



საქმე №3ბ/1958-18

საქმე № 330310015001034586

გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

საქართველოს სახელით

20 თებერვალი, 2019 წელი

თბილისი

**თბილისის სააპელაციო სასამართლო
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

**თავმჯდომარე - გიორგი ტყავაძე
მოსამართლეები - თამარ ონიანი
მანანა ჩოხელი**

სხდომის მდივანი - ნათია ზანდუკელი

აპელანტი (მოსარჩელე) - შპს „ა-----“

**მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო
წარმომადგენელი - რ-----**

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური

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

**გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 11 ივლისის გადაწყვეტილება**

**1.1. აპელანტის მოთხოვნა - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 11 ივლისის გადაწყვეტილების
გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილება**

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

შპს „ა-----“-ს სარჩელი, მოპასუხეების - საქართველოს ფინანსთა

სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის თაობაზე, არ დაკმაყოფილდა.

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები

2.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 2 ოქტომბრის №4---- ბრძანებით დაინიშნა შპს „ა-----ს“ კამერალური თემატური საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების შედეგებზე შედგა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 10 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი.

საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით, ი/მ მ-----ის საგადასახადო შემოწმების აქტით დადგინდა, რომ მეწარმე შესამოწმებელ პერიოდში ეწეოდა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, დღგ-სგან ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულ საქმიანობას, რომლის ფარგლებშიც, გადამხდელმა საქონლის რეალიზაცია მოახდინა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით - სერია ე-----, №0-----, №0-----, №0-----, №0-----, რის საფუძველზეც, შპს „ა-----მ“ მიიღო ჩათვლა, ხოლო, თავის მხრივ, ი/მ მ-----მა არ დაადეკლარირა მის მიერვე არასწორად გამოწერილ ანგარიშ-ფაქტურებში მითითებული დასაბეგრი თანხა. საგადასახადო შემოწმებით დგინდება, რომ ი/მ მ-----ის მიერ გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით, საწარმოს მიღებული აქვს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევით ჩათვლა 10 688 ლარის ოდენობით. აღნიშნულის გათვალისწინებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, ჩათვლის უფლებით 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), ვინაიდან შპს „ა-----ს“ მიმწოდებელი ი/მ მ-----ი ეწეოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულ საქმიანობას და შესაბამისად, მიწოდებას არ ბეგრავდა დამატებული ღირებულების გადასახადით, შპს „ა-----ს“ მიერ მიღებული ჩათვლა დაექვემდებარა გაუქმებას.

2.2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 10 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოიცა 2014 წლის 11 დეკემბრის №5---- ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის

დეპარტამენტის 2014 წლის 11 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, შპს „ა-----ს“ გადასახდელად დაერიცხა სულ 17369,68 ლარი, მათ შორის, გადასახადის ძირითადი თანხა - 10688 ლარი, ჯარიმა -5344 ლარი, საურავი - 1337,54 ლარი.

2.3. 2015 წლის 8 იანვარს, შპს „ა-----მ“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 11 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 9 მარტის №7--- ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

2.4. 2015 წლის 16 აპრილს, შპს „ა-----მ“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 11 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 9 მარტის №7--- ბრძანების გაუქმება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 3 ივნისის გადაწყვეტილებით საჩივარი №1----- არ დაკმაყოფილდა.

2.5. 2014 წლის 7 ოქტომბერს, გამოწერილია №ე----- საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, რომლის მიხედვითაც, შპს „ა-----მ“ მ-----ისაგან შეიძინა 13632 ლარის ღირებულების სიმინდი, საიდანაც დღგ-ს თანხამ შეადგინა 2079,46 ლარი. ამავე დღეს, გამოწერილია №ე----- საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა 12825,6 ლარის ღირებულების სიმინდის შეძენის თაობაზე, საიდანაც დღგ-ს თანხა არის 1956,45 ლარი. 2014 წლის 7 აპრილს, ასევე, გამოწერილია №ე----- და №ე----- საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები, შესაბამისად, 13968 ლარის ღირებულების (დღგ-ს თანხა - 13968 ლარი) და 13660,8 ლარის (დღგ-ს 2083,85 ლარი) ღირებულების სიმინდის შესყიდვის შესახებ. 2014 წლის 26 აპრილს, გამოწერილია №ე----- საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა შპს „ა-----ს“ მიერ მ-----ისაგან 15983,8 ლარის ღირებულების სიმინდის შეძენის თაობაზე, დღგ-ს თანხა შეადგენს 2438,21 ლარს.

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით: სასამართლომ განმარტა შემდეგი

2.6. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლის შესაბამისად, სარჩელი შეიძლება აღიძრას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის ან ძალადაკარგულად გამოცხადების მოთხოვნით.

სადავო სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 11 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 9 მარტის №7--- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 3 ივნისის გადაწყვეტილება წარმოადგენს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მეორე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რომელთა კანონშესაბამისობა შეამოწმა სასამართლომ განსახილველი დავის ფარგლებში.

2.7. სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველ, 255-ე, 262-ე, 263-ე მუხლებზე და აღნიშნა, რომ საგადასახადო შემოწმება არის საგადასახადო კონტროლის ერთ-ერთი ფორმა, რომლის საფუძველზეც დგება საგადასახადო შემოწმების აქტი. რაც შეეხება კამერალურ საგადასახადო შემოწმებას, იგი გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციების, გადასახადების გამოსაანგარიშებლად და გადასახდელად საჭირო სხვა სააღრიცხვო დოკუმენტების, აგრეთვე, გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის შესახებ საგადასახადო ორგანოში არსებული სხვა ინფორმაციის შემოწმებას. ამასთან, საგადასახადო შემოწმება შეიძლება იყოს სრული ან თემატური. თემატური საგადასახადო შემოწმება გულისხმობს კონკრეტულ საკითხთან მიმართებით გადასახადის გადამხდელის შემოწმებას. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 268-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილებას, რომლის ასლი წარედგინება გადასახადის გადამხდელს შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. ამავე კოდექსის 61-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, გადასახადის დარიცხვა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისათვის გადასახადის თანხის აღრიცხვასა და ასახვას გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე, რომლის წარმოების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, გადასახადის დარიცხვის საფუძველია საგადასახადო შემოწმების აქტი, ხოლო „დ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრულია, რომ გადასახადის დარიცხვის საფუძველია საგადასახადო ორგანოსათვის სხვა მაკონტროლებელი ან სამართალდამცავი ორგანოების მიერ მიწოდებული ინფორმაცია პირის საგადასახადო ვალდებულების შესახებ.

2.8. განსახილველ შემთხვევაში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 2 ოქტომბრის №4---- ბრძანებით დაინიშნა შპს „ა-----ს“ კამერალური თემატური საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების შედეგებზე შედგა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის

2014 წლის 10 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი. შემოწმება განხორციელდა ი/მ მ-----ისაგან შეძენილი საქონლის მიმართ დღგ-ის ჩათვლის საკითხთან მიმართებით. შემოწმებამ დაადგინა, რომ ი/მ მ----- ი შესამოწმებელ პერიოდში ეწეოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, დღგ-სგან ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულ საქმიანობას, რომლის ფარგლებშიც, გადამხდელმა საქონლის რეალიზაცია მოახდინა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით - სერია ე----- -, №0-----, №0-----, №0-----, რის საფუძველზეც, შპს „ა-----მ“ მიიღო ჩათვლა, ხოლო, თავის მხრივ, ი/მ მ-----მა არ დაადეკლარირა მის მიერვე არასწორად გამოწერილ ანგარიშ-ფაქტურებში მითითებული დასაბეგრი თანხა. საგადასახადო შემოწმებით დგინდება, რომ ი/მ მ-----ის მიერ გამოწერილი ფაქტურების მიხედვით საწარმოს მიღებული აქვს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევით ჩათვლა 10 688 ლარის ოდენობით. ვინაიდან შპს „ა-----ს“ მიმწოდებელი ი/მ მ-----ი ეწეოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის მიხედვით ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულ საქმიანობას და შესაბამისად. მიწოდებას არ ბეგრავდა დამატებული ღირებულების გადასახადით, შპს „ა-----ს“ მიერ მიღებული ჩათვლა დაექვემდებარა გაუქმებას. შედეგად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 11 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნით შპს „ა-----ს“ გადასახდელად დაერიცხა სულ 17369,68 ლარი.

2.9. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 156-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით, დამატებული ღირებულების გადასახადის 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 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 168-ე მუხლი განსაზღვრავს გადასახადისაგან გათავისუფლების საფუძვლებს და ანიჭებს პირს უფლებას, ისარგებლოს შეღავათით, გათავისუფლდეს გადახდისაგან ან/და ამ უფლების გამოყენებით შეიმციროს დასაბეგრი ობიექტის მიხედვით გადასახდელი თანხის ოდენობა. ამასთან, დღგ-საგან განთავისუფლება 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. 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). ამრიგად, აღნიშნული მუხლი ეხება მხოლოდ საქართველოში წარმოებულ სოფლის მეურნეობის პროდუქციას და იმპორტირებულ საქონელზე არ ვრცელდება.

განსახილველ შემთხვევაში ი/მ მ-----ი ეწეოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, დღგ-სგან ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულ საქმიანობას, ხოლო შპს „ა-----მ“ მისგან შეძენილ სიმინდზე მიიღო ჩათვლა.

2.10. სასამართლომ განმარტა, რომ დღგ-ის ჩათვლა წარმოადგენს გადამხდელის უფლებას, შეიმციროს გადასახდელი დღგ-ის ოდენობა. ამასთან, ჩათვლის უფლება აქვს მხოლოდ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს და ჩათვლა შესაძლებელი 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 მიეკუთვნება: საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა; საბაჟო დეკლარაცია; საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული საჯარო სამართლის იურიდიული პირების მიერ გაწეული მომსახურების საფასურის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი, რომელთა მიერ მიწოდებული საქონლის ან/და გაწეული მომსახურების ტარიფები დადგენილია დღგ-ის ჩათვლით, კანონით ან საქართველოს მთავრობის დადგენილებით; ამ კოდექსის 176¹ მუხლით გათვალისწინებულ შემთხვევებში – მყიდველის მიერ საქონლის შეძენის დამადასტურებელი შესაბამისი დოკუმენტი, რომელშიც მითითებული უნდა იყოს საქონლის შესაძენად გადახდილი თანხის (მათ შორის, დღგ-ის თანხის) ოდენობა; საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების საფუძველზე საქონლის იმპორტთან ან/და საქონლის დროებით შემოტანასთან დაკავშირებით დარიცხული დღგ-ის გადასახადის გადამხდელის მიერ ბიუჯეტში გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი. 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.

განსახილველ შემთხვევაში მოსარჩელე წარმოადგენს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს და მ-----ისაგან შეძენილ საქონელზე - სიმინდზე გამოწერილია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები. აღნიშნულზე მითითებით, შპს „ა-----ს“ წარმომადგენელი აღნიშნავს, რომ დღგ-ის ჩასათვლელად საკმარისი უნდა იყოს დღგ-ის დეკლარაციის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურასთან ერთად წარდგენა, რამეთუ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა იმთავითვე გულისხმობს დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის დადასტურებას. რაც შეეხება საქონლის წარმოშობის დადგენას, შემოსავლების სამსახურის მიერ არ არის შემუშავებული საქონლის შეძენის დროს მისი წარმოშობის დამადასტურებელი დოკუმენტაციის მოთხოვნის საკონტროლო ფორმა და სოფლის მეურნეობის პროდუქტების შეძენისას შეუძლებელია მისი წარმომავლობის დადგენა.

სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის აღნიშნული პოზიცია და ზემოხსენებული ნორმების კომპლექსური ანალიზის საფუძველზე განმარტა, რომ დღგ-ის ჩასათვლელად განმსაზღვრელია არა მხოლოდ პირის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისა და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების გამოწერის ფაქტი, არამედ მნიშვნელოვანია, რომ შეძენისას გადახდილი იყოს დღგ. მოცემულ შემთხვევაში, გამყიდველი მ-----ი გათავისუფლებული იყო დღგ-საგან ჩათვლის უფლებით, შესაბამისად, მოსარჩელის მიერ სიმინდის შეძენისას განხორციელებული ჩათვლების გაუქმება მართებულია, რამეთუ გადამხდელი 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. შესაბამისად, ვინაიდან ი/მ მ-----ის მიერ განხორციელებული ოპერაცია არ ექვემდებარებოდა დღგ-ის დარიცხვას, მოსარჩელის მიერ საქონლის შეძენისას გადახდილი თანხა არ მოიცავდა არაპირდაპირ გადასახადს - დღგ-ს, ამდენად, მოსარჩელე მოკლებული

იყო შესაძლებლობას, რომ განხორციელებინა ჩათვლა. რაც შეეხება, შპს „ა-----
-----ს“ მითითებას, რომ იგი ვერ შეძლებდა დაედგინა, რომ მ-----
ი საქართველოში წარმოებული საქონლის რეალიზაციას ახდენდა, სასამართლომ
აღნიშნა, რომ გადასახადის გადამხდელის უმთავრესი მოვალეობა არის
გადასახადების დროული და ჯეროვანი გადახდა, რომელსაც უკავშირდება
გადასახადების შესაბამისი წესით ასახვა. მეწარმემ უნდა გამოიჩინოს
მეწარმისთვის დამახასიათებელი გულისხმიერება, წინდახედულება და მხოლოდ
აღნიშნულის დაცვით განახორციელოს სამეწარმეო საქმიანობა. განსახილველ
შემთხვევაში, შპს „ა-----ს“ არც უცდია მიეღო ინფორმაცია
გამყიდველისაგან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის წარმოშობის შესახებ, არ
მოუთხოვია გამყიდველისაგან იმპორტის დეკლარაციები, წარმოშობის
სერტიფიკატები, რომელთა მეშვეობითაც, პირი შეძლებდა საქონლის
წარმოშობის დადგენას. რაც შეეხება გამყიდველის მიერ აღნიშნული
დოკუმენტაციის წარუდგენლობას ან ინფორმაციის დამალვას, ამ შემთხვევაში
ადგილი ექნებოდა მყიდველის კეთილსინდისიერებასა და მეწარმისთვის
დამახასიათებელი წინდახედულების ფარგლებში მოქმედებას, რასაც
შესაძლებელია, განსხვავებული შედეგი მოჰყოლოდა გადასახადის
გადამხდელისთვის. იმ პირობებში კი, როდესაც მხარეს არც კი უცდია მსგავსი
ინფორმაციის მიღება, სასამართლომ არ გაიზიარა ის მოსაზრება, რომ
პასუხისმგებლობის გამომრიცხველ გარემოებას შემოსავლების სამსახურის
საქონლის წარმოშობის თაობაზე სათანადო ფორმის დოკუმენტის შემოუღებლობა
წარმოადგენს.

მოსარჩელე, ასევე, მიუთითებს შემოწმების შედეგად საგადასახადო
დეკლარაციების შეუმოწმებლობაზე და რომ მოსარჩელეს ფაქტობრივად ორმაგად
დაერიცხა გადასახადები. სასამართლომ განმარტა, რომ მოცემულ შემთხვევაში,
ჩატარდა თემატური საგადასახადო შემოწმება, რომელიც მ-----ისაგან
შექნილი კონკრეტული ანგარიშ-ფაქტურების საფუძველზე განხორციელებული
ჩათვლის საკითხის შესწავლას ემსახურებოდა, ამასთან, სრული საგადასახადო
შემოწმების ჩატარების პირობებშიც, გადასახადის გადამხდელისთვის
განსხვავებული შედეგი არ დადგებოდა, რამეთუ მან ჩათვლა განახორციელა იმ
პროდუქციაზე, რომელიც გათავისუფლებული იყო დღგ-საგან ჩათვლის
უფლებით და რომლის დეკლარირებაც გამყიდველ მ-----ს არ
განუხორციელებია, შესაბამისად, დღგ-ს გადახდაც არ მომხდარა და ამდენად,
დღგ-ის ჩათვლა ამ თანხებზე არ შეესაბამება კანონმდებლობის დანაწესებს.

2.11. სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული
კოდექსის მეორე მუხლის პირველი ნაწილის „კ“ ქვეპუნქტზე, რომლის მიხედვით,
ადმინისტრაციული წარმოება არის ადმინისტრაციული ორგანოს საქმიანობა
ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადების, გამოცემისა და
აღსრულების, ადმინისტრაციული საჩივრის გადაწყვეტის, აგრეთვე
ადმინისტრაციული ხელშეკრულების მომზადების, დადების ან გაუქმების

მიზნით. ამავე კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, დაუშვებელია, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას საფუძვლად დაედოს ისეთი გარემოება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ. სასამართლოს მიაჩნია, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან სადავო აქტების გამოცემისას დაცული იქნა აღნიშნული ნორმის მოთხოვნები. ამავე კოდექსის 53-ე მუხლის მე-5 ნაწილის მიხედვით, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან სრულად იქნა გამოკვლეული საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებები. კანონშესაბამისად დადგინდა შეძენილი პროდუქცია ექვემდებარებოდა თუ არა დღგ-ს დარიცხვას და რამდენად კანონიერი იყო განხორციელებული ჩათვლა.

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

სასამართლომ აღნიშნა, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძვლები რეგლამენტირებულია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლით, რომლის პირველი ნაწილი ადგენს, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს, ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადებისა ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადების ან გამოცემის წესის არსებით დარღვევად ჩითვლება ადმინისტრაციულ სამართლებრივი აქტის გამოცემა ამ კოდექსის 32-ე ან 34-ე მუხლით გათვალისწინებული წესის დარღვევით ჩატარებულ სხდომაზე ან კანონით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მოცემულ საქმეზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, შპს „ა-----ს“ სასარჩელო მოთხოვნა უსაფუძვლოების გამო არ დაკმაყოფილდა.

3. შპს „ა-----ს“ სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

სააპელაციო საჩივრის ავტორი აღნიშნავს, რომ თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება ცვლის გადასახადის გაანგარიშების პრინციპს. კერძოდ, სადავო საქონლის - სიმინდის შეძენაც და რეალიზაციაც მოხდა ერთ თვეში 2014 წლის აპრილის თვეში შპს „დ-----ზე“. საგადასახადო კოდექსის მიხედვით დღგ-ის საანგარიშო პერიოდად ითვლება კალენდარული თვე, ანუ შემმოწმებელთა ლოგიკის გაზიარების შემთხვევაში მათ კი არ უნდა დაერიცხათ 2014 წლის აპრილის თვის დღგ-ის გადასახადი, არამედ პირიქით, შეემცირებინათ. აპელანტის მოსაზრებით, გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით იგნორირებულია საანგარიშო პერიოდი და შეუძლებელი გახდება სამეწარმეო სუბიექტის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელება, ვინაიდან დაცვის საშუალება მყიდველ მხარე არ აქვს.

აპელანტი აღნიშნავს, რომ საკითხი ეხება სოფლის მეურნეობის პროდუქციას, რომელიც საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ პუნქტის შესაბამისად, ჩათვლის უფლებით დღგ-საგან არის გათვალისწინებული, საუბარია მხოლოდ საქართველოში წარმოებულ პროდუქციაზე. აპელანტი მიუთითებს, რომ მყიდველი ვალდებულია გადაიხადოს საქონლის ღირებულება და მიიღოს პირველადი საგადასახადო დოკუმენტი. სადავო შემთხვევაში მოსარჩელეს აღნიშნული ვალდებულება სრულად აქვს შესრულებული, კერძოდ, გადახდილი არის საქონლის ღირებულება, მათ შორის, დღგ და საქონელზე არის გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა.

ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე სააპელაციო საჩივრის ავტორი ითხოვს თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2016 წლის 11 ივლისის გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებას.

4.1. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილებით შპს „ა-----ს“ სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ: გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 11 ივლისის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება; შპს „ა-----ს“ სარჩელი

დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ: სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 11 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა და დაევალა მოპასუხეებს საქმის არსებითი გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცენ ახალი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 9 მარტის №7--- ბრძანება; ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 3 ივნისის გადაწყვეტილება.

4.2. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2018 წლის 5 აპრილის განჩინებით (საქმე Nბს-990-986(2კ-17)), საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 18 ივლისის გადაწყვეტილება და საქმე ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდა იმავე სასამართლოს.

საკასაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ „ი/მ „მ-----ი“ შესამოწმებელ პერიოდში ეწეოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 პუნქტის „ფ“ ქვეპუნქტით დღგ-სგან ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულ საქმიანობას, რომლის ფარგლებშიც, მასა და შპს „ა-----მ“ შორის განხორციელდა საქონლის რეალიზაცია, რაზეც გამოიწერა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები (სერია ე-----, №0-----, №0-----, №0-----, №0-----). მითითებული ანგარიშფაქტურით შპს „ა-----მ“ მიიღო ჩათვლა, ხოლო, თავის მხრივ, ი/მ „მ-----მა“ არ დაადეკლარირა მის მიერ არასწორად გამოწერილ ანგარიშფაქტურებში მითითებული დასაბეგრი თანხა.“

საკასაციო სასამართლოს მითითებით, „დამატებული ღირებულების გადასახადი არის არაპირდაპირი, მრავალსაფეხურიანი გადასახადი, რომელსაც იხდის მომხმარებელი ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის შეძენისას, რომლის გადახდის ტვირთიც საბოლოოდ მომხმარებელს აწევს, თუმცა მომხმარებლის მიერ გადახდილი ამ თანხის სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ეკისრება საქონლის მიმწოდებელს. აღნიშნული კი ნიშნავს იმას, რომ არაპირდაპირი გადასახადის შემთხვევაში ეკონომიკური ტვირთი არ აწევს არც ერთ მიმწოდებელს, ვინაიდან გადასახადის სიმძიმე მთლიანად გადადის

საბოლოო მომხმარებელზე, რომელსაც არ გააჩნია გაწეული ეკონომიკური ტვირთის ანაზღაურების შესაძლებლობა, რადგან იგი არ ახდენს საქონლის შემდგომ რეალიზაციას. სწორედ დღგ-ს მრავალსაფეხურიანმა სისტემამ წარმოშვა მისი გადახდის შემთხვევაში მისი შემდგომი ჩათვლის შესაძლებლობა. დღგ-ს ჩასათვლელ თანხას წარმოადგენს დღგ-ს თანხა, რომელიც გადახდილი ან გადასახდელი იყო ბიუჯეტში ჩათვლის დოკუმენტების მიხედვით. საკასაციო სასამართლოს მითითებით, საგადასახადო ორგანოს მიერ დადგენილ იქნა, რომ ი/მ „მ-----ი“ ახორციელებდა საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ ოპერაციას. ამდენად, მასა და შპს „ა-----ს“ შორის განხორციელებული ოპერაცია გათავისუფლებულია დღგ-საგან, რაც მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ აღნიშნულ ოპერაციაზე დღგ-ს თანხა არ ყოფილა გადახდილი. ამასთან, სახელმწიფო მოკლებულია შესაძლებლობას საგადასახადო ორგანოების მეშვეობით ამოიღოს კონკრეტული გადასახადი საქონლის მიმწოდებლისაგან. საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ შპს „ა-----ს“ მიერ გადახდილი თანხა არ მოიცავდა დღგ-ს თანხას, როგორც ბიუჯეტში გადასახდელ თანხას.“

5. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება:

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

5.2. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში, ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას, სასამართლო ხელმძღვანელობს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით.

5.3. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 382-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია გაიზიაროს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ მტკიცებულებათა გამოკვლევის შედეგები მთლიანად ან ნაწილობრივ.

5.4. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, სააპელაციო სასამართლოს განჩინება აღწერილობითი და სამოტივაციო ნაწილების ნაცვლად უნდა შეიცავდეს მოკლე დასაბუთებას

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების ან უცვლელად დატოვების შესახებ. თუ სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებასა და დასკვნებს, საქმის ფაქტობრივ ან/და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მაშინ დასაბუთება იცვლება მათზე მითითებით.

ფაქტობრივი დასაბუთება:

5.5. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 2 ოქტომბრის №4---- ბრძანებით დაინიშნა შპს „ა-----ს“ კამერალური თემატური საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების შედეგებზე შედგა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 10 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი.

საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით, ი/მ მ-----ის საგადასახადო შემოწმების აქტით დადგინდა, რომ მეწარმე შესამოწმებელ პერიოდში ეწეოდა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, დღგ-სგან ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულ საქმიანობას, რომლის ფარგლებშიც, გადამხდელმა საქონლის რეალიზაცია მოახდინა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით - სერია ე-----, №0-----, №0-----, №0-----, რის საფუძველზეც, შპს „ა-----მ“ მიიღო ჩათვლა, ხოლო, თავის მხრივ, ი/მ მ-----მა არ დაადეკლარირა მის მიერვე არასწორად გამოწერილ ანგარიშ-ფაქტურებში მითითებული დასაბეგრი თანხა. საგადასახადო შემოწმებით დგინდება, რომ ი/მ მ-----ის მიერ გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით, საწარმოს მიღებული აქვს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევით ჩათვლა 10 688 ლარის ოდენობით. აღნიშნულის გათვალისწინებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, ჩათვლის უფლებით 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), ვინაიდან შპს „ა-----ს“ მიმწოდებელი ი/მ მ-----ი ეწეოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168- ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულ საქმიანობას და შესაბამისად, მიწოდებას არ ბეგრავდა დამატებული ღირებულების გადასახადით, შპს „ა-----ს“ მიერ მიღებული ჩათვლა დაექვემდებარა გაუქმებას.

5.6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 10 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოიცა 2014 წლის 11

დეკემბრის №5--- ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 11 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, შპს „ა-----ს“ გადასახდელად დაერიცხა სულ 17369,68 ლარი, მათ შორის, გადასახადის ძირითადი თანხა - 10688 ლარი, ჯარიმა -5344 ლარი, საურავი - 1337,54 ლარი.

5.7. 2015 წლის 8 იანვარს, შპს „ა-----მ“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 11 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 9 მარტის №7--- ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

5.8. 2015 წლის 16 აპრილს, შპს „ა-----მ“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 11 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 9 მარტის №7--- ბრძანების გაუქმება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 3 ივნისის გადაწყვეტილებით საჩივარი №1----- არ დაკმაყოფილდა.

5.9. 2014 წლის 7 ოქტომბერს, გამოწერილია №ე----- საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, რომლის მიხედვითაც, შპს „ა-----მ“ მ-----ისაგან შეიძინა 13632 ლარის ღირებულების სიმინდი, საიდანაც დღგ-ს თანხამ შეადგინა 2079,46 ლარი. ამავე დღეს, გამოწერილია №ე----- საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა 12825,6 ლარის ღირებულების სიმინდის შეძენის თაობაზე, საიდანაც დღგ-ს თანხა არის 1956,45 ლარი. 2014 წლის 7 აპრილს, ასევე, გამოწერილია №ე----- და №ე----- საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები, შესაბამისად, 13968 ლარის ღირებულების (დღგ-ს თანხა - 13968 ლარი) და 13660,8 ლარის (დღგ-ს 2083,85 ლარი) ღირებულების სიმინდის შესყიდვის შესახებ. 2014 წლის 26 აპრილს, გამოწერილია №ე----- საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა შპს „ა-----ს“ მიერ მ-----ისაგან 15983,8 ლარის ღირებულების სიმინდის შეძენის თაობაზე, დღგ-ს თანხა შეადგენს 2438,21 ლარს.

სამართლებრივი დასაბუთება

5.10. სააპელაციო სასამართლო იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს დასკვნებს საქმის სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით; მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივი თვალსაზრისით სწორად შეაფასა საქმესთან დაკავშირებული ფაქტობრივი გარემოებები; თავის მხრივ,

აპელანტმა სააპელაციო საჩივრით ვერ გააქარწყლა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ გაკეთებული სამართლებრივი დასკვნები, ვერ მიუთითა და ვერ წარმოადგინა ისეთი არგუმენტები, რომლებზე დაყრდნობითაც შესაძლებელი იქნებოდა საქმეზე დადგენილი ფაქტების სხვაგვარი სამართლებრივი შეფასება.

5.11. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადების ან გამოცემის წესის არსებით დარღვევად ჩაითვლება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა ამ კოდექსის 32-ე ან 34-ე მუხლით გათვალისწინებული წესის დარღვევით ჩატარებულ სხდომაზე ან კანონით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული წარმოების სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მოცემულ საკითხზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

მოცემულ შემთხვევაში დავის საგანია სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 11 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 9 მარტის №7--- ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 3 ივნისის გადაწყვეტილების კანონიერება.

5.12. 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 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.

5.13. ამავე კოდექსის 168-ე მუხლი განსაზღვრავს გადასახადისაგან გათავისუფლების საფუძვლებს და ანიჭებს პირს უფლებას, ისარგებლოს

შელავით, გათავისუფლდეს გადახდისაგან ან/და ამ უფლების გამოყენებით შეიმციროს დასაბეგრი ობიექტის მიხედვით გადასახდელი თანხის ოდენობა. ამასთან, დღგ-საგან განთავისუფლება 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. 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). ამრიგად, აღნიშნული მუხლი ეხება მხოლოდ საქართველოში წარმოებულ სოფლის მეურნეობის პროდუქციას და იმპორტირებულ საქონელზე არ ვრცელდება.

5.14. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, დღგ-ის ჩათვლა წარმოადგენს გადამხდელის უფლებას, შეიმციროს გადასახდელი დღგ-ის ოდენობა, თუმცა 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, ხოლო ამავე კოდექსის 174-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით 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. ამრიგად, სააპელაციო სასამართლო განმარტავს, რომ დღგ-ის ჩათვლის კანონიერების საკითხის გადაწყვეტა დაკავშირებულია იმ გარემოების დადგენასთან, რამდენად მოიცავდა საქონლის ღირებულება დღგ-ის თანხასაც, რამდენად არის იგი გადახდილი მყიდველის მიერ. დღგ-ის ჩათვლა მხოლოდ ისეთ შემთხვევას უკავშირდება, როდესაც საქონლის შემძენის მიერ დღგ გადახდილია/გადასახდელია.

5.15. განსახილველ შემთხვევაში აპელანტი წარმოადგენს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს და მ-----ისაგან შეძენილ საქონელზე - სიმინდზე გამოწერილია საგადასახადო ანგრიშ-ფაქტურები. ამასთანავე, დადგენილია, რომ ი/მ მ-----ი ეწეოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე

მუხლის მე-4 ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, დღგ-სგან ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულ საქმიანობას, ხოლო შპს „ა-----მ“ მისგან შეძენილ სიმიდზე მიიღო ჩათვლა. როგორც საკასაციო სასამართლომ მოცემული საქმის განხილვისას დაადგინა (2018 წლის 5 აპრილის განჩინება საქმეზე Nბს-990-986(2კ-17)), მ-----სა და შპს „ა-----ს“ შორის განხორციელებული ოპერაცია გათავისუფლებულია დღგ-სგან, რაც „მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ აღნიშნულ ოპერაციაზე დღგ-ს თანხა არ ყოფილა გადახდილი. ამასთან, სახელმწიფო მოკლებულია შესაძლებლობას საგადასახადო ორგანოების მეშვეობით ამოიღოს კონკრეტული გადასახადი საქონლის მიმწოდებლისაგან. საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ შპს „ა-----ს“ მიერ გადახდილი თანხა არ მოიცავდა დღგ-ს თანხას, როგორც ბიუჯეტში გადასახდელ თანხას.“ შესაბამისად, სააპელაციო პალატა საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განმარტებების გათვალისწინებით, მიიჩნევს, რომ ვინაიდან ი/მ მ-----ის მიერ განხორციელებული ოპერაცია არ ექვემდებარებოდა დღგ-ის დარიცხვას, მოსარჩელის მიერ საქონლის შეძენისას გადახდილი თანხა არ მოიცავდა არაპირდაპირ გადასახადს - დღგ-ს, ამდენად, აპელანტი მოკლებული იყო შესაძლებლობას, რომ განეხორციელებინა ჩათვლა.

5.16. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად აღნიშნა, რომ შპს „ა-----ს“ სასარჩელო მოთხოვნა უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს, რამეთუ არ იკვეთება ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემისას კანონის მოთხოვნათა დარღვევა.

6. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა:

ზემოაღნიშნული გარემოებების ანალიზის საფუძველზე სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ არსებითად სწორად გადაწყვიტა სადავო საკითხი, რის გამოც არ არსებობს სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილებისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებულ პროცესუალურ-სამართლებრივი საფუძვლები. შესაბამისად, უცვლელად უნდა დარჩეს მოცემულ საქმეზე თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 11 ივლისის გადაწყვეტილება.

7. საპროცესო ხარჯები:

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 55-ე მუხლის მეორე ნაწილიდან გამომდინარე, აპელანტის მიერ სააპელაციო საჩივარზე გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი - 695 ლარი ჩაითვალოს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილად.

**თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა
პალატამ
გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა:**

1. შპს „ა-----ს“ სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 11 ივლისის გადაწყვეტილება;
3. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო წესით საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (მდებარე, თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. N32), დასაბუთებული განჩინების მხარეთათვის გადაცემიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის (მდებარე, თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ. N7ა) მეშვეობით.

თავმჯდომარე:

გიორგი ტყავაძე

მოსამართლეები:

თამარ ონიანი

მანანა ჩოხელი