



[← უკან](#)

[«წინა შემდეგ»](#)

საკასაციო საჩივარი

საქმის ნომერი	ბს-670(3კ-19)	კატეგორია	საგადასახადო ურთიერთობებიდან წარმოშობილი დავები
თარიღი	25/03/2021	სახეობა	საერთო სახელმწიფო და ადგილობრივ გადასახადებთან დაკავშირებით
შედეგი	გაუქმდა და მიღებულია ახალი გადაწყვეტილება	დავის საგანი	ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

გადაწყვეტილება/განჩინება

საქმე #ბს-670(3კ-19) 25 მარტი, 2021 წელი
ქ. თბილისი

**ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ
შემდეგი შემადგენლობით:**

**მაია ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
მოსამართლეები: ნუგზარ სხირტლაძე, ალექსანდრე წულაძე**

სხდომის მდივანი - ანა ვარდიძე

**კასატორები - 1. შპს „...ი“ (მოსარჩელე);
წარმომადგენელი - დ. ჭ-ა**

2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო (მოპასუხე); წარმომადგენლები - დ. მ-ი, რ. ღ-ა

3. სსიპ შემოსავლების სამსახური (მოპასუხე); წარმომადგენელი - ჯ. ვ-ე

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 16 მაისის გადაწყვეტილება

დავის საგანი – ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

ა ლ წ ე რ ი ლ ო ბ ი თ ი ნ ა წ ი ლ ი :

2015 წლის 13 მაისს შპს „...მა“ სასარჩელო განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2014 წლის ივნის-ნოემბრის თვეებში განახორციელა შპს „...ის“ კამერალური შემოწმება. შემოწმებულ იქნა 2010-2014 წლების პერიოდში კომპანიის მიერ ჯართის ჩატვირთვის მომსახურების დღგ-თი დაბეგვრა მისი სისწორის დადგენის მიზნით. მომზადებულ იქნა შესაბამისი დასკვნა, აუდიტის დეპარტამენტის უფროსის ბრძანება და კომპანიისათვის წარდგენილ იქნა საგადასახადო მოთხოვნა. საგადასახადო შემოწმების აქტით ტერმინალს დაერიცხა დღგ-ის ძირითადი თანხა 921 365 ლარი, ჯარიმა 339 137 ლარი. კამერალური შემოწმების შედეგად ტერმინალს დაერიცხა 1 674 544 ლარი.

2014 წლის ივლის-აგვისტოს პერიოდში გაგრძელდა გასვლითი საგადასახადო სრული შემოწმება. შემოწმებულ იქნა 2008-2013 წლების პერიოდში განხორციელებული ფინანსური ოპერაციები, მომზადებული იქნა შესაბამისი საგადასახადო შემოწმების აქტი, აუდიტის დეპარტამენტის უფროსის ბრძანება და კომპანიისათვის წარდგენილ იქნა საგადასახადო მოთხოვნა. შემოწმების შედეგად, კომპანიას დამატებით დაერიცხა 608 848 ლარი. აქედან 543 064 ლარი ძირითადი დასახადო თანხა 65 784 - ჯარიმა. დამატებით დაერიცხა სასურაო 583 805 ლარის

დღის სასაბუღალტრო გადამსახადი და სხვა - ჯამისა. დასაქმებულ დეკლარაცია შეესაბამება სასაბუღალტრო ოდენობით. შესაბამისად, შემოწმების აქტის მიხედვით, კომპანიას დაერიცხა 1 192 653 ლარი.

მოსარჩელის მითითებით, 2014 წლის 25 დეკემბერს კომპანიამ სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტში წარადგინა ორი საჩივარი, რომლებიც შემოსავლების სამსახურის #4509 და #4510 ბრძანებებით არ დაკმაყოფილდა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 18 თებერვლის #4509 და #4510 ბრძანებები მოსარჩელემ გაასაჩივრა ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 2015 წლის 24 აპრილის #9849/2/15 გადაწყვეტილებით ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა საჩივარი, კერძოდ, გაუქმებულ იქნა მხოლოდ ჯარიმა, შემოსავლების სამსახურს დაევალა ხელშეკრულების შესწავლა და ამის საფუძველზე, დღგ-ს თანხის გადაანგარიშება, მაგრამ ხელშეკრულებების შესწავლის შემდგომ თანხა არ იქნა გადაანგარიშებული და დღგ-ის თანხა კვლავ ზემოდან იქნა დარიცხული ტერმინალის მომსახურების მთლიან ღირებულებაზე, რის შესახებაც აუდიტის დეპარტამენტის მოსაზრება აისახა 2015 წლის 29 აპრილის დასკვნაში, რომელიც წარმოადგენს შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 6 მაისის #15192 ბრძანების დანართს. დავების საბჭოს გადაწყვეტილების საფუძველზე, შემოსავლების სამსახურმა ტერმინალს წარუდგინა 2015 წლის 6 მაისის #096-122 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც დარიცხული ჯარიმა მხოლოდ 403 978 ლარით იქნა შემცირებული.

მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული აქტები არის უკანონო, დაუსაბუთებელი და ექვემდებარება გაუქმებას შემდეგ გარემოებათა გამო: **1) ტერმინალის მიერ გაწეული მომსახურება უნდა გათავიუფლდეს დღგ-ისგან ჩათვლის უფლებით.** მოსარჩელის მოსაზრებით, გაწეული მომსახურება წარმოადგენს 2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განაზღვრულ საერთაშორისო გადაზიდვასთან დაკავშირებულ, ხოლო 2011 წლის შემდგომ მოქმედი საგადასახადო კოდექსით, ექსპორტთან დაკავშირებულ მოსახურებას. ორივე მომსახურება იბეგრება დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით. მოსარჩელის მითითებით, არასწორად იქნა გამოყენებული და განმარტებული საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტი, მე-8 მუხლის 25-ე ნაწილი, 218-ე და 163-ე მუხლები, ასევე, 2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლი და მე-12 მუხლის მე-15 ნაწილი, საბაჟო კოდექსის 167-ე მუხლი. **2) შევდომა დღგ-ის დაანგარიშებაში.** მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ არასწორად მოხდა დღგ-ის გადაანგარიშება. არასწორია დასაბეგრ ბრუნვაზე დღგ-ის გამოთვლა 540 713 ლარისა და 921 365 ლარის ოდენობით. მოსარჩელის განმარტებით, შავი ლითონის ჯართის შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურების დღგ-ით დასაბეგრი საერთო თანხა შევასდა 3 003 3961 ლარით და 5118695 ლარით, რასაც დაერიცხა 18% დღგ-ის თანხა. დღგ-ის თანხის დარიცხვა მოხდა მთლიანი თანხიდან. შენახვისა და დატვირთვის მომსახურებების ტარიფები განსაზღვრული აქვთ გადასახადის ჩათვლით, ანუ 3 003 3961 ლარიდან 5 118 695 ლარი მოიცავს დღგ-საც. მოსარჩელის განმარტებით, ინვოისში დღგ-ის გრაფაში რიცხვი ნულის მითითება არ ნიშნავს, რომ მომსახურებას ბეგრავდნენ 0%-იანი განაკვეთით. საგადასახადო საკითხები მათსა და კლიენტებს შორის რეგულირდება დადებული ხელშეკრულებით ან დამტკიცებული ტარიფებით და არა ინვოისებით, რომელიც ტექნიკური შინაარსის დოკუმენტია და რაიმე სამართლებრივი დატვირთვა არ აქვს. ინვოისში მითითებული ნული წარმოადგენს მხოლოდ საინფორმაციო ხასიათის ჩანაწერს ტერმინალის კლიენტებისათვის. თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ რიცხვი 0-ის მითითება მომსახურების 0%-იანი განაკვეთით დაბეგრვას ნიშნავს და აუდიტის სამსახურის მოსაზრებას დასაბუთებულად ჩათვლის, არ შეიძლება აღნიშნული გამოიყენოს კომპანიის მიერ განხორციელებული ყველა მომსახურების მიმართ.

მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ უნდა მოხდეს დღგ-ის თანხის გადაანგარიშება ტერმინალის დღგ-ის ვალდებულების სულ მცირე 223 029 ლარის ოდენობით შემცირებაზე, ასევე, უნდა მოხდეს ტერმინალის მოგების გადასახადით დასაბეგრი შემოსვლების 223 029 ლარით შემცირება და შესაბამისი პერიოდების დეკლარირებული ზარალების კორექტირება.

ამდენად, მოსარჩელემ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 12 დეკემბრის #094-254 საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 12 დეკემბრის #51922 ბრძანების, დღგ-ის ნაწილში სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 12 დეკემბრის თემატური კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის #094-276 საგადასახადო მოთხოვნის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის უფროსის 2014 წლის 16 დეკემბრის #52345 ბრძანების, დღგ-ს ნაწილში სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 15 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის, საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის უფლების წარმოშობის შესახებ სსიპ შემოსავლების სამსახურის შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის #094-5145 შეტყობინების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის 2015 წლის 18 თებერვლის #4509 ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის 2015 წლის 18 თებერვლის #4510 ბრძანების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 6 მაისის #096-122 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა და დღგ-ის ძირითადი თანხის, საურავებისა და დღგ-ის დასარიცხი თანხის გადაანგარიშების პირობების განსაზღვრის ნაწილში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 7 აპრილის #9849/2/15 გადაწყვეტილებისა და დღგ-ის არგადაანგარიშების ნაწილში სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 6 მაისის #15192 ბრძანების ნაწილობრივ ბათილად ცნობა მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 21 მარტის გადაწყვეტილებით შპს „...ის“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლომ დადგინილად მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 12 დეკემბრის #20124, 2014 წლის 15 დეკემბრის #22952 და 2014 წლის 12

დეკლარაციის № 14 წლის 15 ივლისი #51124, 2014 წლის 15 ივლისი #აააა და 2014 წლის 12 დეკემბრის #51771 ბრძანებების საფუძველზე, ჩატარდა შპს „...ს“ (ს/ნ ...) კამერალური თემატური შემოწმება, შესამოწმებელი პერიოდი: 01.01.2010 წლიდან 01.01.2014 წლამდე. შემოწმების საფუძველი: აუდიტის დეპარტამენტის რისკების მართვის სამმართველოს უფროსის 2013 წლის 12 აგვისტოს #88837-21-14 და შემოწმების მთავარი სამმართველოს გასვლითი საგადასახადო შემოწმების მე-6 სამმართველოს მთავარი აუდიტორის 2013 წლის 2 სექტემბრის #96958-21-14 მოხსენებითი ბარათები. შემოწმებით მოცული საკითხები: დამატებული ღირებულების გადასახადი: 01.01.2010 - 01.01.2014 წლებში კომპანიის მიერ ჯართის ჩატვირთვის მომსახურების დღგ-თი დაბეგვრის საკითხის სისწორის დადგენა. 12 დეკემბერს შედგა საგადასახადო შემოწმების აქტი.

შემოწმების აქტის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს დაერიცხა დამატებული ღირებულების გადასახადი: **2010 წელი:** შესამოწმებელი პერიოდი - სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 357 153; დამატებით დარიცხული ჯარიმა - 37 040; **2011 წელი:** შესამოწმებელი პერიოდი - სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 371 834; დამატებით დარიცხული ჯარიმა - 185 917; **2012 წელი:** შესამოწმებელი პერიოდი - სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 161 600; დამატებით დარიცხული ჯარიმა - 80 800; **2013 წელი:** შესამოწმებელი პერიოდი - სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 30 779; დამატებით დარიცხული ჯარიმა - 15 390.

1) დღგ-თი დასაბეგრი ბრუნვა: დეკლარირებული მონაცემები - 3 727 445 ლ; შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემები - 8 846 140 ლ; სხვაობა - 5 118 695 ლ; **2) დასაბეგრი ბრუნვაზე გაანგარიშებული დღგ:** დეკლარირებული მონაცემები - 670 940 ლ; შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემები - 1 592 305 ლ; სხვაობა - 921 365 ლ; **3) ჩასათვლედი დღგ-ის თანხა:** დეკლარირებული მონაცემები - 501 656 ლ; შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემები - 3 501 656 ლ; სხვაობა: 0 ლ; **4) ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ: დეკლარირებული მონაცემები:** -2 830 716 ლ; შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემები: -1 909 351 ლ; სხვაობა - 921 365 ლ; 5) შემოწმებით დამატებით დარიცხული თანხები: ძირითადი გადასახადი 921 365 ლ; ჯარიმა: 339 146 ლ; სხვაობის სამართლდარღვევების გამომწვევი ქმედებები: 1 260 511 ლ.

თანხობრივი შედეგის გაშიფვრა ეპიზოდების მიხედვით:

1) დასაბეგრი ბრუნვა: საზოგადოებას საბაჟო სააწილობში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართის) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურების ღირებულებას განსაზღვრავს მის მიერ დადგენილი ტარიფების მიხედვით. აღნიშნულ ოპერაციებზე (შენახვა და დატვირთვა) გაწეული მომსახურებისას. ღირებულებას საზოგადოება არ ბეგრავს დღგ-თი, იმ მოტივით, რომ ეს მომსახურებები განეკუთვნება საერთაშორისო გადაზიდვებს. **აუდიტორის შეფასება:** საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 163-ე მუხლის „გ“ ქვეპუნქტის, მე-8 მუხლის 25-ე ნაწილის, 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის (2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ-დ“ ქვეპუნქტის) საფუძველზე, საერთაშორისო გადაზიდვა არის ნებისმიერი სატრანსპორტო საშუალებით ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში მოქცეული ტვირთების გადაზიდვა. შავი ლითონის ჯართის ექსპორტის რეჟიმში მოქცევა ხდება გემზე ჩატვირთვისა და აწონვის შემდგომ. შესაბამისად, გემში ჩატვირთვამდე მასზე გაწეული მომსახურება არ ითვლება საერთაშორისო გადაზიდვასთან დაკავშირებულ მომსახურებად, რადგანაც იგი არ არის მოქცეული ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში. აღნიშნულიდან გამომდინარე, შავი ლითონის ჯართის შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურებები ექვემდებარება დღგ-თი დაბეგვრას. დღგ-თი დასაბეგრი საერთო თანხა შეადგენს 5 118 695 ლარს; **თანხობრივი შედეგი:** 3 003 961 ლარი; **გადამხდელის კომენტარი:** არ ეთანხმება.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ „გადასახადების/გადასახდელის და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 12 დეკემბრის #51922 ბრძანების თანახმად, შპს „...ს“ (ს/ნ ...) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა სულ 1 260 511 ლარი, მათ შორის ძირითადი: 921 365 ლარი, ჯარიმა - 3 339 146 ლარი; დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელელები - 0, შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელელები 0 ლარით. განიმარტა გადასახადების/გადასახდელის აღრიცხვის ბარათზე ასახვის, ბრძანების გასაჩივრების წესი და ვადა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 12 დეკემბრის #094-254 საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, შპს „...ს“ (ს/ნ ...) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის საფუძველზე, ბრძანება #51922, თარიღი 12.12.2014წ., გადასახდელად დაერიცხა **დღგ:** ძირითადი გადასახადი: 921 365 ლარი, ჯარიმა - 3 339 146 ლარი, საურავი 52 812.53 ლარი, სულ - 1 313 323.53 ლარი; **უკუდაბეგვრის წესით დარიცხული:** ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა - 0 ლარი, საურავი - 66 385.66 ლარი, სულ - 66 385.66 ლარი; მოგების გადასახადი: ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა 0 ლარი, საურავი 32 096.09 ლარი, სულ - 32 096.09 ლარი; **საშემოსავლო გადასახადი:** ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა - 0 ლარი, საურავი - 220 047.79 ლარი, სულ - 220 047.79 ლარი; **სოფ. დაზღვევის გადასახადი:** ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა - 0 ლარი, საურავი - 2 423.24 ლარი, სულ - 2 423.24 ლარი; ქონების გადასახადი: ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა - 0 ლარი, საურავი - 40260.02 ლარი, სულ - 40 260.02 ლარი; **იმპორტის გადასახადი:** ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა - 0 ლარი, საურავი - 7.34 ლარი, სულ - 7.34 ლარი; **სულ:** ძირითადი გადასახადი: 921 365 ლარი, ჯარიმა - 3 339 146 ლარი, საურავი - 414 033.57 ლარი, სულ - 1 674 544.57 ლარი.

სასადაოთლომ დადგენილ ფაქტობრივ გაოქმობად ძირისა, ომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 02.09.2013, 15.05.2014, 15.05.2014, 02.07.2014, 16.07.2014, 04.08.2014 წლის #42528, #25300, #25301, #32410, #34001, #360067 ბრძანებების საფუძველზე, ჩატარდა შპს „...ს“ (ს/ნ ...) გასვლითი სრული საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელი პერიოდი: 27.08.2007წ. - 01.01.2013წ. შემოწმების საფუძველი: აუდიტის დეპარტამენტის რისკების მართვის სამმართველოს უფროსის 2013 წლის 12 აგვისტოს #88837-21-14 და შემოწმების მთავარი სამმართველოს გასვლითი საგადასახადო შემოწმების მე-6 სამმართველოს მთავარი აუდიტორის 2013 წლის 2 სექტემბრის #96958-21-14 მოხსენებითი ბარათები. 2014 წლის 15 დეკემბერს შედგა საგადასახადო შემოწმების აქტი.

შემოწმების აქტის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს უკუდაბეგვრის წესით დაერიცხა დამატებული ღირებულების გადასახადი: **2008 წელი:** შესამოწმებელი პერიოდი - სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი - 248 110 ლ; დამატებით დარიცხული ჯარიმა - 1423 ლ; **2009 წელი:** შესამოწმებელი პერიოდი - სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი - 2 933 050 ლ; დამატებით დარიცხული ჯარიმა - 63 409 ლ; **2010 წელი:** შესამოწმებელი პერიოდი - სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 0; დამატებით დარიცხული ჯარიმა - 0; **2011 წელი:** შესამოწმებელი პერიოდი - სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 0; დამატებით დარიცხული ჯარიმა - 0; **2012 წელი:** შესამოწმებელი პერიოდი - სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 0; დამატებით დარიცხული ჯარიმა - 0; **2013 წელი:** შესამოწმებელი პერიოდი - სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 0; დამატებით დარიცხული ჯარიმა - 0.

1) დღ-თი დასაბეგრი ბრუნვა: დეკლარირებული მონაცემები - 8 480 826 ლ; შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემები - 11 484 787 ლ; სხვაობა - 3 003 961 ლ; **2) დასაბეგრი ბრუნვაზე გაანგარიშებული დღ:** დეკლარირებული მონაცემები - 1 526 665 ლ; შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემები - 20 673 378 ლ; სხვაობა - 540 713 ლ; **3) ჩასათვლედი დღ:** დეკლარირებული მონაცემები - 6 598 119 ლ; შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემები - 6 597 672 ლ; სხვაობა: -447 ლ; **4) ბიუჯეტში გადასახდელი დღ:** დეკლარირებული მონაცემები: -5 071 454 ლ; შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემები: -4 530 294 ლ; სხვაობა - 541 160 ლ; **5) შემოწმებით დამატებით დარიცხული თანხები:** ძირითადი გადასახადი: 541 160 ლ; ჯარიმა: 64 832 ლ; სხვაობის სამართალდარღვევების გამომწვევი ქმედებები: 605 992 ლ.

თანხობრივი შედეგის გაშიფვრა ეპიზოდების მიხედვით:

1) დასაბეგრი ბრუნვა: საზოგადოება 2008-2009 წლებში საბაჟო საწყობში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართის) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურების ღირებულებას განსაზღვრავს მის მიერ დადგენილი ტარიფების მიხედვით. აღნიშნულ ოპერაციებზე (შენახვა და დატვირთვა) გაწეული მომსახურებებისა და ღირებულებას საზოგადოება არ ზეგრავს დღ-თი, იმ მოტივით, რომ ეს მომსახურებები განეკუთვნება საერთაშორისო გადაზიდვებს. **აუდიტორის შეფასება:** 2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, საერთაშორისო გადაზიდვა არის ნებისმიერი სატრანსპორტო საშუალებით ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში მოქცეული ტვირთების გადაზიდვა. შავი ლითონის ჯართის ექსპორტის რეჟიმში მოქცევა ხდება გემზე ჩატვირთვისა და აწონვის შემდგომ. შესაბამისად, გემში ჩატვირთვამდე მასზე გაწეული მომსახურება არ ითვლება საერთაშორისო გადაზიდვასთან დაკავშირებულ მომსახურებად, რადგან იგი არ არის მოქცეული ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში. აღნიშნულიდან გამომდინარე, შავი ლითონის ჯართის შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურებები ექვემდებარება დღ-თი დაბეგვრას. დღ-თი დასაბეგრი საერთო თანხა შეადგენს 3 003 961 ლარს; **თანხობრივი შედეგი:** 3 003 961 ლარი; **გადამხდელის კომენტარი:** არ ეთანხმება.

2) შემოწმებით დადგინდა, რომ კომპანიის 2008 წლის იანვარ-თებერვლის დღ-ის ჩასათვლელო თანხამ შეადგინა 408 364 ლარი, ნაცვლად 408 811 ლარისა. **აუდიტორის შეფასება:** ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, აღნიშნული პერიოდის დღ-ის ჩასათვლელო თანხა შემცირდება სხვაობის თანხით - 447 ლარით. თანხობრივი შედეგი: 447 ლარი; გადამხდელის კომენტარი: არ ეთანხმება.

წინა საგადასახადო შემოწმების ან სხვა შემოწმების (რევიზიის) შედეგები: 2014 წლის 12 დეკემბერს შედგენილი თემატური კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტი.

სასამართლომ ასევე დადგენილად მიიჩნია, რომ „გადასახადების/გადასახდელის და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის უფროსის 2014 წლის 16 დეკემბრის #52345 ბრძანების თანახმად, შპს „...ს“ (ს/ნ ...) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა სულ 608 848 ლარი, მათ შორის, ძირითადი: 543 064 ლარი, ჯარიმა - 65 784 ლარი; დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები - 0, შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები - 0 ლარით. განიმარტა გადასახადების/გადასახდელის აღრიცხვის ბარათზე ასახვის, გასაჩივრების წესი და ვადა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის #094-276 საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, შპს „...ს“ (ს/ნ ...) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის საფუძველზე, ბრძანება #52345, თარიღი 16.12.2014წ., გადასახდელად დაერიცხა **დღ:** ძირითადი გადასახადი: 541160 ლარი, ჯარიმა - 64 835 ლარი, საურავი - 310 511.15 ლარი, სულ - 916 503 ლარი; **უკუდაბეგვრის წესით დარიცხული:** ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა - 0 ლარი, საურავი - 58 547 ლარი, სულ - 58 547 ლარი; **მოგების გადასახადი:** ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა - 0 ლარი, საურავი - 36 969.43 ლარი, სულ 36 969.43 ლარი; **საშემოსავლო**

გადასახადი: ძირითადი გადასახადი: 1904 ლარი, ჯარიმა - 952 ლარი, საურავი - 132 671.65 ლარი; სულ 135 527.65 ლარი; **სოფ. დაზღვევის გადასახადი:** ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა - 0 ლარი, საურავი - 1584.45 ლარი, სულ - 1584.45 ლარი; **ქონების გადასახადი:** ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა - 0 ლარი, საურავი - 43 514.66 ლარი, სულ - 43514.66 ლარი; **იმპორტის გადასახადი:** ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა - 0 ლარი, საურავი - 7.19 ლარი, სულ - 7.19 ლარი; **სულ:** ძირითადი გადასახადი: 543 064 ლარი, ჯარიმა - 65 784 ლარი, საურავი - 583 805 ლარი, სულ - 1 192 653 ლარი.

„საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის უფლების წარმოშობის შესახებ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის #094-5145 შეტყობინების თანახმად, შპს „...ის“ (ს/ნ ...) ნებისმიერ ქონებაზე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის საფუძველზე, წარმოშობილ იქნა საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის უფლება, განიმარტა შეტყობინების გასაჩივრების წესი და ვადა.

სასამართლომ დადგინდა ფაქტობრივ გარემოებად მიიჩნია, რომ შპს „...მა“ 2014 წლის 25 დეკემბერს ორი საჩივრით მიმართა შემოსავლების სამსახურს. საზოგადოებამ პირველი საჩივრით 2014 წლის 12 დეკემბრის #094-254 საგადასახადო მოთხოვნის, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის უფროსის 2014 წლის 12 დეკემბრის #51922 ბრძანების, 2014 წლის 12 დეკემბრის თემატური კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტისა და „საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის უფლების წარმოშობის შესახებ“ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის #094-5145 შეტყობინების ბათილად ცნობა მოითხოვა. მეორე საჩივრით შპს „...მა“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის #094-276 საგადასახადო მოთხოვნის, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის უფროსის 2014 წლის 16 დეკემბრის #52345 ბრძანებისა და 2014 წლის 15 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის ბათილად ცნობა მოითხოვა.

შპს „...ის“ (ს/ნ ...) საჩივრის არდაკმაყოფილების თაობაზე“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის 2015 წლის 18 თებერვლის #4509 ბრძანების თანახმად, შპს „...ის“ (ს/ნ ...) საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. განიმარტა ბრძანების გასაჩივრების წესი და ვადა.

მედიაციის საბჭომ მიუთითა, რომ ფაქტობრივი გარემოება, რამაც აღნიშნულ ნაწილში დარიცხვა განაპირობა, არის ის, რომ შპს „...ი“ საწყობში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართის) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურებას განიხილავს 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით დასაბეგრ მომსახურებად. შემოწმების მიერ აღნიშნული ოპერაცია ამავე კოდექსის მე-12 მუხლის მე-15 ნაწილის საფუძველზე, დაიბეგრა დღგ-ით.

მედიაციის საბჭომ მიუთითა, რომ შპს „...ის“ მიერ განხორციელებული საწყობში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართის) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურება არ წარმოადგენდა საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ მომსახურებას და ამდენად, აუდიტის დეპარტამენტის ქმედება შეესაბამებოდა საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნებს. სამართლებრივი საფუძველი: საქართველოს საბაჟო კოდექსის 65-ე მუხლის პირველი და მეორე ნაწილი, 167-ე მუხლი.

სასამართლომ ასევე დადგინდა ფაქტობრივ გარემოებად მიიჩნია, რომ შპს „...ის“ (ს/ნ ...) საჩივრის არდაკმაყოფილების თაობაზე“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის 2015 წლის 18 თებერვლის #4510 ბრძანების თანახმად, შპს „...ის“ (ს/ნ ...) საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. განიმარტა ბრძანების გასაჩივრების წესი და ვადა.

1) მედიაციის საბჭომ მიუთითა, რომ ფაქტობრივი საფუძველი, რამაც აღნიშნულ ნაწილში დარიცხვა განაპირობა, იყო ის გარემოება, რომ შპს „...ი“ საწყობში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართი) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურებას განიხილავს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით დასაბეგრ მომსახურებად. შემოწმებით აღნიშნული ოპერაცია, ამავე კოდექსის მე-8 მუხლის მე-25 ნაწილის საფუძველზე, დაიბეგრა დღგ-ით.

მედიაციის საბჭომ მიიჩნია, რომ შპს „...ის“ მიერ განხორციელებული საწყობში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართის) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურება არ წარმოადგენდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ მომსახურებას. ამდენად, აუდიტის დეპარტამენტის ქმედება შეესაბამებოდა საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნებს, გადამხდელის საჩივარი აღნიშნულ ნაწილში დაუსაბუთებელი იყო და იგი არ უნდა დაკმაყოფილებულიყო.

2) მედიაციის საბჭომ უსაფუძვლოდ გამო არ გაიზიარა მომჩივნის მოსაზრება, რომ 2012 წლის ივნისის თვეში გადახდილი თანხის დღგ-ის პირადი აღრიცხვის ბარათიდან სხვა გადასახადში გადაუტანლობის გამო, დარიცხული საურავი უნდა დაქვემდებარებოდა შემცირებას და აღნიშნა, რომ საურავის დარიცხვა ხორციელდება გადასახადის თანხაზე და იგი არის სხვაობა გადასახადის გადამხდელის შეუსრულებელ საგადასახადო ვალდებულებებსა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ჯამს შორის. ვინაიდან, გადამხდელის მიერ ძირითადი გადასახადი კანონით დადგენილ ვადაში არ იქნა გადახდილი, საურავი საწარმოს მიმართ დარიცხული იყო კანონმდებლობის შესაბამისად. სამართლებრივი საფუძველი: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლის პირველი და მეორე ნაწილი.

3) მედიაციის საბჭომ მიიჩნია, რომ საქმეზე არსებული მასალებით დასტურდებოდა, რომ

შპს „...ს“ (ს/ნ ...) საგადასახადო შემოწმების შედეგად დარიცხული თანხების მიხედვით წარმოეშვა საგადასახადო დავალიანება, შესაბამისად, 2014 წლის 16 დეკემბრის #094-5145 „საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლების შეტყობინება“ გამოცემული იყო მოქმედი კანონმდებლობის დაცვით და არ არსებობდა მისი გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი. სამართლებრივი საფუძველი: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის მე-2 ნაწილი.

სასამართლომ დადგინდად მიიჩნია, რომ შპს „...მა“ საჩივარი წარადგინა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში და მოითხოვა 1) სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 12 დეკემბრის #094-254 საგადასახადო მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის #094-276 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა, ასევე, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 18 თებერვლის #4509 და #4510 ბრძანებების ბათილად ცნობა იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა შპს „...ის“ მოთხოვნა დარიცხული დღგ-ის და ჯარიმების, საურავების გაუქმების შესახებ, შემდეგი ოდენობით: ა) სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ კამერალური შემოწმების ჩატარების შედეგად დარიცხული 1674544 ლარი; ბ) სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ საბოლოო შემოწმების ჩატარების შედეგად დარიცხული 1 192 653 ლარი; ამასთან, საჩივრის ავტორმა მოითხოვა კომპანიის მიერ ზედმეტად გადახდილი დღგ 44 500 ლარის ოდენობით 2012 წლის უკუდაბეგვრის დღგ-ის საგადასახადო ბარათზე ასახვა და შემოწმების აქტითა და საგადასახადო მოთხოვნით დარიცხული თანხის კორექტირება, ხოლო იმ შემთხვევაში, თუ კომპანიის მოთხოვნა არ დაკმაყოფილდებოდა, გადასახადის გადამხდელმა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 209-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, როგორც კეთილსინდისიერი გადამხდელი, დარიცხული სანქციის გადახდის ვალდებულებისგან გათავისუფლება მოითხოვა.

სასამართლომ დადგინდად მიიჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 7 აპრილის #9849/2/15 გადაწყვეტილების (საჩივარი #9849/2/15) თანახმად, საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ნაწილობრივ გაუქმდა შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 18 თებერვლის #4509 და #4510 ბრძანებები; ნაწილობრივ გაუქმდა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 12 დეკემბრის #094-254 და 2014 წლის 16 დეკემბრის #094-276 საგადასახადო მოთხოვნები; აუდიტის დეპარტამენტს ამ გადაწყვეტილების მიხედვით დარიცხული საგადასახადო ვალდებულების გადაანგარიშება დაევა. განიმარტა გადაწყვეტილების გასაჩივრების წესი და ვადა.

გადაწყვეტილებაში მიეთითა: **დავის საგანი:** ექსპორტისთვის განკუთვნილი მეორადი შავი ლითონისათვის გაწეული მომსახურების დღგ-თი დაბეგვრა. **გასაჩივრებული გადაწყვეტილება:** 1) შემოსავლების სამსახურის 18.02.2015 წლის #4509 ბრძანება 2) შემოსავლების სამსახურის 18.02.2015 წლის #4510 ბრძანება; 3) აუდიტის დეპარტამენტის 12.12.2014წ. #094-254 „საგადასახადო მოთხოვნა“; 4) აუდიტის დეპარტამენტის 16.12.2014წ. #094-276 „საგადასახადო მოთხოვნა“; **დარიცხული თანხა:** 1674544.57 ლარი (12.12.2014წ. #094-254 „საგადასახადო მოთხოვნა“) და 1 192 653 ლარი (16.12.2014წ. #094-276 „საგადასახადო მოთხოვნა“). **პროცედურული საკითხები:** სადავო საკითხები, ფაქტების აღწერა, შემოსავლების სამსახურის არგუმენტაცია, მომჩივანის არგუმენტაცია.

დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ საჩივარი უნდა დაკმაყოფილებულიყო ნაწილობრივ შემდეგ გარემოებათა გამო: 1) სამართლებრივი საფუძველი: 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ-დ“ ქვეპუნქტი; მე-12 მუხლის მე-15 ნაწილი; საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ პუნქტის „გ-დ“ ქვეპუნქტი; მე-8 მუხლის 25-ე პუნქტი; 163...ბ“ მუხლი; საქართველოს საბაჟო კოდექსის 65-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილი; 167-ე მუხლი.

გადაწყვეტილებაში აღინიშნა, რომ სადავო დარიცხვას საფუძველად დაედო ის გარემოება, რომ შპს „...ი“ საწყობში ექსპორტისთვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართი) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურებას განიხილავს 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ-დ“ ქვეპუნქტისა და საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ პუნქტის „გ-დ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით დასაბეგრ მომსახურებად. შემოწმების მიერ აღნიშნული ოპერაცია ამავე კოდექსის მე-12 მუხლის მე-15 ნაწილისა და საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 25-ე პუნქტის საფუძველზე, დაიბეგრა დღგ-თი. მომჩივანის განცხადებით, მის მიერ სადავო მომსახურების გაწევა ხორციელდება შესაბამისი დეკლარაციის წარდგენამდე.

საბჭომ მიიჩნია, რომ შპს „...ი“ მიერ განხორციელებული საწყობში ექსპორტისთვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართი) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურება არ წარმოადგენდა 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ-დ“ ქვეპუნქტისა და საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ პუნქტის „გ-დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ მომსახურებას და ამდენად, საგადასახადო ორგანოს ქმედება შეესაბამებოდა საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნებს.

2) საბჭომ მიიჩნია, რომ შპს „...ი“ საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლი მ-7 ნაწილის საფუძველზე, უნდა გათავისუფლებულიყო სადავო ნაწილში დარიცხული ჯარიმისაგან. სამართლებრივი საფუძველი: საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი.

3) მეწარმის არგუმენტის თაობაზე, საკომპენსაციო თანხის (რომელიც ისედაც მოიცავდა დღგ-ის თანხას) დღგ-ის ღირებულებით გაზრდასთან დაკავშირებით, საბჭომ გადაწყვიტა, აუდიტის დეპარტამენტს დავალებოდა ხელშეკრულებების შესწავლის საფუძველზე განესაზღვრა, მოიცავდა თუ არა საკომპენსაციო თანხა დღგ-ს, თუ შემოწმებით საკომპენსაციო

თანხა გაზრდილი იყო დღგ-ის ღირებულებით, დამატებით დასარიცხი დღგ-ის გაანგარიშება მომხდარიყო საკომპენსაციო თანხიდან.

ამასთან, სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ „გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 6 მაისის #15192 ბრძანების თანახმად, შპს „...ს“ (ს/ნ ...) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, შეუმცირდა ჯარიმა 403 918 ლარით. განიმარტა, რომ დასარიცხი/შესამცირებელი გადასახადები/გადასახდელები შპს „...ს“ (ს/ნ ...) პირადი აღრიცხვის ბარათზე ასახულიყო ბრძანების დანართში მითითებული გადასახადების/გადასახდელების სახეებისა და გადახდის ვადების მიხედვით.

მითითებული ბრძანების დანართის მიხედვით, შპს „...ს“ (ს/ნ ...) პირადი აღრიცხვის ბარათზე დასარიცხი/შესამცირებელი თანხების შესახებ, **დამატებული ღირებულების გადასახადი**: 1) შემცირება - 15.12.2014; გადასახდელი თანხა: ძირითადი - 0; ჯარიმა - 64832; 2) შემცირება - 12.12.2014; გადასახდელი თანხა: ძირითადი - 0; ჯარიმა - 339 146; სულ შესამცირებელი ჯარიმა - 403 918 ლარი.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 6 მაისის #096-122 საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, შპს „...ს“ (ს/ნ ...) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის საფუძველზე, ბრძანება #14191, თარიღი 06.05.2015წ., გადასახდელად დაერიცხა **დღგ**: ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა - 4 033 978 ; საურავი: 0 ლარი, სულ - 4 033 978 ლარი.

მოსარჩელე მხარის მიერ მტკიცებულებების სახით წარდგენილი იყო: 1) ჯართის მომსახურების ხელშეკრულება; 2) სატვირთო მომსახურების ხელშეკრულება; 3) დანართი სატვირთო მომსახურების ხელშეკრულებაზე, ტარიფები დანაწევრებული ჯართი; 4) საბაჟო დეკლარაციები.

1) „ჯართის მომსახურების ხელშეკრულება“ დადებული იყო 2007 წლის 2 ნოემბერს კერძო სამართლის იურიდიულ პირთან. ხელშეკრულების 1.1. მუხლით, ხელშეკრულების საგანია იმ ვადებისა და პირობების განსაზღვრა, რომლის მიხედვითაც ტერმინალი და აგენტი ახდენენ მომსახურების გაწევას. 1.3. ტერმინალი ექსპლუატაციას უწევს ბათუმის პორტის მე-6 ნავსადგომს და ვალდებულია მართოს კლიენტის ტვირთი კლიენტის მიერ ტერმინალისათვის მოწოდებული ინსტრუქციების შესაბამისად.

2) „სატვირთო მომსახურების ხელშეკრულება“ დადებულია 2009 წლის 1 ივნისს კერძო სამართლის იურიდიულ პირთან. ხელშეკრულების 1.1. მუხლით, ხელშეკრულების საგანია ტერმინალის მიერ შემკვეთისათვის მომსახურების გაწევის ვადებისა და პირობების განსაზღვრა. მე-3 მუხლით დადგენილია ხელშეკრულების ფასი და ანგარიშსწორების პირობები, კერძოდ: 3.1. მომსახურების საფასური განისაზღვრება ბსსტ-ს სტანდარტული ტარიფებით, რომელიც მოქმედებს მომსახურების გაწევის პირობებში; 3.2. ტერმინალს უფლება აქვს შემკვეთთან შეთანხმების გარეშე შეცვალოს მომსახურების ტარიფები. ტერმინალი აცნობებს შემკვეთს ტარიფებში ცვლილებების შესახებ ცვლილებების ამოქმედებამდე ორი კვირით ადრე. 3.4. მომსახურების საფასურის ანაზღაურება უნდა მოხდეს ანგარიშგაქტურის მიღებიდან 7 (შვიდი) საბანკო დღის განმავლობაში. შემკვეთის მიერ გადახდის ვადის დარღვევის შემთხვევაში, მას დაეკისრება პირგასამტეხლოს გადახდა მომსახურების მთლიანი ღირებულების 2%-ს ოდენობით ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე. 3.5. ანგარიშსწორება ხდება საქართველოს ნაციონალურ ვალუტაში, რომელიც დაანგარიშებული იქნება საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ მომსახურების გაწევის დღეს დადგენილი აშშ დოლარის კურსის მიხედვით. 6.2. მუხლის მიხედვით, სხვა სახის მომსახურების პირობები განისაზღვრება დანართი #1-ით და დაკავშირებულია დატვირთვის, ჩამოტვირთვის, გადატვირთვის, დასაწყობების, ქირავნობის და მოცდენის დროის ღირებულების დაანგარიშების მეთოდების განსაზღვრასთან, რაც გამოიყენება შესაბამისი ანგარიშგაქტურებისათვის საჭირო ციფრის მიღებისათვის.

3) „დანართი, სატვირთო მომსახურების ხელშეკრულებაზე, ტარიფები დანაწევრებული ჯართი“, დადგენილი ტარიფები: ნავმისადგომიდან გემში ჩატვირთვა - \$17.00 ტონაზე; ჩატვირთვა ნავმისადგომიდან მანქანებში და სარკინიგზო ვაგონებში - \$17.00 ტონაზე; პირდაპირი ჩატვირთვა მანქანებიდან და სარკინიგზო ვაგონებიდან ჯართის დასაწყობება ნავმისადგომზე - \$1.20.ტონაზე; პრესინგი - \$300.00 საათში.

4) წარმოდგენილი 3 (სამი) საბაჟო დეკლარაცია არ შეიცავს მითითებას გადასახადების სახის, დასაბეგრი ბაზისა და თანხის თაობაზე.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ განსახილველ შემთხვევაში, მოსარჩელე სადავოდ ხდიდა შესამოწმებელ პერიოდში შპს „...ს“ საწყობში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართის) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურების დაბეგვრას დამატებული ღირებულების გადასახადით. მოსარჩელე საწყობში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართის) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურებას განიხილავდა 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტისა და მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით დასაბეგრ მომსახურებად. ამასთან, საზოგადოება არასწორად მიიჩნევდა შემოწმების შედეგად აღნიშნული ოპერაციის 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის მე-15 ნაწილისა და მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 25-ე ნაწილის საფუძველზე დღგ-თი დაბეგვრას. სასამართლოს მითითებით, კომპანია მიიჩნევდა, რომ აღნიშნული ოპერაცია უნდა გათავისუფლებულიყო დღგ-ისგან ჩათვლის უფლებით და თვლიდა, რომ არასწორად

განხორციელდა დღგ-ის გადაანგარიშება.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (ძალადაკარგულია 2011 წლის 1 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 17.08.2010 #3591 კანონით) 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმად, დღგ-ის წულოვანი განაკვეთით იბეგრება საერთაშორისო გადაზიდვების ტვირთისა და ბარგის დოკუმენტაციის მომზადების, ინსპექტირების, დათვალიერების, სატრანსპორტო დამუშავების (მათ შორის, დატვირთვისა და გადმოტვირთვის), ტრანსპორტირებისათვის შეფუთვისა და შენახვის მომსახურება. ამავე კოდექსის (ძალადაკარგულია 2011 წლის 1 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 17.08.2010 #3591 კანონით) მე-12 მუხლის მე-15 ნაწილის თანახმად, საერთაშორისო გადაზიდვა არის ნებისმიერი სახის სატრანსპორტო საშუალებით ტრანზიტის ან ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში მოქცეული ან იმპორტამდე (საქონლის თავისუფალ მიმოქცევაში გაშვებამდე) ტვირთების გადაზიდვა, აგრეთვე ორი ქვეყნის გაგზავნისა და დანიშნულების პუნქტებს შორის შესაბამისი სატრანსპორტო საშუალებით მგზავრთა გადაყვანა. ამავე მუხლის მე-18 ნაწილის შესაბამისად კი, საქონლის ექსპორტი, საქონლის იმპორტი, საქონლის რეექსპორტი, საქონლის ტრანზიტი, საქონლის დროებით შემოტანა, საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადამუშავება, გადამუშავებული პროდუქტი, გადამუშავებული საქონელი, საქართველოს საბაჟო ტერიტორია და საბაჟო საზღვარი – თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, განისაზღვრება საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობის შესაბამისად.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საბაჟო კოდექსის (ძალადაკარგულია 2011 წლის 1 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 17.08.2010 #3591 კანონით) მე-6 მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, საქონლის დაბეგრის, სავაჭრო პოლიტიკის ღონისძიებების გატარების და საბაჟო პროცედურების განხორციელების მიზნით საქონელს ენიჭება საქართველოს საქონლის ან უცხოური საქონლის საბაჟო სტატუსი. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით, ამ კოდექსის მიზნებისათვის, საქართველოს საქონელი არის: ა) საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე (გარდა თავისუფალი ზონისა) მთლიანად წარმოებული ან მიღებული საქონელი (გარდა თავისუფალ მიმოქცევაში გაშვების (იმპორტის) საბაჟო რეჟიმში მოსაქცევი, ამ კოდექსის მე-7 მუხლის 39-ე ნაწილის „ი“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული ნარჩენებისა); ბ) უცხო ქვეყნიდან/თავისუფალი ზონიდან შემოტანილი და თავისუფალ მიმოქცევაში გაშვებული საქონელი; გ) ამ კოდექსის 87-ე მუხლის შესაბამისად საბაჟო ორგანოს მიერ განკარგული საქონელი; დ) ამ კოდექსის 168-ე მუხლის შესაბამისად სახელმწიფო საკუთრებაში გადაცემული საქონელი; ე) ამ კოდექსის 116-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული შემოტანილი საქონელი; ვ) მხოლოდ საქართველოს საქონლისაგან წარმოებული ან მიღებული საქონელი; ზ) საქონლის ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში გაშვებული უცხოური საქონლის გადამუშავების შედეგად მიღებული პროდუქტი.

სასამართლომ ასევე მიუთითა საქართველოს საბაჟო კოდექსის (ძალადაკარგულია 2011 წლის 1 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 17.08.2010 #3591 კანონით) 65-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, საქონელზე, რომლის მიმართაც გამოყენებული უნდა იქნეს საბაჟო რეჟიმი, სავალდებულოა, წარდგენილ იქნეს საბაჟო დეკლარაცია, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, საქონლის ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში, საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადამუშავების საბაჟო რეჟიმში ან საბაჟო საწყობში საქონლის შენახვის საბაჟო რეჟიმში მოქცევის მიზნით საქონელი საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ იმყოფება საბაჟო დეკლარაციის წარდგენიდან, ხოლო საქონლის ტრანზიტის საბაჟო რეჟიმის შემთხვევაში - ზოგადი დეკლარირებიდან საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან საქონლის გატანამდე ან ამ კოდექსის 167-ე მუხლის შესაბამისად საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ მის განადგურებამდე ან საბაჟო დეკლარაციის ბათილად ცნობამდე.

ამასთან, სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საბაჟო კოდექსის (ძალადაკარგულია 2011 წლის 1 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 17.08.2010 #3591 კანონით) 167-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, საბაჟო ორგანოსთან შეთანხმებით უცხოური საქონელი შეიძლება განადგურდეს საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ, რისთვისაც საქონლის მესაკუთრე ან/და მფლობელი (მათ შორის, საბაჟო საწყობის მფლობელი) საბაჟო ორგანოს წარუდგენს წერილობით შუამდგომლობას და ახორციელებს ზოგად დეკლარირებას. იმისათვის, რომ საქონლის განადგურებამ მნიშვნელოვანი ზიანი არ მიაყენოს გარემოს ან/და პირდაპირი ან პოტენციური საფრთხე არ შეუქმნას ადამიანის სიცოცხლესა და ჯანმრთელობას, საქონლის განადგურება დასაშვებია მხოლოდ გარემოს დაცვის ორგანოებთან შეთანხმებით. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, არ შეიძლება განადგურდეს: ა) კულტურული ფასეულობები; ბ) გადაშენების საფრთხის წინაშე მყოფი ცხოველთა და მცენარეთა სახეობები, ასევე მათი ნაწილები და წარმოშობის წყაროები, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც მათი განადგურება ნებადართულია ეპიდემიისა და ეპიზოოტიის შეჩერების მიზნით; გ) საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ჩამორთმეული საქონელი ან საქონელი, რომელსაც ყადაღა აქვს დადებული, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც მისი განადგურება ნებადართულია ეპიდემიისა და ეპიზოოტიის შეჩერების მიზნით ან როდესაც იგი პირდაპირ ან პოტენციურ საფრთხეს უქმნის ადამიანის სიცოცხლესა და ჯანმრთელობას. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად კი, საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ საქონლის განადგურება ხდება მხოლოდ განმცხადებლის (საქონლის მესაკუთრის ან/და მფლობელის) ხარჯით. განადგურების შედეგად მიღებული ნებისმიერი ნარჩენის ან ჯართის მიმართ გამოიყენება საბაჟო დამუშავების შესაბამისი ოპერაცია. ნარჩენი ან

ჯართი საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ რჩება ამ კოდექსის 44-ე მუხლის მე-2 ნაწილში აღნიშნულ მოქმედებათა განხორციელებამდე.

სასამართლომ, აგრეთვე, მიუთითა 2011 წლის 1 იანვრიდან ამოქმედებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციის მე-8 მუხლის 25-ე ნაწილზე, რომლის შესაბამისად, საერთაშორისო გადაზიდვა არის ავტოსატრანსპორტო საშუალებით ან სარკინიგზო ტრანსპორტით, საზღვაო, სამდინარო ან საჰაერო ხომალდით მგზავრთა, საქონლის (მათ შორის, ფოსტის) სხვადასხვა სახელმწიფოში, რომელთაგან ერთ-ერთი საქართველოა, მდებარე ორ პუნქტს შორის ნებისმიერი გადაზიდვა. ამასთანავე, საერთაშორისო გადაზიდვას არ მიეკუთვნება: ა) გადაზიდვა, რომელიც ხორციელდება მხოლოდ საქართველოს საზღვრების გარეთ მდებარე პუნქტებს შორის ან მხოლოდ საქართველოს საზღვრების შიგნით მდებარე პუნქტებს შორის; ბ) საქონლის მილსადენით და ელექტროგადამცემი ხაზით გადაადგილება.

ამავე კოდექსის ამავე რედაქციის 218-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საქონლის გაფორმების მიზნით წარმოდგენილი უნდა იყოს საბაჟო დეკლარაცია, რომლის საფუძველზედაც განისაზღვრება სასაქონლო ოპერაცია. ამავე კოდექსის ამავე რედაქციის 163-ე მუხლის თანახმად, ექსპორტის/რეექსპორტის დროს: ა) ექსპორტის/რეექსპორტის თანხა არის საბაჟო ღირებულება; ბ) საქონლის ექსპორტი/რეექსპორტი ხორციელდება მაშინ, როდესაც ხდება დეკლარირება საქონლის ექსპორტის/რეექსპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევის შესახებ.

ამავე კოდექსის ამავე რედაქციის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ პუნქტის „გ-დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ჩათვლის უფლებით დღგ-ისგან გათავისუფლებულია ექსპორტში, რეექსპორტში, გარე გადამუშავებაში ან ტრანზიტში მოქცეული საქონლის გადაზიდვა და ამ გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებული მომსახურების გაწევა. ამასთანავე, ასეთ გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებულ მომსახურებას განეკუთვნება ტვირთის დოკუმენტაციის მომზადების, ინსპექტირების, დათვალიერების, სატრანსპორტო დამუშავების (მათ შორის, დატვირთვისა და გადმოტვირთვის), ტრანსპორტირებისათვის შეფუთვისა და შენახვის მომსახურება.

ზემოთ მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლების ურთიერთმიჯერების საფუძველზე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელის მიერ შავი ლითონის ჯართის გეშში ჩატვირთვამდე გაწეული მომსახურება (შენახვა, ჩატვირთვა) არ წარმოდგენდა 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსითა (233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ-დ“ ქვეპუნქტი) და საქართველოს საბაჟო კოდექსით (65-ე, 167-ე მუხლები) განსაზღვრულ საერთაშორისო გადაზიდვასთან დაკავშირებულ მომსახურებას, აღნიშნული, აგრეთვე არ წარმოადგენს 2011 წლის 1 იანვრიდან ამოქმედებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსით (მე-8 მუხლის 25-ე ნაწილი; 163-ე მუხლი და 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტი) დადგენილ ექსპორტთან დაკავშირებულ მომსახურებას. ამდენად, სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხეთა მოსაზრებები აღნიშნულზე და მიიჩნია, რომ შესამოწმებელ პერიოდში მოსარჩელის მიერ შავი ლითონის ჯართის გეშში ჩატვირთვამდე მასზე გაწეული მომსახურება (საწყობში შენახვა, ჩატვირთვა) არ ითვლებოდა საერთაშორისო გადაზიდვასთან დაკავშირებულ მომსახურებად და არ ექვემდებარებოდა დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით დაბეგრვას, შესაბამისად, შემოწმების მიერ ამ მომსახურების დაბეგრვა დამატებული ღირებულების გადასახადით იყო კანონშესაბამისი.

სასამართლომ უსაფუძვლოდ გამო არ გაიზიარა მოსარჩელის მოსაზრება აღნიშნულზე და მიიჩნია, რომ საქმის მასალებით, კერძოდ, მოსარჩელის მიერ მტკიცებულების სახით წარმოდგენილი ჯართის მომსახურების ხელშეკრულებით, სატვირთო მომსახურების ხელშეკრულებით, სატვირთო მომსახურების ხელშეკრულებაზე დანართითა (ტარიფები დანაწევრებული ჯართი) და საბაჟო დეკლარაციებით არ დასტურდებოდა, რომ მომსახურებების ტარიფი მოიცავდა დამატებული ღირებულების გადასახადსაც (დღგ-ს).

ამასთან, სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის შესაბამისად, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა არის სახელმწიფოს უფლება, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინება უზრუნველყოს გადასახადის გადამხდელის, სხვა ვალდებული პირის ქონებიდან. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის რეგისტრაციის უფლება წარმოიშობა საგადასახადო დავალიანების წარმოშობასთან ერთად და მარეგისტრირებელ ორგანოში რეგისტრაციის მომენტიდან და ვრცელდება საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში, პირის საკუთრებაში არსებულ ან/და მის ბალანსზე რიცხულ ქონებაზე (გარდა ლიზინგით მიღებულისა), საგადასახადო დავალიანების წარმოქმნის შემდეგ შემენილი ქონების ჩათვლით. საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გამოყენება შესაძლებელია ამ კოდექსის 265-ე მუხლით გათვალისწინებულ შემთხვევაში.

საქმის მასალების მიხედვით, სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ მოსარჩელე შპს „...ს“ საგადასახადო შემოწმების შედეგად დარიცხული თანხების მიხედვით წარმოემვა საგადასახადო დავალიანება, ამდენად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის საფუძველზე, გადასახადის გადამხდელის ნებისმიერ ქონებაზე სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის #094-5145 შეტყობინებით, „საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის უფლების წარმოშობა“ იყო კანონშესაბამისი.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 21 მარტის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა შპს „...მა“, რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 16

მასის გადაწყვეტილებით შპს „...ის“ სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 21 მარტის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნა ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს „...ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 12 დეკემბრის თემატური კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტი (შავი ლითონის ჯართის დატვირთვისათვის გაწეული მომსახურების) დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 12 დეკემბრის საგადასახადო მოთხოვნა #094-254 და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 12 დეკემბრის ბრძანება (შავი ლითონის ჯართის დატვირთვისათვის გაწეული მომსახურების) დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 15 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი (შავი ლითონის ჯართის დატვირთვისათვის გაწეული მომსახურების) დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის საგადასახადო მოთხოვნა #094-276 და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის უფროსის 2014 წლის 16 დეკემბრის #52345 ბრძანება (შავი ლითონის ჯართის დატვირთვისათვის გაწეული მომსახურების) დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის 2015 წლის 18 თებერვლის #4509 და 2015 წლის 18 თებერვლის #4510 ბრძანება იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა შპს „...ის“ საჩივარი გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის შესახებ „შავი ლითონის ჯართის დატვირთვისათვის გაწეული მომსახურების დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში“; ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 6 მაისის საგადასახადო მოთხოვნა #096-122 (შავი ლითონის ჯართის დატვირთვისათვის გაწეული მომსახურების) დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში; ბათილად იქნა ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 7 აპრილის #9849/2/15 გადაწყვეტილება იმ ნაწილში, რომლითაც კანონიერად იქნა მიჩნეული „შავი ლითონის ჯართის დატვირთვისათვის გაწეული მომსახურების დღგ-ით დაბეგვრა“; დანარჩენ ნაწილში სარჩელი არ დაკმაყოფილდა; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს სოლიდარულად დაეკისრათ შპს „...ის“ სასარგებლოდ 6000 (ექვსი ათასი) ლარის ანაზღაურება.

სააპელაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დარღვეული იყო საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე მუხლის მოთხოვნები, კერძოდ, სასამართლომ არასწორად განმარტა კანონი, ამასთან, გადაწყვეტილება იურიდიულად არ იყო საკმარისად დასაბუთებული, რაც სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის „ე“ პუნქტის მიხედვით, გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველია. სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ აპელანტის მიერ სააპელაციო საჩივარში მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები ქმნიდნენ სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების შემადგენლობას, შესაბამისად, სახეზე იყო გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალურ-სამართლებრივი საფუძვლები.

სააპელაციო სასამართლო არ დაეთანხმა საქალაქო სასამართლოს შეფასებებსა და დასკვნებს, რომ მოსარჩელის მიერ შავი ლითონის ჯართის გემში ჩატვირთვა არ წარმოადგენდა 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსითა (233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტი) და საქართველოს საბაჟო კოდექსით (65-ე, 167-ე მუხლები) განსაზღვრულ საერთაშორისო გადაზიდვასთან დაკავშირებულ მომსახურებას, ასევე, საქალაქო სასამართლოს მოსაზრებას, რომ აღნიშნული, აგრეთვე, არ წარმოადგენდა 2011 წლის 1 იანვრიდან ამოქმედებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსით (მე-8 მუხლის 25-ე ნაწილი.; 163-ე მუხლი და 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტი) დადგენილ ექსპორტთან დაკავშირებულ მომსახურებას.

სააპელაციო პალატამ მიუთითა 2011 წლის 1 იანვრამდე და მის შემდგომ მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსების, ასევე, საქართველოს საბაჟო კოდექსის ზემოთ დასახელებულ ნორმებზე და მიმართა ნორმის გრამატიკული განმარტების მეთოდს, რომლის დროსაც გრამატიკული წესების საფუძველზე უნდა მოხდეს ნორმის შინაარსის დადგენა, მისი სიტყვასიტყვითი მნიშვნელობის მიხედვით.

სააპელაციო პალატამ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (ძალადაკარგულია 2011 წლის 1 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 17.08.2010 #3591 კანონით) 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტზე და განმარტა, რომ მოხმობილი ნორმის სიტყვასიტყვითი განმარტების შედეგად ცხადი იყო, რომ კანონმდებელი დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით დაბეგვრას უკავშირებს უშუალოდ არა ექსპორტის რეჟიმში მოქცეული ტვირთის გადაზიდვას ერთი პუნქტიდან მეორე პუნქტში, არამედ ტვირთის საერთაშორისო გადაზიდვისათვის მომზადების ეტაპს, რაშიც მოიაზრება: საერთაშორისო გადაზიდვების ტვირთის დოკუმენტაციის მომზადება, ინსპექტირება, დათვალიერება, სატრანსპორტო დამუშავება (მათ შორის, გემზე დატვირთვა), ტრანსპორტირებისათვის შეფუთვისა და შენახვის მომსახურება.

სააპელაციო პალატამ, ასევე, ყურადღება გაამახვილა 2011 წლიდან მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ პუნქტის „გ.დ“ ქვეპუნქტზე, რომლითაც სააპელაციო სასამართლოს შეფასებით, ცალსახად დიფერენცირებულია ჩათვლის უფლებით დღგ-ისაგან განთავისუფლების საფუძვლები: ერთ შემთხვევაში, წინაპირობას წარმოადგენს უშუალოდ ექსპორტში მოქცეული საქონლის გადაზიდვა (ვითარება, როდესაც საქონელზე წარმოიჩინოა საბაჟო თიკარაგია). ხოლო მეორე წინაპირობაა ასეთი გადაზიდვასთან უშუალოდ

დაკავშირებული მომსახურების გაწევა, რასაც წარმოადგენს ტვირთის დოკუმენტაციის მომზადება, ინსპექტირება, დათვალიერება, სატრანსპორტო დამუშავება (მათ შორის, დატვირთვა და გადმოტვირთვა), ტრანსპორტირებისათვის შეფუთვისა და შენახვის მომსახურება.

სააპელაციო სასამართლომ, ასევე, ყურადღება გაამახვილა აპელანტის არგუმენტაციაზე, რომლის თანახმად, უნდა დიფერენცირდეს ორი ტერმინი - „ექსპორტში მოქცეული“ და „ექსპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეული“ და ორი შესაბამისი ფაქტობრივი ვითარება. პირველი, როდესაც ტვირთის მესაკუთრემ გარკვეული სახის ტვირთის მიმართ დაიწყო მისი ექსპორტირებისთვის აუცილებელი პროცედურები, როგორცაა: საჭიროების მიხედვით, ექსპედიტორთან, გადამზიდავთან, შემნახველთან ხელშეკრულების დადება, საქონლის წარდგენა საბაჟო კონტროლის ზონაში და დასაწყობება და ა.შ. მეორე ვითარება კი დგება მაშინ, როდესაც ექსპორტის საბაჟო დეკლარაცია დამოწმდება საბაჟო ორგანოს მიერ, რაც ნიშნავს სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევას. შავი და ფერადი ლითონის ჯართის ექსპორტის შემთხვევაში, „ექსპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევა“ ხდება ყველა პროცედურის დამთავრების შემდეგ, მაშინ, როდესაც საქონელი უკვე ჩატვირთულია გემში. ფიზიკურად გემზე ხდება საქონლის აწონვა, რაც აუცილებელი ინფორმაციაა დეკლარირებისთვის. სააპელაციო სასამართლოს განმარტებით, სწორედ ამ პროცედურების შედეგია ექსპორტირებული ტვირთი, ანუ ისეთი ტვირთი, რომელზეც დასრულდა ყველა საბაჟო პროცედურა და მას იურიდიული შემეხობობა საქართველოსთან აღარ გააჩნია, მიუხედავად იმისა, რომ იგი ფიზიკურად მაინც შეიძლება იმყოფებოდეს საქართველოს ტერიტორიაზე, რადგან დეკლარაციის წარდგენა და ექსპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევა არის იურიდიული მნიშვნელობის მოქმედება და ამ შემთხვევაში, საქონლის ადგილმდებარეობას მნიშვნელობა არ ენიჭება. ექსპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეულ ჯართს საქართველოში არანაირი მომსახურება, მით უფრო, საპორტო ან სატერმინალო მომსახურება არ შეიძლება გაეწიოს.

ზემოთ მითითებული ნორმების ურთიერთშეჯერებისა და აპელანტის არგუმენტაციის გათვალისწინებით, სააპელაციო პალატა არ დაეთანხმა მოწინააღმდეგე ადმინისტრაციული ორგანოების მოსაზრებას იმ გარემოებასთან დაკავშირებით, რომ საქონლის სატრანსპორტო დამუშავების მომსახურებაზე (გემზე ჩატვირთვა), საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის დანაწესის გასაზრცელებლად, სავალდებულო იყო ტვირთის საბაჟო დეკლარაციის წარდგენა.

რაც შეეხებოდა ტვირთის ტერმინალში შენახვის მომსახურებას, სააპელაციო პალატამ აღნიშნა, რომ საქონელი, რომელიც შედის პორტის ტერიტორიაზე, საბაჟო კონტროლის ზონაში, შეიძლება დასაწყობებულ იქნეს გაურკვეველი ვადით, შესაბამისად, ტვირთის შენახვის მომსახურება შესაძლებელია დღგ-თი დაბეგრისას მოექცეს სამედავათო რეჟიმში მხოლოდ მაშინ, როდესაც პირი განახორციელებს ტვირთის ექსპორტისათვის (ტვირთის საერთაშორისო გადაზიდვისათვის) მიზანმიმართულ პირველ ისეთ მოქმედებას, რაც შეიძლება განხილულ იქნეს ექსპორტის მიზნით გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებულ მომსახურებად.

სააპელაციო სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა, ასევე, თავად სააპელაციო პალატის სხდომაზე დაფიქსირებულ მოსარჩელის განმარტებაზე, რომლის თანახმადაც, ირკვევა, რომ ტვირთი (ჯართი) თვეების განმავლობაში იყო დასაწყობებული ტერმინალში. ამდენად, სააპელაციო პალატამ მხოლოდ ტვირთის დასაწყობება-შენახვა არ დაუკავშირა ექსპორტის მიზნით გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებულ მომსახურებას. სააპელაციო სასამართლომ განმარტა, რომ ტვირთის შენახვის მომსახურება მხოლოდ იმ შემთხვევაში შეიძლება დაექვემდებაროს დაბეგრისას სამედავათო რეჟიმს, თუ დადგინდება უშუალოდ საქონლის (ჯართის) ექსპორტის მიზნით გადაზიდვასთან დაკავშირებული პროცედურების დაწყება.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 16 მაისის გადაწყვეტილება სარჩელის დაკმაყოფილების ნაწილში საკასაციო წესით გაასაჩივრეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ და სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომლებმაც გასაჩივრებულ ნაწილში გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე სრულად უარის თქმა მოითხოვეს.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 16 მაისის გადაწყვეტილება სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში საკასაციო წესით გაასაჩივრა შპს „...მა“, რომელმაც გასაჩივრებულ ნაწილში გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის სრულად დაკმაყოფილება მოითხოვა.

კასატორის - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მითითებით, უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებაა, რომ მოსარჩელის მიერ სადავო მომსახურების გაწევა ხორციელდება საქონელზე შესაბამისი დეკლარაციის წარდგენამდე, შესაბამისად, კასატორი მიიჩნევს, რომ შპს „...ის“ მიერ განხორციელებული საწყობში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართი) შენახვის და გემზე დატვირთვის მომსახურება არ წარმოადგენს 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ-დ“ ქვეპუნქტითა და 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ პუნქტის „გ-დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ მომსახურებას, რადგან საქონელი მხოლოდ ამ მომსახურების გაწევის შემდგომ ექცევა ექსპორტის რეჟიმში და არა პირიქით.

კასატორის - სსიპ შემოსავლების სამსახურის მითითებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 163-ე მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტის, მე-8 მუხლის 25-ე ნაწილისა და 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის (2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ-დ“ ქვეპუნქტის) საფუძველზე, საერთაშორისო გადაზიდვა არის ნებისმიერი სატრანსპორტო საშუალებით ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში მოძიებული ტვირთის გასაზრცელება.

შავი ლითონის ჯართის ექსპორტის რეჟიმში მოქცევა ხდება გემზე ჩატვირთვისა და აწონვის შემდგომ, შესაბამისად, გემზე ჩატვირთვამდე მასზე გაწეული მომსახურება არ ითვლება საერთაშორისო გადაზიდვასთან დაკავშირებულ მომსახურებად, რადგანაც იგი არ არის მოქცეული ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში. აღნიშნულიდან გამომდინარე, კასატორი მიიჩნევს, რომ შავი ლითონის ჯართის შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურებები ექვემდებარება დღგ-ით დაბეგრას.

კასატორი - შპს „...ი“ არ იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს შეფასებას იმ ნაწილში, რომ საქონლის შენახვის შემთხვევაში, გაურკვეველია, რა ვადით და რა პირობებით მოხდება მისი შენახვა, შეიძლება ის შენახულ იქნეს გრძელვადიანი პერიოდით და ა.შ. კასატორის განმარტებით, იმ პირობებში, როდესაც მსგავსი მომსახურება ემსახურება საერთაშორისო გადაზიდვას და ის წარმოადგენს ექსპორტისათვის მიზანმიმართულ მოქმედებას, მაშინ საქონლის შენახვის პირობები, ვადები და ა.შ. არ უნდა იქნეს რელევანტურად მიჩნეული. კასატორის შეფასებით, ამოსავალი წერტილი ამ შემთხვევაში არის ის, რომ საქონელი გამიზნულია ექსპორტისათვის და შემდგომში ხდება მისი ექსპორტი. იმ შემთხვევაში, თუ გარკვეული მიზეზების გამო არ მოხდება საქონლის ექსპორტი და მოხდება მისი უკან გატანა, მაშინ ის ვეღარ სარგებლობს ამ შეღავათით და უნდა მოხდეს მისი დაბეგრვა ჩვეულებრივი წესით, რასაც კასატორის მითითებით, საზოგადოება ახორციელებდა საქონლის უკან გატანის შემთხვევაში. იგივე შესაძლებელია მოხდეს უკვე გემში ჩატვირთული საქონლის მიმართ, კერძოდ, თუ არ მოხდება მისი ექსპორტი და მოხდება საქონლის უკან გადმოტვირთვა, გაწეული მომსახურება ჩვეულებრივი წესით უნდა დაიგებოს დღგ-ით. ამდენად, ასეთ შემთხვევაში სახელმწიფოს ინტერესები გადასახადის საშეღავათო რეჟიმით უსაფუძვლოდ სარგებლობის რისკთან დაკავშირებით არის სრულიად დაცული და სახელმწიფოს რაიმე სახის ზიანი არ ადგება.

კასატორი მიიჩნევს, რომ ექსპორტის რეჟიმში საქონლის მოქცევის მომენტი არა საქონლის გემში ჩატვირთვიდან, არამედ მისი საბაჟო კონტროლის ზონაში განთავსების მომენტიდან იწყება, რაც ავტომატურად მოიცავს როგორც საქონლის სატრანსპორტო საშუალებიდან გადმოტვირთვას, ასევე მის დასაწყობებას და მომზადებას გემში ჩატვირთვისათვის. შესაბამისად, სასამართლოს მიერ გადაწყვეტილებაში დადგენილი „ექსპორტისათვის მიზანმიმართული პირველი მოქმედება“ არის არა საქონლის გემში ჩატვირთვა, არამედ მისი საბაჟო კონტროლის ზონაში შემოტანა და განთავსება.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 18 მაისისა და 18 ივნისის განჩინებებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და შპს „...ის“ საკასაციო საჩივრები.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 14 ნოემბრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და შპს „...ის“ საკასაციო საჩივრები მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მათი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრების გარეშე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2020 წლის 23 სექტემბრის განჩინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და შპს „...ის“ საკასაციო საჩივრების განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრებით.

სამოტივაციო ნაწილი:

საკასაციო სასამართლო გაეცნო საქმის მასალებს, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებები, შეამოწმა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობა, რის შემდეგაც მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს, ხოლო შპს „...ის“ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 16 მაისის გადაწყვეტილება სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში და ამ ნაწილში მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს „...ის“ სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 13 ივნისის #30124, 2014 წლის 15 ივლისის #33853 და 2014 წლის 12 დეკემბრის #51771 ბრძანებების საფუძველზე, ჩატარდა შპს „...ის“ (ს/ნ ...) კამერალური თემატური შემოწმება, შესამოწმებელი პერიოდი: 01.01.2010 წლიდან 01.01.2014 წლამდე. შემოწმების საფუძველი: აუდიტის დეპარტამენტის რისკების მართვის სამმართველოს უფროსის 2013 წლის 12 აგვისტოს #88837-21-14 და შემოწმების მთავარი სამმართველოს გასვლითი საგადასახადო შემოწმების მე-6 სამმართველოს მთავარი აუდიტორის 2013 წლის 2 სექტემბრის #96958-21-14 მოხსენებითი ბარათები. შემოწმებით მოცული საკითხები: დამატებული ღირებულების გადასახადი: 01.01.2010 - 01.01.2014 წლებში კომპანიის მიერ ჯართის ჩატვირთვის მომსახურების დღგ-ით დაბეგრვის საკითხის სისწორის დადგენა. 12 დეკემბერს შედგა საგადასახადო შემოწმების აქტი.

შემოწმების აქტის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს დაერიცხა დამატებული ღირებულების გადასახადი: **2010 წელი:** შესამოწმებელი პერიოდი - სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 357 153; დამატებით დარიცხული ჯარიმა - 37 040; **2011 წელი:** შესამოწმებელი პერიოდი - სრული; თანაბრებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 371

834; დამატებით დარიცხული ჯარიმა - 185 917; **2012 წელი:** შესამოწმებელი პერიოდი - სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 161 600; დამატებით დარიცხული ჯარიმა - 80 800; **2013 წელი:** შესამოწმებელი პერიოდი - სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 30 779; დამატებით დარიცხული ჯარიმა - 15 390.

1) დღ-თი დასაბეგრი ბრუნვა: დეკლარირებული მონაცემები - 3 727 445 ლ; შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემები - 8 846 140 ლ; სხვაობა - 5 118 695 ლ; **2) დასაბეგრი ბრუნვაზე გაანგარიშებული დღ:** დეკლარირებული მონაცემები - 670 940 ლ; შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემები - 1 592 305 ლ; სხვაობა - 921 365 ლ; **3) ჩასათვლელი დღ-ის თანხა:** დეკლარირებული მონაცემები - 501 656 ლ; შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემები - 3 501 656 ლ; სხვაობა: 0 ლ; **4) ბიუჯეტში გადასახდელი დღ:** დეკლარირებული მონაცემები: -2 830 716 ლ; შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემები: -1 909 351 ლ; სხვაობა - 921 365 ლ; 5) შემოწმებით დამატებით დარიცხული თანხები: ძირითადი გადასახადი 921 365 ლ; ჯარიმა: 339 146 ლ; სხვაობის სამართალდარღვევების გამომწვევი ქმედებები: 1 260 511 ლ.

თანხობრივი შედეგის გაშიფვრა ეპიზოდების მიხედვით:

1) დასაბეგრი ბრუნვა: საზოგადოებას საბაჟო სააწყოში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართის) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურების ღირებულებას განსაზღვრავს მის მიერ დადგენილი ტარიფების მიხედვით. აღნიშნულ ოპერაციებზე (შენახვა და დატვირთვა) გაწეული მომსახურებისას. ღირებულებას საზოგადოება არ ზეგრავს დღ-თი, იმ მოტივით, რომ ეს მომსახურებები განეკუთვნება საერთაშორისო გადაზიდვებს. **აუდიტორის შეფასება:** საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 163-ე მუხლის „გ“ ქვეპუნქტის, მე-8 მუხლის 25-ე ნაწილის, 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის (2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ-დ“ ქვეპუნქტის) საფუძველზე, საერთაშორისო გადაზიდვა არის ნებისმიერი სატრანსპორტო საშუალებით ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში მოქცეული ტვირთების გადაზიდვა. შავი ლითონის ჯართის ექსპორტის რეჟიმში მოქცევა ხდება გემზე ჩატვირთვისა და აწონვის შემდგომ. შესაბამისად, გემში ჩატვირთვამდე მასზე გაწეული მომსახურება არ ითვლება საერთაშორისო გადაზიდვასთან დაკავშირებულ მომსახურებად, რადგან იგი არ არის მოქცეული ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში. აღნიშნულიდან გამომდინარე, შავი ლითონის ჯართის შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურებები ექვემდებარება დღ-თი დაბეგვრას. დღ-თი დასაბეგრი საერთო თანხა შეადგენს 5 118 695 ლარს; **თანხობრივი შედეგი:** 3 003 961 ლარი; **გადამხდელის კომენტარი:** არ ეთანხმება.

„გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 12 დეკემბრის #51922 ბრძანების თანახმად, შპს „...ს“ (ს/ნ ...) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა სულ 1 260 511 ლარი, მათ შორის ძირითადი: 921 365 ლარი, ჯარიმა - 3 339 146 ლარი; დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები - 0, შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები 0 ლარით. განიმარტა გადასახადების/გადასახდელების აღრიცხვის ბარათზე ასახვის, ბრძანების გასაჩივრების წესი და ვადა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 12 დეკემბრის #094-254 საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, შპს „...ს“ (ს/ნ ...) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის საფუძველზე, ბრძანება #51922, თარიღი 12.12.2014წ., გადასახდელად დაერიცხა **დღ:** ძირითადი გადასახადი: 921 365 ლარი, ჯარიმა - 3 339 146 ლარი, საურავი 52 812.53 ლარი, სულ - 1 313 323.53 ლარი; **უკუდაბეგვრის წესით დარიცხული:** ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა - 0 ლარი, საურავი - 66 385.66 ლარი, სულ - 66 385.66 ლარი; მოგების გადასახადი: ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა 0 ლარი, საურავი 32 096.09 ლარი, სულ - 32 096.09 ლარი; **საშემოსავლო გადასახადი:** ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა - 0 ლარი, საურავი - 220 047.79 ლარი, სულ - 220 047.79 ლარი; **სოფ. დაზღვევის გადასახადი:** ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა - 0 ლარი, საურავი - 2 423.24 ლარი, სულ - 2 423.24 ლარი; ქონების გადასახადი: ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა - 0 ლარი, საურავი - 40260.02 ლარი, სულ - 40 260.02 ლარი; **იმპორტის გადასახადი:** ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა - 0 ლარი, საურავი - 7.34 ლარი, სულ - 7.34 ლარი; **სულ:** ძირითადი გადასახადი: 921 365 ლარი, ჯარიმა - 3 339 146 ლარი, საურავი - 414 033.57 ლარი, სულ - 1 674 544.57 ლარი.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 02.09.2013, 15.05.2014, 15.05.2014, 02.07.2014, 16.07.2014, 04.08.2014 წლის #42528, #25300, #25301, #32410, #34001, #360067 ბრძანებების საფუძველზე, ჩატარდა შპს „...ს“ (ს/ნ ...) გასვლითი სრული საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელი პერიოდი: 27.08.2007წ. - 01.01.2013წ. შემოწმების საფუძველი: აუდიტის დეპარტამენტის რისკების მართვის სამმართველოს უფროსის 2013 წლის 12 აგვისტოს #88837-21-14 და შემოწმების მთავარი სამმართველოს გასვლითი საგადასახადო შემოწმების მე-6 სამმართველოს მთავარი აუდიტორის 2013 წლის 2 სექტემბრის #96958-21-14 მოხსენებითი ბარათები. 2014 წლის 15 დეკემბერს შედგა საგადასახადო შემოწმების აქტი.

შემოწმების აქტის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს უკუდაბეგვრის წესით დაერიცხა დამატებული ღირებულების გადასახადი: **2008 წელი:** შესამოწმებელი პერიოდი - სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი - 248 110 ლ; დამატებით დარიცხული ჯარიმა -1423 ლ; **2009 წელი:** შესამოწმებელი პერიოდი - სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი - 2 933 050 ლ; დამატებით დარიცხული ჯარიმა - 63 409 ლ; **2010 წელი:** შესამოწმებელი პერიოდი - სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 0

სესიის/სესიების/სესიების - სესიის, დასაწყისის/დასაწყისის/დასაწყისის სესიის/სესიის/სესიის, დამატებით დარიცხული ჯარიმა - 0; **2011 წელი:** შესამოწმებელი პერიოდი - სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 0; დამატებით დარიცხული ჯარიმა - 0; **2012 წელი:** შესამოწმებელი პერიოდი - სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 0; დამატებით დარიცხული ჯარიმა - 0; **2013 წელი:** შესამოწმებელი პერიოდი - სრული; დამატებით დარიცხული ძირითადი გადასახადი: 0; დამატებით დარიცხული ჯარიმა - 0.

1) დღგ-თი დასაბეგრი ბრუნვა: დეკლარირებული მონაცემები - 8 480 826 ლ; შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემები - 11 484 787 ლ; სხვაობა - 3 003 961 ლ; **2) დასაბეგრი ბრუნვაზე გაანგარიშებული დღგ:** დეკლარირებული მონაცემები - 1 526 665 ლ; შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემები - 20 673 378 ლ; სხვაობა - 540 713 ლ; **3) ჩასათვლელი დღგ:** დეკლარირებული მონაცემები - 6 598 119 ლ; შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემები - 6 597 672 ლ; სხვაობა: -447 ლ; **4) ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ:** დეკლარირებული მონაცემები: -5 071 454 ლ; შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემები: -4 530 294 ლ; სხვაობა - 541 160 ლ; 5) **შემოწმებით დამატებით დარიცხული თანხები:** ძირითადი გადასახადი: 541 160 ლ; ჯარიმა: 64 832 ლ; სხვაობის სამართალდარღვევების გამომწვევი ქმედებები: 605 992 ლ.

თანხობრივი შედეგის გაშიფვრა ეპიზოდების მიხედვით:

1) დასაბეგრი ბრუნვა: საზოგადოება 2008-2009 წლებში საბაჟო საწყობში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართის) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურების ღირებულებას განსაზღვრავს მის მიერ დადგენილი ტარიფების მიხედვით. აღნიშნულ ოპერაციებზე (შენახვა და დატვირთვა) გაწეული მომსახურებებისას ღირებულებას საზოგადოება არ ბეგრავს დღგ-თი, იმ მოტივით, რომ ეს მომსახურებები განეკუთვნება საერთაშორისო გადაზიდვებს. **აუდიტორის შეფასება:** 2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, საერთაშორისო გადაზიდვა არის ნებისმიერი სატრანსპორტო საშუალებით ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში მოქცეული ტვირთების გადაზიდვა. შავი ლითონის ჯართის ექსპორტის რეჟიმში მოქცევა ხდება გემზე ჩატვირთვისა და აწონვის შემდგომ. შესაბამისად, გემში ჩატვირთვამდე მასზე გაწეული მომსახურება არ ითვლება საერთაშორისო გადაზიდვასთან დაკავშირებულ მომსახურებად, რადგანაც იგი არ არის მოქცეული ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში. აღნიშნულიდან გამომდინარე, შავი ლითონის ჯართის შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურებები ექვემდებარება დღგ-თი დაბეგრვას. დღგ-თი დასაბეგრი საერთო თანხა შეადგენს 3 003 961 ლარს; **თანხობრივი შედეგი:** 3 003 961 ლარი; **გადამხდელის კომენტარი:** არ ეთანხმება.

2) შემოწმებით დადგინდა, რომ კომპანიის 2008 წლის იანვარ-თებერვლის დღგ-ის ჩასათვლელმა თანხამ შეადგინა 408 364 ლარი, ნაცვლად 408 811 ლარისა. **აუდიტორის შეფასება:** ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, აღნიშნული პერიოდის დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა შემცირდება სხვაობის თანხით - 447 ლარით. თანხობრივი შედეგი: 447 ლარი; გადამხდელის კომენტარი: არ ეთანხმება.

წინა საგადასახადო შემოწმების ან სხვა შემოწმების (რევიზიის) შედეგები: 2014 წლის 12 დეკემბერს შედგენილი თემატური კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტი.

„გადასახადების/გადასახდელის და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის უფროსის 2014 წლის 16 დეკემბრის #52345 ბრძანების თანახმად, შპს „...ს“ (ს/ნ ...) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა სულ 608 848 ლარი, მათ შორის, ძირითადი: 543 064 ლარი, ჯარიმა - 65 784 ლარი; დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები - 0, შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები - 0 ლარით. განიმარტა გადასახადების/გადასახდელის აღრიცხვის ბართზე ასახვის, გასაჩივრების წესი და ვადა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის #094-276 საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, შპს „...ს“ (ს/ნ ...) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის საფუძველზე, ბრძანება #52345, თარიღი 16.12.2014წ., გადასახდელად დაერიცხა **დღგ:** ძირითადი გადასახადი: 541160 ლარი, ჯარიმა - 64 835 ლარი, საურავი - 310 511.15 ლარი, სულ - 916 503 ლარი; **უკუდაბეგვრის წესით დარიცხული:** ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა - 0 ლარი, საურავი - 58 547 ლარი, სულ - 58 547 ლარი; **მოგების გადასახადი:** ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა - 0 ლარი, საურავი - 36 969.43 ლარი, სულ 36 969.43 ლარი; **საშემოსავლო გადასახადი:** ძირითადი გადასახადი: 1904 ლარი, ჯარიმა - 952 ლარი, საურავი - 132 671.65 ლარი; სულ 135 527.65 ლარი; **სოც. დაზღვევის გადასახადი:** ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა - 0 ლარი, საურავი - 1584.45 ლარი, სულ - 1584.45 ლარი; **ქონების გადასახადი:** ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა - 0 ლარი, საურავი - 43 514.66 ლარი, სულ - 43514.66 ლარი; **იმპორტის გადასახადი:** ძირითადი გადასახადი: 0 ლარი, ჯარიმა - 0 ლარი, საურავი - 7.19 ლარი, სულ - 7.19 ლარი; **სულ:** ძირითადი გადასახადი: 543 064 ლარი, ჯარიმა - 65 784 ლარი, საურავი - 583 805 ლარი, სულ - 1 192 653 ლარი.

„საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის უფლების წარმოშობის შესახებ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის #094-5145 შეტყობინების თანახმად, შპს „...ს“ (ს/ნ ...) ნებისმიერ ქონებაზე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის საფუძველზე, წარმოშობილ იქნა საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის უფლება, განიმარტა შეტყობინების გასაჩივრების წესი და ვადა.

შპს „...მა“ 2014 წლის 25 დეკემბერს ორი საჩივრით მიმართა შემოსავლების სამსახურს. საზოგადოებამ **პირველი საჩივრით** 2014 წლის 12 დეკემბრის #094-254 საგადასახადო მოთხოვნის, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის უფროსის 2014 წლის 12 დეკემბრის #51922 ბრძანების 2014 წლის 12 დეკემბრის თარიღის შემოწმების აქტის

თბილისი, 2014 წლის 12 დეკემბრის თხზულებით კაყოალყო საგადასახადო თყოყოთის აყოთა და „საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის უფლების წარმოშობის შესახებ“ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის #094-5145 შეტყობინების ბათილად ცნობა მოითხოვა. მეორე საჩივრით შპს „...მა“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის #094-276 საგადასახადო მოთხოვნის, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის უფროსის 2014 წლის 16 დეკემბრის #52345 ბრძანებისა და 2014 წლის 15 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის ბათილად ცნობა მოითხოვა.

შპს „...ის“ (ს/წ ...) საჩივრის არდაკმაყოფილების თაობაზე“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის 2015 წლის 18 თებერვლის #4509 ბრძანების თანახმად, შპს „...ის“ (ს/წ ...) საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. განიმარტა ბრძანების გასაჩივრების წესი და ვადა.

მედიაციის საბჭომ მიუთითა, რომ ფაქტობრივი გარემოება, რამაც აღნიშნულ ნაწილში დარიცხვა განაპირობა, არის ის გარემოება, რომ შპს „...ის“ საწყობში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართი) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურებას განიხილავს 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით დასაბეგრ მომსახურებად. შემოწმების მიერ აღნიშნული ოპერაცია ამავე კოდექსის მე-12 მუხლის მე-15 ნაწილის საფუძველზე, დაიბეგრა დღგ-ით.

მედიაციის საბჭომ მიუთითა, რომ შპს „...ის“ მიერ განხორციელებული საწყობში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართი) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურება არ წარმოადგენდა საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ მომსახურებას და ამდენად, აუდიტის დეპარტამენტის ქმედება შეესაბამებოდა საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნებს. სამართლებრივი საფუძველი: საქართველოს საბაყო კოდექსის 65-ე მუხლის პირველი და მეორე ნაწილი, 167-ე მუხლი.

შპს „...ის“ (ს/წ ...) საჩივრის არდაკმაყოფილების თაობაზე“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის 2015 წლის 18 თებერვლის #4510 ბრძანების თანახმად, შპს „...ის“ (ს/წ ...) საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. განიმარტა ბრძანების გასაჩივრების წესი და ვადა.

1) მედიაციის საბჭომ მიუთითა, რომ ფაქტობრივი საფუძველი, რამაც აღნიშნულ ნაწილში დარიცხვა განაპირობა, იყო ის გარემოება, რომ შპს „...ის“ საწყობში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართი) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურებას განიხილავს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით დასაბეგრ მომსახურებად. შემოწმებით აღნიშნული ოპერაცია, ამავე კოდექსის მე-8 მუხლის მე-25 ნაწილის საფუძველზე, დაიბეგრა დღგ-ით.

მედიაციის საბჭომ მიიჩნია, რომ შპს „...ის“ მიერ განხორციელებული საწყობში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართი) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურება არ წარმოადგენდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ მომსახურებას. ამდენად, აუდიტის დეპარტამენტის ქმედება შეესაბამებოდა საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნებს. გადამხდელის საჩივარი აღნიშნულ ნაწილში დაუსაბუთებელი იყო და იგი არ უნდა დაკმაყოფილებულიყო.

2) მედიაციის საბჭომ უსაფუძველობის გამო არ გაიზიარა მომჩივნის მოსაზრება, რომ 2012 წლის ივნისის თვეში გადახდილი თანხის დღგ-ის პირადი აღრიცხვის ბარათიდან სხვა გადასახადში გადაუტანლობის გამო, დარიცხული საურავი უნდა დაქვემდებარებოდა შემცირებას და აღნიშნა, რომ საურავის დარიცხვა ხორციელდება გადასახადის თანხაზე და იგი არის სხვაობა გადასახადის გადამხდელის შეუსრულებელ საგადასახადო ვალდებულებებსა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ჯამს შორის. ვინაიდან, გადამხდელის მიერ ძირითადი გადასახადი კანონით დადგენილ ვადაში არ იქნა გადახდილი, საურავი საწარმოს მიმართ დარიცხული იყო კანონმდებლობის შესაბამისად. სამართლებრივი საფუძველი: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლის პირველი და მეორე ნაწილი.

3) მედიაციის საბჭომ მიიჩნია, რომ საქმეზე არსებული მასალებით დასტურდებოდა, რომ შპს „...ის“ (ს/წ ...) საგადასახადო შემოწმების შედეგად დარიცხული თანხების მიხედვით წარმოევა საგადასახადო დავალიანება, შესაბამისად, 2014 წლის 16 დეკემბრის #094-5154 „საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლების შეტყობინება“ გამოცემული იყო მოქმედი კანონმდებლობის დაცვით და არ არსებობდა მისი გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი. სამართლებრივი საფუძველი: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის მე-2 ნაწილი.

შპს „...მა“ საჩივარი წარადგინა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში და მოითხოვა 1) სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 12 დეკემბრის #094-254 საგადასახადო მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის #094-276 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა, ასევე, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 18 თებერვლის #4509 და #4510 ბრძანებების ბათილად ცნობა იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა შპს „...ის“ მოთხოვნა დარიცხული დღგ-ის და ჯარიმების, საურავების გაუქმების შესახებ, შემდეგი ოდენობით: ა) სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ კამერალური შემოწმების ჩატარების შედეგად დარიცხული 1 674 544 ლარი; ბ) სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ საბოლოო შემოწმების ჩატარების შედეგად დარიცხული 1 192 653 ლარი; ამასთან, საჩივრის ავტორმა მოითხოვა კომპანიის მიერ ზედმეტად გადახდილი დღგ 44 500 ლარის ოდენობით 2012 წლის

უკუდაბეგვის დღ-ის საგადასახადო ბარათზე ასახვა და ძეგოქების აქტითა და საგადასახადო მოთხოვნით დარიცხული თანხის კორექტირება, ხოლო იმ შემთხვევაში, თუ კომპანიის მოთხოვნა არ დაკმაყოფილებოდა, გადასახადის გადამხდელმა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 209-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, როგორც კეთილსინდისიერი გადამხდელი, დარიცხული სანქციის გადახდის ვალდებულებისგან გათავისუფლება მოითხოვა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 7 აპრილის #9849/2/15 გადაწყვეტილების (საჩივარი #9849/2/15) თანახმად, საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ნაწილობრივ გაუქმდა შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 18 თებერვლის #4509 და #4510 ბრძანებები; ნაწილობრივ გაუქმდა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 12 დეკემბრის #094-254 და 2014 წლის 16 დეკემბრის #094-276 საგადასახადო მოთხოვნები; აუდიტის დეპარტამენტს ამ გადაწყვეტილების მიხედვით დარიცხული საგადასახადო ვალდებულების გადაანგარიშება დაევა. განიმარტა გადაწყვეტილების გასაჩივრების წესი და ვადა.

გადაწყვეტილებაში მიეთითა: **დავის საგანი:** ექსპორტისთვის განკუთვნილი მეორადი შავი ლითონისათვის გაწეული მომსახურების დღ-თი დაბეგვა. **გასაჩივრებული გადაწყვეტილება:** 1) შემოსავლების სამსახურის 18.02.2015 წლის #4509 ბრძანება 2) შემოსავლების სამსახურის 18.02.2015 წლის #4510 ბრძანება; 3) აუდიტის დეპარტამენტის 12.12.2014წ. #094-254 „საგადასახადო მოთხოვნა“; 4) აუდიტის დეპარტამენტის 16.12.2014წ. #094-276 „საგადასახადო მოთხოვნა“; **დარიცხული თანხა:** 1 674 544. 57 ლარი (12.12.2014წ. #094-254 „საგადასახადო მოთხოვნა“) და 1 192 653 ლარი (16.12.2014წ. #094-276 „საგადასახადო მოთხოვნა“). **პროცედურული საკითხები:** სადავო საკითხები, ფაქტების აღწერა, შემოსავლების სამსახურის არგუმენტაცია, მომჩივანის არგუმენტაცია.

დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ საჩივარი უნდა დაკმაყოფილებულიყო ნაწილობრივ შემდეგ გარემოებათა გამო: 1) სამართლებრივი საფუძველი: 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტი; მე-12 მუხლის მე-15 ნაწილი; საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ პუნქტის „გ.დ“ ქვეპუნქტი; მე-8 მუხლის 25-ე პუნქტი; 163„ბ“ მუხლი; საქართველოს საბაჟო კოდექსის 65-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილი; 167-ე მუხლი.

გადაწყვეტილებაში აღინიშნა, რომ სადავო დარიცხვას საფუძველად დაედო ის გარემოება, რომ შპს „...ი“ საწყობში ექსპორტისთვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართი) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურებას განიხილავს 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტისა და საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ პუნქტის „გ.დ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე დღ-ის ნულოვანი განაკვეთით დასაბეგრ მომსახურებად. შემოწმების მიერ აღნიშნული ოპერაცია ამავე კოდექსის მე-12 მუხლის მე-15 ნაწილისა და საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 25-ე პუნქტის საფუძველზე, დაიბეგრა დღ-თი. მომჩივანის განცხადებით, მის მიერ სადავო მომსახურების გაწევა ხორციელდება შესაბამისი დეკლარაციის წარდგენამდე.

საბჭომ მიიჩნია, რომ შპს „...ის“ მიერ განხორციელებული საწყობში ექსპორტისთვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართის) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურება არ წარმოადგენდა 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტისა და საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ პუნქტის „გ.დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ მომსახურებას და ამდენად, საგადასახადო ორგანოს ქმედება შესაბამებოდა საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნებს.

2) საბჭომ მიიჩნია, რომ შპს „...ი“ საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლი მე-7 ნაწილის საფუძველზე, უნდა გათავისუფლებულიყო სადავო ნაწილში დარიცხული ჯარიმისაგან. სამართლებრივი საფუძველი: საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი.

3) მეწარმის არგუმენტის თაობაზე, საკომპენსაციო თანხის (რომელიც ისედაც მოიცავდა დღ-ის თანხას) დღ-ის ღირებულებით გაზრდასთან დაკავშირებით, საბჭომ გადაწყვიტა, აუდიტის დეპარტამენტს დავალებოდა ხელშეკრულებების შესწავლის საფუძველზე განესაზღვრა, მოიცავდა თუ არა საკომპენსაციო თანხა დღ-ს, თუ შემოწმებით საკომპენსაციო თანხა გაზრდილი იყო დღ-ის ღირებულებით, დამატებით დასარიცხი დღ-ის გაანგარიშება მომხდარიყო საკომპენსაციო თანხიდან.

„გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 6 მაისის #15192 ბრძანების თანახმად, შპს „...ს“ (ს/ნ ...) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, შეუმცირდა ჯარიმა 403 918 ლარით. განიმარტა, რომ დასარიცხი/შესამცირებელი გადასახადები/გადასახდელები შპს „...ის“ (ს/ნ ...) პირადი აღრიცხვის ბარათზე ასახულიყო ბრძანების დანართში მითითებული გადასახადების/გადასახდელების სახეებისა და გადახდის ვადების მიხედვით.

მითითებული ბრძანების დანართის მიხედვით, შპს „...ის“ (ს/ნ ...) პირადი აღრიცხვის ბარათზე დასარიცხი/შესამცირებელი თანხების შესახებ, **დამატებული ღირებულების გადასახადი:** 1) შემცირება - 15.12.2014; გადასახდელი თანხა: ძირითადი - 0; ჯარიმა - 64,832; 2) შემცირება - 12.12.2014; გადასახდელი თანხა: ძირითადი - 0; ჯარიმა - 339, 146; სულ შესამცირებელი ჯარიმა - 403 918 ლარი.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 6 მაისის #096-122 საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, შპს „...ს“ (ს/ნ ...) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის საფუძველზე, ბრძანება #14191, თარიღი 06.05.2015წ., გადასახდელად დაერიცხა **დღ:** ძირითადი გადასახადი: 0

ლარი, ჯარიმა - 4 033 978 ; საურავი: 0 ლარი, სულ - 4 033 978 ლარი.

მოსარჩელე მხარის მიერ მტკიცებულებების სახით წარდგენილი იყო: 1) ჯართის მომსახურების ხელშეკრულება; 2) სატვირთო მომსახურების ხელშეკრულება; 3) დანართი სატვირთო მომსახურების ხელშეკრულებაზე, ტარიფები დანაწევრებული ჯართი; 4) საბაჟო დეკლარაციები.

1) „ჯართის მომსახურების ხელშეკრულება“ დადებული იყო 2007 წლის 2 ნოემბერს კერძო სამართლის იურიდიულ პირთან. ხელშეკრულების 1.1. მუხლით, ხელშეკრულების საგანია იმ ვადებისა და პირობების განსაზღვრა, რომლის მიხედვითაც ტერმინალი და აგენტი ახდენენ მომსახურების გაწევას. 1.3. ტერმინალი ექსპლუატაციას უწევს ბათუმის პორტის მე-6 ნავსადგომს და ვალდებულია მართოს კლიენტის ტვირთი კლიენტის მიერ ტერმინალისათვის მოწოდებული ინსტრუქციების შესაბამისად.

2) „სატვირთო მომსახურების ხელშეკრულება“ დადებულია 2009 წლის 1 ივნისს კერძო სამართლის იურიდიულ პირთან. ხელშეკრულების 1.1. მუხლით, ხელშეკრულების საგანია ტერმინალის მიერ შემკვეთისათვის მომსახურების გაწევის ვადებისა და პირობების განსაზღვრა. მე-3 მუხლით დადგენილია ხელშეკრულების ფასი და ანგარიშსწორების პირობები, კერძოდ: 3.1. მომსახურების საფასური განისაზღვრება ბსსტ-ს სტანდარტული ტარიფებით, რომელიც მოქმედებს მომსახურების გაწევის პირობებში; 3.2. ტერმინალს უფლება აქვს შემკვეთთან შეთანხმების გარეშე შეცვალოს მომსახურების ტარიფები. ტერმინალი აცნობებს შემკვეთს ტარიფებში ცვლილებების შესახებ ცვლილებების ამოქმედებამდე ორი კვირით ადრე. 3.4. მომსახურების საფასურის ანაზღაურება უნდა მოხდეს ანგარიშგაქტურის მიღებიდან 7 (შვიდი) საბანკო დღის განმავლობაში. შემკვეთის მიერ გადახდის ვადის დარღვევის შემთხვევაში, მას დაეკისრება პირგასამტეხლოს გადახდა მომსახურების მთლიანი ღირებულების 2%-ს ოდენობით ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე. 3.5. ანგარიშსწორება ხდება საქართველოს ნაციონალურ ვალუტაში, რომელიც დაანგარიშებული იქნება საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ მომსახურების გაწევის დღეს დადგენილი აშშ დოლარის კურსის მიხედვით. 6.2. მუხლის მიხედვით, სხვა სახის მომსახურების პირობები განისაზღვრება დანართი #1-ით და დაკავშირებულია დატვირთვის, ჩამოტვირთვის, გადატვირთვის, დასაწყობების, ქირავნობის და მოცდენის დროის ღირებულების დაანგარიშების მეთოდების განსაზღვრასთან, რაც გამოიყენება შესაბამისი ანგარიშგაქტურებისათვის საჭირო ციფრის მიღებისათვის.

3) „დანართი, სატვირთო მომსახურების ხელშეკრულებაზე, ტარიფები დანაწევრებული ჯართი“, დადგენილი ტარიფები: ნავმისადგომიდან გემში ჩატვირთვა - \$17.00 ტონაზე; ჩატვირთვა ნავმისადგომიდან მანქანებში და სარკინიგზო ვაგონებში - \$17.00 ტონაზე; პირდაპირი ჩატვირთვა მანქანებიდან და სარკინიგზო ვაგონებიდან ჯართის დასაწყობება ნავმისადგომზე - \$1.20. ტონაზე; პრესინგი - \$300.00 საათში.

4) წარმოდგენილი 3 (სამი) საბაჟო დეკლარაცია არ შეიცავს მითითებას გადასახადების სახის, დასაბეგრი ბაზისა და თანხის თაობაზე.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (ძალადაკარგულია 2011 წლის 1 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 17.08.2010 #3591 კანონით) მე-12 მუხლის მე-15 ნაწილზე, რომლის თანახმად, საერთაშორისო გადაზიდვა არის ნებისმიერი სახის სატრანსპორტო საშუალებით ტრანზიტის ან ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში მოქცეული ან იმპორტამდე (საქონლის თავისუფალ მიმოქცევაში გაშვებამდე) ტვირთების გადაზიდვა, აგრეთვე ორი ქვეყნის გაგზავნისა და დანიშნულების პუნქტებს შორის შესაბამისი სატრანსპორტო საშუალებით მგზავრთა გადაყვანა.

საკასაციო პალატა ასევე მიუთითებს 2011 წლიდან მოქმედი საგადასახადო კოდექსის სადავო პერიოდში არსებული რედაქციის მე-8 მუხლის 25-ე ნაწილზე, რომლის თანახმად, საერთაშორისო გადაზიდვა არის ავტოსატრანსპორტო საშუალებით ან სარკინიგზო ტრანსპორტით, საზღვაო, სამდინარო ან საჰაერო ხომალდით მგზავრთა, საქონლის (მათ შორის, ფოსტის) სხვადასხვა სახელმწიფოში, რომელთაგან ერთ-ერთი საქართველოა, მდებარე ორ პუნქტს შორის ნებისმიერი გადაზიდვა. ამასთანავე, საერთაშორისო გადაზიდვას არ მიეკუთვნება: ა) გადაზიდვა, რომელიც ხორციელდება მხოლოდ საქართველოს საზღვრების გარეთ მდებარე პუნქტებს შორის ან მხოლოდ საქართველოს საზღვრების შიგნით მდებარე პუნქტებს შორის; ბ) საქონლის მილსადენით და ელექტროგადამცემი ხაზით გადაადგილება.

საკასაციო პალატა მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (ძალადაკარგულია 2011 წლის 1 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის, საქართველოს 17.08.2010 #3591 კანონით) 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.დ“ ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმად, დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით იბეგრება საერთაშორისო გადაზიდვების ტვირთისა და ბარგის დოკუმენტაციის მომზადების, ინსპექტირების, დათვალიერების, სატრანსპორტო დამუშავების (მათ შორის, დატვირთვისა და გადმოტვირთვის), ტრანსპორტირებისათვის შეფუთვისა და შენახვის მომსახურება.

ამასთან, საკასაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს 2011 წლიდან მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ პუნქტის „გ.დ“ ქვეპუნქტის სადავო პერიოდში მოქმედ რედაქციაზე, რომლის თანახმად, ჩათვლის უფლებით დღგ-ისგან გათავისუფლებულია ექსპორტში, რეექსპორტში, გარე გადამუშავებაში ან ტრანზიტში მოქცეული საქონლის გადაზიდვა და ამ გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებული მომსახურების გაწევა. ამასთანავე, ასეთ გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებულ მომსახურებას განეკუთვნება ტვირთის დოკუმენტაციის მომზადების, ინსპექტირების, დათვალიერების, სატრანსპორტო დამუშავების (მათ შორის, დატვირთვისა და გადმოტვირთვის), ტრანსპორტირებისათვის

შეფუთვისა და შენახვის მომსახურება.

საკასაციო პალატა უპირველესად ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ წარმოდგენილი სარჩელით მოსარჩელე სადავოდ ხდის შესამოწმებელ პერიოდში შპს „...ის“ საწყობში ექსპორტისათვის განკუთვნილი საქონლის (შავი ლითონის ჯართის) შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურების დაბეგვრას დამატებული ღირებულების გადასახადით. სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით კი, შპს „...ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდა მხოლოდ საქონლის გემზე დატვირთვის მომსახურების ნაწილში, ხოლო საქონლის შენახვის საკითხთან დაკავშირებით, სააპელაციო პალატამ სრულად გაიზიარა ადმინისტრაციულ ორგანოთა მოსაზრებები. საგულისხმოა, რომ სააპელაციო სასამართლომ გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში მოიხმო სადავო პერიოდებში მოქმედი საკითხის მარეგულირებელი საკანონმდებლო დანაწესები, მათ საფუძველზე დადგენილი საგადასახადო შეღავათები ერთმანეთისაგან გამიჯნა საქონლის გემზე დატვირთვისა და გემზე დატვირთვამდე გაწეული საქონლის შენახვის მომსახურებებთან მიმართებით და მიიჩნია, რომ გემზე დატვირთვის მომსახურება ითვლებოდა უშუალოდ საერთაშორისო გადაზიდვასთან დაკავშირებულ მომსახურებად, რის გამოც იგი უნდა დაბეგრილიყო დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით, ხოლო დატვირთვამდე გაწეული საქონლის შენახვის მომსახურება არ ექვემდებარებოდა დღგ-ისგან გათავისუფლებას.

საკასაციო პალატა ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს ზემოაღნიშნულ მსჯელობას და განმარტავს, რომ საგადასახადო შეღავათების ფარგლების ასეთი დიფერენცირება სცდება სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსებით დადგენილ საკანონმდებლო მოთხოვნებს. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ექსპორტის მიზნით გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებულ მომსახურებათა ჩამონათვალს საგადასახადო კანონმდებლობა ადგენს. კერძოდ, 2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.“ ქვეპუნქტი და 2011 წლიდან მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ პუნქტის „გ.“ ქვეპუნქტის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქცია პირდაპირ მიუთითებს, რომ სხვა მომსახურებებთან ერთად, ასეთ მომსახურებას განეკუთვნება სატრანსპორტო დამუშავების (მათ შორის, დატვირთვისა და გადმოტვირთვის), ტრანსპორტირებისათვის შეფუთვისა და შენახვის მომსახურებებიც. ამდენად, დასახელებული მომსახურებების მიმართ დღგ-ის საშეღავათო რეჟიმის გავრცელების მიზნებისათვის, აუცილებელია სისტემურად იქნეს დანახული კანონმდებლის რეალური მიზანი და მისი განზრახვა, რამაც განაპირობა არა მხოლოდ ექსპორტის პროცესის, არამედ ამ პროცესის ხელშეწყობი მომსახურებების დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან გათავისუფლება.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს არაერთ გადაწყვეტილებაში არის აღნიშნული, რომ „კანონი არის კანონმდებლის მიზნის განხორციელების ინსტრუმენტი და ამიტომ ის უნდა განიმარტოს კანონმდებლის ნამდვილი მიზნის, განზრახვის ადეკვატურად. სასამართლომ უნდა გამოიყენოს განმარტების ისეთი წესები, რომლის მიხედვით კანონი უნდა იყოს განმარტებული კანონმდებლის მიზნისა და მისი განხორციელების შესაძლებლობის ფარგლებში. სასამართლომ უნდა იხელმძღვანელოს კანონმდებლის განზრახვით, როგორც ნორმის განმარტების საშუალებით. კანონის განმარტება ემყარება გარკვეულ პრინციპებს: ობიექტურობის პრინციპს, რაც გულისხმობს, რომ განმარტება უნდა ეფუძნებოდეს კანონის ტექსტს და გამოხატავდეს კანონმდებლის ნებას; ერთიანობის პრინციპს, კერძოდ, ყოველი ნორმა განმარტებული უნდა იქნეს არა ფრაგმენტულად, არამედ სისტემური და ტელეოლოგიური მეთოდებით, კანონის ტექსტის ლოგიკურ ჭრილში; გენეტიკური განმარტების პრინციპს - გათვალისწინებულ უნდა იქნეს კანონმდებლის მიზანი და განზრახულობა. ამდენად, მოცემულ შემთხვევაში კანონი უნდა განიმარტოს აღნიშნული პრინციპების დაცვით. ნორმის, მისი ფაქტობრივი ელემენტებისა და სამართლებრივი შედეგის დაკონკრეტება ხორციელდება ნორმაში გამოყენებული ცნებების განმარტების გზით. ხსენებული განმარტების საშუალებით ხდება სამართლებრივი ნორმის ინტერპრეტაცია და მისი შინაარსის განსაზღვრა.“

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ ექსპორტი, როგორც საერთაშორისო ვაჭრობის გზა, განსაკუთრებულ მნიშვნელობას იძენს გლობალური ეკონომიკისათვის. ექსპორტი გულისხმობს ადგილობრივი საქონლითა თუ სერვისით ერთი ქვეყნიდან მეორე ქვეყანაში ვაჭრობას. საგულისხმოა, რომ ექსპორტი გავლენას ახდენს არა მხოლოდ საერთაშორისო ბაზრის მრავალფეროვნებაზე, არამედ იგი წარმოადგენს ქვეყნის ეკონომიკური განვითარების ერთ-ერთ მთავარ ფაქტორს, რომელიც ხელს უწყობს ადგილობრივი ბაზრის შესაძლებლობების დამღეევას და საერთაშორისო ბაზარზე ადგილობრივი პროდუქციის კონკურენტუნარიანობის მიღწევას. თავის მხრივ, ექსპორტის ზრდისათვის აქტიურად გამოიყენება მისი სტიმულირება, რომელიც რიგ შემთხვევებში, სწორედ ექსპორტის მიმართ გარკვეული საგადასახადო შეღავათების გავრცელებით არის გამოხატული. საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსებით დადგენილი ექსპორტთან დაკავშირებული მომსახურებების დღგ-ისაგან გათავისუფლებაც სწორედ ექსპორტის ხელშეწყობას და მის ზრდას ისახავს მიზნად. აქვე საგულისხმოა ისიც, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, დამატებული ღირებულების გადასახადი არის არაპირდაპირი გადასახადი, რომელიც დგინდება მიწოდებული (იმპორტირებული) საქონლის ან/და გაწეული მომსახურების ფასზე დანამატის სახით და რომელსაც იხდის მომხმარებელი (იმპორტიორი) ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის ან/და მომსახურების შეძენისას (იმპორტისას). არაპირდაპირი გადასახადის ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ეკისრება საქონლის მიმწოდებელს (იმპორტიორს) ან/და მომსახურების გამწევს. ამდენად, დამატებული

ღირებულების გადასახადის გადამხდელის განსაზღვრისას, არსებითია ერთმანეთისაგან გამიჯნოს გადასახადის იურიდიული და ეკონომიკური გადამხდელი. გადასახადის იურიდიული გადამხდელია პირი, რომელსაც ეკისრება გადასახადის ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება, ხოლო გადასახადის ეკონომიკური გადამხდელი არის საქონლის ან მომსახურების საბოლოო მომხმარებელი, რომელსაც აწვება საგადასახადო ტვირთი. შესაბამისად, ექსპორტთან დაკავშირებული მომსახურების გამწევი პირების დღგ-ისაგან გათავისუფლება, მართალია, ერთი შეხედვით, ამსუბუქებს უშუალოდ გადასახადის გადამხდელის (მომსახურების გამწევის) მდგომარეობას, თუმცა რეალურად შეღავათს უწევს მომსახურების მიმღებ პირებს. უფრო კონკრეტულად, ამგვარი რეჟიმის არარსებობის პირობებში, მომსახურების გამწევი პირებს მოუწევდათ მომსახურების დამატებული ღირებულების გადასახადით გაზრდილი ფასით მიწოდება, რაც ცხადია, გააძვირებდა ექსპორტის პროცესს და გავლენას მოახდენდა ექსპორტიორი კომპანიების ფინანსურ მდგომარეობაზე. ამდენად, სადავო ნორმებით განსაზღვრული საშეღავათო რეჟიმის მიმართ კანონმდებლის ნებისა და მიზნის ამოკითხვის პროცესში, საკასაციო სასამართლო არ დგას მხოლოდ მოსარჩელე კომპანიის ინტერესების მხედველობაში მიღების საჭიროების წინაშე. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის არაპირდაპირი ბუნების გათვალისწინებით, საკითხის გადაწყვეტისას გათვალისწინებულ უნდა იქნეს ის მიზნები, რომლის მიღწევაც კანონმდებელმა ექსპორტთან დაკავშირებული მომსახურების გამწევი კომპანიების დღგ-ისაგან გათავისუფლებით უშუალოდ ექსპორტიორი კომპანიების მიმართ განიზრახა. კერძოდ, არსებული საკანონმდებლო მოწესრიგება ექსპორტიორ კომპანიებს სთავაზობს შეღავათიან საგადასახადო პირობებს, რომელმაც საბოლოოდ უნდა წახალისოს ადგილობრივი საქონლის ექსპორტი. ამასთან, საგულისხმოა ისიც, რომ ექსპორტის ხელშეწყობისათვის მართლაც შეღავათიანი საგადასახადო სისტემის დანერგვა არ კმარა. არსებითია, რომ ასეთი სისტემის ეფექტური მუშაობა უზრუნველყოფილი იყოს კარგად ორგანიზებული ბიუროკრატიის მეშვეობით.

საკასაციო სასამართლო სადავო საკითხის მართებულად გადაწყვეტის მიზნით, ხაზგასმით მიუთითებს, რომ სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში უდავო ფაქტობრივ გარემოებად არ დადგენილა ის, რომ ტვირთი, რომლის ტრანსპორტირებისთვისაც გაწეულ იქნა გემზე დატვირთვისა და შენახვის მომსახურებები, ნამდვილად გავიდა ექსპორტზე. თუმცა საკასაციო სასამართლოში გამართულ სასამართლო სხდომაზე ადმინისტრაციულმა ორგანოებმა დაადასტურეს, რომ ტვირთის ექსპორტზე გასვლის ფაქტი სადავო არ არის.

საკასაციო პალატა, პირველ რიგში, მიზანშეწონილად მიიჩნევს ყურადღება გაამახვილოს ადმინისტრაციულ ორგანოთა საკასაციო საჩივრებში მოცემულ არგუმენტებზე. კერძოდ, საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს კასატორ ადმინისტრაციულ ორგანოთა განმარტებას, რომ შავი ლითონის ჯართის ექსპორტის რეჟიმში მოქცევა ხდება გემზე დატვირთვისა და აწონვის შემდგომ, შესაბამისად, გემზე დატვირთვამდე მასზე გაწეული მომსახურება არ ითვლება საერთაშორისო გადაზიდვასთან დაკავშირებულ მომსახურებად, რადგანაც იგი არ არის მოქცეული ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში. საკასაციო პალატა მიუთითებს, რომ აღნიშნული მსჯელობა თავისი შინაარსით არა მხოლოდ საკანონმდებლო მოთხოვნებს, არამედ ლოგიკურ საფუძვლებს არის აცდენილი. კერძოდ, კანონმდებელმა საგადასახადო კოდექსში არსებული დანაწესებით (2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 233.1.„გ.დ“ მუხლი და 2011 წლიდან მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 168.4.„გ.დ“ მუხლი) ცალსახად და არაორაზროვნად განსაზღვრა, რომ ტვირთის გემზე დატვირთვისა და მისი ტრანსპორტირებისთვის შენახვის მომსახურებები წარმოადგენენ საერთაშორისო გადაზიდვასთან/ექსპორტთან დაკავშირებულ მომსახურებებს. ამდენად, გაურკვეველია, როგორ შეიძლება ასეთი ტიპის მომსახურებები, რომლებიც, ცხადია, საქონლის გემზე დატვირთვამდე უნდა განხორციელდეს, შესრულდეს საქონლის გემზე დატვირთვის შემდგომ.

ამასთან, საკასაციო პალატა განმეორებით მიუთითებს შემოწმების პერიოდში - 2007-2013 წლებში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსების დანაწესებებზე, კერძოდ, 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ და „გ“ ქვეპუნქტების თანახმად, დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით იბეგრებოდა ტვირთების საერთაშორისო გადაზიდვის მომსახურების მიწოდება და ამ მიწოდებასთან უშუალოდ დაკავშირებული მომსახურების მიწოდება. ამავე კოდექსის მე-12 მუხლის მე-15 ნაწილის თანახმად, საერთაშორისო გადაზიდვა არის ნებისმიერი სახის სატრანსპორტო საშუალებით ტრანზიტის ან ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში მოქცეული ან იმპორტამდე (საქონლის თავისუფალ მიმოქცევაში გაშვებამდე) ტვირთების გადაზიდვა, აგრეთვე ორი ქვეყნის გაზიარებისა და დანიშნულების პუნქტებს შორის შესაბამისი სატრანსპორტო საშუალებით მგზავრთა გადაყვანა. ამასთან, 2011 წლიდან ამოქმედებული საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციების მიხედვით, ჩათვლის უფლებით დღგ-ისაგან გათავისუფლებულია ექსპორტში მოქცეული საქონლის გადაზიდვა და ამ გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებული მომსახურების გაწევა.

ამდენად, საკასაციო პალატა ხაზგასმით აღნიშნავს, რომ გრამატიკული განმარტებით, ზემოხსენებულ ნორმებში მოხსენებული ტერმინები - „ექსპორტში მოქცეული“ და „ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში მოქცეული“ უკავშირდება ტერმინ „გადაზიდვას“. კერძოდ, კანონმდებელმა საგადასახადისაგან გათავისუფლა მხოლოდ „ექსპორტში მოქცეული“ და „ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში მოქცეული“ ტვირთის ექსპორტი. თუმცა მოხმობილი ნორმებით ასევე დღგ-ისაგან თავისუფლდება არა აუცილებლად ექსპორტში მოქცეულ ან ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში

მოქცეულ საქონელზე გაწეული, არამედ, ზოგადად, **გადაზიდვასთან დაკავშირებული** მომსახურება. შესაბამისად, არსებითა, რომ ასეთი ტიპის მომსახურებას, მათ შორის, ტვირთის შენახვას და მის გემზე დატვირთვას, კავშირი ჰქონდეს გადაზიდვასთან და არ არის აუცილებელი, ეს ტვირთი მომსახურების პროცესში უკვე მოქცეული იყოს ექსპორტის რეჟიმში. ამასთან, აღსანიშნავია ისიც, რომ როგორც ზემოთ აღინიშნა, ტრანსპორტირებისათვის განკუთვნილი საქონლის შენახვისა და გემზე დატვირთვის მომსახურებების უკვე ექსპორტში მოქცეულ საქონელზე გაწევა შეუძლებელიცაა, რამდენადაც ექსპორტის რეჟიმში მოქცევა სწორედ ტვირთის გემზე დატვირთვის შემდგომ ხდება.

საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ ტვირთის გემზე დატვირთვის მომსახურების გარეშე, ცხადია, წარმოუდგენელია საერთაშორისო გადაზიდვის/ექსპორტის განხორციელება. შესაბამისად, ამგვარი მომსახურების დანიშნულებიდან გამომდინარე, საკასაციო პალატა იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს დასკვნას, რომ ტრანსპორტირებისათვის განკუთვნილი ტვირთის გემზე დატვირთვის მომსახურება, როგორც გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებული მომსახურება, სადავო 2007-2013 წლებში მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, გათავისუფლებული იყო დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან. ამდენად, აღნიშნულ ნაწილში საკასაციო სასამართლო არ იზიარებს ადმინისტრაციულ ორგანოთა პოზიციებს და მიიჩნევს, რომ რამდენადაც საგადასახადო ორგანოების მიერ შპს „...ისათვის“ დღგ-ის დარიცხვა კანონშესაბამოდ იქნა განხორციელებული, არსებობდა შავი ლითონის ჯართის გემზე დატვირთვისთვის გაწეული მომსახურების ნაწილში სადავო აქტების ბათილად ცნობის ფაქტობრივ-სამართლებრივი საფუძვლები. შესაბამისად, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

რაც შეეხება ექსპორტისათვის განკუთვნილი ტვირთის შენახვის ნაწილთან მიმართებით სადავო აქტების კანონიერებას, საკასაციო პალატა ვერ გაიზიარებს სააპელაციო სასამართლოს შეფასებას, რომ თითქოს საგადასახადო რისკებს ქმნის ...ში საქონლის განუსაზღვრელი ვადით შენახვა. აღნიშნულის საწინააღმდეგოდ, **საკასაციო პალატა განმეორებით მიუთითებს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, სადავო არ არის ის გარემოება, რომ შავი ლითონის ჯართი ექსპორტზე იქნა გატანილი.** ამასთან, თავად კასატორთა მიერ როგორც საკასაციო საჩივარში, ასევე, საქართველოს უზენაეს სასამართლოში გამართულ სასამართლო სხდომებზე არაერთგზის იქნა განმარტებული, რომ იმ ტვირთთან მიმართებით, რომელიც კომპანიის ტერმინალებში შენახვის მიუხედავად, საბოლოოდ არ დაექვემდებარება ექსპორტს, კომპანია ახდენს წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციების კორექტირებას და შენახვის მომსახურების დღგ-ით დაბეგრას. აქვე საგულისხმოა, რომ შპს „...ი“ მდებარეობს უშუალოდ ნავსადგურის ტერიტორიაზე, ნავმისადგომთან, სადაც შენახვის მომსახურება, სხვა ტერიტორიებზე განთავსებული ობიექტებისაგან განსხვავებით, არის გაცილებით ძვირი. ამდენად, საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სასამართლო სხდომაზე ადმინისტრაციულ ორგანოთა წარმომადგენლების მიერ გაჟღერებული პოზიციებიდან კონკრეტულად ვერ იქნა იდენტიფიცირებული ის ფაქტორები, რითიც შეიძლება იყოს განპირობებული კომპანიის განზრახვა, ექსპორტის მიზნის გარეშე საქონელი შესანახად მოათავსოს ნავმისადგომის ტერიტორიაზე და აღნიშნულისათვის გადაიხადოს სხვა შესანახ სივრცეებში განსაზღვრულ ტარიფებზე გაცილებით მაღალი საფასური.

ზემოაღნიშნულ გარემოებებზე დაყრდნობით, საკასაციო პალატა შენახვის მომსახურების საშეთავათო რეჟიმში მოქცევისათვის განმსაზღვრელად მიიჩნევს ორი გარემოების ხაზგასმას: 1. შენახვის მომსახურების დღგ-ისაგან გათავისუფლების მიმართ კანონმდებლის მიზანს, რომელიც, როგორც ზემოთ აღინიშნა, ექსპორტის ხელშეწყობასა და მის ზრდასთან არის დაკავშირებული; 2. საკანონმდებლო დანაწესების, კერძოდ, 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 233.1.„გ-დ“ მუხლისა და 2011 წლიდან მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 168.4.„გ-დ“ მუხლის გრამატიკული განმარტების შედეგს, რომლითაც ცალსახად გამოიკვეთა, რომ აუცილებელია, საშეღავათო რეჟიმში მოქცეული მომსახურებები იყოს გადაზიდვასთან კავშირში.

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ ნავმისადგომთან განთავსებულ ტერმინალებში საქონლის შენახვის მომსახურება გარკვეული სპეციფიკით ხასიათდება. კერძოდ, რიგ შემთხვევებში, ექსპორტიორი კომპანიები საკონტეინერო სივრცეებში დროის კონკრეტული პერიოდის განმავლობაში აგროვებენ გარკვეული რაოდენობის ტვირთს შემდგომში მისი ერთიანი ექსპორტისათვის. ამასთან, არის შემთხვევები, როდესაც, მაგალითად, საქონლის რაოდენობრივი სიუხვიდან გამომდინარე, გადაზიდვისათვის ტვირთის გემში ჩატვირთვა ხანგრძლივ პერიოდს საჭიროებს. ცხადია, ასეთ დროს საქონლის ნავსადგურის ტერიტორიაზე შენახვის გარეშე წარმოუდგენელია ტვირთის ექსპორტისათვის მომზადება და შემდგომში, ექსპორტის პროცესის განხორციელება. შესაბამისად, ამგვარ პირობებში, ექსპორტირებულ ტვირთთან მიმართებით გაწეული, საქონლის გემზე დატვირთვამდე განხორციელებული შენახვის მომსახურება ექსპორტის ხელშეწყობას ისახავს მიზნად და სწორედ ექსპორტის პროცესს უკავშირდება.

საკასაციო პალატა, ასევე, ვერ ხედავს გადასახადების ადმინისტრირების გართულების რისკებს. იმ შემთხვევაში, როდესაც ნავმისადგომთან არსებული ტერმინალების მიერ შენახული საქონელი არ ექსპორტირდება, არსებობს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული დღგ-ის საგადასახადო დეკლარაციის კორექტირების შესაძლებლობა, რომლითაც არაექსპორტირებული საქონლის შენახვის მომსახურება დაექვემდებარება დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგრას.

ამასთან, საკასაციო პალატა განსაკუთრებულ ყურადღებას მიაქცევს საქართველოს უზენაეს სასამართლოში გამართულ სასამართლო სხდომაზე ადმინისტრაციულ ორგანოთა წარმომადგენლების მიერ გაკეთებულ განმარტებებზე. კერძოდ, საგადასახადო ორგანოების წარმომადგენლებმა აღნიშნეს, რომ აუცილებელი იყო, ტვირთი (შავი ლითონის ჯართი) დეკლარაციის წარდგენის გზით ჯერ მოქცეულიყო ექსპორტის რეჟიმში, ხოლო შემდგომში, საჭიროების შემთხვევაში, მომხდარიყო წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციის დაუზუსტება/კორექტირება. წარმომადგენლებმა დააკონკრეტეს, რომ სადავო სიტუაცია წარმოშვა არა კანონმდებლობის ბუნდოვანებამ, არამედ მოსარჩელის მხრიდან ტექნიკური საკითხების დაუცველობამ. საგულისხმოა ისიც, რომ საგადასახადო ორგანოები სადავოდ არ ხდიან ტვირთის ექსპორტზე გასვლის საკითხს, თუმცა მიიჩნევენ, რომ საშეღვათო რეჟიმის გავრცელების მიზნებისათვის გადაწყვეტი მნიშვნელოვან ტექნიკური საკითხების ზედმიწევნით შესრულებას უნდა მიენიჭოს.

საკასაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს ადმინისტრაციულ ორგანოთა ზემოხსენებულ მოსაზრებებს და მათ საწინააღმდეგოდ განმარტავს, რომ კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფორმალური და შინაარსობრივი მოთხოვნების შეპირისპირების შემთხვევაში, უპირატესია მისი შინაარსობრივი დატვირთვა, ის მიზანი, რომლის საბოლოო მიღწევაც კანონმდებელმა განიზრახა. ფორმალური მოთხოვნები, როგორც წესი, ამ მიზნის მიღწევის ერთგვარი გზაა. შესაბამისად, იმ შემთხვევაში, თუკი ფორმალური მოთხოვნების დაუცველობამ შედეგობრივად ხელი ვერ შეუშალა შინაარსობრივი კომპონენტის შესრულებას, ნორმატიული მოწესრიგების ტექნიკურ-ფორმალური მხარე იწევს უკანა პლანზე და იძენს მეორეხარისხოვან მნიშვნელობას. მოცემულ შემთხვევაში, შავი ლითონის ჯართის ექსპორტზე გასვლის ფაქტის დადასტურებამ ცხადყო, რომ მისი შენახვის მომსახურება უშუალოდ უკავშირდებოდა ექსპორტს. ამდენად, მხოლოდ დეკლარაციის წარუდგენლობა, როგორც ტექნიკური ნიუანსის დაუცველობა, მაშინ, როდესაც უდავოა კანონმდებლობით განსაზღვრული მიზნის მიღწევა, დაუშვებელია იქცეს სოლიდური თანხების მეწარმე სუბიექტზე გადასახადის სახით დარიცხვის საფუძვლად. თუკი არსებული ფაქტობრივი ვითარება ცხადყოფს, რომ გადასახადის გადამხდელმა ნამდვილად გასწია ისეთი მომსახურება, რომელიც საჭირო ფორმალური საკითხების ზედმიწევნით დაცვის შემთხვევაში, ნამდვილად დაექვემდებარებოდა საშეღვათო რეჟიმში მოქცევას, მარტოდენ ტექნიკური მოთხოვნების დაუცველობამ არ შეიძლება გაამართლოს დღგ-ის გადასახადის დარიცხვა. აქვე, საკასაციო პალატა ხაზგასმით მიუთითებს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელის მიერ ადგილი აქვს არა დღგ-ის დეკლარაციის საერთოდ წარუდგენლობას და ამ კუთხით ოპერაციის საგადასახადო დეკლარირებისაგან საერთოდ თავის არიდებას, არამედ დღგ-ის ნულოვანი დეკლარაციის წარდგენას, რამდენადაც მოსარჩელე მიიჩნევდა, რომ განხორციელებული შენახვის მომსახურებები გათავისუფლებული იყო დღგ-ის გადასახადისაგან. შესაბამისად, საკასაციო პალატა ხაზგასმით მიუთითებს, რომ პროცედურული დარღვევების გამოვლენა შესაძლოა გახდეს ცალკეული პასუხისმგებლობის დაკისრების და არა მთლიანი გადასახადის დარიცხვის საფუძველი, რასთან დაკავშირებითაც საგადასახადო ორგანოებმა უნდა იმსჯელონ აქტების ხელახალი გამოცემის მიზნით გასამართი ადმინისტრაციული წარმოების პროცესში.

საკასაციო სასამართლო, ასევე, დამატებით მიუთითებს, რომ 27.06.2014წ. საქართველოს სახელმწიფოს მიერ ხელმოწერილ იქნა ევროკავშირთან ასოცირების შესახებ შეთანხმება (რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 18.07.2014წ. #2495-რს დადგენილებით), რომლითაც საქართველომ იკისრა ვალდებულება, განახორციელოს ევროკავშირის კანონმდებლობასთან დაახლოებისაკენ მიმართული ღონისძიებები. მათ შორის, ასოცირების შესახებ შეთანხმება ითვალისწინებს ექსპორტთან მიმართებით საბაჟო პროცედურებთან დაკავშირებულ საკითხებსაც. საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ამ თვალსაზრისით, განსაკუთრებით საინტერესოა მართმსაჯულების ევროპული სასამართლოს პრაქტიკა, კერძოდ, #C-33/16 საქმეზე 2017 წლის 4 მაისს მიღებული გადაწყვეტილება, რომლითაც დამატებითი ღირებულების გადასახადის საერთო სისტემის შესახებ საბჭოს 2006 წლის 28 ნოემბრის 2006/112/EC დირექტივის 148 (დ) მუხლი განიმარტა იმ მნიშვნელობით, რომ საქონლის ჩატვირთვა და გადმოტვირთვა წარმოადგენს ამავე დირექტივის 148 (ა) მუხლით გათვალისწინებული გემების ტვირთის პირდაპირი საჭიროების დასაკმაყოფილებლად გაწეულ მომსახურებას. ამასთან, ამავე გადაწყვეტილებით განიმარტა, რომ 2006/112/EC დირექტივის 148 (დ) მუხლი შემდეგნაირად უნდა იქნეს განმარტებული: პირველი - შესაბამისი გადასახადისგან შესაძლოა გათავისუფლდეს არა მარტო დირექტივის 148 (ა) მუხლით გათვალისწინებული, გემზე ტვირთის დატვირთვის ან მის გემიდან გადმოტვირთვისასთან დაკავშირებული იმ მომსახურებათა მიწოდება, რომელსაც ადგილი აქვს ამგვარი მომსახურების კომერციული ჯაჭვის დასასრულს, არამედ იმ მომსახურებათა მიწოდებაც, რომელიც ხორციელდება უფრო ადრეულ ეტაპზე, როგორცაა მაგალითად, ქვეკონტრაქტორის მიერ მიწოდებული მომსახურება ეკონომიკური ოპერატორისთვის, რომელიც შესაბამისი მომსახურებების ინვოისებს (გადასახდელ ანგარიშვაქტურას) თავის მხრივ, უგზავნის სატვირთო ექსპედიტორს ან გადამზიდავს; და მეორე - შესაბამისი გადასახადისგან შესაძლოა აგრეთვე გათავისუფლდეს ტვირთის დატვირთვისასთან ან გადმოტვირთვისასთან დაკავშირებული მომსახურებები, რომელთა მიწოდებაც ხდება ტვირთის მფლობელისთვის, მაგალითად, ექსპორტიორის ან იმპორტიორისთვის. ამდენად, საკასაციო პალატა მიუთითებს, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანოებმა საკითხის ხელახალი შესწავლისას მხედველობაში უნდა მიიღონ სადავო საკითხებთან მიმართებით არსებული ევროპული გამოცდილება და სადავო დარიცხვასთან მიმართებით საბოლოო ინდივიდუალური

ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოსცენ საგადასახადო კანონმდებლობის რეგულაციური ნორმების რეალური შინაარსის, კანონმდებლის ნებისა და განზრახვის გათვალისწინების საფუძველზე.

ამასთან, საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, დავის საგანს წარმოადგენდა საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის უფლების წარმოშობის შესახებ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის #094-5145 შეტყობინებაც, თუმცა სარჩელის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების მიუხედავად, სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში არ უმსჯელია აღნიშნული აქტის კანონიერების საკითხზე თუნდაც მხოლოდ სარჩელის დაკმაყოფილებულ ნაწილთან მიმართებით.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს 2011 წლიდან მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 84-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფა შეიძლება განხორციელდეს შემდეგი ღონისძიებებით: საგადასახადო იპოთეკით/გირავნობით. 2011 წლიდან მოქმედი საგადასახადო კოდექსის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად განახორციელოს შემდეგი ღონისძიებები: საგადასახადო გირავნობა/ იპოთეკა.

ზემოხსენებულ სამართლებრივ საფუძველებზე დაყრდნობით, საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ შესამოწმებელ პერიოდში საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის ღონისძიების გამოყენების აუცილებელ წინაპირობას წარმოადგენდა საგადასახადო ვალდებულების/ საგადასახადო დავალიანების არსებობა. შესაბამისად, რამდენადაც კანონშესაბამოდ იქნა მიჩნეული გადასახადის გადამხდელისათვის - შპს „...ისათვის“ დღგ-ის დარიცხვა, რომელმაც განაპირობა საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის წარმოშობა, არსებობს საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის უფლების წარმოშობის შესახებ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის #094-5145 შეტყობინების ბათილად ცნობის ფაქტობრივ-სამართლებრივი საფუძველი.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს, ხოლო შპს „...ის“ საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 16 მაისის გადაწყვეტილება სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში და ამ ნაწილში მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს „...ის“ სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, კერძოდ, სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 12 დეკემბრის თემატური კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტი (შავი ლითონის ჯართის გემში დატვირთვამდე გაწეული მომსახურების - საქონლის შენახვის) დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 12 დეკემბრის #51922 ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 12 დეკემბრის საგადასახადო მოთხოვნა #094-254 (შავი ლითონის ჯართის გემში დატვირთვამდე გაწეული მომსახურების - საქონლის შენახვის) დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 15 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი (შავი ლითონის ჯართის გემში დატვირთვამდე გაწეული მომსახურების - საქონლის შენახვის) დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის უფროსის 2014 წლის 16 დეკემბრის #52345 ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის საგადასახადო მოთხოვნა #094-276 (შავი ლითონის ჯართის გემში დატვირთვამდე გაწეული მომსახურების - საქონლის შენახვის) დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 6 მაისის #15192 ბრძანება დღგ-ს არ გადაანგარიშების ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 6 მაისის საგადასახადო მოთხოვნა #096-122 (შავი ლითონის ჯართის გემში დატვირთვამდე გაწეული მომსახურების - საქონლის შენახვის) დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში და სსიპ შემოსავლების სამსახურს უნდა დაევალოს ამ ნაწილში საქმის არსებითი გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ კანონით დადგენილ ვადაში გამოსცეს ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი; ასევე, ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის #094-5145 შეტყობინება საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის უფლების წარმოშობის შესახებ, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 18 თებერვლის #4509 და 2015 წლის 18 თებერვლის #4510 ბრძანება იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა შპს „...ის“ საჩივარი გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის შესახებ შავი ლითონის ჯართის გემში დატვირთვამდე გაწეული მომსახურების - საქონლის შენახვის დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 7 აპრილის #9849/2/15 გადაწყვეტილება იმ ნაწილში, რომლითაც კანონიერად იქნა მიჩნეული შავი ლითონის ჯართის გემში დატვირთვამდე გაწეული მომსახურების - საქონლის შენახვის დღგ-ით დაბეგვრა; დანარჩენ ნაწილში უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 16 მაისის გადაწყვეტილება.

ამასთან, საკასაციო პალატა მიუთითებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-10 მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის თანახმად, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ამოიღო იყო საქმის გარემოებების სათანადო

გამოკვლევის გარეშე, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია აანაზღაუროს პროცესის ხარჯები მის სასარგებლოდ გადაწყვეტილების გამოტანის შემთხვევაშიც. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით მოპასუხეებს მოსარჩელის სასარგებლოდ დაეკისრათ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 6 000 ლარის ანაზღაურება. ამდენად, საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს შპს „...ის“ სასარგებლოდ უნდა დაეკისროთ საქმეზე სამივე ინსტანციის სასამართლოში სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი თანხისა და სააპელაციო სასამართლოს მიერ დაკისრებული თანხის სხვაობის - 14 000 (20 000-6 000) ლარის ანაზღაურება.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი :

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, 32-ე მუხლის პირველი და მე-4 ნაწილებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-ე, 411-ე მუხლებით და

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა :

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. შპს „...ის“ საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
3. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 16 მაისის გადაწყვეტილება სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში და ამ ნაწილში მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
4. შპს „...ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
5. სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 12 დეკემბრის თემატური კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტი (შავი ლითონის ჯართის გემში დატვირთვამდე გაწეული მომსახურების - საქონლის შენახვის) დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 12 დეკემბრის #51922 ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 12 დეკემბრის საგადასახადო მოთხოვნა #094-254 (შავი ლითონის ჯართის გემში დატვირთვამდე გაწეული მომსახურების - საქონლის შენახვის) დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 15 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი (შავი ლითონის ჯართის გემში დატვირთვამდე გაწეული მომსახურების - საქონლის შენახვის) დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის უფროსის 2014 წლის 16 დეკემბრის #52345 ბრძანება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის საგადასახადო მოთხოვნა #094-276 (შავი ლითონის ჯართის გემში დატვირთვამდე გაწეული მომსახურების - საქონლის შენახვის) დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 6 მაისის #15192 ბრძანება დღგ-ს არ გადაანგარიშების ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 6 მაისის საგადასახადო მოთხოვნა #096-122 (შავი ლითონის ჯართის გემში დატვირთვამდე გაწეული მომსახურების - საქონლის შენახვის) დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალოს ამ ნაწილში საქმის არსებითი გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ კანონით დადგენილ ვადაში გამოსცეს ახალი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი;
6. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 16 დეკემბრის #094-5145 შეტყობინება საგადასახადო იპოთეკის/გირავნობის უფლების წარმოშობის შესახებ, სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის 2015 წლის 18 თებერვლის #4509 და 2015 წლის 18 თებერვლის #4510 ბრძანება იმ ნაწილში, რომლითაც არ დაკმაყოფილდა შპს „...ის“ საჩივარი გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის შესახებ შავი ლითონის ჯართის გემში დატვირთვამდე გაწეული მომსახურების - საქონლის შენახვის დღგ-ით დაბეგვრის ნაწილში, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 7 აპრილის #9849/2/15 გადაწყვეტილება იმ ნაწილში, რომლითაც კანონიერად იქნა მიჩნეული შავი ლითონის ჯართის გემში დატვირთვამდე გაწეული მომსახურების - საქონლის შენახვის დღგ-ით დაბეგვრა;
7. დანარჩენ ნაწილში უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 16 მაისის გადაწყვეტილება;
8. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს შპს „...ის“ სასარგებლოდ დაეკისროთ საქმეზე სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 14 000 (თოთხმეტი ათასი) ლარის ანაზღაურება;
9. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

თავმჯდომარე

მ. ვაჩაძე

მოსამართლეები:

ნ. სხირტლაძე

[← უკან](#)

[«წინა შედეგი»](#)

© 2011, საქართველოს უზენაესი სასამართლო. ყველა უფლება დაცულია.

ტექნიკური მხარდაჭერა
IDEA DESIGN GROUP 