

საქმე № 330310017001800286

საქმე N3ბ/1956-18



**გადაწყვეტილება
საქართველოს სახელით**

30 ივლისი, 2019 წელი

თბილისი

ქ.

**თბილისის სააპელაციო სასამართლო
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
თავმჯდომარე - ილონა თოდუა**

**მოსამართლეები - გიორგი გოგიაშვილი
შოთა გეწაძე**

სხდომის მდივანი - მარინე კახაძე

აპელანტი - სს-----ი (შპს „-----ის“ უფლებამონაცვლე)

წარმომადგენელი - ი-----ი ა-----ი

მოწინააღმდეგე მხარე - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

წარმომადგენელი - ა----- რ-----

მოწინააღმდეგე მხარე - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ
შემოსავლების სამსახური;

წარმომადგენელი - მ----- ნ-----ე

დავის საგანი - ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი
აქტების (ნაწილის) ბათილად ცნობა;

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 26 ოქტომბრის
გადაწყვეტილება;

1. სააპელაციო საჩივრის ავტორის მოთხოვნა - გაუქმდეს თბილისის
საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის
26 ოქტომბრის გადაწყვეტილება და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების
მიღებით სარჩელი სრულად დაკმაყოფილდეს;

2.გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

2.1.გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 26 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით მოსარჩელე შპს „-----ი-ს“ (ს/ნ-----) სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

2.2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

2.2.1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2-----, 2-----, 0-----, 1----- წლების N-----, 4-----, 4-----, 4-----, 4----- ბრძანებების საფუძველზე, შპს „-----ში“ (ს/ნ-----) ჩატარდა გასვლითი, სრული საგადასახადო შემოწმება. თემა: შუალედური: 2----- წწ. შესამოწმებელი პერიოდი: 0-----

2-----ს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის უფლებამოსილმა პირებმა შეადგინეს შპს „-----ი-ს“ (ს/ნ-----) საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი, რომლის საფუძველზეც 1----- -- წელს გამოიცა ბრძანება N----- და 2----- წლის საგადასახადო მოთხოვნა N-----.

შემოწმების აქტში, სადავო საკითხთან დაკავშირებით აღინიშნა, რომ: საზოგადოებას 2----- წლებში მიღებული აქვს უცხოური რეზიდენტებისგან მომსახურებები, რომელიც დაბეგრული არ აქვს უკუდაბეგრის დღგ-ით, კერძოდ ეს მომსახურებებია: ი-----ი (ქსელის ნებისმიერ ტექნიკურად დასაშვებ წერტილში ელექტროკავშირგაბმულობის ქსელის ფიზიკური და ლოგიკური კავშირი, რომელიც გამოიყენება ერთი ან სხვადასხვა ოპერატორის მიერ, რათა ერთი ოპერატორის მომხმარებელს შესაძლებლობა მიეცეს დაუკავშირდეს იმავე ან სხვა ოპერატორის მომხმარებელს, ან/და ისარგებლოს სხვა ოპერატორის მომსახურებით), რ-----ი (საშუალებას აძლევს მომხმარებელს კავშირის წყვეტის გარეშე ავტომატურად მიუერთდეს იმ დაშვების წერტილს, რომლის დაფარვის ზონაშიც მოხვდა) და რ-----თან დაკავშირებული მომსახურება ე.წ. ს-----ი. გადამხდელს ზემოაღნიშნული მომსახურებები არ აქვს დაბეგრული უკუდაბეგრის დღგ-ით 2--- წელს. უცხოური რეზიდენტებიდან მიღებული მომსახურებები (ი-----ი, რ-----ი, რ-----თან დაკავშირებული მომსახურება ე.წ. ს-----ი), რომელიც არ იყო დაბეგრული უკუდაბეგრის დღგ-ით, დაექვემდებარა დაბეგრას.

სამართლებრივი საფუძველი: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 166.1.,„დ.თ.“ მუხლი და 176-ე მუხლი.

2.2.2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2-----ის N----- ბრძანების (გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ) თანახმად:

1) შპს „-----ი-ს“ (ს/ნ-----) საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, შეუმცირდა ძირითადი გადასახადი 482153 ლარით და დაერიცხა ჯარიმა 893224 ლარი. 2) შპს „-----ი“-ს (ს/ნ-----) დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები 385527 ლარი და შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები 385527 ლარით. 3) დასარიცხი/შესამცირებელი გადასახადები აისახა გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე, ბრძანების დანართში მითითებული გადასახადების/გადასახდელების სახეებისა და გადახდის ვადების მიხედვით.

საფუძველი: შპს „-----ი-ს“ (ს/ნ-----) გასვლითი საგადასახადო შემოწმების 2-----ის შუალედური აქტი.

2.2.3. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2-----ის №----- საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად: შპს „-----ი“-ს (ს/ნ-----) საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის საფუძველზე, ბრძანება №-----, თარიღი 1-----) გადასახდელოდ დაერიცხა: დღგ - ძირითადი: - 552300 ლარი, ჯარიმა: 7156 ლარი, საურავი: 0 ლარი, სულ -545144 ლარი; აქციზის გადასახადი- ძირითადი: -117061 ლარი, ჯარიმა 0 ლარი, საურავი 0 ლარი, სულ -117061 ლარი; უკუდაბეგვრის წესით დარიცხული- ძირითადი: 1180249 ლარი, ჯარიმა 661548 ლარი, საურავი 0 ლარი, სულ 1841797 ლარი. მოგების გადასახადი - ძირითადი: - 385527 ლარი, ჯარიმა 0 ლარი, საურავი 0 ლარი, სულ - 385527 ლარი. საშემოსავლო გადასახადი - ძირითადი: - 608097 ლარი, ჯარიმა 224228 ლარი, საურავი 0 ლარი, სულ -383869; მიწა-არასასოფლო - ძირითადი 583 ლარი, ჯარიმა 292 ლარი, საურავი 0 ლარი, სულ 875 ლარი; სულ - ძირითადი: - 482153 ლარი, ჯარიმა 893224 ლარი, საურავი 0 ლარი, სულ 411071 ლარი (იხ. ს.ფ. 152-202).

2.2.4. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2-----ის N----- ბრძანების (შპს „-----ი“-ს (ს/ნ-----) საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების თაობაზე) თანახმად: 1) შპს „-----ი“-ს (ს/ნ-----) საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. 2) საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად, შპს „-----ი“ (ს/ნ-----) გათავისუფლდა რ-----თან დაკავშირებული მომსახურების უკუდაბეგვრის დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად განხილვის საფუძველზე, დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირებისთვის სსკ-ის 275-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით დარიცხული სანქციისგან. 3) გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 20 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს მომსახურების გამწევი კომპანიების რეზიდენტობის

დამადასტურებელი ცნობები. თავის მხრივ აუდიტის დეპარტამენტმა შეისწავლოს წარმოდგენილი ცნობები და თუ დასტურდება, რომ მომსახურება გაწეულია იმ ქვეყნის რეზიდენტი პირების მიერ, რომელთაც საქართველოს დადებული აქვს ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების და შემოსავალზე გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ შეთანხმება, აუდიტის დეპარტამენტმა შეისწავლოს აღნიშნული შეთანხმებებით გათვალისწინებული შეღავათის არსებობის პირობები და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში განახორციელოს შემოწმებით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). 4) დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. 5) განიმარტა გასაჩივრების წესი და ვადა.

სამართლებრივისაფუძველი: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 166-ე; 176-ე; 269-ე; 270-ე; 275-ე; 304-ე მუხლები (იხ.ს. ფ. 203-206).

2.2.5. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის უფლებამოსილმა პირებმა 0----- წელს შეადგინეს შპს „-----ის“ (ს/ნ-----) საგადასახადო შემოწმების აქტი.

შემოწმების აქტის მიხედვით: 2-----, 2-----, 0-----, 1-----, 0----- წლების N----, 4----, 4----, 4----, 4----, 2--- ბრძანებების საფუძველზე, შპს „-----ში“ (ს/ნ-----) ჩატარდა გასვლითი, სრული საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელი პერიოდი: 0-----. საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე 0----- წელს გამოიცა ბრძანება N----, ხოლო 0----- წელს საგადასახადო მოთხოვნა N-----.

შემოწმების აქტში, სადავო საკითხთან დაკავშირებით აღინიშნა, რომ: საზოგადოებას უცხოური რეზიდენტებისგან მიღებული აქვს მომსახურებები. კერძოდ ეს მომსახურებებია: ი-----ი (ქსელის ნებისმიერ ტექნიკურად დასაშვებ წერტილში ელექტროკავშირგაბმულობის ქსელის ფიზიკური და ლოგიკური კავშირი, რომელიც გამოიყენება ერთი ან სხვადასხვა ოპერატორის მიერ, რათა ერთი ოპერატორის მომხმარებელს შესაძლებლობა მიეცეს დაუკავშირდეს იმავე ან სხვა ოპერატორის მომხმარებელს, ან/და ისარგებლოს სხვა ოპერატორის მომსახურებით), რ-----ი (საშუალებას აძლევს მომხმარებელს კავშირის წყვეტის გარეშე ავტომატურად მიუერთდეს იმ დაშვების წერტილს, რომლის დაფარვის ზონაშიც მოხვდა) და რ-----თან დაკავშირებული მომსახურება ე.წ. ს-----ი. საზოგადოებას ზემოაღნიშნული მომსახურებები არ აქვს დაბეგრილი უკუდაბეგვრის დღგ-ით 2--- და 2--- წლებში, ხოლო 2----2--- წლებში დაბეგრილია არასრულად. სამართლებრივი საფუძველი: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 166.1.,დ.თ."; 176-ე; 104.,„ჟ“; 134.1.,„გ“ მუხლები.

2.2.6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2-----ის N---- ბრძანების

(გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ) თანახმად:

1) შპს „-----ი-ს“ (ს/ნ-----) საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა სულ 3 943 532 ლარი, მათ შორის: ძირითადი გადასახადი 1 696 278 ლარი და ჯარიმა 2 247 254 ლარი. 2) შპს „-----ი“-ს (ს/ნ-----) დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები 803 627 ლარი და შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები 835 371 ლარით. 3) დასარიცხი/შესამცირებელი გადასახადები აისახა გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე, ბრძანების დანართში მითითებული გადასახადების/გადასახდელების სახეებისა და გადახდის ვადების მიხედვით. 4) განიმარტა ბრძანების გასაჩივრების წესი და ვადა. საფუძველი: შპს „-----ი-ს“ (ს/ნ-----) გასვლითი საგადასახადო შემოწმების 2-----ის აქტი.

2.2.7. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2-----ის №----- საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად:

შპს „-----ი“-ს (ს/ნ-----) საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის საფუძველზე, (ბრძანება №-----, თარიღი 0-----) გადასახდელად დაერიცხა - ძირითადი: 1664533.8 ლარი; აქციზის გადასახადი: -152841 ლარი; დღგ: - 2403348 ლარი; მიწა-არასასოფლო: -28266; მოგების გადასახადი: -621939.2; ს-----ის მოსაკრებელი: 2135; საშემოსავლო გადასახადი: 62097; ჯარიმა: 2247254 ლარი, საურავი: 20490.9 ლარი, სულ: 3932278.7 ლარი. განიმარტა გასაჩივრების წესი და ვადა (ს.ფ. 57-94);

2.2.8. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2-----ის N---- ბრძანების (შპს „-----ი“-ს (ს/ნ-----) საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების თაობაზე) თანახმად: 1) შპს „-----ი“-ს (ს/ნ-----) საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; 2) საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად, შპს „-----ი“ (ს/ნ-----) გათავისუფლდა რ-----თან დაკავშირებული მომსახურების უკუდაბეგვრის დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად განხილვის საფუძველით, დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირებისთვის სსკ-ის 275-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით დარიცხული სანქციისგან. 3) გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 20 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს მომსახურების გამწევი კომპანიების რეზიდენტობის დამადასტურებელი ცნობები. თავის მხრივ აუდიტის დეპარტამენტმა შეისწავლოს წარმოდგენილი ცნობები და თუ დასტურდება, რომ მომსახურება გაწეული იყო იმ ქვეყნის რეზიდენტი პირების მიერ, რომელთანაც საქართველოს დადებული აქვს ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების და შემოსავალზე გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ შეთანხმება, აუდიტის დეპარტამენტმა შეისწავლოს აღნიშნული შეთანხმებებით გათვალისწინებული შეღავათის არსებობის პირობები და

შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში განახორციელოს შემოწმებით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). 4) დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. 5) განიმარტა გასაჩივრების წესი და ვადა.

სამართლებრივისაფუძველი: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 166-ე; 176-ე; 269-ე; 270-ე; 275-ე; 304-ე მუხლები (იხ. ს. ფ. 95-98).

2.2.9. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2-----
---ის N----- საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, შპს „-----ი“-ს (ს/ნ-----)
საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის საფუძველზე, ბრძანება N-----, თარიღი
1-----. გადასახდელად დაერიცხა - ძირითადი: -743678 ლარი; აქციზის
გადასახადი: -117061 ლარი; დღგ: -552300 ლარი; მიწა-არასასოფლო: -583;
მოგების გადასახადი: -385527; საშემოსავლო გადასახადი: 869622;
უკუდაბეგვრის წესით დარიცხული დღგ: 1180249; ჯარიმა: 424787 ლარი,
საურავი: 0 ლარი, სულ:-31889 ლარი. განიმარტა გასაჩივრების წესი და ვადა.

2.2.10. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2-----
---ის N----- საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, შპს „-----ი“-ს (ს/ნ-----)
საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის საფუძველზე, ბრძანება N-----,
თარიღი 2-----. გადასახდელად დაერიცხა - ძირითადი: 1014814.8 ლარი;
აქციზის გადასახადი:-152841 ლარი; დღგ:- 2403348 ლარი; მიწა-არასასოფლო:
-28266; მოგების გადასახადი: -1271658.2; ს-----ის მოსაკრებელი: 2135;
საშემოსავლო გადასახადი: 62097; ჯარიმა: 1320673 ლარი, საურავი: 12749.71
ლარი, სულ: 2348237.51 ლარი. განიმარტა გასაჩივრების წესი და ვადა
(იხ.ს.ფ. 55-56, 99-100).

2.2.11. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების
განხილვის საბჭოს 2-----ის გადაწყვეტილებით (საჩივარი N-----
და N-----; მომჩივანი: (შპს „-----ი“ (ს/ნ-----); შემმოწმებელი: აუდიტის
დეპარტამენტი.) შპს „-----ი“-ს საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.
გადაწყვეტილებაში მიეთითა:

დავის საგანი: 1) უკუდაბეგვრის დღგ-ის დარიცხვის მართლობიერება; 2) რ--
-----ის მომსახურების საერთაშორისო კავშირგაბმულობის მომსახურებად
განხილვა;

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება: 1) აუდიტის დეპარტამენტის 2----- წლის
№----- საგადასახადო მოთხოვნა; 2) შემოსავლების სამსახურის 1----- წლის
№---- ბრძანება; 3) აუდიტის დეპარტამენტის 5----- წლის №-----
„საგადასახადო მოთხოვნა“; 4) შემოსავლების სამსახურის 1----- წლის №----
ბრძანება;

დარიცხული თანხა: 411071 ლარი (2----- წლის №----- „საგადასახადო
მოთხოვნა“) დარიცხული თანხა: 3932278,7 ლარი (5----- წლის №-----

„საგადასახადო მოთხოვნა“) პროცედურული გარემოებები: შპს „-----ს“ სადავო თანხები დაერიცხა აუდიტის დეპარტამენტის საგადასახადო შემოწმების 1----- წლის შუალედური აქტის საფუძველზე, შემოწმებამ მოიცვა 1----- წლიდან 1----- წლამდე პერიოდი და აუდიტის დეპარტამენტის საგადასახადო შემოწმების 2----- წლის აქტის საფუძველზე, შემოწმებამ მოიცვა 1----- წლიდან 1----- წლამდე პერიოდი. აღნიშნულის თაობაზე გამოიცა აუდიტის დეპარტამენტის 1----- წლის №---- - ბრძანება, 2----- წლის №----- „საგადასახადო მოთხოვნა“ და 4----- წლის №---- ბრძანება, 5----- წლის №----- „საგადასახადო მოთხოვნა“. სადავო საკითხები განიხილა შემოსავლების სამსახურმა, რომლის 1----- წლის №---- - და №---- ბრძანებებით ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა საჩივარი, კერძოდ:

საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად შპს „----- —ი“ გათავისუფლდა რ-----თან დაკავშირებული მომსახურების უკუდაბეგვრის დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად განხილვის საფუძველით, დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირებისათვის საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით დარიცხული სანქციისაგან.

გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 20 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს მომსახურების გამწევი კომპანიების რეზიდენტობის დამადასტურებელი ცნობები. თავის მხრივ აუდიტის დეპარტამენტმა უნდა შეისწავლოს წარდგენილი ცნობები და თუ დადასტურდება, რომ მომსახურება გაწეულია იმ ქვეყნის რეზიდენტი პირის მიერ, რომელთანაც საქართველოს დადებული აქვს ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების და შემოსავალზე გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ შეთანხმება, აუდიტის დეპარტამენტმა შეისწავლოს აღნიშნული შეთანხმებებით გათვალისწინებული შეღავათის არსებობის პირობები და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში განახორციელოს შემოწმებით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება).

სადავო საკითხები:

1. უკუდაბეგვრის დღგ-ის დარიცხვის მართლობიერება.

ფაქტების აღწერა:

შემოწმების აქტის თანახმად, საზოგადოებას 2----2--- წლებში მიღებული აქვს უცხოური რეზიდენტებისგან მომსახურებები, რომელიც დაბეგრილი არ აქვს უკუდაბეგვრის დღგ-ით, კერძოდ ეს მომსახურებებია: ი-----ი (ქსელის ნებისმიერ ტექნიკურად დასაშვებ წერტილში ელექტრო კავშირგაბმულობის ქსელის ფიზიკური და ლოგიკური კავშირი, რომელიც გამოიყენება ერთი ან სხვადასხვა ოპერატორის მიერ, რათა ერთი ოპერატორის მომხმარებელს შესაძლებლობა მიეცეს დაუკავშირდეს იმავე ან სხვა ოპერატორის

მომხმარებელს, ან/და ისარგებლოს სხვა ოპერატორის მომსახურებით). რ-----
-ი (საშუალებას აძლევს მომხმარებელს კავშირის წყვეტის გარეშე
ავტომატურად მიუერთდეს იმ დაშვების წერტილს, რომლის დაფარვის
ზონაშიც მოხვდა) და რ-----თან დაკავშირებული მომსახურება ე.წ. ს-----
ი. გადამხდელს ზემოაღნიშნული მომსახურებები არ აქვს დაბეგრული
უკუდაბეგრის დღგ-ით 2---, 2--- და 2--- წლებში, ხოლო 2---2--- წლებში
დაბეგრულია არასრულად.

საგადასახადო კოდექსის 166-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ.თ.“
(აღნიშნული მუხლი ამოქმედდა 2--- წლიდან) ქვეპუნქტის თანახმად,
აღნიშნული მომსახურებები განხილული იყო საქართველოში გაწეულ
მომსახურებად და საგადასახადო კოდექსის 176-ე მუხლით დაბეგრული იყო
გადახდის წყაროსთან უკუდაბეგრის დღგ-ით დამატებით დასარიცხი ი-----
-----ის მომსახურების ღირებულება 1----- წლის შუალედური აქტის
საფუძველზე შეადგენს 3896332 ლარს, რ-----ის - 5157594 ლარს, ე.წ. ს-----
ის - 530205 ლარს, ჯამში დასაბეგრი თანხა გაიზარდა 9584131 ლარით. ხოლო,
2----- წლის აქტის საფუძველზე შეადგენს 11854592 ლარს, რ-----ის -
7257103 ლარს, ე.წ. ს-----ის - 778417 ლარს. ჯამში დასაბეგრი თანხა
გაიზარდა 19890112 ლარით.

შემოსავლების სამსახურის არგუმენტაცია:

საგადასახადო კოდექსის 166-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ პუნქტის
მიხედვით თუ მომსახურების მიმღებ და გამწევ პირთა ადგილსამყოფელი
სხვადასხვა სახელმწიფოშია, მაშინ მომსახურების მიმღები პირის
რეგისტრაციის ადგილი ან მართვის ადგილი ან მომსახურების მიმღები
პირის მუდმივი დაწესებულების ადგილმდებარეობა, თუ მომსახურება
დაკავშირებულია უშუალოდ ამ მუდმივ დაწესებულებასთან. ამ ქვეპუნქტის
დებულებები გამოიყენება შემდეგი მომსახურების მიმართ: დ.თ.)
სატელეკომუნიკაციო, რადიო და ტელემაუწყებლობის მომსახურება;

საგადასახადო კოდექსის 176-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, დღგ-
ით უკუდაბეგრას ექვემდებარება: ა) არარეზიდენტი ფიზიკური პირის
(გარდა საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირისა) ან არარეზიდენტი
საწარმოს მიერ საგადასახადო აგენტისათვის საქართველოს ტერიტორიაზე
გაწეული მომსახურება.

საგადასახადო კოდექსის 270-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით,
საგადასახადო სანქცია არის პასუხისმგებლობის ზომა ჩადენილი
საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის.

ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო სანქცია გამოიყენება
გაფრთხილების, საურავის, ფულადი ჯარიმის, საქართველოს საბაჟო
საზღვრის გადაკვეთის უფლების შეზღუდვის, სამართალდარღვევის

საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უსასყიდლოდ ჩამორთმევის სახით, კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში.

საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის თანხის შემცირება, გარდა ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა, - იწვევს პირის დაჯარიმებას შემცირებული გადასახადის თანხის 50 პროცენტის ოდენობით.

საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, „საგადასახადო ორგანოს/დავის განმხილველ ორგანოს ან სასამართლოს უფლება აქვს, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით.

საქმეში არსებული მასალებით და ზემოაღნიშნულ ნორმებზე დაყრდნობით დავების განხილვის საბჭოს მიაჩნია, რომ ი-----თან და რ-----თან დაკავშირებული მომსახურებების უკუდაბეგვრის დღგ-ით დაბეგვრა შესაბამისობაშია კანონმდებლობის მოთხოვნებთან, მაგრამ რ-----თან დაკავშირებული მომსახურების უკუდაბეგვრის დღგ-ით არ დაბეგვრა გამოწვეულია გადამხდელის შეცდომით, არცოდნით, შესაბამისად საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად შპს „-----“ —ი“ უნდა გაათავისუფლდეს აღნიშნულის გათვალისწინებით დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირებისათვის საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დარიცხული სანქციისაგან.

მომჩივანის არგუმენტაცია:

საზოგადოებას 2---2--- წლებში მიღებული აქვს უცხოური რეზიდენტებისაგან მომსახურებები, რომლებიც დაბეგრილი არ აქვს უკუდაბეგვრის დღგ-ით, კერძოდ ეს მომსახურებებია: ი-----ი (ქსელის ნებისმიერ ტექნიკურად დასაშვებ წერტილში ელექტროკავშირგაბმულობის ქსელის ფიზიკური და ლოგიკური კავშირი, რომელიც გამოიყენება ერთ ან სხვადასხვა ოპერატორის მიერ, რათა ერთი ოპერატორის მომხმარებელს შესაძლებლობა მიეცეს დაუკავშირდეს იმავე ან სხვა ოპერატორის მომხმარებელს, ან/და ისარგებლოს სხვა ოპერატორის მომსახურებით), რ-----ი (საშუალებას აძლევს მომხმარებელს კავშირის წყვეტის გარეშე ავტომატურად მიუერთდეს იმ დაშვების წერტილს, რომლის დაფარვის ზონაშიც მოხვდება) და რ-----თან დაკავშირებული მომსახურება ე.წ. ს-----ი. გადამხდელს ზემოაღნიშნული მომსახურებები არ აქვს დაბეგრილი უკუდაბეგვრის დღგ-ით 2---, 2--- და 2--- წლებში, ხოლო 2---2--- წლებში დაბეგრილია არასრულად; ვინაიდან 2--- წლის 1 იანვრიდან საგადასახადო

კოდექსის 166-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ.თ.“ ქვეპუნქტის მიხედვით საქართველოში გაწეულ მომსახურებად ითვლება სატელეკომუნიკაციო რადიო და ტელემაუწყებლობის მომსახურება. აქედან გამომდინარე, საწარმოს დღგ-ს უკუდაბეგვრის წესით უნდა მოეხდინა აღნიშნული მომსახურების დაბეგვრა და გადაეხადა გადასახადი ყოველი თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვისათვის, რომელიც საწარმოს უნდა ჩაეთვალა მომდევნო თვის დღგ-ს დეკლარაციით. ანუ საწარმო იხდის დღგ-ს უკუდაბეგვრის თანხას, რომელსაც ითვლის მომდევნო თვეში. შპს „-----ს“ მართალია არ მოუხდენია დღგ-ის უკუდაბეგვრის თანხის გადახდა, თუმცა ის იხდიდა ზედმეტობით სხვა გადასახადებში თანხებს, რის გამოც საწარმოს დამატებით დარიცხულ თანხებზე საურავი არ დაერიცხა ანუ, საწარმოს მთლიანობაში ბიუჯეტში თანხები გადახდილი აქვს სრულად, რაც იმაზე მიუთითებს, რომ საწარმო არის კეთილსინდისიერი გადამხდელი და მის მიმართ გამოყენებული უნდა იყოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილით გათვალისწინებული შეღავათი არა მხოლოდ რ-----ით გაწეულ მომსახურებაზე არამედ მთლიან თანხაზე, რადგანაც საგადასახადო კოდექსის 166-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ.თ.“ პუნქტით თუ მომსახურების მიმღები საქართველოშია, მაშინ საქართველოში გაწეულ მომსახურებად ითვლება სატელეკომუნიკაციო რადიო და ტელემაუწყებლობის მომსახურება, ანუ ეს ნორმა ეხება, როგორც რ-----ს, ასევე ი-----ს და ს-----ს.

დავების განხილვის საბჭო:

მხარეთა არგუმენტაციისა და წარმოდგენილი დოკუმენტაციის განხილვის შემდეგ საბჭომ მიიჩნია, რომ აღნიშნულ ნაწილში საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საგადასახადო კოდექსის 166-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის მიხედვით თუ მომსახურების მიმღებ და გამწევ პირთა ადგილსამყოფელი სხვადასხვა სახელმწიფოშია, მაშინ მომსახურების მიმღები პირის რეგისტრაციის ადგილი ან მართვის ადგილი ან მომსახურების მიმღები პირის მუდმივი დაწესებულების ადგილმდებარეობა, თუ მომსახურება დაკავშირებულია უშუალოდ ამ მუდმივ დაწესებულებასთან. ამ ქვეპუნქტის დებულებები გამოიყენება შემდეგი მომსახურების მიმართ: დ.თ.) სატელეკომუნიკაციო, რადიო და ტელემაუწყებლობის მომსახურება.

საგადასახადო კოდექსის 176-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-ით უკუდაბეგვრას ექვემდებარება არარეზიდენტი ფიზიკური პირის (გარდა საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირისა) ან არარეზიდენტი საწარმოს მიერ საგადასახადო აგენტისათვის საქართველოს ტერიტორიაზე გაწეული მომსახურება.

უცხოური რეზიდენტებისგან მომსახურებები, რომელიც დაბეგრული არ აქვს უკუდაბეგრის დღგ-ით, კერძოდ ეს მომსახურებებია: ი-----ი, რ-----ი და რ-----თან დაკავშირებული მომსახურება ე.წ. ს-----ი. რაც დაექვემდებარა დაბეგრას.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მხარეთა არგუმენტაციის, წარმოდგენილი მტკიცებულებების შეფასების, დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით, საბჭომ მიიჩნია, რომ საწარმოს მიერ უცხოური კავშირგაბმულობის კომპანიისგან მიღებული მომსახურება ექვემდებარება უკუდაბეგრის დღგ-ით დაბეგრას. რაც შეეხება ჯარიმის თანხის მოხსნას, საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად, შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილებით განხორციელებული ცვლილების გათვალისწინებით, მოცემულ შემთხვევაში არ არსებობს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე მომჩივნის სანქციისგან გათავისუფლების საფუძველი. ამდენად, შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილება შეესაბამება საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნებს.

2. რ-----ის მომსახურების საერთაშორისო კავშირგაბმულობის მომსახურებად განხილვა.

ფაქტების აღწერა:

შემოწმების აქტის თანახმად, საზოგადოება თავის აბონენტებს სთავაზობს რ-----ულ მომსახურებას, რომელიც საშუალებას აძლევს მომხმარებელს კავშირის წყვეტის გარეშე ავტომატურად მიუერთდეს იმ დაშვების წერტილს, რომლის დაფარვის ზონაშიც მოხვდა.

შემოწმებით, აღნიშნული მომსახურება განხილული იყო საგადასახადო კოდექსის ძვ. 24-ე (ჟ), მოქმედი 104-ე (ჟ) მუხლის თანახმად, საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად და დაბეგრული იყო გადახდის წყაროსთან 2--- წელს საგადასახადო კოდექსის 197-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით 4%-ით, ხოლო 2--- წლიდან საგადასახადო კოდექსის 134-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად 10%-ით. 2--- წელს 4%-ით დასაბეგრმა რ-----ის მომსახურებამ შეადგინა 5741796 ლარი, ხოლო 2--- წელს 10%-ით დასაბეგრმა თანხამ შეადგინა 5341125 ლარი, ჯამში საშემოსავლო გადასახადით დასაბეგრი ბაზა გაიზარდა 11082921 ლარით. შემოსავლების სამსახურის არგუმენტაცია:

საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ჟ“ პუნქტის თანახმად, საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება საქართველოსა და უცხო ქვეყნებს შორის საერთაშორისო გადაზიდვებში სატრანსპორტო მომსახურებით ან საერთაშორისო კავშირგაბმულობაში ტელესაკომუნიკაციო მომსახურებით მიღებული

შემოსავალი.

საგადასახადო კოდექსის 134-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად არარეზიდენტის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი, რომელიც არ მიეკუთვნება საქართველოში საგადასახადო აღრიცხვაზე მყოფ არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში, იბეგრება გადახდის წყაროსთან გამოქვითვების გარეშე, შემდეგი განაკვეთებით: გ) საწარმოს, ორგანიზაციის ან/და მეწარმე ფიზიკური პირის მიერ საერთაშორისო კავშირგაბმულობის ტელესაკომუნიკაციო მომსახურებისათვის და საერთაშორისო გადაზიდვების სატრანსპორტო მომსახურებისათვის გადახდილი თანხები - 10 პროცენტით; 2--- წელს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 24-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ჟ“ პუნქტის თანახმად, „საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება საქართველოსა და უცხო ქვეყნებს შორის საერთაშორისო გადაზიდვებში სატრანსპორტო მომსახურებით ან საერთაშორისო კავშირგაბმულობაში ტელესაკომუნიკაციო მომსახურებით მიღებული შემოსავალი.

საგადასახადო კოდექსის 197-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, არარეზიდენტის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი, რომელიც არ მიეკუთვნება არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში, იბეგრება გადახდის წყაროსთან შემდეგი განაკვეთებით: გ) საწარმოს, ორგანიზაციის ან/და მეწარმე ფიზიკური პირის მიერ რისკის დაზღვევისა და გადაზღვევის საფუძველზე. საერთაშორისო კავშირგაბმულობის ტელესაკომუნიკაციო მომსახურებისათვის და საერთაშორისო გადაზიდვების სატრანსპორტო მომსახურებისათვის გადახდილი თანხები - 4%-ით.

საგადასახადო კოდექსის 218-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, წყაროსთან გადასახადის დაკავება ევალება საგადასახადო აგენტს, რომელიც არის იურიდიული პირი, საწარმო/ორგანიზაცია ან მეწარმე ფიზიკური პირი, კერძოდ: გ) პირი, რომელიც იხდის ამ კოდექსის 197-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ გადასახდელებს.

საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, გადასახადით დაბეგვრასთან დაკავშირებულ საკითხზე საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებულ და ძალაში შესულ საერთაშორისო ხელშეკრულებას აქვს უპირატესი იურიდიული ძალა ამ კოდექსის მიმართ.

საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის თანხის შემცირება, გარდა ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა, - იწვევს პირის დაჯარიმებას შემცირებული გადასახადის

თანხის 50%-ის ოდენობით.

საქმეში არსებულ მასალებზე და ზემოაღნიშნულ ნორმებზე დაყრდნობით შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭო მიუთითებს, რომ საწარმოს მიერ უცხოური კავშირგაბმულობის კომპანიისათვის გაწეული კავშირგაბმულობის მომსახურება, რაზედაც გადახდილი იყო შესაბამისი თანხები წარმოადგენს არარეზიდენტი პირის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს და აღნიშნული შემოსავალი ექვემდებარებოდა გადახდის წყაროსთან დაბეგვრას, მაგრამ გადასახადის გადამხდელს უნდა მიეცეს წინადადება ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 20 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს მომსახურების გამწევი კომპანიების რეზიდენტობის დამადასტურებელი ცნობები. თავის მხრივ, აუდიტის დეპარტამენტმა შეისწავლოს წარმოდგენილი ცნობები და თუ დასტურდება, რომ მომსახურება გაწეულია იმ ქვეყნის რეზიდენტი პირების მიერ, რომელთანაც საქართველოს დადებული აქვს ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების და შემოსავალზე გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ შეთანხმება, აუდიტის დეპარტამენტმა შეისწავლოს აღნიშნული შეთანხმებებით გათვალისწინებული შეღავათის არსებობის პირობები და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში განახორციელოს შემოწმებით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება).

მომჩივნის არგუმენტაცია:

შემმოწმებას რ-----ის მომსახურება დაბეგრული აქვს, როგორც საერთაშორისო კავშირგაბმულობის მომსახურება 2--- წლის პირველ იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 4%-იანი განაკვეთით და 2--- წლის 1 იანვრიდან მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 10%-იანი განაკვეთით (მომსახურება განხილული იყო ძვ. საგადასახადო კოდექსის 24-ე მუხლის „ჟ“, მოქმედი 104-ე მუხლის „ჟ“ პუნქტის თანახმად, საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად). მომჩივანი არ ეთანხმება შემმოწმებლის პოზიციას, ვინაიდან რ-----ის მომსახურება არ წარმოადგენს საერთაშორისო კავშირგაბმულობას, რაზედაც არსებობს საქართველოს კომუნიკაციების ეროვნული კომისიის წერილი, რაც უნდა გაეთვალისწინებინა შემმოწმებელს და არ უნდა მოეხდინათ თანხის დარიცხვა.

კომპანიას შემოწმების აქტიდან დაერიცხა ჯარიმა 893224 ლარი. კომპანიის დღევანდელი ეკონომიკური მდგომარეობის გათვალისწინებით, აღნიშნული ჯარიმის თანხის დაკისრება უარყოფით ზეგავლენას მოახდენს კომპანიის ნორმალურ ფუნქციონირებაზე, რაც დიდი ალბათობით გამოიწვევს დასაქმებულთა რაოდენობის საგრძნობლად შემცირებასა და გარკვეული სახის განსახორციელებელი პროექტის შეჩერებას. გასათვალისწინებელია ისიც, რომ კომპანია წარმოადგენს ერთ-ერთ დიდ დამსაქმებელ

ორგანიზაციას.

კომპანიას გადახდილი აქვს ყველა სახის გადასახადის ძირითადი თანხები, რასაც ასევე ცხადყოფს ის ფაქტიც, რომ შემოწმების შედეგად საურავი არ დარიცხულა.

აღნიშნულის გათვალისწინებით, მომჩივანი ითხოვს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად, სანქციის სახით დარიცხული თანხებისგან გათავისუფლებას.

დავების განხილვის საბჭო:

მხარეთა არგუმენტაციისა და წარმოდგენილი დოკუმენტაციის განხილვის შემდეგ საბჭომ მიიჩნია, რომ აღნიშნულ ნაწილში საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს, შემდეგ გარემოებათა გამო:

2--- წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 24-ე მუხლის პირველი ნაწილის „უ“ პუნქტის თანახმად, „საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება საქართველოსა და უცხო ქვეყნებს შორის საერთაშორისო გადაზიდვებში სატრანსპორტო მომსახურებით ან საერთაშორისო კავშირგაბმულობაში ტელესაკომუნიკაციო მომსახურებით მიღებული შემოსავალი.

ამავე კოდექსის 197-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, „არარეზიდენტის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი, რომელიც არ მიეკუთვნება არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში, იბეგრება გადახდის წყაროსთან შემდეგი განაკვეთებით: საწარმოს, ორგანიზაციის ან/და მეწარმე ფიზიკური პირის მიერ საერთაშორისო კავშირგაბმულობის ტელესაკომუნიკაციო მომსახურებისათვის და საერთაშორისო გადაზიდვების სატრანსპორტო მომსახურებისათვის გადახდილი თანხები – 4%-ით. აღნიშნული განაკვეთით იბეგრება აგრეთვე „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული ნავთობისა და გაზის ოპერაციების განხორციელებისას არარეზიდენტი ქვეკონტრაქტორების მიერ მიღებული შემოსავალი;“

ამავე კოდექსის 218-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავება ევალება საგადასახადო აგენტს, რომელიც არის იურიდიული პირი, საწარმო/ორგანიზაცია ან მეწარმე ფიზიკური პირი, კერძოდ, პირი, რომელიც იხდის ამ კოდექსის 197-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ გადასახადებს. საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის პირველი ნაწილის „უ“ პუნქტის თანახმად, საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება საქართველოსა და უცხო ქვეყნებს შორის საერთაშორისო გადაზიდვებში

სატრანსპორტო მომსახურებით ან საერთაშორისო კავშირგაბმულობაში ტელესაკომუნიკაციო მომსახურებით მიღებული შემოსავალი.

საგადასახადო კოდექსის 134-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად არარეზიდენტის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი, რომელიც არ მიეკუთვნება საქართველოში საგადასახადო აღრიცხვაზე მყოფ არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში, იბეგრება გადახდის წყაროსთან გამოქვითვების გარეშე, შემდეგი განაკვეთებით: გ) საწარმოს, ორგანიზაციის ან/და მეწარმე ფიზიკური პირის მიერ საერთაშორისო კავშირგაბმულობის ტელესაკომუნიკაციო მომსახურებისათვის და საერთაშორისო გადაზიდვების სატრანსპორტო მომსახურებისათვის გადახდილი თანხები - 10 პროცენტით. შემოსავლების სამსახურის 1----- წლის №---- და №---- ბრძანებების თანახმად, ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა საჩივარი, კერძოდ, გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 20 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს მომსახურების გამწევი კომპანიების რეზიდენტობის დამადასტურებელი ცნობები. თავის მხრივ აუდიტის დეპარტამენტმა უნდა შეისწავლოს წარდგენილი ცნობები და თუ დადასტურდება, რომ მომსახურება გაწეულია იმ ქვეყნის რეზიდენტი პირის მიერ, რომელთანაც საქართველოს დადებული აქვს ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების და შემოსავალზე გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ შეთანხმება, აუდიტის დეპარტამენტმა შეისწავლოს აღნიშნული შეთანხმებებით გათვალისწინებული შეღავათის არსებობის პირობები და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში განახორციელოს შემოწმებით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება).

შემოსავლების სამსახურის ზემოაღნიშნული ბრძანების აღსრულების მიზნით გამოიცა აუდიტის დეპარტამენტის 3----- წლის დასკვნები, რომლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელმა აუდიტის დეპარტამენტში წარმოადგინა ზოგიერთი მომსახურების გამწევი არარეზიდენტი კომპანიის რეზიდენტობის დამადასტურებელი ცნობები. საგადასახადო კოდექსის 125-ე მუხლის შესაბამისად წარმოდგენილი ცნობების საფუძველზე დასტურდება, რომ მომსახურება გაწეულია იმ ქვეყნის რეზიდენტი პირების მიერ, რომელთანაც საქართველოს დადებული აქვს ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების და შემოსავალზე გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ შეთანხმება და შეთანხმების თანახმად კომპანიები იბეგრებიან მხოლოდ რეზიდენტ ქვეყანაში. შესაბამისად აღნიშნულ არარეზიდენტებზე გადახდილი მომსახურების თანხები არ ექვემდებარება გადახდის წყაროსთან დაბეგვრას. შედეგად, შემცირდა საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხული საშემოსავლო გადასახადი.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საბჭომ მიიჩნია, რომ საწარმოს მიერ უცხოური კავშირგაბმულობის კომპანიისათვის გაწეული კავშირგაბმულობის მომსახურება, რაზედაც გადახდილია შესაბამისი თანხები წარმოადგენს არარეზიდენტი პირის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს და აღნიშნული შემოსავალი ექვემდებარება გადახდის წყაროსთან დაბეგვრას. ამდენად, შემოსავლების სამსახურის ბრძანებით გატარებული ცვლილებების გათვალისწინებით სადავო საკითხის დაკმაყოფილების საფუძველი არ არსებობს (იხ. ს. ფ. 102-110).

2.2.12. საქართველოს კომუნიკაციების ეროვნული კომისიის 1----- წლის (ან 2--- -თარიღი არ იკითხება გარკვევით) N----- წერილით, შპს „-----ის“ გენერალურ დირექტორს ბატონ-----ს, მისი მიმდინარე წლის 0----- წერილის პასუხად ეცნობა, რომ შპს „-----ის“ მიერ საკუთარი აბონენტებისათვის გაწეული რ-----ული მომსახურება არ ითვლება საერთაშორისო კავშირგაბმულობად (იხ. ს.ფ. 111).

2.3. დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

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

ამ კოდექსის 2.2. მუხლის თანახმად, გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა.

ამ კოდექსის 43.4. მუხლის შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს ეკისრება ამ კოდექსით ან/და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით

გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა.

ამ კოდექსის 61.1. მუხლის 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.

ამ კოდექსის 299.2. მუხლით, 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.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (ძალადაკარგულია 2--- წლის 01 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 1--- ----- N--- კანონით) 24.1.,„ჟ“ მუხლის თანახმად, საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს განეკუთვნება: ჟ) საქართველოსა და უცხო ქვეყნებს შორის საერთაშორისო გადაზიდვებში სატრანსპორტო მომსახურებით ან საერთაშორისო კავშირგაბმულობაში ტელესაკომუნიკაციო მომსახურებით მიღებული შემოსავალი.

ამ კოდექსის 197.1.,„გ“ მუხლის (ძალადაკარგულია 2--- წლის 01 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 1----- N--- კანონით) 2009 წლის 01 წლიდან ამოქმედებული რედაქციის მიხედვით: არარეზიდენტის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი, რომელიც არ მიეკუთვნება არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში, იბეგრება გადახდის წყაროსთან შემდეგი განაკვეთებით: გ) საწარმოს, ორგანიზაციის ან/და მეწარმე ფიზიკური პირის მიერ საერთაშორისო კავშირგაბმულობის ტელესაკომუნიკაციო მომსახურებისათვის და საერთაშორისო გადაზიდვების სატრანსპორტო მომსახურებისათვის გადახდილი თანხები – 4%-ით. აღნიშნული განაკვეთით იბეგრება აგრეთვე „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული ნავთობისა და გაზის ოპერაციების განხორციელებისას არარეზიდენტი ქვეკონტრაქტორების მიერ მიღებული შემოსავალი (14.03.2008. N5911 ამოქმედდეს 2009 წლის 1 იანვრიდან.).

ამ კოდექსის (ძალადაკარგულია 2--- წლის 01 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 1----- N--- კანონით) 218.1.,„გ“ მუხლის თანახმად: გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავება

ევალუბა საგადასახადო აგენტს, რომელიც არის იურიდიული პირი, საწარმო/ორგანიზაცია ან მეწარმე ფიზიკური პირი, კერძოდ: გ) პირი, რომელიც იხდის ამ კოდექსის 197-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ გადასახდელებს.

ამ კოდექსის (ძალადაკარგულია 2--- წლის 01 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 1----- N---- კანონით) 2.7. მუხლით, თუ საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული და ძალაში შესული საერთაშორისო ხელშეკრულებით დადგენილია საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობისაგან განსხვავებული ნორმები, მაშინ გამოიყენება ამ საერთაშორისო ხელშეკრულების ნორმები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 104.1.,„ჟ“ მუხლის თანახმად, ამ კარის მიზნებისათვის საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს განეკუთვნება: ჟ) საქართველოსა და უცხო ქვეყნებს შორის საერთაშორისო გადაზიდვებში სატრანსპორტო მომსახურებით ან საერთაშორისო კავშირგაბმულობაში ტელესაკომუნიკაციო მომსახურებით მიღებული შემოსავალი.

ამ კოდექსის 134.1.,„გ“ მუხლის შესაბამისად, არარეზიდენტის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი, რომელიც არ მიეკუთვნება საქართველოში საგადასახადო აღრიცხვაზე მყოფ არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში, იბეგრება გადახდის წყაროსთან გამოქვითვების გარეშე, შემდეგი განაკვეთებით: გ) საწარმოს, ორგანიზაციის ან/და მეწარმე ფიზიკური პირის მიერ საერთაშორისო კავშირგაბმულობის ტელესაკომუნიკაციო მომსახურებისათვის და საერთაშორისო გადაზიდვების სატრანსპორტო მომსახურებისათვის გადახდილი თანხები – 10 პროცენტით.

ამ კოდექსის 166.1. მუხლით, ამ კარის მიზნებისათვის მომსახურების გაწევის ადგილად ითვლება: დ) თუ მომსახურების მიმღებ და გამწევ პირთა ადგილსამყოფელი სხვადასხვა სახელმწიფოშია, მაშინ მომსახურების მიმღები პირის რეგისტრაციის ადგილი ან მართვის ადგილი ან მომსახურების მიმღები პირის მუდმივი დაწესებულების ადგილმდებარეობა, თუ მომსახურება დაკავშირებულია უშუალოდ ამ მუდმივ დაწესებულებასთან. ამ ქვეპუნქტის დებულებები გამოიყენება შემდეგი მომსახურების მიმართ: დ.თ) სატელეკომუნიკაციო, რადიო და ტელემაუწყებლობის მომსახურება.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ განსახილველ შემთხვევაში დავის საგანს წარმოადგენს გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ სამართლებრივი აქტების ნაწილში - 1) უკუდაბეგვრის დღგ-ის დარიცხვის მართლობიერება და 2) რ-----ის მომსახურების საერთაშორისო

კავშირგაბმულობის მომსახურებად განხილვა. ამასთანავე მოსარჩელე ითხოვს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269.7. მუხლის საფუძველზე უკუდაბეგვრის წესით დარიცხული გადასახადის ჯარიმის დარიცხვისა და საშემოსავლო გადასახადის ჯარიმის დარიცხვის ნაწილში სანქციისაგან (ჯარიმა) გათავისუფლებას.

სასამართლომ იმსჯელა უკუდაბეგვრის დღგ-ის დარიცხვის მართლობიერებაზე და აღნიშნა, რომ მოსარჩელე გადასახადის გადამხდელს შპს „-----ი-ს“ 2---2--- წლებში მიღებული აქვს უცხოური რეზიდენტებისგან მომსახურებები: 1) ი-----ი (ქსელის ნებისმიერ ტექნიკურად დასაშვებ წერტილში ელექტროკავშირგაბმულობის ქსელის ფიზიკური და ლოგიკური კავშირი, რომელიც გამოიყენება ერთი ან სხვადასხვა ოპერატორის მიერ, რათა ერთი ოპერატორის მომხმარებელს შესაძლებლობა მიეცეს დაუკავშირდეს იმავე ან სხვა ოპერატორის მომხმარებელს, ან/და ისარგებლოს სხვა ოპერატორის მომსახურებით) და 2) რ-----ი (საშუალებას აძლევს მომხმარებელს კავშირის წყვეტის გარეშე ავტომატურად მიუერთდეს იმ დაშვების წერტილს, რომლის დაფარვის ზონაშიც მოხვდა) და რ-----თან დაკავშირებული მომსახურება ე.წ. ს-----ი. გადასახადის გადამხდელს 2---2--- 2--- წლების აღნიშნული მომსახურებები არა აქვს დაბეგრული უკუდაბეგვრის დღგ-ით, ხოლო 2---2--- წლების დაბეგრული აქვს არასრულად.

სასამართლომ ყურადღება მიაქცია იმ ფაქტობრივ გარემოებას, რომ მოსარჩელე სადავოდ არ ხდის და ადასტურებს, რომ გადასახადის გადამხდელს არ მოუხდენია დღგ-ს უკუდაბეგვრის თანხის გადახდა, თუმცა ის იხდიდა ზედმეტობით სხვა გადასახადებში თანხებს, რის გამოც საწარმოს დამატებით დარიცხულ თანხებზე საურავი არ დაერიცხა ანუ, საწარმოს მთლიანობაში ბიუჯეტში თანხები გადახდილი აქვს სრულად, რაც იმაზე მიუთითებს, რომ საწარმო არის კეთილსინდისიერი გადამხდელი. აღნიშნულის გამო მიაჩნიათ, რომ მათ მიმართ გამოყენებული უნდა იქნეს 269.7. მუხლით გათვალისწინებული შეღავათი არა მხოლოდ რ-----ით გამოწვეულ მომსახურებაზე, არამედ მთლიან თანხაზე, ვინაიდან, საგადასახადო კოდექსის 166.1.,„დ.თ“ მუხლი ეხება, როგორც რ-----ს ისე ი-----ს და ს-----ს.

ზემოთ მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებების ურთიერთშეჯერების შედეგად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ საწარმოს მიერ უცხოური კავშირგაბმულობის კომპანიისგან მიღებული მომსახურებები (ი-----ი, რ-----ი, რ-----თან დაკავშირებული მომსახურება ე.წ. ს-----ი), რომელიც არ იყო დაბეგრული უკუდაბეგვრის დღგ-ით, ექვემდებარება უკუდაბეგვრის დღგ-ით დაბეგვრას.

სასამართლომ ასევე იმსჯელა რ-----ის მომსახურების საერთაშორისო კავშირგაბმულობის მომსახურებად განხილვის საკითზე და აღნიშნა, რომ შემოწმების აქტის მიხედვით. საზოგადოება თავის აბონენტებს სთავაზობს რ-----ულ მომსახურებას, რაც საშუალებას აძლევს მომხმარებელს კავშირის წყვეტის გარეშე ავტომატურად მიუერთდეს იმ დაშვების წერტილს, რომლის დაფარვის ზონაშიც მოხვდა. 0----- წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის (ძალადაკარგულია 2--- წლის 01 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 1----- N--- კანონით) 24.1.,„ჟ“ მუხლის და 0----- წლიდან მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 104.1.,„ჟ“ მუხლის შესაბამისად, აღნიშნული მომსახურება განხილული იყო საქართველოში არსებულ წყაროდან მიღებულ შემოსავლად და დაიბეგრა გადახდის წყაროსთან, 0----- წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის (ძალადაკარგულია 2--- წლის 01 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 1----- N--- კანონით) 197.1.,„გ“ მუხლით 4%-ით და 0----- წლიდან მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 134.1.,„გ“ მუხლით -10%-ით.

საქმის მასალების მიხედვით, სასამართლომ დადასტურებულად მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 1----- წლის №---- ბრძანებისა და №---- ბრძანების შესაბამისად, მოსარჩელემ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტში წარადგინა დოკუმენტაცია (ზოგიერთი მომსახურების გამწევი არარეზიდენტი კომპანიის რეზიდენტობის დამადასტურებელი ცნობები), რომელთა შესწავლის შედეგად აუდიტის დეპარტამენტმა 3----- წელს შეადგინა დასკვნები. ამ დასკვნების შედეგად, მოსარჩელეს შეუმცირდა საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხული საშემოსავლო გადასახადი, ვინაიდან საგადასახადო კოდექსის 125-ე მუხლის შესაბამისად წარმოდგენილი ცნობების საფუძველზე დასტურდებოდა, რომ მომსახურება გაწეულია იმ ქვეყნის რეზიდენტი პირების მიერ, რომელთანაც საქართველოს დადებული აქვს ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების და შემოსავალზე გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ შეთანხმება და შეთანხმების თანახმად კომპანიები იბეგრებიან მხოლოდ რეზიდენტ ქვეყანაში. შესაბამისად, აღნიშნულ არარეზიდენტებზე გადახდილი მომსახურების თანხები არ ექვემდებარებოდა გადახდის წყაროსთან დაბეგვრას.

ზემოთ მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებების ურთიერთშეჯერების შედეგად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ საწარმოს მიერ უცხოური კავშირგაბმულობის კომპანიისათვის გაწეული კავშირგაბმულობის მომსახურებისათვის გადახდილი თანხა წარმოადგენს არარეზიდენტი პირის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს და აღნიშნული შემოსავალი ექვემდებარება გადახდის წყაროსთან დაბეგვრას (გარდა საერთაშორისო ხელშეკრულებებით

დადგენილი შემთხვევებისა).

სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის მითითება საქართველოს კომუნიკაციების ეროვნული კომისიის 1----- წლის (ან 2--- -თარიღი არ იკითხება გარკვევით) N----- წერილზე, რომ შპს „-----ის“ მიერ საკუთარი აბონენტებისათვის გაწეული რ-----ული მომსახურება არ ითვლება საერთაშორისო კავშირგაბმულობად, ვინაიდან, საკანონმდებლო ცვლილებებისა და ზემოთ მითითებული სამართლებრივი ნორმების შესაბამისად, საგადასახადო მიზნებისათვის რ-----ის მომსახურება განიხილება საერთაშორისო კავშირგაბმულობის მომსახურებად.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269.7. მუხლის საფუძველზე უკუდაბეგვრის წესით დარიცხული გადასახადის ჯარიმის დარიცხვისა და საშემოსავლო გადასახადის ჯარიმის დარიცხვის ნაწილში სანქციისაგან (ჯარიმის) გათავისუფლების საკითხთან დაკავშირებით სასამართლომ აღნიშნა შემდეგი:

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2--- წლის 07 ივლისის Nბს-754-740 (კ-14) საქმეზე, განმარტების თანახმად, „საგადასახადო სამართალდარღვევები საქართველოში მოწესრიგებულია საგადასახადო კოდექსით, რომელიც განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებსა და საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლით განსაზღვრული ქმედების საგადასახადო სამართალდარღვევად მიჩნევისა და საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზოგადი პრინციპები, რომლის მიხედვით საგადასახადო სამართალდარღვევად ჩაითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძველითა და წესით. აღნიშნული მუხლიდან გამომდინარე, საგადასახადო პასუხისმგებლობა არის კონკრეტული საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩამდენი პირის ვალდებულება, საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით, პასუხი აგოს მის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებისათვის. მართლსაწინააღმდეგოა ქმედება, რომელიც არღვევს საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმებს.“

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269.1. მუხლის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა

შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით. ამ ნორმის მე-21 ნაწილით, თუ საგადასახადო დავის განხილვის დასრულებამდე კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი ქმედების ჩადენისათვის, დავის განმხილველი ორგანო ვალდებულია გამოიყენოს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა. ამ ნორმის მე-7 ნაწილით, საგადასახადო ორგანოს/დავის განმხილველ ორგანოს ან სასამართლოს უფლება აქვს, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით. ამავე კოდექსის 270.1. მუხლით, საგადასახადო სანქცია არის პასუხისმგებლობის ზომა ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის. ამ ნორმის მე-2 ნაწილით, საგადასახადო სანქცია გამოიყენება გაფრთხილების, საურავის, ფულადი ჯარიმის, სამართალდარღვევის საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უსასყიდლოდ ჩამორთმევის სახით, ამ კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში.

ამ კოდექსის 275.2. მუხლის თანახმად, პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის თანხის შემცირება, გარდა ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა, იწვევს პირის დაჯარიმებას შემცირებული გადასახადის თანხის 50 პროცენტის ოდენობით.

სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილში 2--- წლის 28 დეკემბრის N 189 კანონით განხორციელებული (ამოქმედდა 2--- წლის პირველი იანვრიდან) საკანონმდებლო ცვლილების შედეგად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განმხილველ ორგანოებს, აგრეთვე სასამართლო ხელისუფლებას მიენიჭა უფლება - გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო კოდექსით დაკისრებული სანქციისაგან, მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის 1) შეცდომით ან/და 2) არცოდნით (შეცდომა/არცოდნით).

აღნიშნულთან დაკავშირებით, სასამართლომ მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის განმარტებებზე 2--- წლის 07 ოქტომბრის №ბს-222-219 (კ-14) ადმინისტრაციულ საქმეზე, სახელდობრ: „საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილში 2--- წლის 28 დეკემბერს განხორციელებული (ამოქმედდა 2--- წლის 1-ლი იანვრიდან) საკანონმდებლო ცვლილებით საგადასახადო ორგანოებსა და სასამართლო ხელისუფლებას მიენიჭა კომპეტენცია გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის

გადამხდელი დაკისრებული სანქციისაგან, რომლის გამოყენება, როგორც ადმინისტრაციული ორგანოების, ასევე ეროვნული სასამართლოების მხრიდან მოითხოვს საგადასახადო ინსტიტუტების არსისა და დანიშნულების კვალიფიციურ ანალიზს და სამართლებრივი სტანდარტის დადგენას."

„საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მითითებული ნორმით კანონმდებელმა საგადასახადო სამართალში შემოიტანა გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერების (GOOD FAITH) პრინციპი, რაც მთელი რიგი ქვეყნების კანონმდებლობით პასუხისმგებლობის (ბრალის) გამომრიცხველ გარემოებად განიხილება."

„საკასაციო სასამართლო მოცემულ საკითხთან დაკავშირებით საერთაშორისო გამოცდილების შესწავლის შედეგად აღნიშნავს, რომ მთელი რიგი ქვეყნების დოქტრინა და საგადასახადო კანონმდებლობა გადასახადის გადამხდელის მოქმედებების კეთილსინდისიერების შესაფასებლად ფართოდ იყენებს „უფლებათა ბოროტად გამოყენების“ ცნებას. გათვალისწინებულია სხვა სპეციალური პროცედურებიც. იმისათვის, რომ პირის მიერ განხორციელებული მოქმედებები ან დადებული გარიგებები საგადასახადო ადმინისტრაციების მიერ შემდგომში უფლებათა ბოროტად გამოყენებად არ შეფასდეს, კეთილსინდისიერ გადასახადის გადამხდელს შესაძლებლობა აქვს, საგადასახადო ორგანოებიდან წინასწარ მიიღოს სპეციალური განმარტებები კონკრეტული გარიგების განხორციელებისას საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების შესახებ."

სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობა არ განმარტავს თუ რა შემთხვევაში ჩაითვლება გადასახადის გადამხდელი (პირი, რომელსაც აქვს ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება) კეთილსინდისიერად, ხოლო საგადასახადო სამართალდარღვევა გადასახადის გადამხდელის მიერ შეცდომა/არცოდნით ჩადენილად. ასევე არ არის განმარტებული საგადასახადო თვალსაზრისით ტერმინები: „კეთილსინდისიერი გადამხდელი“, „შეცდომა“, „არცოდნა“.

ამრიგად, საგადასახადო კანონმდებლობა იმპერატიულად არ ადგენს იმ ფაქტობრივ და სამართლებრივ წანამძღვრებს, რაც უნდა იქნეს გათვალისწინებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე გადაწყვეტილების მიღებისას.

სასამართლოს მოსაზრებით, კეთილსინდისიერად შეიძლება ჩაითვალოს გადასახადის გადამხდელი (პირი, რომელსაც აქვს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება), რომელიც საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი პერიოდულობით, ზედმიწევნით ზუსტად ასრულებს საგადასახადო კანონმდებლობით

დადგენილ გადასახადის გადახდის ვალდებულებებს. ამასთან, გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერება საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან გათავისუფლების საფუძველი შესაძლებელია გახდეს მხოლოდ იმ შემთხვევაში თუ სამართალდარღვევის გამომწვევი „შეცდომა“ ან/და „არცოდნა“ არ იწვევს გადასახადების შემცირებას, აგრეთვე არ შეიძლება არსებითი გავლენა იქონიოს შედეგზე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 8.8. მუხლის თანახმად, გადასახადების ადმინისტრირება არის გადასახადების გამომწვევასთან, გადახდასთან და დეკლარირებასთან, საგადასახადო კონტროლთან, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვასთან, ინფორმირებასთან და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ფორმების, მეთოდებისა და წესების ერთობლიობა, რომლებსაც საგადასახადო ორგანოები ახორციელებენ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 2.1.„ლ“ მუხლით, ლ) დისკრეციული უფლებამოსილება არის უფლებამოსილება, რომელიც ადმინისტრაციულ ორგანოს ან თანამდებობის პირს ანიჭებს თავისუფლებას საჯარო და კერძო ინტერესების დაცვის საფუძველზე კანონმდებლობის შესაბამისი რამდენიმე გადაწყვეტილებიდან შეარჩიოს ყველაზე მისაღები გადაწყვეტილება.

ამ კოდექსის 6.1. მუხლით, თუ ადმინისტრაციულ ორგანოს რომელიმე საკითხის გადასაწყვეტად მინიჭებული აქვს დისკრეციული უფლებამოსილება, იგი ვალდებულია ეს უფლებამოსილება განახორციელოს კანონით დადგენილ ფარგლებში. ამავე ნორმის მე-2 ნაწილით, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია განახორციელოს დისკრეციული უფლებამოსილება მხოლოდ იმ მიზნით, რომლის მისაღწევადაც მინიჭებული აქვს ეს უფლებამოსილება.

ამ კოდექსის 7.1. მუხლით, დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას არ შეიძლება გამოიცეს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, თუ პირის კანონით დაცული უფლებებისა და ინტერესებისათვის მიყენებული ზიანი არსებითად აღემატება იმ სიკეთეს, რომლის მისაღებადაც იგი გამოიცა. ამავე ნორმის მე-2 ნაწილით, დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით გათვალისწინებულმა ზომებმა არ შეიძლება გამოიწვიოს პირის კანონიერი უფლებებისა და ინტერესების დაუსაბუთებელი შეზღუდვა.

ამ კოდექსის 8.1. მუხლით, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია თავისი უფლებამოსილება განახორციელოს მიუკერძოებლად.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269.7. მუხლთან მიმართებაში, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განმარტებაზე 2--- წლის 07 ოქტომბრის №ბს-222-219 (კ-14) ადმინისტრაციულ საქმეზე, სახელდობრ:

„აღნიშნული საფუძვლით პირის საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლების შემთხვევებისა და წესის განსაზღვრა საკანონმდებლო ორგანოს მიერ დელეგირებული იქნა აღმასრულებელ ხელისუფლებაზე, ამასთან მისი გამოყენება საგადასახადო ორგანოს დისკრეციულ უფლებამოსილებას განეკუთვნა. საკასაციო სასამართლო დასძენს, რომ ადმინისტრაციული ორგანოების მხრიდან დისკრეციული უფლებამოსილების გამოყენების კანონიერების საერთო სტანდარტი დადგენილია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-6 მუხლით, რაც ყოველი კონკრეტული საქმის განხილვისას ზედმიწევნით უნდა იქნეს უზრუნველყოფილი მმართველობის კანონიერების, თანასწორობისა და მიუკერძოებლობის პრინციპების დაცვით. " სასამართლოს მოსაზრებით, ნებისმიერი გადასახადის გადამხდელის „კეთილსინდისიერების" დადგენა, ამ გადამხდელის „საგადასახადო ისტორიის" მიხედვით წარმოადგენს, იმ ადმინისტრაციული ორგანოს დისკრეციულ უფლებამოსილებას, რომელსაც საგადასახადო კანონმდებლობით მინიჭებული აქვს გადასახადების ადმინისტრირების უფლებამოსილება. შესაბამისად, კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელად ცნობილი პირის (ფიზიკური ან იურიდიული) კეთილსინდისიერება საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან გათავისუფლების საფუძველი შესაძლებელია გახდეს მხოლოდ იმ შემთხვევაში თუ სამართალდარღვევის გამომწვევი „შეცდომა" ან/და „არცოდნა" არ იწვევს გადასახადების შემცირებას, და არსებითი გავლენას არ ახდენს შედეგზე.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოების პოზიცია და შპს „-----ი-ს" (ს/ნ--- -----) სარჩელი არ დააკმაყოფილა, უცვლელად დატოვა სადავო ინდივიდუალური სამართლებრივი აქტები გასაჩივრებულ ნაწილში.

3. სს „-----ის“ (შპს „-----ის“ უფლებამონაცვლე) სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

სააპელაციო საჩივრის ავტორი აღნიშნავს, რომ სასამართლომ უსაფუძვლობის გამო არ გაიზიარა საქართველოს კომუნიკაციების ეროვნული კომისიის 2--- წლის წერილი იმის შესახებ, რომ რ-----ული მომსახურება არ წარმოადგენს საერთაშორისო კავშირგაბმულობას. სასამართლოს მიერ ამ შეფასების გაკეთება არ გამომდინარეობს რ-----ის,

როგორც მომსახურეობის თავისებურებიდან. რ-----ი საშუალებას აძლევს მომხმარებელს კავშირის წყვეტის გარეშე ავტომატურად მიუერთდეს იმ დაშვების წერტილს, რომლის დაფარვის ზონაშიც მოხვდება.

მაგალითად, „-----ის“ აბონენტი, რომელიც სარგებლობს რ-----ით გაემგზავრა თ-----ის რესპუბლიკაში. ასეთ შემთხვევაში არსებობს ხუთი ტიპის ზარის განხორციელების ან/და მიღების შესაძლებლობა მისი მობილური ტელეფონის მეშვეობით - 1. თ-----იდან (ანუ მისი ნომრიდან) განხორციელებული ზარი საქართველოში (ამ ურთიერთობაში მონაწილეობს რეზიდენტი და არარეზიდენტი კომპანია); 2. საქართველოდან განხორციელებული ზარი თ-----ში ანუ მის ნომერზე (ამ ურთიერთობაში მონაწილეობს რეზიდენტი და არარეზიდენტი კომპანია); 3. თ-----იდან (ანუ მის ნომრიდან) გამავალი ან შემომავალი ზარი იმავე თ-----ში (ამ დროს არ იკვეთება საქართველოს საზღვარი); 4. თ-----იდან (ანუ მისი ნომრიდან) ზარი მესამე ქვეყანაში, მაგალითად ს-----ში (ამ დროსაც არ იკვეთება საქართველოს საზღვარი); 5. მესამე ქვეყნიდან, მაგალითად ს-----იდან ზარი თ-----ში ანუ მის ნომერზე (ამ დროსაც არ იკვეთება საქართველოს საზღვარი).

საგულისხმოა, რომ ყველა ასეთ შემთხვევაში განსხვავებული დაბეგვრის რეჟიმი მოქმედებს ა) რეზიდენტი კომპანიის მიერ ტერმინირებული (დასრულებული) ზარის დროს ამ ზარს ბეგრავს რეზიდენტი სატრანზიტო ზარების განმახორციელებელი კომპანია (მაგალითად, სს „-----ი“, შპს „-----ი“, შპს „-----ი“ და ა.შ.; ბ) არარეზიდენტ კომპანიაში ტერმინირებული ზარის დროს ასეთ ზარს ბეგრავს შპს „-----ი“ (მაგალითად, „-----იდან“ გამავალი ზარი თ-----ში უცხოური სატრანზიტო კომპანიის მეშვეობით). გ) დანარჩენ შემთხვევებში (ზემოხსენებული ბოლო სამი შემთხვევა) ზარი საქართველოში არ ტერმინირდება (საზღვარს არ კვეთს); დ) რ-----ში ყოფნის დროს ინტერნეტის მოხმარებისას საქართველოსა და უცხო ქვეყანას შორის კავშირი არ ხდება.

სწორედ ამ გარემოებების შეუფასებლობა სასამართლოს მიერ მიუთითებს იმას, რომ ადგილი აქვს იმდენად არასრულად დასაბუთებულ გადაწყვეტილებასთან, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელია.

სასამართლომ არასწორად განმარტა საგადასახადო კოდექსის 260-ე მუხლის მე-7 ნაწილი. ამ ნორმით „საგადასახადო ორგანოს/დავის განმხილველ ორგანოს ან სასამართლოს უფლება აქვს გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასადახადის გადამხდელი ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით არცოდნით“. ეს ნორმა გამოყენებულ უნდა იქნეს მაშინ როცა ადგილი აქვს ორი გარემოებას - ა) გადამხდელი უნდა იყოს კეთილსინდისიერი და ბ) სამართალდარღვევა გამოწვეული უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/ არცოდნით. ამდენად, თუ გვაქვს ეს ორი კრიტერიუმი, მაშინ შესაბამისი ორგანო უბრალოდ

ვალდებულია გამოიყენოს ეს ნორმა.

მოცემულ შემთხვევაში ამ ორივე გარემოებას აქვს ადგილი. შპს „-----ი“ არის გადასახადების ერთ ერთი უმსხვილესი გადამხდელი და წლების მანძილზე ასეულობით მილიონი ლარი აქვს შეტანილი ბიუჯეტში. ამასთან, სადავო საკითხი, რის გამოც კომპანია ითხოვს 260-ე მუხლის მე-7 პუნქტის გავრცელებას შეეხება უკუდაბეგვრის დღგ-ს საკითხს, რაც იმდენად რთული საგადასახადო საკითხია, როგორც ფაქტობრივი ისე სამართლებრივი თვალსაზრისით, რომ ამ საკითხში შეცდომის დაშვების ალბათობა მაღალია, რაც მოხდა კიდეც. ანუ უკუდაბეგვრა შეეხება ისეთ რთულ ფაქტობრივ საკითხს როგორიცაა შპს „-----ის“ მიერ უცხოური რეზიდენტებისაგან მიღებული მომსახურება, რომელიც სწორედ ამ ურთიერთობების სირთულიდან (რაც გამოიხატება უცხოური ელემენტის მონაწილეობით ისეთ უაღრესად ტექნიკურ საკითხებში როგორიცაა ი-----ი, რ-----ი და რ-----თან დაკავშირებული მომსახურება - ს-----ი) გამომდინარე კომპანიამ ვერ დაბეგრა უკუდაბეგვრის დღგ-თი. ამასთან, შპს „-----ი“ იხდიდა ზედმეტობით სხვა გადასახადებში თანხებს, რის გამოც საწარმოს დამატებით დარიცხულ თანხებზე საურავი არ დაერიცხა ანუ, საწარმოს მთლიანობაში ბიუჯეტში თანხები გადახდილი აქვს სრულად, რაც კიდეც ერთხელ, დამატებით მიუთითებს, რომ საწარმო არის კეთილსინდისიერი გადამხდელი.

აქედან გამომდინარე, საფუძველსაა მოკლებული პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობა (იხ. გადაწყვეტილების გვ. 21-22) მასზედ, რომ „ნებისმიერი გადასახადის გადამხდელის „კეთილსინდისიერების დადგენა, ამ გადამხდელის „საგადასახადო ისტორიის“ მიხედვით წარმოადგენს იმ ადმინისტრაციული ორგანოს დისკრეციულ უფლებამოსილებას, რომელსაც საგადასახადო კანონმდებლობით მინიჭებული აქვს გადასახადების ადმინისტრირების უფლებამოსილება“. ასეთი განმატების გაზიარების შემთხვევაში აზრს კარგავს იმავე 269-ე მუხლის მე-7 პუნქტში მოცემული სასამართლო კონტროლი. სასამართლოსაც აქვს უფლება იმსჯელოს პირის კეთილსინდისიერ გადამხდელად მიჩნევის შესახებ.

საგულისხმოა ისიც, რომ თავად სსიპ „შემოსავლების სამსახურმა“ 2-----ის N--- და N--- ბრძანებებში და საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ 2-----ის გადაწყვეტილებაში (იხ. გვ.3-ის ბოლო აბზაცი) მიუთითეს, რომ შპს „-----ი“ კეთილსინდისიერი გადამხდელი იყო, მაგრამ მხოლოდ რ-----თან დაკავშირებული მომსახურების უკუდაბეგვრის დღგ-თი არდაბეგვრის კუთხით, რის გამოც მხოლოდ ამ ნაწილში გაათავისუფლეს იგი გადასახადის თანხის შემცირებისათვის დარიცხული სანქციისაგან. ანუ ფაქტიურად ისეთ ვითარებასთან გვაქვს საქმე, რომ კომპანია კეთილსინდისიერად იქნა მიჩნეული მხოლოდ რ-----თან დაკავშირებული მომსახურების უკუდაბეგვრის დღგ-ს არდაბეგვრის თაობაზე, მაშინ როცა სრულად უცნობი მიზეზების გამო კომპანია არ იქნა ასეთად ცნობილია ი-----თან და ს-----თან მიმართებით იგივე უკუდაბეგვრის დღგ-თი

არდაბეგვრის გამო. ანუ გათავისუფლება უნდა შეხებოდა მთლიან თანხას - რ-----ს, ი-----ს და ს-----ს, რადგან საგადასახადო კოდექსის 166-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ.კ“ პუნქტით „თუ მომსახურების მიმღები საქართველოშია, მაშინ საქართველოში გაწეულ მომსახურებად ითვლება სატელეკომუნიკაციო რადიო და ტელემაუწყებლობის მომსახურება“.

4. სააპელაციო სასამართლოს მიერ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების შეცვლის ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება:

4.1. ფაქტობრივი დასაბუთება:

4.1.1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2-----, 2-----, 0-----, 1----- წლების N----, 4----, 4----, 4---- ბრძანებების საფუძველზე, შპს „-----ში“ (ს/ნ-----) ჩატარდა გასვლითი, სრული საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 01-----დან 01-----მდე.

2-----ს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის უფლებამოსილმა პირებმა შეადგინეს შპს „-----ი-ს“ (ს/ნ-----) საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი, რომლის საფუძველზეც 1----- - წელს გამოიცა ბრძანება N---- და 2----- წლის საგადასახადო მოთხოვნა N-----, რომელთა საფუძველზე შპს „-----ს“ გადასახდელად დაერიცხა: დღგ - ძირითადი: - 552300 ლარი, ჯარიმა: 7156 ლარი, საურავი: 0 ლარი, სულ -545144 ლარი; აქციზისგადასახადი- ძირითადი: -117061 ლარი, ჯარიმა 0 ლარი, საურავი 0 ლარი, სულ -117061 ლარი; უკუდაბეგვრისწესით დარიცხული- ძირითადი: 1180249 ლარი, ჯარიმა 661548 ლარი, საურავი 0 ლარი, სულ 1841797 ლარი. მოგების გადასახადი - ძირითადი: - 385527 ლარი, ჯარიმა 0 ლარი, საურავი 0 ლარი, სულ - 385527 ლარი. საშემოსავლოგადასახადი - ძირითადი: - 608097 ლარი, ჯარიმა 224228 ლარი, საურავი 0 ლარი, სულ -383869; მიწა- არასასოფლო - ძირითადი 583 ლარი, ჯარიმა 292 ლარი, საურავი 0 ლარი, სულ 875 ლარი; სულ - ძირითადი: - 482153 ლარი, ჯარიმა 893224 ლარი, საურავი 0 ლარი, სულ 411071 ლარი (იხ. ს.ფ. 152-202).

შემოწმების აქტში, სადავო საკითხთან დაკავშირებით აღინიშნა, რომ: საზოგადოებას 2----- წლებში მიღებული აქვს უცხოური რეზიდენტებისგან მომსახურებები, რომელიც დაბეგრილი არ აქვს უკუდაბეგვრის დღგ-ით, კერძოდ ეს მომსახურებებია: ი-----ი (ქსელის ნებისმიერ ტექნიკურად დასაშვებ წერტილში ელექტროკავშირგაბმულობის ქსელის ფიზიკური და ლოგიკური კავშირი, რომელიც გამოიყენება ერთი ან სხვადასხვა ოპერატორის მიერ, რათა ერთი ოპერატორის მომხმარებელს შესაძლებლობა მიეცეს დაუკავშირდეს იმავე ან სხვა ოპერატორის მომხმარებელს, ან/და ისარგებლოს სხვა ოპერატორის მომსახურებით), რ-----ი (საშუალებას

აძლევს მომხმარებელს კავშირის წყვეტის გარეშე ავტომატურად მიუერთდეს იმ დაშვების წერტილს, რომლის დაფარვის ზონაშიც მოხვდა) და რ-----თან დაკავშირებული მომსახურება ე.წ. ს-----ი. გადამხდელს ზემოაღნიშნული მომსახურებები არ აქვს დაბეგრული უკუდაბეგრის დღგ-თ 2--- წელს. უცხოური რეზიდენტებიდან მიღებული მომსახურებები (ი-----ი, რ-----ი, რ-----თან დაკავშირებული მომსახურება ე.წ. ს-----ი), რომელიც არ იყო დაბეგრული უკუდაბეგრის დღგ-ით, დაექვემდებარა დაბეგრას.

4.1.2. შპს „-----მა“ 2----- წლის N----- საგადასახადო მოთხოვნა ნაწილობრივ გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2-----ის N---- ბრძანებით შპს „-----ის“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად, შპს „-----ი“ გათავისუფლდა რ-----თან დაკავშირებული მომსახურების უკუდაბეგრის დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად განხილვის საფუძვლით, დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირებისთვის სსკ-ის 275-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით დარიცხული სანქციისგან; გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 20 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტისთვის წარედგინა მომსახურების გამწვევი კომპანიების რეზიდენტობის დამადასტურებელი ცნობები. თავის მხრივ აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა შეესწავლა წარმოდგენილი ცნობები და თუ დადასტურდებოდა, რომ მომსახურება გაწეულია იმ ქვეყნის რეზიდენტი პირების მიერ, რომელთანაც საქართველოს დადებული აქვს ორმაგი დაბეგრის თავიდან აცილების და შემოსავალზე გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ შეთანხმება, შეესწავლა აღნიშნული შეთანხმებებით გათვალისწინებული შეღავათის არსებობის პირობები და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში განეხორციელებინა შემოწმებით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება); დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

4.1.3. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის უფლებამოსილმა პირებმა 0----- წელს შეადგინეს შპს „-----ის“ საგადასახადო შემოწმების აქტი.

შემოწმების აქტის მიხედვით: 2-----, 2-----, 0-----, 1-----, 0----- წლების N-----, 4-----, 4-----, 4-----, 4-----, 2----- ბრძანებების საფუძველზე, შპს „-----ში“ ჩატარდა გასვლითი, სრული საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 01-----დან 01-----მდე. საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე 0----- წელს გამოიცა N----- ბრძანება, ხოლო 0----- წელს N----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომელთა საფუძველზე შპს „-----ს“ გადასახდელად დაერიცხა - ძირითადი: 1664533.8 ლარი; აქციზის გადასახადი: -152841 ლარი; დღგ: - 2403348 ლარი; მიწა-არასასოფლო: -28266; მოგების

გადასახადი: -621939.2; ს-----ის მოსაკრებელი: 2135; საშემოსავლო გადასახადი: 62097; ჯარიმა: 2247254 ლარი, საურავი: 20490.9 ლარი, სულ: 3932278.7 ლარი.

შემოწმების აქტში, სადავო საკითხთან დაკავშირებით აღინიშნა, რომ საზოგადოებას უცხოური რეზიდენტებისგან მიღებული აქვს მომსახურებები. კერძოდ, ეს მომსახურებებია: ი-----ი (ქსელის ნებისმიერ ტექნიკურად დასაშვებ წერტილში ელექტროკავშირგაბმულობის ქსელის ფიზიკური და ლოგიკური კავშირი, რომელიც გამოიყენება ერთი ან სხვადასხვა ოპერატორის მიერ, რათა ერთი ოპერატორის მომხმარებელს შესაძლებლობა მიეცეს დაუკავშირდეს იმავე ან სხვა ოპერატორის მომხმარებელს, ან/და ისარგებლოს სხვა ოპერატორის მომსახურებით), რ-----ი (საშუალებას აძლევს მომხმარებელს კავშირის წყვეტის გარეშე ავტომატურად მიუერთდეს იმ დაშვების წერტილს, რომლის დაფარვის ზონაშიც მოხვდა) და რ-----თან დაკავშირებული მომსახურება ე.წ. ს-----ი. საზოგადოებას ზემოაღნიშნული მომსახურებები არ აქვს დაბეგრული უკუდაბეგრის დღგ-ით 2--- და 2--- წლებში, ხოლო 2---2--- წლებში დაბეგრულია არასრულად.

4.1.4. შპს „-----მა“ 0----- წელს N----- საგადასახადო მოთხოვნა გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2-----ის N---- ბრძანებით შპს „-----ი“-ს საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად, შპს „-----ი“ გათავისუფლდა რ-----თან დაკავშირებული მომსახურების უკუდაბეგრის დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად განხილვის საფუძველით, დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირებისთვის სსკ-ის 275-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით დარიცხული სანქციისგან; გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 20 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტისთვის წარედგინა მომსახურების გამწევი კომპანიების რეზიდენტობის დამადასტურებელი ცნობები. თავის მხრივ აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა შეესწავლა წარდგენილი ცნობები და თუ დადასტურდებოდა, რომ მომსახურება გაწეული იყო იმ ქვეყნის რეზიდენტი პირების მიერ, რომელთანაც საქართველოს დადებული აქვს ორმაგი დაბეგრის თავიდან აცილების და შემოსავალზე გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ შეთანხმება, შეესწავლა აღნიშნული შეთანხმებებით გათვალისწინებული შეღავათის არსებობის პირობები და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში განეხორციელებინა შემოწმებით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება); დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

4.1.6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2-----

---ის N----- საგადასახადო მოთხოვნით შპს „-----ს“ გადასახდელად დაერიცხა - ძირითადი: -743678 ლარი; აქციზის გადასახადი: -117061 ლარი; დღგ: -552300 ლარი; მიწა-არასასოფლო: -583; მოგების გადასახადი: -385527; საშემოსავლო გადასახადი: 869622; უკუდაბეგვრის წესით დარიცხული დღგ: 1180249; ჯარიმა: 424787 ლარი, საურავი: 0 ლარი, სულ: -31889 ლარი. განიმარტა გასაჩივრების წესი და ვადა.

4.1.7. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2-----
---ის N----- საგადასახადო მოთხოვნით შპს „-----ს“ გადასახდელად დაერიცხა - ძირითადი: 1014814.8 ლარი; აქციზის გადასახადი: -152841 ლარი; დღგ: - 2403348 ლარი; მიწა-არასასოფლო: -28266; მოგების გადასახადი: - 1271658.2; ს-----ის მოსაკრებელი: 2135; საშემოსავლო გადასახადი: 62097; ჯარიმა: 1320673 ლარი, საურავი: 12749.71 ლარი, სულ: 2348237.51 ლარი.

4.1.8. შპს „-----მა“ აუდიტის დეპარტამენტის 2----- წლის №----- საგადასახადო მოთხოვნა; შემოსავლების სამსახურის 1----- წლის №----- ბრძანება; აუდიტის დეპარტამენტის 5----- წლის №----- „საგადასახადო მოთხოვნა“ და შემოსავლების სამსახურის 1----- წლის №----- ბრძანება გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოში. საბჭოს 2-----ის გადაწყვეტილებით შპს „-----ის“ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. დავის საგანს წარმოადგენდა 1) უკუდაბეგვრის დღგ-ის დარიცხვის მართლობიერება; და 2) რ-----ის მომსახურების საერთაშორისო კავშირგაბმულობის მომსახურებად განხილვა. გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილში საბჭომ აღნიშნა, რომ შპს „-----მა“ მიიღო უცხოური რეზიდენტებისგან მომსახურებები, რომელიც დაბეგრილი არ აქვს უკუდაბეგვრის დღგ-ით, კერძოდ ეს მომსახურებებია: ი-----ი, რ-----ი და რ-----თან დაკავშირებული მომსახურება ე.წ. ს-----ი. რაც დაექვემდებარა დაბეგვრას. საბჭომ მიიჩნია, რომ საწარმოს მიერ უცხოური კავშირგაბმულობის კომპანიისგან მიღებული მომსახურება ექვემდებარება უკუდაბეგვრის დღგ-ით დაბეგვრას. რაც შეეხება ჯარიმის თანხის მოხსნას, საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად, შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილებით განხორციელებული ცვლილების გათვალისწინებით, მოცემულ შემთხვევაში არ არსებობს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე მომჩივნის სანქციისგან გათავისუფლების საფუძველი. ამდენად, შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილება შეესაბამება საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნებს. საბჭომ ასევე მიიჩნია, რომ საწარმოს მიერ უცხოური კავშირგაბმულობის კომპანიისათვის გაწეული კავშირგაბმულობის მომსახურება, რაზედაც გადახდილია შესაბამისი თანხები წარმოადგენს არარეზიდენტი პირის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს და აღნიშნული შემოსავალი

ექვემდებარება გადახდის წყაროსთან დაბეგვრას. ამდენად, საბჭომ მიიჩნია, რომ შემოსავლების სამსახურის ბრძანებით გატარებული ცვლილებების გათვალისწინებით სადავო საკითხის დაკმაყოფილების საფუძველი არ არსებობს.

4.1.9. საქართველოს კომუნიკაციების ეროვნული კომისიის 2-----ის N----- წერილით, შპს „-----ის“ გენერალურ დირექტორს ბატონ-----ს, მისი მიმდინარე წლის N0----- წერილის პასუხად ეცნობა, რომ შპს „-----ის“ მიერ საკუთარი აბონენტებისათვის გაწეული რ-----ული მომსახურება არ ითვლება საერთაშორისო კავშირგაბმულობად (იხ. ს.ფ. 111).

4.1.10. თბილისის საპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 12 მარტის საოქმო განჩინებით (საქმე N3ბ/1956-18) საქართველოს კომუნიკაციების ეროვნული კომისიიდან გამოთხოვილ იქნა შემდეგი ინფორმაცია/მტკიცებულებები: ა) საქართველოს კომუნიკაციების ეროვნული კომისიის 2-----ის 0----- წერილთან დაკავშირებით ჩატარდა თუ არა ადმინისტრაციული წარმოება; ბ) განმარტება შპს „-----ის“ მიერ საკუთარი აბონენტისათვის გაწეული რ-----ული მომსახურება თავისი არსით ითვლება თუ არა საერთაშორისო კავშირგაბმულობად და წარდგენილი პოზიციის დასაბუთება.

თბილისის საპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 12 მარტის საოქმო განჩინების აღსრულების მიზნით საქართველოს კომუნიკაციების ეროვნულმა კომისიამ ჩაატარა ადმინისტრაციული წარმოება და 2019 წლის 16 მაისს მიიღო N----- გადაწყვეტილება, რომლის თანახმად, თბილისის საპელაციო სასამართლოს განემარტა, რომ თუ მობილური საკომუნიკაციო მომსახურების მიმწოდებლის (მათ შორის, შპს „-----ი“) აბონენტი დატოვებს ქვეყანას, ქართული სატელეფონო ნომრით გადავა მობილური საკომუნიკაციო მომსახურების მიმწოდებლის რ----- პარტნიორის ქსელზე და მიიღებს ან გააგზავნის ხმოვან ზარს, მოკლე ტექსტურ შეტყობინებას ან მონაცემებს განურჩევლად მიმართულებისა (როგორც რ----- პარტნიორის ქვეყნის შიგნით, ისე მის ფარგლებს გარეთ), ამ ოპერაციაში ნებისმიერ შემთხვევაში ჩართული იქნება ორი ან მეტი ქვეყნის ელექტრონული საკომუნიკაციო ოპერატორი. თუ შპს „-----მა“ საზღვარგარეთ მყოფ საკუთარ აბონენტს გაუწია ასეთი მომსახურება, ის წარმოადგენს საერთაშორისო ელექტრონულ საკომუნიკაციო მომსახურებას. ასევე, არარეზიდენტი მობილური საკომუნიკაციო ოპერატორის (რ----- პარტნიორის) მიერ რეზიდენტი მობილური საკომუნიკაციო ოპერატორისთვის გაწეული რ-----ული მომსახურება წარმოადგენს საერთაშორისო ელექტრონულ საკომუნიკაციო მომსახურებას.

საქართველოს კომუნიკაციების ეროვნული კომისიის 2019 წლის 16 მაისის N-
----- გადაწყვეტილებას დაერთო კომისიის წევრის-----ის
განსხვავებული აზრი, სადაც აღნიშნულია, რომ კანონმდებლობა არ იცნობს
ცნებას - საერთაშორისო კავშირგაბმულობა. კომისიის დადგენილებით
დამტკიცებულ „ელექტრონული კომუნიკაციების სფეროში მომსახურების
მიწოდების წესებისა და მომხმარებელთა უფლებების დაცვის
რეგლამენტით“ ცალკე მომსახურების სახეობად არის აღიარებული როგორც
რ-----ული მომსახურება, ასევე საერთაშორისო კავშირით მომსახურება.
სახელშეკრულებო პირობებიც განსხვავებულად ყალიბდება და ფორმდება
აბონენტებთან. რ-----ული მომსახურება მოიცავს საცალო ნაწილს და
საცალო თანხების გადახდა ხდება საქართველოში, ასევე მოიცავს რ-----
პარტნიორთან საბითუმო მომსახურების დონეზე ანგარიშსწორებას. რ-----
მომსახურების მიწოდებისას, როდესაც აბონენტი იმყოფება საზღვარგარეთ
და საქართველოში ხორციელდება ზარების დასრულება, ამ ნაწილში
საერთაშორისო სატელეფონო არხებით ხდება გამოძახების დასრულება და
ამ ნაწილში არის თავისი საბითუმო რეგულაციები დადგენილი. მან ასევე,
აღნიშნა, რომ 2--- წელს მობილურ მომსახურებაზე დაწესებულ აქციზის
საკითხზე განმარტების თაობაზე კომისიისთვის არ მიუმართავთ არც
კომპანიებს, არც შემოსავლების სამსახურს და არც სასამართლოს.
მომსახურების სახელშეკრულებო ასპექტთან დაკავშირებით მან განაცხადა,
რომ რ-----ული მომსახურების მიწოდებისთვის აუცილებელია მობილურ
ოპერატორსა და რ----- პარტნიორ ოპერატორ შორის გაფორმებული იყოს
ხელშეკრულება, მაშინ როდესაც, საერთაშორისო სატელეფონო კავშირის
მომსახურების მიწოდებისთვის არ არის აუცილებელი კომპანიას
გაფორმებული ჰქონდეს ხელშეკრულება იმ ქვეყნის ოპერატორთან, სადაც
ხორციელდება ზარის დასრულება ან შემომავალი სატელეფონო
საერთაშორისო კავშირის დროს იღებს კომპანია გამოძახებას. ე-----ე
ადასტურებს, რომ რ-----ი ანგარიშსწორებით, მომსახურების პირობებით და
ა. შ. არის სატელეკომუნიკაციო მომსახურება და ამას კომისიის
რეგლამენტიც ითვალისწინებს, მაგრამ სვამს კითხვას, არის თუ არა რ-----ი
საერთაშორისო კავშირგაბმულობა. ე-----ის განმარტებით, არც
საკანონმდებლო აქტები და არც არსებული პრაქტიკა ცალსახად რ-----ულ
მომსახურებას არ თვლის საერთაშორისო კავშირგაბმულობად. რ-----ული
მომსახურება განსხვავდება რეგულირების კუთხით, აბონენტის მიერ თანხის
გადახდის კუთხით, ეს განსხვავება მითითებულია რეგლამენტში.

4.2. სამართლებრივი დასაბუთება:

4.2.1. სააპელაციო პალატა მიუთითებს საქართველოს ადმინისტრაციული
საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილზე, საქართველოს
სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის პირველ და მე-2
ნაწილებზე და მიაჩნია, რომ აპელანტის მიერ სააპელაციო საჩივარში

მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები ქმნიან სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების შემადგენლობას, შესაბამისად, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალურ-სამართლებრივ და სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძვლებს.

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

4.2.2 განსახილველ შემთხვევაში, სააპელაციო საჩივრის ავტორის ერთ-ერთ მოთხოვნას წარმოადგენს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, დარიცხული სანქციისგან სრულად გათავისუფლება. საქმეზე წარმოდგენილი მტკიცებულებებით დასტურდება, რომ საგადასახადო ორგანომ მითითებული ნორმის საფუძველზე ნაწილობრივ გაათავისუფლა აპელანტი დარიცხული სანქციისაგან. სწორედ სანქციის დარჩენილ ნაწილზე ზემოაღნიშნული ნორმის გავრცელება წარმოადგენს აპელანტის უმთავრეს ინტერესს. შესაბამისად, სასამართლომ ამავე ნორმის საფუძველზე უნდა იმსჯელოს სს „-----ის“ (შპს „-----ის“ უფლებამონაცვლე) სანქციისგან გათავისუფლების ფაქტობრივ და სამართლებრივ გარემოებებზე.

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ განხორციელდა შპს „-----ის“ საქმიანობის საგადასახადო შემოწმება, რომლის შედეგად გამოიცა 2-----ის შუალედური საგადასახადო შემოწმების აქტი, N----- ბრძანება და 2-----ის N----- საგადასახადო მოთხოვნა. შემოსავლების სამსახურის მიერ ასევე შედგა 2-----ის საგადასახადო შემოწმების აქტი, 2-----ის N----- ბრძანება და 05.02.2-----ის N----- საგადასახადო მოთხოვნა. მითითებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტებით გადასახადის გადამხდელს დამატებით დაერიცხა როგორც ძირითადი გადასახადის ნაწილში, ასევე ჯარიმისა და საურავის ნაწილში. ორივე საგადასახადო შემოწმების აქტი შეეხება შინაარსობრივი კუთხით იდენტურ საგადასახადო სამართალდარღვევას. შპს „-----მა“ გაასაჩივრა ზემოაღნიშნული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში, სადაც გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა და შპს „-----ს“ საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე შეუცირდა ამავე

კოდექსის 275-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე დარიცხული სანქცია (ჯარიმა) მხოლოდ რ-----თან დაკავშირებული მომსახურების უკუდაბეგვრის დღე-ით დასაბეგრ ოპერაციად განხილვის საფუძველით, დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირებისათვის, ხოლო ი-----თან და ს-----თან დაკავშირებულ მომსახურებაზე დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირების გამო შპს „-----ი“ არ გათავისუფლდა დარიცხული სანქციისგან.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს/დავის განმხილველ ორგანოს ან სასამართლოს უფლება აქვს, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით. მითითებული ნორმა სასამართლოს ანიჭებს უფლებამოსილებას თავად გაათავისუფლოს გადასახადის გადამხდელი დარიცხული სანქციისგან თუკი იგი დააკმაყოფილებს ამავე ნორმით დადგენილ წინაპირობებს.

სააპელაციო პალატა მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განმარტებაზე, რომლის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის კვალიფიციური გაგება-გამოყენება მოითხოვს ნორმის ტექსტის გაანალიზებას, რის საფუძველზეც უნდა დავასკვნათ, რომ გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერებას კანონმდებელი მის მიერ დაშვებულ შეცდომას უკავშირებს. გადასახადის გადამხდელი კეთილსინდისიერია იმ შემთხვევაში, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია მის მიერ დაშვებული შეცდომით (არცოდნით). გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერება გულისხმობს, პირის სუბიექტურ დამოკიდებულებას, მის მიერ ჩადენილი ქმედებისადმი. პირს სწამს, რომ მისი ქმედება კანონიერია, არ არის მართლსაწინააღმდეგო. ამასთან, პირი მოქმედებს ე.წ. საპატიებელი შეცდომის პირობებში, ანუ მან არ იცოდა და არც შეიძლებოდა სცოდნოდა, რომ ჩადიოდა აკრძალულ ქმედებას (სამართალდარღვევას). საპატიებელი შეცდომის დროს პირი ფიქრობს, რომ არ არსებობს ისეთი ნორმა, რომელიც მის ქმედებას კრძალავს. მაშასადამე, მას არ გააჩნია სამართალდარღვევის ჩადენის შეგნება. იმ შემთხვევაში, თუ შეცდომა საპატიებელი არ არის (მაგალითად, მოქმედებდა თვითიმედოვნებით ან დაუდევრობით) პირი არ შეიძლება გათავისუფლდეს საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან. პირი შეიძლება გათავისუფლდეს საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან, თუ იგი საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმის აშკარა ბუნდოვანი და ორაზროვანი შინაარსის გამო კეთილსინდისიერად ცდებოდა კანონის არსთან მიმართებაში, ამასთან, სასამართლო საგადასახადო კანონმდებლობაში არსებულ ბუნდოვანებას, წინააღმდეგობასა და ორაზროვნებას გადასახადის გადამხდელის

სასარგებლოდ განმარტავს (სუსგ ბს-404-404(2კ-18), 05/07/2018).

დავის ადმინისტრაციულ ორგანოში მიმდინარეობის ეტაპზე, გადასახადის გადამხდელი ითხოვდა დარიცხული სანქციისგან გათავისუფლებას იმ საფუძვლით, რომ მას მართალია არ მოუხდენია დღგ-ს უკუდაბეგვრის თანხის გადახდა, თუმცა იგი სხვა გადასახადებში ზედმეტობით იხდიდა თანხებს სახელმწიფო ბიუჯეტში, რის გამოც გადასახადის გადამხდელს დამატებით არ დაერიცხა საურავი. სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს შემოსავლების სამსახურის მსჯელობას, სადაც აღნიშნულია, რომ ი-----თან და რ-----თან დაკავშირებული მომსახურებების უკუდაბეგვრის დღგ-ით დაბეგვრა შესაბამისობაშია კანონმდებლობის მოთხოვნებთან, მაგრამ შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ რ-----თან დაკავშირებული მომსახურების უკუდაბეგვრის დღგ-ით არ დაბეგვრა გამოწვეულია გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით, შესაბამისად საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად შპს „-----ი“ გაათავისუფლა დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირებისათვის სსკ-ის 275-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით დარიცხული სანქციისაგან. ამდენად, საგადასახადო ორგანომ შპს „-----ი“ მიიჩნია კეთილსინდისიერ გადასახადის გადამხდელად, თუმცა გადაწყვეტილება სანქციის შემცირების შესახებ მიიღო მხოლოდ რ-----თან მიმართებით. საგულისხმოა, რომ სადავო გადაწყვეტილებებში არსად არის დასაბუთებული საგადასახადო ორგანოს დიფერენცირებული მიდგომა გადასახადის გადამხდელის მიერ განხორციელებული ოპერაციების მიმართ. საგულისხმოა, რომ განსახილველ შემთხვევაში, უკუდაბეგვრა შეეხება შპს „-----ის“ მიერ უცხოური რეზიდენტებისაგან მიღებულ მომსახურებას, რაც დაკავშირებულია ი-----თან, რ-----თან და რ-----თან დაკავშირებულ მომსახურებასთან ე.წ. ს-----თან. სამივე მომსახურება დაკავშირებულია უცხოური რეზიდენტებისაგან მიღებულ მომსახურებასთან, შესაბამისად, თუკი საგადასახადო ორგანომ მიიჩნია, რომ შპს „-----ი“ კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელია და შეუმცირა ერთ-ერთი მომსახურების საფუძვლით დარიცხული სანქცია, დაუსაბუთებელია ადმინისტრაციული ორგანოს პოზიცია სხვა მომსახურებასთან მიმართებით რატომ არ განახორციელა იგივე სახის მიდგომა, ასეთ შემთხვევაში ადმინისტრაციულ ორგანოს უნდა დაესაბუთებინა თუ რატომ არ წარმოადგენდა კეთილსინდისიერ გადამხდელს სხვა მომსახურებებთან მიმართებით.

სააპელაციო პალატა ვერ გაიზიარებს აპელანტის პოზიციას მასზედ, რომ საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი საგადასახადო ორგანოს აკისრებს ვალდებულებას შეუმციროს დარიცხული სანქცია გადასახადის გადამხდელს, თუკი იგი დააკმაყოფილებს ამავე ნორმით დადგენილ წინაპირობებს. პალატას მიაჩნია, რომ მითითებული ნორმა საგადასახადო ორგანოს უდგენს დისკრეციულ უფლებამოსილებას, ანიჭებს მას უფლებას

სანქციის შემცირების შესახებ. თუმცა დისკრეციული უფლებამოსილების გამოყენების ფარგლები და წესი არ არის შეუზღუდავი და იგი რეგულირდება საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის შესაბამისად. დისკრეციული უფლებამოსილება არის უფლებამოსილება, რომელიც ადმინისტრაციულ ორგანოს ან თანამდებობის პირს ანიჭებს თავისუფლებას საჯარო და კერძო ინტერესების დაცვის საფუძველზე კანონმდებლობის შესაბამისი რამდენიმე გადაწყვეტილებიდან შეარჩიოს ყველაზე მისაღები გადაწყვეტილება (2.1.ლ მუხლი). თუ ადმინისტრაციული ორგანო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემისას მოქმედებდა დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში, წერილობით დასაბუთებაში მიეთითება ყველა ის ფაქტობრივი გარემოება, რომელსაც არსებითი მნიშვნელობა ჰქონდა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემისას (53.4 მუხლი). მითითებულ ნორმათა შესაბამისად, სასამართლო მიაჩნია, რომ დისკრეციული უფლებამოსილების გამოყენება საჭიროებს დასაბუთებას და არა უარი ამგვარი უფლებამოსილების გამოყენებაზე, თუმცა იმ პირობებში როდესაც ადმინისტრაციულმა ორგანომ გამოიყენა დისკრეციული უფლებამოსილება და გაათავისუფლა გადასახადის გადამხდელი დარიცხული სანქციისგან ერთი მომსახურების ფარგლებში, სხვა მსგავსი მომსახურების ფარგლებში დარიცხული ჯარიმისგან გაათავისუფლებაზე უარი საჭიროებდა შესაბამის დასაბუთებას.

სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ შპს „-----ის“ მიერ განხორციელებული ოპერაციები თავის არსით მოიცავს საერთაშორისო მომსახურების კომპონენტებს, რასაც მომსახურების სპეციფიკის გათვალისწინებით, შესაძლოა გამოეწვია შეცდომის დაშვება ოპერაციის სწორად დაბეგვრისას. ამასთან, სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს საქმეში წარმოდგენილ კომუნიკაციების ეროვნული კომისიის სამ განსხვავებულ პოზიციას დასაბეგრი ოპერაციის ბუნების დადგენის კუთხით. ეს უკანასკნელიც მიუთითებს აპელანტის მიერ განხორციელებული ოპერაციის რთულ სამართლებრივ ბუნებაზე. ამასთან, საგადასახადო ორგანო სადავოდ არ ხდის იმ გარემოებას, რომ შპს „-----ი“ სხვა გადასახადებში ზედმეტობით იხდიდა გადასახადს, რის გამოც მას ძირითად გადასახადში წარმოშობილ დავალიანებაზე არ დაერიცხა საურავი. ამასთან, გადამხდელის მიერ გაწეული მომსახურების ნაწილში როგორც უკვე აღინიშნა შპს „-----ი“ მიჩნეულ იქნა კეთილსინდისიერ გადამხდელად და შეუმცირდა დარიცხული ჯარიმა. მითითებულ გარემოებათა გათვალისწინებით პალატას მიაჩნია, რომ შპს „-----ი“ წარმოადგენს კეთილსინდისიერ გადასახადის გადამხდელს, მის მიერ ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევა წარმოადგენს შეცდომის შედეგს, რის გამოც შპს „-----ი“ (შპს „-----ის“ უფლებამონაცვლე) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე უნდა გათავისუფლდეს ი-----თან და ს-----თან დაკავშირებული მომსახურების

უკუდაბეგვრის დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად განხილვის საფუძვლით, დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირებისათვის დარიცხული სანქციისაგან.

4.2.3. სააპელაციო საჩივრის ავტორი მის მიმართ გამოცემულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს სადავოდ ხდის რ-----ის მომსახურების საერთაშორისო კავშირგაბმულობის მომსახურებად განხილვის გამო საშემოსავლო გადასახადში თანხების დარიცხვის საფუძვლით.

შპს „-----ის“ საქმიანობის საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, საზოგადოება თავის აბონენტებს სთავაზობს რ-----ულ მომსახურებას, რომელიც საშუალებას აძლევს მომხმარებელს კავშირის წყვეტის გარეშე ავტომატურად მიუერთდეს იმ დაშვების წერტილს, რომლის დაფარვის ზონაშიც მოხვდა. საგადასახადო ორგანომ მიიჩნია, რომ საწარმოს მიერ უცხოური კავშირგაბმულობის კომპანიის მიერ გაწეული კავშირგაბმულობის მომსახურება, რაზედაც გადახდილი იყო შესაბამისი თანხები წარმოადგენს არარეზიდენტი პირის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს და აღნიშნული შემოსავალი ექვემდებარებოდა გადახდის წყაროსთან დაბეგვრას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ჟ“ პუნქტის თანახმად.

სააპელაციო საჩივრის ავტორის პოზიციით რ-----ული მომსახურების ფარგლებში ჯ-----ის აბონენტს ეძლევა შესაძლებლობა საქართველოს ფარგლებს გარეთ განახორციელოს სატელეფონო კომუნიკაცია (განახორციელოს ან/და მიიღოს ზარი) როგორც რეზიდენტი და არარეზიდენტი კომპანიების ერთობლივი მონაწილეობის გზით, ასევე იმგვარად, რომ არ მოხდეს საქართველოს საზღვრის გადმოკვეთა. აპელანტს მიაჩნია, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ჟ“ პუნქტი არ უნდა იქნეს გამოვრცელებული იმ ზარების შემთხვევებზე, რომლებიც რეალურად საქართველოში არ განხორციელებულა.

სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ჟ“ პუნქტის თანახმად, საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს განეკუთვნება საქართველოსა და უცხო ქვეყნებს შორის საერთაშორისო გადაზიდვებში სატრანსპორტო მომსახურებით ან **საერთაშორისო კავშირგაბმულობაში ტელესაკომუნიკაციო მომსახურებით მიღებული შემოსავალი.**

ამავე კოდექსის 134-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, არარეზიდენტის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი,

რომელიც არ მიეკუთვნება საქართველოში საგადასახადო აღრიცხვაზე მყოფ არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში, იბეგრება გადახდის წყაროსთან გამოქვითვების გარეშე.

ამავე კოდექსის 154-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, გადახდის წყაროსთან საგადასახადო დაკავება ევალუბა საგადასახადო აგენტს, რომელიც არის იურიდიული პირი, საწარმო/ორგანიზაცია ან მეწარმე ფიზიკური პირი.

მითითებულ ნორმათა შინაარსის გათვალისწინებით, პალატა აღნიშნავს, რომ თუკი შპს „-----ისთვის“ უცხოური კავშირგაბმულობის კომპანიის მიერ გაწეული კავშირგაბმულობის მომსახურება შეფასებული იქნება, როგორც საერთაშორისო კავშირგაბმულობა, აღნიშნულ მომსახურებაზე გადახდილი თანხები დაკვალიფიცირდება, როგორც არარეზიდენტი პირის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად, რომლის დაბეგვრაც უნდა განხორციელდეს გადახდის წყაროსთან საგადასახადო აგენტის, ამ შემთხვევაში შპს „-----ის“ მიერ. ამდენად, სადავო გარემოებას წარმოადგენს შპს „-----ის“ მიერ, აბონენტებისათვის რ-----ული მომსახურების სრულყოფილად მიწოდების მიზნით, უცხოური კავშირგაბმულობის კომპანიის მიერ მიწოდებული მომსახურების სწორი კვალიფიკაცია, მომსახურების გაწევის ფარგლებისა და მის შესაბამისად დასაბეგრი ვალდებულების განსაზღვრა. მნიშვნელოვანია დადგინდეს, უცხოური კომპანიების მიერ გაწეული მომსახურების როლი შპს „-----ის“ მიერ მისი აბონენტებისათვის რ-----ული მომსახურების მიწოდების ფარგლებში.

სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს საქმეში წარმოდგენილ კომუნიკაციების ეროვნული კომისიის სამი სახის პოზიციას რ-----ულ მომსახურებასთან დაკავშირებით, კერძოდ:

- საქართველოს კომუნიკაციების ეროვნული კომისიის 2-----ის N----- წერილით, შპს „-----ის“ გენერალურ დირექტორს ბატონ-----ს, მისივე წერილის პასუხად ეცნობა, რომ შპს „-----ის“ მიერ საკუთარი აბონენტებისათვის გაწეული **რ-----ული მომსახურება არ ითვლება საერთაშორისო კავშირგაბმულობად.**
- კომუნიკაციების ეროვნული კომისიის 2019 წლის 16 მაისის N----- გადაწყვეტილების თანახმად, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს განემარტა, რომ თუ მობილური საკომუნიკაციო მომსახურების მიმწოდებლის (მათ შორის, შპს „-----ი“) აბონენტი დატოვებს ქვეყანას, ქართული სატელეფონო ნომრით გადავა მობილური საკომუნიკაციო მომსახურების მიმწოდებლის რ----- პარტნიორის ქსელზე და მიიღებს ან გააგზავნის ხმოვან ზარს, მოკლე ტექსტურ შეტყობინებას ან მონაცემებს განურჩევლად მიმართულებისა (როგორც რ----- პარტნიორის ქვეყნის შიგნით, ისე მის ფარგლებს გარეთ), ამ

ოპერაციაში ნებისმიერ შემთხვევაში ჩართული იქნება ორი ან მეტი ქვეყნის ელექტრონული საკომუნიკაციო ოპერატორი. თუ შპს „-----მა“ საზღვარგარეთ მყოფ საკუთარ აბონენტს გაუწია ასეთი მომსახურება, ის წარმოადგენს საერთაშორისო ელექტრონულ საკომუნიკაციო მომსახურებას. ასევე, **არარეზიდენტი მობილური საკომუნიკაციო ოპერატორის (რ----- პარტნიორის) მიერ რეზიდენტი მობილური საკომუნიკაციო ოპერატორისთვის გაწეული რ-----ული მომსახურება წარმოადგენს საერთაშორისო ელექტრონულ საკომუნიკაციო მომსახურებას.**

- კომუნიკაციების ეროვნული კომისიის 2019 წლის 16 მაისის N----- გადაწყვეტილებაზე დართული კომისიის წევრის-----ის განსხვავებული აზრის თანახმად, კანონმდებლობა არ იცნობს ცნებას - საერთაშორისო კავშირგაბმულობას. თავად რ-----ული მომსახურება მოიცავს საცალო ნაწილს და საცალო თანხების გადახდა ხდება საქართველოში, ასევე მოიცავს რ----- პარტნიორთან საბითუმო მომსახურების დონეზე ანგარიშსწორებას. რ----- მომსახურების მიწოდებისას, როდესაც აბონენტი იმყოფება საზღვარგარეთ და საქართველოში ხორციელდება ზარების დასრულება, ამ ნაწილში საერთაშორისო სატელეფონო არხებით ხდება გამოძახების დასრულება და ამ ნაწილში არის თავისი საბითუმო რეგულაციები დადგენილი. ე-----ის განმარტებით **არც საკანონმდებლო აქტები და არც არსებული პრაქტიკა ცალსახად რ-----ულ მომსახურებას არ თვლის საერთაშორისო კავშირგაბმულობად.**

სასამართლო აღნიშნავს, რომ სადავო აქტებით ერთმნიშვნელოვნად არის შეფასებული შპს „-----ისთვის“ უცხოური კავშირგაბმულობის კომპანიის მიერ მიწოდებული მომსახურება საერთაშორისო კავშირგაბმულობად, თუმცა საგადასახადო ორგანოს კვლევის საგანი არ გამხდარა შპს „-----ის“ მიერ მისივე აბონენტებისათვის ყველა სახის რ-----ული მომსახურების გაწევისას გადასახადის გადამხდელი იღებდა თუ არა მომსახურებას უცხოური კომპანიისგან. ამასთან, კონკრეტულად რა სახის მომსახურება იქნა მიჩნეული საერთაშორისო კავშირგაბმულობაში ტელესაკომუნიკაციო მომსახურებად სადავო აქტებით არ იკვეთება. აღნიშნულის დადგენა არსებითად მნიშვნელოვანია, რამეთუ იგი განსაზღვრავს თუ რომელი ოპერაციების განხორციელების უზრუნველყოფის მიზნით გახდა საჭირო უცხოური კავშირგაბმულობის კომპანიის მომსახურება. მომსახურების სახის ზუსტი იდენტიფიცირება გახდება ოპერაციის სამართლებრივი ბუნების განსაზღვრის საფუძველი, კერძოდ, წარმოადგენს იგი საერთაშორისო კავშირგაბმულობის ფარგლებში მიღებულ მომსახურებას თუ არა, დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრაც უნდა განხორციელდეს აღნიშნული გარემოების დადგენის შესაბამისად.

სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოსარჩელის მიერ სადავოდ გამხდარი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, რაც მათ კანონსაწინააღმდეგო ბუნებაზე მიუთითებს.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. ამავე კოდექსის 53-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, 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 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 პალატას მიაჩნია, რომ წარმოდგენილი სააპელაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ; გაუქმდეს პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება, სს „-----ის“ (შპს „-----ის“ უფლებამონაცვლის) სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით, სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ; საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე სს „-----ი“ (შპს „-----ის“ უფლებამონაცვლე) გათავისუფლდეს ი-----თან და ს-----თან დაკავშირებული მომსახურების უკუდაბეგვრის დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად განხილვის საფუძველით, დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირებისათვის დარიცხული სანქციისაგან; სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნეს ცნობილი გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები და დაევალოს შემოსავლების სამსახურს საქმის გარემოებათა შესწავლისა და გამოკვლევის შემდეგ მიიღოს ახალი

გადაწყვეტილება მოსარჩელის საქმესთან დაკავშირებით, კანონით დადგენილ ვადაში და წესით.

5. პროცესის ხარჯები

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-10 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემული იყო საქმის გარემოებების სათანადო გამოკვლევის გარეშე, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია აანაზღაუროს პროცესის ხარჯები მის სასარგებლოდ გადაწყვეტილების გამოტანის შემთხვევაშიც.

განსახილველ შემთხვევაში სააპელაციო საჩივრის ავტორის მიერ სააპელაციო საჩივარზე სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილია 7 000 (შვიდი ათასი), რაც უნდა დაეკისროთ მოპასუხეებს შემოსავლების სამსახურსა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სოლიდარულად მოსარჩელის სასარგებლოდ.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

თბილისის სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, მე-34 მუხლით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა:

1. სს „-----ის“ (შპს „-----ის“ უფლებამონაცვლე) სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 26 ოქტომბრის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნას ახალი გადაწყვეტილება;
3. სს „-----ის“ (შპს „-----ის“ უფლებამონაცვლე) სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
4. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე სს „-----ის“ (შპს „-----ის“ უფლებამონაცვლე) გათავისუფლდეს ი-----თან და ს-----თან დაკავშირებული მომსახურების უკუდაბეგვრის დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად განხილვის საფუძველით, დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირებისათვის

დარიცხული სანქციისაგან.

5. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე, ძირითადი გადასახადის გასაჩივრებულ ნაწილში, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2-----ის ბრძანება N----; სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2-----ის საგადასახადო მოთხოვნა N-----; სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2-----ის შემოწმების აქტი; სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2-----ის ბრძანება N---; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2-----ის გადაწყვეტილება; სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2-----ის საგადასახადო მოთხოვნა N-----; სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2-----ის ბრძანება N---; სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2-----ის საგადასახადო მოთხოვნა N-----; სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2-----ის შემოწმების აქტი; სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2-----ის ბრძანება N---; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2-----ის გადაწყვეტილება; სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2-----ის საგადასახადო მოთხოვნა N----- და დაევალოს სსიპ შემოსავლების სამსახურს ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი კანონით დადგენილ ვადაში და წესით;

6. მოწინააღმდეგე მხარეებს მხარეებს სოლიდარულად დაეკისროთ სააპელაციო საჩივარზე გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის გადახდა (7000 ლარის ოდენობით);

7. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო საჩივრით საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ. №7ა) მხარეთათვის დასაბუთებული განჩინების ასლის ჩაბარებიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში.

თავმჯდომარე

ილონა თოდუა

მოსამართლეები

გიორგი გოგიაშვილი

შოთა გეგაძე