



**გადაწყვეტილება
საქართველოს სახელით**

**16 ნოემბერი, 2018 წელი
თბილისი**

შესავალი ნაწილი

**თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა
კოლეგია
მოსამართლე ნათია ტოგონიძე**

სხდომის მდივანი თეა აფციაური

მოსარჩელე - შპს „რ-----“

წარმომადგენელი - თ-----ი, თ-----ი, გ-----ე

მოპასუხე - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

წარმომადგენელი - ა-----ა

მოპასუხე - სსიპ შემოსავლების სამსახური

წარმომადგენელი - თ-----ე

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების
ნაწილობრივ ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

1. სასარჩელო მოთხოვნა:

1.1. ნაწილობრივ ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის
2----- ბრძანება;

1.2. ნაწილობრივ ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის
2----- ბრძანება;

1.3. ნაწილობრივ ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2-----
-----;

2. მოპასუხის პოზიცია:

2.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა წერილობით წარმოდგენილ შესაგებელსა და სასამართლო სხდომაზე სარჩელი არ ცნო და მოითხოვა არ დაკმაყოფილდეს სარჩელი უსაფუძვლობის გამო.

2.2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენელმა წერილობით წარმოდგენილ შესაგებელსა და სასამართლო სხდომაზე სარჩელი არ ცნო და მოითხოვა არ დაკმაყოფილდეს სარჩელი უსაფუძვლობის გამო.

3. დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები:

3.1. 2016 წლის 2-----ს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის N1---- ბრძანებით, დაინიშნა შპს „რ-----ს“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება თანდართული პროგრამის მიხედვით. შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2012 წლის 1 ოქტომბრიდან 2016 წლის 1 აპრილამდე წლიური მოგების და ქონების გადასახადის ნაწილში, შემოწმდა 2012, 2013, 2014, 2015 წლების საანგარიშო პერიოდი. შემოწმების ვადა განისაზღვრა 2016 წლის 24 მაისიდან 2016 წლის 19 აგვისტოს ჩათვლით.

2016 წლის 2-----ს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის N1---- ბრძანებით, ცვლილება შევიდა 2016 წლის 2-----ს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის N1---- ბრძანებაში და აღნიშნული ბრძანების მე-2 პუნქტი ჩამოყალიბდა შემდეგი რედაქციით: „შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვროს 2012 წლის 1 აგვისტოდან 2016 წლის 1 აპრილამდე, ხოლო წლიური მოგებისა და ქონების გადასახადის ნაწილში შემოწმდა 2012, 2013, 2014 და 2015 წლების საანგარიშო პერიოდი გარდა 2013 წლის 1 იანვრიდან საერთაშორისო კონტროლირებადი ოპერაციების შეფასების (ტრანსფერფრაისინგის) საკითხისა.“

2016 წლის 1-----ს (2016 წლის 1-----) სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის N2---- ბრძანებით ცვლილება შევიდა 2016 წლის 2-----ს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის N1---- ბრძანებაში და შპს „რ-----ს“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ვადა გაგრძელდა 2016 წლის 19 სექტემბრის ჩათვლით.

2016 წლის 0-----ის სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის

დეპარტამენტის N2---- ბრძანებით შეჩერებული იქნა 2016 წლის 2-----ს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის N1---- ბრძანებით დანიშნული შპს „რ-----ს“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება.

2016 წლის 0-----ის სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის N3---- ბრძანებით განაზღვდა 2016 წლის 0-----ის სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის N2---- ბრძანებით შეჩერებული შპს „რ-----ს“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება 2016 წლის 16 დეკემბრის ჩათვლით.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- 2016 წლის 2-----ს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის N1---- ბრძანება - (ტ.1, ს/ფ 135)
- 2016 წლის 2-----ს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის N1---- ბრძანება - (ტ.1,ს/ფ 136)
- 2016 წლის 1-----ს (2016 წლის 1-----) სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის N2---- ბრძანება - (ს/ფ ტ.1, ს/ფ 137-138)
- 2016 წლის 0-----ის სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის N2---- ბრძანება - (ტ.1, ს/ფ 139)
- 2016 წლის 0-----ის სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის N3---- ბრძანება - (ტ.1, ს/ფ 150)

3.2. 2016 წლის 0-----ს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ გამოცემული იქნა შპს „რ-----ს“ საგადასახადო შემოწმების აქტი. აღნიშნული აქტის მიხედვით, საწარმოს მიერ ყოველთვიურად ტარდებოდა საწვავის ბაზების და ბენზინგასამართი სადგურების სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია, რომლის შედეგადაც დადგენილი დანაკლისი სრული ოდენობით (დანაკარგის ნორმის გაუთვალისწინებლად) ირთვება საბაზრო ფასით მიწოდებაში. შემოწმების მიერ ნავთობპროდუქტების ბუნებრივი დანაკარგის ნორმების დამტკიცების შესახებ შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 30 დეკემბრის N12497, 2012 წლის 3 აპრილის N5596 და 2015 წლის 29 ივნისის N23022 ბრძანებებით დამტკიცებული ინსტრუქციის მიხედვით, დანაკლისის გაანგარიშებისას გათვალისწინებული იქნა დანაკლისის ის ოდენობა, რომელიც აღემატებოდა დანაკარგის ზღვრულ ოდენობას.

დამატებითი ღირებულების გადასახადის ნაწილში, აღნიშნულია, რომ გადასახადი გადამხდელი 2013 წლის იანვრიდან 2014 წლის მაისის ჩათვლით გადასული იყო იმპორტის დღგ-ით დაგებვრის საპეციალურ რეჟიმზე (რა დროსაც საქონლის იმპორტი არ არის დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტი). იმპორტით

შემოტანილ საწვავს გადამხდელი იყენებდა როგორც დღგ-ით დასაბეგრ, ისე დღგ-ისგან ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულ ოპერაციებში (გრანტის ფარგლებში, ასევე ნავთობის გაზის ოპერაციების განმახორციელებელი პირებისათვის საქონლის მიწოდება). აღნიშნულ პერიოდში საწარმო არ იუქმებს დღგ-ის ჩათვლებს გათავისუფლებულ ოპერაციებში მიწოდებულ/გამიჯნულ საქონელზე.

გადასახადის გადამხდელის განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-10 ნაწილის თანახმად „ამ მუხლით განსაზღვრული დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის გადაანგარიშება ან/და გაუქმება სავალდებულო არ არის, თუ კალენდარული წლის განმავლობაში ჩათვლის უფლების გარეშე დასაბეგრი ოპერაციების თანხა საერთო ბრუნვის თანხის 5 პროცენტზე ნაკლებია“. შემმოწმებლის კომენტარის მიხედვით სსკ-ის ეს მუხლი არ ეხება მავე მუხლის მე-4 და მე-5 ნაწილებზე. თუმცა არც მე-4 და მე-5 ნაწილშია მითითებული, რომ მე-10 ნაწილი არ ეხება მათ. ამასთანავე მე-10 ნაწილის მიხედვით ის ჩანაწერი ეხება მთლიან მუხლით განსაზღვრულ დღგ-ის ჩასათვლელ თანხას.

აუდიტორის შეფასებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-10 ნაწილის თანახმად „ამ მუხლით განსაზღვრული დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის გადაანგარიშება ან/და გაუქმება სავალდებულო არ არის, თუ კალენდარული წლის განმავლობაში ჩათვლის უფლების გარეშე დასაბეგრი ოპერაციების თანხა საერთო ბრუნვის თანხის 5 პროცენტზე ნაკლებია“. შემმოწმებლის კომენტარის მიხედვით სსკ-ის ეს მუხლი არ ეხება ამავე მუხლის მე-4 და მე-5 ნაწილებზე. თუმცა არც მე-4 და მე-5 ნაწილშია მითითებული, რომ მე-10 ნაწილი არ ეხება მათ. ამასთანავე მე-10 ნაწილის მიხედვით ის ჩანაწერი ეხება მთლიან მუხლით განსაზღვრულ დღგ-ის ჩასათვლელ თანხას.

შემოწმების აქტის მიხედვით, შესამოწმებელ პერიოდში, გადამხდელს უფიქსირდება დღგ-თი როგორც დასაბეგრი, ისე დღგ-სგან ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული ოპერაციები (გრანტის ფარგლებში და ნავთობისა და გაზის ოპერაციების განმახორციელებელი პირებისათვის საწვავის მიწოდება). საწარმო ყოველ საანგარიშო პერიოდზე (თვეზე) ანგარიშობს ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული ბრუნვის პროცენტულ წილს მთლიან ბრუნვაში და ამ წილის მიხედვით არ ითვლის საანგარიშო პერიოდში (თვეში) შეძენილი საქონლის/მომსახურების (როგორც აღნიშნულ ოპერაციებში გამიჯნულ, ისე გაუმიჯნავ) დღგ-ს თანხებს. საანგარიშო თვეებში ჩაუთვლელ დღგ-ს თანხებს გადამხდელი სრულად (როგორც აღნიშნულ ოპერაციებში გამიჯნულ, ისე გაუმიჯნავ საქონლის დღგ-ს) იბრუნებს დეკემბრის თვის დღგ-ის დეკლარაციის მიხედვით, იმ მოტივით, რომ წლის განმავლობაში დღგ-სგან ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული ბრუნვა საერთო ბრუნვის 5 %-

ზე ნაკლებია და მიიჩნევს, რომ სსკ-ის 174-ე მუხლის მე-10 ნაწილის მოთხოვნები ეხება როგორც ასეთ ოპერაციებში გამიჯნულად გამოყენებულ, ისე გაუმიჯნავ საქონელს/მომსახურებას.

აუდიტის შეფასებით საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა.“ ქვეპუნქტზე, მე-4 ნაწილზე, მე-5 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტზე და ამასთან განმარტავს რომ სსკ-ის 174-ე მუხლის მე-4 და მე-5 ნაწილები არ ავალდებულებს გადამხდელს წლის ბოლოს დეკემბრის საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციაში დღგ-ის თანხის გადაანგარიშებას/დაზუსტებას, რის გამოც მე-4 და მე-5 ნაწილებზე არ ვრცელდება მე-10 ნაწილის მოთხოვნები. მე-10 ნაწილი შელავათს ანიჭებს მე-6 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტისა და მე-7 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის დანაწესებს, როცა გადამხდელს უუქმდება ვალდებულება, დააზუსტოს კალენდარული წლის ბოლო საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციით როგორც ძირითად საშუალებებზე (გაუქმების შემთხვევა), ასევე დანარჩენ საქონელზე/მომსახურებაზე განხორციელებული ჩათვლები (დაზუსტების შემთხვევა). შემოწმების მიერ დეკემბრის თვის დეკლარაციაში დაბრუნებულია წინა საანგარიშო პერიოდებში მხოლოდ გაუმიჯნავ საქონელზე/მომსახურებაზე და ძირითად საშუალებებზე გაუქმებული დღგ, ხოლო დაბრუნებას არ დაექვემდებარა ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულ ოპერაციებში გამიჯნულად გამოყენებული საქონლის/მომსახურების დღგ.

შემოწმების აქტში ასევე აღნიშნულია, რომ გადამხდელს გემით გადაზიდვის მომსახურებას უწევს უცხოური არარეზიდენტი კომპანია. გემიდან პროდუქციის გადმოტვირთვის ვალდებულებას იღებს შპს „რ-----“-. რიგ შემთხვევებში გამოვლინდა, რომ არარეზიდენტმა კომპანიამ შპს „რ-----“ს დააკისრა გემის საზღვაო პორტში მოცდენის ჯარიმა. 2012 წელს აღნიშნული ჯარიმები არ არის დაბეგრილი უკუდაბეგვრის დღგ-ით.

აუდიტორის შეფასებით, შემოწმება დაეყრდნო შემოსავლების სამსახურის სიტუაციურ სახელმძღვანელო №1110-ს, ვინაიდან გემის მოცდენა ატარებს დამატებითი მომსახურების ნიშნებს, ხოლო მოცდენის ჯარიმა აღნიშნული მომსახურების კომპენსაციას, აღნიშნული წარმოადგენს არარეზიდენტის მიერ გაწეულ მომსახურებას, რომელიც დაექვემდებარა უკუდაბეგვრის დღგ-ით დაბეგვრას.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- შემოწმების აქტი (ტ.1, ს/ფ 67-117)

3.3. 2012 წლის 5-----ის საქართველოს პრემიერ-მინისტრის №1--- ბრძანებით და 2012 წლის 8-----ის საგადასახადო შეთანხმების მიხედვით შპს „რ-----“სა და საჯარო სამართლის იურიდიულ პირს შემოსავლების სამსახურს შორის გაფორმდა საგადასახადო შეთანხმება გადასახადის

გადამხდელის მიერ 2008 წლის 1 ივნისიდან 2012 წლის 1 ოქტომბრამდე გადასახადის ყველა სახეობის მიხედვით არადეკლარირებული და შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის მიზნით. საგადასახადო შეთანხმება გაფორმდა, როგორც მიმდინარე არასრულ საგადასახადო პერიოდზე, ასევე არადეკლარირებულ და შეუსრულებელ საგადასახადო ვალდებულებაზეც.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- საქართველოს პრემიერ-მინისტრის 2012 წლის 05-----ის N1--- ბრძანება - (ტ.2, ს/ფ 34)
- 2012 წლის 08-----ის საგადასახადო შეთანხმება - (ტ.2, ს/ფ 28-29)

3.4. სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 8----- წლის №2----- წერილის მიხედვით, შპს „რ-----ს“ ეცნობა, რომ საგადასახადო კოდექსის 59-ე მუხლის მე-7¹ ნაწილის შესაბამისად და ამავე კოდექსის 292-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საგადასახადო შეთანხმების არასრულ საგადასახადო პერიოდზე გაფორმების შეთხვევაში აღნიშნული კალენდარული წლის საგადასახადო შეთანხმებით მოცემული და დარჩენილი არასრული ნაწილები ითვლება ცალ-ცალკე საგადასახადო პერიოდებად იმ გადასახადისთვის, რომელზედაც გაფორმებულია საგადასახადო შეთანხმება. ამდენად განმარტებულია, რომ აქედან გამომდინარე საზოგადოებას ჰქონდა ვალდებულება 2012 წლის მოგების გადასახადის წლიური დეკლარაცია წარედგინა არასრულ საგადასახადო პერიოდზე.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- . სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 8----- წლის №2----- წერილი - (ტ.1, ს/ფ 27)

3.5. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2----- ბრძანებით, შპს „რ-----ს“ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა სულ 3 053 348 ლარი, მათ შორის: ძირითადი გადასახდელი - 1 659 042 ლარი, ჯარიმა 1 394 306 ლარი. შპს „რ-----ს“ დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები 3 175 847 ლარი და შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები 3 284 444 ლარით.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- 2016 წლის 1----- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის N----- ბრძანება - (ტ.1, ს/ფ 63)

3.6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2----- ბრძანებით ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა შპს „რ-----ს“ საჩივარი, შპს „რ-----

-----“ საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად გათავისუფლდა 2012 წლის მოგების გადასახადის დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირებისათვის 2016 წლის 1----- №0----- საგადასახადო მოთხოვნით დაკისრებული ჯარიმისაგან, ასევე გათავისუფლდა დღგ-ს ჩასათვლელი თანხის გაუქმების შედეგად დღგ-ის დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირებისათვის 2016 წლის 1----- №0----- საგადასახადო მოთხოვნით დაკისრებული ჯარიმისაგან და უკუდაბეგვრის დღგ-ს გაანგარიშებაში გადასახადის თანხის შემცირებისათვის 2016 წლის 1----- №0----- საგადასახადო მოთხოვნით დარიცხული ჯარიმისა და საურავისაგან. საჩივარი დანარჩენ ნაწილში არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2----- ბრძანება - (ტ.1, ს/ფ 23-32)

3.7. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 1-----ს გადაწყვეტილებით (საჩივარი N4-----), სადაც დავის საგანს წარმოადგენდა: 1. მოგების გადასახადის დეკლარაციის წარდგენა არასრულ პერიოდზე (საგადასახადო შეთანხმებით მოცული პერიოდის გარეშე) და წინა წლის ზარალის გაუთვალისწინებლობა; 2. საწვავის დანაკარგის გამოსაქვით ხარჯად აღიარება; 3. დებიტორული დავალიანების გამოქვითვა; 4. ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულ ოპერაციებში გამიჯნულად გამოყენებული საქონლის/მომსახურების დღგ-ის აღდგენა; 5. გემის მოცდენის გამო დაკისრებული ჯარიმის უკუდაბეგვრის დღგ-ით დაბეგვრა; 6. დარიცხული ჯარიმისა და საურავისაგან სსკ-ის 269-ე მუხლის საფუძველით გათავისუფლება, საჩივარი პირველი დავის საგნის ნაწილში დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს ამ გადაწყვეტილების შესაბამისად განეხორციელებინა საგადასახადო ვალდებულებების კორექტირება. დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 1-----ს გადაწყვეტილება (საჩივარი N4-----) – (ტ.1, ს/ფ 34-62)

სამოტივაციო ნაწილი:

4. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა:

საქმის მასალების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, სარჩელის ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმების, წარმოდგენილ მტკიცებულებათა სამართლებრივი შეფასების შედეგად, სასამართლო მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ შპს „რ-----ს“ სარჩელი არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

5. კანონები, რომლებითაც სასამართლომ იხელმძღვანელა:

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი; საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი; საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი; საქართველოს საგადასახადო კოდექსი.

6. სამართლებრივი შეფასება:

6.1. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სარჩელი შეიძლება აღიძრას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის მოთხოვნით.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის პირველი მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ეს კოდექსი განსაზღვრავს ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის და აღსრულების, ადმინისტრაციული საჩივრის და განცხადების განხილვის, ადმინისტრაციული გარიგების მომზადების, დადებისა და შესრულების წესს.

ამავე კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი წამოადგენს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემულ ინდივიდუალურ-სამართლებრივ აქტს, რომელიც აწესებს, ცვლის, წყვეტს ან ადასტურებს პირის ან პირთა შეზღუდული წრის უფლებებსა და მოვალეობებს. ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტად ჩაითვლება აგრეთვე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება მის უფლებამოსილებას მიკუთვნებული საკითხის დაკმაყოფილებაზე განმცხადებლისათვის უარის თქმის შესახებ, ასევე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული ან დადასტურებული დოკუმენტი, რომელსაც შეიძლება მოჰყვეს სამართლებრივი შედეგები.

სასამართლოს მოსაზრებით, მოსარჩელის მიერ სადავოდ გამხდარი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 1-----ს გადაწყვეტილება (საჩივარი N4-----) , სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2----- ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 0-----ს N1---- ბრძანება, წარმოადგენს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მეორე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ პუნქტით რეგლამენტირებულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რომელთა შესაბამისობა მოქმედ კანონმდებლობასთან უნდა შემოწმდეს ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით განსახილველი დავის ფარგლებში.

6.2. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველი მუხლის თანახმად, ეს

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

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

ერთ-ერთი სადავო გარემოება, რის გამოც მოსარჩელე ითხოვს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობას არის საწვავის დანაკარგის გამოსაქვით ხარჯად აღიარება. გადამხდელის განმარტებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა საწვავის დანაკარგი არ ჩათვალა მოგების გადასახადის მიზნებისათვის ხარჯად.

აღნიშნულთან დაკავშირებით სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-11 ნაწილის თანახმად, დანაკლისი – გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრულ ჩანაწერებთან შედარებისას გამოვლენილი (მათ შორის, ინვენტარიზაციის საშუალებით) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების ნაკლებობა. ისეთი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მიმართ, რომელთა დასაწყობება ფიზიკურად შეუძლებელია (ელექტრო- და თბოენერგია, გაზი და წყალი), დანაკლისად ითვლება სხვაობა შეძენილ (შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტის მიხედვით) და რეალიზებულ (გადასახადის გადამხდელისგან ფაქტობრივად გასულ) სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა შორის, თუ ვერ დგინდება დებიტორი (ამნაზღაურებელი) ან/და მიმთვისებელი. ამასთანავე, **უფლებამოსილი ორგანოს შეუძლია დაადგინოს დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრული ოდენობა. ასეთ შემთხვევაში დანაკლისად ჩაითვლება ამ ოდენობაზე მეტი დანაკარგი.** საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესის შესაბამისად საქონლის არამატერიალური ფორმით მარკირების/ნიშანდების შემთხვევაში დანაკლისად არ ჩაითვლება ამ საქონლის წარმოების პროცესში მწარმოებლის მიერ

გამოვლენილი დანაკარგი.

მოსარჩელის განმარტებით, 2012-2015 წლებში საქონლის იმპორტის დროს საერთაშორისო გადაზიდვის რეჟიმში უფიქსირდებოდა საქონლის დანაკარგი. კომპანიას აღნიშნული დანაკარგის შესაბამისი ღირებულება გამოსაქვით ხარჯებში არ აუსახავს. შემოწმების პერიოდში საზოგადოებამ 2012 წლის 28 ივნისს გამოცემული №1725 სიტუაციური სახელმძღვანელოს თანახმად, მოითხოვა აღნიშნული თანხის ერთობლივი შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებულ ხარჯად აღიარება. სიტუაციურ სახელმძღვანელო №1725-ში განმარტებულია იმპორტის დროს წარმოშობილი დანაკარგის ასახვის წესი - იმპორტირებული საქონლის დანაკარგი საინვოისო ღირებულების გათვალისწინებით ჩაითვლება ერთობლივი შემოსავლის გამოსაქვით ხარჯად. სიტუაციურ სახელმძღვანელოში განხილული საკითხის მსგავსად ამ შემთხვევაშიც იმპორტირებული რაოდენობა განსხვავდება მომწოდებლის მიერ საექსპორტოდ განკუთვნილი რაოდენობისაგან. მოსარჩელის განმარტებით, N 1725 სიტუაციურ სახელმძღვანელოში მართალია საუბარია მარცვლეულზე, თუმცა როგორც საწვავს, ასევე მარცვლეულს გააჩნია ბუნებრივი დანაკარგები საერთაშორისო გადაზიდვების დროს, შესაბამისად აღნიშნული სახელმძღვანელოს გამოუყენებლობა ეწინააღმდეგება საგადასახადო პრინციპებს. მისივე განცხადებით, მიზეზი რის გამოც აუდიტორის მიერ არ მოხდა დანაკარგის გამოსაქვით ხარჯში გათვალისწინება, მდგომარეობდა შემდეგში - აუდიტორისათვის პრობლემას წარმოადგენდა გარკვევა, ღირებულება წარმოადგენდა დანაკარგს, თუ საქონლის რეალიზება მოხდა შუა ზღვაში იმპორტამდე.

მოსარჩელე მიუთითებს, რომ დადასტურება იმისა, რომ საქონლის რეალიზება არ მომხდარა იმპორტამდე და ის ნამდვილად დანაკარგია, რთული არ არის, თუკი გავითვალისწინებთ რომ კომპანიას თეორიულად შესაძლებლობა აქვს საქონლის იმპორტამდე რეალიზაცია მოახდინოს ჩატვირთვამდე, ტრანსპორტირებისას ან ტრანსპორტირებიდან რეზერვუარში გადმოტვირთვის დროს. თუ საქონელი რეალიზებულია სატრანსპორტო საშუალებაში ჩატვირთვამდე, მაშინ მომწოდებლის მიერ გამოწერილ ინვოისსა და სატრანსპორტო გადაზიდვის შესაბამის დოკუმენტაციაში ასახული უნდა იყოს სხვადასხვა რაოდენობის საწვავი. ამ შემთხვევაში ორივე დოკუმენტში იდენტური რაოდენობაა მითითებული. იმ შემთხვევაში თუ ტრანსპორტირების დროს მოხდა საქონლის რეალიზაცია, სატრანსპორტო დოკუმენტაციაში უნდა მოხდეს შესაბამისი კორექტირება. ამ შემთხვევაში არანაირი კორექტირება არ ფიქსირდება. სატრანსპორტო საშუალებიდან საწვავის გადატვირთვა კონტროლირებად რეზერვუარში ხორციელდება ავტომატურად და საქონელზე წვდომა არ აქვს გადამხდელს დამოუკიდებელი ე.წ. სურვეიერების შეფასებამდე. სწორედ აქ გამოვლინდა დანაკარგი. თუ შემოსავლების სამსახურის აუდიტორს გაუჩნდა აღნიშნული კითხვა, მას ეს უნდა

დაეფიქსირებინა არა დავის პროცესში, არამედ აუდიტის მიმდინარეობისას და მიეღო შესაბამისი ინფორმაცია.

სიტუაციური სახელმძღვანელო მიღებულია 2012 წლის 28 ივნისს ხოლო „ნავთობპროდუქტების ბუნებრივი დანაკარგის ნორმების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის დადგენილება №223 შეიქმნა 2011 წლის 27 მაისს. ამდენად, სიტუაციური სახელმძღვანელო შეიქმნა საკანონმდებლო რეგულაციის შემდეგ და დავების განხილვის არგუმენტაცია თითქოს №1725 მანუალი კანონმდებლობის/რეგულაციის არარსებობის გამო შეიქმნა და კანონმდებლობის მიღებისთანავე მნიშვნელობა დაკარგა, არასწორია. ამავე დროს არსებობს საკმაოდ ბევრი სიტუაციური სახელმძღვანელო, რომელიც გაუქმდა შემოსავლების სამსახურის მიერ და მათ შორის არ არის №1725 მანუალი, რომელიც დღესაც მოქმედებს არის აღიარებული. გამომდინარე აქედან, გაუგებარია რატომ არის აქტიური სიტუაციური სახელმძღვანელო, რომელსაც შემოსავლების სამსახური მიიჩნევს ძალადაკარგულად კონკრეტულად მხოლოდ და მხოლოდ სადავო საკითხთან მიმართებაში. შემოსავლების სამსახურის უფროსის ბრძანების შესაბამისად შედგენილი სიტუაციური სახელმძღვანელოს თანახმად მოსარჩელე ითხოვს გამოსაქვით ხარჯებში გათვალისწინებულ იქნეს დანაკარგი ჯამური ღირებულებით 1939153 ლარი.

სასამართლო იზიარებს მოპასუხეთა არგუმენტაციას უფლებამოსილი ორგანოს მიერ დამტკიცებული დანაკარგის ზღვრულ ნორმების გათვალისწინებასთან დაკავშირებით და მიიჩნევს ვინაიდან დანაკარგებზე არსებობს უფლებამოსილი ორგანოს მიერ დამტკიცებული ნორმები, აღნიშნულზე ვერ გავრცელდება N1725 სიტუაციური სახელმძღვანელო. სასამართლო ასევე ყურადღებას მიაქცევს იმ ფაქტს, რომ სიტუაციური სახელმძღვანელოები მიღებულია შემოსავლების სამსახურის მიერ და მათი დანიშნულებაა განმარტება გაკეთდეს სადავო საკითხებთან დაკავშირებით და მას სარეკომენდაციო ხასიათი აქვს. ამასთან, საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-11 ნაწილიც მიუთითებს, რომ უფლებამოსილი ორგანოს შეუძლია დაადგინოს დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრული ოდენობა. ასეთ შემთხვევაში დანაკლისად ჩაითვლება ამ ოდენობაზე მეტი დანაკარგი. შესაბამისად, შემოწმებლის მიერ საბაზროს ფასით მიწოდებაში ჩართული იქნა დანაკლისის ის ოდენობა, რომელიც აღემატებოდა დანაკარგის ზღვრულ ოდენობას.

ამდენად, მოცემულ შემთხვევაში არსებობდა უფლებამოსილი ორგანოს მიერ დამტკიცებული დანაკარგის ზღვრული ნორმები, რომელიც შემოწმების მიერ გათვალისწინებული იქნა დანაკლისის გაანგარიშებისას.

6.3. მოსარჩელე ითხოვს ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულ

ოპერაციებში გამიჯნულად გამოყენებული საქონლის/მომსახურების დღგ-ს აღდგენას.

საქმის მასალებით დადგენილია, რომ შესამოწმებელ პერიოდში გადამხდელს უფიქსირდებოდა დღგ-თი როგორც დასაბეგრი, ისე დღგ-სგან ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული ოპერაციები. საწარმო ყოველ საანგარიშო პერიოდზე (თვეზე) ანგარიშობს ჩათვლის უფლების გარეშე განთავისუფლებული ბრუნვის პროცენტულ წილს მთლიან ბრუნვაში და ამ წილის მიხედვით არ ითვლის საანგარიშო პერიოდში (თვეში) შეძენილი საქონლის/მომსახურების (როგორც აღნიშნულ ოპერაციებში გამიჯნულ, ისე გაუმიჯნავ) დღგ-ს თანხებს. საანგარიშო თვეებში ჩაუთვლელ დღგ-ს თანხებს გადამხდელი სრულად (როგორც აღნიშნულ ოპერაციებში გამიჯნულ, ისე გაუმიჯნავ საქონლის დღგ-ს) იბრუნებს დეკემბრის თვის დღგ-ის დეკლარაციის მიხედვით, იმ მოტივით, რომ წლის განმავლობაში დღგ-სგან ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული ბრუნვა საერთო ბრუნვის 5 %-ზე ნაკლებია და მიიჩნევს, რომ სსკ-ის 174-ე მუხლის მე-10 ნაწილის მოთხოვნები ეხება როგორც ასეთ ოპერაციებში გამიჯნულად გამოყენებულ, ისე გაუმიჯნავ საქონელს/მომსახურებას.

შემოწმება უთითებს საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა.ა“ ქვეპუნქტზე, მე-4 ნაწილზე, მე-5 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტზე და ამასთან განმარტავს რომ სსკ-ის 174-ე მუხლის მე-4 და მე-5 ნაწილები არ ავალდებულებს გადამხდელს წლის ბოლოს დეკემბრის საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციაში დღგ-ის თანხის გადაანგარიშებას/დაზუსტებას, რის გამოც მე-4 და მე-5 ნაწილებზე არ ვრცელდება მე-10 ნაწილის მოთხოვნები. მე-10 ნაწილი შელავათს ანიჭებს მე-6 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტისა და მე-7 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის დანაწესებს, როცა გადამხდელს უუქმდება ვალდებულება, დააზუსტოს კალენდარული წლის ბოლო საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციით როგორც ძირითად საშუალებებზე (გაუქმების შემთხვევა), ასევე დანარჩენ საქონელზე/მომსახურებაზე განხორციელებული ჩათვლები (დაზუსტების შემთხვევა). შემოწმების მიერ დეკემბრის თვის დეკლარაციაში დაბრუნებულია წინა საანგარიშო პერიოდებში მხოლოდ გაუმიჯნავ საქონელზე/მომსახურებაზე და ძირითად საშუალებებზე გაუქმებული დღგ, ხოლო დაბრუნებას არ დაექვემდებარა ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულ ოპერაციებში გამიჯნულად გამოყენებული საქონლის/მომსახურების დღგ.

საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა.ა.“ ქვეპუნქტის, მე-4, მე-5, მე-6 და მე-10 ნაწილების თანახმად, მე-2 ნაწილის თანახმად დღგ-ის ჩათვლა ხორციელდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ: ა) საქონელი ან/და მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება: ა.ა) დასაბეგრ ოპერაციებში, გარდა ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციებისა; ა.ბ) საქონლის რეექსპორტში ან/და ექსპორტში; ა.გ) საქართველოს ტერიტორიის

გარეთ

მომსახურების

გაწევისათვის; ა. დ) საჯარო სამართლის იურიდიული პირის მიერ სახელმწიფო სათვის ან / და ადგილობრივი თვითმმართველობისათვის საქონლის უსასყიდლოდ მიწოდებისათვის ან / და მომსახურების უსასყიდლოდ გაწევისათვის; ბ) საქონელი ან/და მომსახურება გამოიყენება ამ ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტში აღნიშნული საქონლის წარმოებისათვის ან/და მომსახურების გაწევისათვის. მე-4 ნაწილის თანახმად ამ მუხლის მე-5–მე-11 ნაწილების გათვალისწინებით, თუ საქონელი/მომსახურება, რომლის მიხედვითაც დღგ-ის გადამხდელმა მიიღო დღგ-ის ჩათვლა, გამოყენებულ იქნა ისეთ ოპერაციებში, რომელთა დროსაც დღგ-ის გადამხდელს არ აქვს ჩათვლის მიღების უფლება, ჩათვლილი დღგ-ის თანხა ექვემდებარება გაუქმებას იმ საანგარიშო პერიოდში, როდესაც ის ამგვარ ოპერაციებში იქნა გამოყენებული. მე-5 ნაწილის თანახმად თუ საქონელი/მომსახურება, რომლის მიხედვითაც დღგ-ის გადამხდელმა მიიღო დღგ-ის ჩათვლა, გამოყენებულ იქნა: ა) მხოლოდ ისეთ ოპერაციაში, რომლის დროსაც დღგ-ის გადამხდელს აქვს ჩათვლის მიღების უფლება, ჩათვლილი დღგ-ის თანხა არ ექვემდებარება გაუქმებას; ბ) მხოლოდ ისეთ ოპერაციაში, რომლის დროსაც დღგ-ის გადამხდელს არ აქვს ჩათვლის მიღების უფლება, ჩათვლილი დღგ-ის თანხა ექვემდებარება სრულად გაუქმებას. მე-6 ნაწილის თანახმად თუ საქონელი ან მომსახურება ერთდროულად გამოიყენება ჩათვლის უფლების მქონე და ჩათვლის უფლების გარეშე ოპერაციებში და მათი გამიჯვნა შეუძლებელია, მაშინ: ა) დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა გაიანგარიშება საანგარიშო პერიოდში საერთო ბრუნვის თანხაში ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრითი წონის მიხედვით; ბ) ამ ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის გათვალისწინებით დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის დაზუსტება ხდება მიმდინარე საგადასახადო წლის ბოლო საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციაში წლის განმავლობაში საერთო ბრუნვის თანხაში ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრითი წონის მიხედვით. მე-10 ნაწილის თანახმად ამ მუხლით განსაზღვრული დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის გადაანგარიშება ან/და გაუქმება სავალდებულო არ არის, თუ კალენდარული წლის განმავლობაში ჩათვლის უფლების გარეშე დასაბეგრი ოპერაციების თანხა საერთო ბრუნვის თანხის 5 პროცენტზე ნაკლებია.

სასამართლო მიუთითებს, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბერის №996 ბრძანებით დამტკიცებული გადასახადის ადმინისტრირების შესახებ ინსტრუქციის 73-ე მუხლის პირველ პუნქტზე, რომლის თანახმად ჩათვლილი დღგ-ის თანხა ექვემდებარება გადაანგარიშებას ან/და გაუქმებას იმ შემთხვევაში, თუ კალენდარული წლის განმავლობაში ჩათვლის უფლების გარეშე დასაბეგრი ოპერაციების თანხა საერთო ბრუნვის თანხის 5 პროცენტი ან მეტია. ამასთან, ამ შემთხვევაში ჩათვლილი დღგ-ის თანხა არ ექვემდებარება გაუქმებას: ა) იმ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობაზე, რომელიც ჩამოიწერება საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით; ბ) იმ

საქონლის დანაკარგზე, რომელიც არ აღემატება უფლებამოსილი ორგანოს მიერ ამ საქონელზე დადგენილი დანაკარგის მაქსიმალურ ზღვრულ ოდენობას. მე-2 პუნქტის თანახმად თუ საქონელი/მომსახურება, რომლის მიხედვითაც დღგ-ის გადამხდელმა მიიღო ჩათვლა, ერთდროულად გამოყენებულ იქნა ჩათვლის უფლების მქონე და ჩათვლის უფლების გარეშე დასაბეგრ ოპერაციებში და მათი გამიჯვნა შეუძლებელია, მაშინ ჩათვლილი დღგ ექვემდებარება გაუქმებას იმ საანგარიშო პერიოდში, როდესაც ის ამგვარ ოპერაციებში იქნა გამოყენებული, ნაწილობრივ, საანგარიშო პერიოდში საერთო ბრუნვის თანხაში ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრითი წონის მიხედვით. მე-3 ნაწილის თანახმად ამ მუხლის მე-2 პუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაში გასაუქმებელი დღგ-ის თანხა ექვემდებარება დაზუსტებას მიმდინარე საგადასახადო წლის ბოლო საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციაში წლის განმავლობაში საერთო ბრუნვის თანხაში ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრითი წონის მიხედვით. მე-4 ნაწილის თანახმად გასაუქმებელი დღგ-ის თანხა იანგარიშება ჩათვლილი დღგ-ის თანხიდან საერთო ბრუნვის თანხაში ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული ოპერაციების თანხის ხვედრითი წონის მიხედვით.

შემოწმების აქტის თანახმად, შესამოწმებელ პერიოდში გადამხდელს უფიქსირდება დღგ-თი როგორც დასაბეგრი, ისე დღგ-სგან ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული ოპერაციები (გრანტის ფარგლებში და ნავთობისა და გაზის ოპერაციების განმახორციელებელი პირებისათვის საწვავის მიწოდება). საწარმო ყოველ საანგარიშო პერიოდზე (თვეზე) ანგარიშობს ჩათვლის უფლების გარეშე განთავისუფლებული ბრუნვის პროცენტულ წილს მთლიან ბრუნვაში და ამ წილის მიხედვით არ ითვლის საანგარიშო პერიოდში (თვეში) შეძენილი საქონლის/მომსახურების (როგორც აღნიშნულ ოპერაციებში გამიჯნულ, ისე გაუმიჯნავ) დღგ-ს თანხებს. საანგარიშო თვეებში ჩაუთვლელ დღგ-ს თანხებს გადამხდელი სრულად (როგორც აღნიშნულ ოპერაციებში გამიჯნულ, ისე გაუმიჯნავ საქონლის დღგ-ს) იბრუნებს დეკემბრის თვის დღგ-ის დეკლარაციის მიხედვით, იმ მოტივით, რომ წლის განმავლობაში დღგ-სგან ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული ბრუნვა საერთო ბრუნვის 5%-ზე ნაკლებია და მიიჩნევს, რომ სსკ-ის 174-ე მუხლის მე-10 ნაწილის მოთხოვნები ეხება როგორც ასეთ ოპერაციებში გამიჯნულად გამოყენებულ, ისე გაუმიჯნავ საქონელს/მომსახურებას. შემოწმების მიერ დეკემბრის თვის დეკლარაციაში დაბრუნებულია წინა საანგარიშო პერიოდებში მხოლოდ გაუმიჯნავ საქონელზე/მომსახურებაზე და ძირითად საშუალებებზე გაუქმებული დღგ, ხოლო დაბრუნებას არ დაექვემდებარა ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულ ოპერაციებში გამიჯნულად გამოყენებული საქონლის/მომსახურების დღგ.

აუდიტორის შეფასებით სსკ-ის 174-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა.ა“ ქვეპუნქტის

თანახმად, დღგ-ის ჩათვლა ხორციელდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ საქონელი ან/და მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება დასაბეგრ ოპერაციებში, გარდა ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციებისა. სსკ-ის 174-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, იმ საქონელზე/მომსახურებაზე, რომლის მიხედვითაც დღგ-ს გადამხდელმა მიიღო დღგ-ს ჩათვლა, გამოიყენება ისეთ ოპერაციებში, რომელთა დროსაც დღგ-ს გადამხდელს არ აქვს ჩათვლის მიღების უფლება, ჩათვლილი დღგ-ის თანხა ექვემდებარება გაუქმებას იმ საანგარიშო პერიოდში, როდესაც ის ამგვარ ოპერაციებში იქნა გამოყენებული. სსკ-ის 174-ე მუხლის მე-5 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, თუ საქონელი/მომსახურება, რომლის მიხედვითაც დღგ-ის გადამხდელმა მიიღო დღგ-ის ჩათვლა, გამოყენებულ იქნა მხოლოდ ისეთ ოპერაციაში, რომლის დროსაც დღგ-ის გადამხდელს არ აქვს ჩათვლის მიღების უფლება, ჩათვლილი დღგ-ის თანხა ექვემდებარება სრულად გაუქმებას. ამასთან სსკ-ის 174-ე მუხლის მე-4 და მე-5 ნაწილები არ ავალდებულებს გადამხდელს წლის ბოლოს დეკემბრის საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციაში დღგ-ის თანხის გადაანგარიშებას/დაზუსტებას, რის გამოც მე-4 და მე-5 ნაწილებზე არ ვრცელდება მე-10 ნაწილის მოთხოვნები. ამავე მუხლის მე-10 ნაწილი შელავათს ანიჭებს მე-6 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტისა და მე-7 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის დანაწესებს, როცა გადამხდელს უუქმდება ვალდებულება, დააზუსტოს კალენდარული წლის ბოლო საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციით როგორც ძირითად საშუალებებზე (გაუქმების შემთხვევა), ასევე დანარჩენ გაუმიჯნავად გამოყენებულ საქონელზე/მომსახურებაზე განხორციელებული ჩათვლები (დაზუსტების შემთხვევა). გამიჯნულად დღგ-სგან ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულ ოპერაციაში გამოყენებულ საქონელზე/მომსახურებაზე ჩათვლის მიღების უფლება არ გააჩნია გადასახადის გადამხდელს. ასევე, აღნიშნული საფუძვლით გაუქმებულ ჩათვლებზე სსკ-ით არ არის დადგენილი წლის ბოლოს კორექტირების ვალდებულება. აღნიშნულიდან გამომდინარე სსკ-ის 274-ე მუხლის მე-10 ნაწილი ეხება მე-6 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის (გაუმიჯნავ საქონელზე/მომსახურებაზე წლის ბოლოს ჩათვლის დაზუსტება) და მე-7 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტთან (ძირითად საშუალებებზე ჩათვლის დაზუსტება) დაკავშირებულ ჩათვლის კორექტირების შემთხვევებს.

ამდენად, სასამართლო იზიარებს მოპასუხეთა პოზიციას დღგ-სგან ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულ ოპერაციაში გამიჯნულად გამოყენებულ საქონელზე/მომსახურებაზე გადამხდელს არ გააჩნია ჩათვლის მიღების უფლება. ამასთან, ამ საფუძვლით მიუღებელ ჩათვლებზე საგადასახადო კოდექსით არ არის დადგენილი წლის ბოლოს კორექტირების ვალდებულება, შესაბამისად, სასამართლო ვერ გაიზიარებს მოსარჩელის არგუმენტებს აღნიშნულთან დაკავშირებით.

6.4. მოსარჩელე სადავოდ ხდის გემის მოცდენის გამო დაკისრებული

ჯარიმის უკუდაბეგვრის დღგ-ით დაბეგვრას.

მოსარჩელის განმარტებით, მას გემით გადაზიდვის მომსახურებას უწევს უცხოური არარეზიდენტი კომპანია. გემიდან პროდუქციის გადმოტვირთვის ვალდებულებას იღებს თავად მოსარჩელე. რიგ შემთხვევებში გამოვლინდა, რომ არარეზიდენტმა კომპანიამ შპს „რ-----ს“ დააკისრა გემის საზღვაო პორტში მოცდენის ჯარიმა. 2012 წელს აღნიშნული ჯარიმები არ არის დაბეგრული უკუდაბეგვრის დღგ-ით და შემოწმება დაეყრდნო შემოსავლების სამსახურის სიტუაციურ სახელმძღვანელო №1110-ს ვინაიდან გემის მოცდენა ატარებს დამატებითი მომსახურების ნიშნებს, ხოლო მოცდენის ჯარიმა აღნიშნული მომსახურების კომპენსაციას, აღნიშნული წარმოადგენს არარეზიდენტის მიერ გაწეულ მომსახურებას, რომელიც დაექვემდებარა უკუდაბეგვრის დღგ-ით დაბეგვრას. გემის მოცდენის ღირებულებას უხდიდა არარეზიდენტი კომპანიას საქონლის განმაჟებამდე. შემოწმებელმა მოცდენის ღირებულება სიტუაციური სახელმძღვანელოს შესაბამისად ჩათვალა მომსახურების ღირებულების ნაწილად. გამომდინარე იქიდან, რომ გემის მოცდენის მომსახურება წარმოადგენს საერთაშორისო ტრანსპორტირების ნაწილს, სსკ-ის 168-ე მუხლის მე-4 მაწილის „გ²“ ქვეპუნქტის მიხედვით საქონლის საქართველოს ტერიტორიაზე შემოტანამდე იმპორტის სასაქონლო რეჟიმში მოქცევამდე დაკავშირებული სატრანსპორტო მომსახურება გათავისუფლებულია დღგ-ის გადასახადისაგან ჩათვლის უფლებით. ამასთან, სსკ-ის 176-ე მუხლის მე-6 ნაწილის მიხედვით დღგ-ით უკუდაბეგვრას არ ექვემდებარება საქონლის მიწოდება ან მომსახურების გაწევა, რომელიც ამ კარით გათავისუფლებულია დღგ-საგან. გამომდინარე აქედან, გაუგებარია რატომ იქნა შემოწმებლის მიერ აღნიშნული მოცდენის ღირებულება დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად. იმ შემთხვევაში თუ გემის მოცდენის ჯარიმა ჩაითვლება ჯარიმად დაკისრებული ერთი კომპანიის მიერ მეორის მიმართ სსკ-ის 161-ე მუხლის მიხედვით ეს ოპერაცია არ წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ბაზას. გაუგებარია რა სახის მომსახურებას შეიძლება წარმოადგენდეს გემის მოცდენის ღირებულება, რადგან კომპანია აღნიშნული მოცდენით არა მარტო ჯარიმის ოდენობით იღებს ზარალს, არამედ საქონელს იღებს დაგვიანებით და რეზერვუარში ნავთობის შენახვის ღირებულება ბევრად მცირეა ვიდრე მოცდენის ჯარიმა. კონკრეტულ შემთხვევაში ჯარიმის თანხა ძირითადი მომსახურების ღირებულებასთან შედარებით საკმაოდ მცირეა. შესაბამისად, ითხოვს, რომ უნდა შემცირდეს ზედმეტად დარიცხული უკუდაბეგვრის დღგ 11044 ლარით.

სასამართლო მიუთითებს, რომ საგადასახადო კოდექსის 156-ე მუხლის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, დამატებული ღირებულების გადასახადის (შემდგომში – დღგ) გადამხდელად ითვლება არარეზიდენტი (გარდა საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირისა), რომელიც ეწევა მომსახურებას საქართველოში დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისა და საქართველოში საგადასახადო

აღრიცხვაზე მყოფი არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების გარეშე, მხოლოდ ამ მომსახურებაზე და ექვემდებარება უკუდაბეგვრას. ამავე კოდექსის 176-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-ით უკუდაბეგვრას ექვემდებარება არარეზიდენტი ფიზიკური პირის (გარდა საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირისა) ან არარეზიდენტი საწარმოს მიერ საგადასახადო აგენტისათვის საქართველოს ტერიტორიაზე გაწეული მომსახურება. ამავე კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“, „გ¹“ და „გ²“ ქვეპუნქტების თანახმად, ჩათვლის უფლებით დღგ-ისგან გათავისუფლებულია: გ) ექსპორტში, რექსპორტში, გარე გადამუშავებაში ან ტრანზიტში მოქცეული საქონლის გადაზიდვა და ამ გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებული მომსახურების გაწევა. ამასთანავე, ასეთ გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებულ მომსახურებას განეკუთვნება: გ.ა) გადაზიდვისას ტვირთის ან/და სატრანსპორტო და გადაზიდვის საშუალების გაგზავნასთან/მიღებასთან დაკავშირებული მომსახურება, აგრეთვე აეროპორტების, ნავსადგურების, სარკინიგზო და საავტომობილო ვაგზლების მიერ გაწეული მომსახურება; გ.ბ) აერო ან საზღვაო სანავიგაციო, სადისპეტჩერო ან/და საინფორმაციო მომსახურება; გ.გ) საექსპედიტორო მომსახურება; გ.დ) ტვირთის დოკუმენტაციის მომზადების, ინსპექტირების, დათვალიერების, სატრანსპორტო დამუშავების (მათ შორის, დატვირთვისა და გადმოტვირთვის), ტრანსპორტირებისათვის შეფუთვისა და შენახვის მომსახურება; გ.ე) ნავსადგურებში აგენტირების მომსახურება. გ¹) საქონლის იმპორტის, საწყობის, დროებითი შემოტანის, შიდა გადამუშავების ან თავისუფალი ზონის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევამდე საქართველოს ტერიტორიაზე მდებარე პუნქტებს შორის საქონლის გადაზიდვა და ამ გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებული, ამ ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული მომსახურების გაწევა, გარდა ტვირთის შენახვის მომსახურებისა. გ²) საქართველოს ტერიტორიაზე შემოტანამდე იმპორტის, საწყობის, დროებითი შემოტანის, შიდა გადამუშავების ან თავისუფალი ზონის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეული საქონლის საქართველოს საბაჟო საზღვრიდან საბაჟო დეკლარაციაში მითითებულ დანიშნულების პუნქტამდე გადაზიდვა და ამ გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებული, ამ ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული მომსახურების გაწევა, გარდა ტვირთის შენახვის მომსახურებისა.

სასამართლო ამ ნაწილშიც იზიარებს მოპასუხეთა განმარტებას, კერძოდ, საქმის მასალებით დადგენილია, რომ გადამხდელს გემით გადაზიდვის მომსახურებას უწევს უცხოური არარეზიდენტი კომპანია. გემიდან პროდუქციის გადმოტვირთვის ვალდებულებას ზოგიერთ შემთხვევაში იღებს შპს „რ-----“. არარეზიდენტმა კომპანიამ შპს „რ-----“ --ს“ დააკისრა გემის საზღვაო პორტში მოცდენის ჯარიმა. 2012 წელს აღნიშნული ჯარიმები არ არის დაბეგრული უკუდაბეგვრის დღგ-ით. გემის მოცდენა ატარებს დამატებითი მომსახურების ნიშნებს, ხოლო მოცდენის

ჯარიმა აღნიშნული მომსახურების კომპენსაციას, გემის მოცდენაში გადახდილი თანხა გათანაბრებულია შენახვის მომსახურების ღირებულებასთან. აღნიშნული წარმოადგენს არარეზიდენტის მიერ გაწეულ მომსახურებას, რომელიც ექვემდებარება უკუდაბეგვრის დღგ-ით დაბეგვრას. ზემოთ აღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლო ვერ გაიზიარებს მოსარჩელის არგუმენტაციას აღნიშნულთან დაკავშირებით.

6.5. სასამართლო დამატებით აღნიშნავს, 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.

ამდენად სასამართლო იზიარებს მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოს განმარტებას და გასაჩივრებულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტში მოცემულ არგუმენტაციას და მიაჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში არ არსებობს სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2----- ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2----- ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 1-----ს გადაწყვეტილების #4----- ბათილად ცნობის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველი.

6.6. 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.

ზემოთ მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებების ურთიერთშეჯერების შედეგად, სასამართლოს მიაჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში არ არსებობს მოსარჩელე შპს „რ-----ს“ სარჩელის დაკმაყოფილების ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველები.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე სასამართლოს მიაჩნია, რომ, შპს „რ-----ს“ სარჩელი არ უნდა დაკმაყოფილდეს უსაფუძვლობის გამო, უცვლელად უნდა დარჩეს სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2----- ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2----- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 1-----ს გადაწყვეტილება N4-----.

7. საპროცესო ხარჯები

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, იმ მხარის მიერ გაღებული ხარჯების გადახდა, რომლის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადაწყვეტილება, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე განთავისუფლებული იყოს სახელმწიფო ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან. თუ სარჩელი დაკმაყოფილებულია ნაწილობრივ, მაშინ მოსარჩელეს ამ მუხლში აღნიშნული თანხა მიეკუთვნება სარჩელის იმ მოთხოვნის პროპორციულად, რაც სასამართლოს გადაწყვეტილებით იქნა დაკმაყოფილებული, ხოლო მოპასუხეს - სარჩელის მოთხოვნათა იმ ნაწილის პროპორციულად, რომელზედაც მოსარჩელეს უარი ეთქვა. მითითებული კოდექსის 37-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების თანახმად, პროცესის ხარჯებს შეადგენს სასამართლო ხარჯები და სასამართლოსგარეშე ხარჯები. სასამართლო ხარჯებს შეადგენს სახელმწიფო ბაჟი და საქმის განხილვასთან დაკავშირებული ხარჯები.

ამავე კოდექსის 55-ე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, სარჩელზე უარის თქმისას სასამართლოს მიერ გაწეული ხარჯები გადახდება მოსარჩელეს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ.

საქმის მასალების თანახმად, მოსარჩელის მიერ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილია 5000 ლარი, რაც საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის კოდექსის 55-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე, უნდა ჩაითვალოს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილად.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი, მე-2, მე-10, მე-12, მე-13, 22-ე, 32-ე მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-8, 243-244-ე, 248-ე, 249-ე, 257-ე, 364-ე, 369-ე მუხლებით და

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა

1. შპს „რ-----ს“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს;
2. მოსარჩელის მიერ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 5000 (ხუთი ათასი) ლარი ჩაითვალოს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილად;
3. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს დასაბუთებული გადაწყვეტილების მხარეთათვის გადაცემიდან 14 დღის ვადაში თბილისის

სააკუელაციო სასამართლოში (მდებარე: თბილისი, გრ. რობაქიძის 7ა)
თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა
კოლეგიის (მდებარე: თბილისი, დავით აღმაშენებლის ხეივანი მე-12 კმ.
№6) მეშვეობით.

მოსამართლე

ნათია ტოგონიძე