის მიხედვით. ამავე მუხლის მე-10 ნაწილის მიხედვით კი, ამ მუხლით განსაზღვრული დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის გადაანგარიშება ან/და გაუქმება სავალდებულო არ არის, თუ კალენდარული წლის განმავლობაში ჩათვლის უფლების გარეშე დასაბეგრი ოპერაციების თანხა საერთო ბრუნვის თანხის 5 პროცენტზე ნაკლებია.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ განმარტა, რომ კანონმდებელი აწესრიგებს დღგ-ის ჩათვლის უფლების მქონე და ჩათვლის უფლების გარეშე ოპერაციების სამართლებრივ საფუძვლებსა და ჩათვლის უფლების განხორციელების წესს. ამასთან, საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-6 ნაწილი აწესრიგებს დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა გაანგარიშების წესს იმ შემთხვევებისათვის, როდესაც საქონელი ან მომსახურება ერთდროულად გამოიყენება ჩათვლის უფლების მქონე და ჩათვლის უფლების გარეშე ოპერაციებში. აღნიშნული ნორმის გამოყენების სავალდებულო ელემენტს კი წარმოადგენს ჩათვლის უფლების მქონე და ჩათვლის უფლების გარეშე ოპერაციების გამიჯვნის შეუძლებლობა, რამეთუ ასეთი შესაძლებლობის არსებობის შემთხვევაში, დღგ-ის ჩათვლა ხდება ზოგადი წესების მიხედვით. რაც შეეხება 174-ე მუხლის მე-6 ნაწილს, დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის გაანგარიშებას კანონმდებელი უკავშირებს საანგარიშო პერიოდში საერთო ბრუნვის თანხაში ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრით წონას, რომელიც უნდა დაზუსტდეს მიმდინარე საგადასახადო წლის ბოლო საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციაში წლის განმავლობაში საერთო ბრუნვის თანხაში ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრითი წონის მიხედვით. სასამართლომ დამატებით აღნიშნა, რომ საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-10 ნაწილი ადგენს გამონაკლისს ამ წესისაგან, განსაზღვრავს რა, რომ დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის გადაანგარიშება ან/და გაუქმება სავალდებულო არ არის, თუ კალენდარული წლის განმავლობაში ჩათვლის უფლების გარეშე დასაბეგრი ოპერაციების თანხა საერთო ბრუნვის თანხის 5 პროცენტზე ნაკლებია. ამდენად, კონკრეტული სადავო დარიცხვის კანონიერების მნიშვნელოვანია, რამდენად არსებობდა საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-6 ნაწილის გამოყენების წინაპირობები, მოხდა თუ არა დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის მითითებული ნორმით დადგენილი წესის

დაცვით გაანგარიშება და რამდენად იქნა გათვალისწინებული ამავე მუხლის მე-10 ნაწილით დადგენილი საგამონაკლისო შემთხვევა.

სასამართლოს განმარტებით, განსახილველ შემთხვევაში, სადავო არ არის ის გარემოება, რომ მოსარჩელეს გააჩნდა დღგ-ით დასაბეგრი და დღგ-საგან გათავისუფლებული ოპერაციები, რის გამოც საგადასახადო ორგანოებმა კანონიერად მიიჩნიეს დღგ-ის ჩათვლების მიმართ პროპორციის გამოყენება. ამასთან, მოსარჩელე აპელირებს იმ გარემოებაზე, რომ დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურებით შეძენილი საქონელი და მომსახურება არ გამოიყენება ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ით დაუბეგრავი შემოსავლების (საპროცენტო შემოსავლების) მისაღებად და ოპერაციები იმიჯნება. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 4 მაისის გადაწყვეტილებაში, ასევე, მითითებულია, რომ საბჭოს სხდომაზე გადამხდელის წარმომადგენელმა განმარტა, რომ კომპანიის მიერ მიღებულ ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ით დაუბეგრავ შემოსავლებს წარმოადგენს გაცემული სესხით მიღებული საპროცენტო შემოსავლები, რომლის მისაღებად არ გამოიყენება დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურებით შეძენილი საქონელი და მომსახურება.

სასამართლომ ყურადღება მიაქცია იმ ფაქტს, რომ ადმინისტრაციული წარმოების ფარგლებში მიღებულ სადავო ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებში საგადასახადო ორგანოები მიუთითებენ ოპერაციების გამიჯვნის შეუძლებლობაზე, თუმცაა გადასახადის გადამხდელის ზეპირი განმარტების გარდა, მის მიერ ოპერაციების გამიჯვნის შესაძლებლობის წარმომშობი რაიმე მტკიცებულება წარდგენილი არ არის.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2009 წლის 30 ივნისის გადაწყვეტილებაზე ადმინისტრაციულ საქმეზე №ბს-1635-1589(კ-08), სადაც საკასაციო სასამართლომ განმარტა, რომ „ყოველი კონკრეტული საქმის გადაწყვეტა სასამართლოში დაკავშირებულია გარკვეული ფაქტების დადგენასთან. ფაქტების დადგენის აუცილებლობა განპირობებულია იმით, რომ სასამართლო იხილავს და წყვეტს მხარეთა შორის წარმოქმნილ დავებს, რომლებიც სამართლით რეგულირებული ურთიერთობებიდან წარმოიშობიან. სამართლებრივი ურთიერთობა კი შეიძლება აღმოცენდეს, განვითარდეს ან შეწყდეს მხოლოდ იურიდიული ფაქტების საფუძველზე. ე.ი ისეთი ფაქტების საფუძველზე, რომლებსაც სამართლის ნორმა უკავშირებს გარკვეულ იურიდიულ შედეგს. საქმის გარემოებების გამორკვევა და ფაქტების დადგენა მართლმსაჯულების უპირველეს ამოცანას წარმოადგენს, სწორედ დადგენილი ფაქტების საფუძველზე ხდება ნორმათშეფარდება.“

სასამართლომ განმარტა, რომ ფაქტის დადგენა უნდა მოხდეს კანონით დადგენილი წესით, სათანადო მტკიცებულებების საფუძველზე. კერძოდ, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლის 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.

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.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო 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. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, უკანონო სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის არარა აქტად აღიარების, ბათილად ცნობის ან ძალადაკარგულად გამოცხადების შესახებ სარჩელის წარდგენის შემთხვევაში მტკიცების ტვირთი ეკისრება ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელმაც გამოსცა ეს აქტი.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2007 წლის 25 დეკემბრის გადაწყვეტილებაზე ადმინისტრაციულ საქმეზე №ბს-626-596(კ-07), სადაც განმარტებულია, რომ „ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის I ნაწილის მიხედვით, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი, წარადგინოს თავისი 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. საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ დამტკიცების ტვირთის ამგვარი გადანაწილება აქტთან დაკავშირებულ სარჩელის წარდგენისას

არც ერთ შემთხვევაში არ გულისხმობს, რომ მოსარჩელე საერთოდ თავისუფლდება სარჩელის დასაბუთების ვალდებულებისაგან, ანუ იმ გარემოებების შესაბამისი მტკიცებულებებით დადასტურების მოვალეობისგან, რითაც მისი მოთხოვნა ფაქტობრივად და იურიდიულად გამართლებული აღმოჩნდება.“ „ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 17.2. მუხლით 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. განსახილველ შემთხვევაში სადავო აქტის კანონიერება მოწმდება არა სამართლებრივი საფუძვლებით (სარჩელის ფაქტობრივი საფუძველი) არამედ, ფაქტის არასწორად დადგენისა და შეფასების შედეგად არასწორად ნორმის შეფარდების თვალსაზრისით. საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ იმ პირობებში, როცა სადავო აქტის კანონიერების განსაზღვრა დამოკიდებულია აქტით აღწერილ და გამოვლენილ იურიდიული ფაქტის ნამდვილობის დადგენაზე, ლოგიკურია, რომ გამოყენებულ უნდა იქნას ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 17.1. მუხლით გათვალისწინებული საერთო წესი მტკიცების ტვირთის პროპორციულობის და მტკიცებულებების წარდგენის ვალდებულებების შესახებ.“

ამრიგად, სასამართლოს განმარტებით, 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.

სასამართლომ მიუთითა, რომ მხოლოდ მოსარჩელის ახსნა-განმარტება, რომ კომპანიის მიერ მიღებულ ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ით დაუბეგრავ შემოსავლებს წარმოადგენს გაცემული სესხით მიღებული საპროცენტო შემოსავლები, რომლის მისაღებად არ გამოიყენება დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურებით შეძენილი საქონელი და მომსახურება, ვერ იქნება აღნიშნული ფაქტის უტყუარად დამადასტურებელ მტკიცებულებად და ოპერაციების გამიჯვნის შესაძლებლობის არსებობის დამამტკიცებელ გარემოებად. შესაბამისად, სასამართლომ გაიზიარა საგადასახადო ორგანოთა პოზიცია, რომ ვინაიდან

გადამხდელს უფიქსირდება ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციები, რომლისთვის გაწეული ხარჯის გამიჯვნა ვერ ხერხდება კომპანიის მთლიანი ხარჯებისაგან, შემმოწმებელთა მიერ დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის კორექტირება შემოსავლებში დასაბეგრი და დაუბეგრავი ბრუნვების ხვედრითი წონის პროპორციულად შესაბამისობაშია საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებთან. სასამართლომ დამატებით აღნიშნა, რომ საგადასახადო ორგანოთა მიერ ჩასათვლელი დღგ-ის გაანგარიშება მოხდა სწორედ კანონით დადგენილი წესის დაცვით და საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-10 ნაწილის საფუძველზე დამატებით დაექვემდებარა შემცირებას. ამდენად, საგადასახადო ორგანოს მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის გამოყენება მოხდა სათანადო საფუძვლების არსებობისას, დადგენილი წესის შესაბამისად, რის გამოც არ არსებობს აღნიშნულ ნაწილში სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის საფუძვლები.

სასამართლოს განმარტებით, რაც შეეხება მეორე სადავო საკითს, საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით, საწარმო საანგარიშო პერიოდში სალაროში აფიქსირებდა დიდი ოდენობით ფულად სახსრებს, რომელზედაც არსებობდა შესაბამისი ბუღალტრული გატარებები. ამავე დროს აღნიშნულ პერიოდში კერძო კომერციული ბანკიდან მოხდა სესხის აღება, ასევე, დაფიქსირდა საბანკო ანგარიშებიდან სალაროში თანხების შეტანა. თვეების მიხედვით გაანგარიშებულ უძრავ ნაშთსა და საკასო ხარჯის 10%-ს შორის სხვაობაზე დარიცხული პროცენტის თანხა განხილულ იქნა დაქირავებული პირის მიერ საწარმოსაგან მიღებულ სარგებლად (ხელფასის სახით განაცემად), რაც საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლის საფუძველზე დაექვემდებარა საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრას. ამასთან, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 18 დეკემბრის №4---- ბრძანებით აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, გადამხდელის მონაწილეობით, შეესწავლა სალაროში არსებული ფულადი ნაშთის ანგარიშვალდებულ პირზე გაცემულ სესხად დაკვალიფიცირება და სარგებლის განსაზღვრის შესაბამისობა შემოსავლების სამსახურის უფროსის ბრძანებით დამტკიცებული „საგადასახადო შემოწმებისას გასატარებელი ღონისძიებების სახელმძღვანელოს“ №1--- სიტუაციურ სახელმძღვანელოსთან. ბრძანების აღსასრულებლად გამოცემულ დასკვნაში კი მითითებულია, რომ აუდიტის დეპარტამენტმა დეტალურად გაიარა გადამხდელის სალაროში არსებული ფულადი ნაშთის ოდენობა და მისი საჭიროების საკითხი და მიიჩნია, რომ აღნიშნულ საკითხში განხორციელებული დარიცხვა უნდა გაუქმდეს შპს „ვ-----ის“ შემთხვევაში, ხოლო შპს „კ-----ს“ შემთხვევაში, რომელიც შეერწყა შპს „ვ-----ს“ 2014 წლის 22 დეკემბერს, განხორციელებული დარიცხვა არ ექვემდებარება გადაანგარიშებას.

მოსარჩელემ აღნიშნა, რომ საწარმოს გააჩნია საკმაოდ მაღალი ბრუნვა სალაროში, შესაბამისად, სალაროში მუდმივად არსებობს გარკვეული

მოცულობის ნაღდი ფული, რომლის მაქსიმალური თუ მინიმალური ოდენობა საქართველოს კანონმდებლობით არ არის განსაზღვრული და შეზღუდული. ასევე, გაუგებარია შემოწმების აქტში გამოყენებული ტერმინი „სალაროს გონივრული ფულადი ნაშთი“. მოპასუხეები კი აპელირებენ იმ გარემოებაზე, რომ გადამხდელის მიერ მითითებული უძრავი ნაშთის არსებობის დადასტურება ვერ მოხდა.

სასამართლომ მიუთითა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-100 მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება ნებისმიერი ფორმით ან/და საქმიანობით მიღებული შემოსავალი, კერძოდ: ა) ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები; ბ) ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან; გ) სხვა შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან, ხოლო 102-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება პროცენტების სახით მიღებული შემოსავლები, გარდა ფიზიკური პირის მიერ ბანკებსა და სხვა საკრედიტო დაწესებულებებში დეპოზიტებსა და ანაბრებზე ფულადი სახსრების განთავსებიდან პროცენტის სახით მიღებული შემოსავლისა. მითითებული მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, საქონლის/მომსახურების უსასყიდლოდ მიწოდებისას ერთობლივ შემოსავალში ასახვას ექვემდებარება ამ საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი.

მითითებული კოდექსის 101-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი, მათ შორის, წინა სამუშაო ადგილიდან პენსიის ან სხვა სახით მიღებული შემოსავალი, ან შემოსავალი მომავალი სამუშაო ადგილიდან. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, ამ მუხლის პირველი ნაწილის მიზნებისათვის სარგებლის ღირებულებად ითვლება ქვემოთ მითითებული თანხა, რომელიც მცირდება დაქირავებულის მიერ ამ სარგებლის მიღებისას დამქირავებლისათვის გადახდილი თანხით - დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრულ საპროცენტო განაკვეთზე დაბალი საპროცენტო განაკვეთით სესხის გაცემისას – საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრული საპროცენტო განაკვეთით გადასახდელი პროცენტის შესაბამისი თანხა.

სასამართლომ დამატებით მიუთითა №1--- სიტუაციურ სახელმძღვანელოზე, რომელიც ეხება სალაროს ფიქტიური ნაშთის სარგებლად განხილვას. კერძოდ, სახელმძღვანელოში განხილულია შემთხვევა, როდესაც 2005 წლის 1 ოქტომბრიდან 2011 წლის 1 სექტემბრამდე საწარმოს სალაროს ანგარიშზე არსებული უძრავი სალდო საშუალოდ შეადგენს 1 მილიონ ლარს. ამავე პერიოდში საწარმოს აღებული აქვს ბანკის სესხები, ძირითადი საშუალებების

შესაძენად, ხელფასის გასაცემად, სხვადასხვა შესყიდვების დასაფინანსებლად და ა.შ. ბანკიდან საწარმოს სალაროში შემოსული თანხები გაიცემა კონკრეტული დანიშნულებისათვის, ხოლო სალაროს ანგარიშზე რიცხული ფულადი ნაშთი უცვლელი რჩება. სასამართლოს განმარტებით, საწარმოს დოკუმენტაციით და ახსნა-განმარტებით არ დასტურდება სალაროში ფულის არსებობის მიზნობრიობა. აღნიშნული შეფასებულია შემდეგნაირად: 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 განხილულ უნდა იქნეს საწარმოს სალაროს პასუხისმგებელ პირზე გაცემულ უპროცენტო სესხად, ხოლო სარგებლის თანხა სსკ-ის 101-ე (ძვ.174-ე) მუხლის თანახმად ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლად.

სასამართლომ გაიზიარა მოსარჩელის პოზიცია, რომ კანონმდებელი სალაროში არსებული თანხების ოდენობას არ განსაზღვრავს და გადამხდელს ვერ შეეზღუდება სესხის გამოტანის უფლება, რისი განხორციელებაც მხოლოდ მის გადაწყვეტილებას წარმოადგენს. ამასთან, იმ პირობებში, როდესაც საწარმოს აქვს უძრავი ნაშთი და მაინც ხდება სესხის აღება, აღებული სესხის მიზნობრიობის დადგენა და სალაროს სამეურნეო დანიშნულებისათვის საჭირო თანხების მოძრაობა საინტერესო და მნიშვნელოვანია სწორედ სალაროში არსებული უძრავი სალდოს არსებობის დასადასტურებლად. განსახილველ შემთხვევაში, სწორედ მოსარჩელე არის ის პირი, რომელიც ვალდებულია და რომელსაც აქვს რეალური შესაძლებლობა, რომ დაადასტუროს უძრავი ნაშთის არსებობა და მიუთითოს სესხის მიზნობრიობაზე.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტზე, რომლის მიხედვით, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს. ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით, თუ რაიმე თანხა გამოიყენება კონკრეტული პირის ინტერესებისათვის, ჩაითვლება, რომ ეს თანხა მიღებული აქვს ამ პირს.

საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული უფლებამოსილების გამოყენება უკავშირდება საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის იმგვარ შემთხვევას, როდესაც ერთმანეთს არ შეესაბამება მხარეთა ნების გამოხატვის ფორმა და მისი შინაარსი. ასეთ შემთხვევაში უპირატესობა ენიჭება სწორედ შინაარსობრივ მხარეს და არა მხარეთა მიერ გამოყენებულ ფორმას. თუკი მხარეებმა დადეს კონკრეტული სახის შეთანხმება, მაგრამ შეთანხმებით გამოხატული ნება არ შეესაბამება იმ შეთანხმების ფორმას, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, შეცვალოს სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაცია. სასამართლოს განმარტებით, აღნიშნული

გამომდინარეობს საგადასახადო ორგანოთა ფუნქციებისა და მიზნებიდან, რამეთუ სწორედ საგადასახადო ორგანო უზრუნველყოფს გადასახადების ადმინისტრირებას, მათი ჯეროვნად და დროულად გადახდის კონტროლს. ამგვარი უფლებამოსილების განხორციელება გამორიცხავს, ერთი მხრივ, კონკრეტული სამართლებრივი ფორმის გამოყენების შედეგად გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდებას, ხოლო, მეორე მხრივ, შეცდომის დაშვებისას იცავს გადასახადის გადამხდელის ინტერესებს, რათა არ მოხდეს მისთვის გადასახადების გაუმართლებელი ან ზედმეტი ოდენობით დარიცხვა. განსახილველ შემთხვევაში, ვინაიდან დადგინდა, რომ სალაროს ნაშთად აღრიცხული იყო უძრავი ნაშთი, ასევე, ფიქსირდება კრედიტის აღება საბანკო დაწესებულებებიდან, არ დგინდება ფულადი ნაშთის არსებობის რეალობა, აღნიშნულის დაქირავებულ პირზე სესხის სახით გაცემულად ჩათვლა და სარგებლის სახელფასო განაცემად მიჩნევა შესაბამისობაშია მოქმედ კანონმდებლობასთან, რამეთუ მხარეთა შორის მტკიცების ტვირთის განაწილების ინსტიტუტს აქვს არა მარტო საპროცესო სამართლებრივი, არამედ მატერიალურ-სამართლებრივი მნიშვნელობაც, რაც მდგომარეობს იმაში, რომ ფაქტის დაუმტკიცებლობის არახელსაყრელი შედეგები უნდა დაეკისროს იმ მხარეს, რომელსაც ამ ფაქტის დამტკიცება ევალებოდა. განსახილველ შემთხვევაში კი, სასამართლოს მოსაზრებით, მოსარჩელის მიერ ვერ იქნა უზრუნველყოფილი მის მიერ მითითებული ფაქტობრივი გარემოების დამადასტურებელი დოკუმენტების წარმოდგენა.

სასამართლოს განმარტებით, საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით, შპს „ვ-----ს“ გააჩნია ლიცენზიები თერმული წყლის მოპოვებაზე №1----- (ხ----- მუნიციპალიტეტი, სოფე-----) და №0----- (ხ----- მუნიციპალიტეტი, სოფელი ნ----- -ი). შემოწმებით დადგინდა, რომ საზოგადოება არასწორად ახდენდა ბუნებრივი რესურსების მოსაკრებლის გაანგარიშებას. კერძოდ, №1----- ლიცენზიის მიხედვით განსაზღვრულია დღე-ღამის განმავლობაში მოსაპოვებელი რესურსის მოცულობა - 2 600 კუბური მეტრი, გარდა ამისა. აღნიშნულ ლიცენზიას ახლავს დანართი - ბრძანება №1-----, სადაც განსაზღვრულია რესურსის მოპოვების წლიური გეგმა. შემოწმებით განხორციელდა ბუნებრივი რესურსის მოსაკრებლის გაანგარიშება გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი თერმული წყლის მოპოვებაზე შიდა მონიტორინგის შედეგების, სსიპ ბუნებრივი რესურსების სააგენტოს უფროსის 2012 წლის 30 აპრილის №1----- ბრძანებისა და „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-6 მუხლის შესაბამისად.

მოსარჩელე განმარტავს, რომ კომპანია აწარმოებდა სეზონურ დაკვირვებას წყლის დებეტზე, რომელიც მნიშვნელოვანი იყო კომპანიის მომავალი ბიზნესის გეგმების განვითარებისათვის და რეალურად მოპოვებული თერმული წყლის ოდენობა ბევრად ნაკლებია ლიცენზიაში მითითებული წყლის ოდენობაზე. აღნიშნულის დასადასტურებლად საწარმომ წარმოადგინა თერმული წყლის

მოპოვებაზე მონიტორინგის ოქმები, რომლებიც შედგენილია შპს „ვ-----ის“ 2011 წლის პირველი სექტემბრის №0---- ბრძანების შესაბამისად კომისიის მიერ და მათში მითითებულია, რომ თერმული წყლის დებეტი ბევრად ნაკლებია ლიცენზიით გათვალისწინებულ წყლის მარაგზე. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საწარმო ითხოვს, რომ გადასახადის გაანგარიშება მოხდეს მოპოვებული საქონლის მიხედვით. მოპასუხეები კი აპელირებენ იმ გარემოებაზე, რომ კანონმდებელი მიუთითებს არა ათვისებული საქონლის ოდენობაზე, არამედ ასათვისებელზე.

სასამართლომ მიუთითა, რომ „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით, ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის გადამხდელია პირი, რომლის საქმიანობა ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ექვემდებარება ლიცენზირებას. ამავე კანონის მე-4 მუხლის თანახმად, ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებლის ობიექტია საქართველოს ტერიტორიაზე (ტერიტორიული წყლების, საჰაერო სივრცის, კონტინენტური შელფისა და განსაკუთრებული ეკონომიკური ზონის ჩათვლით) არსებული ბუნებრივი რესურსების მოცულობა (რაოდენობა), კერძოდ: ა) სასარგებლო წიაღისეულის მოცულობა (რაოდენობა); ბ) ტყის ფონდის მერქნული რესურსების მოცულობა (რაოდენობა); გ) მცენარეთა არამერქნული რესურსების (მათ შორის, სოჭის გირჩების) მოცულობა (რაოდენობა); დ) წყლის რესურსების მოცულობა (რაოდენობა); ე) ცხოველთა სამყაროს რესურსების მოცულობა (რაოდენობა).

მითითებული კანონის მე-5 მუხლი განსაზღვრავს მოსაკრებლის ოდენობას. კერძოდ, მიწისქვეშა თერმული (თბოენერგეტიკული დანიშნულების) წყლების მოსაკრებლის ოდენობა განისაზღვრება 1 მ³-ზე წყლის ტემპერატურის მიხედვით, მათ შორის, 400C–600C – 0,03 ლარი, 600C–800C – 0,05 ლარი, 800C–1000C – 0,06 ლარი, 1000C-ზე მეტი - 0,08 ლარი.

ამავე კანონის მე-6 მუხლის პირველი პუნქტის „ზ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებელი გადაიხდება არა უგვიანეს საანგარიშოს მომდევნო თვის 15 რიცხვისა, გარდა შემდეგი ბუნებრივი რესურსებისა - სასარგებლო წიაღისეულით სარგებლობისათვის – სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვების (ან წიაღით სარგებლობის) ლიცენზიის მიღების შემდეგ, სასარგებლო წიაღისეულის (გარდა მინერალური წყლებისა, მიწისქვეშა მტკნარი ჩამოსასხმელი წყლებისა და ნახშირორჟანგისა) შემთხვევაში – 6 თვეში ერთხელ, მაგრამ არა უგვიანეს მე-6 თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა, მინერალური წყლებისა და მიწისქვეშა მტკნარი ჩამოსასხმელი წყლების შემთხვევაში – არა უგვიანეს ყოველი კვარტალის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა, ნახშირორჟანგის (გაზი CO₂) შემთხვევაში – ყოველთვიურად, არა უგვიანეს მომდევნო თვის 15 რიცხვისა, სასარგებლო წიაღისეულის ათვისების შესაბამისი გეგმით გათვალისწინებული ყოველწლიურად ასათვისებელი მოცულობის

მიხედვით, თანაბარ ნაწილებად, ხოლო იმ შემთხვევაში, თუ მოპოვებული სასარგებლო წიაღისეულის მოცულობა აღემატება სასარგებლო წიაღისეულის ათვისების შესაბამისი გეგმით გათვალისწინებულ ყოველწლიურ ასათვისებელ მოცულობას, – ფაქტობრივად მოპოვებული სასარგებლო წიაღისეულის ოდენობის მიხედვით.

ამავე კანონის მე-9 მუხლის პირველი პუნქტის მიხედვით, ამ კანონით განსაზღვრული მოსაკრებლების გადახდის ადმინისტრირება ევალებათ საგადასახადო ორგანოებს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, 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, ხოლო მე-2 ნაწილის შესაბამისად, გადასახადის დარიცხვის საფუძველია: ა) საგადასახადო დეკლარაცია/საბაჟო დეკლარაცია; ბ) ინფორმაცია ამ კოდექსის 154-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად გადახდილი თანხების შესახებ; გ) საგადასახადო შემოწმების აქტი; დ) საგადასახადო ორგანოსათვის სხვა მაკონტროლებელი ან სამართალდამცავი ორგანოების მიერ მიწოდებული ინფორმაცია პირის საგადასახადო ვალდებულების შესახებ; ე) საგადასახადო ორგანოსთვის საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ მიწოდებული ინფორმაცია, მიწაზე ქონების გადასახადის დარიცხვის მიზნებისათვის. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია პირს დაარიცხოს გადასახადი თავის ხელთ არსებული ინფორმაციის საფუძველზე, თუ პირი მას არ წარუდგენს გადასახადის დასარიცხად საჭირო ინფორმაციას.

სასამართლომ დადასტურებულად მიიჩნია ის ფაქტი, რომ შპს „ვ-----ზე“ გაცემულია სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვების ლიცენზია №1-----, რომელიც უწყებრივ სალიცენზიო რეესტრში გატარებულია 2011 წლის 9 აგვისტოს. ლიცენზიაში მოსაპოვებელი რესურსის სახეობასა და მოცულობაში მითითებულია თერმული წყლის მოპოვება - 2 600 კუბური მეტრი დღე-ღამეში. საქართველოს ენერგეტიკისა და ბუნებრივი რესურსების სამინისტროს სსიპ ბუნებრივი რესურსების სააგენტოს უფროსის 2012 წლის 30 აპრილის №1----- ბრძანებით დამტკიცდა შპს „ვ-----ზე“ გაცემული სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვების №1----- ლიცენზიით გათვალისწინებული სასარგებლო წიაღისეულის ათვისების გეგმა თანდართული დანართი №1-ის მიხედვით. დანართი №1-ის მიხედვით, ასათვისებელი რესურსის ოდენობა 2012 წელს შეადგენს 109 800 მ³-ს, 2013 წელს - 321 100 მ³-ს, 2014 და 2015 წლებში - 949 000 მ³-ს. თერმული წყლის ტემპერატურად მითითებულ იქნა 60°C - 80°C.

სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხეთა პოზიცია, რომ მოსაკრებლის გაანგარიშება უნდა მოხდეს „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების

შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი წესით. კანონის მე-6 მუხლი კი ცალსახად ადგენს, რომ მოსაკრებლის გადახდა უნდა მოხდეს სასარგებლო წიაღისეულის ათვისების შესაბამისი გეგმით გათვალისწინებული ყოველწლიურად ასათვისებელი მოცულობის მიხედვით. ამდენად, განმსაზღვრელია სწორედ სასარგებლო წიაღისეულის ათვისების შესაბამისი გეგმით გათვალისწინებული ოდენობა და არა მხარის მიერ რეალურად მოპოვებული. კანონმდებელი ამ წესისაგან გამონაკლისს, როდესაც მოსაკრებლის ოდენობა დგინდება ფაქტობრივად მოპოვებული სასარგებლო წიაღისეულის ოდენობის მიხედვით, იყენებს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც მოპოვებული სასარგებლო წიაღისეულის მოცულობა აღემატება სასარგებლო წიაღისეულის ათვისების შესაბამისი გეგმით გათვალისწინებულ ყოველწლიურ ასათვისებელ მოცულობას. შესაბამისად, მიუხედავად მხარის მიერ ფაქტობრივად ათვისებული წიაღისეულის ოდენობისა, რადგან იგი გეგმით გათვალისწინებულზე ნაკლები იყო, გადახდევინება უნდა მოხდეს გეგმით გათვალისწინებული ოდენობის მიხედვით. აღნიშნული წარმოადგენს კანონის იმპერატიულ დათქმას და ადმინისტრაციულ ორგანოს არ ანიჭებს დისკრეციულ უფლებამოსილებას, განსხვავებულად მოახდინოს საკითხის რეგულირება. დამატებით აღსანიშნავია, რომ თუკი მოსარჩელე მიიჩნევდა, რომ შეუძლებელი იყო დადგენილი ოდენობის სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვება, მას 2012 წლის 30 აპრილის №1----- ბრძანებით განემარტა გასაჩივრების წესი და ვადა. აღნიშნულიდან გამომდინარე, რადგან №1----- ლიცენზიის მიხედვით განსაზღვრული იყო დღე-ღამის განმავლობაში მოსაპოვებელი ბუნებრივი რესურსის მოცულობა, ხოლო დანართში განსაზღვრული იყო ბუნებრივი რესურსის მოპოვების წლიური გეგმა, შემმოწმებელთა მიერ სასარგებლო წიაღისეულის ათვისების შესაბამისი გეგმით გათვალისწინებული ყოველწლიურად ასათვისებელი მოცულობის მიხედვით ბუნებრივი რესურსების მოსაკრებლის გადაანგარიშება და დარიცხვა განხორციელებულია მოქმედი კანონმდებლობის მოთხოვნათა გათვალისწინებით.

2.10. სასამართლოს განმარტებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით სასამართლო უფლებამოსილია გამოიტანოს გადაწყვეტილება ადმინისტრაციული აქტის ბათილად ცნობის შესახებ თუ ადმინისტრაციული აქტი ეწინააღმდეგება კანონს და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მას.

ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძვლები რეგლამენტირებულია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლით, რომლის პირველი ნაწილი ადგენს, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს, ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადებისა ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი

სხვა მოთხოვნები. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადების ან გამოცემის წესის არსებით დარღვევად ჩაითვლება ადმინისტრაციულ სამართლებრივი აქტის გამოცემა ამ კოდექსის 32-ე ან 34-ე მუხლით გათვალისწინებული წესის დარღვევით ჩატარებულ სხდომაზე ან კანონით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მოცემულ საქმეზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ სასარჩელო მოთხოვნა უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს, რამეთუ არ იკვეთება სამართლებრივი აქტების გამოცემისას კანონის მოთხოვნათა თუ მათი მომზადებისა და გამოცემის წესის დარღვევა.

3. სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები

აპელანტის განმარტებით, საქალაქო სასამართლომ არ იმსჯელა მის მიერ ადმინისტრაციულ ორგანოში წარდგენილ და სამართალწარმოების მასალებში მოცემულ მტკიცებულებებზე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-5 ნაწილის შესაბამისად, თუ საქონელი/მომსახურება, რომლის მიხედვითაც დღგ-ის გადამხდელმა მიიღო დღგ-ის ჩათვლა, გამოყენებულ იქნა: ა) მხოლოდ ისეთ ოპერაციაში, რომლის დროსაც დღგ-ის გადამხდელს აქვს ჩათვლის მიღების უფლება, ჩათვლილი დღგ-ის თანხა არ ექვემდებარება გაუქმებას. საწარმოს მიერ შეძენილი საქონელი/მომსახურება (ოფისის იჯარა და კომუნალური მომსახურება, საკანცელარიო საქონელი, მიმდინარე სარემონტო მომსახურება და სხვა მცირე ადმინისტრაციული ხარჯები), რომელზეც გამყიდველების მიერ გამოწერილია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები და შესაბამისად, საზოგადოების (მყიდველის) მიერ მიღებულია ჩათვლა, გამოყენებულია მთლიანად დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციებში (უძრავი ქონების იჯარა, საკონსულტაციო მომსახურება). ჩათვლის უფლების გარეშე, დღგ-ისაგან განთავისუფლებულ ოპერაციაში, საზოგადოების მიერ მის დამფუძნებელზე გაცემულ ერთ სესხზე დარიცხული საპროცენტო შემოსავალი გამოყენებულია საქართველოს რეზიდენტი ბანკიდან მიღებულ სესხზე გადახდილი საპროცენტო ხარჯი, რომელზეც მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად, ბანკის მიერ არ არის გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და შესაბამისად, საზოგადოების მიერ არ არის განხორციელებული დღგ-ის თანხის ჩათვლა.

აპელანტის მოსაზრებით, საზოგადოების მიერ სრულად არის დაცული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-5 ნაწილის მოთხოვნები: ის შეძენილი საქონელი/მომსახურება, რომლებზეც მიღებულია დღგ-ის თანხის ჩათვლა, ერთმნიშვნელოვნად გამოყენებულია დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციებში და შესაბამისად, ჩათვლილი დღგ-ის თანხა საგადასახადო ორგანოს მიერ არ ექვემდებარება გაუქმებას. აღნიშნულის ანალიზის, მტკიცებულებების სწორედ შეფასების შემთხვევაში, სასამართლო არ და ვერ მივიდოდა იმ

დასკვნამდე, რა დასკვნამდეც ამ საკითხზე ის მივიდა, კერძოდ, სასამართლო ახდენს არასწორ ინტერპრეტირებას, როდესაც ასკვნის, რომ: „ვინაიდან გადასახადის გადამხდელს უფიქსირდება ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციები, რომლისთვისაც გაწეული ხარჯის გამიჯვნა ვერ ხერხდება კომპანიის მთლიანი ხარჯებისაგან, შემმოწმებელთა მიერ დღგ-ს ჩასათვლელი თანხის კორექტირება შემოსავლებში დასაბეგრი და დაუბეგრავი ბრუნვების ხვედრითი წონის პროპორციულად შესაბამისობაშია საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებთან“.

აპელანტის განმარტებით, სასამართლომ არ იმსჯელა და არ მისცა შეფასება მოსარჩელის მიერ ჯერ კიდევ ადმინისტრაციულ ორგანოში წარდგენილ და შემდგომ სამართალწარმოების მასალების სახით სასამართლოში წარდგენილ მსჯელობასა და შეფასებებს, კერძოდ, საწარმოს საშუალო წლიური ნაღდი ბრუნვა 2,5 მილიონ ლარს აჭარბებს და სალაროში გარკვეული მოცულობის ნაღდი ფულის არსებობა მაშინ, როცა მისი უსაფრთხო შენახვის პრობლემაც არ არის საწარმოს ოფისში, არ ქმნის მისი ფიქტიურობის ეჭვს, მითუმეტეს, რომ საწარმოს სალაროში ნაღდი ფულის მოცულობის განსაზღვრა საწარმოს ბიზნეს-გადაწყვეტილებაა და მისი არც მაქსიმალური და არც მინიმალური ოდენობა საქართველოს არცერთი ნორმატიული აქტით არ არის განსაზღვრული და შეზღუდული. გაუგებარია შემოწმების აქტში მოხსენიებული ტერმინი „სალაროს უძრავი ფულადი ნაშთი“, ასევე არ არის ცნობილი ამ მიდგომის შემოღების იურიდიული საფუძველი, ამასთან, გაუგებარია ე. წ. „გონივრული ნაშთის“ დაანგარიშებისას რატომ განიხილება წლიური საკასო ხარჯი 10%-ის ოდენობით (და არა სხვა პროცენტული მაჩვენებლით) და რატომ გაანგარიშდება სახელფასო განაცემის გარეშე. სალაროში თანხის რეალურად არსებობასთან დაკავშირებით, მრავალი არგუმენტირებული მტკიცებულება არსებობს: სალაროს ანგარიშის ამონაწერი საწარმოს ბუღალტრული ბრუნვითი უწყისიდან, რომელიც დასტურდება სათანადო ხელმოწერით; N1--- სიტუაციურ სახელმძღვანელოში განხილულია ისეთი შემთხვევა, როდესაც საბანკო კრედიტები აღებულია ე. წ. „სალაროს უძრავი ფულადი ნაშთის“ წარმოქმნის შემდეგ. ამ მიდგომის გამოყენება საწარმოს მიმართ, არამართებულია, რადგან საბანკო კრედიტების აღება განხორციელებულია სალაროში ე.წ. „სალაროს უძრავი ფულადი ნაშთის“ წარმოქმნამდე. რაც შეეხება 2013 წლის 19 აპრილს და 2014 წლის 3 იანვარს მიღებულ საბანკო კრედიტებს, მათი მიზნობრიობა იყო ბანკის მიმართ უკვე არსებული სასესხო დავალიანების გადაფარვა უკეთესი პირობებით. ამავე სიტუაციური სახელმძღვანელოს თანახმად, მასში მოცემული ფაქტობრივი გარემოებების დაკმაყოფილების შემთხვევაში, საწარმოს საერთოდ არ უნდა გააჩნდეს ნაღდი ფული სალაროში. მოცემულ შემთხვევაში, საწარმოს არარეზიდენტი მომწოდებლების მიმართ გააჩნდა და დღეის მდგომარეობითაც გააჩნია კრედიტორული დავალიანება უცხოურ ვალუტაში, სხვადასხვა პერიოდში, სხვადასხვა თანხებით. კრედიტორული დავალიანების შესამცირებლად, საჭირო იყო ნაღდი ლარის კონვერტაცია უცხოურ ვალუტაში

სავალუტო პუნქტებში, რადგანაც ბანკის მიერ შეთავაზებული გაცვლითი კურსი იყო წამგებიანი. ამისათვის გადასახდელად საჭირო რესურსის აკუმულირება ხდებოდა ნაღდი ფულის სახით სალაროში და არა საბანკო ანგარიშებზე. აპელანტი აღნიშნავს, რომ 2014 წლის დეკემბრის თვეში განხორციელდა შპს „კ-----ს“ შერწყმა შპს „კ-----თან“, ბიზნესის მესაკუთრეთა გადაწყვეტილებით და ბანკთან შეთანხმებით განხორციელდა მიღებული კრედიტის სრულად დაფარვა. ამ ოპერაციის შემდეგ, სალაროში დარჩა 2.723 (ორი ათას შვიდას ოცდასამი) ლარი, რაც კიდევ ერთხელ ადასტურებს სალაროში არსებული ნაშთის რეალურობას, შესაბამისად, აპელანტის მოსაზრებით, ზემოაღნიშნული მსჯელობის გათვალისწინების შემთხვევაში, სასამართლო გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში მოცემულ დასკვნამდე არ მივიდოდა.

აპელანტი მიუთითებს, რომ შპს „კ-----ი“, ლიცენზიის პირობებში, ისე როგორც ეს საქართველოს ეკონომიკური განვითარების მინისტრის 16.07.2008წ. N1----- ბრძანებით იყო განსაზღვრული, აწარმოებდა სეზონურ დაკვირვებას წყლის დებეტზე, რომელიც მნიშვნელოვანი იყო კომპანიის მომავალი ბიზნესგეგმების განვითარებისათვის, თუმცა, რეალურად მოპოვებული თერმული წყლის ოდენობა ბევრად ნაკლები აღმოჩნდა ლიცენზიაში მითითებულ წყლის ოდენობაზე. აპელანტის განმარტებით, სასამართლოში მან წარმოადგინა 2012-2015 წლების ოქმები წყლის მოპოვების მონიტორინგის თაობაზე (14 ოქმი, 14 ფურცლად), ასევე კომპანიის მხრიდან ყველა ოფიციალური ადმინისტრაციული დოკუმენტის თაობაზე გაგზავნილი ოფიციალური წერილები, რაც ადასტურებს, რომ ყველა ოფიციალური დოკუმენტი იცოდა ამ გაუგებრობის შესახებ ჯერ კიდევ 2012 წელს, ანუ იმის შესახებ, რომ ლიცენზიით კომპანიას ერთი ოდენობა მიენიჭა, თუმცა, ფაქტობრივად აღნიშნულის მოპოვება არ ხდებოდა, მათ შორის, მოთხოვნილი იყო მოსაკრებლისაგან გათავისუფლება, ლიცენზიაში სწორი რიცხვის დაფიქსირება, საბოლოოდ, მოხდა საპირისპირო, კომპანიას დაერიცხა არაგონივრულად მაღალი მოსაკრებელი და დაჯარიმდა. ფაქტია, რომ კომპანიას გააჩნდა ადმინისტრაციული ორგანოსადმი ნდობა, რომელმაც გასცა კონკრეტული ლიცენზია, თუმცა დადგენილია, რომ ამ ლიცენზიის შიგთავსი აღმოჩნდა შეუსაბამო ფაქტობრივ რეალობასთან, რის გამოც, ადმინისტრაციულმა ორგანომ კომპანია დააჯარიმა, აღნიშნული კანონიერად ჩათვალა სასამართლომაც.

აპელანტის მოსაზრებით, გასაჩივრებული გადაწყვეტილება იურიდიულად არ არის საკმარისად დასაბუთებული, შესაბამისად, მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელია, სასამართლომ არასწორედ განმარტა კანონი, არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, ამასთანავე, სასამართლომ სსკ-ის 105-ე მუხლის მოთხოვნების შესაბამისად, არ შეისწავლა საქმეზე წარმოდგენილი მტკიცებულებები სრულად, ამომწურავად და ობიექტურად.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების დასაბუთება

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

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში, ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას, სასამართლო ხელმძღვანელობს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით. მოცემულ შემთხვევაში, სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ ნაწილობრივ დარღვეულია საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე მუხლის მოთხოვნები, ამასთან გადაწყვეტილება იურიდიულად არ არის საკმარისად დასაბუთებული, რაც სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის „ე“ პუნქტის მიხედვით გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველია.

სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ აპელანტის მიერ სააპელაციო საჩივარში მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები ნაწილობრივ ქმნიან სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების შემადგენლობას, შესაბამისად, სახეზეა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალურ-სამართლებრივი საფუძვლები.

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

ფაქტობრივი დასაბუთება

4.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 25 მაისის №1--- ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა შპს „ვ-----ის“ საქმიანობის გასვლითი სრული საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელმა პერიოდმა მოიცვა 2010 წლის პირველი იანვრიდან 2015 წლის პირველ აპრილამდე პერიოდი. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 31 აგვისტოს საგადასახადო შემოწმების აქტი.

საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, საზოგადოებას საანგარიშო პერიოდში ადგილობრივი მიმწოდებლებისაგან შეძენილ მატერიალურ ფასეულობებსა და მომსახურებაზე გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურებით

ჩათვლები განხორციელებული აქვს სრულად. საზოგადოებას საანგარიშო პერიოდში გააჩნდა როგორც დღგ-ით დასაბეგრი, ასევე, დღგ-ით დაუბეგრავი ბრუნვები. შემოწმების მიერ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-6 ნაწილის შესაბამისად, აღნიშნული ჩათვლების ნაწილი (ისეთი საქონლისა და მომსახურებების შეძენაზე, რომელთა გამიჯვნა შეუძლებელია, თუ სად იყო გამოყენებული დასაბეგრ თუ დაუბეგრავ ბრუნვებში) გაუქმებული იქნა შემოსავლებში დასაბეგრი და დაუბეგრავი ბრუნვების ხვედრითი წონის პროპორციულად. შემოწმებით დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის დაზუსტება მოხდა შესამოწმებელი პერიოდის საგადასახადო წლების ბოლო საანგარიშო პერიოდის, კერძოდ, დეკემბრის თვეების მიხედვით, შესაბამისი წლების საერთო ბრუნვის თანხაში ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრითი წონის მიხედვით. საზოგადოებას დაერიცხა დღგ-ში ძირითადი თანხა და ჯარიმა საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის შესაბამისად.

საგადასახადო შემოწმების აქტში მითითებულია, რომ საწარმო საანგარიშო პერიოდში სალაროში აფიქსირებდა დიდი ოდენობით ფულად სახსრებს, რომელზედაც არსებობს შესაბამისი ბუღალტრული გატარებები. ამავე დროს, აღნიშნულ პერიოდში კერძო კომერციული ბანკიდან მოხდა სესხის აღება, ასევე, დაფიქსირდა საბანკო ანგარიშებიდან სალაროში თანხების შეტანა. თვეების მიხედვით გაანგარიშებულ უძრავ ნაშთსა და საკასო ხარჯის 10%-ს შორის სხვაობაზე დარიცხული პროცენტის თანხა განხილულ იქნა დაქირავებული პირის მიერ საწარმოსაგან მიღებულ სარგებლად (ხელფასის სახით განაცემად), რაც საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლის საფუძველზე დაექვემდებარა საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრას.

საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით, შპს „ვ-----ს“ გააჩნია ლიცენზიები თერმული წყლის მოპოვებაზე №1----- (ბ----- მუნიციპალიტეტი, სოფე-----) და №0----- (ბ----- მუნიციპალიტეტი, სოფელი ნ-----ი). შემოწმებით დადგინდა, რომ საზოგადოება არასწორად ახდენდა ბუნებრივი რესურსების მოსაკრებლის გაანგარიშებას. კერძოდ, №1----- ლიცენზიის მიხედვით განსაზღვრულია დღე-ღამის განმავლობაში მოსაპოვებელი რესურსის მოცულობა - 2 600 კუბური მეტრი. გარდა ამისა, აღნიშნულ ლიცენზიას ახლავს დანართი - ბრძანება №1-----, სადაც განსაზღვრულია რესურსის მოპოვების წლიური გეგმა. შემოწმებით განხორციელდა ბუნებრივი რესურსის მოსაკრებლის გაანგარიშება გადამხდელის მიერ წარდგენილი თერმული წყლის მოპოვებაზე შიდა მონიტორინგის შედეგების, სსიპ ბუნებრივი რესურსების სააგენტოს უფროსის 2012 წლის 30 აპრილის №1----- ბრძანებისა და „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-6 მუხლის შესაბამისად. გადამხდელს დაეკისრა ძირითადი გადასახადი და ჯარიმა საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მიხედვით.

4.2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 31

აგვისტოს საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოიცა აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 3 სექტემბრის №3---- ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და შპს „ვ-----ს“ წარედგინა აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 3 სექტემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, საწარმოს დაერიცხა სულ 164 371,52 ლარი, მათ შორის, გადასახადის ძირითადი თანხა - 75 636 ლარი, ჯარიმა - 69 223 ლარი, საურავი - 19 512,52 ლარი.

4.3. შპს „ვ-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 3 სექტემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება მოითხოვა. გადამხდელმა სადავოდ გახადა: 1. დღგ-ის პროპორციის გათვალისწინებით ჩათვლების გაუქმება; 2. სალაროში არსებული მინიმალური ნაშთის ანგარიშვალდებულ პირზე გაცემულ სესხად განხილვა; 3. მივლინებაზე გაცემული თანხების ხელფასად განხილვა; 4. ბუნებრივი რესურსების მოსაკრებლის დარიცხვა ლიცენზიაში მითითებული მონაცემების მიხედვით; 5. შემოწმებით ქონების გადასახადით დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 18 დეკემბრის №4---- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა.

პირველ სადავო საკითხთან დაკავშირებით ბრძანებაში მითითებულია, რომ საწარმოს გააჩნდა დღგ-ით დასაბეგრი და დღგ-საგან გათავისუფლებული ოპერაციები, შესაბამისად, შემოწმებით დღგ-ის ჩათვლების მიმართ პროპორციის გამოყენება კანონიერია, მაგრამ აუდიტის დეპარტამენტს უნდა დაევალოს, დამატებით შეისწავლოს დღგ-ის ჩათვლების პროპორციულად გაუქმებისას გათვალისწინებულია თუ არა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-10 ნაწილით დადგენილი პირობები და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში, განახორციელოს შემოწმებით დარიცხული თანხების კორექტირება.

მეორე სადავო საკითხთან დაკავშირებით სსიპ შემოსავლების სამსახურმა მიიჩნია, რომ აუდიტის დეპარტამენტს უნდა დაევალოს, გადამხდელის მონაწილეობით შეისწავლოს სალაროში არსებული ფულადი ნაშთის ანგარიშვალდებულ პირზე გაცემულ სესხად დაკვალიფიცირება და სარგებლის განსაზღვრის შესაბამისობა შემოსავლების სამსახურის უფროსის ბრძანებით დამტკიცებული „საგადასახადო შემოწმებისას გასატარებელი ღონისძიებების სახელმძღვანელოს“ №1--- სიტუაციურ სახელმძღვანელოსთან, ხოლო შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში, განახორციელოს შემოწმებით დარიცხული თანხების კორექტირება.

მესამე სადავო საკითხთან დაკავშირებით აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა მივლინებაზე გაცემული თანხების ხელფასად განხილვის საფუძველით

დარიცხული თანხების დაქვემდებარება შემცირებისადმი.

მეოთხე სადავო საკითხის ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

მეხუთე სადავო საკითხთან მიმართებით აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, გადამხდელის მონაწილეობით და საჩივარში მოყვანილი არგუმენტების გათვალისწინებით, შეესწავლა/გაეანალიზებინა საწარმოს ქონების გადასახადით დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრის სისწორე და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში უზრუნველყო დარიცხული თანხების კორექტირება.

4.4. 2016 წლის 5 იანვარს შპს „ვ-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 3 სექტემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 18 დეკემბრის №4---- ბრძანების გაუქმება მოითხოვა.

სადავო საკითხებს წარმოადგენდა: 1. დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის გადაანგარიშება საგადასახადო წლის ბოლო საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციაში წლის განმავლობაში საერთო ბრუნვის თანხაში ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრითი წონის მიხედვით; 2. სალაროს ნაშთისა და საკასო ხარჯის 10%-ს შორის სხვაობაზე დარიცხული პროცენტის დაქირავებული პირის სარგებლად განხილვა; 3. ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებლის გადაანგარიშება; 4. ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტის კორექტირება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 4 მაისის გადაწყვეტილებით საჩივარი №1----- ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტის კორექტირების ნაწილში დარჩა განუხილველი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის ნაწილზე. დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

4.5. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 18 დეკემბრის №4---- ბრძანების საფუძველზე გამოცემულ იქნა აუდიტის დეპარტამენტის შემოწმების მთავარი სამმართველოს 2016 წლის 27 იანვრის დასკვნა, რომლის მიხედვითაც, აუდიტის დეპარტამენტმა დამატებით შეისწავლა დღგ-ის ჩათვლების გაუქმების საკითხი და განახორციელა დარიცხული თანხების კორექტირება საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-10 ნაწილის გათვალისწინებით.

დასკვნაში მითითებულია, რომ აუდიტის დეპარტამენტმა დეტალურად გაიარა გადამხდელის სალაროში არსებული ფულადი ნაშთის ოდენობა და მისი საჭიროების საკითხი, მიიჩნია, რომ აღნიშნულ საკითხში განხორციელებული დარიცხვა უნდა გაუქმდეს შპს „ვ-----ის“ შემთხვევაში, ხოლო შპს „ვ-----

-----ს“ შემთხვევაში, რომელიც შეერწყა შპს „ვ-----ს“ 2014 წლის 22 დეკემბერს, განხორციელებული დარიცხვა არ ექვემდებარება გადაანგარიშებას. ასევე, აუდიტის დეპარტამენტმა შეისწავლა საწარმოს ქონების გადასახადი და განახორციელა 2012 წელს არამატერიალურ აქტივებზე ზედმეტად დარიცხული ქონების გადასახადის კორექტირება.

დასკვნით შპს „ვ-----ს“ შემოწმებით დარიცხული ბიუჯეტში გადასახდელი თანხა შეუმცირდა სულ 27 332 ლარით. მათ შორის, ძირითადი გადასახადი 17 771 ლარი, ჯარიმა 9 561 ლარი.

4.6. საქართველოს ენერგეტიკისა და ბუნებრივი რესურსების სამინისტროს სსიპ ბუნებრივი რესურსების სააგენტოს უფროსის 2011 წლის 5 აგვისტოს №1----- და საქართველოს ეკონომიკური განვითარების მინისტრის 2008 წლის 16 ივლისის №1----- ბრძანებების საფუძველზე, შპს „ვ-----ზე“ გაცემულია სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვების ლიცენზია №1-----, რომელიც უწყებრივ სალიცენზიო რეესტრში გატარებულია 2011 წლის 9 აგვისტოს.

ლიცენზია გათვალისწინებულია ხ----- მუნიციპალიტეტში, სოფ. ბ--- მიმდებარე ტერიტორიაზე, თერმული წყალი (ჭაბურღილი №2), მიწისა და სამთო მინაკუთვნის ფართობი - 0,07 ჰა.

ლიცენზიაში მოსაპოვებელი რესურსის სახეობასა და მოცულობაში მითითებულია თერმული წყლის მოპოვება - 2 600 კუბური მეტრი დღე-ღამეში.

აღნიშნული ლიცენზია სსიპ გარემოს ეროვნული სააგენტოს 2015 წლის 21 აგვისტოს №1----- ბრძანებით შპს „ვ-----იდან“ გადაეცა შპს „წ-----“, ხოლო 2016 წლის 5 აპრილის №5---- ბრძანებით - შპს „ს-----“.

4.7. საქართველოს ენერგეტიკისა და ბუნებრივი რესურსების სამინისტროს სსიპ ბუნებრივი რესურსების სააგენტოს უფროსის 2012 წლის 30 აპრილის №1----- ბრძანებით დამტკიცდა შპს „ვ-----ზე“ გაცემული სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვების №1----- ლიცენზიით გათვალისწინებული სასარგებლო წიაღისეულის ათვისების გეგმა თანდართული დანართი №1-ის მიხედვით.

დანართი №1-ის მიხედვით, ასათვისებელი რესურსის ოდენობა 2012 წელს შეადგენს 109 800 მ³-ს, 2013 წელს - 321 100 მ³-ს, 2014 და 2015 წლებში - 949 000 მ³-ს. თერმული წყლის ტემპერატურად მითითებულ იქნა 60°C - 80°C.

სამართლებრივი დასაბუთება

4.8. დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა ჩაატარა შპს „ვ-----ის“ საქმიანობის გასვლითი სრული საგადასახადო შემოწმება და 2015 წლის 31 აგვისტოს შეადგინა საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის საფუძველზეც გამოიცა ამავე დეპარტამენტის 2015 წლის 3 სექტემბრის

№3---- ბრძანება და №0----- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, საწარმოს განესაზღვრა დამატებითი საგადასახადო ვალდებულებები სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე. მოსარჩელე სადავოდ ხდის განხორციელებული დარიცხვის რამდენიმე საფუძველს: დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის გადაანგარიშებას საგადასახადო წლის ბოლო საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციაში წლის განმავლობაში საერთო ბრუნვის თანხაში ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრითი წონის მიხედვით; სალაროს ნაშთისა და საკასო ხარჯის 10%-ს შორის სხვაობაზე დარიცხული პროცენტის დაქირავებული პირის სარგებლად განხილვას; ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებლის გადაანგარიშების სისწორეს.

აპელანტი სადავოდ არ ხდის, რომ მას გააჩნდა როგორც დღგ-ით დასაბეგრი, ისე დღგ-საგან გათავისუფლებული ოპერაციები და კომპანიას საანგარიშო პერიოდში ადგილობრივი მიმწოდებლებისგან შეძენილ მატერიალურ ფასეულობებსა და მომსახურებაზე გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურებით ჩათვლები განხორციელებული ჰქონდა სრულად, თუმცა მიიჩნევს, რომ მოცემულ შემთხვევასთან მიმართებაში, მართებული არ არის საგადასახადო კოდექსის 174.6 მუხლის გამოყენება.

სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 174.1 მუხლი მიუთითებს, თუ რა იგულისხმება დღგ-ის ჩასათვლელ თანხაში. ამავე მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილებით დადგენილია, რა შემთხვევაში ექვემდებარება დღგ ჩათვლას და რა შემთხვევაში არ ხორციელდება მისი ჩათვლა. ამავე მუხლის მე-4 და მე-5 ნაწილების შესაბამისად, ამ მუხლის მე-5-მე-11 ნაწილების გათვალისწინებით, თუ საქონელი/მომსახურება, რომლის მიხედვითაც დღგ-ის გადამხდელმა მიიღო დღგ-ის ჩათვლა, გამოყენებულ იქნა ისეთ ოპერაციებში, რომელთა დროსაც დღგ-ის გადამხდელს არ აქვს ჩათვლის მიღების უფლება, ჩათვლილი დღგ-ის თანხა ექვემდებარება გაუქმებას იმ საანგარიშო პერიოდში, როდესაც ის ამგვარ ოპერაციებში იქნა გამოყენებული. თუ საქონელი/მომსახურება, რომლის მიხედვითაც დღგ-ის გადამხდელმა მიიღო დღგ-ის ჩათვლა, გამოყენებულ იქნა: მხოლოდ ისეთ ოპერაციაში, რომლის დროსაც დღგ-ის გადამხდელს აქვს ჩათვლის მიღების უფლება, ჩათვლილი დღგ-ის თანხა არ ექვემდებარება გაუქმებას; მხოლოდ ისეთ ოპერაციაში, რომლის დროსაც დღგ-ის გადამხდელს არ აქვს ჩათვლის მიღების უფლება, ჩათვლილი დღგ-ის თანხა ექვემდებარება სრულად გაუქმებას. ამავე მუხლის მე-6 ნაწილის შესაბამისად, თუ საქონელი ან მომსახურება ერთდროულად გამოიყენება ჩათვლის უფლების მქონე და ჩათვლის უფლების გარეშე ოპერაციებში და მათი გამიჯვნა შეუძლებელია, მაშინ: ა) დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა გაიანგარიშება საანგარიშო პერიოდში საერთო ბრუნვის თანხაში ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრითი წონის მიხედვით; ბ) ამ ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის გათვალისწინებით დღგ-ის

ჩასათვლელი თანხის დაზუსტება ხდება მიმდინარე საგადასახადო წლის ბოლო საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციაში წლის განმავლობაში საერთო ბრუნვის თანხაში ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრითი წონის მიხედვით. ამავე მუხლის მე-10 ნაწილის თანახმად, ამ მუხლით განსაზღვრული დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის გადაანგარიშება ან/და გაუქმება სავალდებულო არ არის, თუ კალენდარული წლის განმავლობაში ჩათვლის უფლების გარეშე დასაბეგრი ოპერაციების თანხა საერთო ბრუნვის თანხის 5 პროცენტზე ნაკლებია.

პალატის მოსაზრებით, საქალაქო სასამართლომ სწორად განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის 174.6 მუხლი დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის გაანგარიშებას უკავშირებს საანგარიშო პერიოდში საერთო ბრუნვის თანხაში ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრით წონას, რომელიც უნდა დაზუსტდეს მიმდინარე საგადასახადო წლის ბოლო საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციაში წლის განმავლობაში საერთო ბრუნვის თანხაში ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრითი წონის მიხედვით, ამასთანავე, საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-10 ნაწილი ადგენს გამონაკლისს ამ წესისაგან, განსაზღვრავს რა, რომ დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის გადაანგარიშება ან/და გაუქმება სავალდებულო არ არის, თუ კალენდარული წლის განმავლობაში ჩათვლის უფლების გარეშე დასაბეგრი ოპერაციების თანხა საერთო ბრუნვის თანხის 5 პროცენტზე ნაკლებია, ამდენად, კონკრეტული სადავო დარიცხვის კანონიერების დასადგენად, მნიშვნელოვანია, რამდენად არსებობდა საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-6 ნაწილის გამოყენების წინაპირობები, მოხდა თუ არა დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის მითითებული ნორმით დადგენილი წესის დაცვით გაანგარიშება და რამდენად იქნა გათვალისწინებული ამავე მუხლის მე-10 ნაწილით დადგენილი საგამონაკლისო შემთხვევა.

დადგენილია, რომ სადავო ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებში საგადასახადო ორგანოებმა მიუთითეს ოპერაციების გამიჯვნის შეუძლებლობაზე, თუმცა გადასახადის გადამხდელის ზეპირი განმარტების გარდა, მის მიერ ოპერაციების გამიჯვნის შესაძლებლობის წარმომშობი რაიმე მტკიცებულება წარმოდგენილი არ არის. პალატა მართებულად მიიჩნევს საქალაქო სასამართლოს მოსაზრებას, რომ მხოლოდ მოსარჩელის ახსნა-განმარტება ვერ იქნება მიჩნეული აღნიშნული ფაქტის უტყუარად დამადასტურებელ მტკიცებულებად და ოპერაციების გამიჯვნის შესაძლებლობის არსებობის დამამტკიცებელ გარემოებად, შესაბამისად, გაზიარებულ უნდა იქნეს საგადასახადო ორგანოთა პოზიცია, რომ ვინაიდან გადამხდელს უფიქსირდება ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციები, რომლისთვის გაწეული ხარჯის გამიჯვნა ვერ ხერხდება კომპანიის მთლიანი ხარჯებისაგან, შემმოწმებელთა მიერ დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის კორექტირება

შემოსავლებში დასაბეგრი და დაუბეგრავი ბრუნვების ხვედრითი წონის პროპორციულად შესაბამისობაშია საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებთან, ამასთანავე, საგადასახადო ორგანოთა მიერ ჩასათვლელი დღგ-ის გაანგარიშება მოხდა სწორედ კანონით დადგენილი წესის დაცვით და საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-10 ნაწილის საფუძველზე დამატებით დაექვემდებარა შემცირებას, ამდენად, პალატის მოსაზრებით, საქალაქო სასამართლომ სწორად გადაწყვიტა, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის გამოყენება მოხდა სათანადო საფუძვლების არსებობისას, დადგენილი წესის შესაბამისად, რის გამოც არ არსებობს აღნიშნულ ნაწილში სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის საფუძვლები.

4.9. სააკველაციო პალატა მიუთითებს „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონზე, რომლითაც ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის გადამხდელია პირი, რომლის საქმიანობა ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ექვემდებარება ლიცენზირებას (მე-3 მუხლის „ა“ ქვეპუნქტი). აღნიშნული კანონის მე-4 მუხლის თანახმად, ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებლის ობიექტია საქართველოს ტერიტორიაზე (ტერიტორიული წყლების, საჰაერო სივრცის, კონტინენტური შელფისა და განსაკუთრებული ეკონომიკური ზონის ჩათვლით) არსებული ბუნებრივი რესურსების მოცულობა (რაოდენობა), კერძოდ: ა) სასარგებლო წიაღისეულის მოცულობა (რაოდენობა); ბ) ტყის ფონდის მერქნული რესურსების მოცულობა (რაოდენობა); გ) მცენარეთა არამერქნული რესურსების (მათ შორის, სოჭის გირჩების) მოცულობა (რაოდენობა); დ) წყლის რესურსების მოცულობა (რაოდენობა); ე) ცხოველთა სამყაროს რესურსების მოცულობა (რაოდენობა). ამავე კანონის მე-5 მუხლის თანახმად, მიწისქვეშა თერმული (თბოენერგეტიკული დანიშნულების) წყლების მოსაკრებლის ოდენობა განისაზღვრება 1 მ³-ზე წყლის ტემპერატურის მიხედვით, მათ შორის, 400C–600C – 0,03 ლარი, 600C–800C – 0,05 ლარი, 800C–1000C – 0,06 ლარი, 1000C-ზე მეტი - 0,08 ლარი.

მიუთითებული კანონის 6.1 მუხლის „ზ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებელი გადაიხდება არა უგვიანეს საანგარიშოს მომდევნო თვის 15 რიცხვისა, გარდა შემდეგი ბუნებრივი რესურსებისა - სასარგებლო წიაღისეულით სარგებლობისათვის – სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვების (ან წიაღით სარგებლობის) ლიცენზიის მიღების შემდეგ, სასარგებლო წიაღისეულის (გარდა მინერალური წყლებისა, მიწისქვეშა მტკნარი ჩამოსასხმელი წყლებისა და ნახშირორჟანგისა) შემთხვევაში – 6 თვეში ერთხელ, მაგრამ არა უგვიანეს მე-6 თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა, მინერალური წყლებისა და მიწისქვეშა მტკნარი ჩამოსასხმელი წყლების შემთხვევაში – არა უგვიანეს ყოველი კვარტალის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა,

ნახშირორჟანგის (გაზი CO₂) შემთხვევაში - ყოველთვიურად, არა უგვიანეს მომდევნო თვის 15 რიცხვისა, სასარგებლო წიაღისეულის ათვისების შესაბამისი გეგმით გათვალისწინებული ყოველწლიურად ასათვისებელი მოცულობის მიხედვით, თანაბარ ნაწილებად, ხოლო იმ შემთხვევაში, თუ მოპოვებული სასარგებლო წიაღისეულის მოცულობა აღემატება სასარგებლო წიაღისეულის ათვისების შესაბამისი გეგმით გათვალისწინებულ ყოველწლიურ ასათვისებელ მოცულობას, - ფაქტობრივად მოპოვებული სასარგებლო წიაღისეულის ოდენობის მიხედვით. ამავე კანონის მე-9 მუხლის პირველი პუნქტის მიხედვით, ამ კანონით განსაზღვრული მოსაკრებლების გადახდის ადმინისტრირება ევალებათ საგადასახადო ორგანოებს.

საქმის მასალებით დადგენილია, რომ შპს „ვ-----ზე“ გაცემულია სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვების ლიცენზია №1-----, რომელიც უწყებრივ სალიცენზიო რეესტრში გატარებულია 2011 წლის 9 აგვისტოს. ლიცენზიაში მოსაპოვებელი რესურსის სახეობასა და მოცულობაში მითითებულია თერმული წყლის მოპოვება - 2 600 კუბური მეტრი დღე-ღამეში. საქართველოს ენერგეტიკისა და ბუნებრივი რესურსების სამინისტროს სსიპ ბუნებრივი რესურსების სააგენტოს უფროსის 2012 წლის 30 აპრილის №1----- ბრძანებით დამტკიცდა შპს „ვ-----ზე“ გაცემული სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვების №1----- ლიცენზიით გათვალისწინებული სასარგებლო წიაღისეულის ათვისების გეგმა თანდართული დანართი №1-ის მიხედვით. დანართი №1-ის მიხედვით, ასათვისებელი რესურსის ოდენობა 2012 წელს შეადგენს 109 800 მ³-ს, 2013 წელს - 321 100 მ³-ს, 2014 და 2015 წლებში - 949 000 მ³-ს. თერმული წყლის ტემპერატურად მითითებულ იქნა 60°C - 80°C.

სააპელაციო პალატა იზიარებს საქალაქო სასამართლოს მოსაზრებას, რომ მოსაკრებლის გაანგარიშება უნდა მოხდეს „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი წესით. კანონის მე-6 მუხლი კი ცალსახად ადგენს, რომ მოსაკრებლის გადახდა უნდა მოხდეს სასარგებლო წიაღისეულის ათვისების შესაბამისი გეგმით გათვალისწინებული ყოველწლიურად ასათვისებელი მოცულობის მიხედვით, ამდენად, განმსაზღვრელია სწორედ სასარგებლო წიაღისეულის ათვისების შესაბამისი გეგმით გათვალისწინებული ოდენობა და არა მხარის მიერ რეალურად მოპოვებული. კანონმდებელი ამ წესისაგან გამონაკლისს, როდესაც მოსაკრებლის ოდენობა დგინდება ფაქტობრივად მოპოვებული სასარგებლო წიაღისეულის ოდენობის მიხედვით, იყენებს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც მოპოვებული სასარგებლო წიაღისეულის მოცულობა აღემატება სასარგებლო წიაღისეულის ათვისების შესაბამისი გეგმით გათვალისწინებულ ყოველწლიურ ასათვისებელ მოცულობას. შესაბამისად, მიუხედავად მხარის მიერ ფაქტობრივად ათვისებული წიაღისეულის ოდენობისა, რადგან იგი გეგმით გათვალისწინებულზე ნაკლები იყო, გადახდევინება უნდა მოხდეს გეგმით გათვალისწინებული ოდენობის მიხედვით.

აღნიშნული წარმოადგენს კანონის იმპერატიულ დათქმას და ადმინისტრაციულ ორგანოს არ ანიჭებს დისკრეციულ უფლებამოსილებას, განსხვავებულად მოახდინოს საკითხის რეგულირება. თუკი მოსარჩელე მიიჩნევდა, რომ შეუძლებელი იყო დადგენილი ოდენობის სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვება, მას 2012 წლის 30 აპრილის №1----- ბრძანებით განემარტა გასაჩივრების წესი და ვადა. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მართებულია ამ ნაწილში საქალაქო სასამართლოს მოსაზრება, რომ ვინაიდან №1----- ლიცენზიის მიხედვით განსაზღვრული იყო დღე-ღამის განმავლობაში მოსაპოვებელი ბუნებრივი რესურსის მოცულობა, ხოლო დანართში განსაზღვრული იყო ბუნებრივი რესურსის მოპოვების წლიური გეგმა, შემოწმებულთა მიერ სასარგებლო წიაღისეულის ათვისების შესაბამისი გეგმით გათვალისწინებული ყოველწლიურად ასათვისებელი მოცულობის მიხედვით ბუნებრივი რესურსების მოსაკრებლის გადაანგარიშება და დარიცხვა განხორციელებულია მოქმედი კანონმდებლობის მოთხოვნათა გათვალისწინებით.

4.10. განსახილველ საქმეზე ერთ-ერთ სადავო საკითხს წარმოადგენს თვეების მიხედვით გაანგარიშებულ უძრავ ნაშთსა და საკასო ხარჯის 10%-ს შორის სხვაობაზე დარიცხული პროცენტის თანხის განხილვა დაქირავებული პირის მიერ საწარმოსაგან მიღებულ სარგებლად (ხელფასის სახით განაცემად), რაც საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლის საფუძველზე დაექვემდებარა საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრას.

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 18 დეკემბრის №4--- ბრძანებით სსიპ შემოსავლების სამსახურმა აუდიტის დეპარტამენტს დაავალა გადამხდელის მონაწილეობით სალაროში არსებული ფულადი ნაშთის ანგარიშვალდებულ პირზე გაცემულ სესხად დაკვალიფიცირების შესწავლა და სარგებლის განსაზღვრის შესაბამისობა შემოსავლების სამსახურის უფროსის ბრძანებით დამტკიცებულ „საგადასახადო შემოწმებისას გასატარებელი ღონისძიებების სახელმძღვანელოს“ №1--- სიტუაციურ სახელმძღვანელოსთან, ხოლო შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში, შემოწმებით დარიცხული თანხების კორექტირების განხორციელება. 2016 წლის 5 იანვარს შპს „ვ-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს. საჩივრის ავტორმა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 3 სექტემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 18 დეკემბრის №4---- ბრძანების გაუქმება მოითხოვა. ერთ-ერთ სადავო საკითხად საჩივრის ავტორმა მიუთითა სალაროს ნაშთისა და საკასო ხარჯის 10%-ს შორის სხვაობაზე დარიცხული პროცენტის დაქირავებული პირის სარგებლად განხილვა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 4 მაისის გადაწყვეტილებით საჩივარი №1----- ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტის კორექტირების ნაწილში დარჩა

განუხილველი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის ნაწილზე. დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. მითითებული გადაწყვეტილებით ადმინისტრაციულმა ორგანომ დადგენილად მიიჩნია, რომ საწარმო საანგარიშო პერიოდში სალაროში აფიქსირებდა დიდი ოდენობით ფულად სახსრებს, რომელზეც არსებობდა შესაბამისი ბუღალტრული გატარებები, ამავდროულად, აღნიშნულ პერიოდში კერძო კომერციული ბანკიდან მოხდა სესხის აღება, ასევე დაფიქსირდა საბანკო ანგარიშებიდან სალაროში თანხების შეტანა. თვეების მიხედვით გაანგარიშებულ უძრავ ნაშთსა და საკასო ხარჯის 10%-ს შორის სხვაობაზე დარიცხული პროცენტის თანხა განხილულ იქნა დაქირავებული პირის მიერ საწარმოსაგან მიღებულ სარგებლად (ხელფასის სახით განაცემად), რაც საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლის საფუძველზე დაექვემდებარა საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრას. ადმინისტრაციულმა ორგანომ მიუთითა ბრძანების აღსასრულებლად გამოცემულ დასკვნაზე, რომელშიც მითითებულია, რომ აუდიტის დეპარტამენტმა დეტალურად გაიარა გადამხდელის სალაროში არსებული ფულადი ნაშთის ოდენობა, მისი საჭიროების საკითხი და მიიჩნია, რომ აღნიშნულ საკითხში განხორციელებული დარიცხვა უნდა გაუქმდეს შპს „ვ-----ის“ შემთხვევაში, ხოლო შპს „კ-----ს“ შემთხვევაში, რომელიც შეერწყა შპს „ვ-----ს“ 2014 წლის 22 დეკემბერს, განხორციელებული დარიცხვა არ ექვემდებარება გადაანგარიშებას.

სააპელაციო პალატა მიუთითებს, რომ კომპანიის სალაროში არსებულ ნაშთთან დაკავშირებული დარიცხვის სამართლებრივი საფუძველი გახდა საგადასახადო კოდექსის 73.9 მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტი, რომლის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს.

სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 73.9 მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტი შესაძლებლობას აძლევს საგადასახადო ორგანოს, სამეურნეო ოპერაციის ფორმა და მისი შინაარსი მოიყვანოს შესაბამისობაში და შეცვალოს ოპერაციის კვალიფიკაცია, თუმცა ამ პირობებში, არ გამოირიცხება საგადასახადო ორგანოს ვალდებულება, დაასაბუთოს, რომ ოპერაციის სამართლებრივი კონსტრუქცია და მხარეთა ფაქტობრივი ნება ურთიერთშეუსაბამოა, აღნიშნული კი, უნდა გამომდინარეობდეს საკანონმდებლო მოთხოვნებიდან, კვალიფიკაციის შეცვლის შესაძლებლობა უნდა ემყარებოდეს შესაბამის ნორმებს.

მოცემულ შემთხვევაში, ოპერაციის შინაარსის შეცვლის საფუძველი გახდა სალაროში ნაშთის არსებობის პარალელურად სესხის აღების ფაქტი. სააპელაციო პალატა მართებულად მიიჩნევს საქალაქო სასამართლოს მოსაზრებას, რომ კანონმდებელი სალაროში არსებული თანხების ოდენობას არ განსაზღვრავს და გადამხდელს კერ შეეზღუდება სესხის გატანის უფლება, აღნიშნულის განხორციელება მხოლოდ მის გადაწყვეტილებას წარმოადგენს, გადასახადის

გადამხდელს, კანონმდებლობით არ ეკრძალება სესხის აღება იმ პირობებში, როდესაც მას გააჩნია ფულადი ნაშთი სალაროში, თუმცა პალატის მოსაზრებით, საქალაქო სასამართლომ არასწორად განმარტა, რომ იმ პირობებში, როდესაც საწარმოს აქვს უძრავი ნაშთი და მაინც ხდება სესხის აღება, აღებული სესხის მიზნობრიობის დადგენასთან და სალაროს სამეურნეო დანიშნულებისათვის საჭირო თანხების მოძრაობასთან მიმართებაში, სწორედ მოსარჩელეა ის პირი, რომელიც ვალდებულია და რომელსაც აქვს რეალური შესაძლებლობა, დაადასტუროს უძრავი ნაშთის არსებობა და მიუთითოს სესხის მიზნობრიობაზე.

სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის გამოყენება საგადასახადო ორგანოს მხრიდან საჭიროებს სათანადო მტკიცებულებებისა და დასაბუთების მაღალ სტანდარტს, ვინაიდან ამ მუხლის გამოყენების შედეგად, არსებობს ალბათობა, გადასახადის გადამხდელის მიერ კანონის მოთხოვნათა დაცვით განხორციელებული ოპერაციები შედეგობრივად შეფასდეს კანონმდებლობის მოთხოვნათა დარღვევით განხორციელებულად. ამდენად, შეფასება არ უნდა ემყარებოდეს მხოლოდ შემმოწმებელთა მოსაზრებას, იმ კონკრეტულ ნორმაზე მითითების გარეშე, რომელიც სავარაუდოდ დარღვეულია, მხოლოდ ის ფაქტი, რომ სალაროს ნაშთის არსებობის პირობებში აღებულია სესხი, არ უნდა იქნეს საკმარისად მიჩნეული, იმისათვის, რომ მოსარჩელის მიერ განხორციელებული ოპერაციები შეფასდეს კანონსაწინააღმდეგოდ და და მის მიმართ წარმოიშვას საგადასახადო ვალდებულება, ვინაიდან აღნიშნული სახის ოპერაციები ეფუძნება ცალკეული კომპანიის ეკონომიკურ გათვლას, მათ რისკს, ამასთანავე, ამ ოპერაციების განხორციელების შესაძლებლობას იძლევა კანონი.

4.11. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96.1 მუხლის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასების და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. ამავე მუხლის 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. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, წერილობითი ფორმით გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი უნდა შეიცავდეს წერილობით დასაბუთებას. ამავე მუხლის მე-5 ნაწილის მიხედვით, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური

ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი. სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისათვის არსებობს მხარის გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი.

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 4 მაისის გადაწყვეტილება, სალაროს ნაშთისა და საკასო ხარჯის 10%-ს შორის სხვაობაზე დარიცხული პროცენტის დაქირავებული პირის სარგებლად განხილვის შესახებ ადმინისტრაციული საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის ნაწილში გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების სათანადოდ გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, ამდენად, მითითებულ ნაწილში, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 4 მაისის გადაწყვეტილება, და დაევალოს დავების განხილვის საბჭოს, ამ ნაწილში გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ, ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა.

5. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

ზემოაღნიშნული გარემოებების ანალიზის საფუძველზე სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ სააპელაციო საჩივარში მითითებული გარემოებები ნაწილობრივ ქმნიან საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებულ შემადგენლობას, რის გამოც სააპელაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, უნდა გაუქმდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 27 თებერვლის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება; შპს „ვ-----ის“ სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ; სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 4 მაისის გადაწყვეტილება, სალაროს ნაშთისა და საკასო ხარჯის 10%-ს შორის სხვაობაზე დარიცხული პროცენტის დაქირავებული პირის სარგებლად განხილვის შესახებ ადმინისტრაციული საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის ნაწილში და დაევალოს დავების განხილვის საბჭოს, ამ ნაწილში გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ, ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი

აქტის გამოცემა, კანონით დადგენილ ვადაში. დანარჩენ ნაწილში სარჩელი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

6. საპროცესო ხარჯები

6.1. „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „უ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო და სსიპ შემოსავლების სამსახური გათავისუფლებული არიან სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ სახელმწიფო ბაჟის გადახდის მოვალეობისაგან.

6.2. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, თუ სააპელაციო ან საკასაციო სასამართლო შეცვლის გადაწყვეტილებას ან გამოიტანს ახალ გადაწყვეტილებას, იგი შესაბამისად შეცვლის სასამართლო ხარჯების განაწილებასაც.

6.3. სააპელაციო პალატა მიუთითებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-10 მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის თანახმად, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმის გარემოებების სათანადო გამოკვლევის გარეშე, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ანაზღაუროს პროცესის ხარჯები მის სასარგებლოდ გადაწყვეტილების გამოტანის შემთხვევაშიც; ამასთან, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილით, იმ მხარის მიერ გაღებული ხარჯების გადახდა, რომლის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადაწყვეტილება, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე გათავისუფლებული იყოს სახელმწიფოს ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან. საქმის მასალებით დადასტურებულია, რომ მოსარჩელის მიერ სარჩელზე გადახდილია სახელმწიფო ბაჟი 5000 ლარის ოდენობით (ტ-1; ს.ფ.156;165;), სააპელაციოს საჩივარზე გადახდილია სახელმწიფო ბაჟი 4701.8 ლარის ოდენობით (ტ-3; ს.ფ. 276) შესაბამისად, სააპელაციო საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების პირობებში, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს სოლიდარულად უნდა დაეკისროთ შპს „ვ-----ის“ მიერ გაწეული სასამართლო ხარჯის (სახელმწიფო ბაჟი) შპს „ვ-----ის“ სასარგებლოდ 4 850.9 (ოთხი ათას რვაას ორმოცდაათი) ლარის და 9 (ცხრა) თეთრის ოდენობით ანაზღაურება.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

იხელმძღვანელა რა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 385-ე, 389-ე, 391-ე, 393-ე, 394-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით

სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა :

1. შპს „ვ-----ის“ სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 27 თებერვლის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. შპს „ვ-----ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
4. სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 4 მაისის გადაწყვეტილება, სალაროს ნაშთისა და საკასო ხარჯის 10%-ს შორის სხვაობაზე დარიცხული პროცენტის დაქირავებული პირის სარგებლად განხილვის შესახებ ადმინისტრაციული საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის ნაწილში და დაევალოს დავების განხილვის საბჭოს, ამ ნაწილში გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ, ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა, კანონით დადგენილ ვადაში.
5. შპს „ვ-----ის“ სარჩელი, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 3 სექტემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის, 2015 წლის 3 სექტემბრის №3---- ბრძანებისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 18 დეკემბრის №4---- ბრძანების ბათილად ცნობის ნაწილში არ დაკმაყოფილდეს.
6. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს სოლიდარულად დაეკისროთ შპს „ვ-----ის“ სასარგებლოდ 4 850.9 (ოთხი ათას ოცდაათი ორმოცდაათი) ლარის და 9 (ცხრა) თეთრის ანაზღაურება.
7. 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

თეა ძიმისტარაშვილი

მოსამართლეები

მერაბ ლომიძე

მირანდა ერემაძე