

საქმე № 330310016001634205

საქმე №33ბ/2619-18



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

საქართველოს სახელით

შ ე ს ა ვ ა ლ ი ნ ა წ ი ლ ი

06 დეკემბერი, 2018 წელი

ქ. თბილისი

**თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

**თავმჯდომარე (მომხსენებელი) - შოთა გეჭაძე
მოსამართლეები - გიორგი გოგიაშვილი, ილონა თოდუა**

სხდომის მდივანი - თინათინ ვაშაყმაძე

**აპელანტი (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო;
წარმომადგენელი - გ----- ბ-----ე;**

**აპელანტი (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური;
წარმომადგენელი - თ-----ე ვ----ე**

**მოწინააღმდეგე მხარე (მოსარჩელე) - შპს „ა-----“;
წარმომადგენელი- დ----- გ-----ე**

**მოპასუხე - სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტი;
წარმომადგენელი - თ-----ე ვ----ე**

**დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი
აქტების ბათილად ცნობა;**

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

1. სასარჩელო მოთხოვნა:

1.1. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის

დეპარტამენტის 2016 წლის 10 ივნისის საგადასახადო შემოწმების აქტი, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 16 ივნისის №----- ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 17 ივნისის №----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 7 ივლისის №----- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 7 ნოემბრის გადაწყვეტილება.

1.2. გათავისუფლდეს შპს „ა-----“ დარიცხული საგადასახადო სანქციისაგან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე.

2. მოპასუხეების პოზიცია:

2.1. მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის წარმომადგენლებმა სარჩელი არ ცნეს და მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

2.2. მოპასუხე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო და მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

3. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნები:

3.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

შპს „ა-----ს“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 10 ივნისის საგადასახადო შემოწმების აქტი, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 16 ივნისის №----- ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 17 ივნისის №----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 7 ივლისის №----- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 7 ნოემბრის გადაწყვეტილება და მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა საქმისთვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა კანონით დადგენილ ვადაში.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტები:

4.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 30 ნოემბრის №----- ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა შპს „ა-----ს“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რომელმაც მოიცვა 2010 წლის პირველი იანვრიდან 2015 წლის პირველ ოქტომბრამდე პერიოდი. 2012 წლის პირველი იანვრიდან 2015 წლის პირველ ოქტომბრამდე პერიოდის შემოწმების შედეგებზე გამოცემულია სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 10 ივნისის საგადასახადო შემოწმების აქტი.

საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით, შპს „ა-----ს“, 2015 წელს ადგილობრივი მიმწოდებლებისაგან ხორბლის შეძენისას მასზე გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით, ჩათვლილი აქვს დღგ ჯამში 853 687 ლარის ოდენობით. საგამოძიებო სამსახურის 2015 წლის 13 ოქტომბრის წერილის საფუძველზე სისხლის სამართლის №----- საქმესთან დაკავშირებით სხვადასხვა მეწარმე სუბიექტის მიერ გადასახადებისაგან განზრახ თავის არიდებისა და ყალბი საანგარიშსწორებო დოკუმენტაციის დამზადება-გამოყენების ფაქტზე ჩატარებული საგამოძიებო მოქმედებებითა და კამერალური საგადასახადო შემოწმებებით გაირკვა, რომ შპს „ა-----ის“ მიერ (შპს „ჰ---- ს-----“, შპს „გ-----სგან“, შპს „ბ-----ა“ და შპს „თ----- საგან“) შეძენილი ხორბალი წარმოადგენდა საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქტს, რომელიც, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის თანახმად, გათავისუფლებულია დღგ-ისგან ჩათვლის უფლებით. აღსანიშნავია, რომ შპს „ა-----ს“ მომწოდებლები ადეკლარირებდნენ აღნიშნულ თანხებს, ხოლო შემდგომ არ ხდებოდა თანხის ბიუჯეტში გადახდა. შედეგად, შემოწმების მიერ, საგადასახადო კოდექსის 168-ე და 173-ე მუხლების შესაბამისად, შპს „ა-----ს“ მიმწოდებელი პირების საგადასახადო შემოწმების შედეგებიდან გამომდინარე, შემცირებას დაექვემდებარა საზოგადოების დეკლარირებული ჩათვლები 853 688 ლარის ოდენობით, გადამხდელი ასევე დაჯარიმდა საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლით. (ტ. I, ს.ფ. 105) (ტ. I, ს.ფ. 65-104)

4.2 . სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 10 ივნისის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 16 ივნისის №----- ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და შპს „ა-----ს“ წარედგინა აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 17 ივნისის №----- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, საწარმოს გადასახდელად დაერიცხა სულ 806 772,28 ლარი, მათ შორის, დღგ - 853 688 ლარი, ხოლო მოგების გადასახადი შეუმცირდა 490 343 ლარით. დარიცხული ჯარიმის ოდენობამ შეადგინა 432 353 ლარი. (ტ. I, ს.ფ. 23-25) (ტ. I, ს.ფ. 21-22)

4.3. 2016 წლის 27 ივნისს შპს „ა-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს, რომლითაც არ დაეთანხმა აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 17 ივნისის №----- საგადასახადო მოთხოვნას.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 7 ივლისის №----- ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. (ტ. I, ს.ფ. 19-20)

4.4 2016 წლის 25 ივლისს შპს „ა-----მა“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 7 ივლისის №----- ბრძანებასა და აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 17 ივნისის №----- საგადასახადო მოთხოვნას არ დაეთანხმა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის 7 ნოემბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი №----- არ დაკმაყოფილდა. (ტ. I, ს.ფ. 14-18)

5. დადგენილი ფაქტები პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივად შემდეგნაირად შეაფასა:

5.1. სასამართლოს განმარტებით, მოცემულ შემთხვევაში დადგენილია და მოპასუხეთა მიერ სადავოდ არ არის ქცეული ის გარემოება, რომ მოსარჩელის მიერ ადგილობრივი მიმწოდებლებისაგან ხორბლის შეძენისას გამოწერილია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები. ამასთან, სასამართლო განმარტავს, რომ მიმწოდებლის მხრიდან საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა ადასტურებს მყიდველის მიერ არა გადასახადის სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდას, არამედ დამატებული ღირებულების გადასახადით გაზრდილი საფასურის გადახდისა და დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტს. შესაბამისად, შეუძლებელია, მხოლოდ ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა იყოს საკმარისი იმისთვის, რათა განხორციელდეს გადასახადის გადახდილად აღიარება - სახელმწიფოს მხრიდან ჩათვლა იმისა, რომ გადასახადი გადახდილია. იმისთვის, რათა სახელმწიფომ არაპირდაპირი გადასახადი გადახდილად აღიაროს, შეუძლებელია, საკმარის დამადასტურებელ დოკუმენტად ჩაითვალოს საქონლის მიმწოდებლისთვის აღნიშნული თანხის გადახდა და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის არსებობა, ამიტომ კანონმდებელმა განსაზღვრა უმთავრესი მოთხოვნა - ჩათვლას დაუქვემდებარა ბიუჯეტში გადახდილი ან გადასახდელი დღგ-ის თანხა. შესაბამისად, თუკი საქონლის გამყიდველი გათავისუფლებული იყო დღგ-საგან ჩათვლის უფლებით, შეძენისას განხორციელებული ჩათვლების გაუქმება მართებულია, რამეთუ მყიდველი ვერ მიიღებდა ჩათვლას იმ საქონელზე, რომელიც

გათავისუფლებული იყო დღგ-საგან, ვინაიდან დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა არის დღგ-ის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია ჩათვლის დოკუმენტების მიხედვით საქონლის შეძენისას. კონკრეტულ შემთხვევაში მიჩნეულ იქნა, რომ მოსარჩელის მიერ შეძენილი პროდუქცია, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის საფუძველზე, გათავისუფლებული იყო დღგ-საგან ჩათვლის უფლებით.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს დღგ-ის თანხის ბიუჯეტში შეტანის ვალდებულებას მიმწოდებლის მხრიდან, რაც შემდგომში წარმოშობს საქონლის მიმღების უფლებას, მიიღოს დღგ-ის ჩათვლა. ამასთან, კოდექსით განსაზღვრულია ოპერაციები, რომლებიც გათავისუფლებულია დღგ-ს გადახდისგან, რაც ნიშნავს, რომ სახელმწიფო კონკრეტული საქონლის მიმწოდებელს ვერ განუსაზღვრავს ვალდებულებას, გადაიხადოს მოცემული გადასახადი. მათ შორის, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, ჩათვლის უფლებით დღგ-ისგან გათავისუფლებულია საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის (გარდა საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 0407 00 190 00 და 0407 00 300 00 კოდებში მითითებული საქონლისა (კვერცხისა) და 0207 11 სუბპოზიციაში მითითებული საქონლისა (შინაური ქათამი აუქნელი, ახალი ან გაციებული)) მიწოდება მის სამრეწველო გადამუშავებამდე (სასაქონლო კოდის შეცვლამდე).

სასამართლომ აღნიშნა, რომ საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტი შეეხება საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციას. ანუ იმისათვის რომ გაირკვეს აღნიშნული ნორმის გამოყენების მართლობიერება, უნდა დადგინდეს კონკრეტული პროდუქცია იყო თუ არა საქართველოში წარმოებული. საგადასახადო ორგანოები ძირითადად აპელირებენ სისხლის სამართლის საქმესთან დაკავშირებით ჩატარებულ საგამოძიებო მოქმედებებზე. სასამართლომ განმარტა, რომ დადგენილია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების გამოწერის ფაქტი, რომელსაც კანონმდებელი დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებას უკავშირებს. ასევე, დადგენილია, რომ სისხლის სამართლის საქმეზე მიმდინარე გამოძიების ფარგლებში მიმწოდებლებმა განმარტეს, რომ მიწოდებული ხორბალი წარმოადგენდა საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქტს. ამრიგად, საქმეში განსხვავებული სამართლებრივი შედეგის გამომწვევი მტკიცებულებების არსებობისას, განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, რომ ადმინისტრაციული წარმოება წარიმართოს წარდგენილი მტკიცებულებების დეტალურად შესწავლის, შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. დაუშვებელია, რომ რომელიმე მტკიცებულებას მიენიჭოს წინასწარ დადგენილი ძალა. ამასთან, აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო ორგანოთა მიერ მიღებული

გადაწყვეტილება, რომელსაც თან ახლავს გადასახადის გადამხდელის უფლებების მნიშვნელოვანი შეზღუდვა, საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამოყენება, აუცილებლად უნდა იყოს განსაკუთრებულად არგუმენტირებული, რამეთუ პირდაპირ უკავშირდება თავისუფალი მეწარმეობის განვითარების ხელშეწყობას, პირის ძირითადი უფლებებისა და თავისუფლებების დაცვის კონსტიტუციურ პრინციპებს. იმ შემთხვევაში, როდესაც საგადასახადო ორგანო იზიარებს რომელიმე საბუთს და არ ეყრდნობა მხარის მიერ წარდგენილ დოკუმენტებს, მან უნდა დაასაბუთოს, რატომ გაითვალისწინა კონკრეტული მტკიცებულებები, რის საფუძველზე მიანიჭა მათ უპირატესობა, რათა გადასახადის გადამხდელისთვის გასაგები იყოს, რატომ იქნა მისთვის არასასურველი გადაწყვეტილება მიღებული, რაც უზრუნველყოფს მხარის მაქსიმალურ ინფორმირებას, გაიაზროს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება და გაიზიაროს იგი ან წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები, რომლებიც საკმარისად იქნება მიჩნეული მისთვის სასურველი გადაწყვეტილების მისაღებად, ხოლო საჭიროების შემთხვევაში, წარადგინოს ადმინისტრაციული საჩივარი/სარჩელი და მიუთითოს იმ გარემოებებსა და მტკიცებულებებზე, რომლებიც, მისი აზრით, ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ განვითარებულ მსჯელობას გამორიცხავს.

განსახილველ შემთხვევაში ცალსახად არ დგინდება მოსარჩელის მიერ შეძენილი საქონლის წარმოშობა, რამდენად წარმოადგენდა იგი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლით გათვალისწინებულ საქონელს, რომლის შეძენის შემთხვევაშიც მოსარჩელე დღგ-ის ჩათვლას ვერ მიიღება. ამდენად, აღნიშნული საკითხი საჭიროებს დამატებით შესწავლასა და გამოკვლევას, რაზეც არის დამოკიდებული დაბეგვრის საკითხის მართლობიერად მიჩნევა.

რაც შეეხება მოპასუხეთა მითითებას, რომ შპს „ა-----ს“ მომწოდებლები ადეკლარირებდნენ აღნიშნულ თანხებს, თუმცაღა გადასახადის გადახდა არ მომხდარა, სასამართლომ მიუთითა, რომ აღნიშნული არ ქმნის სადავო დარიცხვის განხორციელების მართლობიერად მიჩნევის საფუძველსა და სადავო ფაქტობრივი გარემოების დადასტურების წინაპირობას, რამეთუ თუკი გადასახადი ექვემდებარებოდა გადახდას, მაგრამ გადამხდელის მხრიდან მოცემული გადასახადი არ იყო გადახდილი სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ, საგადასახადო ორგანოს უფლება ჰქონდა, რეაგირება მოეხდინა და ამოეღო კონკრეტული საგადასახადო დავალიანება, ვინაიდან დღგ-ს ჩასათვლედი თანხა არა მხოლოდ გადახდილ, არამედ გადასახდელ თანხასაც მოიცავს.

6. სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო მოთხოვნა:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 26 დეკემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება სარჩელის დაკმაყოფილებულ ნაწილში და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით მოსარჩელისათვის სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე სრულად უარის თქმა.

6.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენლის განმარტებით, საზოგადოების საქმიანობის სფეროს წარმომადგენს ხორბლის შეძენა/რეალიზაცია, ფქვილის წარმოება რეალიზაცია. ადმინისტრირების დეპარტამენტის 10.11.2015 წლის N160700-21 წერილის და აუდიტის დეპარტამენტის 30.11.2015 წლის N70516-21-14 მოხსენებითი ბარათის საფუძველზე, ჩატარდა გადასახადის გადამხდელის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, შემოწმების აქტის თანახმად კომპანიას ჩათვლილი აქვს 2015 წელს ადგილობრივი მიმწოდებლისაგან ხორბლის შეძენისას მასზე გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით დღგ ჯამში 853 687 ლარის ოდენობით. 2015 წლის 13 ოქტომბრის საგამოძიებო სამსახურის წერილის საფუძველზე ჩატარებული საგამოძიებო მოქმედებებით და კამერალური საგადასახადო შემოწმებით გაირკვა, რომ შპს „ა-----ს“ მიერ შეძენილი ხორბალი წარმომადგენდა საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქტს, რომელის სსკ-ის 168-ე მუხლის თანახმად, გათავისუფლებულია დღგ-საგან ჩათვლის უფლებით. აღსანიშნავია, რომ შპს „ა-----ს“ მომწოდებლები ადეკლარირებდნენ ზემოთაღნიშნულ თანხებს, ხოლო შემდგომ არ ხდებოდა თანხის ბიუჯეტში გადახდა. შემცირებას დაექვემდებარა საზოგადოების დეკლარირებული ჩათვლების შემცირება 853 688 ლარის ოდენობით, გადამხდელი ასევე დაჯარიმდა სსკ-ის 275-ე მუხლის შესაბამისად. აღნიშნული შემოწმების აქტის საფუძველზე, გამოიცა 2016 წლის 16 ივნისის N17193 ბრძანება და 2016 წლის 17 ივნისის N094-168 „საგადასახადო მოთხოვნით“ გადასახადის გადამხდელმა აღნიშნული აქტები გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურში. შემოსავლების სამსახურმა 07.07.2016 წლის N19479 ბრძანებით მიღებული გადაწყვეტილებით სადავო საკითხზე წარმოდგენილი საჩივარი არ დააკმაყოფილა.

აპელანტმა მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 67-ე მუხლის პირველ და მეოთხე ნაწილებზე, 275-ე მუხლზე და განმარტა, რომ აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 10 ივნისის საგადასახადო შემოწმების აქტის და 17.06.2016 წლის N094-168 „საგადასახადო მოთხოვნით“ გადასახადის გადამხდელს დაერიცხა სანქცია :432 356 ლარი, მათ შორის: ჯარიმა -432 353 ლარი, საურავი -3 ლარი.

ამრიგად, საგადასახადო შემოწმების აქტით დამატებით გამოვლინდა

არადეკლარირებული საგადასახადო შემოსავლები და საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესით და ვადით შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებები, შპს „ა-----მა“ ჩათვლა განახორციელა იმ საქონელზე, რომელზეც დღე-ით არ იბეგრებოდა და შესაბამისად თანხა არ ყოფილა გადახდილი სახელმწიფო ბიუჯეტში, რის გამოც შესაბამისი გადასახადის დეკლარაციებში გადასახადის თანხების შემცირებისათვის ჯარიმისა და საურავის თანხის დარიცხვა განხორციელდა კანონის მოთხოვნათა სრული დაცვით.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან და ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, მოცემულ შემთხვევაში დარიცხული ჯარიმა -საურავების საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილით გათვალისწინებული უფლებამოსილების გამოყენების საფუძველი არ არსებობს.

6.2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო იზიარებს სსიპ შემოსავლების სააპელაციო საჩივრის მოტივებს და დამატებით აღნიშნავს, რომ საბჭოს სხდომაზე სადავო საკითხის ზეპირ განხილვაზე აუდიტის წარმომადგენლებმა წარმოადგინეს 13.10. 2015 წლის მოწმის (შპს „ჰ---- ს-----ის“ 100% დამფუძნებლისა და დირექტორის) დაკითხვის ოქმი და განაცხადეს, რომ კომპანიისათვის ცნობილი იყო, რომ ხორბალი იყო ქართული წარმოების, აღნიშნული დაკითხვის ოქმში დაკითხული უთითებს, რომ შპს „ჰ---- ს-----ის“ სახელით ახდენდა ქართული ხორბლის შეძენას ადგილობრივ ბაზარზე გლეხებისაგან, რის შემდგომაც აწვდიდა შპს „ა-----ს“. შპს „ა-----ს“ კომპანიაში ხორბალთან დაკავშირებით კონტაქტი ჰქონდა ბუღალტერთან ვინმე „შ-----ნ“, ამავე კომპანიიდან იცნობდა აზერბაიჯანელ ქალბატონს, რომელიც ახდენდა მის მიერ მიტანილი ხორბლის ნიმუშის გადამოწმებას. კომპანიას გააჩნია სათანადო ლაბორატორია, სადაც შესაძლებელი იყო ხორბლის ხარისხის დადგენა.

7. სააპელაციო სასამართლოს მიერ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ძალაში დატოვების ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება:

7.1. სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გამოტანისას არ დარღვეულა მატერიალური და საპროცესო სამართლის ნორმები, სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, სწორი შეფასება მისცა საქმის მასალებს, საქმეზე ფაქტობრივი გარემოებები დადგენილია სრულყოფილად, რაც არ იძლევა გადაწყვეტილების გაუქმებისა და სააპელაციო საჩივრების დაკმაყოფილების საფუძველს.

სააპელაციო სასამართლო იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს, სამართლებრივ შეფასებებს და აღნიშნავს შემდეგს:

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის თანახმად, დამატებული ღირებულების გადასახადი არის არაპირდაპირი გადასახადი, რომელიც დგინდება მიწოდებული (იმპორტირებული) საქონლის ან/და გაწეული მომსახურების ფასზე დანამატის სახით და რომელსაც იხდის მომხმარებელი (იმპორტიორი) ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის ან/და მომსახურების შეძენისას (იმპორტისას). არაპირდაპირი გადასახადის ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ეკისრება საქონლის მიმწოდებელს (იმპორტიორს) ან/და მომსახურების გამწევს, რომელიც ამ კოდექსის მიზნებისათვის გადასახადის გადამხდელად იწოდება.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 156-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით, დამატებული ღირებულების გადასახადის (შემდგომში – დღგ) გადამხდელად ითვლება პირი, რომელიც რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად. ამავე კოდექსის 160-ე მუხლის თანახმად, დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტია: ა) დასაბეგრი ოპერაცია; ბ) იმპორტი; გ) ექსპორტი, რექსპორტი; დ) დროებითი შემოტანა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა.ა“ ქვეპუნქტი კი ადგენს, რომ დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციაა საქართველოს ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებული საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა, რომლის დროსაც დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება დღგ-ის გადამხდელის მიერ მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხის მიხედვით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის ან/და პირგასამტეხლოს გარეშე, გარდა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა.

ამავე კოდექსის 167-ე მუხლი განსაზღვრავს დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან გათავისუფლების საფუძვლებს და ანიჭებს პირს უფლებას, ისარგებლოს შეღავათით. ამასთან, დღგ-საგან გათავისუფლება ორი სახისაა - ჩათვლის უფლებით და ჩათვლის უფლების გარეშე. ჩათვლის უფლებით დღგ-საგან გათავისუფლება გულისხმობს, რომ ოპერაცია არ ექვემდებარება დღგ-ის დარიცხვას, მაგრამ გამოიყენება ჩათვლის უფლება.

პალატა იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტებას, რომ დღგ-ის ჩათვლა წარმოადგენს გადამხდელის უფლებას, შეიმციროს გადასახდელი დღგ-ის ოდენობა. ამასთან, ჩათვლის უფლება აქვს მხოლოდ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს და ჩათვლა შესაძლებელია

განხორციელდეს მხოლოდ ჩათვლის დოკუმენტების საფუძველზე. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 173-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, დღგ-ის ჩათვლა არის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირის უფლება, შეიმციროს გადასახდელი დღგ-ის თანხა მიღებული ჩათვლის დოკუმენტების საფუძველზე, გარდა ამ კარით გათვალისწინებული შემთხვევებისა. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრულია ჩათვლის დოკუმენტები, რომელთაც, აღნიშნული მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, მიეკუთვნება საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა. ამავე კოდექსის 174-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით კი განსაზღვრულია, რომ დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა არის დღგ-ის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია ჩათვლის დოკუმენტების მიხედვით საქონლის შეძენისას, მომსახურების მიღებისას, საქონლის იმპორტისას ან/და საქონლის დროებითი შემოტანისას, მათ შორის, დღგ-ის რეგისტრაციის ძალაში შესვლის მომენტისათვის არსებულ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ნაშთზე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 175-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტი, გარდა ამ მუხლით დადგენილი გამონაკლისებისა, რომლის გამოწერისა და წარდგენის წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი უფლებამოსილია საგადასახადო ანგარიშ - ფაქტურა გამოწეროს და საქონლის/მომსახურების მიმღებს წარუდგინოს მხოლოდ დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებისას.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ შპს „ა-----ს“ 2015 წელს ადგილობრივი მიმწოდებლებისაგან ხორბლის შეძენისას მასზე გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით, ჩათვლილი აქვს დღგ ჯამში 853 687 ლარის ოდენობით. საგადასახადო ანგარიშ - ფაქტურების მიხედვით ხორბლის შეძენა ხდებოდა ადგილობრივი მიმწოდებლებისაგან, რაც ადასტურებს არა გადასახადის სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდას, არამედ დამატებული ღირებულების გადასახადით გაზრდილი საფასურის გადახდისა და დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტს.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე პალატა იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებას იმის თაობაზე, რომ შეუძლებელია მხოლოდ ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა იყოს საკმარისი იმისთვის, რათა განხორციელდეს გადასახადის გადახდილად აღიარება - სახელმწიფოს მხრიდან ჩათვლა იმისა, რომ გადასახადი გადახდილია. იმისთვის, რათა სახელმწიფომ არაპირდაპირი გადასახადი გადახდილად აღიაროს, შეუძლებელია საკმარის დამადასტურებელ დოკუმენტად ჩაითვალოს საქონლის მიმწოდებლისთვის აღნიშნული თანხის გადახდა და საგადასახადო

ანგარიშ-ფაქტურის არსებობა, ამიტომ კანონმდებელმა განსაზღვრა უმთავრესი მოთხოვნა - ჩათვლას დაუქვემდებარა ბიუჯეტში გადახდილი ან გადასახდელი დღგ-ის თანხა. შესაბამისად, თუკი საქონლის გამყიდველი გათავისუფლებული იყო დღგ-საგან ჩათვლის უფლებით, შეძენისას განხორციელებული ჩათვლების გაუქმება მართებულია, რადგან მყიდველი ვერ მიიღებდა ჩათვლას იმ საქონელზე, რომელიც გათავისუფლებული იყო დღგ-საგან, ვინაიდან დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა არის დღგ-ის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია ჩათვლის დოკუმენტების მიხედვით საქონლის შეძენისას. კონკრეტულ შემთხვევაში მიჩნეულ იქნა, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ შეძენილი პროდუქცია, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის საფუძველზე, გათავისუფლებული იყო დღგ-საგან ჩათვლის უფლებით.

პალატა აპელანტების ყურადღებას გაამახვილებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2013 წლის 15 ოქტომბრის გადაწყვეტილებაზე (საქმე №ბს-723-708 (კ-12)) და მიუთითებს, რომ სისხლის სამართლის საქმის გამოძიების ეტაპზე მოწმეთა დაკითხვის ოქმებში დაფიქსირებულ ინფორმაციას არ არის დადასტურებული სისხლის სამართლის საქმეზე მიღებული გამამტყუნებელი განაჩენით.

ზემოაღნიშნული მნიშვნელოვანია შემდეგი თვალსაზრისით: საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტი შეეხება საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციას. ანუ იმისათვის რომ გაირკვეს აღნიშნული ნორმის გამოყენების მართლობიერება, უნდა დადგინდეს კონკრეტული პროდუქცია იყო თუ არა საქართველოში წარმოებული. საგადასახადო ორგანოები ძირითადად აპელირებენ სისხლის სამართლის საქმესთან დაკავშირებით ჩატარებულ საგამოძიებო მოქმედებებზე. დადგენილია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების გამოწერის ფაქტი, რომელსაც კანონმდებელი დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებას უკავშირებს. ასევე, დადგენილია, რომ სისხლის სამართლის საქმეზე მიმდინარე გამოძიების ფარგლებში მიმწოდებლებმა განმარტეს, რომ მიწოდებული ხორბალი წარმოადგენდა საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქტს. ამრიგად, საქმეში განსხვავებული სამართლებრივი შედეგის გამომწვევი მტკიცებულებების არსებობისას, განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, რომ ადმინისტრაციული წარმოება წარიმართოს წარდგენილი მტკიცებულებების დეტალურად შესწავლის, შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. დაუშვებელია, რომ რომელიმე მტკიცებულებას მიენიჭოს წინასწარ დადგენილი ძალა. ამასთან, აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო ორგანოთა მიერ მიღებული გადაწყვეტილება, რომელსაც თან ახლავს გადასახადის გადამხდელის უფლებების მნიშვნელოვანი შეზღუდვა, საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამოყენება, აუცილებლად უნდა იყოს განსაკუთრებულად

არგუმენტირებული, რადგან პირდაპირ უკავშირდება თავისუფალი მეწარმეობის განვითარების ხელშეწყობას, პირის ძირითადი უფლებებისა და თავისუფლებების დაცვის კონსტიტუციურ პრინციპებს. იმ შემთხვევაში, როდესაც საგადასახადო ორგანო იზიარებს რომელიმე საბუთს და არ ეყრდნობა მხარის მიერ წარდგენილ დოკუმენტებს, მან უნდა დაასაბუთოს, რატომ გაითვალისწინა კონკრეტული მტკიცებულებები, რის საფუძველზე მიანიჭა მათ უპირატესობა, რათა გადასახადის გადამხდელისთვის გასაგები იყოს, რატომ იქნა მისთვის არასასურველი გადაწყვეტილება მიღებული, რაც უზრუნველყოფს მხარის მაქსიმალურ ინფორმირებას, გაიაზროს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება და გაიზიაროს იგი ან წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები, რომლებიც საკმარისად იქნება მიჩნეული მისთვის სასურველი გადაწყვეტილების მისაღებად, ხოლო საჭიროების შემთხვევაში, წარადგინოს ადმინისტრაციული საჩივარი/სარჩელი და მიუთითოს იმ გარემოებებსა და მტკიცებულებებზე, რომლებიც, მისი აზრით, ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ განვითარებულ მსჯელობას გამორიცხავს.

აპელანტები ორივე ინსტანციის სასამართლოში აპელირებენ იმ გარემოებაზე, რომ შპს „ა-----ს“ მომწოდებლები ადეკლარირებდნენ აღნიშნულ თანხებს, თუმცა გადასახადის გადახდა არ მომხდარა; პალატა მოცემულ საკითხთან მიმართებით იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებას და განმარტავს, რომ აღნიშნული არ ქმნის სადავო დარიცხვის განხორციელების მართლზომიერად მიჩნევის საფუძველსა და სადავო ფაქტობრივი გარემოების დადასტურების წინაპირობას, რადგან თუკი გადასახადი ექვემდებარებოდა გადახდას, მაგრამ გადამხდელის მხრიდან მოცემული გადასახადი არ იყო გადახდილი სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ, საგადასახადო ორგანოს უფლება ჰქონდა, რეაგირება მოეხდინა და ამოეღო კონკრეტული საგადასახადო დავალიანება, ვინაიდან დღგ-ს ჩასათვლედი თანხა არა მხოლოდ გადახდილ, არამედ გადასახდელ თანხასაც მოიცავს.

პალატა ეთანხმება სადავო საკითხის გადაწყვეტას საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად და მიიჩნევს, რომ საგადასახადო ორგანოებმა საკითხის ხელახლა განხილვის დროს უნდა გაითვალისწინონ ის გარემოებები, რომ მოცემულ შემთხვევაში სახეზე გვაქვს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების გამოწერის ფაქტი, რომელსაც კანონმდებელი დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებას უკავშირებს. ასევე, დადგენილია, რომ სისხლის სამართლის საქმეზე მიმდინარე გამოძიების ფარგლებში მიმწოდებლებმა განმარტეს, რომ მიწოდებული ხორბალი წარმოადგენდა საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქტს.

პალატა იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებას და

მიუთითებს, რომ საქმეში განსხვავებული სამართლებრივი შედეგის გამომწვევი მტკიცებულებების არსებობისას, განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, რომ ადმინისტრაციული წარმოება წარმართოს წარდგენილი მტკიცებულებების დეტალურად შესწავლის, შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე და 53-ე მუხლების დაცვით, ისე რომ არ იქნას შელახული მეწარმე სუბიექტის კონსტიტუციით გარანტირებული უფლებები და თავისუფლებები

ამდენად, სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ საქალაქო სასამართლომ არსებითად სწორად გადაწყვიტა დავა, აპელანტების მიერ არ ყოფილა მითითებული გარემოებებზე და წარმოდგენილი საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102.3-ე მუხლის შესაბამისად მტკიცებულებები, რომლებიც გააბათილებდა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებით გაკეთებულ სამართლებრივ დასკვნებს. შესაბამისად, სახეზე არ არის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული გარემოებები, რის გათვალისწინებითაც უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 26 დეკემბრის გადაწყვეტილება;

8. პროცესის ხარჯები:

8.1. „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის 1-ლი პუნქტის „უ“ ქვეპუნქტიდან გამომდინარე, აპელანტები გათავისუფლებულნი არიან სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი, მე-12, 22-ე, 32-ე მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

დ ა ა დ გ ი ნ ა :

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. ძალაში დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 26 დეკემბრის გადაწყვეტილება;

3. აპელანტები განთავისუფლებული არიან სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან.

4. განჩინება 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 გადაცემის მომენტიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში. ამ ვადის გაგრძელება და აღდგენა დაუშვებელია. იგი იწყება მხარისათვის დასაბუთებული განჩინების ასლის გადაცემის მომენტიდან. განჩინების გადაცემის მომენტად ითვლება დასაბუთებული განჩინების ასლის მხარისათვის ჩაბარება უშუალოდ სასამართლოში ან საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 70-78-ე მუხლების შესაბამისად.

მოსამართლეები:

შოთა გეწაძე -

ილონა თოდუა -

გიორგი გოგიაშვილი -