



გ ა დ ა წ ყ ვ ე ტ ი ლ ე ბ ა

საქართველოს სახელით

შ ე ს ა ვ ა ლ ი ნ ა წ ი ლ ი

3 ივლისი, 2019 წელი

თბილისი

ქ.

**თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

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

სხდომის მდივანი - მარინე კახაძე

აპელანტი (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური;

წარმომადგენელი - გ----- კ-----ე;

აპელანტი (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო;

წარმომადგენელი - ა----- რ-----ა;

მოწინააღმდეგე მხარე (მოსარჩელე) - შპს „ს-----“;

წარმომადგენელი - კ--- კ-----ე;

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

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 15 თებერვლის გადაწყვეტილება;

1. სასარჩელო მოთხოვნა

1.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 11 დეკემბრის №----- ბრძანების (აქციზის გადასახადში დამატებითი თანხების დარიცხვის ნაწილში) ბათილად ცნობა.

1.2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 11 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნის (აქციზის გადასახადში

დამატებითი თანხების დარიცხვის ნაწილში) ბათილად ცნობა.

1.3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 6 თებერვლის №---- ბრძანების (იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა საჩივარი აქციზის გადასახადში დამატებითი თანხების დარიცხვასთან დაკავშირებით) ბათილად ცნობა.

1.4. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 25 მაისის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა.

2. მოპასუხეების პოზიცია

2.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო და მოითხოვა სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

2.2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო, მხარი დაუჭირა წერილობით წარდგენილ შესაგებელს და მოითხოვა სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

3 გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნები:

3.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

შპს „ს-----ს“ სარჩელი დაკმაყოფილდა. ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 11 დეკემბრის №----- ბრძანება და №----- საგადასახადო მოთხოვნა აქციზის გადასახადში დამატებითი თანხების დარიცხვის ნაწილში; სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 6 თებერვლის №---- ბრძანება იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა საჩივარი აქციზის გადასახადში დამატებითი თანხების დარიცხვასთან დაკავშირებით და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 25 მაისის გადაწყვეტილება.

3.2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი უდავო ფაქტობრივი გარემოებები:

3.2.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ დაინიშნა შპს „ს-----ს“ გასვლითი სრული საგადასახადო შემოწმება, რომლის საფუძველზე 2017 წლის 7 დეკემბერს შედგა საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი, რომლის თანახმად, აქციზის გადასახადის ნაწილში დამატებითი თანხების დარიცხვის საფუძველი გახდა ის ფაქტი, რომ საწარმო საკუთარი ძალებით (საკუთარ ტერიტორიაზე) ახორციელებდა საკუთრებაში არსებული და იჯარით აღებული ავტოსატრანსპორტო საშუალებების ბუნებრივი აირით მომარაგებას (დატუმბვას) და მიწოდებულ ბუნებრივ აირზე არ იხდიდა აქციზის გადასახადს. აქტის თანახმად, 2014 წელს მოხმარებული აქვს 21367 მ³ ბუნებრივი აირი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 184-ე და 188-ე

მუხლების გათვალისწინებით, კომპანიის მიერ ავტოსატრანსპორტო საშუალებებისათვის მიწოდებული ბუნებრივი აირი დაექვემდებარა აქციზის გადასახადით დაბეგვრას (ს.ფ. 32-62);

3.2.2. 2017 წლის 7 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების საფუძველზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 11 დეკემბრის №---- ბრძანება და №----- საგადასახადო მოთხოვნა. გადასახადის გადამხდელს დამატებით დაერიცხა სულ 9713 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი: აქციზი - 1709 ლარი, მოგების გადასახადი 617 ლარი, საშემოსავლო გადასახადი 3000 ლარი, ქონების გადასახადი 760 ლარი; ჯარიმა - 3044 ლარი, ს----- - 583 ლარი (ს.ფ.63-64).

3.2.3. შპს „ს-----მა“ 2018 წლის 9 იანვარს საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 11 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნის ნაწილობრივ ბათილად ცნობა აქციზისა და შესყიდული ზოგიერთ ძირითად საშუალებებზე დარიცხული ამორტიზაციის თანხის გამოსაქვითი ხარჯებიდან ამოღების ნაწილში.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 6 თებერვლის №---- ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ.

ბრძანების მიხედვით, დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა ინფორმაცია ამორტიზაციას დაქვემდებარებული ძირითადი საშუალებების შესახებ ცხრილის სახით. თავის მხრივ, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადამხდელის მონაწილეობით შეესწავლა მის მიერ წარდგენილი ინფორმაცია/დოკუმენტაცია და შესაბამისი საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში განეხორციელებინა დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება), ხოლო აქციზის გადასახადის ნაწილში შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ ვინაიდან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 184-ე მუხლი ბუნებრივი აირის ავტოსატრანსპორტო საშუალებებისათვის მიწოდებას განიხილავს, როგორც აქციზით დასაბეგრ ოპერაციას, აღნიშნულ ნაწილში დარიცხული თანხები კანონშესაბამისად მიიჩნია და მიუთითა, რომ არ ექვემდებარება გაუქმებას (ს.ფ.114-116; 122-125).

3.2.4. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 6 თებერვლის №---- ბრძანების საფუძველზე გამოიცა „საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ 2018 წლის 4 აპრილის დასკვნა, რომლის თანახმად, აუდიტორმა შეისწავლა გადამხდელის მიერ წარდგენილი ინფორმაცია/დოკუმენტაცია და იხელმძღვანელა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 111-ე მუხლის მიხედვით, შესამოწმებელ პერიოდში შეძენილ ძირითად საშუალებებზე გამოყენებულ იქნა ამორტიზაციის გზით გამოქვითვის მეთოდი. შედეგად, შპს „ს-----ს“ შეუმცირდა

წლიური მოგების გადასახადის ძირითადი თანხა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლით დარიცხული ჯარიმა, სულ 1214 ლარით (ს.ფ.117-121).

3.2.5. შპს „ს-----მა“ 2018 წლის 22 თებერვალს საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 6 თებერვლის №---- ბრძანებისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 11 დეკემბრის №----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება აქციზის გადასახადში დამატებითი თანხების დარიცხვის ნაწილში.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 25 მაისის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

გადაწყვეტილების თანახმად, საბჭომ მიიჩნია, რომ ვინაიდან შპს „ს-----ს“ მიერ მისსავე ტერიტორიაზე მოწყობილი სატუმბიდან, საკუთარი სამეწარმეო საქმიანობისათვის ავტომობილების ბუნებრივი აირით დატუმბვა არის აქციზის გადასახადით დასაბეგრი ოპერაცია, არ არსებობს სადავო საკითხზე შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველი (ს.ფ.26-31).

4. დადგენილი ფაქტები პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივად შემდეგნაირად შეაფასა:

4.1. პირველი ინსტანციის სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 255-ე, 262-ე, 264-ე მუხლებზე, მიუთითა ამავე კოდექსის მე-8 მუხლის მე-3 ნაწილით დარეგულირებული არაპირდაპირი გადასახადის ცნება, სადავო საკითხის დარეგულირებისთვის ასევე ყურადღება გაამახვილა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 182-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტზე და განმარტა, რომ აქციზის გადამხდელი არის პირი, რომელიც ახორციელებს ბუნებრივი აიროვანი კონდენსატის ან/და ბუნებრივი აირის ავტოსატრანსპორტო საშუალებებისათვის მიწოდებას. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ა“-„დ“ ქვეპუნქტებით განსაზღვრულ შემთხვევებში პირი აქციზის გადამხდელად ითვლება მხოლოდ აღნიშნულ ოპერაციებზე. ასევე, მიუთითა ამავე კოდექსის 183-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტი, რომლის თანახმად, აქციზით დაბეგვრის ობიექტია - დასაბეგრი ოპერაცია.

საქმის განმხილველმა სასამართლომ ზემოაღნიშნული კოდექსის 184-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტზე მითითებით განმარტა, რომ აქციზით დასაბეგრი ოპერაციები და დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელების მომენტი არის ბუნებრივი აიროვანი კონდენსატის ან/და ბუნებრივი აირის ავტოსატრანსპორტო საშუალებებისათვის მიწოდების მომენტი.

სასამართლომ განმარტა, რომ კანონი არის კანონმდებლის მიზნის განხორციელების ინსტრუმენტი და ამიტომ ის უნდა განიმარტოს

მიზანმიმართულად. კანონის განმარტება უნდა ემყარებოდეს ნორმის სისტემატურ, ლოგიკურ ჭრილში წაკითხვას, რომლის დროსაც გათვალისწინებული უნდა იქნას კანონმდებლის ნება, მიზანი და განზრახულობა. მიიჩნია, რომ აქციზის გადასახადის გადახდის ვალდებულება ეკისრება საწარმოს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც იგი ახორციელებს ბუნებრივი აიროვანი კონდენსატის ან/და ბუნებრივი აირის ავტოსატრანსპორტო საშუალებებისათვის მიწოდებას. მიუთითა, რომ მიწოდების ლეგალურ დეფინიციას ითვალისწინებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-16 მუხლის პირველი ნაწილი, რომლის თანახმად, საქონლის მიწოდებად ითვლება პირის მიერ სხვა პირისათვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა სასყიდლით (მათ შორის, საქონლის რეალიზაცია, გაცვლა, ხელფასის ან ნატურალური ფორმით ანაზღაურება) ან უსასყიდლოდ.

საქმის განმხილველმა სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-16 მუხლით გათვალისწინებული საქონლის მიწოდების უმთავრეს წინაპირობას წარმოადგენს საკუთრების უფლების გადასვლა ერთი პირიდან მეორეზე. სასამართლოს მითითებით, სადავო არ არის ის ფაქტობრივი გარემოება, რომ შპს „ს-----“ მისსავე ტერიტორიაზე მოწყობილი სატუმბიდან, საკუთარი სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელების მიზნით, ბუნებრივი აირით ამარაგებდა თავის საკუთრებაში არსებული და იჯარით აღებული ავტოსატრანსპორტო საშუალებებს. მიიჩნია, რომ სახეზე არ არის აქციზის გადასახადით დაბეგვრის მიზნებისათვის ერთ - ერთი მთავარი ელემენტი აქციზით დასაბეგრი საქონლის მიწოდება სხვა პირისათვის. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან აქციზით დაბეგვრის მიზნებისათვის არ დასტურდება შპს „ს-----ს“ მიერ ბუნებრივი აირის მიწოდების ფაქტი, სასამართლომ მიიჩნია, რომ შესაბამისად არ არსებობს აქციზით დასაბეგრი ოპერაცია.

5. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის მოთხოვნა:

გაუქმდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 15 თებერვლის გადაწყვეტილება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს.

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

სააპელაციო საჩივრის ავტორი არ ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შედეგს, გადაწყვეტილებას მიიჩნევს დაუსაბუთებლად, მიუთითებს საქმის ფაქტობრივ გარემოებებზე და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 184-ე მუხლზე აპელირებით მიიჩნევს, რომ მუხლი ცალსახად მიუთითებს, რომ ოპერაცია აქციზით დაბეგვრას ექვემდებარება, როდესაც ხორციელდება ბუნებრივი აიროვანი კონდენსატის ან/და ბუნებრივი აირის ავტოსატრანსპორტო საშუალებებისათვის მიწოდება. წარმომადგენლის

განმარტებით, ნორმის მიზნებისთვის რელევანტურია მხოლოდ ფაქტობრივი გარემოების არსებობა - ბუნებრივი აიროვანი კონდენსატის ან/და ბუნებრივი აირის მიწოდება ავტოსატრანსპორტო საშუალებისათვის და არა ის, თუ კონკრეტულად ვის საკუთრებაში არსებულ ავტოსატრანსპორტო საშუალებისათვის ხორციელდება მიწოდება.

ადმინისტრაციული ორგანოს წარმომადგენლის განმარტებით, საგადასახადო კოდექსის 184-ე მუხლის „დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული ტრემინი „მიწოდება“ არ არის საგადასახადო კოდექსის მე-16 მუხლით განსაზღვრული მიწოდების იდენტური. მიიჩნევა, რომ კოდექსის 184-ე მუხლი, რომელიც განსაზღვრავს, თუ რომელი ოპერაცია ექვემდებარება აქციზით დაბეგვრას არის სპეციალური, აწესრიგებს კონკრეტულ საკითხს და მე-16 მუხლთან კავშირში მისი განხილვა ამავე ნორმის მიზანთან შეუსაბამოა. მისივე განმარტებით, კოდექსის 184-ე მუხლი არ ადგენს გამონაკლისს საკუთრებაში არსებული ავტოსატრანსპორტო საშუალების მიმართ და არ შეიცავს მითითებას იმის თაობაზე, რომ დაბეგვრა უნდა განხორციელდეს მხოლოდ სხვის საკუთრებაში არსებული ავტოსატრანსპორტო საშუალებისათვის მიწოდების შემთხვევაში, რადგან დასაბეგრ ოპერაციას წარმოადგენს სამეწარმეო საქმიანობის ფარგლებში ავტომობილის ბუნებრივი აირით დატუმბვა. აპელანტის განმარტებით, შპს „ს-----“ ახორციელებდა საკუთარ ტერიტორიაზე საკუთრებაში არსებული და იჯარით აღებული ავტოსატრანსპორტო საშუალებების ბუნებრივი აირით მომარაგებას (დატუმბვას), შესაბამისად, ასრულებდა აღნიშნული ნორმით გათვალისწინებული აქციზით დასაბეგრ ოპერაციას - ბუნებრივი აიროვანი კონდენსატის ან/და ბუნებრივი აირის ავტოსატრანსპორტო საშუალებებისათვის მიწოდებას.

6. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრის მოთხოვნა:

გაუქმდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 15 თებერვლის გადაწყვეტილება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს.

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

სააპელაციო საჩივრის ავტორი - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენელი არ ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შედეგს და მსჯელობას, მიუთითებს საქმის ფაქტობრივ გარემოებებზე, კერძოდ განამარტავს, რომ შპს „ს-----“ ახორციელებდა საკუთრებაში არსებული და იჯარით აღებული ავტოსატრანსპორტო საშუალებების ბუნებრივი აირით მომარაგებას (დატუმბვას) და მიწოდებულ ბუნებრივ აირზე არ იხდიდა აქციზის გადასახადს. აღნიშნული წესით გადამხდელს 2014 წელს მოხმარებული ჰქონდა 21367 მ³ ბუნებრივი აირი.

აპელანტის განმარტებით, საგადასახადო კოდექსის 184-ე მუხლი დასაბეგროპერაციას უკავშირებს ბუნებრივი აირის ავტოსატრანსპორტო საშუალებისთვის მიწოდების მომენტს და განსხვავებით სსკ-ის მე-16 მუხლისა, რომელიც ტერმინ „მიწოდებაში“ გულისხმობს საკუთრების უფლების გადაცემას სხვა პირზე, სსკ-184-ე მუხლში მოცემული ტერმინი „მიწოდება“ მოიაზრებს ავტოსატრანსპორტო საშუალების საწვავით გამართვას და არა საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემის ფაქტს. წარმომადგენლის განმარტებით, გამომდინარე იქედან, რომ ავტოსატრანსპორტო საშუალება, როგორც უსულო ობიექტი, ვერ იქნება საკუთრების უფლების მატარებელი, მიიჩნევა, რომ შპს „ს-----ს“ მიერ მისსავე ტერიტორიაზე მოწყობილი სატუმბიდან, საკუთარი სამეწარმეო საქმიანობისათვის ავტომობილის ბუნებრივი აირით დატუმბვა არის აქციზის გადასახადით დასაბეგრი ოპერაცია და არ არსებობს სადავო საკითხზე ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველი.

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

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

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით. სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ აპელანტის მიერ სააპელაციო საჩივარში მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები ნაწილობრივ ქმნიან სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების შემადგენლობას, შესაბამისად, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალურ - სამართლებრივ საფუძვლებს.

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

7.2. პალატა მიუთითებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებზე და სამართლებრივი შეფასების თვალსაზრისით

აღნიშნავს შემდეგს:

7.2.1. სააპელაციო პალატა განსახილველ საქმეზე იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებას შედეგობრივი თვალსაზრისით, თუმცა არ იზიარებს სამოტივაციო ნაწილში განვითარებულ მსჯელობას და მის საფუძველზე საკითხის გადაწყვეტას. მოცემულ შემთხვევაში, პალატა სამოტივაციო ნაწილის შეცვლით იღებს არსებითად ახალ გადაწყვეტილებას, რომელიც შედეგობრივი თვალსაზრისით ემთხვევა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებას.

7.2.2. პალატა მიუთითებს, რომ დავის საგანს წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელისათვის აქციზის გადასახადში დარიცხული თანხების მართლზომიერება, კერძოდ, სადავოა შპს „ს-----ს“ მიერ მისსავე ტერიტორიაზე მოწყობილი სატუმბიდან, საკუთარი სამეწარმეო საქმიანობისათვის ავტომობილების ბუნებრივი აირით დატუმბვის აქციზით დასაბეგრ ოპერაციად მიჩნევა.

პალატა აქვე განმარტავს, რომ აქციზის - არაპირდაპირი გადასახადების სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ეკისრება საქონლის მიმწოდებელს (იმპორტიორს) ან/და მომსახურების გამწვეს, რომელიც საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის გადასახადის გადამხდელად იწოდება. თუმცა აქციზის გადასახადის ტვირთი აწვება მომხმარებელს ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის შეძენისას. შესაბამისად, არაპირდაპირი გადასახადის ფორმალური გადასახადის გადამხდელია საქონლის მიმწოდებელი (იმპორტიორი) ან/და მომსახურების გამწვევი, რომელიც სახელმწიფო ხაზინასა და საქონლის ან/და მომსახურების მომხმარებელს შორის ერთგვარ შუამავალს წარმოადგენს, ხოლო გადასახადის ეკონომიკური გადამხდელი კი აქციზური საქონლის მომხმარებელია.

მეტი სიცხადისთვის პალატა მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 184-ე მუხლს, რომლითაც დარეგულირებულია აქციზით დასაბეგრი ოპერაციები და დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელების მომენტი. კერძოდ, პირველი ნაწილის თანახმად, აქციზით დასაბეგრი ოპერაციები და დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელების მომენტი ეს არის ა) მწარმოებლის მიერ საქართველოში წარმოებული აქციზური საქონლის მიწოდების ან/და საწარმოს საწყობიდან სარეალიზაციოდ გატანის მომენტი; ბ) მწარმოებლის მიერ დამკვეთის ნედლეულით საქართველოში წარმოებული აქციზური საქონლის დამკვეთისათვის გადაცემის მომენტი; გ) საკუთარი წარმოების აქციზური საქონლის არააქციზური საქონლის წარმოებისათვის გამოყენების დაწყების მომენტი; **დ) ბუნებრივი აიროვანი კონდენსატის ან/და ბუნებრივი აირის ავტოსატრანსპორტო საშუალებებისათვის მიწოდების მომენტი;** დ1) საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 2711 12, 2711 13, 2711 14 000 00, 2711 19 000 00 კოდებში მითითებული ნავთობპროდუქტების აირების ავტოსატრანსპორტო საშუალებებისათვის მიწოდების მომენტი; ე) საქართველოში მობილურ ან ფიქსირებულ ქსელში

საერთაშორისო ზარის დასრულების მომსახურების გაწევის მომენტი.

პალატა მიიჩნევს, რომ აქციზური საქონლის ნუსხა მოცემულია კოდექსის 188-ე მუხლში. აქციზის გადამხდელია პირი, რომელიც ან საქართველოში აწარმოებს აქციზურ საქონელს, ან ახორციელებს მის ექსპორტს ან იმპორტს. გადამხდელთა კატეგორიაში ხვდება ისეთი პირიც, რომელიც ავტოსატრანსპორტო საშუალებას აწვდის 1-ლი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტში მითითებულ საქონელს. აქციზის გადამხდელია ასევე ის პირი რომელიც 182-ე მუხლის მე-4 ნაწილით განსაზღვრულ შემთხვევებში მოიპოვებს აქციზურ საქონელზე საკუთრების უფლებას.

პალატა ასევე განმარტავს, რომ აქციზის მიზნებისთვის უნდა გაიმიჯნოს აქციზური საქონლის წარმოების - მწარმოებლის ორი კატეგორია (რომელიც დამამზადებლის საკუთრებაა და რომელიც მთლიანად ან ნაწილობრივ არ არის დამამზადებლის საკუთრება) ორივე შემთხვევაში მწარმოებელია დამამზადებელი, შესაბამისად აქციზის გადამხდელიც. აქციზთან მიმართებაში კი ეს ორი კატეგორიის მწარმოებელი ერთმანეთისგან განსხვავდება სხვადასხვა დაბეგვრის მომენტის მიხედვით (საგადასახადო კოდექსის 184).

დავის საგნიდან გამომდინარე, პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ მნიშვნელოვან გარემოებაზე, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსვლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 7 დეკემბერის საგადასახადო შემოწმების შუალედურ აქტში, შპს „ს-----ს“ (ს/ნ 2-----) საქმიანობის სახედ მითითებულია ფქვილის წარმოება: არახანგრძლივი შენახვის ცომეული, საკონდიტრო ნაწარმის წარმოება, ხოლო გადამხდელის შესახებ მოკლე ინფორმაციის გრაფაში მითითებულია, რომ გადამხდელის ძირითად საქმიანობას წარმოადგენს პურის, ბულკის, პასკის გამოცხობა და მისი რეალიზაცია (დისტრიბუცია). ასევე შპს „ს-----“ ახორციელებს ხორბლის შეძენას და დაფქვას.

გადასახადის გადამხდელის - შპს „ს-----ს“ საქმიანობის სახისა და გადამხდელის შესახებ მოკლე ინფორმაციის გათვალისწინებით, პალატა ვერ გაიზიარებს და ვერ დაეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძვლად გადაწყვეტილებაში განვითარებულ იმ მსჯელობას, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-16 მუხლის პირველი ნაწილით განმარტებული - მიწოდების დეფინიცია არის ამავე კოდექსის 184-ე მუხლის „დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული მიწოდება.

პალატის მოსაზრებით, კანონმდებელმა საგადასახადო კოდექსის მე-16 მუხლით ცალსახად განმარტა საქონლის მიწოდება და მომსახურების გაწევა. უფრო კონკრეტულად კი, მუხლში მითითებულია, რომ საქონლის მიწოდებად ითვლება პირის მიერ სხვა პირისათვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა სასყიდლით (მათ შორის, საქონლის რეალიზაცია, გაცვლა, ხელფასის ან ნატურალური ფორმით ანაზღაურება) ან უსასყიდლოდ. რაც შეეხება მომსახურების გაწევას, ასეთად ითვლება პირის მიერ სხვა პირისათვის მისივე

ნებით, კომპენსაციის მიზნით ან უსასყიდლოდ ისეთი მოქმედების შესრულება, რომელიც არ არის საქონლის მიწოდება. დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის მომსახურების მიწოდებას არ მიეკუთვნება ისეთი მომსახურების გაწევა, რომელიც გულისხმობს ფულზე საკუთრების უფლების გადაცემას ან დაქირავებით მუშაობას.

ვინაიდან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-16 მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, საქონლის მიწოდების უმთავრეს წინაპირობას წარმოადგენს საკუთრების უფლების გადასვლა ერთი პირიდან მეორეზე, პალატა ვერ გაიზიარებს აღნიშნული ტერმინის - მიწოდების გაიგივებას/დაკავშირებას 184-ე მუხლის „დ“ ქვეპუნქტში გამოყენებულ ტერმინთან - მიწოდებასთან, ვინაიდან, პალატის მოსაზრებით, 184-ე მუხლის „დ“ ქვეპუნქტით კანონმდებელმა აქციზით დასაბეგრ ოპერაციად და დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ერთ - ერთ მომენტად ცალსახად მიიჩნია ბუნებრივი აიროვანი კონდენსატის ან/და ბუნებრივი აირის კონკრეტულად ავტოსატრანსპორტო საშუალებებისათვის მიწოდების მომენტი.

იმ მსჯელობიდან გამომდინარე, რომ სატრანსპორტო საშუალება არ შეიძლება მიჩნეული იქნეს უფლებაუნარიანად და ქმედუნარიანად, შესაბამისად საკუთრებაში ვერ გადაეცემა საგანი. ამდენად, კანონის სხვადასხვა მუხლში გამოყენებული ტერმინი პალატის მოსაზრებით, იმთავითვე არ გულისხმობს სიტყვის არსობრივ იგივეობას. ამდენად, პალატა ვერ გაიზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძველად გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილში მითითებულ იმ გარემოებას, რომ ვინაიდან, აქციზით დაბეგვრის მიზნებისათვის არ დასტურდება შპს „ს-----ს“ მიერ ბუნებრივი აირის მიწოდების ფაქტი, აღნიშნულის შესაბამისად არ არსებობს აქციზით დასაბეგრი ოპერაცია.

7.2.3. პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებაში განვითარებული მსჯელობის გაუზიარებლობასთან ერთად პალატა ასევე ვერ დაეთანხმება და ვერ გაიზიარებს აპელანტის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენლის იმ მოსაზრებას, რომ შპს „ს-----ს“ მიერ, მისსავე ტერიტორიაზე მოწყობილი სატუმბიდან, საკუთარი სამრეწველო საქმიანობისათვის ავტომობილის ბუნებრივი აირით დატუმბვა არის აქციზის გადასახადით დასაბეგრი ოპერაცია და არ არსებობს სადავო საკითხზე ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველი.

პალატა ასევე ვერ გაიზიარებს აპელანტის - სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენლის იმ მოსაზრებას, რომ შპს „ს-----“ ახორციელებდა რა საკუთარ ტერიტორიაზე საკუთრებაში არსებული და იჯარით აღებული ავტოსატრანსპორტო საშუალებების ბუნებრივი აირით მომარაგებას (დატუმბვას), შესაბამისად ასრულებდა საგადასახადო კოდექსის 184-ე მუხლის „დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული აქციზით დასაბეგრ ოპერაციას - ბუნებრივი აიროვანი კონდენსატის ან/და ბუნებრივი აირის

ავტოსატრანსპორტო საშუალებებისათვის მიწოდებას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 182-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტზე მითითებით პალატა მიიჩნევს, რომ შპს „ს-----“ თავისი სამეწარმეო საქმიანობიდან გამომდინარე არ წარმოადგენს იმ აქციზის გადამხდელ პირს, რომელიც ახორციელებს ბუნებრივი აიროვანი კონდენსატის ან/და ბუნებრივი აირის ავტოსატრანსპორტო საშუალებებისათვის მიწოდებას.

საგადასახადო კოდექსის 184-ე მუხლის „დ“ ქვეპუნქტის გავრცელებას პალატა შესაძლებლად მიიჩნევს იმ სამეწარმეო საქმიანობაზე, რომელიც უშუალოდ დაკავშირებულია ბუნებრივი აირით ვაჭრობასთან. განსახილველ შემთხვევაში კი ადმინისტრაციული ორგანოს - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსვლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 7 დეკემბერის საგადასახადო შემოწმების შუალედურ აქტში შპს „ს-----ს“ (ს/ნ 2-----) საქმიანობის სახედ ცალსახად მითითებულია ფქვილის წარმოება: არახანგრძლივი შენახვის ცომეული, საკონდიტრო ნაწარმის წარმოება, ხოლო გადამხდელის შესახებ მოკლე ინფორმაციის გრაფაში მითითებულია, რომ გადამხდელის ძირითად საქმიანობას წარმოადგენს პურის, ბულკის, პასკის გამოცხობა და მისი რეალიზაცია (დისტრიბუცია). ასევე შპს „ს-----“ ახორციელებს ხორბლის შეძენას და დაფქვას. პალატის მოსაზრებით ცალსახაა, რომ შპს „ს-----ს“ სამეწარმეო საქმიანობა არ უკავშირდება ბუნებრივი აირით ვაჭრობას.

7.2.4. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60¹ მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. 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.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრები უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ. უნდა გაუქმდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 15 თებერვლის გადაწყვეტილება და მიღებული უნდა იქნეს ახალი გადაწყვეტილება. შპს „ს-----ს“ სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს ზემოაღნიშნული გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილში მითითებული არგუმენტების საფუძველზე. ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 11

დეკემბრის №----- ბრძანება და №----- საგადასახადო მოთხოვნა აქციზის გადასახადში დამატებითი თანხების დარიცხვის ნაწილში; სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 6 თებერვლის №---- ბრძანება იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა საჩივარი აქციზის გადასახადში დამატებითი თანხების დარიცხვასთან დაკავშირებით და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 25 მაისის გადაწყვეტილება.

8. პროცესის ხარჯები:

8.1. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, იმ მხარის მიერ გაღებული ხარჯების გადახდა, რომლის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადაწყვეტილება, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე განთავისუფლებული იყოს სახელმწიფო ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან.

მოცემულ შემთხვევაში, მოსარჩელის მიერ პირველი ინსტანციის სასამართლოში სარჩელზე სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 100 (ასი) ლარის ანაზღაურება შპს „ს-----ს“ სასარგებლოდ სოლიდარულად უნდა დაეკისროთ სსიპ შემოსავლების სამსახურს და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს.

„სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის „უ“ ქვეპუნქტის თანახმად, აპელანტები განთავისუფლებულნი არიან სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი, მე-12, 22-ე, 32-ე, მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 389-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა :

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრები დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.
2. გაუქმდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 15 თებერვლის გადაწყვეტილება და მიღებული იქნეს ახალი გადაწყვეტილება.
3. შპს „ს-----ს“ სარჩელი დაკმაყოფილდეს.
4. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 11 დეკემბრის №----- ბრძანება და №----- საგადასახადო მოთხოვნა აქციზის გადასახადში დამატებითი თანხების

დარიცხვის ნაწილში; სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 6 თებერვლის №---- ბრძანება იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა საჩივარი აქციზის გადასახადში დამატებითი თანხების დარიცხვასთან დაკავშირებით და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 25 მაისის გადაწყვეტილება.

5. სსიპ შემოსავლების სამსახურს და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მოსარჩელის სასარგებლოდ სოლიდარულად დაეკისროთ სარჩელზე გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის ანაზღაურება 100 (ასი) ლარის ოდენობით.

6. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო საჩივრით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ. №7ა), მხარეთათვის დასაბუთებული გადაწყვეტილების ასლის გადაცემის მომენტიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში. ამ ვადის გაგრძელება და აღდგენა დაუშვებელია. იგი იწყება მხარისათვის დასაბუთებული გადაწყვეტილების ასლის გადაცემის მომენტიდან. გადაწყვეტილების გადაცემის მომენტად ითვლება დასაბუთებული გადაწყვეტილების ასლის მხარისათვის ჩაბარება უშუალოდ სასამართლოში ან საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 70-78-ე მუხლების შესაბამისად.

მოსამართლეები:

შოთა გეწაძე -

ილონა თოდუა -

გიორგი გოგიაშვილი -