

## გ ა დ ა წ ყ ვ ე ტ ი ლ ე ბ ა

**მომჩივანი:** სს გ

**შემმოწმებელი:** აუდიტის დეპარტამენტი

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულმა დაგების განხილვის საბჭომ, დ. გაბლიშვილის (სხდომის თავმჯდომარე), მ. ადგიშვილის, მ. ბარათაშვილის, მ. ბოლოთაშვილის, დ. გახარიას, შ. გვენეტაძის, დ. რუხაძის, შ. კომლაძის, გ. ფერაძის შემადგენლობით, 6.11.2019 წელს განიხილა და მიიღო გადაწყვეტილება სს გ 8.10.2019 წელს რეგისტრირებულ საჩივარზე.

**დავის საგანი:**

დღგ-ის ჩათვლის გაუქმება;

**გასაჩივრებული გადაწყვეტილება:**

1. აუდიტის დეპარტამენტის 21.03.2019 წლის №081-46 საგადასახადო მოთხოვნა;
2. აუდიტის დეპარტამენტის 20.03.2019 წლის №6544 ბრძანება;
3. შემოსავლების სამსახურის 20.09.2019 წლის №32638 ბრძანება;

**დარიცხული თანხა: 746432 ლარი**

მათ შორის:

დღგ - 497621 ლარი.

ჯარიმა - 248811 ლარი.

*ფაქტების აღწერა*

მომჩივანს სადავო თანხები დაერიცხა აუდიტის დეპარტამენტის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების 6.03.2019 წლის აქტის საფუძველზე. შემოწმებამ მოიცვა 1.02.2018 წლიდან 1.08.2018 წლამდე პერიოდი.

შემოწმების აქტის თანახმად, 12.12.2016 წელს, 18.01.2017 წელს, 22.02.2017 წელს და 22.05.2017 წელს არარეზიდენტმა ფიზიკურმა პირებმა, გ.კ. და ვ.პ., შპს „ე“ შეიძინეს აპარტოტელები ქ. ბათუმში. შესაბამისი თარიღით გაფორმდა წინარე ნასყიდობის

ხელშეკრულებები და ფიზიკური პირების მიერ გადაირიცხა ავანსები 3 262 182.58 ლარის ოდენობით. აღნიშნულმა ფიზიკურმა პირებმა 2017 წლის 3 ნოემბერს დააფუძნეს სააქციო საზოგადოება „გ“. 2018 წლის 20 მარტს გაფორმდა მოთხოვნის დათმობის ხელშეკრულებები ფიზიკურ პირებს, შპს „ე“ და სს „გ“ შორის. სს „გ“ სასარგებლოდ ფ/პირები თმობენ აპარტოტელებზე საკუთრების მოთხოვნის უფლებას, რის საფუძველზეც ფ/პირების მიერ გადახდილი თანხის სს „გ“ მიერ ანაზღაურება მოხდება 10 წლის განმავლობაში. სს „გ“ დღგ-ის გადამხდელად დარეგისტრირდა 2018 წლის 22 მარტს. ამავე წლის 10 აპრილს და 29 ივნისს შპს „ე“ მიერ სს „გ“ გამოწერილია ავანსის ა/ფ-ები ავ-70 0012304 და ავ-70 0013585, რის საფუძველზეც სს გ მიერ 2018 წლის მარტის და ივნისის თვის დღგ-ის დეკლარაციებში ჩათვლილია 639 894.56 ლარი. ავ-70 0012304 ა/ფაქტურა გამოწერილია სს „გ“ მიერ გადახდილ ავანსზე, ხოლო ავ-70 0013585 ა/ფ გამოწერილია ფ/პ-ების მიერ სს გ დაფუძნებამდე, თავისი სახელით ავანსად გადახდილ თანხებზე. დღეის მდგომარეობით, გადამხდელის პირად ბარათზე არსებული დღგ-ის ზედმეტობაც გამოწვეულია აღნიშნული დღგ-ის თანხის ჩათვლის გამო.

სსკ-ის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის და სსკ-ის 175-ე მუხლის მე-2 ნაწილის გათვალისწინებით, შემოწმებით სს „გ“ მიერ სხვა პირებს (ფ/პ-ებსა და შპს „ე“) შორის განხორციელებულ ოპერაციაზე მიღებული ჩათვლა დაექვემდებარა გაუქმებას. გადამხდელს დაერიცხა გადასახადი და ჯარიმა სსკ-ის 275-ე მუხლის შესაბამისად.

აღნიშნულის თაობაზე გამოიცა აუდიტის დეპარტამენტის 20.03.2019 წლის №6544 ბრძანება და 21.03.2019 წლის №081-46 საგადასახადო მოთხოვნა.

ზემოაღნიშნული აქტები გასაჩივრდა შემოსავლების სამსახურში, რომლის 20.09.2019 წლის №32638 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

#### *შემოსავლების სამსახურის არგუმენტაცია*

სსკ-ის 160-ე მუხლზე, რომლის თანახმად დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტია: დასაბეგრი ოპერაცია; იმპორტი; ექსპორტი; დროებით შემოტანა.

სსკ-ის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით დღგ-ის დასაბეგრი ოპერაციებია:

ა) საქართველოს ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებული საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა, რომლის დროსაც:

ა.ა) დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება დღგ-ის გადამხდელის მიერ მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხის მიხედვით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით). დღგ-ის ან/და პირგასამტეხლოს გარეშე, გარდა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა.

ა.ბ) დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება საქონლის მიწოდების ან მომსახურების გაწევის მომენტი, მაგრამ:

ა.ბ.ა) არაუგვიანეს მიმწოდებლის მიერ მიწოდებული საქონლისათვის ან გაწეული მომსახურებისათვის ანაზღაურების მოთხოვნის (ინვოისის) წარდგენის მომენტისა, გარდა ამ ნაწილის „ა.ბ.ბ“-„ა.ბ.დ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული შემთხვევებისა;

ა.ბ.გ) არაუგვიანეს ყოველი საანგარიშო პერიოდის ბოლო დღისა, თუ მომსახურების გაწევა ხდება რეგულარულად ან უწყვეტად;

ა.ბ.დ) არაუგვიანეს მისაწოდებელი საქონლის/გასაწევი მომსახურების საკომპენსაციო თანხის/თანხის ნაწილის გადახდის მომენტისა, თუ თანხის გადახდა ხორციელდება საქონლის მიწოდებამდე/მომსახურების გაწევამდე, გარდა ამ ნაწილის „ა.ბ.ბ“ და „ა.ბ.გ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული შემთხვევებისა.

სსკ-ის 169-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, დასაბეგრი ბრუნვა არის საანგარიშო პერიოდში განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციების, საქონლის ექსპორტისა და საქონლის რეექსპორტის თანხის ჯამი.

სსკ-ის 170-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით, ბიუჯეტში შესატანი დღგ მოიცავს დასაბეგრი ბრუნვიდან ბიუჯეტში შესატან დღგ-ის თანხას, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა დასაბეგრი ბრუნვაზე დარიცხულ დღგ-ის თანხასა და ჩასათვლელ დღგ-ის თანხებს შორის.

სსკ-ის 173-ე მუხლის თანახმად:

1. დღგ-ის ჩათვლა არის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირის უფლება, შეიმცროს გადასახდელი დღგ-ის თანხა მიღებული ჩათვლის დოკუმენტების საფუძველზე, გარდა ამ კარით გათვალისწინებული შემთხვევებისა.

2. ჩათვლის დოკუმენტებია: ა) საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა.

სსკ-ის 174-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა არის:

ა) დღგ-ის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია ჩათვლის დოკუმენტების მიხედვით, მათ შორის, დღგ-ის რეგისტრაციის ძალაში შესვლის მომენტისათვის არსებულ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ნაშთზე.

სსკ-ის 175-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი უფლებამოსილია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოწეროს და მიწოდებული/მისაწოდებელი საქონლის ან გაწეული/გასაწევი მომსახურების მიმღებს წარუდგინოს მხოლოდ დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროს.

სსკ-ის 275-ე მუხლის თანახმად:

2. საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის თანხის შემცირება, გარდა ამ მუხლის პირველი, 2<sup>1</sup> და 2<sup>2</sup> ნაწილებით გათვალისწინებული შემთხვევებისა, – იწვევს დაჯარიმებას შემცირებული გადასახადის თანხის 50 პროცენტის ოდენობით.

2<sup>1</sup>. საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის შემცირება, თუ შემცირებული გადასახადის თანხა ამ დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში აღნიშნული გადასახადის თანხის 5 პროცენტს არ აღემატება, – იწვევს დაჯარიმებას შემცირებული გადასახადის თანხის 10 პროცენტის ოდენობით.

2<sup>2</sup>. საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის შემცირება, თუ შემცირებული გადასახადის თანხა ამ დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში აღნიშნული გადასახადის თანხის 5 პროცენტზე მეტია და 20 პროცენტს არ აღემატება, – იწვევს დაჯარიმებას შემცირებული გადასახადის თანხის 25 პროცენტის ოდენობით.

3. საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში შესამცირებლად გამოანგარიშებული თანხის/დაბრუნებას დაქვემდებარებული თანხის გაზრდა ამ დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის შემცირებად განიხილება და შესაბამის შემთხვევაში იწვევს ამ მუხლის პირველი–2<sup>2</sup> ნაწილებით გათვალისწინებულ პასუხისმგებლობას.

5. საგადასახადო შემოწმების შედეგად ამ მუხლის შესაბამისად შეფარდებული ჯარიმების ჯამური ოდენობა არ უნდა აღემატებოდეს ამ საგადასახადო შემოწმების შედეგად გადასახდელად დარიცხული გადასახადების თანხების ოდენობას.

საქმეში არსებული მასალებით, ზემოაღნიშნულ ნორმებზე დაყრდნობით და საბჭოს სხდომაზე გამოთქმული მოსაზრებების გათვალისწინებით შემოსავლების სამსახურმა მიიჩნია, რომ შემოწმებით განხორციელებული დარიცხვა შესაბამისობაშია კანონმდებლობასთან და არ არსებობს მომჩივნის მიერ შემოსავლების სამსახურში წარმოდგენილი საჩივრის აღნიშნულ ნაწილში დაკმაყოფილების საფუძველი.

ამასთან, სსკ-ის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე დარიცხული სანქციისაგან გათავისუფლებასთან დაკავშირებით შემოსავლების სამსახური მიუთითებს სსკ-ის 275-ე მუხლის მეორე ნაწილზე, რომლის თანახმად, პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის თანხის შემცირება, გარდა ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა, - იწვევს პირის დაჯარიმებას შემცირებული გადასახადის თანხის 50 პროცენტის ოდენობით.

სსკ-ის 269-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით.

ამასთან, ამავე კოდექსის 270-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო სანქცია არის პასუხისმგებლობის ზომა ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის.

შემოსავლების სამსახური განმარტავს, რომ გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერება უკავშირდება მის მიერ დაშვებულ შეცდომას, გადამხდელი კეთილსინდისიერია იმ შემთხვევაში თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია მის მიერ დაშვებული შეცდომით (არცოდნით). კეთილსინდისიერება გულისხმობს პირის სუბიექტურ დამოკიდებულებას მის მიერ ჩადენილი ქმედებისადმი. პირი მოქმედებს საპატიებელი შეცდომის პირობებში ანუ მან არ იცოდა და არც შეიძლებოდა სცოდნოდა, რომ ჩადიოდა აკრძალულ ქმედებას (სამართალდარღვევას), ხოლო იმ შემთხვევაში თუ პირი მოქმედებდა თვითიმედოვნებით ან დაუდევრობით არ შეიძლება გათავისუფლდეს საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან. სსკ-ის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის მიზანია საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან გაათავისუფლოს პირი, რომელიც სამართლებრივი შეცდომის არეალში მოქმედებდა, რადგან სამართლებრივი შეცდომის დროს პირი არასწორად აფასებს ჩადენილი ქმედების სამართლებრივ არსს და ამ ქმედებით გამოწვეულ სამართლებრივ შედეგს.

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, შემოსავლების სამსახურმა განმარტა, რომ განსახილველ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერება არ დგინდება, შესაბამისად პირი არ მოქმედებდა საპატიებელი შეცდომის პირობებში. ამდენად, შემოსავლების სამსახურმა მიიჩნია, რომ არ არსებობს მომჩივნის ჯარიმისაგან გათავისუფლების საფუძველი.

#### *მომჩივნის არგუმენტაცია*

გადამხდელი არ ეთანხმება დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის შემცირებას და განმარტავს, რომ მხარეთა შორის უფლების დათმობის ხელშეკრულების გაფორმებამ, რომელიც განხორციელდა საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 199-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მოთხოვნის შესაბამისად, წარმოიშვა ახალი გარემოება, რის შედეგადაც მოთხოვნის დათმობის ხელშეკრულების გაფორმებამდე ფიზიკური პირების მიერ გადახდილი ავანსები ჩაეთვალა სს „გ“ ავანსის სახით გადახდილად 2018 წლის მარტის მდგომარეობით, აქედან გამომდინარე, შპს „ე“ ეს ოპერაცია 2018 წლის მარტის თვეში დაექვემდებარა დღგ-ის გადასახადით დაბეგრვას და შესაბამისად გამოიწერა ავანსის ანგარიშ-ფაქტურა.

მოთხოვნის დათმობის ხელშეკრულების საფუძველზე, შპს ე და ფიზიკურ პირებს შორის გაფორმებული წინარე ნასყიდობის ხელშეკრულებიდან გავიდნენ ფიზიკური პირები და უფლებამონაცვლე გახდა სს გ. აქედან გამომდინარე, ფიზიკური პირების მიერ ავანსად გადახდილი თანხები, რომლებიც შპს ე მიერ დაბეგრილია საგადასახადო კოდექსის 161-ე

მუხლის პირველი ნაწილის ა.ბ.დ. პუნქტის მოთხოვნების (გადახდის პერიოდების) შესაბამისად დაექვემდებარა კორექტირებას (დარიცხული დღგ-ს თანხის აღდგენას/შემცირებას) საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის პირველი ნაწილის ა პუნქტით, ვინაიდან 2018 წლის მარტის საანგარიშო პერიოდში ფიზიკური პირების წინარე ხელშეკრულებიდან გასვლამ გამოიწვია დასაბეგრი ოპერაციის გაუქმება, იმ მიზეზით, რომ 2018 წლის მარტის თვიდან ფიზიკურმა პირებმა ავანსის სახით გადახდილ თანხებზე დაკარგეს ყველანაირი სამართლებრივი უფლება. 2018 წლის მარტის თვიდან სს გ სასყიდლიანი მოთხოვნის დათმობის ხელშეკრულების საფუძველზე გაუქნდა შპს ეი არ მერიდიანში აქტივი წინასწარ გადახდილი ავანსის სახით, რადგანაც მომჩივანმა მოიპოვა სრული საკუთრების (კონტროლის) უფლება მოთხოვნაზე და მათ შორის გადახდილ ავანსებზე, რომელიც საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის აბდ პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად არის დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია, რაზეც შპს ეი არ მერიდიანმა გამოწერა ავანსის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, ხოლო საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის თანახმად, მომჩივანმა მიიღო დღგ-ის ჩათვლა.

ზემოთ აღწერილი ოპერაციის დაბეგვრა/ჩათვლა რომ არ განხორციელებულიყო აღნიშნული წესით, მაშინ სამშენებლო სამუშაოების დასრულების და ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ფართების საკუთრებაში გადაცემისას შპს ე ვალდებულია საგადასახადო კოდექსის 175-ე მუხლის საფუძველზე გამოუწეროს სს გ მიწოდების საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა სრულ თანხაზე და შესაბამისად გამოვიდოდა, რომ შპს ე ეს ოპერაცია 2018 წლის მარტის მდგომარეობით წინასწარ გადახდილი ავანსების ნაწილში დაექვემდებარება ორჯერ დაბეგვრას. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის №996 ბრძანების 75-ე მუხლის 5<sup>1</sup> პუნქტის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი დღგ-ს დეკლარაციაში მიწოდების საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მონაცემებთან ერთად ასახავს ამავე საქონლის საკომპენსაციო თანხაზე გამოწერილი ავანსის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების მონაცემებს, რომლის მიხედვითაც შეიმცირებს მიწოდებულ საქონელზე გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით დარიცხულ დღგ-ს თანხას.

მომჩივანს მიღებული დღგ-ს ჩათვლა დღემდე ზედმეტობად ერიცხება ბარათზე. ჩათვლილი დღგ-ს თანხის მიმართ კომპანიას განზრახვა არ ჰქონია და არც განუხორციელებია დარიცხული გადასახადის შემცირება ან ჩათვლილი დღგ-ს თანხის უკან დაბრუნების მოთხოვნა.

შესაბამისად, სს „გ“ მიერ ავ-70 0013585 ა/ფ-ით მიღებული დღგ-ის ჩათვლა განხორციელდა კანონის მოთხოვნათა სრული დაცვით და უნდა აღდგეს გაუქმებული ჩათვლილი დღგ სრულად და კომპანიას არ უნდა დაერიცხოს შესაბამისი ჯარიმა.

ამასთან, გადამხდელი ითხოვს, იმ შემთხვევაში თუ საბჭოს მიერ არ იქნება გადამხდელის პოზიცია გაზიარებული, სსკ-ის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე გათავისუფლდეს დარიცხული ჯარიმისაგან.

#### *დავების განხილვის საბჭო*

მხარეთა არგუმენტაციისა და წარმოდგენილი დოკუმენტაციის განხილვის შემდეგ საბჭომ მიიჩნია, რომ საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს, შემდეგ გარემოებათა გამო:

სსკ-ის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით დღგ-ის დასაბეგრი ოპერაციებია:

ა) საქართველოს ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებული საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა, რომლის დროსაც:

ა.ა) დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება დღგ-ის გადამხდელის მიერ მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხის მიხედვით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით). დღგ-ის ან/და პირგასამტეხლოს გარეშე, გარდა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა.

ა.ბ) დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება საქონლის მიწოდების ან მომსახურების გაწევის მომენტი, მაგრამ:

ა.ბ.ა) არაუგვიანეს მიმწოდებლის მიერ მიწოდებული საქონლისათვის ან გაწეული მომსახურებისათვის ანაზღაურების მოთხოვნის (ინვოისის) წარდგენის მომენტისა, გარდა ამ ნაწილის „ა.ბ.ბ“-„ა.ბ.დ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული შემთხვევებისა;

ა.ბ.გ) არაუგვიანეს ყოველი საანგარიშო პერიოდის ბოლო დღისა, თუ მომსახურების გაწევა ხდება რეგულარულად ან უწყვეტად;

ა.ბ.დ) არაუგვიანეს მისაწოდებელი საქონლის/გასაწევი მომსახურების საკომპენსაციო თანხის/თანხის ნაწილის გადახდის მომენტისა, თუ თანხის გადახდა ხორციელდება საქონლის მიწოდებამდე/მომსახურების გაწევამდე, გარდა ამ ნაწილის „ა.ბ.ბ“ და „ა.ბ.გ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული შემთხვევებისა.

საგადასახადო კოდექსის 173-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, დღგ-ის ჩათვლა არის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირის უფლება, შეიმცროს გადასახდელი დღგ-ის თანხა მიღებული ჩათვლის დოკუმენტების საფუძველზე, გარდა ამ კარით გათვალისწინებული შემთხვევებისა.

სსკ-ის 174-ე მუხლის შესაბამისად დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა არის: ა) დღგ-ის თანხა გადახდილია ან გადასახდელია ჩათვლის დოკუმენტის მიხედვით, ბ) საკუთარი წარმოების შენობა-ნაგებობის ძირითად საშუალებად გამოყენების შემთხვევაში, გ) დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირებს შორის საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერული) ოპერაციის შემთხვევაში, ასევე დღგ-ის ჩათვლა ხორციელდება იმ შემთხვევაში თუ საქონელი ან/და მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებულ იქნება დასაბეგრი ოპერაციაში.

სსკ-ის 175-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი უფლებამოსილია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოწეროს და მიწოდებული/მისაწოდებელი საქონლის ან გაწეული/გასაწევი მომსახურების მიმღებს წარუდგინოს მხოლოდ დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროს. ამასთანავე, თუ პირი საქონლის (გარანტირებული სიმძლავრის, ელექტრო- ან თბოენერჯის, გაზის ან წყლის) მიწოდებას აღრიცხავს ციკლური დარიცხვებით, როდესაც მომხმარებლებთან ანგარიშსწორება ხორციელდება არა კალენდარული თვის, არამედ გარკვეული პერიოდის (ციკლის) განმავლობაში მიწოდებული საქონლის ოდენობის მიხედვით, რომელიც შეიძლება მოიცავდეს როგორც საანგარიშო პერიოდს, ისე საანგარიშოს წინა პერიოდს, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა შეიძლება გამოიწეროს ასეთი პერიოდის (ციკლის) მიხედვით, მიუხედავად იმისა, რომ ასეთ შემთხვევაში ამ კოდექსის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა.ბ.ბ“ ქვეპუნქტით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება არაუგვიანეს ყოველი საანგარიშო პერიოდის ბოლო დღე.

საჩივართან დაკავშირებით დგინდება, რომ

- 12.12.2016 წელს, 18.01.2017 წელს, 22.02.2017 წელს და 22.05.2017 წელს არარეზიდენტმა ფიზიკურმა პირებმა, გ.კ. და ვ.პ., შპს „ე“ შეიძინეს აპარტოტელები ქ. ბათუმში.

-შესაბამისი თარიღით გაფორმდა წინარე ნასყიდობის ხელშეკრულებები და ფიზიკური პირების მიერ გადაირიცხა ავანსები 3 262 182.58 ლარის ოდენობით.

- 2017 წლის 3 ნოემბერს აღნიშნულმა ფიზიკურმა პირებმა დააფუძნეს სააქციო საზოგადოება „გ“.

- 2018 წლის 20 მარტს გაფორმდა მოთხოვნის დათმობის ხელშეკრულებები ფიზიკურ პირებს, შპს „ე“ და სს „გ“ შორის. სს „გ“ სასარგებლოდ ფ/პირები თმობენ აპარტოტელებზე საკუთრების მოთხოვნის უფლებას, რის საფუძველზეც ფ/პირების მიერ გადახდილი თანხის სს „გ“ მიერ ანაზღაურება მოხდება 10 წლის განმავლობაში.

- სს „გ“ დღგ-ის გადამხდელად დარეგისტრირდა 2018 წლის 22 მარტს.

- 2018 წლის 10 აპრილს და 29 ივნისს შპს „ე“ მიერ სს „გ“ გამოწერილია ავანსის ა/ფ-ები ავ-70 0012304 და ავ-70 0013585, რის საფუძველზეც სს გ მიერ 2018 წლის მარტის და ივნისის თვის დღგ-ის დეკლარაციებში ჩათვლილია 639 894.56 ლარი. ავ-70 0012304 ა/ფაქტურა გამოწერილია სს „გ“ მიერ გადახდილ ავანსზე, ხოლო ავ-70 0013585 ა/ფ გამოწერილია ფ/პ-ების მიერ სს გ დაფუძნებამდე, თავისი სახელით ავანსად გადახდილ თანხებზე.

- დღეის მდგომარეობით, გადამხდელის პირად ბარათზე არსებული დღგ-ის ზედმეტობაც გამოწვეულია აღნიშნული დღგ-ის თანხის ჩათვლის გამო.

- შემოწმებით, სსკ-ის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის და სსკ-ის 175-ე მუხლის მე-2 ნაწილის გათვალისწინებით, სს „გ“ მიერ სხვა პირებს (ფ/პ-ებსა და შპს „ე“) შორის განხორციელებულ ოპერაციაზე მიღებული ჩათვლა დაექვემდებარა გაუქმებას. გადამხდელს დაერიცხა გადასახადი და ჯარიმა სსკ-ის 275-ე მუხლის შესაბამისად.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აუდიტის დეპარტამენტის და გადასახადის გადამხდელის არგუმენტაციის მოსმენის საფუძველზე, ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, საბჭო სრულად იზიარებს საგადასახადო ორგანოს პოზიციას სადავო ოპერაციის შეფასებასთან დაკავშირებით და მიიჩნევს, რომ შემოწმებით დამატებით საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა შესაბამისობაშია კანონმდებლობის მოთხოვნებთან, საჩივარი დაუსაბუთებელია და მისი დაკმაყოფილების საფუძველი არ არსებობს.

ამასთან, მომჩივანი ითხოვს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად საგადასახადო სანქციისაგან (ჯარიმა) გათავისუფლებას.

საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, „საგადასახადო ორგანოს/დავის განმხილველ ორგანოს ან სასამართლოს უფლება აქვს, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით.“

საბჭო მიიჩნევს, რომ ნებისმიერი შეცდომა არ წარმოადგენს სანქციისაგან გათავისუფლების საფუძველს. გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერება უკავშირდება პირის სუბიექტურ დამოკიდებულებას მის მიერ ჩადენილი ქმედებისადმი. პირის დაუდევარი ქმედება არ შეიძლება გახდეს საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების საფუძველი. შესაბამისად, მოცემულ შემთხვევაში არ არსებობს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე მომჩივნის სანქციისგან გათავისუფლების საფუძველი.

საბჭომ იხელმძღვანელა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 304-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით, 305-ე მუხლით და გადაწყვიტა:

1. საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;

2. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოში (თბილისი, დავით აღმაშენებლის ხეივანი, მე-12 კილომეტრი, №6) ამ გადაწყვეტილების მომჩივნისთვის ჩაბარებიდან 20 კალენდარული დღის ვადაში.

დათო გაბლიშვილი  
სხდომის თავმჯდომარე