

ადმინისტრაციული აქტების ბათილად ცნობა და დღგ-ს ჩათვლების აღდგენა



საქართველოს უზენაესი სასამართლო

გადაწყვეტილება
საქართველოს სახელით

№ბს-817-403(კ-კს-05) 5 დეკემბერი, 2005 წ. ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატა
შემადგენლობა:

კონსტანტინე კუბლაშვილი (თავმჯდომარე),
ნინო ქადაგიძე (მომხსენებელი),
მიხეილ გოგიშვილი,
მაია ვაჩაძე,
ნუგზარ სხირტლაძე,
ნანა კლარჯეიშვილი,
ბესიკ კობერიძე,
მურმან ისაევი,
იური ტყეშელაშვილი

სხდომის მდივანი – ლ. ჭანტურია

კასატორი – შპს „ბ.-ი“, წარმომადგენელი ქ. ზ.-ი

მოწინააღმდეგე მხარე – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექცია; წარმომადგენლები: დ. მ.-ი, გ. კ.-ძე

მესამე პირები: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი; წარმომადგენელი – ა. დ.-ძე;

შპს „ბ.-ი“; შპს „ი.-რი“; შპს „ს...“, შპს „კ...“.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა კოლეგიის 2005 წლის 25 აპრილის გადაწყვეტილება

დავის საგანი – ადმინისტრაციული აქტების ბათილად ცნობა და დღგ-ს ჩათვლების აღდგენა

ა ღ წ ე რ ი ლ ო ბ ი თ ი ნ ა წ ი ლ ი :

2005 წლის 18 თებერვალს თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა კოლეგიას სასარჩელო განცხადებით მიმართა შპს „ბ.-ის“ დირექტორმა მ. გ.-მა მოპასუხის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიმართ და სარჩელის საფუძველზე მოითხოვა:

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის აქტების №28/1665 – 18.18.2004; №28-06/06-06/68-16.08.04; №28/1606-16.08.04; №28/1665-18.08.02; №28/1673-19.08.04; №28-06/06-06/73-19.08.04; ქონების დაყადაღების შესახებ №297 ბრძანების; ქონების დაყადაღების შესახებ №326 ბრძანების; აგრეთვე, საინკასო დავალიანებების: №697, №698, №699, №700 (16.08.2004წ.); №756, №758, №759, №760, №761, №762, №763, (18.08. 2004წ.) – მოქმედების შეჩერება და საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლის შესაბამისად მითითებული აქტების ბათილად ცნობა;

2. №№106256, 106253, 106265, 151435, 176627, 187748, 006008, 006021, 006022, 006023, 006027, 006028, 006033, 006039, 006044, 006049, 006050, 006053, 006057, 006057, 006058, 006059, 006063, 006069, 006071, 006072, 006073, 006076, 006077, 006079, 006080, 006081, 006081, 006082, 006088, 006091 ანგარიშ-ფაქტურებით განხორციელებული დღგ-ს გადასახადის გადახდილად ჩათვლა;

3. ზემოაღნიშნული ანგარიშ-ფაქტურებით მიღებული დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების შედეგად შპს „ბ.-თვის“ უკანონოდ დარიცხული გადასახადებისა და საურავების გაუქმება.

მოსარჩელე სასარჩელო განცხადებაში მიუთითებდა, რომ ზემოჩამოთვლილი საგადასახადო შეტყობინებები, ბრძანებები და საინკასო დავალებები წარმოადგენს ადმინისტრაციული ორგანოს – აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემულ ადმინისტრაციულ აქტებს, რომლებიც აწესებს, ცვლის, წყვეტს და ადასტურებს შპს „ბ.-ის“ უფლებებს. სადავო ადმინისტრაციული აქტების აღსრულება აუცილებლად გამოიწვევს ორგანიზაციის კანონიერი უფლებებისა და ინტერესებისათვის ზიანის მიყენებას.

მოსარჩელის განცხადებით, სადავო ადმინისტრაციული აქტების გამოცემით აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ დაირღვა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლი, ვინაიდან აქციზის გადამხდელთა ინსპექცია ვალდებული იყო, ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოეკვლია საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და მხოლოდ მათი შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე მიეღო გადაწყვეტილება.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც დასაბეგრი ოპერაციის

დროის მიხედვით გადახდილია წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების საფუძველზე, რაც მოსარჩელეთა შემთხვევაში განხორციელდა. გამყიდველმა ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერით დაადასტურა მყიდველის მიერ დღგ-ს გადახდის ფაქტი, ხოლო ამავე საგადასახადო კოდექსის 115-ე მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა წარმოადგენს დოკუმენტს, რომლითაც დასტურდება დღგ-ს გადახდის ფაქტი. შპს „ბ.-ის“ მიერ 2004 წლის მაისში, ივნისსა და ივლისში დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციები განხორციელდა კანონის ნორმათა სრული დაცვით, დროულად იქნა წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები და დეკლარაციები. მოსარჩელის განმარტებით, იგი წარმოადგენს კეთილსინდისიერ მყიდველს და მისი კონსტიტუციით უზრუნველყოფილი და აღიარებული უფლება საკუთრებაზე უკანონოდ იზღუდება და ილახება, რადგან საგადასახადო ორგანოებმა დროულად არ განახორციელეს გადასახადების ადმინისტრირების ვალდებულებები და როგორც გამყიდველს, ისე მყიდველს არიცხავენ ერთსა და იმავე გადასახადს, მაშინ, როცა გამყიდველის პირდაპირ მოვალეობას წარმოადგენს ადრესატამდე – სახელმწიფო ბიუჯეტამდე თანხის – დღგ-ს გადასახადის მიტანა-გადახდა.

გარდა ზემოაღნიშნულისა, მოსარჩელის განცხადებით, ერთადერთი შემთხვევა, როდესაც საგადასახადო კოდექსი შესაძლებლად მიიჩნევს დღგ-ს ჩათვლის გაუქმებას, არის საქართველოს 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 118-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევა, მაგრამ მაშინაც კი, თუ მიჩნეული იქნებოდა, რომ ეს იყო ფიქტიური გარიგება, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილი იყო, შეეჩერებინა დღგ-ს ჩათვლა და განეხორციელებინა დღგ-ს დარიცხვა არა შპს „ბ.-ის“, არამედ მიმწოდებლის ბარათებზე.

თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა კოლეგიის 2005 წლის 10 მარტის საოქმო განჩინებით დაკმაყოფილდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის შუამდგომლობა და საქმეში მესამე პირად ჩაებნენ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი, შპს „ბ.-ი“, შპს „ი.-ი“, შპს „ს.-ა“, შპს „კ.“.

მოპასუხე - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციამ სარჩელი არ ცნო და განმარტა, რომ მის მიერ დღგ-ს ჩათვლების გაუქმება და მოსარჩელისათვის შეტყობინების გაგზავნა მოხდა კანონის დაცვით, რამდენადაც ჩათვლები გაუქმდა იმ ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით, რომელთა შესაბამისი თანხის ბიუჯეტში გადახდა არ განხორციელებულა, საქართველოს 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად კი: „დღგ-ს ჩათვლას დაექვემდებარება საქართველოს ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ს თანხა“.

მესამე პირმა – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტმა სრულად გაიზიარა მოპასუხის პოზიცია და მოითხოვა მოსარჩელისათვის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა კოლეგიის 2005 წლის 25 აპრილის გადაწყვეტილებით შპს „ბ.-ის“ სასარჩელო განცხადება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის აქციზის გადამხდელთა ინსპექციის ადმინისტრაციული აქტების – შეტყობინებების, ბრძანებების: №28/1665-18.08.2004; №28-06/06/-06/68-16.08.04; №28/1606-16.08.04ლ №28/1666-18.08.2004; №28/1673-19.08.2004; №28-06/06-06/73-19.08.2004; №297 ბრძანება ქონების დაყადალების შესახებ – 19.08.2004; №326 ბრძანება ქონების დაყადალების შესახებ –

27.08.2004; საინკასო დავალებების: №697,698,699, 700 – 16.08.2004; №756, 757, 758, 759, 760, 761, 762, 763 – 18.08.2004 ბათილად ცნობისა და დღგ-ს ჩათვლების აღდგენის თაობაზე არ დაკმაყოფილდა;

სასამართლო კოლეგია გადაწყვეტილებაში მიუთითებდა, რომ საქართველოს 1997 წლის 13 ივნისის საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად: „დღგ-ს ჩათვლას დაექვემდებარება საქართველოს ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ს თანხა“. ამავე მუხლის თანახმად, ჩამოსათვლელი დღგ-ს თანხა წარმოადგენს გადასახადის თანხას, რომელიც დასაბეგრი ოპერაციის დროის მიხედვით გადახდილია წარმოდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად. დასახელებული 114-ე მუხლის პირველი ნაწილი ითვალისწინებს ორ შემთხვევას: პირველი, როდესაც ჩასათვლელი, ანუ ჯერ არჩათვლილი დღგ-ის თანხა გადახდილია წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად და, მეორე, როდესაც აღნიშნული თანხა ბიუჯეტში გადახდის შემდეგ ექვემდებარება ჩათვლას. ამრიგად, საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლში საუბარია დამატებული ღირებულების გადასახადით გათვალისწინებული თანხის და არა დღგ-ის, როგორც გადასახადის ჩათვლაზე. 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 115-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა განმარტებულია როგორც დოკუმენტი, რომლითაც დასტურდება დღგ-ის გადახდევინების ფაქტი. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლო კოლეგიის მოსაზრებით, მიმწოდებლების, მოცემულ შემთხვევაში შპს „ს.-ს“, შპს „ბ.-ის“, შპს „ი.-ისა“ და შპს „კ.-ს“ მხრიდან საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა ადასტურებს მყიდველის – შპს „ბ.-ის“ მიერ არა დამატებული ღირებულების გადასახადის, არამედ დღგ-ით დატვირთული საფასურის გადახდისა და დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტს. ამრიგად, მხოლოდ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენა შეუძლებელია იყოს საკმარისი იმისათვის, რომ განხორციელდეს დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად აღიარება, ანუ სახელმწიფოს მხრიდან მიჩნევა, ჩათვლა იმისა, რომ გადასახადი გადახდილია.

1997 წლის საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული დღგ-ის თანხის ჩათვლა წარმოადგენს შესაბამისი პირის უფლებას, გარკვეული პირობების დადგომის შემდეგ მიიღოს სახელმწიფოს მხრიდან მის მიერ გაწეული საფასურის შედეგად დღგ-ით, როგორც გადასახადით, გათვალისწინებული თანხის გადახდილად აღიარება. იმ შემთხვევაში, თუ ე.წ. მიმწოდებლის მიერ არ განხორციელდება დღგ-ის თანხის ბიუჯეტში შეტანა, შესაბამისად, ვერ განხორციელდება ე.წ. მიმღების უფლება – ჩაითვალოს დღგ-ის თანხა გადახდილად. ამრიგად, რამდენადაც დადგენილია, რომ ზემოაღნიშნული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით გადახდილი დღგ-ს თანხა საქართველოს ბიუჯეტში გადახდილი არ არის, ამ ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისი დღგ-ის თანხა ჩათვლას არ ექვემდებარება.

მოსარჩელეს უარი უნდა ეთქვას ასევე დარიცხული გადასახადებისა და საურავების გაუქმებაზე, რომლებიც შპს „ბ.-ს“ დაერიცხა ანგარიშ-ფაქტურებით: №106256, 106253, 106265, 151435, 176627, 187748, 006008, 006021, 006022, 006023, 006027, 006028, 006033, 006039, 006044, 006049, 006050, 006053, 006057, 006057, 006058, 006059, 006063, 006069, 006071, 006072, 006073, 006076, 006077, 006079, 006080, 006081, 006081, 006082, 006088, 006091 მიღებული დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების შედეგად.

მითითებული გადაწყვეტილება საკასაციო წესით გაასაჩივრა შპს „ბ.-მა“.

კასატორი საკასაციო საჩივარში მიუთითებდა, რომ შპს „ბ.-ის“ სასარჩელო განცხადებაში გაერთიანდა რამდენიმე მოთხოვნა, რომელთა ირგვლივ სასამართლო კოლეგიას არ უმსჯელია. ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60 მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ადმინისტრაციული აქტი ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების, ან კანონმდებლობით დადგენილი გამოცემის სხვა მოთხოვნები. საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის შესაბამისად: „სავალდებულოა გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით“. 1997 წლის 13 ივნისის საგადასახადო კოდექსის 29-ე მუხლის 25-ე ნაწილის შესაბამისად, დღგ-ს გადასახადის ბიუჯეტში შეტანის ვალდებულება ეკისრება საქონლის მიმწოდებელს, რომელიც ამ კოდექსის III და IV კარების მიზნებისათვის იწოდება გადასახადის გადამხდელად“, ხოლო ამავე კოდექსის 30-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, „საგადასახადო ვალდებულება უნდა შეასრულოს გადასახადის გადამხდელმა, ხოლო საგადასახადო ვალდებულების ცალმხრივად შეცვლა აკრძალულია. კასატორის განმარტებით, აქციზის გადამხდელთა ინსპექციის მიერ გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტების გამოცემისას დაირღვა ყველა ზემომითითებული კანონის ნორმა, რასაც ადასტურებს საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს მეორე კოლეგიის 10.03.2005 წლის №2/2/275/291,296,299 გადაწყვეტილება, რომელშიც ხაზგასმითაა განმარტებული, რომ იმ შემთხვევაში, თუ ე.წ. მიმწოდებლის მიერ არ შესრულდება მის მიმართ დადგენილი ვალდებულება და არ განხორციელდება დღგ-ს თანხის ბიუჯეტში შეტანა, აღნიშნული არავითარ შემთხვევაში არ გამორიცხავს საგადასახადო ორგანოების უმოქმედობას იმ თვალსაზრისით, რომ ქმედითი ღონისძიებები განხორციელდეს ე.წ. მიმწოდებლის მიმართ, მისგან საგადასახადო დავალიანების ამოღების მიზნით. ჩათვლების გაუქმების შედეგად დღგ-ს გადასახადის ბიუჯეტში შეტანის ტვირთი, როგორც ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანება, ეკისრება საქონლის მიმწოდებელს, რაც სასამართლო კოლეგიამ უგულებელყო. ამასთან, კასატორის მითითებით, დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების ერთადერთი შემთხვევა გათვალისწინებულია ძველი საგადასახადო კოდექსის 118-ე მუხლის მე-3 ნაწილით, რომელშიც მითითებულია, რომ: „თუ საგადასახადო შემოწმებით დადგინდა, რომ განხორციელდა უსაქონლო ოპერაციები ან ფიქტიური გარიგებები, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით განხორციელებული დღგ-ს ჩათვლა მყიდველისთვის უქმდება“. სასამართლოს არ უმსჯელია, შპს „ბ.-ის“ შემთხვევაში ჰქონდა თუ არა მსგავს გარემოებებს ადგილი და ასეთის არსებობისას, დღგ-ს გადახდის ვალდებულება რის საფუძველზე წარმოეშვა მყიდველს.

კასატორის განმარტებით, ვინაიდან არ არსებობს ოპერაცია, რომელიც იბეგრება დღგ-ით, მაშინ არ არსებობს მისი გადახდის ვალდებულება. ამასთანავე, ამავე კოდექსის 120-121-ე მუხლებით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა დღგ-ს გადამხდელთათვის, რომელიც ყოველთვის მიმართულია მიმწოდებლისკენ, საქონლის გამყიდველისკენ, მაგრამ კანონის ეს მოთხოვნაც რეაგირების გარეშე დარჩა აქციზის გადამხდელთა ინსპექციის მხრიდან და პასუხისმგებლობა დაეკისრა შპს „ბ.-ს“, რაც, კასატორის მითითებით, არასწორია. ამასთან, გასათვალისწინებელია ის გარემოებაც, რომ გადასახადი, რომლის ბიუჯეტში შეტანის ვალდებულება არ გააჩნდა შპს „ბ.-ს“, არ შეიძლება იქნეს გათვალისწინებული, როგორც მისი კუთვნილი გადასახადი.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, კასატორი ითხოვდა, თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა კოლეგიის 2005

წლის 25 აპრილის გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ახალი გადაწყვეტილებით მისი სასარჩელო განცხადების დაკმაყოფილებას.

ს ა მ ო ტ ი ვ ა ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატა საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა წარმომადგენლების ახსნა-განმარტებების მოსმენის, საკასაციო საჩივრის საფუძვლების შესწავლისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება - დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ შპს „ბ.-ის“ საკასაციო საჩივარი ექვემდებარება ნაწილობრივ დაკმაყოფილებას, კერძოდ, თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა კოლეგიის 2005 წლის 25 აპრილის გადაწყვეტილება უნდა გაუქმდეს შპს „ბ.-თვის“ საურავის დარიცხვის ნაწილში და ამ ნაწილში საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატა ვერ გაიზიარებს კასატორის მითითებას დღგ ჩათვლის გაუქმების ნაწილში საოლქო სასამართლოს მხრიდან კანონის არასწორი გამოყენებისა და არამართებულად განმარტების თაობაზე და აღნიშნავს, რომ საოლქო სასამართლომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997 წლის რედაქციით) 114-ე და 115-ე მუხლები განმარტა კანონის ნორმების სწორი შეფასების საფუძველზე.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატა იზიარებს საოლქო სასამართლოს მსჯელობას და მხარეთა ყურადღებას მიაქცევს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომელშიც მითითებულია: დღგ-ით გათვალისწინებულ თანხაზე და არა დღგ-ს, როგორც გადასახადის ჩათვლაზე და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის შესაბამისად გადახდილ თანხაზე და არა გადასახადზე.

ამავე საგადასახადო კოდექსის 115-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა წარმოადგენს ფინანსთა სამინისტროს მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს, რომლითაც დასტურდება დღგ-ის გადახდის ფაქტი, რაც ნიშნავს იმას, რომ მიმწოდებლის მხრიდან საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა ადასტურებს მყიდველის მიერ არა გადასახადის, არამედ დღგ-ით დატვირთული საფასურის გადახდისა და დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტს. ამდენად, მხოლოდ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არასაკმარისია იმისათვის, რათა განხორციელდეს გადასახადის გადახდილად აღიარება და სახელმწიფოს მიერ მისი ჩათვლა.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატა სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 407-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე უდავოდ დადგენილად მიიჩნევს, რომ შპს „ბ.-ის“ მიმწოდებლების - შპს „ბ.-ის“, შპს „ა.-ის“, შპს „ს.-ა“ და შპს „კ.-ს“ მიერ დღგ-ის თანხა ბიჯეტში გადახდილი არ არის.

საქართველოს 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლში 2000 წლის 13 ივლისის შეტანილი ცვლილების შესაბამისად, დღგ-ის ჩათვლას დაექვემდებარა სახელმწიფო ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ის თანხა.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე და საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის დებულებების გათვალისწინებით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატა განმარტავს, რომ საქონლის მყიდველის, მოცემულ შემთხვევაში შპს „ბ.-ის“ მიერ საგადასახადო ორგანოში ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენა და გამყიდველისათვის დღგ-ის თანხის გადახდა არ წარმოადგენს საკმარის პირობას დღგ-ის ჩათვლის მისაღებად. ამ უკანასკნელის

მისაღებად აუცილებელია ერთდროულად ორი პირობის არსებობა: საქონლის (მომსახურების) მყიდველის მიერ გამყიდველისათვის დღგ-ის გადახდა შესაბამისი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით და გამყიდველის მიერ დღგ-ის სახელმწიფო ბიუჯეტში შეტანა.

ამასთან, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატა საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 10.03.05 წლის №2/2/275.296.299 გადაწყვეტილებით დადგენილი განმარტების საფუძველზე ხაზგასმას აკეთებს იმ გარემოებაზე, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი დღგ-ის თანხის ბიუჯეტში შეტანის ვალდებულებას ითვალისწინებს მხოლოდ დღგ-ის გადამხდელის, ანუ საქონლის, მომსახურების ან სამუშაოს მიმწოდებლისგან, რაც ნიშნავს იმას, რომ დღგ-ის ჩათვლა წარმოადგენს შესაბამისი პირის უფლებას და შესაძლებლობას, გარკვეული პირობების დადგომის შემდგომ სახელმწიფოს მხრიდან მიიღოს თანხის გადახდილად აღიარების უფლება.

ვინაიდან, კონკრეტულ შემთხვევაში მიმწოდებლების - შპს „ბ.-ის“, შპს „ი.-ის“, შპს „ს.-ს“, შპს „კ.-ს“ მიერ არ შესრულდა მათ მიმართ დადგენილი ვალდებულება და არ მოხდა დღგ-ის თანხის ბიუჯეტში შეტანა, შესაბამისად, ვერ მოხდება მიმღების - შპს „ბ.-ის“ უფლებების რეალიზაცია, მიიღოს დღგ-ის ჩათვლა.

ყოველივე ზემოაღნიშნულის საფუძველზე საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატა მიიჩნევს, რომ კასატორს დღგ-ის ჩათვლის აღდგენის ნაწილში მართებულად ეთქვა უარი.

რაც შეეხება შპს „ბ.-თვის“ ანგარიშ-ფაქტურებით მიღებული დღგ-ის ჩათვლების გაუქმების შედეგად დარიცხულ საურავებს, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატა საურავის დარიცხვას მიიჩნევს უკანონოდ და თვლის, რომ აღნიშნული ეწინააღმდეგება საგადასახადო კოდექსის, როგორც ძირითად პრინციპებს, ისე მითითებული კოდექსის რიგი ნორმების მოთხოვნებს.

ზემოაღნიშნული საკითხის გარკვევის მიზნით, დიდი პალატა ყურადღებას მიაქცევს თავად დღგ-ის, როგორც გადასახადის თავისებურებას და აღნიშნავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 90-ე მუხლის შესაბამისად, დღგ, როგორც არაპირდაპირი გადასახადი, არის საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის, სამუშაოს, მომსახურების წარმოებისა და მიმოქცევის პროცესში შექმნილი ღირებულების ნაწილი, აგრეთვე, საქართველოს ტერიტორიაზე შემოტანილი ყველა დასაბეგრი საქონლის ღირებულების ნაწილის ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანი. დღგ, ექვემდებარება გადახდას საქონლის მიწოდების, სამუშაოს შესრულებისა და მომსახურების გაწევის ყველა სტადიაზე.

დამატებული ღირებულების გადასახადი არაპირდაპირი მრავალსაფეხურიანი გადასახადია, რომლის გადახდის ტვირთი აწვება საბოლოო მომხმარებელს, შესაბამისად, დღგ მიეკუთვნება არაპირდაპირი გადასახადის სახეს.

სწორედ დღგ-ს მრავალსაფეხურიანმა სისტემამ წარმოშვა გადახდის შემთხვევაში მისი შემდგომი ჩათვლის შესაძლებლობა.

მოცემულ პირობებში, დიდი პალატის მოსაზრებით, არსებითი ყურადღება უნდა მიექცეს იმ საკითხის განსაზღვრას, თუ ვინ წარმოადგენს დღგ-ის გადამხდელს. საგადასახადო კოდექსის (1997 წლის რედაქცია) 29-ე მუხლის 25-ე ნაწილის შესაბამისად, არაპირდაპირი გადასახადის ბიუჯეტში შეტანის ვალდებულება ეკისრება საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიმწოდებელს, რომელიც ამ კოდექსის III და IV კარების მიზნებისათვის იწოდება გადასახადის გადამხდელად.

საგულისხმოა ის ფაქტი, რომ, მიუხედავად 1997 წლის საგადასახადო კოდექსში 2000 წლის 13 ივლისს შეტანილი ცვლილებისა, რომლის შედეგადაც დღგ-ს ჩათვლის მიღების უფლება დაუკავშირდა გამყიდველის მიერ დღგ-ის თანხის ბიუჯეტში შეტანის ფაქტს, კანონმდებელს საგადასახადო კოდექსის არც ერთი ნორმით არ შეუცვლია დღგ-ის გადამხდელის ცნება და დღემდე საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის დღგ-ს გადამხდელად რჩება საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიმწოდებელი. იმის გათვალისწინებით, რომ შპს „ბ.-ი“ წარმოადგენს მყიდველს და არა მიმწოდებელს, დიდი პალატა გამორიცხავს მისი დღგ-ს გადასახადის გადამხდელად მიჩნევის შესაძლებლობას. თუმცა, იმავდროულად საჭიროა განისაზღვროს, რამდენადაა შესაძლებელი მისთვის საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრება.

როგორც საგადასახადო კოდექსის ანალიზი ცხადყოფს, საგადასახადო პასუხისმგებლობის სუბიექტებს წარმოადგენენ: გადასახადის გადამხდელები; საგადასახადო აგენტები; ბანკები და სხვა საფინანსო-საკრედიტო დაწესებულებები, რომლებიც პასუხისმგებელი არიან ბიუჯეტში გადასახადის გადარიცხვაზე, თუმცა, როგორც წესი, უმეტეს შემთხვევაში, საგადასახადო სამართალდარღვევის სუბიექტებს წარმოადგენენ გადასახადის გადამხდელები.

საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, თუ გადასახადის თანხა არ არის გადახდილი დადგენილი ვადისათვის, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, გადაიხადოს გადაუხდელი თანხის 0,15% თითოეულ ვადაგადაცილებულ დღეზე, გადახდის ვადის დადგენილი თარიღიდან გადასახადის გადახდის თარიღამდე, გარდა ამ კოდექსის 252¹-ე მუხლით გათვალისწინებული შემთხვევისა.

ამდენად, მითითებული მუხლის დებულებები ცხადყოფს, რომ საურავი წარმოადგენს ე.წ. დამატებით გადასახადს თანხების არათავისდროული გადახდის გამო. შესაბამისად, პასუხისმგებლობაც მისი დარღვევისათვის უნდა დადგეს იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი დადგენილ ვადაში არ მოახდენს გადასახადის გადახდას, გადაუხდელობის მიზეზის მიუხედავად.

ყოველივე ზემოთქმულის საფუძველზე, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატა მიიჩნევს, რომ საურავი წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელისათვის დადგენილი პასუხისმგებლობის სახეს, რომელიც გამოყენებული ვერ იქნება იმ პირის მიმართ, რომელიც არ ითვლება გადასახადის გადამხდელად, ხოლო როგორც ზემოთ აღინიშნა, დღგ-ს, როგორც არაპირდაპირი გადასახადის ბუნებიდან გამომდინარე, შპს „ბ.“ არ წარმოადგენს დღგ-ს გადამხდელს და დაუშვებელია, მის მიმართ საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული საურავის დაკისრება, რის გამოც, დიდი პალატა თვლის, რომ ამ ნაწილში საქმეზე მიღებულ უნდა იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც შპს „ბ.-ს“ გაუუქმდება ანგარიშ-ფაქტურებით მიღებული დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების შედეგად დარიცხული საურავი.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი :

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდმა პალატამ იხელმძღვანელა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-ე, 411-ე მუხლებით და

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა :

1. შპს „ბ.-ის“ საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა კოლეგიის 2005 წლის 25 აპრილის გადაწყვეტილება შპს „ბ.-თვის“ საურავების დარიცხვის ნაწილში და ამ ნაწილში საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. შპს „ბ.-ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
გაუქმდეს შპს „ბ.-თვის“ ანგარიშ-ფაქტურებით მიღებული დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების შედეგად დარიცხული საურავი.
4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილება დანარჩენ ნაწილში დარჩეს უცვლელად;
5. შპს „ბ.-ს“ დაეკისროს სახელმწიფო ბაჟის 5 000 ლარის გადახდა;
6. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.