



საქმე № 3/2296-15

გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

29
თბილისი

დეკემბერი,

2017

წელი

შესავალი ნაწილი

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგია
მოსამართლე თამარ მეშველიანი
სხდომის მდივანი ნათია ჯაფარიძე

მოსარჩელე - შპს „ჯ-----ი“

მოპასუხეები - სსიპ შემოსავლების სამსახური, საქართველოს ფინანსთა
სამინისტრო

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების
ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი

1. სასარჩელო მოთხოვნა

1.1. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2-----
რის საგადასახდო შემოწმების აქტი, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2-----
-----რის №69--- ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2-----
რის №9----- საგადასახდო მოთხოვნა იმ ნაწილში, რომლითაც განხორციელდა:
1. შპს „ჯ-----ის“ მიერ უცხოური კავშირგაბმულობის მომსახურების დღგ-ით
არ დაბეგვრა და სრული საკომპენსაციო თანხის ერთობლივ შემოსავალში
ჩართვა, 2. როუმინგის მომსახურების საერთაშორისო კავშირგაბმულობის
მომსახურებად განხილვა და 4%-იანი განაკვეთით დაბეგვრა;

1.2. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2-----ის №2---- ბრძანება იმ ნაწილში, რომლითაც განხორციელდა: 1. შპს „ჯ-----ის“ მიერ უცხოური კავშირგაბმულობის მომსახურების დღგ-ით არ დაბეგვრა და სრული საკომპენსაციო თანხის ერთობლივ შემოსავალში ჩართვა, 2. როუმინგის მომსახურების საერთაშორისო კავშირგაბმულობის მომსახურებად განხილვა და 4%-იანი განაკვეთით დაბეგვრა;

1.3. ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2-----ლის გადაწყვეტილება იმ ნაწილში, რომლითაც განხორციელდა: 1. შპს „ჯ-----ის“ მიერ უცხოური კავშირგაბმულობის მომსახურების დღგ-ით არ დაბეგვრა და სრული საკომპენსაციო თანხის ერთობლივ შემოსავალში ჩართვა, 2. როუმინგის მომსახურების საერთაშორისო კავშირგაბმულობის მომსახურებად განხილვა და 4%-იანი განაკვეთით დაბეგვრა;

2. მხარეთა პოზიცია

2.1. მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო, მხარი დაუჭირა წერილობით წარმოდგენილ შესაგებელს და განმარტა, რომ არ არსებოს სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძველი.

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

3. საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები

3.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ, 2-----რის №----- ბრძანების საფუძველზე, განხორციელდა შპს „ჯ-----ის“ (ს/ნ 2-----) საქმიანობის საგადასახადო შემოწმება, ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების კუთხით. შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2007 წლის 01 იანვრიდან 2008 წლის 01 იანვრამდე. შემოწმების შედეგებზე 2-----ერს შედგა საგადასახადო შემოწმების აქტი.

შემოწმების აქტის თანახმად, საწარმომ უცხოური კავშირგაბმულობის კომპანიას საქართველოში გაუწია კავშირგაბმულობის მომსახურება, რაც განიხილა დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად და რომლის თანხაც განსაზღვრა 2011 წლამდე მოქმედი სსკ-ის 227-ე მუხლის შესაბამისად, დღგ-ის თანხის გარეშე. ამასთან, აღნიშნული თანხა (საკომპენსაციო თანხა დღგ-ის გარეშე) ასახა მოგების გადასახადის დეკლარირებულ ერთობლივ შემოსავალში. შემოწმებით, 2011 წლამდე მოქმედი სსკ-ის 227-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საწარმოს მიერ უცხოურ კავშირგაბმულობის კომპანიაზე საქართველოში გაწეული საერთაშორისო კავშირგაბმულობის მომსახურება არ იქნა განხილული დღგ-ით დასაბეგრ თანხად. აღნიშნულიდან გამომდინარე,

ამავე კოდექსის 175-ე მუხლის მიხედვით, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლად განხილული იქნა სრული საკომპენსაციო თანხა, რაც ამავე კოდექსის 173-ე მუხლის თანახმად, შემოწმების შედეგად ასახულ იქნა საწარმოს ერთობლივ შემოსავალში.

შემოწმებით დადგენილია, რომ საზოგადოებას უცხოურმა კავშირგაბმულობის კომპანიამ გაუწია კავშირგაბმულობის მომსახურება, რაზედაც საზოგადოებამ გადაუხადა შესაბამისი თანხები. საზოგადოებამ აღნიშნული არ განიხილა არარეზიდენტის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად და არ დაბეგრა საშემოსავლო გადასახადით. შემოწმებით, 2011 წლამდე მოქმედი სსკ-ის 24-ე მუხლის პირველი ნაწილი „ჟ“ ქვეპუნქტის თანახმად, აღნიშნული განხილულ იქნა არარეზიდენტი პირის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად, რაც ამავე კოდექსის 197-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, დაექვემდებარა დაბეგვრას 4%-იანი განაკვეთით, ხოლო ამავე კოდექსის 218-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საზოგადოებას დაუდგინა გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავების ვალდებულება.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- 30.12.2---წ. საგადასახადო შემოწმების აქტი (ტ. I, ს.ფ. 14-53);

3.2. სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, 2-----რის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე, 2-----ერს გამოსცა №69--- ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და №9----- საგადასახადო მოთხოვნა. საგადასახადო მოთხოვნით, შპს „ჯ-----ს“ გადასახდელად დაერიცხა სულ 4 742 582,83 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადის სახით - 1 636 401,52 ლარი, ჯარიმა - 1 012 121 ლარი და საურავი - 2 094 060,31 ლარი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 30.12.2---წ. №69--- ბრძანება (ტ. I, ს.ფ. 12);

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 30.12.2---წ. №9----- საგადასახადო მოთხოვნა (ტ. I, ს.ფ. 13).

3.3. შპს „ჯ-----მა“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2-----რის №9----- საგადასახადო მოთხოვნა გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში. კერძოდ, სხვა საკითხებთან ერთად დავის საგანს წარმოადგენდა: 1. შპს „ჯ-----ის“ მიერ უცხოური კავშირგაბმულობის მომსახურების დღგ-ით არ დაბეგვრა და სრული საკომპენსაციო თანხის ერთობლივ შემოსავალში ჩართვა, 2. როუმინგის მომსახურების საერთაშორისო კავშირგაბმულობის მომსახურებად განხილვა და 4%-იანი განაკვეთით დაბეგვრა;

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2-----ის №2---- ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, მითითებულ ნაწილებში შპს „ჯ-----ის“ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- შპს „ჯ-----ის“ 27.01.2---წ. №----- ბრძანება (ტ. I, ს.ფ. 54-63);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 24.04.2---წ. №2---- ბრძანება (ტ. I, ს.ფ. 64-74);

3.4. შპს „ჯ-----მა“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2-----რის №9----- საგადასახადო მოთხოვნა და 2-----ის №2---- ბრძანება, საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში. საბჭოს 2--- -----ლის გადაწყვეტილებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ნაწილობრივ გაუქმდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2-----რის №9----- საგადასახადო მოთხოვნა და 2-----ის №2---- ბრძანება; მომჩივანს დაევალა აუდიტის დეპარტამენტისთვის საბჭოს მიერ მოთხოვნილი ინფორმაციის წარდგენა, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა საბჭოს მიერ დადგენილი გარემოებების გათვალისწინებით, საზოგადოების საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა; დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

დადგენილ გარემოებას წარმოადგენს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2-----ლის გადაწყვეტილებით არ დაკმაყოფილდა შპს „ჯ-----ის“ საჩივარი საზოგადოების მიერ უცხოური კავშირგაბმულობის კომპანიაზე საქართველოში გაწეული საერთაშორისო კავშირგაბმულობის მომსახურების დღგ-ით არ დაბეგვრისა და სრული საკომპენსაციო ერთობლივ შემოსავალში ჩართვის, ასევე, როუმინგის მომსახურების საერთაშორისო კავშირგაბმულობის მომსახურებად განხილვისა და 4%-იანი განაკვეთით დაბეგვრის ნაწილში.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- შპს „ჯ-----ის“ 14.05.2---წ. საჩივარი (ტ. I, ს.ფ. 75-84);
- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 26.02.2---წ. გადაწყვეტილება (ტ. I, ს.ფ. 85-98).

3.5. საქართველოს კომუნიკაციების ეროვნული კომისიის წერილის თანახმად, შპს „ჯ-----ის“ მიერ საკუთარი აბონენტებისთვის გაწეული როუმინგული მომსახურება არ ითვლება საერთაშორისო კავშირგაბმულობად.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- საქართველოს კომუნიკაციების ეროვნული კომისიის წერილი (ტ. I, ს.ფ. 99);

სამოტივაციო ნაწილი

4. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

საქმეში არსებული მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, სარჩელის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმებისა და საქმეში არსებულ მტკიცებულებათა სამართლებრივი შეფასების შედეგად, სასამართლო მივიდა დასკვნამდე, რომ სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.

5. ნორმატიული აქტები, რომლებითაც სასამართლომ იხელმძღვანელა

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი.

6. სამართლებრივი შეფასება

6.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2-----რის №69--- ბრძანება, 2-----რის №9----- საგადასახადო მოთხოვნა, 2-----რის №2----- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2-----ლის გადაწყვეტილება, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, წარმოადგენენ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დავის განხილვისას უნდა შემოწმდეს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების შესაბამისობა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით დადგენილ აქტის გამოცემის მომწესრიგებელ შესაბამის ნორმებთან, ასევე, სადავო სფეროში მოქმედ სხვა საკანონმდებლო თუ კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების დებულებებთან.

რაც შეეხება სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2-----რის შემოწმების აქტს, სასამართლო აღნიშნავს, რომ იგი წარმოადგენს გასაჩივრებული აქტების საფუძველს. შესაბამისად, ის უნდა შეფასდეს სადავო აქტებთან ერთობლიობაში, მათი კანონიერების შესწავლის ფარგლებში.

6.2. საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, საწარმომ უცხოური კავშირგაბმულობის კომპანიას საქართველოში გაუწია კავშირგაბმულობის მომსახურება, რაც განიხილა დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად და რომლის თანხაც განსაზღვრა 2011 წლამდე მოქმედი სსკ-ის 227-ე მუხლის შესაბამისად, დღგ-ის თანხის გარეშე. ამასთან, აღნიშნული თანხა (საკომპენსაციო თანხა დღგ-ის გარეშე) ასახა მოგების გადასახადის დეკლარირებულ ერთობლივ შემოსავალში. შემოწმებით, 2011 წლამდე მოქმედი სსკ-ის 227-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საწარმოს მიერ უცხოურ კავშირგაბმულობის კომპანიაზე

საქართველოში გაწეული საერთაშორისო კავშირგაბმულობის მომსახურება არ იქნა განხილული დღგ-ით დასაბეგრ თანხად. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ამავე კოდექსის 175-ე მუხლის მიხედვით, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლად განხილული იქნა სრული საკომპენსაციო თანხა, რაც ამავე კოდექსის 173-ე მუხლის თანახმად, შემოწმების შედეგად ასახულ იქნა საწარმოს ერთობლივ შემოსავალში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისთვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა.

სადავო ოპერაციის განხორციელების დროს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის (2004წ.) 173-ე მუხლის პირველ ნაწილის თანახმად რეზიდენტის ერთობლივი შემოსავალი შედგება მის მიერ საქართველოში და საქართველოს ფარგლებს გარეთ მიღებული შემოსავლისგან. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება ნებისმიერი ფორმით ან/და საქმიანობით მიღებული ყველა შემოსავალი, კერძოდ: ა) ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები; ბ) ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან; გ) სხვა შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან.

ამავე პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 58-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, შემოსავალი გადასახადით იბეგრება იმ შემთხვევაშიც, როდესაც მისი კანონიერება სადავოა.

ამასთან, მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2010წ.) 160-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით, დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი ოპერაცია.

ამავე კოდექსის ამავე რედაქციის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციებია საქართველოს ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა, რომლის დროსაც დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება დღგ-ის გადამხდელის მიერ მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხის მიხედვით, ხოლო ამ ნაწილის „ა.ბ.დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაში – მიღებული კომპენსაციის თანხის მიხედვით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის ან/და პირგასამტეხლოს გარეშე, გარდა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა. დასაბეგრი ოპერაციის

განხორციელების დროდ ითვლება საქონლის მიწოდების ან მომსახურების გაწევის მომენტი.

სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 227-ე მუხლის მე-3 ნაწილზე, რომლის თანახმად, საზოგადოების მიერ უცხოური კავშირგაბმულობის კომპანიაზე საქართველოში გაწეული საერთაშორისო კავშირგაბმულობის მომსახურების ღირებულება არ გაითვალისწინება დღგ-ით დასაბეგრ თანხაში.

გადასახდელის გადამხდელის განმარტებით, საგადასახადო შემოწმების შემდეგ გახდა მისთვის ცნობილი ის ფაქტი, რომ უცხოური კავშირგაბმულობის კომპანიაზე საქართველოში გაწეული საერთაშორისო კავშირგაბმულობის მომსახურების ღირებულება არ გაითვალისწინება დღგ-ით დასაბეგრ ბრუნვაში, მაშინ როდესაც, გადამხდელს წარდგენილი აქვს შესამოწმებელი პერიოდის დეკლარაცია და მიღებული საკომპენსაციო თანხა დაბეგრილი აქვს დღგ-ის გადასახადით.

აღნიშნული გარემოება ცხადყოფს, რომ შპს „ჯ-----ს“ გადახდილი აქვს დღგ-ის გადასახადი იმ მომსახურებაზე, რომლიდან მიღებული თანხაც საგადასახადო კოდექსის 227-ე მუხლის მე-3 ნაწილის საფუძველზე, არ გაითვალისწინება ერთობლივ შემოსავალში. მოსარჩელის განმარტებით, იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ორგანომ აღნიშნული დღგ-ის თანხა განიხილა, როგორც ვალის ჩამოწერით მიღებული შემოსავალი, ვალის ჩამოწერით მიღებული თანხების დაბეგვრის მიზნით, ვალი უნდა იყოს აღიარებული და შემდეგ - ჩამოწერილი, რასაც აღნიშნულ შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონია.

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

სასამართლო განმარტავს, რომ ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია, საკითხი შეისწავლოს და გადაწყვეტილება მიიღოს საქმის ფაქტობრივი გარემოებების გამოკვლევისა და არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გათვალისწინების შემდეგ. გადასახადის გადამხდელის მიერ გასაჩივრებულ აქტებში საგადასახადო ორგანოს დავის განხილვის არცერთ ეტაპზე არ უმსჯელია შპს „ჯ-----ის“ მიერ უცხოური კავშირგაბმულობის კომპანიისთვის არასწორად დარიცხული დღგ-ის თანხის დაბრუნების, ვალის პატიების ან/და საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად,

კეთილსინდისიერი გადამხდელის სტატუსთან დაკავშირებულ საკითხებზე, იმ პირობებში, როდესაც აღნიშნული საკითხების შეფასება პირდაპირ გამომდინარეობს ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულებიდან ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისთვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე.

6.3. შემოწმებით ასევე დადგენილია, რომ საზოგადოებას უცხოურმა კავშირგაბმულობის კომპანიამ გაუწია კავშირგაბმულობის მომსახურება, რაზედაც საზოგადოებამ გადაუხადა შესაბამისი თანხები. საზოგადოების მიერ აღნიშნული არ იქნა განხილული არარეზიდენტის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად და არ იქნა დაბეგრული საშემოსავლო გადასახადით. შემოწმებით, 2011 წლამდე მოქმედი სსკ-ის 24-ე მუხლის პირველი ნაწილი „ჟ“ ქვეპუნქტის თანახმად, აღნიშნული განხილულ იქნა არარეზიდენტი პირის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად, რაც ამავე კოდექსის 197-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, დაექვემდებარა დაბეგრვას 4%-იანი განაკვეთით, ხოლო ამავე კოდექსის 218-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საზოგადოებას დაუდგინა გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავების ვალდებულება.

2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 24-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ჟ“ ქვეპუნქტის 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 მომსახურებისთვის 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.

სასამართლო განმარტავს, რომ როუმინგის ტექნოლოგია მომხმარებელს საშუალებას აძლევს კავშირის წყვეტის გარეშე, ავტომატურად მიუერთდეს იმ დაშვების წერტილს, რომელის დაფარვის ზონაშიც მოხვდება. როუმინგის მომსახურების ხელშეკრულების მონაწილე პირებს წარმოადგენენ მომსახურების მიმღები კომპანია, მომსახურების გამწვევი კომპანია და ის პირი, რომელიც უშუალოდ სარგებლობს შპს „ჯ-----ისა“ და უცხოური კავშირგაბმულობის კომპანიის მომსახურებით. აღნიშნული მომსახურების წყაროსთან დაბეგვრის მიზნებისთვის საგადასახადო ორგანოებს უნდა გამოეკვლიათ გაწეული მომსახურების სახე და დაებეგრათ საგადასახადო კოდექსის 197-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით დადგენილი 4%-იანი განაკვეთით, თუ უტყუარად დადასტურდებოდა, რომ ადგილი ჰქონდა საერთაშორისო კავშირგაბმულობის მომსახურებას.

გადასახადის გადამხდელი მიუთითებს საქართველოს კომუნიკაციების ეროვნული კომისიის წერილზე, რომლის თანახმად, შპს „ჯ-----ის“ მიერ საკუთარი აბონენტებისთვის გაწეული როუმინგული მომსახურება არ ითვლება საერთაშორისო კავშირგაბმულობად. აღნიშნული მტკიცებულება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავის განხილვის დროს არ იქნა განხილული. სასამართლო მიუთითებს, რომ „საერთაშორისო კავშირგაბმულობის“ ცნების განმარტებას სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის არც ზოგადი და არც სპეციალური ნაწილის მარეგულირებელი ნორმები არ განსაზღვრავდნენ. აქედან გამომდინარე, სასამართლო მხარეთა ყურადღებას მიაპყრობს მოსარჩელის პოზიციას, რომლის თანახმადაც საკანონმდებლო განმარტების არ არსებობის პირობებში სადავო საკითხის სწორად გადასაწყვეტად მნიშვნელოვანია საქართველოს კომუნიკაციების ეროვნული კომისიის 2005 წლის 13 აპრილის წერილის შეფასება, რომლის თანახმად, შპს „ჯ-----ის“ მიერ საკუთარი აბონენტებისათვის გაწეული როუმინგული მომსახურება არ ითვლება საერთაშორისო კავშირგაბმულობად.

სასამართლო აქვე მიუთითებს, რომ საქართველოში მაუწყებლობისა და ელექტრონული კომუნიკაციების სფეროში დამოუკიდებელი ეროვნულ მარეგულირებელ ორგანოს წარმოადგენს საქართველოს კომუნიკაციების ეროვნული კომისია, რომელიც ტელე და რადიო მაუწყებლობას, ფიქსირებულ და მობილურ სატელეფონო და ინტერნეტ მომსახურებას არეგულირებს. შესაბამისად, ადმინისტრაციულ ორგანოებს საქართველოს კომუნიკაციების

ეროვნული კომისიის მითითებული წერილი წარმოების მიმდინარეობისას უნდა გამოეკვლიათ და შეეფასებინათ საქმეში არსებულ სხვა მტკიცებულებებთან ერთად, რათა დაედგინათ გაწეული მომსახურების სახე და ასეთ შემთხვევაში, თუ უტყუარად დადასტურდებოდა, რომ ადგილი ჰქონდა საერთაშორისო კავშირგაბმულობის მომსახურებას, იგი დაებეგრათ საგადასახადო კოდექსის 197-ე მუხლი პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით დადგენილი 4%-იანი განაკვეთით.

გარდა აღნიშნულისა, სასამართლო ასევე მიუთითებს, რომ საგადასახადო ორგანოს საწარმოს არარეზიდენტის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრისას ასევე არ გაუთვალისწინებია ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საერთაშორისო შეთანხმებით განსაზღვრული საგადასახადო შეღავათები. საგულისხმოა, რომ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების რეჟიმებზე მსჯელობა არ არის მოცემული გასაჩივრებულ საგადასახადო აქტებში. ასევე საკითხი არ არის შეფასებული შპს „ჯ-----ის“ კონტრაქტორების მიმართ ორმაგი დაბეგვრი თავიდან აცილების საკითხებზე, რომელიც შეიძლება წარმოეშვას არარეზიდენტ კომპანიას საქართველოში გადახდის წყაროსთან დაბეგვრის შემთხვევაში იმ ქვეყანასთან მიმართებით, რომლის რეზიდენტსაც წარმოადგენს აღნიშნული საწარმო.

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

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან მისი ნაწილი კანონს ეწინააღმდეგება და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მის უფლებას, სასამართლო ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შესახებ. ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად კი, 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.

ზემოაღნიშნული სამართლებრივი ნორმების ანალიზისა და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების შეფასების საფუძველზე, სასამართლო მიიჩნევს, რომ სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ. კერძოდ, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი 2-----რის №69--- ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2-----რის №9----- საგადასახადო მოთხოვნა სადავო იმ ნაწილში, რომლითაც განხორციელდა შპს „ჯ-----ის“ მიერ უცხოურ კავშირგაბმულობის კომპანიაზე საქართველოში გაწეული საერთაშორისო კავშირგაბმულობის მომსახურების დღგ-ით არდაბეგვრა და სრული საკომპენსაციო თანხის ერთობლივ შემოსავალში ჩართვა; როუმინგის მომსახურების საერთაშორისო კავშირგაბმულობის მომსახურებად განხილვა და 4%-იანი განაკვეთით დაბეგვრა და მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურს უნდა დაევალოს, საქმისთვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა კანონით დადგენილ ვადაში; ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი აღნიშნულ აქტებზე წარდგენილ ადმინისტრაციულ საჩივრებთან დაკავშირებით გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები - 2-----ის №2--- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2-----ლის გადაწყვეტილება გასაჩივრებულ ნაწილში.

ამასთან, ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემისას, საგადასახადო ორგანომ დამატებით უნდა შეისწავლოს ფაქტობრივი გარემოებები და მისცეს მათ შესაბამისი სამართლებრივი შეფასება, კერძოდ, განსაზღვროს პირველ სადავო საკითხთან მიმართებით შპს „ჯ-----ის“ მიერ უცხოური კავშირგაბმულობის კომპანიისთვის არასწორად დარიცხული დღგ-ის თანხის უკან დაბრუნების, ვალის პატიების/ჩამოწერის საკითხები და გადასახადის გადამხდელის გათავისუფლება სანქცია/საურავებისგან, როგორც კეთილსინდისიერი გადამხდელი საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე; მეორე სადავო საკითხთან დაკავშირებით, საგადასახადო ორგანომ უნდა შეაფასოს გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი ყველა მტკიცებულება, მათ შორის, საქართველოს კომუნიკაციების ეროვნული კომისიის წერილი, განსაზღვროს „როუმინგის“ მომსახურების სახე, იმსჯელოს ორმაგის დაბეგვრის თავიდან აცილების საკითხებზე.

7. საპროცესო 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 ხარჯების სასარგებლოდ გადაწყვეტილების გამოტანის შემთხვევაშიც. შესაბამისად, მოპასუხეებს უნდა დაეკისროთ შპს „ჯ-----ის“ სასარგებლოდ ამ უკანასკნელის მიერ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 5000 ლარის ანაზღაურება.

სარეზოლუციო ნაწილი

სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი, მე-2, მე-10, მე-12, 32-ე მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-8, 53-ე, 243-ე, 244-ე, 248-ე, 249-ე, 257-ე, 364-ე, 369-ე მუხლებით და

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა:

1. შპს „ჯ-----ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.
2. სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ნაწილობრივ ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2-----რის №69--- ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2-----რის №9----- საგადასახადო მოთხოვნა სადავო ნაწილში; დაევალოს სსიპ შემოსავლების სამსახურს, საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა შესწავლისა და გამოკვლევის შემდეგ, მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად, კანონით დადგენილ ვადაში გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი შპს „ჯ-----ის“ მიმართ.
3. ნაწილობრივ ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2-----რის №2----- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაკების განხილვის საბჭოს 2-----ლის გადაწყვეტილება.
4. მოპასუხეებს დაეკისროთ შპს „ჯ-----ის“ სასარგებლოდ 5000 ლარის სოლიდარულად გადახდა.
5. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს დასაბუთებული გადაწყვეტილების მხარეთათვის გადაცემიდან 14 დღის ვადაში თბილისის სააპელაციო სასამართლოში (მდებარე: თბილისი, გრ. რობაქიძის 7ა) თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიაში (მდებარე: თბილისი, დ. აღმაშენებლის ხეივანი მე-12 კმ. №6) სააპელაციო საჩივრის შემოტანის გზით.

მოსამართლე

თამარ მეშველიანი

