

**გ ა დ ა წ ყ ვ ე ტ ი ლ ე ბ ა №10307/2/2020****მომჩივანი:** სს „კ...ი“ (ს/ნ ...)**მოპასუხე:** აუდიტის დეპარტამენტი

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულმა დავების განხილვის საბჭომ, ზ. ძნელაშვილის (სხდომის თავმჯდომარე), მ. ადგიშვილის, დ. გაბლიშვილის, შ. გვენეტაძის, შ. კომლაძის, დ. ლაშხიას, დ. მოლოდინის, დ. რუხაძის, გ. ფერაძის შემადგენლობით, 16.09.2020 წელს განიხილა და მიიღო გადაწყვეტილება სს „კ...ის“ 6.04.2020 წელს რეგისტრირებულ და 23.06.2020 წელს დაზუსტებულ საჩივრებზე (რეგისტრაციის №10307/2/2020).

**დავის საგანი:**

1. დღგ-ის სავალდებულო რეგისტრაციის განსაზღვრა და სავალდებულო რეგისტრაციის შემდგომ განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციების დღგ-ით დაბეგვრა;
2. უარი უკუდაბეგვრის დღგ-ის ჩათვლაზე;
3. ფიზიკურ პირებზე გაცემული ფულადი განაცემებიდან გადახდის წყაროსთან საშემოსავლო გადასახადის დაკავება;
4. საბაჟო დეკლარაციებში სეს ესნ კოდის არასწორი დაფიქსირებით იმპორტის გადასახდელების შემცირებით გამოწვეული დარიცხვა;
5. ჯარიმების დაკისრების, საბაჟო დეკლარაციებით დარიცხული იმპორტის დღგ-ის ჩათვლის გაუთვალისწინებლობის, უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების და საგადასახადო ორგანოს ქმედებების მართლზომიერება.

**გასაჩივრებული გადაწყვეტილება:**

1. აუდიტის დეპარტამენტის 16.12.2019 წლის საგადასახადო შემოწმების აქტი;
2. აუდიტის დეპარტამენტის 19.12.2019 წლის №44682 ბრძანება;
3. აუდიტის დეპარტამენტის 19.12.2019 წლის №094-241 საგადასახადო მოთხოვნა;
4. შემოსავლების სამსახურის 20.03.2020 წლის №8661 ბრძანება.

**დარიცხული თანხა:** 239 436 ლარი;

დღგ - 89 110 ლარი;

იმპორტის გადასახადი - 25 758 ლარი;

მოგების გადასახადი - 3 234 ლარი;

საშემოსავლო გადასახადი - 30 942 ლარი;

უკუდაბეგვრის წესით დარიცხული დღგ - (-38 499) ლარი;

ჯარიმა - 103 821 ლარი;

საურავი - 25 070 ლარი.

**ფაქტების აღწერა**

გადამხდელის საქმიანობაა სხვადასხვა დასახელების მედიკამენტების იმპორტი და საბითუმო რეალიზაცია, როგორც ქვეყნის შიგნით, ასევე მის ფარგლებს გარეთ.

აუდიტის დეპარტამენტის 2019 წლის 22 აპრილის №12210 ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა გადამხდელის საქმიანობის გასვლითი სრული საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 1.01.2016 წლიდან 1.03.2019 წლამდე პერიოდი.

შემოწმების შედეგები აისახა აუდიტის დეპარტამენტის 16.12.2019 წლის საგადასახადო შემოწმების აქტში, რომლის საფუძველზეც გამოიცა 19.12.2019 წლის №44682 ბრძანება და ამავდროულად თარიღის №094-241 საგადასახადო მოთხოვნა, რომელიც 2020 წლის 17 იანვარს გასაჩივრდა შემოსავლების სამსახურში.

შემოსავლების სამსახურში 2020 წლის 28 იანვარს ასევე, გასაჩივრდა ანალიტიკური დეპარტამენტის 20.12.2019 წლის №094-5105 შეტყობინება „საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ“.

შემოსავლების სამსახურის 20.03.2020 წლის №8661 ბრძანებით საჩივრები ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა:

1. მოგების გადასახადის ნაწილში გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების დაზუსტების მიზნით გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს საჩივარში წარდგენილი არგუმენტაციის შესაბამისი დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები;

2. დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმებასთან დაკავშირებით, გადასახადის გადამხდელის მიერ საჩივარში წარდგენილი წერილობითი მოთხოვნის საფუძველზე, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა შეისწავლოს გადასახადის გადამხდელის მიერ ბოლო 12 კალენდარული თვის განმავლობაში განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციების (გარდა ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციებისა და ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციებისა) საერთო თანხა დღგ-ის გარეშე აღემატება თუ არა 100 000 ლარს და მისი დღგ-ის გადამხდელად უკანასკნელი რეგისტრაციის თარიღიდან გასულია თუ არა 1 წელი. შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძველების არსებობის შემთხვევაში, აუდიტის დეპარტამენტმა განახორციელოს გადამხდელის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 159-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მოთხოვნათა გათვალისწინებით;

3. დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩათვლასთან დაკავშირებით, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, შეისწავლოს სადავო საკითხი საჩივარში წარდგენილი არგუმენტებისა და ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით;

4. დღგ-ით დასაბეგრ ბრუნვაში ავტომობილის რეალიზაციის ჩართვასთან დაკავშირებით, გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს საჩივარში წარდგენილი არგუმენტაციის შესაბამისი დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები, თავის მხრივ;

5. აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით შეისწავლოს სახელფასო განაცემების გაანგარიშების საკითხი საჩივარში წარდგენილი არგუმენტაციის და ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით;

6. გადამხდელი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე გათავისუფლდა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობის პერიოდში დღგ-ის ყოველთვიურ დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირებისათვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე და 291-ე მუხლებით დაკისრებული ჯარიმებისგან.

დანარჩენ ნაწილში საჩივრები არ დაკმაყოფილდა, რაც გასაჩივრდა საქართველოს

ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში.

საბჭოში წარმოდგენილ საჩივართან დაკავშირებული გარემოებების დასაზუსტებლად დავის მხარეებთან 16.07.2020 და 6.08.2020 წელს გაიმართა მოსამზადებელი შეხვედრა.

### **სადავო საკითხები**

**1. დღგ-ის სავალდებულო რეგისტრაციის განსაზღვრა და სავალდებულო რეგისტრაციის შემდგომ განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციების დღგ-ით დაბეგვრა.**

#### **დარიცხვის შინაარსი**

აუდიტის დეპარტამენტის 16.12.2019 წლის შემოწმების აქტის მიხედვით, კომპანია დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული არ არის. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლის შესაბამისად საგადასახადო შემოწმებით გადამხდელს დაუდგინდა დღგ-ის სავალდებულო რეგისტრაცია.

კომპანიის მიერ 2016 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 16 დეკემბრამდე საანგარიშო პერიოდში იმპორტირებული და რეალიზებულია სამკურნალო/სამედიცინო მიზნებისთვის განკუთვნილი ისეთი საქონელი, რომელიც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის „კ“ ქვეპუნქტის და საქართველოს შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის მინისტრისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2017 წლის 15 დეკემბრის №01-69/ნ/№451 ერთობლივი ბრძანების გათვალისწინებით არ იბეგრება მხოლოდ 2017 წლის 16 დეკემბრიდან.

2016 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 16 დეკემბრამდე საანგარიშო პერიოდში სამკურნალო/სამედიცინო მიზნებისთვის განკუთვნილი საქონელი რეალიზებულია 215 562 ლარის ოდენობით დღგ-ის გარეშე. ასევე, შესამოწმებელ პერიოდში დღგ-ით დასაბეგრი სხვა ოპერაციები შეადგენს 82 757 ლარს დღგ-ის გარეშე (საიჯარო შემოსავლები და ძირითადი საშუალებების რეალიზაცია (ავტოსატრანსპორტო საშუალებები)).

კომპანიას, დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის თარიღი განესაზღვრა 2016 წლის 1 იანვრით და სავალდებულო რეგისტრაციის შემდგომ განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციები 298 319 ლარის ოდენობით დაექვემდებარა დღგ-ით დაბეგვრას პერიოდების მიხედვით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის გათვალისწინებით ჯამში 53 697 ლარის ოდენობით.

მომჩივანს ასევე, დაეკისრა ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 282-ე მუხლის პირველი ნაწილით 14 916 ლარი და 275-ე მუხლის მე-2 ნაწილით 26 849 ლარი.

#### **შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილების შინაარსი**

შემოსავლების სამსახური მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 157-ე და 168-ე მუხლებზე, „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-7 და 22-ე მუხლებზე და საქართველოს შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის მინისტრისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2017 წლის 15 დეკემბრის №01-69/ნ/№451 ერთობლივი ბრძანებაზე და აღნიშნავს, რომ ვინაიდან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის „კ“ ქვეპუნქტით, ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ისგან გათავისუფლებულია საქართველოს ოკუპირებული ტერიტორიებიდან დევნილთა, შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის მინისტრისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ერთობლივი ბრძანებით დადგენილი ნუსხის მიხედვით სამკურნალო/სამედიცინო მიზნებისათვის განკუთვნილი საქონლის მიწოდება ან/და იმპორტი, ხოლო ერთობლივი ბრძანებით საქონლის ნუსხა ამოქმედდა 2017 წლის 16 დეკემბერს, აღნიშნულ ნუსხაში არსებული კონკრეტული საქონელი დამატებული ღირებულების გადასახადით არ იბეგრება

მხოლოდ 2017 წლის 16 დეკემბრიდან.

ამდენად, გადასახადის გადამხდელის პრეტენზია 2017 წლის 14 ივლისიდან განხორციელებულ საიმპორტო ოპერაციებზე დღგ-ის დარიცხვის უკანონობასთან დაკავშირებით, საფუძველს მოკლებულია.

#### *მომჩივნის არგუმენტაცია*

საგადასახადო შემოწმების აქტი არ განმარტავს და არ წარმოადგენს შესაბამის კალკულაციას და დასაბუთებას თუ როგორ განისაზღვრა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის თარიღად 2016 წლის 1 იანვარი. აქტში არ არის მითითებული საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლის კონკრეტულად რომელი ნაწილით მოხდა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია და უფრო მეტიც, როგორ დადგინდა რეგისტრაციისთვის აუცილებელი 100 000 ლარიანი ზღვარი, რაც რეგისტრაციის ერთ-ერთი უმთავრესი პირობაა.

აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ 2015 წლის მონაცემების შემოწმების და მით უმეტეს გადაწყვეტილების მიღების უფლება მათ არ ჰქონდათ, რადგან 2015 წელი საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლის შესაბამისად წარმოადგენს ხანდაზმულ პერიოდს. დღემდე არ არის წარდგენილი დოკუმენტური დასაბუთება, თუ როგორ განსაზღვრა შემოწმებელმა 100 000 ლარიანი ზღვარი და როგორ მოახერხა 2015 წლის ოპერაციების შესწავლა კომპანიის წარმომადგენლის მხრიდან დოკუმენტაციის მიწოდების და შესაბამისი განმარტებების გარეშე. შესაბამისად,

დღეის მდგომარეობით სასამართლოში დავის საგანს წარმოადგენს სწორედ ზემოაღნიშნული მუხლის ამოქმედების და შესაბამისად კონკრეტული სამედიცინო საქონლის დღგ-სგან გათავისუფლების თარიღი.

მიუხედავად იმისა, რომ შემოწმებლებისთვის კარგად იყო ცნობილი ზემოაღნიშნული დავის შესახებ (რაც საგადასახადო შემოწმების აქტშიც არის აღნიშნული) მათ მიერ სრულად უგულებელყოფილია ეს ფაქტი და არაკანონიერად განახორციელეს 2017 წელს 14 ივლისიდან საიმპორტო ოპერაციებზე გადასახადის დარიცხვა. შესაბამისად, არამართლობიერია დღგ-ის ბრუნვაში იმ ტრანსაქციების გათვალისწინება, რომლებზეც მიმდინარეობს საგადასახადო დავა.

შესაბამისად, საქმიანობის არც ერთ ეტაპზე კომპანია არ იყო ვალდებული საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლით მოეხდინა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია.

აუცილებლად აღსანიშნია ის გარემოება, რომ დღგ-ის ჯარიმიდან 14 896 ლარიდან 731 ლარი წარმოადგენს უკუდაბეგვრის დღგ-ის ჯარიმას, რასაც კომპანია ეთანხმება.

#### *დავების განხილვის საბჭო*

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

აუდიტის დეპარტამენტის 11.05.2020 წლის №45007-21-14 წერილით წარმოდგენილი ინფორმაციით, კომპანიას 2016 წლის 1 იანვრიდან დღგ-ის სავალდებულო რეგისტრაცია განესაზღვრა შემდეგი გარემოების გამო: კომპანიას 2016 წლის 1 იანვრამდე უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში (2015 წლის საანგარიშო პერიოდში) გამოწერილი სასაქონლო ზედნადებების საფუძველზე უფიქსირდება სამკურნალო/სამედიცინო მიზნებისთვის განკუთვნილი ისეთი საქონლის რეალიზაცია, რომელიც დამატებული ღირებულების გადასახადით არ იბეგრება მხოლოდ 2017 წლის 16 დეკემბრიდან.

საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, პირი, რომელიც ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და რომლის მიერ ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული

თვის განმავლობაში განხორციელებული, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა აღემატება 100 000 ლარს (გარდა ამ მუხლის 1<sup>1</sup> ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა):

ა) ვალდებულია დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხის 100 000 ლარზე გადაჭარბების დღიდან არა უგვიანეს 2 სამუშაო დღისა;

ბ) დღგ-ის გადამხდელად ითვლება იმ დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტიდან (ამ ოპერაციის ჩათვლით), რომლის მიხედვითაც დასაბეგრი ოპერაციის საერთო თანხა გადააჭარბებს 100 000 ლარს.

ამავე მუხლის მე-8 ნაწილის თანახმად კი, სავალდებულო რეგისტრაციის ვალდებულების განსაზღვრისას არ გაითვალისწინება:

ა) ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციები;

ბ) ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციები;

ამასთანავე, საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლის მე-7 ნაწილის მიხედვით, დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციას დაქვემდებარებული პირის რეგისტრაციის გარეშე გამოვლენისას საგადასახადო ორგანო ატარებს ამ პირს რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად. პირი დღგ-ის გადამხდელად ითვლება რეგისტრაციის ვალდებულების წარმოშობის მომენტიდან.

**საბჭო განმარტავს, რომ პირის დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულების წარმოშობის და ამ ვალდებულების წარმოშობის მომენტის დადგენა მთელი რიგი საკითხების კომპლექსურ შესწავლას საჭიროებს და საგადასახადო ორგანოს მხრიდან აღნიშნული შესაძლებელია განხორციელდეს საგადასახადო შემოწმებით.**

საბჭოს სხდომაზე აუდიტის დეპარტამენტის წარმომადგენელმა განმარტა, რომ 2016 წლის 1 იანვრამდე პერიოდის (2015 წლის) შემოწმება არ მომხდარა, შემოწმებისას განხორციელდა გადასახადის გადამხდელთა საინფორმაციო ბაზაში არსებული ინფორმაციის ანალიზი (ხდებოდა თუ არა კომპანიის მიერ ერთიდაიგივე სახეობის საქონლის მიწოდება ხანდაზმულ და შესამოწმებელ საანგარიშო პერიოდში) და მასზე დაყრდნობით განხორციელდა შედეგების გაანგარიშება შესამოწმებელი საანგარიშო პერიოდისათვის.

უფრო მეტიც, საბჭო აღნიშნავს, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ გარკვეული მოქმედების განხორციელების (მათ შორის, საგადასახადო შემოწმების) უფლებაზე ვრცელდება ხანდაზმულობის ვადა, რომელიც საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლით არის გათვალისწინებული. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლის მე-5 და მე-6 ნაწილების მიხედვით, გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო შემოწმების ხანდაზმულობის ვადა 3 წელია. შესაბამისად, სადაო შემოწმების ფარგლებში 2016 წლის 1 იანვრამდე პერიოდის საგადასახადო შემოწმება ვერც განხორციელდებოდა.

შესაბამისად, ამ ნაწილში საბჭო იზიარებს საქართველოს ბიზნესომბუდსმენის რეკომენდაციას და მიაჩნია, რომ კომპანიის დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის თარიღად 2016 წლის 1 იანვრის განსაზღვრა დაუსაბუთებელია. განსახილველ შემთხვევაში, დღგ-ის სავალდებულო რეგისტრაციის თარიღის განსაზღვრის მიზნებისათვის, კომპანიის დასაბეგრი ოპერაციების (გარდა დღგ-სგან გათავისუფლებული ოპერაციებისა) ათვლა უნდა განხორციელდეს შესამოწმებელი პერიოდის დასაწყისიდან.

რაც შეეხება კომპანიის მიერ განხორციელებული იმპორტისა და მიწოდების დღგ-ით დაბეგვრას და მასზე საგადასახადო შეღავათის გავრცელებას, საბჭო აღნიშნავს შემდეგს:

საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის „კ“ ქვეპუნქტის (პირვანდელი რედაქციის) თანახმად, ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-სგან გათავისუფლებულია საქართველოს შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის

მინისტრისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ერთობლივი ბრძანებით დადგენილი ნუსხის მიხედვით სამკურნალო/სამედიცინო მიზნებისთვის განკუთვნილი იმ საქონლის იმპორტი ან/და მიწოდება, რომლის შესყიდვა ხორციელდება სახელმწიფო პროგრამების ფარგლებში, „სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად. აღნიშნული ნორმა ამოქმედდა **2017 წლის 14 ივლისიდან**.

თუმცა ამ მუხლში მითითებული კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტი, საქართველოს შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის მინისტრისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2017 წლის 15 დეკემბრის №01-69/ნ/451 ერთობლივი ბრძანება, ამოქმედდა **2017 წლის 16 დეკემბრიდან**. ამ ბრძანების მოქმედებას უკუქვევითი ძალა არ მინიჭებია.

აღსანიშნავია ის გარემოებაც, რომ ერთობლივი ბრძანების დროში მოქმედების საკითხზე ნამსჯელი აქვს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს, მომჩივნის მიმართ 2019 წლის 13 ნოემბერს მიღებული გადაწყვეტილებით. შესაბამისად, ამ ნაწილში საბჭო ვერ გაიზიარებს საქართველოს ბიზნესომბუდსმენის რეკომენდაციას.

ამდენად, ამ ნაწილში საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ და აუდიტის დეპარტამენტს დაევალოს გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების კორექტირება ამ გადაწყვეტილების შესაბამისად.

## **2. უარი უკუდაბეგვრის დღგ-ის ჩათვლაზე დარიცხვის საფუძვლები**

აუდიტის დეპარტამენტის 16.12.2019 წლის შემოწმების აქტის მიხედვით, კომპანიას შესამოწმებელ პერიოდში საქართველოს ტერიტორიაზე მიღებული აქვს ცალკეული არარეზიდენტი იურიდიული პირებისაგან მომსახურება, რომელიც საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის შესაბამისად არ არის გათავისუფლებული დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან.

შემოწმების შედეგად გადასახადის გადამხდელს დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაცია, დაუდგინდა 2016 წლის იანვრის თვეში. შესაბამისად, არარეზიდენტი იურიდიული პირების მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე გაწეულ მომსახურებაზე საგადასახადო აგენტის ვალდებულების შესრულებისას დარიცხული უკუდაბეგვრის დღგ-ის ასახვა საგადასახადო კოდექსის 176-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად უნდა განხორციელდეს შესაბამისი პერიოდის დღგ-ის დეკლარაციაში, შედეგად შემცირებას დაექვემდებარა 2016 წლის იანვრიდან ცალკე წარდგენილი უკუდაბეგვრის გაანგარიშებებში ასახული დარიცხული დღგ და დაექვემდებარა დარიცხვას შესაბამისი პერიოდის დღგ-ის ნაწილში.

### *შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილების შინაარსი*

შემოსავლების სამსახურმა მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 173-ე, 174-ე მუხლების და საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლზე და დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩათვლასთან დაკავშირებით მიიჩნია, რომ აუდიტის დეპარტამენტს უნდა დაევალოს შეისწავლოს სადავო საკითხი საჩივარში წარდგენილი არგუმენტებისა და ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით, და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში, განახორციელოს დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება).

### *მომჩივნის არგუმენტაცია*

კომპანიას 2016-2017-2018 წლებში არარეზიდენტი იურიდიული პირებისგან მიღებული აქვს მომსახურება, რომელიც 2016 წელში დაბეგრილია უკუდაბეგვრის დღგ-ის გადასახადით და დეკლარირებულია.

თუ შემმოწმებელმა კომპანია განიხილა, როგორც დღგ-ის გადამხდელი, მაშინ მას უკუდაბეგვრის დღგ-ის დარიცხვასთან ერთად, უნდა განეხორციელებინა უკუდაბეგვრის დღგ-ის ჩათვლაც, ამიტომ კომპანიას გაუჩნდა 28 105 ლარის მოთხოვნა ბიუჯეტის მიმართ.

#### *დავების განხილვის საბჭო*

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

საგადასახადო კოდექსის 176-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო აგენტი რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად, დარიცხული უკუდაბეგვრის დღგ-ის თანხა ექვემდებარება შესაბამისი საანგარიშო პერიოდის დღგ-ის დეკლარაციაში ასახვას. თუ საგადასახადო აგენტი რეგისტრირებული არ არის დღგ-ის გადამხდელად, მის მიერ საგადასახადო ორგანოში ანგარიშგების წარდგენისა და დარიცხული გადასახადის ბიუჯეტში გადახდის წესს ადგენს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

ამავე კოდექსის 174-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა არის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირის მიერ უკუდაბეგვრის შემთხვევაში დარიცხული და დღგ-ის დეკლარაციაში ასახული უკუდაბეგვრის დღგ-ის თანხა, რომელიც იმავდროულად ჩათვლის მიღების საფუძველია.

დადგენილია, რომ კომპანიას შესამოწმებელ პერიოდში საქართველოს ტერიტორიაზე მიღებული აქვს ცალკეული არარეზიდენტი იურიდიული პირებისგან მომსახურება.

საბჭოს სხდომაზე მომჩივნის წარმომადგენლის განმარტებით ხსენებული ოპერაციები დაკავშირებულია ექსპორტის საბაჟო პროცედურასთან, რაც წარმოადგენს დღგ-სგან ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულ ოპერაციას.

აუდიტის დეპარტამენტის წარმომადგენლების განმარტებით მისთვის უცნობია გადამხდელის აღნიშნული არგუმენტი, რაც უნდა დადასტურდეს შესაბამისი დოკუმენტებით, ამასთან განმარტა, რომ უკუდაბეგვრის დღგ-ის ნაწილში ჩათვლის გათვალისწინება არ მოხდა, ვინაიდან 2018 წლის 1 აპრილის მდგომარეობით განხორციელდა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმება, შესაბამისად დარიცხული უკუდაბეგვრის დღგ-ის თანხის ნაწილი ექვემდებარებოდა შესაბამისი საანგარიშო პერიოდის დღგ-ის დეკლარაციაში ასახვას, ნაწილი კი ისევ, კომპანიის მიერ საგადასახადო ორგანოში ანგარიშგების წესით წარდგენას.

აღნიშნული გარემოებებიდან გამომდინარე, საბჭომ გადაწყვიტა, მომჩივანს მიეცეს წინადადება ამ გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს უკუდაბეგვრის დღგ-ის ნაწილში ჩათვლის მიღების შესაბამისი მტკიცებულება/დოკუმენტაცია, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალოს წარდგენილი მტკიცებულების/დოკუმენტაციის შესწავლა და სათანადო საფუძველების არსებობის შემთხვევაში ჩათვლის განხორციელება შესაბამის პერიოდში.

ამასთან, პირველი დავის საგნის შედეგიდან გამომდინარე, გადასახადის გადამხდელის დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის თარიღის ცვლილების შესაბამისად, სათანადო საფუძველების არსებობის შემთხვევაში მოახდინოს ამ ნაწილში საგადასახადო ვალდებულების კორექტირება.

### 3. ფიზიკურ პირებზე გაცემული ფულადი განაცემებიდან გადახდის წყაროსთან საშემოსავლო გადასახადის დაკავება.

#### *დარიცხვის საფუძვლები*

აუდიტის დეპარტამენტის 16.12.2019 წლის შემოწმების აქტის მიხედვით, საგადასახადო შემოწმების შედეგად დადგინდა, რომ კომპანიას 2016 და 2018 წლების საანგარიშო პერიოდში გაცემული აქვს ფულადი თანხა სხვადასხვა ფიზიკურ პირებზე და არ აქვს შესრულებული საგადასახადო აგენტის ვალდებულებები.

გადამხდელი ვალდებული იყო გადახდის წყაროსთან დაეკავებინა საშემოსავლო გადასახადი.

#### *შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილების შინაარსი*

შემოსავლების სამსახური მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე, და 154-ე მუხლებზე, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე და 97-ე მუხლებზე და მიიჩნია, რომ კომპანიის მიერ ფიზიკურ პირებზე გაცემული ფულადი დახმარებების საგადასახადო შემოწმების მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლის პირველი ნაწილის „მ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრა განხორციელებულია მართლზომიერად.

#### *მომჩივნის არგუმენტაცია*

კომპანიის მიერ გაწეული აღნიშნული ხარჯები ძირითადად წარმოადგენს ფიზიკური პირების დაფინანსებას სამედიცინო სფეროში კვალიფიკაციის ამაღლების მიზნით. აღსანიშნავია, რომ აღნიშნული ხარჯები არის მარკეტინგული ხასიათის. შესაბამისად, კომპანიამ არ მიიჩნია ის როგორც პირადი სარგებელი ფიზიკური პირებისათვის.

გარდა ამისა, კომპანიამ 2016 წლის მოგების გადასახადის გაანგარიშებისას არ გამოქვითა აღნიშნული ხარჯები ერთობლივი შემოსავლიდან. შეიძლება ითქვას, რომ აღნიშნული ხარჯი თავისი დანიშნულებიდან გამომდინარე, წარმოადგენს ეკონომიკური საქმიანობასთან დაკავშირებულ ხარჯს და შესაბამისად, გამოქვითვად ხარჯს მოგების გადასახადის მიზნებისათვის. მართლზომიერი და კანონიერი იქნება მიდგომა, რომ ეს ხარჯი გამოიქვითოს კომპანიის ერთობლივი შემოსავლიდან და მის წილობრივად გადახდილი მოგების გადასახადი დაექვემდებაროს აღდგენას გადამხდელის ბარათზე.

საშემოსავლო გადასახადი 21 979 ლარი დარიცხულია იმ დახმარებაზე, რომელიც წარმოადგენს წმინდა მარკეტინგული ხასიათის ხარჯს, რომელიც უკვე დაბეგრილია მოგების გადასახადით.

დარიცხული 1 847 ლარი წარმოადგენს ცხვარიჭამიის მაცხოვრის ამაღლების სახელობის სამონასტრო კომპლექსის ბერებზე გაცემულ დახმარებას, შესაბამისად, აღნიშნული გაცემული თანხები შესაძლებელია მიეკუთვნოს საქველმოქმედო ხარჯებს. ამ შემთხვევაში მართლზომიერი იქნება კომპანიას დაუბრუნდეს შესაბამისი ხარჯის სანაცვლოდ გადახდილი მოგების გადასახადი.

დარჩენილი გადასახადი 550 ლარი, რომელიც არის ფიზიკურ პირზე გაცემულ თანხებზე დარიცხული საშემოსავლო გადასახადი - კომპანია ეთანხმება და თვლის, რომ უნდა დაუბრუნდეს საგადასახადო ბარათზე ამ თანხის სანაცვლოდ გადახდილი მოგების გადასახადი 412.50 ლარი.

#### *დავების განხილვის საბჭო*

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



საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს.

საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლის პირველი ნაწილის „მ“ ქვეპუნქტის თანახმად, გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავება ევალეზა საგადასახადო აგენტს, რომელიც არის იურიდიული პირი, საწარმო/ორგანიზაცია ან მეწარმე ფიზიკური პირი, კერძოდ პირი, რომელიც ქონებას უსასყიდლოდ გადასცემს ფიზიკურ პირს, რომელიც ინდივიდუალურ მეწარმედ რეგისტრირებული არ არის, გარდა ამ პირის მიერ ამავე ფიზიკური პირისათვის საგადასახადო წლის განმავლობაში 1000 ლარამდე ღირებულების ქონების უსასყიდლოდ გადაცემისა.

აუდიტის დეპარტამენტის 11.05.2020 წლის №45007-21-14 წერილით წარმოდგენილი ინფორმაციის მიხედვით, კომპანიას 2016 წლის და 2018 წლის საანგარიშო პერიოდში გაცემული აქვს ფულადი დახმარებები სხვადასხვა ფიზიკურ პირებზე (ელექტრონულ პროგრამაში დაფიქსირებულია როგორც ფიზიკურ პირების დახმარება) და აღნიშნულიდან არ აქვს შესრულებული საგადასახადო აგენტის ვალდებულებები.

საბჭოს სხდომაზე გადამხდელის განმარტებით ამ ნაწილში ხარჯის დიდი ნაწილი გაწეულია, ფიზიკური პირებისთვის, ექიმებისთვის, კონფერენციის მოწყობაზე, რაც კომპანიისთვის წარმოადგენს მარკეტინგულ ხარჯს და შესაბამისად, ითხოვს, გამოიქვეითოს კომპანიის ერთობლივი შემოსავლიდან.

საბჭოს სხდომაზე კომპანიის წარმომადგენელმა მტკიცედ ვერ დაადასტურა, რომ შეუძლია მისი არგუმენტის დამადასტურებელი დოკუმენტაციის და მტკიცებულების წარმოდგენა, რომელიც ასევე, დაადასტურებდა, მისი თქმით გაწეული მარკეტინგული ხარჯის კავშირს კომპანიის ეკონომიკურ საქმიანობასთან.

ზემოთ აღნიშნული გარემოებებიდან გამომდინარე, საბჭომ ამ ნაწილში არ გაიზიარა გადამხდელის არგუმენტი და მიიჩნია, რომ კომპანია ვალდებული იყო ფიზიკურ პირებზე ფულადი განაცემებიდან შეესრულებინა საგადასახადო ვალდებულებები და გადახდის წყაროსთან დაეკავებინა საშემოსავლო გადასახადი.

ამდენად, არ არსებობს ამ ნაწილში შემოსავლების სამსახურისგან განსხვავებული გადაწყვეტილების მიღების საფუძველი.

#### **4. საბაჟო დეკლარაციებში სეს ესნ კოდის შეცვლის გამო იმპორტის გადასახდელების შემცირებით გამოწვეული დარიცხვა.**

##### *დარიცხვის საფუძვლები*

აუდიტის დეპარტამენტის 16.12.2019 წლის შემოწმების აქტის მიხედვით, კომპანიამ 2016 წლის პირველი იანვრიდან 2019 წლის პირველ მარტამდე განახორციელა სხვადასხვა სახის საბაჟო პროცედურები, კერძოდ სხვადასხვა დასახელების საქონლის თავისუფალ მიმოქცევაში გაშვება, ექსპორტი, რეექსპორტი, საბაჟო საწყობის პროცედურაში მოქცევა.

კომპანიამ №11111/C-7574 (15.02.2016წ.), №11111/C-24319 (21.04.2016წ.), №11111/C-44542 (04.07.2016წ.), №11111/C-55717 (13.08.2016წ.), №11111/C-73986 (20.10.2016წ.) და №11111/C-74029 (20.10.2016წ.) საქონლის საბაჟო დეკლარაციებით თავისუფალ მიმოქცევაში გაშვების საბაჟო პროცედურაში დაადეკლარირა .... მიმღები, ... თავსახური, .... დამჭერი სეს ესნ კოდით 90189030000.

წარდგენილი ინფორმაციისა და შემოწმებულების ხელთ არსებული მასალების შესწავლის შედეგად დადგინდა, რომ ... მიმღების სეს ესნ კოდი, ნაცვლად 90189030000 სეს ესნ

კოდისა უნდა იყოს სეს ესნ კოდი 39269098000, ... თავსახურის სეს ესნ კოდი, ნაცვლად 90189030000 სეს ესნ კოდისა უნდა იყოს 38089490000 სეს ესნ კოდი და ... დამჭერის სეს ესნ კოდი ნაცვლად 90189030000 სეს ესნ კოდისა, უნდა იყოს 39269098000 სეს ესნ კოდი.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, ზემოხსენებულ საბაჟო დეკლარაციებში არასწორი სეს ესნ კოდის დაფიქსირებით შეამცირა იმპორტის გადასახდელეები.

შემოწმების შედეგად, კომპანიას დამატებით დაერიცხა სულ 25 758 ლარი, ასევე, განისაზღვრა ჯარიმა საქართველოს საბაჟო კოდექსის 167-ე მუხლის პირველი ნაწილის (საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-4 ნაწილის) შესაბამისად (25 758 ლარი).

#### *შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილების შინაარსი*

შემოსავლების სამსახური მიუთითებს საქართველოს საბაჟო კოდექსის 167-ე მუხლზე და აღნიშნავს, რომ ვინაიდან, გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი ინფორმაციისა და საქმეში არსებული მასალების შესწავლის შედეგად საგადასახადო შემოწმებით დადგინდა, რომ სს „კ...ა“ №11111/C-7574 (15.02.2016წ.), №11111/C-24319 (21.04.2016წ.), №11111/C-44542 (04.07.2016წ.), №11111/C-55717 (13.08.2016წ.), №11111/C-73986 (20.10.2016წ.) და №11111/C-74029 (20.10.2016წ.) საქონლის საბაჟო დეკლარაციებში არასწორი სეს ესნ კოდის დაფიქსირებით შეიმცირა იმპორტის გადასახდელეები, აუდიტის დეპარტამენტის მიერ დარიცხვა განხორციელებულია კანონმდებლობის მოთხოვნათა შესაბამისად, ხოლო გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი საჩივარი ამ ნაწილში დაუსაბუთებელია და არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

#### *მომჩივნის არგუმენტაცია*

საკითხი მთლიანად დაკავშირებულია 2017 წელს საბაჟო დეკლარაციებში განხორციელებული ცვლილებების თემასთან, ამიტომ ამ გადასახადის მიმართაც უნდა იყოს განხორციელებული მის მიერ წარდგენილი მიდგომა.

ამასთან, დავების განხილვის საბჭომ ყურადღება უნდა მიაქციოს ერთ ფაქტს, რომ საგადასახადო შემოწმების აქტში აღნიშნული 3 სახეობის საქონლიდან, რომელზეც განხორციელდა სასაქონლო კოდის შეცვლა და შესაბამისად, გადასახადების დარიცხვა, ერთ სახეობაზე დღემდე არ არის შეცვლილი სასაქონლო კოდი და მისი იმპორტი და განბაჟება ხორციელდება მწარმოებლის მიერ მინიჭებული სასაქონლო კოდით.

#### *დავების განხილვის საბჭო*

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

საბაჟო კოდექსის 82-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საქონელი, რომელიც განკუთვნილია საბაჟო პროცედურაში მოქცევისთვის, დეკლარირდება შესაბამისი საბაჟო პროცედურის საბაჟო დეკლარაციით.

აუდიტის დეპარტამენტის 11.05.2020 წლის №45007-21-14 წერილით წარმოდგენილი ინფორმაციის მიხედვით, კომპანიამ 2016 წლის 1 იანვრიდან 2019 წლის 1 მარტამდე განახორციელა სხვადასხვა სახის საბაჟო პროცედურები, რომლითაც მოახდინა სხვადასხვა დასახელების საქონლის თავისუფალ მიმოქცევაში გაშვება, ექსპორტი, რეექსპორტი, საბაჟო საწყობის პროცედურაში მოქცევა. №11111/C-7574 (15.02.2016წ.), №11111/C-24319 (21.04.2016წ.), №11111/C-44542 (04.07.2016წ.), №11111/C-55717 (13.08.2016წ.), №11111/C-73986 (20.10.2016წ.), №11111/C-74029 (20.10.2016წ.) საბაჟო დეკლარაციებით თავისუფალ მიმოქცევაში გაშვების საბაჟო პროცედურაში დაადეკლარირა ..., ..., ... სეს ესნ კოდით 90189030000.

საბჭოს სხდომაზე საჩივრის ზეპირი განხილვისას აუდიტის დეპარტამენტის

წარმომადგენლის განმარტებით ამ საკითხის შემოწმებისას ჩართული იყო საბაჟო დეპარტამენტის საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების სამმართველოს გაშვების შემდგომი შემოწმების მთავარი აუდიტორი, რომელსაც ევალებოდა 2016 წლის 1 იანვრიდან 2019 წლის 1 მარტამდე პერიოდში კომპანიის საბაჟო ოპერაციებთან დაკავშირებული გადასახადების, საქონლის საბაჟო ღირებულების, საბაჟო აქციზის და იმპორტის გადასახდელების დარიცხვის სისწორის შემოწმება. აღნიშნული ასახულია სს „კ...ს“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახდო შემოწმების 2019 წლის 22 აპრილის №12210 ბრძანებაში ცვლილებების შეტანის შესახებ აუდიტის დეპარტამენტის 26.08.2019 წლის №29820 ბრძანებაში.

საბაჟო დეპარტამენტის წარმომადგენლის განცხადებით, გადამხდელის მიერ შემოტანილი სამივე საქონლის სეს ესნ კოდი ნაცვლად 90189030000 კოდისა უნდა იყოს 39269098000, 38089490000 და 39269098000 სეს ესნ კოდი. საბაჟო ორგანოს მიერ არაერთხელ არის შესწავლილი გადამხდელის მიერ საქონლის თავისუფალ მიმოქცევაში გაშვების პროცედურაში დეკლარირებულ ხსენებულ საქონელზე მითითებული კოდის სისწორე.

შესაბამისად, შემოწმებისას წარდგენილი ინფორმაციისა და არსებული მასალების შესწავლის შედეგად დადგინდა, რომ კომპანიამ ზემოხსენებულ საბაჟო დეკლარაციებში არასწორი სეს ესნ კოდის დაფიქსირებით შეამცირა იმპორტის გადასახდელები.

აღნიშნული გარემოებებიდან გამომდინარე, საბჭოს მიაჩნია რომ ამ ნაწილში შემოწმებით განხორციელებული დარიცხვა მართებულია.

**5. ჯარიმების დაკისრების, საბაჟო დეკლარაციებით დარიცხული იმპორტის დღგ-ის ჩათვლის გაუთვალისწინებლობის, უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების და საგადასახადო ორგანოს ქმედებების მართლზომიერება.**

*დარიცხვის საფუძველი*

აუდიტის დეპარტამენტის 16.12.2019 წლის შემოწმების აქტის მიხედვით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის შესაბამისად, გადამხდელს მოგების გადასახადში დაეკისრა ჯარიმა 3 824 ლარი, დღგ-ში 44 556 ლარი, საშემოსავლო გადასახადში 9 568 ლარი, საგადასახადო კოდექსის 282-ე მუხლის შესაბამისად დღგ-ში 14 916 ლარი, ასევე საქართველოს საბაჟო კოდექსის 167-ე მუხლის პირველი ნაწილის (საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-4 ნაწილის) შესაბამისად, იმპორტის გადასახადში 25 758 ლარი.

შემოსავლების სამსახურის გადასახადების ადმინისტრირების საინფორმაციო სისტემის მონაცემებით სს „კ...ს“ 2019 წლის 19 დეკემბრის მდგომარეობით ერიცხებოდა საგადასახადო დავალიანება 164 356,34 ლარი.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის მიხედვით, სს „კ...ს“ ქონების მიმართ 20.12.2019 წელს დარეგისტრირდა №094-5105 შეტყობინება საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ.

*შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილების შინაარსი*

შემოსავლების სამსახური აღნიშნავს, რომ ვინაიდან გადასახადის გადამხდელი არ იყო რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად, მისთვის უცნობი იყო დღგ-ის დეკლარაციის წარდგენის ვალდებულების შესახებ. აღნიშნულიდან გამომდინარე, კომპანია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე უნდა გათავისუფლდეს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობის პერიოდში დღგ-ის ყოველთვიურ დეკლარაციაში გადასახადის თანხის შემცირებისათვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლით დაკისრებული ჯარიმისგან.

ამასთან, შემოსავლების სამსახურმა მიიჩნია, რომ საგადასახადო შემოწმების აქტში დაფიქსირებული სამართალდარღვევები გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის

შეცდომით/არცოდნით, რის გამოც კომპანია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე უნდა გათავისუფლდეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 291-ე მუხლით დაკისრებული ჯარიმებისგან.

სამართლებრივ ნორმებზე, საქმეში არსებულ მასალებსა და ზეპირი მოსმენისას გამოთქმულ მოსაზრებებზე დაყრდნობით, შემოსავლების სამსახურმა სადავო საკითხთან დაკავშირებით მიიჩნია, რომ საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია 2019 წლის 19 დეკემბერს საგადასახადო შემოწმებით დარიცხული თანხების შედეგად, შემოსავლების სამსახურის ანალიტიკური დეპარტამენტის 2019 წლის 20 დეკემბრის №094-5105 შეტყობინება საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ გამოცემულია კანონმდებლობის მოთხოვნათა სრული დაცვით და არ არსებობს მისი გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი.

#### *მომჩივნის არგუმენტაცია*

კომპანია ყოველთვის იყო კეთილსინდისიერი გადამხდელი, შესაბამისად თავის გამოთვლებში მაქსიმალურად ითვალისწინებდა დღგ-ით შესაძლო დასაბეგრ ოპერაციებს. მათ შორის კომპანიის მიერ ხდებოდა იმ ოპერაციების გათვალისწინებაც, რომელიც ჯერ კიდევ საგადასახადო დავის პროცესშია (ამჟამად სასამართლოში) 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „კ“ ქვეპუნქტის ამოქმედების თარიღთან დაკავშირებით. მიუხედავად ამისა, მაინც დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვები არც ერთ პერიოდში არ სცდებოდა 100 000 ლარს.

ამასთან, კიდევ ერთხელ აღსანიშნია, რომ სრულიად გაუგებარია შემოსავლების სამსახურის მიდგომა საგადასახადო ჯარიმების მხოლოდ ნაწილის გადახდისაგან გათავისუფლებაზე საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლით.

გარდა ამისა, საგადასახადო შემოწმების შედეგად არ განხორციელებულა იმპორტისას დარიცხული დღგ-ის ჩათვლა. შემოწმებელმა, როგორც აღნიშნა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის პარალელურად მოახდინა მხოლოდ დასაბეგრი დღგ-ის გაანგარიშება და არ გაითვალისწინა გადასახადის გადამხდელის უფლება შესაბამისი იმპორტისას გადახდილი დღგ-ის ჩათვლაზე, რითაც უხეშად დაარღვია გადასახადის გადამხდელის უფლებები. უფრო მეტიც, მიუხედავად შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილებისა დღგ-ის ჩათვლების გაანგარიშებასთან დაკავშირებით, შემოწმებელმა არც ამ შემთხვევაში არ აღასრულა სრულად მისი ვალდებულება და ჩათვლა განახორციელა მხოლოდ ნაწილობრივ.

შემოსავლების სამსახურის 2019 წლის 19 დეკემბრის №094-124 საგადასახადო მოთხოვნის (დაერიცხა 239 435,93 ლარი) შესაბამისად, კომპანიას შესასრულებლად განესაზღვრა 30 დღის ვადა და გაფრთხილებული იქნა, რომ არ გადახდის შემთხვევაში მის მიმართ გამოყენებული იქნებოდა საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლით გათვალისწინებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. მიუხედავად იმისა, რომ თავად შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილებით კომპანიას 30 დღიანი ვადა მიეცა დარიცხული გადასახადის გადახდისათვის, ზუსტად ერთი დღის შემდეგ შემოსავლების სამსახურის 2019 წლის 20 დეკემბრის №094-5105 შეტყობინებით საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის საფუძველზე კომპანიის მთელ ქონებაზე (ასევე მის შვილობილ კომპანიებზე) გავრცელდა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა.

ამრიგად, ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე, 96-ე მუხლების, საგადასახადო კოდექსის მე-2, მე-5, 41-ე, 51-ე და 269-ე მუხლების საფუძველზე ითხოვს გაუქმდეს ზედმეტად დარიცხული გადასახადის გადახდის ვალდებულება და შესაბამისად სადავო აქტები.

#### *დავების განხილვის საბჭო*

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

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

საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა არის დღგ-ის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია ჩათვლის დოკუმენტების მიხედვით, მათ შორის, დღგ-ის რეგისტრაციის ძალაში შესვლის მომენტისათვის არსებულ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ნაშთზე.

აუდიტის დეპარტამენტის 11.05.2020 წლის №45007-21-14 წერილით წარმოდგენილი ინფორმაციით, დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩათვლასთან დაკავშირებით შემოწმება დაეყრდნო საგადასახადო კოდექსი 173-ე მუხლის მოთხოვნებს. შესაბამისად, ამ ნაწილში საბჭოს მიაჩნია, რომ არ არსებობს მომჩივნის მოთხოვნის დაკმაყოფილების საფუძველი.

საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, დავის განმხილველ ორგანოს უფლება აქვს, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით. ანალოგიური შინაარსისაა საბაჟო კოდექსის 163-ე მუხლის მე-11 ნაწილი.

განსახილველ შემთხვევაში, საბჭო იზიარებს შემოსავლების სამსახურის არგუმენტაციას მომჩივნის კეთილსინდისიერებასთან დაკავშირებით და მიაჩნია, რომ საქმის ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებები იძლევა იმის საფუძველს, რომ მომჩივნის მხრიდან სამართალდარღვევის ჩადენა გამოწვეული იყო გადასახადის გადამხდელის შეცდომით, იგი მოქმედებდა საპატიებელი შეცდომის პირობებში, იმ რწმენით, რომ მისი ქმედება არ იყო მართლსაწინააღმდეგო.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 და საბაჟო კოდექსის 163-ე მუხლის მე-11 ნაწილის საფუძველზე მომჩივანი უნდა გათავისუფლდეს, პირველი დავის საგნის ნაწილში, საგადასახადო ვალდებულების კორექტირების შედეგად დარჩენილი, საგადასახადო კოდექსის 282-ე მუხლის პირველი ნაწილით და საბაჟო კოდექსის 167-ე მუხლის პირველი ნაწილით (საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-4 ნაწილით) შეფარდებული ჯარიმების გადახდისაგან.

საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, 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 შეძენილი ქონების ჩათვლით.

ანალიტიკური დეპარტამენტის 20.07.2020 წლის №71834-21-05 წერილის მიხედვით, შემოსავლების სამსახურის გადასახადების ადმინისტრირების საინფორმაციო სისტემის მონაცემებით კომპანიას 2019 წლის 19 დეკემბრის მდგომარეობით ერიცხებოდა საგადასახადო დავალიანება 164 356.34 ლარის ოდენობით. საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის თანახმად კომპანიის მთელ ქონებაზე 2019 წლის 20 დეკემბრის №094-5105

შეტყობინებით დარეგისტრირდა საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება და ვინაიდან, დღეის მდგომარეობით გადამხდელს ისევ ერიცხება საგადასახადო დავალიანება 73 937.46 ლარის ოდენობით, ზემოაღნიშნული უფლება კვლავ რეგისტრირებულია მის ქონებაზე.

ვინაიდან, გადასახადების ადმინისტრირების საინფორმაციო სისტემის მონაცემებით სს „კ...ს“ ერიცხებოდა და ერიცხება საგადასახადო დავალიანება, გადამხდელის მიმართ საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ შეტყობინების გამოცემა საბჭოს მართებულად მიაჩნია.

საბჭომ იხელმძღვანელა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 304-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით და გადაწყვიტა:

1. საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდეს;
2. პირველი დავის საგნის ნაწილში - დაევალოს აუდიტის დეპარტამენტს დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის თარიღის განსაზღვრა და დამატებით დასარიცხი დღგ-ის გამოანგარიშება ამ გადაწყვეტილების შესაბამისად;
3. მეორე დავის საგნის ნაწილში - მომჩივანს მიეცეს წინადადება ამ გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს უკუდაბეგვრის დღგ-ის ნაწილში ჩათვლის მიღების შესაბამისი არგუმენტები და დოკუმენტები, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალოს წარდგენილი მტკიცებულებების შესწავლა და სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში ჩათვლის განხორციელება შესაბამის საანგარიშო პერიოდში;
4. მომჩივანი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის და საქართველოს საბაჟო კოდექსის 163-ე მუხლის მე-11 ნაწილის საფუძველზე გათავისუფლდეს საგადასახადო კოდექსის 282-ე მუხლის პირველი ნაწილით (პირველი დავის საგნის ნაწილში საგადასახადო ვალდებულების კორექტირების შედეგად დარჩენილი) და საბაჟო კოდექსის 167-ე მუხლის პირველი ნაწილით (საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-4 ნაწილით) დაკისრებული ჯარიმების გადახდისაგან;
5. დაევალოს აუდიტის დეპარტამენტს გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათის კორექტირება ამ გადაწყვეტილების შესაბამისად;
6. დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
7. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოში (თბილისი, დავით აღმაშენებლის ხეივანი №64) ამ გადაწყვეტილების მომჩივნისთვის ჩაბარებიდან 20 კალენდარული დღის ვადაში.